



ISSN: 1300-1981

SAYIŞTAY DERGİSİ

HAKEMLİ DERGİ

Sayı:107 / Ekim - Aralık 2017

- **Güncellenen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Etik Kurallar Standardı (ISSAI 30) ve Uygulanması**
Updated International Standard of Supreme Audit Institutions Code of Ethics (ISSAI 30) and its Application
- **ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri**
Tax Judiciary Systems of the US, Germany, the UK and Turkey
- **Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi**
Analysis of Tax Audit in Turkey by Various Indicators
- **Kamu Çalışanlarının Demografik Özelliklerine Göre Örgütsel Adalet Algısı ve İzlenim Yönetimi Davranışlarının Farklılaşması**
Organizational Justice Perception and Impression Management Behaviour Differentiation According to the Demographic Characteristics of Public Employees
- **Büyükşehir Bağlı Kuruluşlarında Disiplin Kurulları ile Yüksek Disiplin Kurullarının Analizi ve Bir Model Önerisi**
Analysis of High Disciplinary and Disciplinary Boards of Municipalities and Affiliates, and a Model Proposal
- **Türkiye’de Kadın Emeğinin Etkinlik Sorunu ve Makroekonomik Etki Kanalları**
Efficiency Problem of Women’s Labor in Turkey and its Macroeconomic Impact Channels
- **Sayıştay Kararları**



SAYIŞTAY DERGİSİ

ULUŞAL HAKEMLİ DERGİ

ISSN: 1300-1981

Sayı:107 / Ekim - Aralık 2017

Sahibi

T.C. Sayıştay Başkanlığı adına
Fikret ÇÖKER
Başkan Yardımcısı

Genel Yayın Yönetmeni

Necip TOSUN
Uzman Denetçi

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Melek ŞANAL DEMİRKAN
Başdenetçi

Yayın Kurulu

Necip TOSUN Uzman Denetçi, Mehmet KÖSEDAĞ Uzman Denetçi, Zekeriya ASLAN Uzman Denetçi,
Dr. Ahmet TANER Uzman Denetçi, Melek ŞANAL DEMİRKAN Başdenetçi, Filiz KÖROĞLU AYDINLI Başdenetçi,
Berna ERKAN Başdenetçi, Mehmet BALIOĞLU Başdenetçi, Mehmet GÖKMAĞARA Denetçi,
Hilal ULUÇAY DEMİR Denetçi

Grafik Tasarım

Nadir ARSLANTÜRK
Grafiker

Baskı

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü

Baskı Tarihi

Aralık 2017

Yayın Türü

Yaygın Süreli Yayın

Yönetim ve Yazışma Adresi

Sayıştay Başkanlığı Destek 5 Grup Başkanlığı 06520 Balgat/ANKARA

Telefon

+90 (312) 295 39 10

Fax

+90 (312) 295 40 85

e-posta

dergi@sayistay.gov.tr

İnternet Adresi

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

SAYIŞTAY DERGİSİ / ULUSAL HAKEMLİ DERGİ

- Sayıştay Dergisi, Sayıştay Başkanlığınca Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarında olmak üzere yılda dört kez yayımlanan hakemli bir dergidir.
- Derginin yayın konusu, başta denetim, yönetim ve yargı olmak üzere, sosyal bilimler alanı ile sınırlıdır.
- Sayıştay Dergisi, EBSCOhost, TÜBİTAK ULAKBİM Sosyal ve Beşeri Bilimler Veri Tabanı ve ASOS indeksinde taranmaktadır.
- Derginin yazım dili Türkçe'dir. Yayın Kurulunun uygun gördüğü durumlarda İngilizce yazılar da yayımlanır
- Dergiye gönderilecek yazılar daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- Yayımlanmak üzere gönderilen yazılar Yayın Kurulunun ön incelemesi ve en az iki hakemin değerlendirmesi sonucunda yayımlanmaya uygun bulunması koşuluyla yayımlanır.
- Telif hakları 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınınca Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre ödenir.
- Yayımlanmasına karar verilen yazıların tüm hakları Sayıştay Başkanlığına aittir.
- Dergide yazıların yayımlanmış olması yazara ait görüşlerin Sayıştayca paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.
- Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.



SAYIŞTAY DERGİSİ DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. Figen ALTUĞ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa AYDIN	Kadir Has Üniversitesi
Prof. Dr. Enver AYDOĞAN	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Burhan AYKAÇ	İstanbul Gelişim Üniversitesi
Prof. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU	Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Vahit BIÇAK	Polis Akademisi
Prof. Dr. Kamil Ufuk BİLGİN	TODAİE
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ	Çankaya Üniversitesi
Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Seyithan DELİDUMAN	Yalova Üniversitesi
Prof. Dr. Recai DÖNMEZ	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Ekrem ERDEM	Erciyes Üniversitesi
Prof. Dr. Enver Alper GÜVEL	Çukurova Üniversitesi
Prof. Dr. Hakan HAKERİ	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
Prof. Dr. Cemal İBİŞ	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Selma KARATEPE	İnönü Üniversitesi
Prof. Dr. Hikmet KAVRUK	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Sedat MURAT	Kamu Görevlileri Etik Kurulu
Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER	Bilkent Üniversitesi
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ	Gelişim Üniversitesi
Prof. Dr. Süleyman ÖZDEMİR	Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Münir ŞAKRAK	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Hakan TAŞDEMİR	Gazi Üniversitesi

Prof. Dr. Metin TOPRAK	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Zerrin TOPRAK KARAMAN	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Ali Murat VURAL	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Azmi YALÇIN	Çukurova Üniversitesi
Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN	Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Ali DANIŞMAN	Çukurova Üniversitesi
Prof. Dr. Nail ÖZTAŞ	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Şenol DURGUN	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Hasan TUTAR	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Yılmaz BİNGÖL	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Önder KUTLU	Necmettin Erbakan Üniversitesi
Prof. Dr. Said KINGİR	Bartın Üniversitesi
Prof. Dr. Hamza ATEŞ	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
Prof. Dr. Tekin AKDEMİR	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Cemal FEDAYİ	Kırıkkale Üniversitesi
Doç. Dr. Adnan AKIN	Kırıkkale Üniversitesi
Doç. Dr. Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi
Doç. Dr. Asım BALCI	Ankara Büyükşehir Belediyesi
Doç. Dr. Kudret BÜLBÜL	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Doç. Dr. Yusuf TEKİN	Milli Eğitim Bakanlığı
Dr. Ahmet ÖZDEMİR	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Mehmet Ali ÖZYER	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Zekeriya TÜYSÜZ	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Levent MUTLU	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Hacı Ömer KÖSE	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Murat İNCE	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Şerif ÖZKAN	Sayıştay Başkanlığı

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Güncellenen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Etik Kurallar Standardı (ISSAI 30) ve Uygulanması

Updated International Standard of Supreme Audit Institutions Code of Ethics (ISSAI 30) and its Application

Yaşar UZUN7-36

ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri

Tax Judiciary Systems of the US, Germany, the UK and Turkey

Serdar KILIÇ, Mustafa Göktuğ KAYA 37-64

Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi

Analysis of Tax Audit in Turkey by Various Indicators

Furkan BEŞEL..... 65-98

Kamu Çalışanlarının Demografik Özelliklerine Göre Örgütsel Adalet Algısı ve İzlenim Yönetimi Davranışlarının Farklılaşması

Organizational Justice Perception and Impression Management Behaviour Differentiation According to the Demographic Characteristics of Public Employees

Murat BİNAY, Salih Serkan YILDIZ..... 99- 127

Büyükşehir Bağlı Kuruluşlarında Disiplin Kurulları ile Yüksek Disiplin Kurullarının Analizi ve Bir Model Önerisi

Analysis of High Disciplinary and Disciplinary Boards of Municipalities and Affiliates, and a Model Proposal

Orhan Veli ALICI..... 129-151

Türkiye’de Kadın Emeginin Etkinlik Sorunu ve Makroekonomik Etki Kanalları

Efficiency Problem of Women’s Labor in Turkey and its Macroeconomic Impact Channels

Barış AYTEKİN..... 153-169

Sayıştay Kararları

Temyiz Kurulu Kararları..... 173-189

Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri ve Yazım Kuralları

Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri 193-194

Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları 195-196

GÜNCELLENEN ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ETİK KURALLAR STANDARDI (ISSAI 30) VE UYGULANMASI

UPDATED INTERNATIONAL STANDARD OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS CODE OF ETHICS (ISSAI 30) AND ITS APPLICATION

Yaşar UZUN*

Öz

Kamu yönetimine olan güvenin korunmasında, hesap verebilirlik ve şeffaflığın sağlanmasında önemli görevleri olan Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK), bu görevlerini profesyonel davranış kurallarına uygun şekilde yerine getirme sorumlulukları vardır. Söz konusu profesyonel davranış kuralları, uluslararası yüksek denetim kurumları standartlarına da konu edilmektedir. 2016 yılında güncellenen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standardı Etik Kurallar (ISSAI 30), YDK'larda "etik kontrol sistemi"nin oluşturulması, temel etik değerlere ve bu değerlerin işlevselleşmesi için YDK ve YDK personeli gerekliliklerine ilişkin esasları tanımlamıştır. ISSAI 30 ve Avrupa Sayıştaylar Birliği (EUROSAI) Denetim ve Çalışma Gücü tarafından söz konusu standara ilişkin hazırlanan uygulama rehberi, YDK'ların hızla değişen çevreleri karşısında, kurumsal itibarları ile paydaşlarına sundukları kamu hizmetine olan güvenin korunması ve aynı zamanda kurum bünyesinde etik kültürlerinin geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalarda sistemli bir yaklaşım öngörmektedir. Bu çalışmanın amacı da YDK'ların bünyelerinde etik kültürü geliştirmek üzere bu düzenlemelerle getirilen yeni yaklaşım hakkında farkındalığı artırmaktır.

Anahtar Kelimeler Etik Kontrol Sistemi, Etik Değerler, Etik Rehberlik, Etik Yönetim, Etik İzleme, Yüksek Denetim Kurumları.

ABSTRACT

Supreme Audit Institutions (SAIs), which carry out important roles in preserving trust to public management and providing accountability and transparency, have a responsibility to perform their tasks in compliance with professional codes of conduct. Professional codes of conduct are also the subjects of International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs). INTOSAI Code of Ethics (ISSAI 30), which was updated in 2016, defined the requirements for SAIs and their staff for the establishment of an "ethics control system", fundamental ethical values, and application of those values. ISSAI 30 and EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Guideline titled "How to Implement ISSAI 30" provide a

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

systematic approach for SAls in their works for preserving institutional reputation of SAls and trust to public service for their stakeholders and for developing ethical culture within SAls. The purpose of this paper is to increase awareness regarding the new approach provided by the new INTOSAI Code of Ethics (ISSAI 30) and aforementioned guideline to develop ethical culture in SAls.

Keywords: Ethics Control System, Ethical Values, Ethics Guidance, Ethics Management, Ethics Monitoring, Supreme Audit Institutions.

GİRİŞ

Yüksek Denetim Kurumları (YDK), yetki alanları kapsamında denetlediği kamu idarelerinin hesap, işlem, faaliyet ve mallarına ilişkin her türlü bilgi ve belgeye erişebilmeye, kamu görevlilerinden ve diğer gerçek ve tüzel kişilerden bunlara ilişkin bilgi ve belge istemeye yetkili olan kurumlardır. Parlamento, kamuoyu ve denetledikleri kurumlar nezdinde itibarlarının korunması ve sundukları kamu hizmetinden beklenen etkilerin elde edilebilmesi açısından, böylesi yetkileri olan YDK'ların sunduğu kamu hizmetinin her türlü şüpheden uzak, bağımsız ve tarafsız bir şekilde ve mesleki gereklere uygun olarak yerine getirilmesi hayati öneme sahiptir. Bu nedenle, YDK'ların ve mensuplarının görevlerini icra etmeleri sırasında profesyonel davranış kurallarına riayet etmeleri temel bir gerekliliktir.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), YDK'ların düzenli şekilde işlemleri, profesyonel davranış sergilemeleri ve kamu kurum ve kuruluşlarının denetimi için ihtiyaç duyulan temel gereksinimleri ifade etmektedir. ISSAI'ler, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmaktadır (EUROSAI Başkanlığı, 2017). Bu yazının konusuna esas olan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarından biri de "Etik Kurallar"a ilişkin olan standarttır (ISSAI 30). INTOSAI Etik Kurallarıyla, davranışlarını temellendirmeleri için YDK'lara ve YDK çalışanlarına bir takım değer ve ilkelerin sağlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca, etik değerlerin YDK'ların günlük işleyişine ve özel koşullarına dâhil edilmelerine yönelik ilave rehberlik sunulmaktadır (ISSAI 30/md.2). 1998 tarihinde Montevideo'da düzenlenen INTOSAI 16 ncı Kongresinde onaylanan ISSAI 30 düzenlemesi, standart davranışlar hakkında YDK'lar ve YDK çalışanlarına daha fazla yararlı olması ve rehberlik sunabilmesi amacıyla tekrar gözden geçirilmiş ve gerekli revizyon çalışmaları sonrasında Abu Dabi'de düzenlenen INCOSAI 2016 toplantısında güncel haliyle onaylanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu yazının amacı, 2016 yılında yürürlüğe giren Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Etik Kurallar Standardı (ISSAI 30) belgesi ile Avrupa Sayıştayları Birliği (EUROSAT) Denetim ve Çalışma Gücü tarafından 2017 yılında tamamlanarak kamuoyu ile paylaşılan “YDK’lar için ISSAI 30 Uygulama Rehberi”ni (EUROSAT TFAE Guideline, 2017) analiz etmek, bu belgelerin davranış standartları alanında YDK’lar ve YDK çalışanları açısından getirdiği ve/veya önerdiği yenilikleri değerlendirmek ve bu kapsamda YDK’lar için muhtemel bir yol haritası önerisinde bulunmaktadır.

1. ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ETİK KURALLAR STANDARDI (ISSAI 30)

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Etik Kurallar Standardı (ISSAI 30)’nın YDK’lar için getirdiği yenilikleri analiz edebilmek açısından, bu başlık altında söz konusu standardın dayandığı temel esaslar, öngördüğü etik kontrol sistemi ile bu standarda konu temel etik değerler ve uygulama gereksinimleri üzerinde durulacaktır.

1.1. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Etik Kurallar Standardı (ISSAI 30) Temel Esasları

ISSAI 30, sadece yüksek denetim kurumlarında görevli “denetçilere” yönelik olarak değil, aynı zamanda yüksek denetim kurumu adına çalışan herkes için geliştirilmiştir. Bunlara YDK’nın başkanı, kurul tipi modellerde üyeleri, idari yöneticileri ve YDK tarafından doğrudan işe alınan veya onun adına iş yapmak için sözleşmeyle görevlendirilen tüm kişiler dâhildir (ISSAI 30/md.3).

ISSAI 30, etik kültürün kurumsal gelişimini teşvik etmek üzere, “yüksek denetim kurumlarının genel sorumluluklarını” da belirlemiştir. Bu sorumluluklar aşağıda gösterilmiştir (ISSAI 30/md.12):

- Yeni ISSAI 30 standardı ile uyumlu etik kurallar benimsemek, uygulamak ve yayımlamak,
- Etiğin önemini vurgulamak ve kurumda etik kültürün oluşmasını teşvik etmek,
- YDK yöneticileri tarafından etik değerler doğrultusunda hareket ederek eylemleri ve örnekleriyle etik kültürünü şekillendirmek,

- Bütün personelin her zaman etik kurallarda ifade edilen değerler ve ilkelere uygun hareketlerde bulunmasını öngörmek, bunlara gerekli rehberlik ve desteği sunmak, ayrıca, YDK'lar adına iş yapmak üzere sözleşme yapılanların da YDK'ların etik gereksinimlerine uymalarını öngörmek,
- Etik riskleri tanımlamak, analiz etmek ve azaltmak, etik davranışı desteklemek ve herhangi bir usulsüzlük şüphesini bildirenlerin korunmasını da gözeterek etik değerlere yönelik ihlalleri önlemek ve bunlarla başa çıkabilmek üzere etik kontrol sistemini uygulamak,
- YDK'ların etik gereklilikleri ile YDK personelinin üyesi olabileceği mesleki kuruluşların standartları arasında tespit edilen çatışma/farklılıkları gidermek üzere prosedürler geliştirmek.

ISSAI 30, bütün mevcut YDK modellerinde (Parlamentoya rapor sunan, yargılama yapan ya da karma bir modelde çalışan, bir başkan, kurul ya da hâkimlerle yönetilen YDK'lar vb.) uygulanmak üzere düzenlenmiştir (EUROSAI TFAE, 2017: 5).

ISSAI 30'da etik kurallar, beş temel değer üzerine inşa edilmiştir. Bu değerler aşağıda ifade edilmiştir (ISSAI 30/md.9):

- **Dürüstlük** – dürüst ve güvenilir bir şekilde, iyi niyetle ve kamu yararına uygun hareket etme;
- **Bağımsızlık ve tarafsızlık** – mesleki muhakemeyi tehlikeye atabilecek veya atacağı düşünülebilen durum veya etkilerden uzak olma, tarafsız ve nesnel bir şekilde hareket etme;
- **Yetkinlik** – Görevler için uygun bilgi ve beceriler edinme, ilgili standartlar doğrultusunda ve gerekli özeni göstererek hareket etme;
- **Mesleki davranış** – ilgili mevzuata uygun davranma ve YDK'nın itibarını sarsacak herhangi bir davranıştan kaçınma;
- **Gizlilik ve şeffaflık** – bilgileri şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ihtiyaçlarını da dengeleyecek şekilde koruma.

ISSAI 30, bu temel değerlerle ilgili olarak hem Yüksek Denetim Kurumları düzeyinde hem de personel düzeyinde uyulması gereken temel gereklilikleri ayrı ayrı tarif etmiştir. Ayrıca, ISSAI 30'un her bir etik değerle ilgili olarak Yüksek Denetim

Kurumları düzeyinde ve personel düzeyinde ayrı ayrı olmak üzere, bu değerler ve gerekliliklerinin uygulanmasına dair rehberlik edici esasları tarif etmesi de diğer önemli bir özelliğidir. Bu esaslar/uygulama önerileri, gereksinimlerin anlamı, dayandığı kavramlar, gereksinimlerin uygulanması için önerilen prosedürler ve iyi uygulama örneklerini içermektedir (ISSAI 30/md.5).

ISSAI 30, kurumsal risklerin yönetilmesinde etik değerlere ilişkin gerçek veya algılanan risklerin takip edilmesine özel bir vurgu yapmaktadır. Bu çerçevede, yukarıda bahsedilen değerlere uyulmama risklerine yol açabilecek risk faktörlerinin neler olabileceğini örnekler vererek tarif etmiştir (ISSAI 30/md.10). Bu anlamda, karşılaşılan risklerin yukarıda bahsedilen beş temel değerden herhangi birini tehdit etmesi durumunda, bu tehditlerin düzeylerinin değerlendirilmesi ve etik olmayan davranış riskini kabul edilebilir düzeye çekmek üzere uygun kontrol tedbirlerinin devreye konulmasını öngörmektedir (ISSAI 30/md.11).

1.2. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Etik Kurallar Standardında (ISSAI 30) Etik Kontrol Sistemi

Yeni ISSAI 30'un YDK'ların etik açıdan işleyişlerini şekillendirmede getirdiği en önemli kavram, "etik kontrol sistemi"dir. Bu sistem, YDK'nın, kurumun her alanında ve faaliyetlerinde etiği desteklemek ve korumak amacıyla, etik davranışı yönlendirmek, yönetmek ve kontrol etmek üzere, uygun strateji, politika ve prosedürleri tanımlamasını, uygulamasını ve izlemesini öngörmektedir. Bu anlamda etik kontrol sistemi, ayrı bir kontrol dizisi olarak veya YDK'ların genel iç kontrol sistemine entegre şekilde tasarlanıp uygulanabilen bir sistemdir. ISSAI 30'la getirilen etik kontrol sisteminin ana bileşenleri; etik kurallar, yönetici liderliği, etik rehberlik, etik yönetim ve etik izlemedir.

Etik Kurallar: Bu kurallar, etik değerler ve ilkeler ile YDK'nın personelinden beklediği davranış şekillerini ortaya koyan, böylece bireysel davranışı yönlendiren kurallardır. YDK'lar kendi etik kurallarını, politika ve prosedürlerini kendi kültürü ile yasal ve sosyal sistemleri doğrultusunda belirler. Bu belirlemede ele alınması gereken hususlar; davranışı yönlendiren değerlere ilişkin ifadeler, ilgili değere ait beklenen davranışların tanımları, etik ikilem ve hassas durum örnekleri, etik çatışma çözüm yöntemleri, ihbar prosedürleri ve hatalı davranışlarla başa çıkma esaslarıdır (ISSAI 30/md.13-16).

Yönetici Liderliği: YDK'ların bünyesinde etik kültürün oluşturulmasında temel rol, "kurumsal liderliğe", diğer bir tabirle kurum yönetimine verilmiştir.

YDK liderleri (üst yöneticileri), sergileyecekleri örnek davranışlarla kurum çalışanlarına örnek olmalıdırlar ve etik kültürün YDK içerisinde gelişmesinde öncü rol üstlenmelidirler. ISSAI 30'da, YDK yöneticilerinin aşağıda belirtilen tutum, davranış ve uygulamaları sergileyerek, etik alanda liderliğin gerektirdiği rehberliği yapacakları ifade edilmiştir (ISSAI 30/md.18):

- Etiği, bir öncelik olarak belirlemek,
- Açık, tutarlı ve düzenli mesajlarla bu önceliği pekiştirmek,
- Etiği desteklemek için strateji, politika ve prosedürleri uygulamak,
- Örnek davranış sergileyerek rehberlik etmek,
- Karar alırken profesyonellik, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık standartlarını gözetmek,
- Zor ve hassas soruların ele alınıp tartışılabileceği açık ve karşılıklı öğrenme ortamını teşvik etmek,
- Personelin iş arkadaşları arasında iyi ilişkiler geliştirmesine yardımcı olacak şekilde adil muamele göreceği bir ortamı sağlamak,
- Hatalı davranışın üzerine gitmek, başarılı etik davranışı takdir etmek,
- Etik kuralların, politikaların ve prosedürlerin tutarlı ve adil bir şekilde uygulanmasını sağlamak.

Etik Rehberlik: Personelin beklenen etik davranışı sergileyebilmesi için kendisine ne tür durumlarda hangi davranışı sergilemelerinin etik olacağı, hangi tür davranışların etik dışı sayılacağı, neden etik davranılması gerektiği, etik davranmakla personel, kurum ve ülke olarak kazanımların ne olacağı konularında bilgilendirme yapmak gerekmektedir. Personelin etik davranışla ilgili bilincinin geliştirilmesi için farklı araç ve yöntemler mevcuttur. Yeni ISSAI 30'da, çalıştaylar ve eğitim programlarının düzenlenmesi, liderlik görevlerinin verilmesi, etik konularının ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması suretiyle, YDK değerlerini desteklemek ve etik ikilemleri ele almak üzere personelin eğitilmesi örnek olarak ifade edilmiştir.

Personel, mesleki yaşamında önceden öngöremeyeceği ve etik kurallar açısından nasıl karar vermesi gerektiği noktasında tereddütte kalabileceği durumlarla karşılaşabilmektedir. Bu tür durumlarda, personelin kişisel özellikleri, konunun mahremiyeti ve hassasiyeti ile kurumsal itibar açısından, mesleki deneyim ve tecrübeye sahip, etik alanda farkındalığı olan çalışan/görevli/birim/yöneticinin

rehberlik veya danışmanlık desteğine ihtiyaç duyulacaktır. ISSAI 30'da YDK'ların, görevlendireceği etik danışmanlarına (bazı durumlarda etik komiteleri, dürüstlük koordinatörleri, etik görevlileri veya danışmanlar vb.) belirli konularda tavsiyede bulunma sorumluluğu vererek personeli destekleyebilecekleri ve bu desteğin gizlilik esaslarına dayalı, tanımlanmış bir prosedür dahilinde yapılabileceği ifade edilmiştir (ISSAI 30/md.19-20).

Etik Yönetim: YDK yönetim politika ve uygulamalarıyla; adil ve tarafsız personel seçimi ile terfi ve ücretlendirme yapabilmek üzere gerekli koşulların oluşturulmasına ve sosyal saygının oluşumuna katkı sağlanmaktadır (EUROSAT TFAE, 2013: 5). Bu anlamda, YDK'nın insan kaynakları yönetimi süreçlerinin ve politikalarının etik boyutu da dikkate alınarak, liyakat ve dürüstlük esasına dayalı, adil ve tarafsız biçimde tasarlanması, kurumsal kültürün etik odaklı geliştirilmesine zemin oluşturacaktır. "Doğru adamı, doğru yerde ve doğru zamanda görevlendirmek", davranış standartları da dâhil işin gerektirdiği mesleki nitelik ve standartların belirlenmesini, insan kaynakları yönetimine ilişkin karar mekanizmalarında (işe alma, seçim ve görevlendirme, performans değerlendirme vb.) yöneticilerin söz konusu mesleki nitelik ve davranış standartlarını esas almalarını gerektirmektedir. ISSAI 30'da da, etüğün günlük yönetim uygulamalarına dahil edilmesinin değerlerin pekiştirilmesi için zorunlu olduğu ve bunun da etüğün işe alım, performans değerlendirmesi ve mesleki gelişimde bir kriter olarak kabul edilmesini içerdiği ifade edilmiştir (ISSAI 30/md.21).

Etik İzleme/Kontrol: Etik kontrol; temel davranış standartlarını ortaya koyan yasal bir çerçeve, iç kontrol ve dış denetim gibi hesap verebilirlik mekanizmaları, uygulamayı zorunlu hale getiren prosedürler ve kamu bilgisine erişimi sağlayan, halkın katılımını ve incelemesini kolaylaştıran şeffaflık mekanizmaları ile sağlanmaktadır (EUROSAT TFAE, 2013: 5).

Etik izleme, kurumsal etik yönetimin amacına yönelik uygulanıp uygulanmadığının araştırılmasını, politika, prosedür ve süreçlerde muhtemel eksiklik ve zafiyetlerin zamanında tespit edilmesini ve tedbir alınmasını, etik dışı davranışların azalıp azalmadığının izlenmesini, paydaşların beklenti, şikayet ve bildirimlerine imkan verilmesini ve bunlara duyarlı olunmasını gerektirmektedir.

ISSAI 30, etik risklerle mücadele açısından YDK'ların;

- Menfaat, hediye ve ikramların izlenmesi için kayıt tutmalarını,
- Etik ile ilgili (menfaat çatışmaları, gizlilik vb. hususlardan kaynaklanan)

riskleri tanımlamalarını, bu risklerin analiz edilerek gerekli tedbirleri zamanında almalarını, risklerini azaltmalarını,

- Etik yönetimle ilgili zafiyet alanlarının tespiti ve gerekli tedbirlerin alınması açısından kurumsal öz değerlendirme, iç ve dış değerlendirme gibi çalışmaları yapmalarını ve IntoSAINT, emsal değerlendirme rehberleri, anketler, mülakatlar ve geri bildirim anketleri gibi araçlardan yararlanmalarını,
- Etik açıdan hatalı davranış ve ihbara ilişkin politika ve prosedürlerini belirlemelerini ve uygulamalarını,
- Etik izleme prosedürlerinden elde edilecek bilgiler çerçevesinde etik politikalarını düzenli olarak gözden geçirmelerini, değerlendirmelerini, güncellemelerini ve iyileştirmelerini

öngörmektedir. YDK'ların yıllık performans raporlarında (faaliyet raporlarında) kurumsal etik performansla ilgili paydaşlara bildirimde bulunulabileceği konusu ISSAI 30'la getirilen önemli bir yeniliktir (ISSAI 30/md. 22-23). Bu uygulama, YDK'ların haiz olması gereken temel değer ve nitelikleri kendi işleyiş yapılarına nasıl uyarladıklarını, paydaş hassasiyetlerini nasıl ve ne ölçüde dikkate aldıklarını, iç ve dış çevre açısından kurumsal saygınlığın devamlı surette nasıl gözetilmeye çalışıldığını paydaşlara ifade etme açısından önemli bir fonksiyon icra edecektir.

1.3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Etik Kurallar Standardında (ISSAI 30) Temel Etik Değerler ve Uygulama Gereksinimleri

Yapısını ve günlük işleyişini etik değerler çerçevesinde şekillendirecek YDK'lar, kurumsal itibarlarını koruyarak, kamu yararı ve kamu hizmeti bilinciyle paydaşlarının beklentilerine karşılık verecek kurumlar haline geleceklerdir. Ancak, herhangi bir kurumun yapısını ve günlük işleyişini etik değerler esasında şekillendirme çalışmaları, o kurumun "insanları" tarafından yerine getirilecektir. Bu açıdan bakıldığında, etik değerlere dayalı YDK'ların oluşumunda personelin nasıl bir rol üstleneceği üzerinde de durmak gerekir. Bu nedenle, ISSAI 30'la yeniden tanımlanan temel etik değerler çerçevesinde YDK'ların sahip olmaları gereken özellikleri/gereksinimleri ve bu değerlere dayalı YDK'ların oluşturulmasında ve işleyişlerinin sağlanmasında YDK personelinin rol ve sorumlulukları/gereksinimleri aşağıda ifade edilmeye çalışılacaktır.

1.3.1.Dürüstlük

1.3.1.1. Dürüst YDK'ların Özellikleri/Gereksinimleri:

Dürüstlüğü şiar edinmiş YDK'lar, her durumda dürüstlüğü vurgular, dürüstlük gerekliliklerini yaşayarak gösterir, dürüstlüğü destekler ve teşvik ederler. Bu YDK'lar, personelin etik değer ihlallerini gündeme getirmesi için uygun kurumsal ortamı oluştururlar ve dürüstlük gerekliliklerinin ihlal edildiği durumlara zamanında ve yeterli şekilde karşılık verirler.

ISSAI 30, "dürüstlük değeri" gerekliliklerinin YDK'larca uygulanabilmesi açısından, YDK'ların bünyelerinde gerekli tedbir ve kontrollerden oluşan etik kontrol sisteminin uygulanmasını ve korunmasını önermektedir (ISSAI 30/md. 24, 26).

1.3.1.2.Dürüst YDK'ların Oluşturulmasında YDK Personelinin Rol ve Sorumlulukları/Gereksinimleri: YDK liderleri (üst yöneticiler), davranışlarıyla personeline rehberlik yapmalıdırlar. YDK personeli, dürüst, güvenilir, iyi niyetli, kamu yararına uygun çalışarak ve davranarak diğerlerine iyi örnek olmalı ve çalışmalarında güven telkin etmelidirler. Bu personel, YDK'nın politika, prosedür ve standartlarına uygun davranış sergilemeli, bulundukları pozisyonlarını, sahip oldukları güç ve yetkileri, bilgi ve kaynakları kamu yararına uygun kullanmalı, kendileri veya üçüncü taraflar için fayda veya kişisel kazanç elde etmeye yönelik olarak kullanmamalıdırlar. YDK personeli, dürüstlüğü ihlal edilebileceği durumlara karşı uyanık olmalı ve bu durumlarda uygulanacak yaklaşımları bilerek bunlara göre hareket etmelidir.

ISSAI 30, personele rehberlik yapmak üzere;

- YDK menfaatlerine zıt olan kişisel, mali ve diğer menfaatler ya da ilişkilerin,
- Hediye ve ikram kabulünün,
- Güç ve yetkinin kişisel menfaatler için kötüye kullanımının,
- Siyasi faaliyetlere girilmesinin, baskı gruplarına katılımın, lobicilik vb. çalışmalar yapılmasının,
- Hassas ve/veya gizli bilgiye erişilmesinin,
- YDK'nın önemli kaynaklarına erişilmesinin ve kullanılmasının

dürüstlük ihlallerine yol açabileceğini ifade etmiştir.

ISSAI 30, dürüstlük değeri gerekliliklerinin uygulanabilmesi açısından; YDK personelinin dürüstlükle ilgili YDK politika ve mevzuatını bilmelerini ve bunlara uymalarını, tereddütte kalınan durumlarda kimlere danışılacağını veya dürüstlük ihlali durumlarında kimlere, nasıl bildirimde bulunabileceklerinin farkında olmalarını, dürüst davranışı gözetmek ve sürdürmek üzere gerekli her tür eğitim ve etkinliğe katılmalarını, YDK bünyesinde dürüstlüğü dair zayıflıkların ya da risklerin tespiti halinde yetkililere durumu bildirmelerini önermektedir (ISSAI 30/ md. 25, 28, 30-33).

1.3.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

1.3.2.1. Bağımsız ve Tarafsız YDK'ların Özellikleri/ Gereklilikleri: Bağımsız ve tarafsız YDK'lar; statü, yetki, raporlama ve yönetim özerkliği itibarıyla bağımsızdırlar ve görevlerinin yerine getirilmesinde yasalar çerçevesinde tam takdir yetkisine sahiptirler. Bu bağımsızlık, anayasal ve yasal çerçevede tanımlanmıştır. Bu bağlamda YDK'lar, bağımsızlık ve tarafsızlığa yönelik önemli tehditlerin zamanında farkına varmak ve bunları azaltacak kontrollerin uygulanmasını sağlamak üzere bir çerçeve kurarak personeline rehberlik ve yönlendirme sağlarlar. YDK'lar, bağımsızlığın ve tarafsızlığın gerektirdiği politikaları benimserler, başta üst düzey denetim personeli olmak üzere denetim personelinin denetlenen kurumlarla bağımsızlık ve tarafsızlıklarını riske atabilecek ilişkiler kurmaması için kurum politikalarını belirlerler. Bağımsız ve tarafsız YDK'lar, danışmanlık ve diğer denetim dışı hizmetlerini, bu tür hizmetlerin yönetim sorumlulukları üstlenilmesine neden olabileceği denetlenen kuruma sağlamazlar.

ISSAI 30, bağımsız ve tarafsız YDK'ların gerekliliklerinin YDK'lar tarafından yerine getirebilmesi için aşağıda örnekleri verilen bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin kontrollerin uygulanmasını önermektedir:

- Bağımsızlığı riske atacak tehditlerin belirlenmesi ve kaldırılmasına yardımcı olmak üzere menfaat çatışmalarına dair beyanların alınması,
- Üst düzey yöneticilerin, çalışmaları, YDK ve YDK personelinin bağımsızlık veya tarafsızlığını etkileyebilecek dış etkileri hariç tutmak üzere tasarlanmış mesleki kriterlere göre denetlemesi ve gözden geçirmesine yardımcı olacak önlemlerin alınması,
- YDK'nın denetlenen bir kuruma denetim dışı hizmet veya denetlenen alanlarla alakalı kamu alımları gibi konularda hizmet verme yükümlülüğü olduğunda nasıl hareket edileceğine ilişkin hükümlerin tanımlanması,

- Denetim ekibinden menfaat çatışması yaşayan bir kişinin çıkarılması veya böyle bir kişi ekipteysen yaptığı önemli muhakemelerin gözden geçirilmesi gibi tehditlerin ele alınmasına yönelik politika ve prosedürlerin tayini,
- Denetim personelinin son zamanlarda denetlenen kurumun bir çalışanı olması veya aynı konuyu farklı bir kurumda denetlemiş olması gibi durumları ortaya koymaya ve ele almaya ilişkin politika ve prosedürlerin belirlenmesi,
- Personelin dönemsel rotasyonu veya rotasyonun uygun olmadığı hallerde muadil önlemlere ilişkin politikaların tespiti;
- Tarafsız mesleki yargının YDK tarafından önceden yapılan işten etkilenmediği bir ortamın hazırlanması.
- Bağımsızlık veya tarafsızlığa yönelik tehdidin kabul edilebilir bir düzeye çekilmesi veya indirgenmesi için kontrollerin etkili olmadığı durumlarda, YDK liderlerinin tehdidi raporlaması (ISSAI 30/md. 34, 39-40).

1.3.2.2. Bağımsız ve Tarafsız YDK'ların Oluşturulmasında YDK Personelinin Rol ve Sorumlulukları/Gereksinimleri:

Bağımsızlık ve tarafsızlık açısından yaşanabilecek her türlü zafiyetlerden uzak olunması amacıyla YDK personeli, siyasi nüfuzdan kaçınmalı ve siyasi yanlılık göstermemelidir. YDK personeli, denetlenen kurum yönetiminin karar almasında yer almamalı, kendi çalışmalarını denetlememeli ve gerekli tedbirler olmadan son zamanda işe alındığı denetlenen kurumları denetlemekten kaçınmalıdır. Personel, kişisel çıkarların karar almayı etkileyebileceği durumlardan ve denetlenen kurum veya diğer kurumların yönetimleri veya personelleriyle ilişkilerin karar almayı etkileyebileceği durumlardan kaçınmalıdır. YDK personeli, bağımsızlık veya tarafsızlığı etkileyebilecek hediyeler, armağanlar veya ayrıcalıklı muameleyi reddetmelidir. YDK personeli, bağımsızlık veya tarafsızlıklarının zarar görebileceği olası tehdit ve durumları tanımlayabilmeli, bağımsızlık veya tarafsızlığa tehdit oluşturabilecek önceden var olan önemli bir ilişki ve durum hakkında yönetimi bilgilendirmelidir.

ISSAI 30, bağımsız ve tarafsız YDK'ların gerekliliklerinin uygulanması açısından personelin;

- Bağımsızlık ve tarafsızlığa dair tehditlerin önemlilik düzeylerini her bir durumda değerlendirmelerini, kararlarını, durumun özel şartları ve

muhtemel sonuçları dikkate alınarak ve tehlike altında olan değer ve ilkelerle uyum sağlanarak YDK'nın belirleyeceği çerçeve doğrultusunda almalarını,

- Kişisel siyasi görüşlerin bağımsızlık veya tarafsızlıklarını etkileyebileceği ve siyasi görüşlerinin ve faaliyetlerinin YDK'nın itibarını ve çalışmalarının güvenilirliğini riske atabileceği durumları tanımalarını,
- Denetlenen kurumun yönetim sorumluluklarının o kurumun yöneticileri tarafından üstlenilmesi gerektiğinden, bu sorumluluğu üstlenmemelerini,
- Kişisel çıkarların bağımsızlık veya tarafsızlığı etkileyebileceği durumlardan kaçınmalarını,
- Denetlenen kurum veya YDK'nın akdi ya da diğer türlü ilişkilerinin olduğu başka bir kurumun yönetimi veya personeliyle ilişkilerinin personelin bağımsızlık veya tarafsızlığını engelleyebilmesi nedeniyle, bağımsızlık veya tarafsızlığına yönelik tehditleri önlemelerini veya bu tehditlerden kaçınmalarını,
- Bağımsızlık veya tarafsızlıkla ilgili bir hususta veya bu hususun çözüm yoluna ilişkin belirsizlik söz konusu olduğunda, durumu bildirmeden önce tehdidin önem derecesini değerlendirmelerini ve uygun bir tedbir belirleme konusunda yardım almak üzere etik danışmanına ya da yetkililere danışmalarını,

önermektedir (ISSAI 30/md. 35, 42-49).

1.3.3. Yetkinlik

1.3.3.1. Yetkin YDK'ların Özellikleri/Gereklilikleri: Paydaşların YDK'nın mesleki yargılarına/görüşlerine olan güveni ve bu yargıların/görüşlerin güvenilirliği, YDK çalışmalarının yetkin şekilde yapılmasını gerektirmektedir. Yetkin YDK'lar, yetki çerçevesinin gerektirdiği görevlerin, bunları başarıyla tamamlamak için uygun bilgi ve becerilere sahip personelce yapılmasını sağlamak üzere yetkinliğe dayalı işe alım ve insan kaynakları politikaları uygulayarak ve her görev için gerekli deneyimi topluca içeren çalışma ekipleri görevlendirirler. Yetkinliği öncelik sayan YDK'lar, personeline uygun eğitim, destek ve gözetim sağlarlar, bilgi birikimini ve bilgi paylaşımını artırmak için uygun araçları oluşturarak personelinin bu araçları kullanmaya teşvik ederler. Yetkinliği muhafaza etmenin bir gereği olarak, kamu sektörü ortamındaki değişikliklerden doğan zorlukları da ele alırlar.

ISSAI 30, yetkinlik gerekliliklerinin YDK'lar tarafından uygulanabilmesi açısından YDK'ların;

- Paydaşların YDK'nın yargılarına olan güvenini ve bu yargıların güvenilirliğini sürdürebilmek açısından, gereken uygun yetkinlikleri bir araya getirmelerini ve sürekli mesleki gelişimi desteklemelerini,
- Görevlerin yetkin personelce yapılmasını, kaynakların verimli ve etkin şekilde yönetilmesini ve personelin yetkin oldukları görevlerde çalışmalarını sağlamak üzere, yetki çerçevesinin gerektirdiği her görev türünü yapmak için gerekli uygun bilgi ve becerileri belirlemelerini,
- Personelini belirlenmiş yeteneklerine ve kapasitelerine göre görevlendirmelerini,
- Yetki çerçevesinin gerektirdiği görevlerin icrası sırasında, YDK bünyesinde mevcut olmayan disiplinlerden (uzmanlık teknikleri, metotlar veya beceriler) yararlanmak gerektiğinde, gerekli dış uzman desteğinden yararlanmalarını,
- Yetkinliklerini uygulama ve geliştirmede personeli destekleyecek sürekli öğrenme ortamlarını oluşturmalarını,

önermektedir (ISSAI 30/md. 50, 52-56).

1.3.3.2. Yetkin YDK'ların Oluşturulmasında YDK Personelinin Rol Ve Sorumlulukları/Gereksinimleri: YDK personeli, işini geçerli standartlara göre, gereken özen, dikkat ve ayrıntılarıyla zamanında yapmalıdır. Yetkinliğe önem veren personel, işlerini en uygun şekilde yapmak ve iş ortamındaki gelişmeleri takip etmek üzere bilgi ve becerilerini korur ve geliştirir.

ISSAI 30, yetkinlik gerekliliklerinin YDK personeli tarafından uygulanabilmesi açısından personelin;

- Yapılacak işleri ve rollerini anlamalarını,
- İşleriyle ilgili teknik, mesleki ve etik standartları kavramalarını, işlerini standartlara göre ve gereken özenle yapmalarını,
- İş veya görevin gerekliliklerine dayalı olarak birçok durumda çalışabilmelerini,
- Becerilerini güncelleyerek ve iyileştirerek yeni bilgi ve yetenekler kazanmalarını,

- Uzmanlıklarının belirli bir görevi yapmak için uygun veya yeterli olmaması durumunda bunu amirlerine bildirmelerini,

önermektedir (ISSAI 30/md. 51, 57- 58).

1.3.4. Mesleki Davranış

1.3.4.1. Mesleki Davranışa Uygun YDK'ların Özellikleri/Gereklilikleri: Mesleki davranış değerine önem veren YDK'lar, işleriyle ilgili mesleki düzenlemelerin ve paydaşların beklediği mesleki davranış standartlarının farkındadırlar ve bu doğrultuda çalışırlar. Personelinin bu standartlara riayet etmelerine de yardımcı olurlar.

ISSAI 30, mesleki davranış değeri gerekliliklerinin YDK'lar tarafından uygulanabilmesi açısından YDK'ların; mesleki davranış standardını teşvik etmek ve bu standarda uymayan faaliyetleri tespit etmek üzere, beklenen davranışlar hakkında rehberlik sağlamalarını ve tutarsızlıkları izlemek, belirlemek ve çözmek için gerekli kontrolleri uygulamalarını ve ayrıca, YDK liderlerinin, mevcut politika ve prosedürlere uyararak ve örnek teşkil ederek mesleki davranışı teşvik etmelerini önermektedir (ISSAI 30/md. 59, 62, 63).

1.3.4.2. Mesleki Davranışa Uygun YDK'ların Oluşturulmasında YDK Personelinin Rol ve Sorumlulukları/Gereksinimleri: YDK personeli, içinde faaliyet gösterdiği toplumun yasalarına ve de YDK'nın belirlediği davranış kılavuzuna uymalı ve YDK'nın itibarını sarsabilecek davranışlarda bulunmamalıdır. Personel, YDK'nın ve kendi mesleklerinin etik gereklilikleri arasında çıkabilecek çatışmalardan üstlerini haberdar etmelidir.

ISSAI 30, mesleki davranış değeri gerekliliklerinin YDK personeli tarafından uygulanabilmesi açısından personelin;

- Mesleki davranışla ilgili YDK politika ve prosedürlerini, geçerli mesleki standartları ve içinde bulundukları toplumun kanun, düzenleme ve anlaşmalarını bilmelerini,
- YDK'nın itibarını sarsabilecek davranışlarda bulunmamalarını, eylemlerinin YDK'nın itibarı üzerindeki etkisini ve başkalarının nasıl algılanacağını düşünmelerini,
- Etik değerlere uygun davranmak, mevcut yasal ve düzenleyici çerçeveye

uyamak, pozisyonlarını kötüye kullanmamak, çalışmalarını yaparken çaba ve dikkat göstermek ve başkalarıyla muhatap olurken uygun davranış sergilemek gibi paydaşların ortak beklentilerine uygun hareket etmelerini,

- Eylem veya fikirlerinin YDK ve çalışmalarını tehlikeye atmaması veya itibarsızlaştırmaması için (örneğin sosyal medya kullanırken) gereken ihtiyat ve dikkati göstermelerini,
- Yasalara aykırı olmayan, ancak mesleki davranış standardını karşılamayan hareket şekllinden kaçınmalarını,
- Önemli bilgileri kurumla paylaşmada işbirliği yapmalarını,

önermektedir (ISSAI 30/md. 60, 64-69).

1.3.5. Gizlilik ve Şeffaflık

1.3.5.1. Gizlilik ve Şeffaflık Dengesini Uygulayan YDK'ların Özellikleri/Gereksinimleri: YDK'lar; denetimle ve diğer alanlarla ilgili elde ettiği bilgilerin gizliliğini, şeffaflık ve hesap verebilirlik ihtiyacıyla dengelerler, özellikle hassas veriler bakımından gerektiği şekilde gizliliği korumak üzere yeterli bir sistem oluştururlar. Gizlilik ve şeffaflık dengesini gözeten YDK'lar, YDK için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tarafların da uyumlu gizlilik anlaşmalarına tabi olmalarını sağlarlar.

ISSAI 30, gizlilik ve şeffaflık dengesi gerekliliklerinin YDK'lar tarafından uygulanabilmesi açısından YDK'ların; bilgilerini uygun şekilde sağlamaları veya korumaları için politikalar belirlemelerini ve gizlilik ihlallerine yönelik olası riskleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir düzeye indirmek için gerekli kontrolleri uygulamalarını önermektedir. Kontrol örneklerinden bazıları; medya dâhil paydaşlarla iletişim politikalarının oluşturulması, gizliliğin önemini düzenli olarak vurgulamaları, personelden gizlilik kurallarına uygun davranmaya yönelik beyanların alınması, hangi bilgi, belge ve materyalin "gizli" olarak kabul edileceğine ve işin hangi aşamasında "gizli" olarak kabul edileceğine dair rehberlik sunulması, bilginin güvenilir saklama şartlarının oluşturulması, arşivler, bilişim sistemleri ve fiziksel alanlara erişim haklarının uygun şekilde tahsisi, kağıt veya elektronik formattaki veri depolama cihazlarının imhasına yönelik prosedürler olarak sayılmıştır (ISSAI 30/md. 70, 72, 73).

1.3.5.2. Gizlilik ve Şeffaflık Dengesini Uygulayan YDK'ların Oluşturulmasında YDK Personelinin Rol ve Sorumlulukları/ Gereklilikleri:

YDK personeli, gizlilik ve şeffaflıkla ilgili yasal yükümlülükleri ve YDK'nın politika ve kılavuzlarını bilmeli, aksi yasal veya mesleki bir hak veya görev olmadığı takdirde, çalışmalarını sonucu elde ettikleri bilgileri yetkileri olmadan açıklamamalıdır. Personel, gizli bilgileri kişisel kazanç veya üçüncü tarafların kazancı için kullanmamalı, gizli bilgilerin üçüncü taraflara sehven açıklanması ihtimaline karşı dikkatli olmalı, çalışırken ve işten ayrılma sonrasında mesleki gizliliği muhafaza etmelidirler.

ISSAI 30, gizlilik ve şeffaflık dengesi gerekliliklerinin YDK personeli tarafından uygulanabilmesi açısından personelin;

- Bilgiyi uygun şekilde korumalarını, yetkisi olmadan veya bunu yapmak için yasal veya mesleki hak veya görev olmadan üçüncü kişilere açıklamamalarını,
- YDK bünyesinde, bilginin gizliliğine riayet için mesleki yargıyı kullanmalarını, özellikle diğer çalışanlarla işle ilgili konuları tartışırken bilginin gizliliğini akılda bulundurmalarını,
- Mevzuat ihlallerine yönelik şüphenin uygun makamlara/taraflara açıklanması gerektiğinden emin olunmadığında, bu koşullardaki uygun hareket şeklini belirlemek için YDK bünyesinde mevcut yasal tavsiyeyi almayı düşünmelerini,
- Özel yaşamda, aile, sosyal veya diğer ortamlarda (sosyal medya dahil) gizliliği korumalarını,
- Laptop ve taşınabilir veri depolama cihazları gibi elektronik veri taşıyıcılarını güvenceye almalarını,
- Şifrelerinin gizliliğini korumalarını

önermektedir (ISSAI 30/md. 71, 74, 75).

2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARI İÇİN ISSAI 30 UYGULAMA REHBERİ

Avrupa Sayıştaylar Birliği Denetim ve Etik Çalışma Gücü (EUROSAI Task Force on Audit&Ethics), 2011 yılında kurulmuş olup, temel misyonu; karşılaştırmalı

analiz çalışmalarını teşvik etmek, rehberler ve diğer araçların geliştirilmesini desteklemek ve sonuçlarını daha geniş YDK topluluklarıyla paylaşmak suretiyle, YDK'larda ve kamu sektörü organizasyonlarında etik davranış ve dürüstlüğü teşvik etmektir. Çalışma Gücünün 2014-2017 dönemi çalışma hedeflerinden birisi YDK'ların temel dayanağı olarak etiği teşvik etmektir (EUROSAI TFAE, 2017). Türk Sayıştayının da üyesi olduğu Çalışma Gücü, bu hedefle ilgili olarak 2017 yılında "YDK'lar için ISSAI 30 Uygulama Rehberi"ni geliştirmiş ve internet ortamında kamuoyu ile paylaşmıştır (EUROSAI TFAE Guideline, 2017).

Rehber, ISSAI 30'un uygulanması için YDK'lara pratik rehberlik sağlamaya yönelik bir doküman olup, YDK'ların kullanabilecekleri bazı pratik araç ve yöntemleri de içermektedir. Rehber, başlangıç kısmı, iki bölüm ve eklerden oluşmaktadır. Rehberin başlangıç kısmında, ISSAI 30 çerçevesinde YDK'ların yeni etik değerleri, ISSAI 30'un getirdiği yeni yaklaşım ve bu anlamda YDK'ların genel sorumlulukları, rehberin genel amacı ve içeriği hakkında bilgi verilmektedir. Rehberin (A) bölümünde, "etik kontrol sisteminin" uygulanması için bir yaklaşım sunulmaktadır. Rehberin (B) bölümünde ise, etik kontrol sisteminin uygulanabilmesi amacıyla, söz konusu sistemin her bir bileşeniyle ilgili herhangi bir YDK'nın üzerinde durması gereken temel alanlara (politika, prosedür, süreçler vb.) ve bunlarla ilgili karşılaşılabilen muhtemel risklerle başa çıkabilmek üzere somut alternatiflere ve iyi uygulamalara odaklanılmıştır. (EUROSAI TFAE Guideline, 2017: 6). Rehberin ekleri arasında; farklı alanlarda tespit edilen iyi uygulama örneklerine ait referans listesi, etik liderlik tutum ve davranış örnekleri, personelin karşılaşılabileceği ve bu nedenle tartışılması gereken etik ikilem örnekleri, etik ikilemlerde personele yardımcı olabilecek karar verme modeli, menfaat çatışması örnekleri ile hediye ve misafirperverlik ikramlarının kabul edilip edilmemesini değerlendirmede yararlanılabilecek öz değerlendirme kontrol listesi yer almaktadır (EUROSAI TFAE Guideline, 2017: 27-39).

Rehberde dürüstlük kültürünün inşa edilmesi ve davranış değişikliğinde başarı elde edilmesinin, araç, yöntem, yönetim süreçleri ve uygulayıcılarıyla birlikte süreklilik arz eden sistemli çalışmaları gerektirdiği vurgulanmıştır. YDK'larda müstakil veya YDK'nın genel iç kontrol sistemi içerisinde oluşturulacak "etik kontrol sistemi"nin bileşenleri, ISSAI 30'da olduğu gibi; etik kurallar, liderlik, etik rehberlik, etik yönetim ve etik izleme olarak ifade edilmiştir. Rehberde etik rehberliğin; davranış/etik kurallar düzenlemesi şeklinde davranış değer ve standartlarının tanımlanmasıyla, güçlü liderlik uygulamalarıyla, eğitim ve

danışmanlık gibi mesleki sosyalleştirme faaliyetleriyle sağlanacağı belirtilmiştir. Etik yönetimin, adil ve tarafsız personel seçimini, terfi ve ücretlendirmeyi ve sosyal saygının gelişimini sağlayacak şartları oluşturan politika ve uygulamaları içerdiği vurgulanmıştır. Etik izleme ve kontrolün ise; temel davranış standartlarını belirleyen etkin bir yasal çerçeve, iç kontrol ve dış denetim gibi etkin hesap verebilirlik mekanizmaları, uygulamaya zorlayıcı prosedürler, kamu bilgisine erişimi sağlayan şeffaflık mekanizmaları ve kamunun katılımını ve incelemesini kolaylaştırma ile sağlanacağı ifade edilmiştir.

Rehber çerçevesinde, YDK'ların, kendi etik kontrol sistemlerini oluştururken göz önünde bulundurmaları gereken prensipler aşağıda ifade edilmiştir:

- YDK'lar, öncelikle, kendi kültür, yasal ve sosyal sistemlerini dikkate alarak YDK özelinde etğin ne anlama geldiğine dair açık ve genel bir anlayışı oluşturmalıdır.
- Etik kontrol sistemine ilişkin riskler iyi yönetilmeli ve gerekli kontrol faaliyetleri zamanında ve etkin şekilde uygulanmalıdır.
- Etik kontrol sisteminin oluşturulmasında "kapsayıcılık" önemli olup, sistemin gereği gibi kurgulanmasında, personel ve yöneticilerin katılımını sağlayacak etkin iletişim araç ve yöntemleri uygulanmalıdır.
- YDK'ların şeffaf davranış sergilemeleri gerektiğinden, paydaşlarına etik ile ilgili hususlarda internet ve intranet üzerinden bilgi akışı sağlaması beklenir.
- YDK'lar, etik kontrol sistemlerini, zafiyetleri ve muhtemel risklerini de ele alan stratejik bir yaklaşımla oluşturmalıdır (EUROSAI TFAE, 2017: 7-9).

2.1. Yüksek Denetim Kurumları İçin ISSAI 30 Uygulama Rehberi'nde Etik Kontrol Sistemi İyi Uygulama Önerileri

2.1.1. Etik Kurallarla İlgili Öneriler

Genel olarak etik kurallara ilişkin düzenlemeler; davranışa rehberlik eden değerler ve ilkelerin tanımlarını, beklenen davranışların tanımlarını, etik ikilemler ve çıkar çatışmaları, siyasi tarafsızlık, hediye ve misafirperverlik ikramları gibi hassas durumlara dair somut örnekleri, hatalı davranışı ele alma esaslarını kapsamalıdır. Etik kurallara ilişkin düzenlemelerin hazırlanma süreci, düzenlemenin benimsenmesi ve sahiplenilmesi açısından kurumun her düzeyinde

bulunan personeli dâhil edici, kapsayıcı ve şeffaf şekilde olmalıdır. Etik kurallara ilişkin düzenlemeler, tüm paydaşlara duyurulmalı ve eğitimlere konu olmalıdır.

YDK'lar, etik düzenlemelere bağlılığın sağlanması amacıyla; YDK'da göreve başlamada etik kurallara bağlılığa dair imzalı beyan alınması ya da bağlılık yemini yaptırılması, düzenli olarak etik zorunlulukların hatırlatılması, her bir denetim görevi için etik kurallara bağlılık taahhüdünün alınması ve etik düzenlemelere dair eğitim programlarının düzenlenmesi gibi araçlardan yararlanabilirler (EUROSAI TFAE, 2017: 10-11).

2.1.2. Liderlik Uygulamalarıyla İlgili Öneriler

YDK liderleri, YDK personelinin etik davranış sergilemelerini teşvik etmeye yönelik gerekli vizyonu, amaç ve hedefleri oluşturmalarıdır. YDK'nın etik değerlerini, personel ve yönetimin etik davranışını temel öncelik olarak alıp, etik kültürü geliştirmelidirler. YDK liderleri, örnek olacak şekilde standart davranış ve tutum göstermeli, etik konusuna kaynak tahsis etmelidir. YDK liderleri, orta düzey yöneticilerin mahiyetindeki çalışanlarına iyi çalışma ortamı sağlamalarını, çalışanlarına etik ile ilgili destek ve rehberlik sağlamalarını gözetmelidirler. YDK liderleri ve personel etik ile ilgili faaliyetlere ve etik eğitimlerine katılmalıdırlar. YDK bünyesinde yeni liderlere etik ile ilgili hususlarda liderlik rollerine dair eğitim programları düzenlenebilir. Liderler YDK'larda etik danışmanlar görevlendirebilir, etik ikilem ya da soru ortaya çıktığında etik ile ilgili hususlarda paydaşlara mesajlar verebilirler. Liderler, başarılı etik performansı ödüllendirebilirler, disiplin süreçlerinin adil şekilde işlenmesini ve doğru ve düzeltici yaptırımın uygulanmasını sağlamalıdırlar.

YDK liderleriyle ilgili etik hususlar (maaşları, imtiyazları, dış faaliyetleri, kendisinin ve eşlerinin mali menfaatleri vb.) şeffaf şekilde intranet ve internet aracılığıyla iç ve dış paydaşlarla paylaşılmalıdır. Muhtemel menfaat çatışmalarından kaçınmak üzere, YDK liderlerinin YDK bünyesinde ve YDK'dan ayrıldıktan sonra yürütebileceği dış faaliyetlerinin sınırlarının belirlenmesine ilişkin özel mekanizmalar oluşturulabilir ve bunlar kamuoyu ile paylaşılabilir (EUROSAI TFAE, 2017: 11-13).

2.1.3. Etik Rehberlik Alanı ile İlgili Öneriler

Rehber, etik rehberlik alanında personelin etik konularıyla ilgili olarak eğitilmesine ve farkındalığının geliştirilmesine, etik danışmanlık ve etik ikilemlere dair iyi uygulama örneklerini ele almaktadır.

2.1.3.1. Eğitim ve Farkındalık Geliştirme ile İlgili Öneriler

YDK'lar etikle ilgili farkındalığı geliştirmek üzere; konferanslar, seminerler, eğitim programları ve diğer faaliyetleri (etik haftası/ günü, etikle ilgili konuşma saatleri, iyi uygulama ve deneyim tecrübe paylaşım faaliyetleri vb.) düzenleyebilirler. YDK'ların düzenleyeceği etik eğitim programları; YDK'da yeni göreve başlayan çalışan ve yöneticilere etik eğitimler ya da konferanslar, yeni liderlere eğitim programları ya da konferanslar, bütün YDK çalışanlarına periyodik eğitim programları, gerçek hayatta karşılaşılan örneklerle dayalı seminerler ve/veya atölye çalışmaları ve etik alanında yaşanan değişikliklerde (politika ve prosedür değişiklikleri vb.) bütün personele zorunlu eğitimler şeklinde olabilir.

YDK'lar iyi uygulamaları ve farkındalık oluşturmada kullanılan metotları takip etmek ve kurum uygulamalarına yansıtabilmek amacıyla sivil toplum, kamu ve özel sektör kurum ve kuruluşlarıyla da işbirliğini güçlendirebilirler. Bilgi paylaşımı açısından, denetçilerin etikle ilgili kurum dışı faaliyet, konferans ve seminerlere katılımı teşvik edilebilir, etikle ilgili olarak YDK dışından konuşmacılar da YDK'ya davet edilebilir. YDK'lar, etikle ilgili farkındalığı artırmada intranet ve internet aracılığıyla bilgiler paylaşmalıdır (EUROSAI TFAE, 2017: 13-15).

2.1.3.2. Etik Danışmanlık ile İlgili Öneriler

YDK'lar, personelinin etikle ilgili karşılaşılabileceği ve danışmanlık desteği alması gereken durumlarda danışmanlık desteği sağlamak üzere çeşitli görevlendirmeler yapabilirler. Bu anlamda YDK'lar, danışmanlık rol ve sorumluluklarını (YDK dışından görevlendirilen danışmanın da dâhil olduğu) etik komitesine, etik komisyonuna, etik direktörlüğüne, dürüstlük koordinatörü ya da görevlisine, denetim danışmanlarına, insan kaynakları birimine, YDK dışından görevlendirilen danışmanlara verebilirler. Etik komiteler, etik liderlik ve becerileri ile tanınan kişilerden oluşmalıdır. Bağımsızlık ve güven açısından YDK'da çalışmayan en az bir kişinin de bu komitede yer alması sağlanmalıdır.

YDK'nın bütün personeli, danışmanlık desteği için "etik danışmanlara" erişebilmelidirler. Bu nedenle, deneyim ve tecrübe paylaşımını ve YDK özelinde en iyi çözümleri oluşturabilmek amacıyla etik danışmanlar ağı oluşturulabilir. Bu nedenle, etik danışmanların rolleri çok iyi tanımlanmalı ve danışmanlığı nasıl sağlayacaklarına dair kendilerine eğitimler verilmelidir. Etik danışmanlar, YDK'larda etik kültürün geliştirilmesi için YDK liderlerine tavsiyelerde bulunabilirler.

Rehberde, rehberlik, tavsiyede bulunma, kontrol ve soruşturma rollerinin aynı birimde bulundurulduğu YDK'larda bu durumun yol açabileceği potansiyel dezavantajların da dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır. Zira bu tür durumlar, personelin şüpheli durumlarda tavsiye almaktan kaçınmasına yol açabilmektedir (EUROSAI TFAE, 2017: 15-16).

2.1.3.3. Etik İkilemler ile İlgili Öneriler

Rehberde, personelin kendi ahlaki değerleri arasında bir çatışma, uygulanacak kural ya da ilkenin yorumlanmasında güçlük/şüphe yaşaması, neyin doğru ve neyin yanlış olduğu konusundaki yorumların çokluğu, yasal olduğu halde etik olmayan durumlarla karşılaşılması gibi nedenlerle etik ikilemde kalabileceği ifade edilmiştir. Etik ikilem, iki ya da daha fazla doğru çözümün mümkün ve yasal olduğu durumlarda karar verilmesiyle ilgilidir ve verilecek kararların kendine has sonuçları olacaktır. Rehberde YDK'ların, mesleki yaşamda karşılaşılabilecek örnekleriyle beraber etik kurallara ilişkin düzenlemelerde etik ikilemlere yer vermeleri, özellikle denetçilerin karşılaşılabilecekleri gerçek durumlara ait örneklerin ve her bir durumda doğru davranışın ne olacağı konusunda somut rehberlik eden dokümanları hazırlamaları ve etik ikilemleri tanıma ve başa çıkma konusunda farkındalık sağlayan eğitim programları düzenlemeleri gerektiği vurgulanmıştır. Rehberde, personelin etik ikilemlerle karşılaştıklarında doğru karar almak için izleyeceği bir metot da belirlenmiştir (EUROSAI TFAE, 2017: 16-17).

2.1.4. Etik Yönetimle İlgili Öneriler

Rehber etik yönetim alanında, YDK personelinin işe alımı ve mesleki gelişimi ile gizlilik ve şeffaflığın dengelenmesi konularında iyi uygulama örnekleri sunmaktadır.

2.1.4.1. YDK'da İşe Alım ile İlgili Öneriler

YDK'nın işe alma politikası, açıklık, genel ilana, eşitliğe ve liyakata dayanmalıdır. İşe alımlarda "etik davranış" göz önüne alınması gereken bir husustur. Ayrıca, YDK'ların imtihan ve mülakatlarında adayın etik ikilemlere tepkileri değerlendirilmeli, psikolojik test ve imtihanlar yapılmalı, güvenlik soruşturması sonrası özgeçmiş kontrolleri tamamlanmalıdır (EUROSAI TFAE, 2017: 18).

2.1.4.2. Mesleki Gelişim ile İlgili Öneriler

Rehberde, YDK personelinin mesleki ve kariyer gelişimlerinin, sergilenen etik davranış da dikkate alınarak eşitlik ve liyakat ilkelerine göre yapılması ve performans

değerlendirmesi, yükselme ve ödüllendirme politika ve uygulamalarında etik kriterlerin esas alınması gerektiği ifade edilmiştir (Örneğin; sorumluluk duygusu, dürüst ve mesleki davranış, kişilik özellikleri, görev başındayken ve görev dışındaki mesleki etik davranışı, kuruma ve dürüstlüğü olan bağlılığı, kurumsal politikaları fiili olarak desteklemesi, olumlu mesleki davranış sergilemesi gibi). Rehberde, YDK'ların, cinsiyet ve özürlülük gibi konularda fırsat eşitliğini teşvik edici olumlu politikaları geliştirmeleri gerektiği ve etikle ilgili ödüllendirmelerin ödüllendirme politikalarına konu edilmesi gerektiği de belirtilmektedir (EUROSAI TFAE, 2017: 18).

2.1.4.3. Gizlilik ve Şeffaflığın Dengelenmesi ile İlgili Öneriler

Rehberde; INTOSAI tarafından, denetimle alakalı bilginin gizliliğinin, paydaşlara ve özellikle kamuya karşı şeffaflık ve hesap verebilirlik zorunlulukları ve yetkili mercilere yasal bildirim zorunluluğu ile dengelenmesi gerektiği ifade edilmekte ve YDK çalışanlarının, bilginin gizliliği konusunda rehberliğe ihtiyaçları olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle YDK'lar, iletişim politikalarını ve yazışma kurallarını belirlemeli ve bütün paydaşlarıyla paylaşmalı, bu politika ve kuralları oluştururken, hangi bilginin ne kadar süre ile gizli sayılacağı, hangi bilginin ne düzeyde/aşamada paylaşılabileceği, YDK içinde bilginin kim tarafından kime sağlanabileceği ve her bir durumda izlenecek prosedürlerin neler olması gerektiği belirlenmelidir (EUROSAI TFAE, 2017: 18-19).

2.1.5. Etik İzleme ve Kontrol ile İlgili Öneriler

Rehberde, YDK'ların denetim görevlerini yerine getirirken birtakım risklerle karşılaşabilecekleri, YDK'ların bu riskleri belirlemelerinin ve gerekli tedbirleri ve izleme faaliyetlerini uygulamalarının önemli olduğu ifade edilmektedir (EUROSAI TFAE, 2017: 20). Rehber söz konusu risklerin doğabilecek alanları ve bunlarla ilgili iyi uygulama örneklerini de ifade etmektedir:

2.1.5.1. Menfaat Çatışmaları ile İlgili Öneriler

YDK'lar, menfaat çatışmasına yol açabilecek durumların önüne geçmek, bu durumları izlemek ve bunlara karşı gerekli tedbirleri almak üzere rehberlik, beyan alınması ve yetkili birimlerce gerekli izlemelerin yapılmasına yönelik politika ve prosedürlerini geliştirmelidirler.

YDK'ların, menfaat çatışmalarına dair gerekli rehberlik çalışmaları sırasında; "menfaat çatışması" kavramını ve bu çatışmanın nasıl ortaya çıkacağını tanımlamaları, personelin daha iyi anlayabilmesi için gerçek hayata dayalı menfaat çatışması örnek listelerini geliştirmeleri, söz konusu çatışmalar ortaya çıktığında izlenecek prosedürleri (çatışmanın bildirilmesi, kişinin denetim ekibinden alınması,

yapılan işin gözden geçirilmesi ya da çatışmanın raporlanması vb.) belirlemeleri gerekir.

Menfaat çatışmasını önleme, tanımlama ve izlemede önemli bir araç, YDK personeline görevleri ya da faaliyetlerine ilişkin olarak herhangi bir menfaat çatışmasının olmadığına dair resmi beyanların alınması uygulamasıdır. Bu uygulamalar; “düzenli olarak tarafsızlık ve bağımsızlık yeminlerinin ya da beyanlarının alınması”, “düzenli olarak etik kurallara bağlılığa dair periyodik (örneğin yıllık) beyanların alınması”, “denetçi olarak her denetimde etik kurallara uyulacağına/uyulduğuna ve gerçek bir menfaat çatışmasının olmadığına dair resmi beyan alınması”, “denetim amiri olarak her denetimde denetim ekibinin içinde menfaat çatışmasının olmadığını teyit eden resmi beyanın alınması”, “düzenli olarak kamu ve özel menfaatlara ilişkin beyanın alınması” şeklinde olabilir.

YDK’lar, menfaat çatışmalarına dair prosedür ve uygulamaların izlenmesini yetkilendireceği görevliler/birimler aracılığıyla yaptırabilirler (EUROSAI TFAE, 2017: 20-21).

2.1.5.2. Rotasyon Politikaları ile İlgili Öneriler

YDK’lar, “denetlenen kurumla yakınlık riskinin” önüne geçmek, YDK’ların bağımsızlık ve tarafsızlıklarını korumak, personel gelişimini ve personelin motivasyonunu artırmak üzere rotasyon politikalarını düzenlerken, aynı kurumu denetlemede maksimum bir süre (2, 5 ya da 7 yıl gibi) ve aynı denetim biriminde çalışmada maksimum bir süre (5, 7 ya da 8 yıl gibi) öngörebilirler. Benzer şekilde yönetim pozisyonları için de maksimum bir süre öngörebilirler (7 yıl gibi). Daha esnek denetim ekiplerinin oluşturulması da rotasyon uygulamalarında bir seçenek olabilmektedir (örneğin denetim ekibindeki en kıdemli denetçinin düzenli aralıklarla yer değiştirilmesi, ekipteki bir denetçinin ise kısa dönem olarak (1 ya da 2 yıl) denetim ekibinde görevlendirilmesi gibi). YDK’lar, tam rotasyonun mümkün olmadığı durumlarda, denetçiler yerine denetim alanlarının rotasyonu yöntemine başvurarak başarılı ekiplerin bütünlüğünü koruyabilirler (EUROSAI TFAE, 2017: 21-22).

2.1.5.3. Siyasi Tarafsızlıkla İlgili Öneriler

Rehberde “siyasi tarafsızlık” uygulamalarına ilişkin olarak; bazı YDK’larda, YDK yöneticilerinin ve üyelerinin herhangi bir siyasi faaliyette bulunmalarının yasaklandığı, bazı YDK’larda bu yasağın kıdemli denetim personeline de uygulandığı, bazı YDK’larca personelinin sosyal medya kullanımına dair kuralların

duyurulduğu ifade edilmiştir. Rehberde, YDK'lar tarafından, siyasi görüşlerini ifşa etmeleri durumunda (örneğin, kamuya hitap edildiği zaman, basına açıklama yapıldığında, kitap, makale ya da hazırlanan tanıtım broşürlerinde, kamuya açık herhangi bir medya aracının kullanımında, siyasi parti, milletvekilleri ya da belediye başkanları adına yapılacak tanıtım kampanyalarında) personeline ihtiyatlı davranmaları gerektiğinin tavsiye edildiği de belirtilmiştir.

Rehberde, ayrıca, YDK üyeleri ve personeline siyasi faaliyetlerin serbest olduğu yerlerde, yapılan denetim çalışmasının siyasi tarafsızlığa dair potansiyel ya da gerçek bir risk taşıyıp taşımadığının herkes tarafından değerlendirilebilmesi açısından, bu faaliyetlerin kamuya açık şekilde duyurulması/yapılması gerektiği de vurgulanmıştır (EUROSAI TFAE, 2017: 22-23).

2.1.5.4. Hediye ve Misafirperverlik İkram Kabul Uygulamaları ile İlgili Öneriler

Rehber, denetlenen kurumların ya da YDK tedarikçilerinin hediye ya da misafirperverlik ikramlarının kabulü ile ilgili olarak, YDK'ların farklı yaklaşımlar izleyebildiklerini ifade etmektedir. Rehberde, bazı YDK'ların, personelinin herhangi bir hediye ya da diğer bir menfaati/ikramı almasını kesinlikle yasakladıkları, bazı YDK'ların ise yasalarında ya da etik kurallara ilişkin düzenlemelerinde özel hükümler ya da rehberlik önerilerinde bulunduklarını, bunlarda kabul edilebilecek hediyelerin yapısı ve maksimum değerini tarif ettiklerini, bazı durumlarda denetçilerin herhangi bir hediye kabul etmeden önce mutlaka YDK yönetiminden izin alınması zorunluluğunu öngördükleri ifade edilmektedir. Yine rehberde, bazı YDK'lar, personelinin uygun olmayan ya da gereksiz hediyeleri kabul etmemelerini öngörmekte ve "uygun olmayan" ya da "gereksiz" kavramları üzerine personeline rehberlik hizmeti sunmakta, bazı durumlarda ise sosyal ve protokol hediyelerinin YDK'lara teslim edilmesini öngörmektedirler. Çok az sayıda YDK ise hediye ve misafirperverlik ikram kütüğü tutmaktadır.

Rehberde, hediye ve misafirperverlik ikramlarının hangi durumlarda makul olarak kabul edilip edilmemesi gerektiği hususunda rehberlik sağlamak üzere bir öz değerlendirme kontrol listesi de rehber eki olarak sunulmaktadır. (EUROSAI TFAE, 2017: 24).

2.1.5.5. İhbar Politikaları ile İlgili Öneriler

YDK'ların, personelinin ciddi hatalı davranışlarının kurum bünyesinde yetkililere zamanında bildirilmesini sağlayacak açık, anlaşılır ve herkesçe bilinen kontrol prosedürlerini oluşturmaları gerekmektedir.

YDK'larca ihbar prosedürlerine ilişkin yapılacak düzenlemelerde; nelerin ciddi sonuçlar doğurabilecek hatalı davranış olabileceği, bildirimin şekli ve içeriği, bildirim kanallarının neler olacağı, nereye doğrudan bildirimde bulunulabileceği açıkça konu edilmelidir. İhbarcıları her türlü misillemeden koruyacak esaslar ile kötü niyetle yapılacak yanlış ve zararlı ithamları önleyici esasların neler olacağı da söz konusu düzenlemelerde yer almalıdır. Bildirimde bulunanın ve masumiyet karinesi çerçevesinde hakkında bildirimde bulunanın korunması da esas alınarak, bildirimin YDK tarafından ele alınış ve gizlilik prosedürünün ne olacağı hususu da söz konusu düzenlemenin ayrılmaz bir parçası olmalıdır (EUROSAI TFAE, 2017: 24-25).

2.1.5.6. Etik İzleme Araçları ile İlgili Öneriler

YDK'lar, kurulan ve/veya kurulacak etik kontrol sisteminin geliştirilmesi gereken yönlerinin zamanında tespit edilmesine yönelik olarak, düzenli şekilde etik izleme faaliyetlerini yapmalıdırlar. Bu kapsamda; IntoSAINT öz değerlendirme aracı değerlendirmesi, YDK bünyesinde yetkili birimlerce yapılacak etik yönetim çerçevesine dair iç değerlendirmeler, YDK Performans Ölçümleme Çerçevesi kullanılarak yapılan değerlendirmeler, emsal kurum karşılaştırması kapsamında yapılan dış değerlendirmeler, denetim personelinin etik esaslı performansının değerlendirilmesinde denetlenen kurum değerlendirmeleri gibi etik izleme araçlarını uygulayabilirler.

YDK bünyesinde izleme çalışmaları sonrasında üretilcek raporların, ulaşılan sonuçları, çalışma önerilerini ve YDK yöneticilerinin bunlara ilişkin sorumluluklarını göstermesi beklenir. Ayrıca bu raporun etik ve şeffaflığa tam adanmışlığın göstergesi olarak kamunun erişimine de hazır halde bulundurulması uygun olacaktır (EUROSAI TFAE, 2017: 25-26).

3. YÜKSEK DENETİM KURUMLARI İÇİN BİR YOL HARİTASI

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları YDK'lar ve paydaşlar nezdinde, üzerinde konuşulabilecek ortak mesleki bir dil oluşturmada ve izlenmesi gereken mesleki davranış ve işleyiş yolunun rotasını göstermede önemli bir işlev görmektedirler.

Kamu kaynağının elde edilmesini, sarf edilmesini ve iyi yönetilmesini denetleyerek "kamunun güvenini" taşıyan YDK'ların, bu güveni boşa çıkarmayacak

şekilde etik ilkelere bağlı olarak performans sergilemeleri beklenir. Yukarıda tanıtılmaya çalışılan ISSAI 30'da yer alan kuralların, söz konusu standartta da ifade edildiği üzere, etik davranışla ilgili uygulamada doğabilecek tüm durumları ele alması mümkün değildir. Bu nedenle Kurallar, ilkesel düzeyde yazılmış olup kültürel, yasal ve sosyal sistemler dikkate alındığında her YDK'nın, kendi etik kurallarını ve bunları uygulamak için kendi etik kontrol sistemini geliştirmesi ve benimsemesi beklenir. Bu açıdan bakıldığında, ISSAI 30 Etik Kurallar düzenlemesi, her bir YDK'nın etik kuralları için bir temel teşkil etmektedir (ISSAI 30/md. 6-7).

Organizasyonel iç kontrol sistemi standartlarının gerektirdiği etik yönetimle ilgili faaliyetler, iç kontrol standartları eylem planlarına konu olmakta, aynı zamanda ülke mevzuatının gerektirdiği "etik komisyonu/komiteler/birimler/danışmanlar vb. yapılar YDK'lar bünyesinde oluşturulmaktadır. Ancak, güncel ISSAI 30 ile getirilen "etik kontrol sistemi" anlayışı, YDK'larda kurumsal kültürün "etik" odaklı olarak geliştirilmesi çalışmalarına zemin oluşturmakta, gerek iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi için yapılacak çalışmaların belirlenmesinde, gerekse "etik" özelinde kontrol sisteminin yapılandırılmasında önemli açılımlar getirmektedir. Parlamentoya ve kamuoyuna doğru ve güvenilir bir raporlama yapmaları beklenen YDK'ların, yeni ISSAI 30 çerçevesinde mesleki etik kurallara bağlı olarak "değerlere dayalı" yönetim yaklaşımını benimsemeleri ve hayata geçirebilmeleri açısından, bir plan ve program dâhilinde birtakım çalışmaları yapmaları gerekmektedir.

Öncelikle, yeni ISSAI 30 ile yukarıda bahsedilen Avrupa Sayıştaylar Birliği Denetim ve Etik Çalışma Gücünün geliştirmiş olduğu "YDK'lar için ISSAI 30 Uygulama Rehberi"nin her bir YDK tarafından, kendi ülkelerinin resmi dillerine çevrilmesi ve tüm paydaşlar ile paylaşılması gerekmektedir. Söz konusu belgelerin, YDK'ların üst yönetimleri ve mensupları nezdinde, konferans, seminer, atölye çalışmaları gibi etkinliklerle tanıtımları yapılarak, üst yöneticiler ve mensuplar açısından ortak bir anlayışın kazandırılması sağlanmalıdır.

Herhangi bir organizasyonda olduğu gibi YDK'larda da etik kültürü geliştirme temelde üst yönetimlerin görev ve sorumluluğundadır. Bu anlamda, YDK üst yönetimlerinin, ISSAI 30'da öngörülen "etik kontrol sistemini" oluşturmaları ve işlerlik kazandırmaları açısından, kurumsal olarak hangi noktada bulunduklarını ve ISSAI 30 çerçevesinde gelecekte nasıl bir strateji izleyeceklerini tarif etmeleri beklenir. Bu nedenle, YDK'ların, öncelikle bir "durum değerlendirmesi" çalışması yaparak, etik kontrol sisteminin ana bileşenleri olan etik kurallar, etik liderlik

uygulamaları, etik rehberliği, etik yönetimi ve etik izleme ve kontrol alanlarında ne durumda olduklarını, güçlü ve zayıf yönlerini, fırsat ve tehditlerini belirlemeleri gerekir. Bu çalışmalar sırasında, gerek iç paydaşların gerekse dış paydaşların görüş ve beklentileri de uygun araç ve yöntemlerle öğrenilmelidir. Yapılacak durum değerlendirme çalışmasıyla, YDK'ların mevcut kurumsal değerleri ve etik kurallarının, etik liderlik uygulamalarının, etik eğitimi politika ve uygulamalarının, kurumsal etik danışmanlık mekanizmalarının, personelin işe alım, mesleki geliştirme, performans, terfi ve disiplin politikalarının, kurumun menfaat çatışması, rotasyon uygulamaları, siyasi tarafsızlık, hediye ve misafirperverlik ikram kabul gibi politikalarının ve mevcut etik izleme ve kontrol araçlarının (EUROSAI TFAE Guideline, 2017) gözden geçirilmesi ve yapılacak tespitlerle kurumun stratejik plan ve programlarının düzenlenmesine esas olacak etik yönetim stratejik amaç, hedef ve faaliyetlerin belirlenmesi sağlanmış olacaktır.

Yukarıda belirtilen "YDK'lar için ISSAI 30 Uygulama Rehberi" ile Avrupa Sayıştaylar Birliği Denetim ve Etik Çalışma Gücü'nün hazırlamış olduğu Etik Altyapılarının Güçlendirilmesi İçin Yüksek Denetim Kurumlarını Desteklemek Konulu Çalışma Raporları'nın¹ durum değerlendirmesi çalışmalarında referans alınabilir belgeler olduğu düşünülmektedir. Zira bu belgeler YDK'lar için kurumsal etik yönetim yapılanmalarını geliştirmede önemli ve faydalı ipuçları sağlamakta ve emsal kurum uygulamalarının farkına varılmasını temin etmektedir. Kültürel ve coğrafi farklılıklar olsa da, emsal kurum uygulamalarından öğrenilebilecek tespitler, çözümler, araç ve yöntemler ortak amaçlara hizmet edebilmektedirler.

YDK'ların, ISSAI 30'da da öngörüldüğü üzere, kendi etik kurallarını geliştirmeleri veya var olan etik kurallarını ISSAI 30 çerçevesinde gözden geçirerek güncellemeleri gerekmektedir. Hazırlanacak etik kurallara ilişkin olarak, bu kuralların uygulanmasına yönelik etik uygulama rehberlerinin hazırlanması da "Etik Kurallar" düzenlemesine konu edilen hususların, personele gerekli rehberliği sağlamak üzere daha ayrıntılı şekilde ele alınmasını sağlayacak iyi uygulama örneği olacaktır.

YDK'larda etik kültürün ve bu anlamda etik kontrol sistemlerinin geliştirilmesinde paydaşlarla olan iletişim ve onlara bilgi akışının sağlanması son derece önemlidir. Bu nedenle, YDK personelinin etikle ilgili kurumsal

¹ Bölüm I Yüksek Denetim Kurumlarının Etik Strateji Ve Uygulamalarına İlişkin Genel Bakış Raporu (EUROSAI TFAE Guideline, 2013), Bölüm II Uygulamada Etiği Yönetmek –Analiz Raporu (EUROSAI TFAE Guideline, 2014), ve Bölüm II Ek- Uygulamada Etiği Yönetmek –Analiz- YDK'ların Makaleleri Raporu (EUROSAI TFAE Guideline, 2014)"

rehberlik ihtiyacı olan durumlarının tespit edilmesi, etik yönetim uygulamalarının geliştirilmesi açısından personel ile düzenli atölye çalışmaları ve eğitim programlarının düzenlenmesi gerekir. Periyodik yapılandırılmış etik eğitimlerin, personel farkındalığını geliştirmede, etiği kurum gündemine taşımada ve güncel deneyim, tecrübe ve sorunların öğrenilmesi ve paylaşılmasında önemli işlevleri vardır.

YDK üst yönetimlerinin, etik kontrol sistem gerekliliklerinin yerine getirilmesinde gerekli kaynağı ve birimler arasında koordinasyonu sağlamaları, sistemin işlerliğini ve geliştirilmesini gözetmeleri, yapılacak çalışmaları strateji plan ve programlarına dâhil etmeleri, etikle ilgili kurumsal risklere öncelik vererek YDK'ların itibarlarına zarar verebilecek risklerin zamanında tespit edilmesini ve uygun kontrol faaliyetlerinin uygulamaya konulmasını gözetmeleri, örnek davranış sergilemeleri, paydaşlarına etikle ilgili mesajları vermeleri, insan kaynakları politikalarını etik duyarlılıkla şekillendirmeleri, etikle ilgili eğitimleri periyodik olarak düzenlemeleri ve bu eğitimlere kendilerinin de iştirak etmeleri etik liderlik uygulamalarını geliştirmede önem arz edecektir.

Etik kontrol sistem gerekliliklerinin yerine getirilmesinde hiç şüphesiz personelin de önemli görevleri vardır. Kurulacak sistemin doğru şekilde oluşturulması, sistemin amacına uygun ve sağlıklı şekilde işlemesi "personel" aracılığıyla gerçekleştirilecektir. Bu nedenle, personelin kamu hizmeti bilinciyle, kurum amaç ve değerlerine, mesleki etik ilkelerine uygun şekilde hareket etmeleri gerekmektedir. Bu anlamda, personelin yapacağı işin gereklerini çok iyi öğrenmesi ve uygulaması, kendisini mesleki açıdan geliştirmeye açık olması, kurum politika, prosedür ve ilkelerini öğrenerek bunlara uygun davranması temel bir zorunluluktur. Etik kontrol sisteminin amacına uygun şekilde işlemesi açısından, kurumsal itibarı zedeleyebilecek, maddi ve manevi zararlara yol açabilecek hatalı davranışlardan kaçınmaları ve diğer personelin bu tür hatalı davranışlarını kurum içi tanımlanacak mekanizmalar aracılığıyla yönetime bildirmeleri, gerekli tedbirlerin alınması için önem arz etmektedir.

SONUÇ

Etik değerler ve ilkeler, birlikte yaşamının gereği olarak bizlere yaşantımızda nasıl davranmamız gerektiğini söyleyen, genel yararın korunması ve gözetilmesi açısından doğru davranışı tarif eden kurallardır. Söz konusu YDK'lar olduğunda ise etik değerler ve ilkeler daha hassas bir konuma gelmektedirler. Zira YDK'lar, yaptığı denetimler ve paydaşlarına sunduğu raporlama faaliyetleri neticesinde, kamu sektörüne olan güvenin tesis edilmesinde çok önemli bir fonksiyon icra etmektedirler. Ancak, YDK'ların bu fonksiyonlarını kendilerine duyulan güven çerçevesinde icra edebilmeleri ve paydaşlarının güvenini de muhafaza edebilmeleri için etik değer ve ilkelere dayalı bir yapı ve işleyişe kavuşmaları gerekmektedir. Bu anlamda, güncellenmiş ISSAI 30, yeni bir bakış açısı getirmiş, "etik kontrol sistemi" ile YDK'lar ve personelinin etik değer gereklilikleri üzerinde durmuştur. Bu yönüyle, ISSAI 30 ve yukarıda belirtilen "YDK'lar için ISSAI 30 Uygulama Rehberi'nin YDK'lar için etik kontrol sistemlerini ve etik kurallarını geliştirmede önemli bir rehberlik hizmeti sağlayacağı düşünülmektedir. Söz konusu belgelerin yol göstericiliği çerçevesinde YDK'lar bünyesinde geliştirilecek ve uygulanacak etik kontrol sistemleri ile YDK'ların yapacakları denetim ve (yargı fonksiyonu olan YDK'larda) yargılama faaliyetlerinin kalitesi de artacağından, paydaşların kamu sektörü denetimlerine olan güvenlerinin de korunması ve artması sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- EUROSAI Başkanlığı (2017), <http://www.eurosai.org/en/topMenu/ISSAI.html>, (13.07.2017).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) (2017), <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/aboutus/default.aspx>, (13.07.2017).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Paper (2013), Supporting SAI to Enhance Their Ethical Infrastructure, Part I A General Overview of SAI's Ethical Strategies and Practices, [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20I%20-%20overview/Ethics%20within%20SAIs%20-Part%20I-overview%20\(EN\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20I%20-%20overview/Ethics%20within%20SAIs%20-Part%20I-overview%20(EN).pdf), (13.07.2017).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Paper (2014), Supporting SAI to Enhance Their Ethical Infrastructure, Part II Managing Ethics in Practice—analysis, [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-%20SAIs%20practices/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-SAI's%20practices\(EN\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-%20SAIs%20practices/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-SAI's%20practices(EN).pdf), (13.07.2017).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Paper (2014), Supporting SAI to Enhance Their Ethical Infrastructure, Part II Annex Managing Ethics in Practice—analysisSAIs' articles,[http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-Annex-SAI's%20articles/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-Annex-SAs%20articles%20\(EN\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-Annex-SAI's%20articles/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-Annex-SAs%20articles%20(EN).pdf), (13.07.2017).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Guideline (2017), How to Implement ISSAI 30 (INTOSAI Code Of Ethics), Guidance for Supreme Audit Institutions,<http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Guidance/Guidelines%20to%20implement%20ISSAI%2030.pdf>, (13.07.2017).
- INTOSAI ISSAI 30, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm, (13.07.2017).

ABD, ALMANYA, İNGİLTERE VE TÜRKİYE VERGİ YARGISI SİSTEMLERİ

TAX JUDICIARY SYSTEMS OF THE US, GERMANY, THE UK AND TURKEY

Serdar KILIÇ*
Mustafa Göktuğ KAYA**

ÖZ

Birçok ülke vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarında birbirlerinden farklılaşmaktadır. Bu durum, ABD ve İngiltere gibi en gelişmiş Anglosakson hukuk sistemine sahip ülkeler için bile geçerlidir. Bununla beraber, OECD üyesi ülkeler olmaları hasebiyle, hukuk sistemlerinde ortak birçok noktaya da sahiptirler. Bu makalede, ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye'nin vergi yargısı sistemlerinin kısa tarihçesi ve işleyişi özetlenip değerlendirilmektedir. Buna karşın, derinlemesine bir ülke analizi bu çalışmanın amacı dışındadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Mahkemesi, Vergi Yargısı, Vergi Uyuşmazlığı.

ABSTRACT

Most countries differ from one another in their ways of tax dispute solution. This is true even for the most advanced Anglo-Saxon common law jurisdictions, such as the US and the UK. However, they also have many common features, since they are OECD members. This article summarizes and reviews the brief history and functioning of the tax judiciary of the US, Germany, the UK and Turkey. A profound analysis of these jurisdictions is, nevertheless, far beyond the aim of this study.

Keywords: Tax Court, Tax Judiciary, Tax Dispute.

GİRİŞ

Her ülke tarihsel geçmişine ve demokrasi geleneğine de bağlı olarak farklı bir hukuk sistemine sahiptir. Bu farklılaşma, vergi sorunlarının mahkemeler yoluyla çözüm usulünde de görülmektedir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde

* Vergi Müfettişi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, serdar.kilic@vdk.gov.tr

** Dr., Vergi Müfettişi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, mustafa.goktug.kaya@vdk.gov.tr

de görüleceği üzere, kimi ülke, vergi uyumsuzlukları için uzmanlaşmış mahkeme teşkilatı kuruyorken, kimi ülkelerse adli yargı sistemi içerisinde bu mahkemelere alan oluşturarak sorunu halletmeye çalışmışlardır.

Aslında vergi mahkemelerinin devletlerin yargı fonksiyonu içerisinde yer alış şekilleri, başlı başına ne ülkelerin zenginlik/gelişmişlik düzeyleri, ne de hukuki sistemleri ile açıklanabilir. Kuşkusuz gelişmişlik düzeyi gibi etkenler sistemlerin oluşması ve evriminde katkı sağlarken, en önemli faktörün aslında ülkelerin hukuk sistemleri olduğunu söyleyebiliriz. Zira, çalışmada ülke mahkeme yapılarına bakarken, özellikle Almanya'nın yalınlığı (*simplicity - Einfachheit*) ve sağlamlığı ile (*robustness – Robustheit*), Anglosakson sistemlerden nasıl ayrıştığı görülmektedir.

Öte yandan, adli yargılama ile kıyaslandığında görece genç bir kolu olan vergi yargısı sistemlerinin gayet dinamik ve değişken örgütsel organizmalar olduğu görülecektir. Zaman içerisinde çağın gereklerine uygun bir şekilde evrildikleri yadsınamaz bir gerçeklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmada, Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere ve Türkiye vergi yargısı sistemlerinin genel çerçevesi tanımlanmaya çalışılacaktır. Böylece Türkiye uygulamasının söz konusu ülkelerle vergi yargısı özelinde sahip olduğu benzerlik ve farklılıkların ortaya konulması amaçlanmaktadır.¹

1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VERGİ YARGISI SİSTEMİ

1.1. Kısa Tarihçe

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Vergi Mahkemesi (*The United States Tax Court*), ABD Anayasası'nın 1. maddesi kapsamında Kongre tarafından kurulmuş federal bir mahkemedir. Vergi Mahkemesinin geçmişi 1924'e kadar gitmektedir. Zira 1924 tarihli Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergi uyumsuzluklarının çözümü için ilk derece mahkemesi olarak ABD Vergi Temyizleri Kurulu (*U.S. Board of Tax Appeals*) kurulmuştur. Bu Kurulun üyeleri vardı fakat bu üyeler yargıç statüsünde değillerdi. Diğer bir ifadeyle bu kurum, ABD yürütme erki içerisinde bağımsız bir üst kurul şeklinde işlev görüyordu (*United States Tax Court; US Legal*).

Zaten 1929 yılında ABD Yüksek Mahkemesi (*U.S. Supreme Court*) verdiği

¹ Bu çalışmanın Türkiye hariç ülke kıyaslaması, aynı zamanda Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulunun kuruluşunun beşinci yıl dönümü etkinlikleri kapsamında, Vergi Müfettişleri Derneği tarafından 1 Mart 2016 tarihinde Antalya'da birincisi düzenlenen Ulusal Vergi Yargısı Panelinde Vergi Müfettişi Serdar KILIÇ tarafından sunulmuştur. (Kaynak: Vergi Müfettişleri Derneği, <http://vergiyargisipaneli.vmd.org.tr/>)

bir kararda, bu Kurulun bir mahkeme olmadığına, yürütme erki içerisinde idarenin almış olduğu kararları gözden geçirmek suretiyle faaliyet gösteren idari bir birim olduğuna hükmetmiştir (United States Tax Court; US Legal).

Öte yandan, 1942 yılında Kongre kabul ettiği bir Kanun’la söz konusu Kurulun ismini ABD Vergi Mahkemesi (*Tax Court of the United States*) olarak değiştirmiş, böylece Yüksek Mahkemenin 1929’da vermiş olduğu kararı geçersiz kılmıştır. 1969’daki vergi reformu sonucunda mahkemenin ismi nihai olarak değişmiş ve “*United States Tax Court*” olmuştur.²

Nihayet, ABD Yüksek Mahkemesi, 1991 yılında almış olduğu *Freytag v. Commissioner*³ kararında, Vergi Mahkemesinin, aynen Bölge Mahkemelerinde (*U.S. District Courts*) olduğu gibi, ABD yargı erkinin bir kısmını icra eden bir mahkeme olduğuna karar vererek, Vergi Mahkemesinin yargısal yetkisini tescillemiştir. Zira Vergi Mahkemesinin kararları, ABD Başkanı, Kongre veya Bölge Mahkemeleri tarafından temyiz edilememektedir (United States Tax Court; US Legal).

1.2. Usul

ABD Vergi Mahkemesi özellikle federal gelir vergisinde uzmanlaşmış özel bir mahkeme olup, verdiği kararlar nihai değildir. Vergi uyuşmazlıklarının çok büyük bir kısmı bu mahkemelere götürülmektedir; bu durumun temel sebebi olarak bu mahkemelerin uzman mahkemeler olmalarından ötürü daha adil ve yerinde kararlar vermeleri gösterilmektedir. Vergi Mahkemesi, ABD yargı erki içerisinde kendine özel yetkileri olan bir mahkemedir ve idari bir mahkeme veya sadece bir hakemlik ve uzlaştırma müessesesi değildir (United States Tax Court; US Legal).

Vergi uyuşmazlıklarının çok ezici bir çoğunluğu bu özel mahkemelere götürülse de bu usul mükelleflerin önündeki yegâne başvuru mercii değildir. Mükellefler dilerlerse aşağıda sayılan mahkemelerden herhangi birine başvurabilmektedirler (US Legal):

- İflas Mahkemesi (*Bankruptcy Court*) – (Bu mahkeme için vergi uyuşmazlığının aynı zamanda iflası da içermesi şarttır),
- Federal Bölge Mahkemesi (*U.S. District Court*),

² Türkçe çeviri açısından mahkemenin adı aynı kalmıştır: ABD Vergi Mahkemesi.

³ *Freytag v. Commissioner* (90-762), 501 U.S. 868 (1991), Cornell University Law School, Legal Information Institute.

- Federal Tazminatlar Mahkemesi (*U.S. Court of Federal Claims*).

Mükelleflerin, bu üç mahkemeye gitmeleri halinde "ödeme zorunluluğu kuralı" gereği, dava açabilmek için önce vergi borcunu ödemeleri gerekmektedir. Oysa bir vergi alacağına karşı Vergi Mahkemesinde dava açılması durumunda, Vergi Mahkemesinin kararı verilinceye kadar tahsilat kendiliğinden durmaktadır (United States Tax Court; US Legal).

Vergi Mahkemelerindeki usulden bahsederken, ABD vergi yargısı içerisinde önemli bir konum iştigal eden "küçük dava" (*small case*) müessesesinden de bahsetmek gerekecektir. Vergi Mahkemesinde küçük dava statüsüne giren davalar için özel basitleştirilmiş bir dava süreci öngörülmüştür. Dava konusu verginin yıllık \$50.000 ve altı olması durumunda bu basitleştirilmiş süreç işletilmektedir. Küçük dava sürecinin temel özellikleri aşağıda kısaca sıralanmıştır (United States Tax Court; US Legal).

- Daha basit bir yargılama süreci sağlar.
- Daha hızlı karar alma gerçekleşir.
- Verilen kararlar temyiz edilemez (*non-appealable*).
- Verilen kararlar benzer durumlar için emsal teşkil edemez (*non-precedential*).

Vergi Mahkemesinde davalar tek yargıyla görülmektedir; yani ABD yargı sisteminin temel müesseselerinden biri sayılan geleneksel jüri sistemi Vergi Mahkemelerinde kullanılmamaktadır. Mükellefler böylece kendilerini bireysel olarak savunabilmektedirler. Fakat vergi avukatı tutmak isteyen mükellefler, mahkemenin onayından geçmiş baroya kayıtlı avukatları tercih etmek zorundadırlar. Diğer bir deyişle, herhangi bir baroya kayıtlı bir avukat davayı takip edememektedir (US Legal).

Mükellefler, ABD Gelir İdaresi'nden (*IRS – Internal Revenue Service*) tebligatı aldıktan sonra 90 gün içerisinde Vergi Mahkemesine dava açmak zorundadırlar (United States Tax Court; US Legal).

İlginç bir şekilde, ABD'de Vergi Mahkemesine intikal eden vergi uyuşmazlıklarının çok büyük bir kısmı, daha dava başlamadan Mahkemenin Gelir İdaresi (IRS) ve mükellef arasında arabuluculuğu sayesinde uzlaşma ile sonuçlanmaktadır. Uzlaşma sağlanamazsa, davanın devamına karar verilmektedir (United States Tax Court; US Legal).

1.3. Vergi Mahkemesi Yargıçlarının Atanması ve Çalışma Esası

Vergi hâkimleri, 15 yıllığına Kongrenin tavsiyesi ve onayı ile ABD Başkanı tarafından atanmaktadırlar ve tekrar atanma mümkündür. Vergi Mahkemesinde toplam 19 yargıç bulunmaktadır. Emekli olmuş yargıçlar, “kıdemli hâkim” unvanıyla dilerlerse Mahkeme tarafından bazı davalara bakmak üzere geçici olarak göreve çağrılabilirler. Ayrıca küçük davalara bakmak üzere, Vergi Mahkemesi Başkanı tarafından dışarıdan hâkim atanabilmektedir (United States Tax Court; US Legal).

Başkan, yargıçları sadece üç gerekçe ile görevlerinden alabilmektedir: Görevi ihmal, yetersizlik veya görevi kötüye kullanma (United States Tax Court; US Legal).

Vergi Mahkemesinin coğrafi olarak fiziksel tek bir çalışma adresi bulunmaktadır: Washington D.C., federal başkent. Fakat ABD gezgin mahkeme geleneğinden ötürü, mahkeme ihtiyaç duyarsa, istediği eyalete gidip davaya orada bakabilmektedir (United States Tax Court; US Legal).

1.4. Temyiz Süreci

İstinaf Mahkemeleri (*U.S. Court of Appeals*), vergi yargısında ara temyiz/ itiraz mercii olup ABD’de 13 tane İstinaf Mahkemesi bulunmaktadır (United States Tax Court).

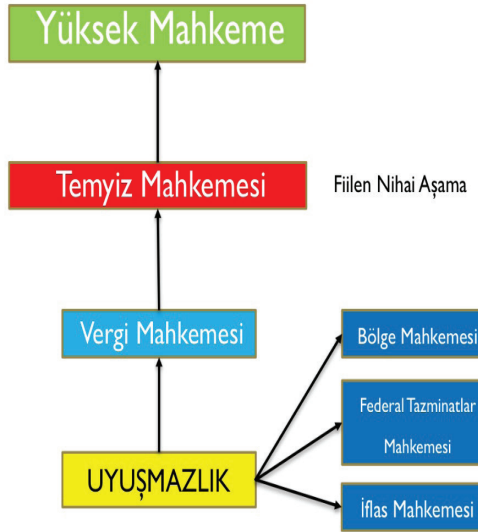
Mükellefler, Vergi Mahkemesinin karar tebligatını aldıktan sonra 90 gün içerisinde İstinaf Mahkemesine temyize başvurabilmekte ya da 30 gün içerisinde Vergi Mahkemesinin kararını gözden geçirmesi için talepte bulunabilmektedirler. Bariz bir hata veya olağanüstü bir durum yoksa bu talep genellikle kabul edilmemektedir (United States Tax Court; US Legal).

İstinaf Mahkemeleri, ABD’nin en güçlü mahkemeleri olarak kabul edilmektedir. Çünkü almış oldukları kararlar ile mevzuat üzerinde değişim için politik baskı yaratabilme potansiyelleri vardır. Öte yandan, istinaftaki yaklaşık 10.000 adet temyiz davasının sadece %1’lik kısmı ABD Yüksek Mahkemesi tarafından temyiz edilmek üzere kabul edilmektedir. O yüzden, İstinaf Mahkemeleri yargı erki içerisinde fiilen nihai karar mercii olarak kalmaktadır. Örneğin 9. İstinaf Mahkemesi, yaklaşık 70 milyonluk bir nüfusun yaşadığı bölgedeki vergi uyuşmazlıklarına bakmaktadır (US Legal).

İstinaf Mahkemelerinin toplam 179 yargıcı vardır ve tamamı Senato onayı ile ABD Başkanı tarafından atanmaktadır. Bu mahkemelerde görev yapan yargıçlar, süresiz bir şekilde görevde kalabilmekte ve sadece yaş haddinden dolayı emekli olmaktadır.

ABD’de bir vergi uyuşmazlığının yargıya götürülmesi halinde nasıl bir yol izleyeceği aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (United States Tax Court; US Legal):

Şekil 1: ABD Vergi Yargısı Şekli



1.5. Reform Çağrıları

Vergi Mahkemesinin kararları İstinaf Mahkemelerinde (*U.S. Courts of Appeals*) temyiz edilebilmektedir. Fakat ABD’de, idari yargı için özel olarak kurulmuş, alanında uzman bir istinaf mahkemesi bulunmamaktadır. Bazı uzmanlara (Lederman, 2014: 1886)⁴ göre, bu kadar karmaşık ve çoklu bir vergi yargısı sisteminde benzer durumlara ilişkin farklı kararlar alınması çok doğal bir durum sergilemektedir. Bu durum da ABD’de tek bir yüksek vergi mahkemesinin varlığı tartışmasını tetiklemektedir (Lederman, 2014: 1836).

⁴ Diğerleri için bkz., Friendly, H. J., (1974), "Averting the Flood by Lessening the Flow", 59 Cornell Law Review, 634, 644 No. 38; Gans, M. M., (2002), "Deference and the End of Tax Practice", 36 Real Prop. Prob. & TR. J., 731, 789; Surrey, S. S., (1940), "Some Suggested Topics in the Field of Tax Administration", 25 Washington University L. Q., 399, 417-22.; Traynor, R. J., (1938), "Administrative and Judicial Procedure for Federal Income, Estate and Gift Taxes—A Criticism and a Proposal", 38 Columbia Law Review, 1393, 1425-28.

Tek bir vergi istinaf mahkemesi kurulmasındaki amaç, vergi yargısını çelişen tutarsız kararlardan (*inconsistent results*) ve yerel etkilerden (*hometown results*) uzak tutmak olarak görülmektedir (Griswold, 1994: 1154-1192). Tek bir vergi istinaf mahkemesinin kurulmak istenmesinin arkasındaki bir diğer gerekçe ise ABD yargı sistemi içerisinde vergi uyuşmazlıklarının yegâne çözüm yerinin Vergi Mahkemesi olmamasıdır. Zira mükellefler, çok istisnai olsa da uyuşmazlıklarını İflas Mahkemesine (*Bankruptcy Court*), Federal Bölge Mahkemesine (*U.S. District Court*) veya Federal Tazminatlar Mahkemesine (*U.S. Court of Federal Claims*) götürebilmektedirler. Mükellefler, vergi tahsilatını kendiliğinden durdurduğu ve ihtiyati haczi önlediği için Vergi Mahkemelerine gitmeyi tercih etmektedirler (Griswold 1994: 1154-1192; United States Tax Court).

Bu nedenle, bir Federal Vergi İstinafları Mahkemesi (*U.S. Court of Federal Tax Appeals*) kurulması gerektiği ileri sürülmektedir. Böyle bir mahkemenin, uzmanlık, yeknesaklık ve tarafsızlık getireceği savunulmaktadır (Griswold 1994: 1154-1192; United States Tax Court).

Zaman zaman Kongrede, Vergi Mahkemesinin kararlarının tek bir yüksek yargı merciine götürülmesine ya da en azından, temyiz için vergi konusunda uzmanlaşmış belli bir Bölge İstinaf Mahkemesine (Vergi İstinaf Mahkemesi) gidilebilmesine yönelik girişimlerde bulunulmuş ancak bu konuda herhangi bir başarı elde edilememiştir (United States Tax Court).

2. ALMANYA VERGİ YARGISI SİSTEMİ

2.1. Kısa Tarihçe ve İşleyiş

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının götürüldüğü ilk derece mahkemesi Vergi Mahkemesidir (*Finanzgericht*). Vergi mahkemeleri, kararlarının temyiz edilebildiği yegâne merci olan Federal Vergi Mahkemesinin (*Bundesfinanzhof*) aksine çok daha genç bir özel mahkeme türüdür. Vergi Mahkemeleri 1966’da kurulmuştur. Oysa merkezi Münih’te olan Federal Vergi Mahkemesi çok daha köklü bir geçmişe sahiptir. 1950’de kurulmakla beraber, aslında kökleri 1918’de kurulan Alman Kraliyet Vergi Mahkemesine (*Reichsfinanzhof*) kadar gitmektedir. Diğer bir deyişle, bu mahkemenin devamı niteliğindedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 8-14; Bundesfinanzhof-2; Krabbe, 2008: 1).

Her eyalette en az bir tane olmak üzere toplam 18 adet Vergi Mahkemesi (*Finanzgericht*) mevcuttur.⁵ Her eyalet, vergi mahkemesinin örgütlenmesini, sayısını kendisi belirleyebilmektedir. İlk derece mahkemelerinde yaklaşık 600 vergi hâkimi görev yapmaktadır (Bundesfinanzhof-1, 2011: 18; Bundesfinanzhof-2).

Vergi suçları, vergi mahkemelerinin yetki alanına girmemektedir. Çünkü Alman yargı sistemine göre vergi suçları diğer adi suçlar gibi ceza mahkemelerinin yetkisi dâhilinde olan uyuşmazlıklardır (Bundesfinanzhof-1, 2011: 15; Bundesfinanzhof-2; Krabbe, 2008).

Vergi Mahkemesinde dava açmak, vergi alacağının tahsilini resen durdurmamaktadır. Davacı mükelleflerin, vergiyi ödememek için Mahkemeye ayrıca bir başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, yürütülen vergisel işlem için bir nevi yürütmeyi durdurma başvurusu yapılması gerekmektedir. Mükellef başvurusunda haklı bulunursa, mahkeme tahsilatın yürütmesini durdurmakta ancak dava kaybedildiğinde gecikme faizi ödenmesi gerekmektedir (Bundesfinanzhof-2).

Diğer idare hukuku mahkemelerinin (idare mahkemeleri ve sosyal mahkemeler) aksine, Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki dereceli (*two-tier*) bir sistem benimsenmiştir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 17). Oysa idare mahkemelerinin ve sosyal mahkemelerin Yüksek Mahkemeleri ile aralarında istinaf mahkemeleri mevcuttur (Krabbe, 2008: 1-2). O nedenle, vergi mahkemeleri Alman yargı hiyerarşisi bakımından aslında birer istinaf mahkemesi düzeyindedir.

Vergi mahkemeleri, idarenin iş ve işlemlerinin yasallık denetimini yapmaktadır. Ne kanun koyucunun ne de yürütmenin işlemlerinin yerindelik denetimini ise yapamamaktadır. Örneğin mahkeme bir istisnanın adil olup olmadığına karar verememektedir; yani mahkeme, idarenin takdir yetkisini belirleyememekte ve engelleyememektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 23-31; Bundesfinanzhof-2; Krabbe, 2008: 1-2).

2.2. Temyiz Süreci ve Yüksek Yargıların Atanması

Vergi mahkemelerinin önüne her yıl yaklaşık 50.000 ile 60.000 arası uyuşmazlık dosyası gelmektedir ve her yıl bir bu kadar dosya da sonuçlandırılmaktadır. Öte yandan bu davaların yaklaşık sadece %5'i

⁵ Almanya'da 16 eyalet vardır ve iki eyalette vergi mahkemelerinden iki tane açılmıştır.

temyize (Federal Vergi Mahkemesine *Bundesfinanzhof*) gidebilmektedir (Bundesfinanzhof-2).

Yukarıda da belirtildiği üzere, vergi mahkemelerinin yegâne temyiz mercii, Federal Vergi Mahkemesidir (*Bundesfinanzhof*). Federal Vergi Mahkemesi, gümrük dâhil vergi uyuşmazlıklarında nihai karar merciidir (Bundesfinanzhof-1, 2011; Bundesfinanzhof-2; Krabbe, 2008: 3, 4, 6).

Federal Vergi Mahkemesi, sadece vergi uyuşmazlıklarının nihai çözüm yeri değildir, aynı zamanda vergi kanunlarının Alman Anayasası'na uyumlu olup olmadığını da denetlemektedir. Fakat söz konusu denetimi kendisi yapamamakta, somut norm denetimi yaparak, Alman Anayasa Mahkemesine başvurmakta ve sonuç gelinceye kadar davayı bekletmektedir. Bu durum, geçmişe nazaran çok daha sık karşılaşılan bir durumdur (Bundesfinanzhof-1, 2011: 23-31; Bundesfinanzhof-2).

Almanya'da Anayasa Mahkemesi hariç beş tane yüksek mahkeme mevcuttur. Alman Federal Vergi Mahkemesi (*Bundesfinanzhof*), Anayasa'nın 95. maddesi kapsamında kurulmuş beş yüksek mahkemeden biridir. Anayasa Mahkemesi tüm bu yüksek mahkemelerin üzerindedir (Krabbe, 2008: 1-2).

- Federal Adalet Mahkemesi (Yargıtay gibi),
- Federal İş Mahkemesi,
- Federal İdare Mahkemesi (Danıştay gibi),
- Federal Sosyal Mahkemesi,
- Federal Vergi Mahkemesi.

Yukarıda belirtilen yüksek mahkemelerden son üç tanesi Alman İdari Yargı sistemindeki üç yüksek mahkemedir (Krabbe, 2008: 1-2).

Federal Vergi Mahkemesi 11 daireden (senatodan) oluşmaktadır. Her bir senatonun 4-5 üyesi ve bir başkanı bulunmaktadır. Toplamda ise 60 yüksek hâkim görev yapmaktadır. Federal Yüksek Mahkeme (*Bundesfinanzhof*) içerisindeki senatolar her bir vergi türüne göre uzmanlaşmış dairelerdir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 18; Bundesfinanzhof-2; Krabbe, 2008: 13-14).

Yüksek Mahkeme başkanı ile her bir senatonun başkan olmayan üyesinden oluşan Büyük Senato mevcuttur. Büyük Senato, bir nevi içtihadı birleştirme işlevi görmektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 18).

Eğer bir senatonun vereceği karar, daha önce başka bir senato tarafından verilmiş bir kararla çelişiyorsa, bu durumda yeni kararı verecek senato, dosyayı Büyük Senatoya taşımakta ve içtihat birleştirilmektedir. Böylece alınacak kararlarda yüksek merci olan Federal Vergi Mahkemesi içerisinde bir yeknesaklık ve istikrar sağlanması amaçlanmaktadır (Bundesfinanzhof-1, 2011: 18).

Eğer bir senatonun alacağı karar yukarıda saydığımız başka bir Yüksek Mahkemenin kararı ile çelişiyorsa, bu durumda uyuşmazlık Yüksek Mahkemeler Ortak Senatosuna taşınarak orada nihayete erdirilmektedir. Bu şekilde, Alman yargı sistemi içerisinde değişik Yüksek Mahkeme kararları arasında oluşacak çelişkiler giderilmektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 18; Krabbe, 2008: 13-14).

Yereldeki vergi mahkemesi almış olduğu kararlarda, "temyiz yolu açıktır" demedikçe, kararlar temyiz edilememektedir. Fakat davanın tarafları, vergi mahkemesinin "temyiz yolu kapalı" kararı için Federal Vergi Mahkemesine başvurabilmektedirler Federal Vergi Mahkemesi, yani Yüksek Mahkeme, temyiz yolunu açtırma yetkisine sahiptir, fakat bu çok istisnai hallerde gerçekleşmektedir. İlgili tarafın, başvuru dilekçesinde, kararın neden temyiz edilebilir olması gerektiğini çok açık ve gerekçeli bir biçimde izah etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, yerel vergi mahkemesinin kararının salt hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle dilekçe verilirse, başvuru Federal Vergi Mahkemesi tarafından reddedilmektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 34-36).

Vergi uyuşmazlıklarında, Almanya Federal Anayasa Mahkemesi (Bundesverfassungsgericht), ABD veya İngiltere Yüksek Mahkemeleri gibi bir fonksiyona sahip değildir. Diğer bir ifadeyle, uyuşmazlık için bir nihai karar alma mercii değildir. Sadece çok istisnai hallerde, Federal Vergi Mahkemesinin kararlarının Anayasa'ya uygunluğunu denetlemektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 31-32; Krabbe, 2008: 6-7).

Federal Vergi Mahkemesinin iş yükü yıllık ortalama 3.000 dava dosyasıdır. Mevcut dosyalara her yıl bir bu kadar daha dosya eklenmektedir. Yüksek Mahkeme, yılda yaklaşık 3.000 davayı sonuçlandırma kapasitesine sahiptir. Yani yerel vergi mahkemelerinin önündeki dosyaların (yaklaşık 50.000 ile 60.000 arası) yaklaşık %5'i temyiz edilmek üzere Federal Vergi Mahkemesinin önüne gitmektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 31-32).

Bir dava dosyasının ortalama süresi 21 ayardır. Yüksek Mahkeme, dava Anayasa Mahkemesine, Büyük Senatoya veya Avrupa Adalet Divanına gitmişse, davayı bekletmek durumundadır (Bundesfinanzhof-1, 2011: 33).

Almanya’da bir vergi uyuşmazlığının yargıya götürülmesi halinde nasıl bir yol izleyeceği aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 31-32; Krabbe, 2008: 6-7):

Şekil 2: Almanya Vergi Yargısı Şekli



Federal Vergi Mahkemesinin almış olduğu kararlar sadece davanın taraflarını bağlamaktadır. Öte yandan, Yüksek Mahkemenin almış olduğu kararlar nihaidir ve temyiz edilemez. Fakat Mahkemenin tek görevi bu değildir; Mahkeme almış olduğu kararlarla Alman Maliye Bakanlığının (*Bundesministerium der Finanzen*) uygulamalarına yön de vermektedir (Krabbe, 2008: 3, 4, 6).

Zira Yüksek Mahkemenin kararları Almanya’da uygulayıcılar tarafından çok önemsenip dikkate alınmaktadır. Alman Gelir İdaresi de zaman zaman Yüksek Mahkemenin kararlarını yönetmelik ve tebliğlerine yerleştirerek, vergi daireleri için bağlayıcı hale getirmektedir. Yani kararlar tüm kesimlerce yakından takip edilmekte, son derece önemsenmekte ve Kanun altı mevzuata yerleştirilmektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 34-36; Krabbe, 2008: 6-7).

Bazı durumlarda vergi idaresi, Federal Vergi Mahkemesi kararlarının emsal teşkil etmeyeceğini, benzer durumlara uygulanamayacağını genelge ile vergi dairelerine bildirmekte, bir bakıma idare, Yüksek Mahkemeden, kararını gözden geçirmesini talep etmektedir. Yüksek Mahkeme, benzer durumda ikinci kez aynı şekilde karar verirse, vergi idaresi yasal zorunluluk olmamasına rağmen, kararın artık müstakar hale geldiğini kabul edip, benzer tüm durumlara uygulamaktadır.

Bu gibi durumlarda, Federal Maliye Bakanı devreye girmekte ve Alman Parlamentosunda (*Bundestag*) yasa değişikliği için girişimlerde bulunmaktadır (Bundesfinanzhof-1, 2011: 34-36; Krabbe, 2008: 6-7).

Diğer tüm Alman Yüksek Mahkemelerinde olduğu gibi, Federal Vergi Mahkemesi yargıçları da seçici bir Kurul tarafından belirlenip atanmaktadır. Kurul üyeleri, 16 eyalette mali mevzuattan sorumlu Bakanlar ve Alman Meclisinin seçeceği 16 üyeden oluşmaktadır. Federal Vergi Mahkemesine üye seçen Kurulun başkanı Federal Adalet Bakanıdır. Bakanın oy verme yetkisi yoktur, fakat seçilen yargıçları veto etme yetkisi vardır (Bundesfinanzhof-2).

3. İNGİLTERE VERGİ YARGISI SİSTEMİ

3.1. Kısa Tarihçe

İngiltere’de hali hazırda mevcut olan daha basit ve daha sade işleyen vergi yargısı sisteminden önce, görece karmaşık ve dağınık görüntü veren bir sistem mevcuttu. Eski sistemde, uyuşmazlıkların çözüldüğü dört farklı yargı mercii bulunmaktaydı: Genel Komisyonlar (*General Commissioners*), Özel Komisyonlar (*Special Commissioners*), KDV ve ÖTV Mahkemeleri (*VAT & Duties Tribunals*) ve Kısım 702/706 Mahkemeleri (*Section 702/706 Tribunal*). Mükellefler, isminden de anlaşılacağı üzere, KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklarını, KDV ve ÖTV Mahkemelerine, gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklarını ise genel ve özel komisyonlara (*General Commissioners and Special Commissioners*) taşıyorlardı. Son olarak, Kısım 702/706 Mahkemesi ise ilgili Kanun’un 702 ve 706. maddelerinde düzenlenen özel uyuşmazlıklara bakıyordu (Jones, § 1.1.2.; Craig, 2009: 2-3).

Doğrudan vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklara bakmakla görevli olan genel ve (genel komisyonların bir üst temyiz mercii) özel komisyonlar, hükümetten ve tabii ki İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresinden (*HMRC- Her Majesty’s Revenue and Customs*) büyük ölçüde bağımsız işliyordu. Tamamen bağımsız olmamalarının nedeni, bu komisyonların dava listelerini hazırlamak gibi tüm dava dosyası yönetim işlerini *HMRC*’nin üstlenmiş olmasıydı. Tam olarak mahkeme statüsünde olmayan bu komisyonların yargıç statüsünde olmayan ve hatta hukuk formasyonu taşıması zorunlu olmayan tek bir üyesi ve ona yardımcı olan bir kâtabi vardı (Craig, 2009: 2-3; ICAEW, t.y.: 2).

Söz konusu sisteme ilk ciddi reform çağrısı, Vergi Hukuku Gözden Geçirme Komitesinin “*Tax Law Review Committee*” hazırlamış olduğu raporuyla gelmiştir. Komite raporunda, vergi uyumsuzluklarının dolaylı ve dolaysız vergilerden kaynaklanmalarına göre farklı iki usulde yargıya taşınmasının yanlış olduğunu, mevcut sistemin terk edilerek yerine dağınıklığın giderildiği, alanında uzman iki-aşamalı basitleştirilmiş bir vergi yargısı sisteminin benimsenmesi gerektiğini tavsiye etmiştir (Tax Law Review Committee, v-vi).

Söz konusu raporu, 2000 yılında Sir Andrew Leggatt’ın başkanlık ettiği bir ekibin yapmış olduğu bu nedenle Leggatt Raporu (*The Leggatt Report*) olarak da adlandırılan “Kullanıcılar için mahkemeler – tek sistem, tek hizmet” (*Tribunals for users – one system, one service*) başlıklı bir rapor takip etmiştir. Leggatt Raporunda da bir önceki rapordakine benzer eleştiriler ve tavsiyeler yapılmıştır. Öte yandan, eski sistemin dağınıklığı ve bilhassa HMRC’den yani yürütmeden tamamen bağımsız olmayışı, zaman zaman Avrupa Komisyonu ve Avrupa Adalet Divanı tarafından eleştiri konusu yapılmıştır⁶ (Craig, 2009: 2-3).

Tüm bu reform çağrılarına ve eleştirilere dönemin İngiliz Hükümeti ve Parlamentosu kayıtsız kalamamıştır. Zira 2007 yılında Parlamentodan geçip, 3 Kasım 2008 tarihinde yürürlüğe giren yeni bir Kanun’la (*the Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007*), dolaylı veya dolaysız vergiden kaynaklı olan tüm vergi uyumsuzluklarının iki dereceli bir mahkeme (*First-tier Tribunal* ve *Upper Tribunal*) yapısı içerisinde çözülmesini öngören bir idari yargılama sistemi getirilmiştir. Halen yürürlükte olan bu yeni vergi yargısı sisteminin uygulamaya giriş tarihi ise 1 Nisan 2009 olmuştur.

Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımının kaldırılarak, her ikisinden de kaynaklanan uyumsuzlukların mahkeme (*Tribunal*) sistemi içerisinde çözülmesini sağlayan yeni sistem, kurumlarını muhafaza etmesiyle ünlenmiş, Birleşik Krallık’ta böylesi bir reformun ne kadar zor olduğu da hesaba katılırsa, dolaysız vergi uyumsuzlukları için 200 yıldır uygulanagelen eski komisyon sistemini kaldıran radikal bir değişim olmuştur (Jones, § 1.1.2.)

3.2. Usul

Bir vergi uyumsuzluğunun çözümünde mükellef tarafından başvurulabilecek üç yol bulunmaktadır (Appeal to the tax Tribunal; Judicial Office International Team, t.y: 13-15):

⁶ Mevcut durumun, “*Nemo iudex in causa sua* – Hiç kimse, kendi davasında yargıç olamaz ilkesi” ile bağdaşmadığı iddia edilmektedir.

- Gelir İdaresinin kararını gözden geçirmesi için talepte bulunmak (*HMRC Review*),
- Uyuşmazlıkların Alternatif Çözümü (*Alternative Dispute Resolution*),
- İlk-derece İdare Mahkemesine (*First-tier Tribunal*) başvurmak.

Gözden Geçirme (*HMRC Review*) süreci Gelir İdaresi tarafından teklif edilebilmekte veya bunu mükellefin kendisi talep edebilmektedir. Uyuşmazlık konusu vergi işleminde dahil olmayan başka bir Gelir İdaresi çalışanı tarafından karar gözden geçirilmekte ve genellikle bu süreç 45 gün sürmektedir.

Mükellef Gözden Geçirme kararından memnun değilse, 30 gün içerisinde ilk-derece mahkemesine başvurabilmektedir. Gözden Geçirme sürecinde, doğrudan vergilerin tahsilatı kendiliğinden durmamakta, ödemenin ertelenmesi için mükellefin ayrıca başvurması gerekmektedir. Dolaylı vergilerde ise, İdareye başvuru olduğu anda tahsilat kendiliğinden durmaktadır (*Appeal to the tax Tribunal; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15; the Structure of the Courts; Out-Law.com; Courts and Tribunals Judiciary*).

İlk-derece İdare Mahkemesine (*First-tier Tribunal*) gidilmeden vergi uyuşmazlıkları için İngiliz Gelir İdaresinde (*HMRC*) "Uyuşmazlıkların Alternatif Çözümü" (*Alternative Dispute Resolution*) yoluna başvurularak İdare ile uyuşmazlığın çözümü müzakere edilmektedir. Fakat bu başvuru yolunu kullanmak, mükelleflerin dava açma veya diğer yasal haklarına halel getirmemektedir. Uyuşmazlıkların Alternatif Çözümü seçeneğinde, Gelir İdaresinde işlemle ilgilenen yetkili ve işlemle hiç ilgisi olmayan birisi arabuluculuk yapmakta ve tarafsız kalarak sorunun anlaşılması ve çözümü için çaba göstermektedir. Bu kişinin hiçbir sorumluluğu bulunmamaktadır (*Appeal to the tax Tribunal; the Structure of the Courts, Out-Law.com; Courts and Tribunals Judiciary; Legal Action Group, t.y.: 36, 37, 39*).

Vergi uyuşmazlıklarının ise, vergi konusunda uzmanlaşmış olan İdare Mahkemesi Vergi Dairesine (*First-tier Tribunal (Tax Chamber)*) götürülmesi zorunludur. Bu kurumlar (*tribunal*) mahkeme statüsündedir. Sadece bu mahkemelerde, diğer mahkemelere (*court*) nazaran İngiliz hukuk sisteminin (*common law*) katı usul kuralları işletilmemektedir (*Appeal to the tax Tribunal; the Structure of the Courts; Legal Action Group, t.y.: 36, 37, 39, Jones, § 1.1.2.*).

İngiltere’de idari yargı sisteminde ilk derece (*first-tier*) mahkemeler “*tribunal*” adlı yargı kurumlarıdır. Tribunal sistemi, İngiltere idari yargı sisteminin bel kemiğini oluşturmaktadır. Farklı alanlarda idarenin işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini yapan İdare Mahkemesinin (*First-tier Tribunal*) toplam yedi Dairesi (*Chamber*) vardır. Bu dairelerden bir tanesi de vergi konusunda uzmanlaşmıştır: *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Judicial Office International Team, t.y.: 13-15; Out-Law.com; Courts and Tribunals Judiciary; Legal Action Group, t.y.: 36, 37, 39).

İdare Mahkemesinin (*First-tier Tribunal*) başkanı İngiltere Kraliçesi tarafından atanmakta ve *Lord Chancellor*’ın onayı aranmaktadır. *Lord Chancellor*, İngiltere’de Kabine üyesi olan ve Kraliyet mahkemelerinin etkin ve bağımsız işleyişinin sağlanmasından sorumlu önemli bir mevkidir. Bu görevi hâlihazırda İngiltere Adalet Bakanı yürütmektedir (Appeal to the tax Tribunal; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15).

Mükelleflerin, ilk derece mahkemesinde dava açmadan önce doğrudan vergiler (gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi) için mutlaka öncelikle İngiliz Gelir İdaresine (*HMRC*) başvurması, olumsuz yanıt aldıklarında mahkemeye gitmeleri gerekmektedir. Dolaylı vergilerde (KDV, ÖTV ve gümrük vergisi gibi) ise mükellefler İdareye müracaat etmeden doğrudan mahkemeye başvurabilmektedirler (Appeal to the tax Tribunal; HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 1-2; Out-Law.com).

Öte yandan ilk derece mahkemesinde dava açmak, (ABD’den farklı, Almanya’ya benzer bir şekilde) vergi tahsilatını re’sen durdurmamaktadır. Bunun için de İngiliz Gelir İdaresine (*HMRC*) acz içinde olduğuna dair başvuruda bulunulması ve İdarenin bu başvuruyu yerinde görmesi gerekmektedir. Vergi cezalarında ise tahsilat otomatikman durmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarında dava açma süresi genellikle 30 gün olup, aksi durum tebligatla mükelleflere bildirilmektedir (HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 5; The Structure of the Courts).

3.3. Temyiz Süreci

İlk-derece İdare Mahkemesinin (*First-tier Tribunal*) vergiden sorumlu Dairesinin (*Tax Chamber*) almış olduğu kararlar, ikinci-derece İdare Mahkemesinin (*Upper Tribunal*) vergiden sorumlu Dairesinde (*Tax and Chancery Chamber*) temyiz edilebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, ikinci-derece İdare Mahkemesi (*Upper Tribunal*) bir istinaf mahkemesi vazifesi görmektedir. Fakat ilk-derece mahkemesinin kararlarının ikinci-derece mahkemede temyiz edilebilmesi için her iki mahkemenin de onayı şarttır. Çoğu durumda ikinci-derece İdare Mahkemesine

gidilebilmektedir (Appeal to the tax Tribunal; HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 1-10; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15, The Structure of the Courts; Out-Law.com; Courts and Tribunals Judiciary; Legal Action Group, t.y.: 39-40).

İkinci-derece İdare Mahkemesinin (*Upper Tribunal*) toplam dört dairesi vardır ve bu dairelerden bir tanesi (*Tax and Chancery Chamber*) vergi uyuşmazlıklarının temyizine bakmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çok büyük bir kısmı bu iki aşamada çözüme kavuşmaktadır. Fakat yine de ikinci-derece İdare Mahkemesinin (*Upper Tribunal*) kararları için İngiltere ve Galler ile İskoçya'da Temyiz Mahkemesine gidilebilmektedir. İngiltere'deki Temyiz Mahkemesi "*Court of Appeal of England and Wales*", İskoçya'daki ise "*Court of Session*" olarak adlandırılmaktadır.⁷ İngiltere'deki Temyiz Mahkemesinin, 38 yüksek yargıcı bulunmaktadır ve mahkeme ceza ve hukuk olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır (Appeal to the tax Tribunal; HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 1-10; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15, The Structure of the Courts; Legal Action Group, t.y.: 39-40).

Bu temyiz mahkemelerinin de kararları nihai olmamaktadır. Zira uyuşmazlıklar Birleşik Krallık Yüksek Mahkemesine (*Supreme Court of the United Kingdom*) de götürülebilmektedir. Fakat bu durum çok istisnaidir ve Yüksek Mahkemenin, davayı "görölmeye değer" bulması gerekmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere, vergi uyuşmazlıklarının çok büyük bir kısmı Tribunal (*First-tier ve Upper*) sistemi içerisinde çözülmektedir. Birleşik Krallık Yüksek Mahkemesine temyiz amacıyla gidebilmek için, kararın temyiz yolunun açık olması; yani Temyiz Mahkemesinin (İngiltere'de "*Court of Appeal of England and Wales*", İskoçya'da ise "*Court of Session*") onayının olması şarttır (Appeal to the tax Tribunal; HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 1-10; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15, The Structure of the Courts).

Birleşik Krallık Yüksek Mahkemesinin (*Supreme Court of the United Kingdom*) kararları nihai olup; temyiz edilememektedir. İngiltere'de bir vergi uyuşmazlığının yargıya götürülmesi halinde nasıl bir yol izleyeceği aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 1-10; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15, The Structure of the Courts):

⁷ Birleşik Krallık'ın bir parçası olan İskoçya'da, Krallık'ın diğer bölgelerinin aksine Kıta Avrupası Hukuk Sistemi "*Continental Law*" benimsenmiştir.

Şekil 3: İngiltere Vergi Yargısı Şekli



4. TÜRKİYE VERGİ YARGISI SİSTEMİ

4.1. Kısa Tarihçe ve Türk Vergi Yargısı Sisteminin Genel Hatları

Türk vergi yargısı, 1926 yılından başlamak üzere 1982 yılında yapılan yasal düzenlemelere kadar Maliye Bakanlığı teşkilat yapısı içerisinde oluşturulmuş bulunan ve bağımsız mahkemeler gibi görev ifa eden, komisyon başkanı ve üyelerinin yüksek yargı organları temsilcilerinden müteşekkil olduğu Ayırma Meclisince seçilen ve vermiş olduğu kararları yargı organlarıncı verilen kararlara eşit olan Vergi İtiraz Komisyonları ile Vergi Temyiz Komisyonu tarafından yerine getirilmekteydi.

Ancak, sahip oldukları yapısal uyumsuzluklar nedeniyle mahkeme niteliğini taşımayan birimlerce ve yargıçlık statüsünü haiz olmayan kişilerce yargı kararlarına eşit güçte hükümler verilmesi sonucu yürürlükte olan söz konusu hukuk sistemi, kuvvetler ayrılığı ve Anayasa'nın vazgeçilmez ilkelerinden biri olma özelliğini taşıyan yargı bağımsızlığı açısından açık bir sorun teşkil etmiştir. Nihayet, bu büyük sorun Vergi Mahkemelerinin 1982 yılında kurulması ile giderilmiştir.

Cumhuriyet öncesi dönemde ülkemizde uygulanan vergi yargısı sisteminde, ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde adli yargı içinde işlerlik gösteren "kadılık" müessesesinden ziyadesiyle yararlanılmıştır (Bayraklı, 1998: 48, 49).

Cumhuriyet döneminde ülkemizde uygulanan vergi yargısı sisteminde ise idari yargının fiili olarak başlangıcı 1927 yılı olarak kabul edilmektedir. Cumhuriyetin ilanından başlayarak 1950'lere kadar süregelen dönemde ise 13 Temmuz 1939'da yürürlüğe girmiş bulunan 3692 sayılı Kanun ile vergilerde ihbarnamelerin tebliğine, itiraz ve temyiz usullerine ve itiraz ve temyiz komisyonlarının teşkiline yönelik yapılmış olan düzenlemelerle vergi yargısında ayrıksı durum giderilmek suretiyle kısmi de olsa birlik sağlanmaya çalışılmıştır.

1950 ile 1982 arası dönemde gümrük ve pul vergileri kapsam dışı kalmak suretiyle vergi uyuşmazlıklarının genel itibariyle tümünde çözüm için Vergi İtiraz Komisyonları, Temyiz Komisyonları ve Danıştaydan müteşekkil üç aşamalı bir yapılanmaya gidilmiştir (Armağan, 2009: 203).

İdari yargı alanında 1982 yılında yapılmış olan yasalaşma sürecinden önce, Türkiye'de idari yargı rejimi içerisinde ayrı bir vergi yargısı bulunmamakta idi. Uygulamada çokça tartışıldığı haliyle, vergi uyuşmazlıkları aslında hukuki ve kanuni olarak birer yargılama makamı olmadıkları kabul edilen Vergi İtiraz Komisyonları ile Vergi Temyiz Komisyonu tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer verilen düzenlemeler ışığında çözümlenmekteydi.

Bu önemli husus aslında o yıllardaki 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK) ile VUK arasındaki sistematik bağlantının ne denli güçlü olduğunu gözler önüne sermektedir. 1982 yılından önceki dönemlerde, VUK iki yanlı bir kanun olma özelliğine sahip olup, hem vergilendirme işlemlerine ilişkin idari aşamada uyulması gereken usul kurallarının hem de bu işlemlerden doğacak uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak yargısal kuralların neler olduğunu göstermekteydi. 1982 yılında getirilmiş olan İYUK ile VUK'un bu ikili yapısına son verilmiş ve böylelikle idari usule ilişkin süreçler VUK'ta, yargılama usulüne ilişkin kurallar da İYUK'ta düzenlenmiştir.

1982 yılında yasama organınca çıkarılan çeşitli kanunlarla idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kurulmuş olup, ayrıca Danıştay da temyiz mercii görevini ifa eden bir yüksek mahkeme olarak konumlandırılmak suretiyle yeniden düzenlenerek idarî yargı günümüzdeki görünümünü almıştır.

4.2. Vergi Yargısında Uygulanan Usul ve Kurallar

Türkiye'de uygulanan vergi yargısı sistemi idari yargıya bağlı olarak yürütülmektedir (Kızılot, Şenyüz ve Dönmez, 2006: 267). Türkiye'de idari işlemler

yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuka uygun olarak tesis edilmek zorundadırlar. Eğer ki bu beş unsurdan biri hukuka aykırılık arz ederse, hakları veya menfaatleri ihlal edilen bireyler hukuka aykırılık iddiasıyla idari yargı mercileri önünde idare aleyhine iptal veya tam yargı davası açma hakkına sahiptirler. İşte bu noktada hakları veya menfaatleri ihlal edilenler, vergi idaresinin birer idari işlem olarak tesis edilen icrai işlemlerini de vergi yargılaması hukukunda idari yargı mercileri önünde idare aleyhine dava konusu edebileceklerdir.

Bu sebeplerle vergi yargılaması hukukuyla yapılmakta olan vergilendirme işlemleri, yerindelik denetimi değil hukukilik denetimi açısından yukarıda sayılan idari işlemlerin sahip olması gereken beş unsorda ortaya çıkan eksiklikler yönünden denetlenmekte, böylece bir yandan kişiler egemen güç olan devlet karşısında korunurken diğer yandan da devletin hukuki temeller uyarınca kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla toplamak zorunda olduğu alacağına tam anlamıyla kavuşması sağlanmaktadır.

Mükellefler ile idare arasında ortaya çıkan bir vergisel uyuşmazlığın yargısal yollarla çözülmesinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanun, Danıştay Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'dan yararlanılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 109).

Dava açma hakları ise kanunda belirtilen süreler ile sınırlandırılmıştır. Dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştayda ve İdare Mahkemelerinde altmış gün, vergi mahkemelerinde ise otuz gün olarak belirlenmiştir (İYUK. md. 7/1). Buna göre mükellefler vergi idarelerince haklarında uygulanan işlemlere karşı hukuka aykırılık iddiası ile söz konusu idari işlemin kendisine tebliğinden itibaren ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerine, belli bir tutar sınırlaması olmaksızın 30 gün içinde dava açabilmektedirler.

İlk derece mahkemelerin vermiş olduğu ret veya kabul kararlarına karşı, kararı uygun bulmayan taraflar (mükellef veya vergi idaresi) ikinci derece yargılama yeri olarak adlandırılabilirler istinaf yolu ile belli tutarı aşmak şartıyla bölge idare mahkemelerine, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde başvurabilmektedirler.

Bölge idare mahkemelerinin vakıa denetimi yapmak suretiyle olayı yeniden değerlendirmesi sonucu vermiş olduğu kararlardan temyiz yolu kapalı olmayan kararların, tebliğinden itibaren 60 gün içinde Danıştayda temyiz yoluna

başvurulabilmektedir. Danıştayın temyiz başvurusu üzerine hukukilik denetimi yapması sonucu vermiş olduğu kararlar kesin olup taraflarca herhangi bir yargı merciine götürülmek suretiyle inceleme konusu yapılamamaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kesin kararın verilmesi; bir aşamalı, iki aşamalı ve üç aşamalı bir yargısal sürece dönüştürülmüştür.

Tablo 1:Tutarlara Göre Dava Açılacak Yargı Mercileri

Tutarlar	Yargılama Mercileri
0-5.000 TL arası davalar	Vergi Mahkemesinde
5.000-100.000 TL arası davalar	Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesinde
100.000 TL üzeri davalar	Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştayda kesin karara bağlanacaktır.

Kaynak: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45 ve 46 ncı maddelerinden derlenmiştir.

Yukarıda detayları verilmiş olan tablodan da anlaşılacağı üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için 6545 sayılı Kanun'la yapılan ve 28 Haziran 2014 tarihi itibarıyla uygulamaya girmiş bulunan düzenlemelerle idari yargı sistemimize, dolayısıyla da vergi yargısı sistemimize girmiş olan istinaf müessesesi sonrası oluşan yeni yargı sisteminde üçlü bir süzgeç oluşturulmuştur.

İlk olarak açılmış bulunan bütün davalar vergi mahkemesinden geçmekte ve 5.000 TL'ye kadar olan davalar burada çözülmek suretiyle süzölmektedir. İkinci olarak ise süzgeç görevi istinaf mahkemesine geçmekte ve 100.000 TL'ye kadar olan davaların yargılanması bölge idare mahkemelerinde bitirilmektedir. Son olarak, 100.000 TL'yi aşan davalarda halen geçerliliğini koruyan hükümler uyarınca, uyuşmazlık çözülememişse Danıştay devreye girmekte ve son sözü söylemek suretiyle kesin ve nihai kararı vermektedir (Ortaç ve Ünsal, 2016: 13).

4.3. Vergi Yargısında Görevli Olan Mahkeme ve Yargıçların Atanması ve Çalışma Esası

2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nun 7. maddesinde belirtildiği üzere, hâkimlik ve savcılık mesleğine hak kazanabilmek için belirli niteliklere sahip olunması gerekmektedir. Bu niteliklere sahip olup giriş sınavında başarı gösteren hakim adayları, adaylık sürecinin de başarı ile tamamlanması sonrasında hâkimlik mesleğine atanabilmektedir.

İdare ve vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunmaktadır. Mahkeme kurulları, başkan ve iki üyeden oluşmakta, başkanın

yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik etmektedir. Ancak vergi mahkemelerinin tek hâkimle karar verebileceği davalar da bulunmaktadır (2576 sayılı Kanun, md. 4). Vergi mahkemesi yargıçlarının bölgeler esas alınmak üzere bir bölgede bulunan mahkemeden diğer bir bölgede yer alan mahkemeye atanması ise İdarî Yargı Hâkim ve Savcıları Hakkında Uygulanacak Atama Yönetmeliği esas alınmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınmak suretiyle, Adalet Bakanlığının kararı gerekmektedir. Kurulmuş olan vergi mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirilmesine ise Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilmektedir. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, uygulamada bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenmektedir.

Vergi mahkemeleri:

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler (2576 sayılı Kanun, md. 6).

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun'un 2. maddesine göre, bölge idare mahkemelerinin kurulması ve yargı çevresinin tespiti şu şekilde olmaktadır: Adalet Bakanlığınca, İçişleri ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınmak suretiyle bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmine göre o bölgede bu mahkemelerin kuruluşu gerçekleştirilmektedir. Bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirilmesinde ise İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşü ve Adalet Bakanlığının önerisi alınmak suretiyle Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu görevlidir (Sönmez, 1999: 154). Ülkemizde şu an itibarıyla 7 farklı ilde bölge idare mahkemesi bulunmaktadır. Bu mahkemelerde görev alacak başkan ve üyeler, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından atanmakta olup her mahkemede, bir başkan ve iki üye tarafından müteşekkil olan mahkeme kurulları görev yapmaktadır.

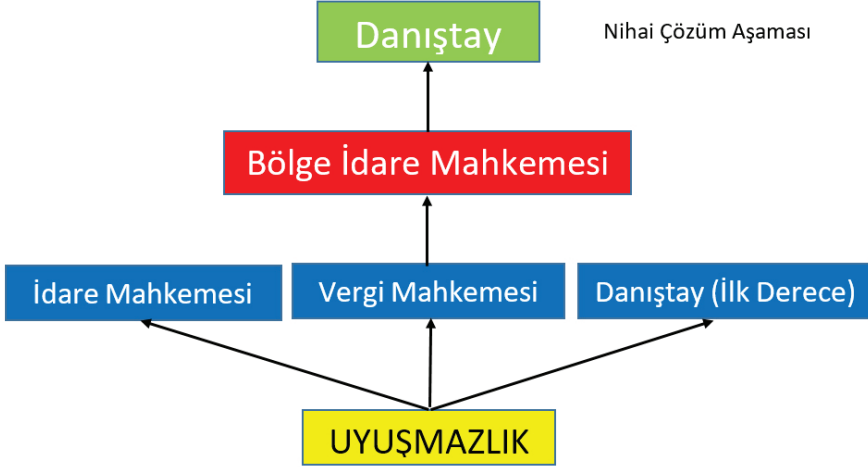
Anayasa’da yüksek mahkeme olarak sayılan Danıştayın kuruluş ve görev esasları 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu Kanun’un 1. maddesinde, Danıştayın “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii” olduğu belirtilmiştir. Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari merciiye bırakmadığı karar ve hükümler için son inceleme mercii ve kanunla gösterilen belli davalarda da ilk ve son derece mahkemesi konumundadır (1982 Anayasası, md. 155/1).

2575 sayılı Danıştay Kanunu 13. maddesi uyarınca Danıştay; dokuzu dava, biri idari daire olmak üzere on daireden oluşur (1/7/2016 tarihli ve 6723 sayılı Kanun’un 3 üncü maddesiyle, bu fıkrafta yer alan “on beş” ibaresi “dokuzu”, “ikisi” ibaresi “biri” ve “on yedi” ibaresi “on” şeklinde değiştirilmiştir). 01.07.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6723 sayılı Danıştay Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklik hükmü uyarınca Danıştay, on dört dava, bir idari olmak üzere on beş Daireden oluşmaktadır. 01.07.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6723 sayılı Danıştay Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 13 üncü bendi ile Başkanlık Kurulu, iş durumunu ve ihtiyaçları dikkate alarak bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren en geç üç yıl içinde daire sayısını 13 üncü maddede öngörülen daire sayısına indirir. Ancak bu daireler, Başkanlık Kurulunca kapatılincaya kadar görevlerine devam ederler. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulmuş olup görüşme sayısı beştir. Kararlar çoğunluk esasına göre alınmaktadır. Her dairede de yeteri kadar tetkik hâkimi bulunmaktadır (2575 sayılı Danıştay Kanunu, md. 13). Danıştayın Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci, Dokuzuncu Daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev ifa etmektedir.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun’un 2. maddesine göre, bölge idare mahkemelerinin kurulması ve yargı çevresinin tespiti şu şekilde olmaktadır: Adalet Bakanlığınca, İçişleri ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınmak suretiyle bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmine göre o bölgede bu mahkemelerin kuruluşu gerçekleştirilmektedir. Bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirilmesinde ise İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşü ve Adalet Bakanlığının önerisi alınmak suretiyle Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu görevlidir (Sönmez, 1999: 154.)

Aşağıda Türk vergi yargısının işleyiş usulü özet bir şekilde şemayla gösterilmiştir:

Şekil 4: Türkiye Vergi Yargısı Şekli



5. SİSTEMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI ÜZERİNE KISA BİR DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada, ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye özelinde kıyaslamalı vergi yargısı sistemlerinin analizi yapılmaya çalışılmıştır. Söz konusu ülkelerin vergi yargısı sistemleri sistematik bir şekilde farklılıkları ile beraber ortaya konulmuş olup, her bir sistemin kendine has özellikler taşıdığı tespit edilmiştir. Bu farklılıkları, aslında ülkelerin hukuk sistemlerinde oluşan ayrışmadan bağımsız okumamak, analiz etmemek gerekmektedir. Zira Anglosakson hukuk sistemi (*common law*) ile Kıta Avrupası hukuk sistemi (*civil law*) arasında görülen farklılıklar kendini belirgin bir şekilde vergi yargısında da göstermektedir. Hatta Anglosakson hukuk sistemine tabi ülkeler olarak bilinen İngiltere ve ABD arasında bile gerek usul gerekse mahkemelerin yapısı bakımından derin farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir. Söz konusu duruma aslında ortak hukuk sistemlerine sahip Almanya ve Türkiye açısından da rastlanmıştır.

Ülke bazında tek tek değerlendirildiğinde; öncelikle ABD sisteminin alanında uzman bir vergi mahkemesini içermekle beraber oldukça karmaşık bir şekilde işlediği görülmektedir. Zira ABD’de bir mali uyuşmazlığı, vergi mahkemesinin yanı sıra konusuna göre başka üç farklı mahkemeye de götürebilmek mümkündür. Öte

yandan, ABD sistemi “küçük dava”lar için daha basitleştirilmiş ve hızlandırılmış bir süreç işleterek, iş yükünü azaltma yoluna gitmiştir.

Sistemin iyi taraflarından bir tanesi de iş yükünün artması durumunda yani ihtiyaç halinde, emekli olmuş eski yargıçların “kıdemli yargıç” unvanıyla geçici olarak tekrar işe alınabilmesidir. Böylesi bir özelliğe diğer ülkelerde rastlanmamıştır.

ABD sisteminde vergi mahkemesinden kanun yolu açık bir şekilde geçen uyuşmazlıkların hemen hemen hepsi, aslında alanında tam anlamıyla uzmanlaşmamış temyiz mahkemelerinde nihayete erdirilmektedir. Fakat mevcut sistemin uzmanlaşması ve yeknesaklaşmasına yönelik olarak yoğun bir şekilde reform çağrıları yapılmaktadır. Doktrinde (adı açıkça zikredilmese de) Almanya veya İngiltere’dekine benzer uzman bir özel vergi temyiz mahkemesinin kurulması salık verilmektedir.

İngiltere’de mevcut sistemin görece yeni olduğu göze çarpmaktadır. 2009 yılına kadar, İngiliz vergi yargısı sistemi ABD’den daha da karmaşık bir yapı sergilemekteydi. Zira uyuşmazlık, dolaylı veya dolaysız vergiden kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre farklı mercilere götürülmekte ve bu nedenle farklı süreçlerden geçmekteydi. Söz konusu durum hem ülke içinde, hem de Avrupa Birliği kurumları nezdinde eleştiriye maruz kalmaktaydı. Sistem, kurumsal muhafazakârlığıyla ünlü İngiltere’de büyük bir reforma tabi tutuldu ve iki-aşamalı uzman bir idari yargı sistemine dönüştürüldü. Mevcut sistemin Türkiye’den en temel farkı, ikinci derece üst vergi mahkemesinin bir kararı, nadiren de olsa bir üst temyiz mercii ve hatta çok nadiren de olsa İngiltere hukuk sistemi içerisinde en yüksek yargı mercii olan Krallık Yüksek Mahkemesine götürülebilmesidir. Oysa ülkemizde Anayasal olarak vergi uyuşmazlıklarının çözümlendiği en üst yargı mercii Danıştaydır; Danıştayın kararları kesindir ve Anayasa Mahkemesine götürülemez. Hiçbir ülke sisteminde böyle bir anayasal kuralın olmadığı görülmektedir.

Çalışmada, karşılaştırılan vergi yargısı sistemleri arasında en etkin ve basit işleyen sistemin Alman vergi yargısı olduğu sonucuna varılmıştır. Etkinliği daha az karmaşıklık ve kurumsal güçte arayan Alman vergi yargısı sistemi, salt vergi uyuşmazlıkları konusunda yetkin ve uzman bir mahkeme sistemi kurmayı başarmıştır. Alman vergi yargısı sadece uzman ilk derece mahkemeler değil, aynı zamanda Anayasal bir kurum olan uzmanlaşmış bir yüksek vergi mahkemesine de sahip olmasıyla, karşılaştırılan diğer üç ülke sistemlerinden bariz bir şekilde ayrılmaktadır.

Sistemleri karşılaştırılan ülkelerin tarihsel gelişim süreçlerine bakıldığında, eğilimin alanında uzmanlaşmış bir vergi yargısı sistemi oluşturmak yönlü olduğu, özellikle Anglosakson (*common law*) ülke sistemlerinin Kıta Avrupası (*civil law*) sistemlerine doğru evrildiği görülmektedir. İngiltere, Türkiye'nin 1980'lerde gerçekleştirdiği idari yargı reformunu çok yakın bir zamanda, 2009 yılında başaramıştır. Tüm ülkelerde birinci derece uzman bir vergi mahkemesi olmakla beraber, yalnızca Almanya'da Anayasal bir yüksek vergi mahkemesinin olduğu görülmektedir.

Bu noktada özetle, ABD ve İngiltere'nin yanı sıra, Türk vergi yargısının da mevcut Danıştay yapısı içerisinde çıkarılan ve sadece vergi uyuşmazlıklarına bakan yüksek bir vergi yargısı makamına, yani bir "Vergitay"a, ihtiyacı vardır.

SONUÇ

Vergi uyuşmazlıklarında kullanılan çözüm yollarından mükellefler ve devlet için en faydalı olanın belirlenebilmesi açısından ve belirlenen bu usulün yapısal etkilerinin ortaya çıkaracağı ihtilafın tarafları ve bu ihtilafın ülkeler özelinde uygulanan vergi yargısı üzerinde birbirinden farklı pozitif ve negatif sonuçları mevcuttur. Mükelleflerin karşılaştıkları vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak, mevzuatta belirtilen çözüm yollarını iyice analiz etmeden doğrudan vergi yargısında hak arama yoluna başvurmaları sonucunda çeşitli ekonomik dezavantajlarla karşılaştıkları gözlemlenmektedir. Öte yandan, vergi idarelerinin tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsilat olarak bilinen vergisel süreçte her zaman doğru yöntemlerin tesis ettirilmediği ve bundan dolayı da icra edilen idari işlemin hukuka aykırılık oluşturduğu ortaya çıkmaktadır.

Ortaya çıkmış olan vergi uyuşmazlıklarının yargısal yol ile çözülmesinde çalışmanın yukarıdaki bölümlerinde de ele alınan ülke örneklerine bakıldığında ve de diğer ülkeler analiz edildiğinde, farklı türlü uygulamaların bulunduğu dikkati çekmektedir. Birtakım ülkelerde adli yargıya bağlı bir vergi yargılaması, diğer birtakım ülkelerde ise idari yargı sisteminin esas alındığı bir vergi yargılamasının uygulandığı görülmektedir. Sınırlı sayıda olmakla beraber her iki sistemin birleştirilmesiyle birlikte karma şekilde uygulandığı vergi yargısı sistemlerine de rastlamak mümkündür.

Çalışmada, ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye özelinde kıyaslamalı vergi yargısı sistemlerinin analizi yapılmaya çalışılmıştır. Söz konusu ülkelerin vergi

yargısı sistemleri sistematik bir şekilde farklılıkları ile beraber ortaya konulmuştur.

Anglosakson hukuk sistemi ile Kıta Avrupası hukuk sistemi arasında görülen farklılıklar kendini belirgin bir şekilde vergi yargısında da göstermektedir. Hatta Anglosakson hukuk sistemine tabi ülkeler olarak bilinen İngiltere ve ABD arasında bile gerek usul gerekse mahkemelerin yapısı bakımından derin farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir. Söz konusu duruma aslında ortak hukuk sistemlerine sahip Almanya ve Türkiye açısından da rastlanmıştır.

Çalışmada bahsedilen tüm bu farklılıklara rağmen, en azından incelenen ülkeler bazında genel temayülün, temyiz sürecini de kapsayacak biçimde özel ve uzmanlaşmış bir vergi yargısı oluşturmak olduğu söylenebilir. Diğer bir deyişle, ülke sistemlerinin zamanla Alman vergi yargısı sistemine doğru evrileceği öngörülmektedir.

Ezcümle, Türk vergi yargısının da mevcut Danıştay yapısı içerisinde çıkarılan ve sadece vergi uyuşmazlıklarına bakan yüksek bir vergi yargısı makamına, yani bir "Vergitay"a, ihtiyacı olduğu değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Appeal to the Tax Tribunal, <https://www.gov.uk/tax-tribunal/overview>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Armağan, R. (2009), "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, Sayı 156, Ocak-Haziran.
- Bayraklı, H. H., (1998), "Vergi Yargılama Hukuku", Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No. 11, Afyon.
- Bundesfinanzhof-1 (2011), "Der Bundesfinanzhof - The Federal Fiscal Court (English Edition)", München, [http://www.bundesfinanzhof.de/sites/default/files/Booklet %202012.pdf](http://www.bundesfinanzhof.de/sites/default/files/Booklet%202012.pdf), Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Bundesfinanzhof-2, "The Federal Fiscal Court - Information in English" <http://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Cornell University Law School (1991), Legal Information Institute, "Freytag v. Commissioner (90-762), 501 U.S. 868 (1991)", <https://www.law.cornell.edu/supct/html/90-762.ZC.html>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Courts and Tribunals Judiciary, "Tribunal", <https://www.judiciary.gov.uk/about-the-judiciary/the-justice-system/jurisdictions/tribunal-jurisdiction/>, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- Craig, W. (2009), "An Age of Change", <https://www.taxation.co.uk/Articles/2009/01/28/240161/age-change>, Erişim Tarihi: 25 Mayıs 2017.
- Griswold, E. N., (1994), "The Need for a Court of Tax Appeals" Harvard Law Review, Vol. 57, No. 8, Ekim, <http://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1020&context=tax>, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- HM Courts & Tribunal Services, "First-tier Tribunal Tax Chamber - Making an appeal Explanatory leaflet", <https://formfinder.hmctsformfinder.justice.gov.uk/t242-eng.pdf>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- ICAEW – Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "Appeals to the General Commissioners A Questions and Answers Guide", <http://www.icaew.com/~media/corporate/archive/files/technical/tax/tax%20news/taxguides/taxguide%2004%2000%20appeals.ashx>, Erişim Tarihi: 23 Mayıs 2017.

- Jones, J. A., "Tax Treaties: The Perspective of Common Law Countries" https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/CourtsAndTaxTreatyLaw_sample.pdf, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- Judicial Office International Team, "The Judicial System of England and Wales A visitor's guide", <https://www.judiciary.gov.uk/wp-content/uploads/2016/05/international-visitors-guide-10a.pdf> Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., Dönmez, R. (2006), "Vergi Hukuku", Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Krabbe, H. (2008), "Judicial System of Germany - The Legal Remedies in the German Tax System", Nisan, <http://www.iatj.net/congresses/Germany.pdf>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Lederman, L. (2014), "(Un)appealing Deference to the Tax Court" Duke Law Journal, Vol. 63: 1835, <http://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3430&context=dlj>, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- Legal Action Group, "Introduction to the Tribunal System", http://www.lag.org.uk/media/43787/tribunal_practice_and_procedure_sample_chapter.pdf, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- Ortaç, F. R., Ünsal, H. (2016), "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar", İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 1, Nisan.
- Out-Law.com, "The Tax Tribunal", <https://www.out-law.com/topics/tax/tax-litigation--disputes-/the-tax-tribunal/>, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- Sönmez, E., Ayaz, G., (1999), "Vergi Yargısı", Oluş Yayıncılık, Ankara.
- The Structure of the Courts, <https://www.judiciary.gov.uk/wp-content/uploads/2012/08/courts-structure-0715.pdf>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2008), "Türk Vergi Yargısı", Neşa Ofset, İzmir.
- United States Tax Court, "About the Court", <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- US Legal, "US Tax Court", <http://system.uslegal.com/other-federal-courts/us-tax-court/>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN ÇEŞİTLİ GÖSTERGELER İLE ANALİZİ*

ANALYSIS OF TAX AUDIT IN TURKEY BY VARIOUS INDICATORS

Furkan BEŞEL**

ÖZ

Devlet gelirleri içinde en önemli paya sahip olan vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz toplanabilmesi vergi denetim sisteminin etkin işlemesine bağlıdır. Türk vergi denetimi teşkilatı yıllar itibarıyla değişime uğramıştır. Özellikle 2011 yılında denetim birimlerinin birleştirilmesi denetim sistemi açısından önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bu çalışmada denetim teşkilatının geçirdiği bu yapısal dönüşüm ve bu dönüşüme ilişkin eleştiriler ele alınmış, Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği ekonomik göstergeler ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulmasının ve denetim sistemindeki değişikliklerin vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına katkıları olduğu söylenebilir. Ancak idari yapıdaki değişimlerin etkisinin uzun vadede daha net bir şekilde görülebileceği değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Vergi Denetimi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.

ABSTRACT

The timely and complete collection of tax revenues, which have the most important share in government revenues, depends on the efficient operation of the tax audit system. The Turkish tax audit organization has changed over the years. Especially, the integration of audit units has become an important milestone in terms of audit system in 2011. This study discussed the structural transformation of audit organization and the criticisms of this transformation, and analyzed the effectiveness of tax audit in Turkey with economic indicators. The findings of the study indicated that the establishment of the Turkish Tax Inspection Board and the changes in the audit system contributed to the effectiveness in tax audit. However, the effect of changes in the administrative structure can be seen more clearly in the long run.

Keywords: Audit, Tax Audit, Turkish Tax Inspection Board.

* Bu çalışma yazarın doktora tezinden türetilmiştir. Daha geniş bilgi ve karşılaştırma için bakınız: Beşel, Furkan (2017), “Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği”, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Sakarya.

** Yrd. Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, fbesel@sakarya.edu.tr

GİRİŞ

Devletler, en önemli gelir kaynağı olan vergileri zamanında ve eksiksiz toplayarak vatandaşlarına hizmet sunmak durumundadır. Vergi kayıp ve kaçakları kamu hizmetlerinin sunumu için gerekli finansman gücünü azaltmakta iken vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçakları önlenabilir. Ayrıca vergi denetimleri ile tespit edilen vergi kayıp ve kaçakları sonucunda uygulanan cezalar ile de devlete ek gelir sağlanabilmektedir (Gez, 2011: 42).

Türk vergi sisteminde vergi gelirlerinin toplanması genel olarak, bizzat mükellef tarafından verilen bilgilere göre vergilemenin yapıldığı (Cesur ve Çelikkaya, 2014: 5) “beyan usulüne” tabidir. Ancak beyan usulünde mükellefler birçok farklı nedenle yanlış beyanda bulunabilmektedir. Mükellef beyanları adi karine niteliğinde olup doğruluk karinesine sahip olsa da bunun vergi denetim elemanlarınca çürütülmesi mümkündür (Yerlikaya, 2011: 1) ve bu da ancak denetimler ile ispatlanabilmektedir.

Rasyonel bir vergi mükellefi, vergi ödememe durumunda alacağı ceza ile vergiyi ödeme durumunu kıyaslayarak buna göre pozisyon almaktadır. Mükelleflerin genel olarak sosyal, ekonomik ve psikolojik nedenlerle vergi ödememe eğiliminde olduğu ifade edilebilir. Mükelleflerin bilerek ve isteyerek vergi kaçırma eğilimi olabileceği gibi bazen farkında olmadan ya da hata sonucunda vergi ödememe durumu da söz konusu olabilir. Literatürde insanların vergi ödememe davranışlarının nedenlerinin araştırılmasının yanı sıra “insanlar neden vergi öder” konusu asıl soru haline gelmiştir. Alm vd. (1992) yaptıkları çalışmalarında bireylerin denetlenme olasılıkları ve yakalanmaları halinde alacakları cezalar ile vergi ödememe durumunda elde edecekleri kazancın fırsat maliyetlerini karşılaştırarak karar vereceklerini ve sonuçta bireylerin vergilerini ödeme ya da ödememeyi tercih edeceklerini ifade etmişlerdir.

Herkesin ancak kendi faaliyetleriyle ilgili olarak tüm gerçekleri bilebileceği esasına dayanan beyan sisteminde mükellefin bildirimini doğruluğu kabul edilir ancak bu noktada beyan edilen işlemlerin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi ihtiyacı da doğmaktadır (Arıkan, 2013: 45-46). Devletin vergi gelirlerini tam ve zamanında elde edebilmesi için mükellef beyanlarının doğruluğu denetlenmelidir. Bu açıdan vergi denetimi beyan sisteminin esas alındığı vergi sistemlerinin ayrılmaz bir parçasıdır (Yener, 2009: 12).

Vergi denetimi devletin kendisine vergi verenlere yönelik bir faaliyeti olduğundan çok etkili ve çok güçlü bir kamusal yetki kullanım alanıdır (Erol, 2010: 32). Vergi denetimleri devlete ihtiyaç duyduğu gelirlerin elde edilmesini sağlamanın yanında artan denetlenme riski mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini doğru beyan etme eğilimlerini de artırmaktadır (Mert, 2009: 5). Ayrıca vergi, devlet ile vatandaş arasındaki güvene dayanan en kutsal bağlardan (sözleşme) biri olarak kabul edildiğinden vergi denetimi diğer denetim türlerine kıyasla çok daha önemlidir (Erol, 2010: 26).

Mükellef beyanlarının gerçeğe uygunluğunun vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından tespit edilememesi ve sağlanamaması sonucunda bu durum kamuoyunu rahatsız edici bir hal alır ve hedeflenen amaçların gerçekleştirilmesi imkânsız hale gelebilir (Akbaş, 1982: 1). Her ne kadar vergi sistemimiz beyan (güven) esasına dayanıyor olsa da devlet-mükellef ilişkisinin daha çok güvensizlik üzerine kurulmuş olması denetimi önemli kılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 134’üncü maddesinde düzenlenmiş *“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır”* hükmünde vergi denetiminin mali amacı vurgulanmış olsa da literatürde vergi denetiminin ekonomik, sosyal, hukuki ve siyasi amacı olduğu da kabul edilmektedir (Arslan ve Biniş, 2014: 445). Bu bağlamda vergi denetiminin asli amacının devlete finansman kaynağı sağlamak şeklinde özetlenebilen mali amacı gerçekleştirmek olduğu söylenebilir.

Bu çalışmada Türk vergi denetim sistemindeki yapısal değişim şeklinde ifade edilen 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kuruluşu ele alınarak ekonomik göstergeler bağlamında Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği analiz edilecektir. Çalışmada öncelikle vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik kavramları ile ilgili teorik çerçeve hakkında bilgi verilecek, ardından Türkiye’de vergi denetim sistemi ele alınacak ve vergi denetiminin ekonomik göstergelerle analizi yapılacaktır.

1. TEORİK ÇERÇEVE

Çalışmanın bu kısmında vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik kavramları ele alınacaktır.

1.1. Vergi Denetimi Kavramı

Latince işitmek veya dinlemek anlamlarına gelen “Audire” kelimesinden türetilmiş, İngilizce karşılığı “Auditing” olan denetim kavramı Arapçada “teftiş, murakabe”, Fransızcada “expertise” şeklinde ifade edilirken Türk Dil Kurumu tarafından ise *“kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci”* olarak tanımlanmıştır.

Denetim kavramı teftiş kelimesi ile eşanlamlı gibi kullanılıyor olsa da gerek kelimelerin anlamı gerekse mesleki kullanımı açısından kavramlar arasında birçok farklılıklar bulunmaktadır. Osmanlı Devleti döneminde denetim kelimesinin kullanılmadığını bunun yerine teftiş ve murakabe kavramlarının kullanıldığını ifade eden Yücel (2009: 50-52), teftişin ancak mahallinde yapılabilen bir faaliyet olduğunu ancak bazı denetimlerin gerekli bilgi ve belgeler temin edilerek uzaktan da yapılabileceğini, geleneksel kullanımda teftişin kamudan kamuya yönelen faaliyetleri denetim kavramının ise kamudan özele yönelen faaliyetleri kapsadığını ifade etmektedir. Teftişin kelime anlamı itibarıyla yerindelik unsuru içermekte olduğunu ancak denetim kelimesinin özel olarak vurgulanmadıkça yerindelik unsuru içermediğini belirten Yücel (2009: 52-53), teftiş kavramının mesleki alanda yaygın kullanımı ile en üst yönetici adına yapılan görevi çağrıştırdığını denetim kelimesinin ise aynı çağrışımı yapmadığını vurgulamaktadır.

Denetim kavramının birçok farklı tanımı bulunmakla birlikte tanımların ortak unsurlar taşıdığı görülmektedir. Gez (2011: 37), denetim kavramını, önceden belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığını araştıran, kurallara uyulmaması halinde bunları ortaya çıkaran ve gerçekleştirilecek aykırılıkları engelleyen bütün bir süreç şeklinde tanımlamış iken bu tanıma benzer bir şekilde Aktan (1994: 3)’a göre denetim, işlemlerin, yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırma amacıyla uygulama esnasında, öncesinde ve sonrasında yapılan incelemeler bütünüdür.

Bir başka tanımda denetlenecek unsurların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesinin belirlenmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilerek elde edilen sonuçların ilgililere raporlanması faaliyeti (Abanoz, 2009: 54) şeklinde ifade edilen denetim kavramı, Somuncu (2014: 135)’ya göre özü itibarıyla bir tür savunma mekanizması olup önceden tanımlanmış birtakım normlara aykırılık olasılığına ve denetim ihtiyacı doğuran risklerin varlığına dayanmaktadır.

Kamusal mali denetim içinde yer alan ve bir tür dış denetim olarak ifade edilen vergi denetimi (Aktan, 1994: 4) literatürde genel olarak benzer şekilde tanımlanmaktadır. Merter (2004: 8) “vergi idaresi ve mükelleflerin yasal sınırlar içinde hareket edip etmediklerinin tespit edilmesi” şeklinde tanımlarken Binbirkaya (2006: 5) “mükellefler tarafından verilen beyannamelerin, ödenmesi gereken verginin ve vergi idaresinin işleyişinin vergi mevzuatına uygun olup olmadığını araştıran, tarafsız bir şekilde kanıtları toplayan ve değerlendiren süreç” olarak tanımlamaktadır. MHUD ise (1996: 98) denetimi, “vergi adaleti içinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilerek en yüksek düzeyde vergi toplanmasını sağlayan, mükellefler ve vergi idaresinin vergi kanunlarının çizdiği sınırlar içinde davranmasını sağlayan mekanizma” olarak tanımlar.

Akalın (2014) ise vergi denetimini dar anlamda vergi incelemesi, geniş anlamda ise vergi yasaları ile düzenlenmiş vergi borcunun, vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirecek şekilde vergi tahsilatını güvence altına alan “vergi güvenlik kurumları” şeklinde tanımlamaktadır.

Farklı tanımlarda vergi denetimi, geniş anlamda mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması, vergi idaresi teşkilatının iç denetimi ve gerektiğinde denetim personelinin soruşturulması faaliyetlerinin bütünü (Katkat, 2007: 179) şeklinde ifade edilirken kısaca “kurallara uygunluğun araştırılması” (Topcu, 2005: 9) şeklinde de tanımlanabilmektedir.

Vergi denetimi kavramı Vergi Usul Kanunu (127-152/A Md.) referans alınarak vergi güvenliğini sağlamaya yönelik yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama müesseselerinden oluşan süreç şeklinde de tanımlanabilir (Merter, 2004: 8). Ayrıca vergi denetimi, mükellef üzerinde (yoklama ve vergi incelemesi) yapılabileceği gibi gelir idaresi üzerinde (iç denetim veya teftiş) de yapılabilmektedir (Mert, 2009: 5).

Literatür ve kanunda yer alan hükümler değerlendirildiğinde vergi denetimi, hem gelir idaresinin teftişi ve personelin soruşturulması (iç denetim) hem de mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadıklarının (dış denetim) tespiti şeklinde tanımlanabilir (Sarılı, 2003: 103).

1.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Kavramı

Vergi denetiminde etkinliğin tanımlanabilmesi için öncelikle etkinlik kavramının açıklanması gerekmektedir. Bir organizasyonun üstlendiği amaçları ne derecede gerçekleştirdiği şeklinde tanımlanabilen etkinlik, kalite ve/veya verimlilik

kavramları ile çoğu zaman aynı anlamda kullanılıyor olsa da (Turgay, 2004: 4) etkinlik, “bir örgüt ya da işletmenin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmak için gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini ifade eden performans boyutu” iken verimlilik ise “bir örgüt ya da işletmenin mal ve hizmet üretirken kaynaklarını hangi ölçüde iyi kullandığını” ifade etmektedir (Arslan, 2002: 3-4). Bu bağlamda etkinlik verimlilikten farklı olarak önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerle ilgilidir. Bir faaliyetin etkinliği, söz konusu faaliyeti yerine getiren idarenin önceden belirlediği amaç ve hedefleri faaliyet sonrası hangi ölçüde başardığı ile belirlenir.

Arslan (2002) etkinliği şu şekilde formüle etmiştir:

Etkinlik = Gerçekleşen çıktı / Etkilerin amaç ve hedeflerle karşılaştırılması

Örneğin bir hastanenin sunduğu sağlık hizmetlerinde etkinlik, sağlık hizmetlerindeki artış ve verimlilik sonucunda sağlık programının ne ölçüde amaçlarına ulaşmış ulaşmadığı ile ölçülebilir (Arslan, 2002: 5). Bu bağlamda etkinlik, verimlilik kavramını da içeren daha geniş bir kavramdır. Uğur (2016: 3) etkinlik kavramını kısaca bir amacın gerçekleştirilme derecesi şeklinde tanımlamıştır.

Bir ülkede vergi sisteminin başarısı, vergilemeye ilişkin yasal düzenlemelerin iyi yapılmış olmasının yanı sıra etkin vergi denetimine bağlıdır. Yasalar ülkenin sosyal ve ekonomik şartlarına uygun, vergi idaresinin işleyişi sorunsuz olsa da vergi denetiminin yapılmaması ya da etkin yapılmaması zamanla sistemin bozulmasına neden olabilecektir (Schmolders, 1976: 97). Bu bağlamda vergi denetiminde etkinlik, Adam Smith’in vergileme ilkelerinden iktisadilik ilkesi bağlamında verimliliği kapsayacak şekilde, en az masrafla en fazla vergi geliri elde etmeyi ifade eder (Aytekin, 2007: 87).

Vergilemede etkinlik, beklenen gelirin sağlanması, vergi toplama maliyetlerinin düşüklüğü, vergi uygulamalarının makroekonomik hedeflere ulaşılmasında yardımcı olması ve gelir eşitsizliğini azaltması (Anlar ve Cengiz, 2016: 56) şeklinde tanımlanabilir. Ancak kanun koyucunun vergileme ile ulaşmak istediği nihai amaç etkinlik için belirleyici olacaktır. Örneğin erdemsiz bir malın tüketiminin azaltılması amacıyla bu mal üzerindeki vergi artırılmışsa bu uygulamanın etkinliğini makroekonomik sonuçlar veya elde edilen gelir değil söz konusu malın tüketimindeki azalma belirleyecektir.

Etkinlik kavramı vergi denetimi bağlamında ele alındığında “idarenin yaptığı denetimlerden beklediği hedefe ulaşma derecesi” şeklinde değerlendirilebilir (Arslan ve Biniş, 2014: 451). Bir diğer ifadeyle seçilen hedefler ile gerçekleşen sonuçların tutarlılığı şeklinde ifade edilen etkinlik kavramı, vergi denetimi açısından vergi kayıp ve kaçaklarının minimize edilerek mükelleflerin kanunlara uymalarının sağlanması şeklinde tanımlanabilir (Merter, 2004: 81). Uğur (2016: 3)’a göre mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlama amacıyla vergi idaresinin uyguladığı vergi denetiminde etkinlik, beklenen fonksiyonun yerine getirilme düzeyidir.

Vergi denetimi ihtiyacı vergi mükelleflerinin hata sonucu vergi ödememe veya bilerek vergi kaçırma eylemlerinden doğmaktadır (Abdioğlu, 2007: 162). Akalın (2014)’a göre denetim müessesesinin mali gayeyle vergi yükünü artıracak şekilde faaliyet göstermesi, kalkınan bir ülkede iktisadi fazladan tasarruflara ayrılan payın tam istihdam için yeterli sermaye birikimini sağlamaması denetimin etkinliğini bozabilir.

Vergi denetiminde etkinlik mümkün olan en kısa sürede en doğru sonucu veren denetim ile sağlanabilir. Etkin denetim mükellef üzerinde baskı oluşturmamalı, mükellefleri sindirme, ürkütme ve yıldırma haline dönüşmemelidir (Sarılı, 2004: 131). Vergi denetiminde başarı, bağımsız, etkin ve verimli bir denetim yapısının kurulması ile gerçekleşebilir (Binbirkaya, 2006: 54). Candan (2004: 263), etkin denetimin koşullarını denetim elemanı sayısının yeterli olması, denetim elemanlarının iyi yetiştirilmesi ve denetimin vergiyi doğuran tüm olayları kavraması şeklinde ifade etmiştir.

Fırat (2015: 174) ve Karaca (2006: 65) etkinliğin mali ifadesini kısaca toplanabilecek vergi gelirlerinin ne kadarının elde edildiği şeklinde ifade etmiştir. Vergi sistemi veri olarak kabul edildiğinde vergi denetimlerinin etkinliği, vergi kaybını önleme derecesi ile ifade edilebilir (Pehlivan, 1986: 2).

Etkin bir vergi denetimi, mükelleflerin kanunlara uygun davranma eğilimlerini artırarak vergi politikalarının başarıya ulaşmasına katkı sağlamaktadır (Şamiloğlu, 2001: 1). Ayrıca denetimin yasalara uymayanlar açısından ciddi bir risk olduğu algısı mükelleflere yerleştirilmedikçe denetimde etkinlikten söz edilemeyecektir (Tekin, 2003: 70).

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülebilmesi için denetim sonucunda ulaşılmak istenen hedefin caydırıcılık, vergi gelirlerinin artırılması, mükelleflerin eğitilmesi,

belge düzeninin sağlanması vb. hususlardan hangisi olduğunun önceden belirlenmesi gerekmektedir (Somuncu, 2014: 163).

Vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak, vergi gelirlerini artırmak etkin denetim ile sağlanabilir. Etkin vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın tek yöntemi olmasa da vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yoludur (Baytar, 2006: 102–103). Vergi denetiminde etkinlik ancak bütüncül bir yaklaşımla sağlanabilecektir.

2. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM SİSTEMİ

Türkiye Cumhuriyeti, birçok açıdan olduğu gibi mali yapısını da toplumsal, ekonomik ve siyasal gelişmelere paralel olarak zamanla değiştirmiştir. Türkiye Cumhuriyeti kurulur kurulmaz yeni bir vergi sistemi ve maliye teşkilatı oluşturulmamış değişiklikler gerçekleşinceye kadar Osmanlı Devleti’nde var olan sistem devam ettirilmiştir (Gürdal, 2016: 4).

Cumhuriyet sonrası Türk maliye teşkilatı ve denetim yapısında önem arz eden gelişmeler kronolojik olarak şu şekilde özetlenebilir:

- TBMM’nin ilk çıkardığı kanun: 24.4.1920 tarihli 1 sayılı Ağnam Resmi Kanunu
- 1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmuş, “Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun” 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir.
- Temettü vergisi yerine 1926 tarihinden itibaren Kazanç Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır.
- 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla Maliye Bakanı’na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur.
- 1946’da Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlükleri kaldırılmış ve Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuştur.
- 14.02.1983 tarihinde yürürlüğe giren 178 sayılı KHK ile bugünkü anlamda Maliye Bakanlığı kurulmuş, görev ve yetkileri, teşkilat yapısı düzenlenmiştir.
- 1996 yılında Mali Suçları Araştırma Kurulu, 2002’de Kamu İhale Kurumu kurulmuştur.
- 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine Maliye

Bakanlığına bağlı olarak 5345 sayılı Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.

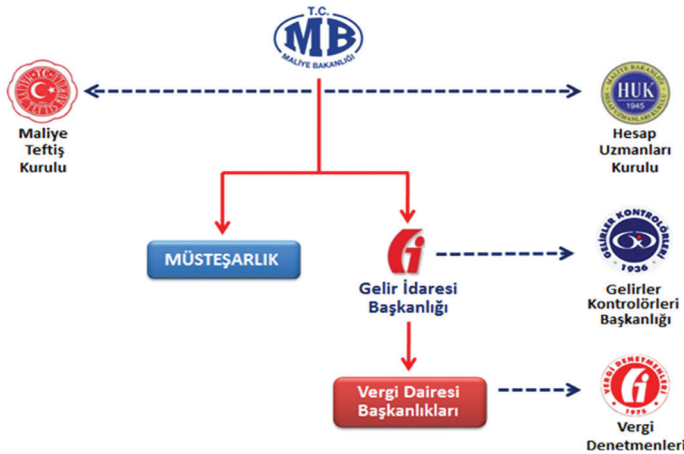
- 2010 yılında Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur.
- 10.07.2011 tarih 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur.

646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulmasıyla Maliye Bakanlığının üç merkezi inceleme birimi (Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı) ile taşrada Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde inceleme yapan Vergi Denetmenleri, Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı altında “Vergi Müfettişi” unvanı ile tek çatıda toplanmıştır.

2.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Durum ve Eleştiriler

646 sayılı KHK öncesinde vergi denetimi Maliye Bakanlığına bağlı, maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları; Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak görev yapan gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri ile ilin en büyük mal memuru; Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak görev yapan vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları ile vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilmekteydi.

Grafik 1: 646 sayılı KHK Öncesi Vergi Denetim Birimleri



Kaynak: Dönemin Maliye Bakanı Sayın Mehmet Şimşek (2014)'in "Vergi Denetiminde Yeni Dönem ve Kazanımlar" başlıklı sunumundan yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

646 sayılı KHK öncesinde *Maliye Müfettişleri*, iç denetim kapsamında bütçe gelirlerinin denetimi, bütçe giderlerinin denetimi, devlet mallarının denetimi ve dış denetim; *Hesap Uzmanları* dış denetim; *Gelirler Kontrolörleri* iç denetim kapsamında bütçe gelirlerinin denetimi ve dış denetim; *Vergi Denetmenleri* ise iç denetim kapsamında bütçe gelirlerinin denetimi ve dış denetim konularında görevliydi (Tezcan, 2003: 141).

646 sayılı KHK öncesi literatürde denetimin etkinliğine ilişkin sorunların başında birden fazla vergi denetim birimi bulunmasından kaynaklanan denetim birimlerinin dağınık olması, planlı koordineli çalışmıyor olması, mükelleflerin farklı birimlerce mükerrer denetime tabi olması gibi hususlar gelmekteydi (Gerçek vd., 2006: 12).

Bakır (2012: 98)’a göre vergi denetimindeki örgüt içi zayıflığın kaynağı dört farklı alt-kimlikli bir örgütsel çatı altında vergi incelemesinin yapılıyor olmasıdır. Denetimde amaçlanan etkinliğin sağlanması, VDK’nın kurulmasıyla denetim birimlerindeki dağınıklık ve çok başlılığın ortadan kaldırılarak, tek ve kapsayıcı bir alt-kimlik olarak vergi müfettişliği kimliğinin örgüt içinde ve denetim personeli arasında içselleştirilmesine bağlıdır (Bakır, 2012: 98).

Gerçek vd. (2006: 14)’ne göre denetim planlarının birimlerce ayrı ayrı hazırlanması, denetim elemanları arasında iş bölümü ve koordinasyon olmaması, mükerrer denetimler yapılması, mevcut işgücünün etkin kullanılmaması nedeniyle, Sarılı (2003: 119) ise denetimde meydana gelen bu çok başlılık ve koordinasyonsuzluğun etkinliği ve verimliliği azalttığını ifade etmektedir. Ayrıca Gerçek vd. (2006: 14) denetimin temel ilke ve stratejilerinin belirlenmesinde ve buna uygun yıllık çalışma plan ve programlarının yapılmasında hangi birimin yetkili olduğuna dair hukuki düzenleme olmaması nedeniyle yetki çatışmaları yaşandığını ve denetimdeki bu plansızlık nedeniyle bazen aynı mükelleflerin mükerrer denetimi, bazen belli sektörlerde yoğunlaşarak diğer sektörlerin denetimsiz kalması sorunlarının yaşandığını belirtmektedirler.

Denetim birimleri arasındaki koordinasyonu sağlamak amacıyla 1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış 6009 sayılı Kanun’la, Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu (VIDKK) oluşturulmuş ve kurulun çalışma usul ve esasları, yıllık vergi inceleme ve denetim planının hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesine ilişkin 2010 yılı sonuna kadar dört adet yönetmelik Maliye Bakanlığınca yayımlanmıştır (Öztürk,

2011: 5). Vergi inceleme yetkisi bulunan ve benzer işlevlere sahip olan bu birimler arasındaki görev dağılımına (hangi birimin o yıl hangi konuda inceleme yapacağı) maliye bürokrasisinin formel teşkilat şemasında yer almayan, farklı birimlerin üst düzey yöneticilerinden oluşan Vergi İnceleme Koordinasyon Kurulu karar vermektedir (Bakır, 2012: 86).

Söz konusu eleştiriler doğrultusunda farklı görüşler bulunsa da denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesi ve kurulacak yeni birimin bağımsız olması gerektiği görüşü ön plana çıkmaktaydı. Örneğin Irmak ve Bilen (2007: 17) denetim birimlerinin birleştirilerek GİB’e bağlı olmakla birlikte bağımsız yapıda korunacak Gelir Denetçileri Kurulu adında bir birim kurulmasını önermiş, Sarılı (2003: 120) ise merkez denetim birimlerinin tek çatı altında tek unvanla birleştirilmesi gerektiğini taşrada ise bu birime bağlı bölge başkanlıkları kurularak vergi denetmenlerinin bölge başkanlıklarında görevli olmalarını önermiştir.

Ceylan ve Tunalı (2011), vergi incelemelerinin doğası gereği birbirinden farklılık içerdiğini ve dolayısıyla incelemelerin farklı birimlerce ya da gruplandırılarak yapılması gerektiğini belirtmiş, vergi incelemelerinde çok başlılık olduğuna dair eleştirileri kabul etmemiştir. Saraç (2003: 79–80) ise denetim personelinin %86’sının Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) bünyesindeki Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinden oluştuğunu, denetimin başarısının GGM bünyesindeki söz konusu personelin etkinliğine bağlı olup denetimde çok başlılık iddiasının gerçeği yansıtmadığını belirtmiştir.

2.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Durum ve Eleştiriler

Çalışmanın bu kısmında 646 sayılı KHK sonrası Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması, düzenlemeye yönelik olumsuz ve olumlu eleştiriler ele alınacaktır.

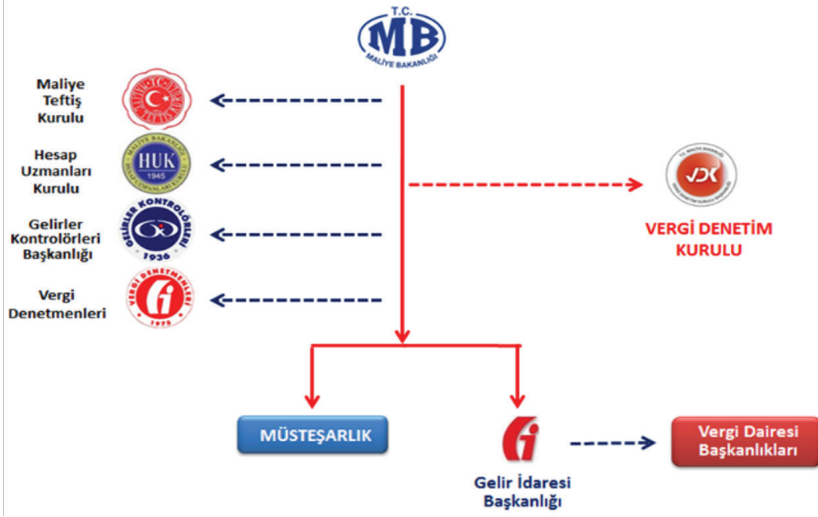
2.2.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulma Süreci

Bakır (2012: 82), VDK’nın kuruluşunu Maliye Bakanlığı örgütsel yapısının yanı sıra Türk mali denetim sisteminde de “devrimsel örgütsel değişim” şeklinde ifade etmektedir.

Daha önce GİB’in görevleri arasında sayılan “vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek”, 646 sayılı KHK’nın 1’inci maddesinin (a) bendi ile Maliye Bakanlığı görevlerine eklenmiş ve 178 sayılı KHK’nın 20’nci maddesinde yapılan düzenlemeyle VDK’ya verilmiştir. Böylece denetim ve vergi inceleme görevi

GİB’in görevleri arasından çıkarılmıştır (Darıcı, 2011: 7). Ayrıca düzenleme öncesinde kamu kurum ve kuruluşlarının inceleme ve soruşturmalar için Maliye Bakanlığında denetim elemanı talep etme yetkisi, 646 sayılı KHK ile kaldırılmıştır (Darıcı, 2012b: 3).

Grafik 2: VDK Sonrası Vergi Denetim Birimleri



Kaynak: Dönemin Maliye Bakanı Sayın Mehmet Şimşek (2014)’in “Vergi Denetiminde Yeni Dönem ve Kazanımlar” başlıklı sunumundan yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Kurulan VDK’da vergi denetmenlerinin oranı %81.5 iken diğer üç denetim biriminden Kurula dâhil edilen denetim elemanlarının oranı %18.5’dir (Darıcı, 2011: 4).

Gerçek (2011: 34), denetim birimlerinin birleştirilmesinin genel hatlarıyla etkinliği sağlama açısından olumlu olduğunu belirtmektedir. Yazar bunun yanı sıra vergi denetiminin gelir idaresi dışına alınmasını olası başarısızlıklarda kurumlar arası çatışma olabileceği nedeniyle de eleştirmektedir. Ayrıca VDK’nın bakana bağlı olmasının VDK’yı siyasi baskılara açık bir kurul haline getireceğini ifade etmiştir. KHK ile denetimin tamamen VDK çatısına alınmadığını, vergi dairesi başkan ve müdürlerinin inceleme yetkisinin devam ettiğini ve denetimin bir türü olan yoklama yetkisinin tamamen GİB bünyesinde bırakıldığını vurgulamıştır. Bu bağlamda (Gerçek, 2011: 35) GİB’in statüsünün güçlendirilmesi ve tam özerkliğinin sağlanarak “merkez-bölge-yerel” şeklinde örgütlenmesi ve bu düzenlemelerden sonra VDK’nın da GİB bünyesine alınmasını önermiştir.

Savaşan vd. (2014: 54)’nin vergi müfettişleri ile yaptıkları ankete dayalı araştırmaları sonucunda katılımcıların %65.1’i VDK’da yer alan grup ayrımının kurum kültürünün oluşmasını engelleyeceğini, %74.4’ü VDK’nın yakın zamanda iyi bir denetim kültürüne sahip olacağına inandıklarını, %62.1’i VDK’nın özlük haklarında adaleti sağlayacağını düşündüklerini, %64.8’i VDK’nın statü ayrışmasını ortadan kaldırdığını, %62.7’si VDK ile denetim elemanları arasında var olduğu öne sürülen kast sisteminin ortadan kaldırıldığını beyan etmişlerdir.

Denetim faaliyetinin yöneldiği hedef kitle (mükellefler) homojen bir kitle olmadığı için denetim yapılanması da gruplamaya dayalıdır (Doğan, 2004: 6). Ayrıca yeni yapılanma vergi denetmenleri dışındaki diğer denetim birimlerince eleştirilmektedir (Ekici, 2011: 3). Birleşme sonrası oluşturulan grup başkanlıklarında vergi denetmenlerinin Küçük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı bünyesinde çalıştırılması kararlaştırılmış ve aynı unvana sahip olsalar da bir bakıma vergi denetmenleri ile diğer denetim elemanları arasındaki hiyerarşik fark korunmaya çalışılmıştır.

2.2.2. 646 Sayılı KHK Hakkındaki Olumsuz Görüşler

646 sayılı Kanun’un içerdiği yeniliklere ilişkin birçok görüş bulunmakla birlikte söz konusu eleştiriler yazarların makalelerine yansıyarak makaleler üzerinden değerlendirme ve değerlendirmenin değerlendirilmesi şeklinde tartışmaları¹ da beraberinde getirmiştir.

Yeni yapılanmada düzenleme öncesi ayrı unvanlarda çalışan inceleme elemanlarının tek çatı altında (A), (B), (C) ve (Ç) grupları şeklinde sınıflandırılması ve düzenlemenin denetim elemanlarının fikri alınmadan yapılması eleştirilmektedir (Savaşan vd., 2014: 38). Ayrıca devlet gelir uzmanlarının VDK bünyesine dahil edilmemiş olması, Gelir İdaresi Başkanlığının inceleme yetkisinin elinden alınmasıyla içinin boşaltıldığı iddialarıyla da eleştirilmektedir (Akbey, 2014: 76).

Savaşan vd. (2014: 51–52)’nin araştırmalarının sonucuna göre VDK kurulmadan önce denetim elemanlarının karşılaştıkları en önemli üç güçlük sırasıyla birimler arası statü farkı, meslekte ilerleme olanaklarının bulunmaması ve maaş ve özlük haklarında birimler arası eşitlik olmaması iken VDK kurulduktan sonra en önemli üç sorun ise sırasıyla fiziki çalışma koşullarının yetersizliği, yeni sistemin yeterince benimsenmemesi ve VDK’nın sistem içinde etkin olamaması durumudur.

¹ Söz konusu karşılıklı yazılmış makaleler için bakınız: Arslan (2011), Arslan (2012), Ozansoy (2011a) ve Ozansoy (2012).

MHUD (2011: 5), her denetim biriminin yaptığı işin mahiyeti ve insan kaynağının farklılığı (mesleğe giriş, eğitimler, sınavlar) dikkate alınmadan dört farklı birimin nitelik itibarıyla aynı işi yaptığı kanaatiyle birimlerin birleştirilmesini eleştirmiştir. Gediz Oral vd. (2015: 131), mükellef gruplarının ayrılmasına ilişkin düzenlemeyi isim ve unvan değişikliğinden öteye gidememiş olmakla ve aynı unvanla bakana bağlı olarak çalışan vergi müfettişlerinin, aynı vergi kanunlarını uygularken ölçek sınırlamasına tabi tutulmaları şeklinde eleştirmiş ve düzenlemenin yetersizliğine vurgu yapmışlardır.

Darıcı (2011: 2), Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu gibi köklü kurumların lağvedilmesinin üzüntü verici olduğunu, bir araya getirilen denetim elemanlarının benzer özellikler taşımadıklarını ve VDK’nın homojen yapıda olamayacağı gibi eleştiriler olduğunu belirtmiştir. Ayrıca yazara göre KHK’ya yönelik diğer eleştiriler Kurulun Gelir İdaresi Başkanlığına bağlanması gerektiği, Maliye Teftiş Kurulunun kaldırılmasının Maliye Bakanlığının denetim faaliyetlerini aksatacağı, söz konusu değişikliklerin KHK ile yapılmasının Anayasa’ya aykırı olduğu şeklindedir. Ancak Anayasa Mahkemesi 06.06.2013 tarih ve E:2011/79, K:2013/69 sayılı kararı ile söz konusu KHK ve hükümleri hakkında hukuka aykırılık olmadığına karar vermiştir.

Ozansoy (2011b), denetim birimlerinin iddia edilen aksine aynı işi yapmadığını dolayısıyla denetimde çok başlılık söyleminin gerçekçi olmadığını ve farklı iş yapanların özlük haklarının da farklı olmasının doğal olduğunu, kast sistemi eleştirisine ise birimler arası geçişin mümkün ve her personele açık olması şeklinde yanıtlamakta, kapatılan kurulların bir nevi Enderun gibi devlete eleman yetiştirdiğini ifade etmektedir.

Ayrıca Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin kendilerine hiçbir seçimlik hak tanınmaksızın “Vergi Müfettişi” yapıldıklarını ve bu unvanların teveccüh gösterilen idari makamlar değil hak edilen unvanlar olduğunu belirterek söz konusu değişikliği kazanılmış hakka müdahale ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık olarak eleştirmiştir (Ozansoy, 2011b: 3). Ayrıca VDK kurulduğunda 3.854 vergi denetmeni, 368 gelirler kontrolörü, 335 hesap uzmanı, 170 maliye müfettişi yeni kurul bünyesinde yer almış olup %81’i vergi denetmeni kökenli olan kurulun vergi denetmenlerinin çalışma kültürlerinin yerleşeceği bir inceleme birimi olacağını belirterek diğer kurulların birikim, tecrübe ve kurul kültürlerini aktarmalarının mümkün olmadığını ve kurumsal ortak kültür oluşturulamayacağını ifade etmiştir (Ozansoy, 2011b: 3). Ozansoy (2011b:

3), Maliye Bakanlığının teftiş ve soruşturma yapacak ayrı bir birimi olmamasını eleştirmekte, her ne kadar vergi müfettişlerinin görevleri arasında sayılmış olsa da teftiş ve soruşturma işlevinin ayrı uzmanlık gerektirdiğini ve müfettişlere verilen eğitimlerin bu noktada yetersiz kalacağını belirtmektedir.

Vergi denetim birimlerinin GİB dışında yeni Kurulda birleştirilmesini ve gelir idaresinin denetim yetkisinin elinden alınmasını eleştiren Yumuşak (2011: 23), bu durumun askerin TSK, polisin EGM dışında örgütlenmesine benzediğini ifade etmektedir. Yumuşak (2011: 26) ayrıca yeni denetim sisteminin, mevcut uygulama yerine, makro bir anlayışla güçlendirilmiş ve olabildiğince özerk bir Gelir İdaresi bünyesinde Kurullar aracılığıyla dizayn edilmesinin daha etkin sonuçlar doğurabileceğini savunmaktadır.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği Başkanı Gökmen (2012: 6), 646 sayılı KHK ile bilgi birikimi ve deneyimin göz ardı edilerek tüm vergi inceleme elemanlarının yaptığı işin aynı olduğu yanlıgısına düşüldüğünü, bir kısım vergi inceleme elemanlarının ödüllendirildiğini (vergi denetmenleri ve gelirler kontrolörleri) en fazla ödüle layık olanların (maliye müfettişleri ve hesap uzmanları) ise küstürüldüğünü, 4.500’den fazla merkez personelinden oluşan yönetilmesi zor olan bir Kurul oluşturulduğunu ifade etmiştir. Bir başka eleştiri ise birleşme öncesi maliye müfettişlerinin asli görevi olan teftiş görevinin birleşme ile ihmal edildiği² yönünde olup bunun aksine ilgili hüküm gereğince teftiş görevinin de inceleme, denetim, soruşturma yapmak gibi VDK’nın görevleri arasında olduğunu, dolayısıyla yeni düzenleme ile teftişin tüm vergi müfettişlerinin görevi olacak şekilde genişlediğini iddia edenler de bulunmaktadır (Ekici, 2011: 3).

646 sayılı KHK ile mesleğe giriş şartları, tabi oldukları mesleki eğitim ve görevleri farklı olan birimlerin tek çatı altında tek unvanla birleştirilmesi, on iki bin kişilik kadrosu olan bir kurumun (VDK) Bakana bağlı olması gibi eleştiriler de bulunmaktadır (Karaboyacı, 2014: 225). Belki de en önemli ve herkesin mutabık olduğu eleştiri ise bu derece önemli yenilikler içeren düzenlemenin KHK ile yapılmış olması ve hala kanunlaşmamış olmasıdır.

Darıcı (2013), vergi inceleme birimlerinin tek çatı altında oluşturulmasını doğru bulduğunu ancak teftiş-tahkikat gibi denetimden farklı ve ayrı uzmanlık gerektiren faaliyetler için ayrı bir Teftiş Kuruluna ihtiyaç olduğunu savunmaktadır. Durumu bir Roma atasözü ile “Kontrol edenleri kim kontrol edecek” (Quis cutodiet

² Söz konusu eleştiriler için bakınız: Erol (2010) , Ozansoy (2011), (Yeşilyurt 2011), Fırat (2015).

ipsos custodes) şeklinde özetleyen (Saraç, 2003: 80) Maliye Teftiş Kurulunun önemini, vergi denetim faaliyetlerinin hukuka uygunluğunu teftiş, soruşturma ve gerektiğinde vergi incelemesi yapma görevleri ile vurgulamıştır.

Uğur (2016: 5) ise yeni örgütlenme ile eskiye göre iyileşmeler olmakla birlikte denetim birimleri arasında halen homojenlik sağlanamadığını, birimler arasındaki ayrımın devam ettiğini ifade etmektedir.

VDK’nın Maliye Bakanlığına bağlı bir kurum olması dolayısıyla siyasi baskılara maruz kalılabileceği belirtilmekte, uzmanlaşmanın dikkate alınmamış olması, coğrafi bazda iş bölümü yapılmamış olması da eleştirilmektedir (Gediz Oral vd., 2015: 131).

2.2.3. 646 Sayılı KHK Hakkındaki Olumlu Görüşler

Denetim birimlerinin birleştirilmesi ile denetim birimleri arasındaki dağınıklık ortadan kaldırılmış, rekabet ve yetki çatışmaları giderilmiş, planlama ve koordinasyon eksikliği sorunları ortadan kaldırılmıştır.

Arslan (2012)’a göre VDK’nın kurulmasıyla imtiyazlı yapıya bürünmüş, vesayetçi, statükocu ve totaliter bir yapının ürünü olan ve kamu hizmetini ikinci plana atarak başına buyruk ve kimseye hesap vermeyen ve bu durumu bağımsızlık olarak algılayan denetim anlayışından değişim ve reform taraftarı, hesap veren, sorumluluk sahibi, disiplinli, hizmette açıklık ve şeffaflık ilkesini benimsemiş denetim anlayışına geçilmiştir. Bu zihniyet değişiminin zaman alacağı ifade edilebilir.

İnceleme elemanlarının yapamayacakları işlerin belirlenmiş olması yetişmiş inceleme elemanlarının özel sektöre geçme eğilimlerine engel olabilecek bir düzenlemedir (Rakıcı, 2011: 353). Gediz Oral vd. (2015: 130)’ne göre yeni yapılanmanın özünde denetim birimlerini birleştirerek denetimdeki çok başlılığı yok etme ve maliye içindeki bürokratik oligarşiyi yıkmamanın amaçlandığı söylenebilir.

Gerçek vd. (2006: 16), denetim personelinin mesleki kariyerlerinde yükselmeleri için kullanılabilecek performans değerlendirmesi uygulamasının bulunmadığını belirtmektedir. Performans değerlendirme sistemi hem personelin maddi-manevi motivasyonunu artıracak hem de personelin başarı değerlendirmesinin objektif kriterlere bağlanmasını sağlayacaktır.

Vergi denetimlerinin tek elden yürütülecek olması en azından mükerrer incelemeleri ve örgütlenmede çok başlılığı ortadan kaldıracak, denetimde etkinliği artıracaktır (Rakıcı, 2011: 359). Ayrıca idari ve teknik açıdan yararlı

olan düzenleme ile Türkiye’de denetim ve vergi inceleme hizmetleri çok başlılıktan kurtarılarak yönetim tek çatı altında toplanmıştır (Tuncer, 2014: 24).

Düzenleme ile denetim birimleri arasındaki dağınıklık, rekabet, yetki çatışmaları ve planlama-koordinasyon sorunlarının aşılması, denetim elemanlarının kamudan özel sektöre geçişlerinin engellenmesi amaçlanmıştır (Savaşan vd., 2014: 38).

Örneğin, Savaşan vd. (2014)’nin araştırmalarına göre ankete katılan denetim personelinin %68.4’ü VDK’nın oluşturulmasında mevcut sorunların ayrıntılı olarak değerlendirildiğini, %67.6’sı VDK’nın vergi sistemindeki ihtiyaca göre dizayn edildiğini, %64.1’i yeni yapının eski yapıdaki sorunlara çözüm üretebildiğini, %53’ü denetim birimlerinin birleştirilmesinin çalışanlar arasında iletişimi artırdığını ve %75’i yeni yapılanmanın gelişmiş ülkelerdeki denetim yapılarına daha uyumlu olduğunu belirtmişlerdir.

Ayrıca denetim birimlerinin birleşmesi ile denetim elemanları tarafından oluşturulmuş kast sistemi ortadan kaldırılmış (Gerçek, 2011: 33) olup, getirilen performans ölçümü ve değerlendirilmesi sistemi ile performans dayalı ücretlendirme ve görevde yükselme denetim elemanlarının motivasyonunu artıracaktır (Gerçek, 2011: 34).

Savaşan vd. (2014), denetim birimlerinin birleştirilmesini vergi müfettişlerinin bakış açısıyla 344 vergi müfettişine anket uygulayarak değerlendirdikleri çalışma sonucunda yeni yapının mevcut sorunlara çözüm getirebileceği, kayıtdışı ekonomi ile mücadeleye katkı sağlayacağı, yetki karmaşasını ortadan kaldıracağı, uzmanlaşmayı ön plana çıkaracağı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca yeni yapıdaki müfettişlerin gruplara (A, B, C ve Ç) ayrılma uygulamasının yeniden çok başlılığa yol açabileceği, fiziki çalışma koşullarının yetersiz olduğu, müfettişler tarafından sistemin yeterince benimsenmediği bulguları elde edilmiştir. Çalışma sonucunda farklı sorulara verilen yanıtlar doğrultusunda katılımcıların %92.6’sı eski sistemde çok başlılık olduğunu, %85.4’ü VDK’nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğine inandığını, %86.4’ü vergi inceleme elemanlarının tek çatı altında birleştirilmesinin kurulu güçlendirdiğini, %85.2’si ise (A), (B), (C), (Ç) grup ayrımını etkin bulmadığını ifade etmiştir.

Savaşan vd. (2014)’nin aynı çalışmalarında, katılımcıların %89.4’ü eski sistemde denetim elemanlarının farklı unvanlara sahip olmasının iç çatışmalara yol açtığını, %86.1’i eski sistemde farklı denetim birimleri bulunmasının yetki

ve görev paylaşımında sorun oluşturduğunu, %89.7’si dört farklı denetim birimi bulunmasının kimlik ayrışmasına neden olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca katılımcıların %69.6’sı VDK’nın kurulmasıyla yetki karmaşasının ortadan kalktığı, %82.2’si de koordinasyonun artacağı yönünde görüş beyan etmişlerdir. Ancak katılımcıların %64.7’si denetim elemanları arasında iş yükü dengesizliğinin düzelmediğini belirtirken katılımcıların %60.7’si ise VDK’nın kurulmasıyla denetimde uzmanlaşmanın ön plana çıkacağını ifade etmiştir (Savaşan vd., 2014: 50).

Her yeni düzenlemenin beraberinde olumlu veya olumsuz eleştiriler getirmesi doğaldır. Yeni uygulamaların ilgililerin tamamı tarafından beğenilmesi ve doğru bulunmasının mümkün olmadığı söylenebilir. Bu bağlamda 646 sayılı KHK ile getirilen düzenlemeleri de destekleyenler olduğu gibi gereksiz ve yetersiz bulanlar da olmuştur. Düzenlemenin sonuçlarının uzun vadede daha net görülebileceği ve yapılacak değerlendirmelerin daha doğru olacağı ifade edilebilir. Bu yeni yapının etkilerinin ve vergi denetiminde etkinliğe katkılarının yıllar içinde ortaya çıkacağı söylenebilir.

3. VERGİ DENETİMİNE İLİŞKİN GÖSTERGELERİN ANALİZİ

Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde mükellef ile vergi idaresi arasında mükellefe duyulan güvene istinaden yazılı olmayan bir mutabakat olduğu kabul edilir (Aydın, 2006: 4). Ancak vergilendirmenin beyan esasına dayanması bir yandan mükelleflerin beyanlarının denetlenmesi ihtiyacını da doğurmaktadır (Gez, 2011: 60).

Bir ülkede yasalar mükemmel, gelir idaresinin işleyişi sorunsuz olsa dahi denetimler etkin yapılmadıkça sistem zaman içinde bozulacaktır. Bu bağlamda vergi denetiminde etkinliğin tespiti, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin hedeflenen amaçlara ulaşip ulaşmadığını gösterecektir.

Doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması şeklinde ifade edilebilen denetim faaliyetlerinin, kendisinin de sorgulanması ve değerlendirilmesi gerekmektedir (Başpınar, 2005: 35). Denetimde etkinlik, sadece vergi denetim sisteminde alınacak birtakım tedbir ve düzenlemelerle gerçekleştirilemeyecek derecede karmaşık bir olgu olduğundan denetimin sistem yaklaşımından hareketle bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir (Acar ve Merter, 2004: 7).

Vergi denetiminin mutlak başarısı denetim sonucunda vergi kaçıran tüm mükelleflerin ve kaçırılan vergi miktarının tamamının tespiti ile mümkün olmaktadır (Gemmell ve Ratto, 2012: 35). Şüphesiz %100 başarı sağlayan bu denetim arzu edilen (ideal) bir durum olsa da bunun gerçekleşmesini beklemek pek de akılcı olmayacaktır. Bu bağlamda %100 başarıdan (denetimde tam etkinlik) uzaklaşmaya neden olan sebeplerin belirlenerek bu sebeplerin çözümü önem taşımaktadır.

Vergi denetim oranları artırılarak her mükellefin kanuni defter ve belgelerinin belli bir zaman aralığıyla denetleneceği beklentisinde olması vergi uyumu açısından önemlidir. En azından her mükellefin 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde bir defa denetlenebilmesi önem arz etmektedir. Denetimlerin ölçülebilen sonuçları olduğu gibi ölçülemeyen ve sayısal olarak ifade edilemeyen (önleyici ve eğitici) sonuçlarının bulunduğu da unutulmamalıdır. Vergi denetiminde etkinliğin tespiti, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin ne ölçüde başarılı olduğunun belirlenmesi açısından önemlidir.

Denetimin temel hedefi vergi gelirlerini artırmaktır. Ülkemizde denetimde etkinliği sağlamaya yönelik birçok adım atılmış ve atılmaktadır. Örneğin son yıllarda denetim fonksiyonunu geliştirmek amacıyla denetim sürecinin şeffaflaşması ve denetim başarısının ölçülmesine öncelik verilmekte, bu doğrultuda düzenlilik ve uygunluk denetimi performans denetimi uygulamalarıyla desteklenmektedir (Gerçek, 2009: 7–8). Etkinliğin tespiti, yapılan söz konusu düzenlemeler ile sonuç elde edilip edilemediğinin belirlenmesini sağlayabilecektir.

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesinde literatürde yaygın kabul gören ekonomik göstergeler “Denetim (İnceleme) Oranları”, “Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı”, “Denetim Oranları - Vergi Tahsilatı İlişkisi”, “100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama” ve “Matrah Farkı / İncelenen Matrah” şeklindedir. Çalışmanın bu kısmında söz konusu göstergeler bağlamın vergi denetiminin etkinliği analiz edilecektir.

3.1. Denetim (İnceleme) Oranı

Vergi denetim oranı, toplam denetim sayısının³ gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplam sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanan bir göstergedir. Vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulma oranının yüksek olması vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasını sağlayarak vergi gelirlerini artırmak suretiyle denetimde ekonomik etkinliğin arttığını göstermektedir. Ancak bu göstergenin elde

³ Faaliyet raporlarında bazı yıllar için denetim sayısı, inceleme sayısı veya rapor sayısı aynı anlamda kullanılmıştır.

edilmesine yönelik bazı eleştiriler söz konusudur. Vergi incelemesinin kapsamı ve tanımı konusundaki farklılıklar, bu göstergeye yönelik yapılan eleştirilerin başında gelmektedir. Vergi incelemesi dışındaki diğer denetim tekniklerinin teknolojik gelişmeler bağlamında takibinin zor olması, mükelleflerin denetim aşamasına gelinmeden verilerinin izlenebiliyor olması, etkin risk değerlendirme sistemleri (Gürbüz, 2008: 265) eleştirilerden birkaçıdır. 1980’li yıllardan itibaren Türkiye’de denetim oranının hesaplanmasında denetim sayısının gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısına oranı kullanılmaktadır⁴.

2000’li yıllara kadar denetim oranları ortalama %2-3 aralığında iken 2004 yılından sonra %4-6 aralığında değerler almıştır. VDK’nın kurulma hazırlıkları çerçevesinde gerek denetim çalışmalarının azalması gerekse ilgili verilerin elde edilememesi nedeniyle 2009-2011 döneminde denetim oranları %1’in altına düşmüş ancak takip eden yıllarda %2-4 düzeyine çıkmıştır.

Söz konusu denetim oranları kayıtlı mükelleflerin denetlenme oranıdır. Ancak hiç beyanname vermeyen ve dolayısıyla denetime tabi tutulamayan mükellefler de dikkate alındığında gerçek denetim oranlarının yukarıda gösterilen denetim oranlarından çok daha düşük olacağı belirtilebilir (Binbirkaya, 2006: 56). Sarılı (2003: 121)’ya göre birden fazla vergi mükellefiyeti olan mükelleflerin aynı yıl içerisinde birden fazla incelemeye tabi tutulmuş olabileceği gibi beyannameler de incelenen beyanname sayısına ayrı ayrı dahil edilmiş olabilir.

⁴ Ancak VDK kurulduktan sonra incelenen mükellef sayısının ayrıca yayınlanmaya başlamış olması ile denetim oranlarının hesaplanmasında 2011 sonrasında incelenen mükellef sayısı / gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısı oranının kullanılması daha doğru sonuçlara ulaşılmasını sağlayacaktır. Günümüzde incelenen mükellef sayıları ve rapor sayıları GİB ve VDK tarafından ayrı ayrı yayınlanmakta olup iki kurum tarafından yapılan toplam denetimler dikkate alınarak tek bir denetim oranı hesaplanması ve Maliye Bakanlığı faaliyet raporlarında Türkiye için tek bir denetim oranı yayınlanması, bu konuda yapılacak araştırmaların ve analizlerin doğru sonuçlar vermesini sağlayacaktır.

Tablo 1: Denetim Oranları (1984-2016)

Yıllar	Denetim Sayısı (1)	Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (2)	Denetim Oranı (1)/(2) (%)	Yıllar	Denetim Sayısı (3)	Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (4)	Denetim Oranı (3)/(4) (%)
1984	33.072	1.975.209	1.67	2001	68.132	2.334.209	2.91
1985	66.681	2.029.051	3.28	2002	113.244	2.315.241	4.89
1986	66.551	2.114.096	3.14	2003	68.251	2.340.742	2.91
1987	80.264	2.121.608	3.78	2004	153.881	2.406.661	6.39
1988	51.495	1.858.034	2.77	2005	104.578	2.284.665	4.57
1989	47.225	1.915.839	2.46	2006	110.442	2.321.700	4.75
1990	108.574	2.002.319	5.42	2007	135.847	2.358.935	5.75
1991	78.803	2.116.737	3.72	2008	113.073	2.342.544	4.82
1992	59.378	2.109.306	2.82	2009	92.752	2.324.094	2.06
1993	68.954	2.097.344	3.32	2010	8.524	2.345.325	0.36
1994	48.056	2.139.475	2.25	2011	28.937	2.367.721	1.22
1995	56.096	2.149.693	2.61	2012	56.713	2.422.975	2.34
1996	54.536	2.173.144	2.51	2013	84.276	2.460.281	3.42
1997	63.198	2.253.041	2.81	2014	65.063	2.472.658	2.63
1998	68.748	2.415.771	2.85	2015	68.578	2.527.084	2.71
1999	51.731	2.548.418	2.03	2016	59.330	2.541.016	2.33
2000	60.335	2.388.850	2.52				

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından ve Aytekin (2007)’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Not: 2011 ve öncesinde Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve Vergi Dairesi Müdürleri tarafından hazırlanan raporlar toplanarak toplam rapor sayısı belirlenmiştir. Ayrıca 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik nedeniyle GİB 2010 faaliyet raporunda sadece Gelirler Kontrolörlerinin hazırladığı rapor sayısı yer almaktadır. Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları tarafından hazırlanan rapor sayıları Maliye Bakanlığı 2010 faaliyet raporundan temin edilmiş ve söz konusu rapor sayıları toplanmıştır. 2011 yılı için sadece GİB faaliyet raporunda vergi dairesi müdürlерince yapılan vergi incelemelerine ilişkin rapor sayıları yer almaktadır. 2011 sonrasında ise GİB ve VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak toplam rapor sayısı hesaplanıp dikkate alınmıştır.

Alm vd. (2004)’ne göre denetim oranları azaldıkça mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri artmaktadır. Ancak denetimin oransal olarak yüksek ya da düşük olmasından ziyade yapılan denetimin etkin olması çok daha önemlidir öyleki literatürde vergi denetimindeki başarısı tüm ülkelere örnek gösterilen ABD’de dahi denetim oranları %2-3 civarındadır (Fırat, 2015: 166).

Yeşilyurt (2011: 4) denetim oranları %2-4 düzeyini aştıkça etkin inceleme ve denetim yapılmasının arzu edilen sonuçları vermeyeceğini ifade etmiştir. Denetim oranlarının düşük olması yapılan mevcut denetimlerin etkin olmadığı anlamına gelmemekle birlikte denetimlerdeki artışın vergi kayıp ve kaçaklarını azaltması beklenmektedir (Yıldırım ve Ağar, 2009: 1249).

İnceleme sayısının artırılması elbette denetim oranlarını görünürde artırabilir ancak denetim oranlarının artması tek başına denetimde etkinliğin sağlandığı anlamına gelmeyebilir çünkü sistem bir bütün olarak etkinleştirilmeden sadece inceleme sayısını artırmak incelemeye ayrılan sürenin kısalması ve/veya hazırlanan raporların yüzeysel ve gerçeklikten uzak olması gibi sonuçlar doğurarak niteliksiz denetimlerin yargıdan dönmesi ile sonuçlanabilir.

Savaşan (2011: 17)’a göre denetimde asıl olan tüm mükelleflerin denetlenmesi değil mükelleflerin denetlenme olasılığı algısının artırılmasıdır. Şüphesiz bu algıyı sağlamanın en kolay yolu denetim sayısının artırılması ile sağlanabilir ancak sayıca az da olsa mevcut denetimlerin etkin yapılması ve denetlenen mükellefler üzerinde oluşturacağı caydırıcı etki denetim oranlarının artırılmasına kıyasla daha etkin sonuçlar verebilecektir.

Yoğun bir denetim uygulanması, kaynakların israfına ve denetimlerin etkisinin azalmasına neden olabilir bu nedenle denge gözetilerek operasyonel ve risk yönetimine dayalı bir denetim planı yapılmalıdır (Somuncu, 2014: 138). Şeker (1993)’e göre tüm mükelleflerin denetlenmesine imkân ve gerek olmadığı söylenebilir ancak her mükellefin tarh zamanaşımı (5 yıl) içinde bir defa incelenmesi ve inceleme (denetim) oranının %10 seviyelerine çıkarılması hedef alınabilir. Unutulmamalıdır ki denetimde aşırıya gidilmesi ve mükelleflerin gereksiz yere rahatsız edilmeleri sonucunda vergi denetimleri nefret etkisi oluşturacak ve gönüllü uyumu azaltacaktır (Savaşan, 2011: 18).

3.2. Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı

Bu yöntemde denetime tabi tutulan mükellef sayısının denetime katılan denetim elemanları sayısına oranı ile bir denetim personeline isabet eden mükellef

sayısı hesaplanmaktadır. Bu oran ne kadar düşük ise bir denetim elemanının daha az mükellefi denetleyeceği ve böylece denetimin daha etkin olacağı belirtilebilir.

Aşağıdaki tabloda ülkemizdeki bir denetim elemanına düşen mükellef sayısı 2006 – 2013 yılları için sunulmuştur. 2013 yılı sonrasında GİB ve VDK faaliyet raporlarında denetime katılan personel sayıları verilmediğinden bu tarihten sonrası için bu oran hesaplanamamıştır.

Tablo 2: Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı (2006-2013)

Yıllar	Denetlenen Mükellef Sayısı (1)	Denetime Katılan Personel Sayısı (2)	Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı (1/2)
2006	3.778.146	3.939	959
2007	4.513.740	6.320	714
2008	4.313.620	48.357	89
2009	3.811.489	47.370	80
2010	3.753.669	45.109	83
2011	3.478.605	45.634	76
2012	4.474.972	47.556	94
2013	2.829.606	35.196	80

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablodan da görüldüğü gibi bir denetim elemanına düşen mükellef sayısının 2008 yılı ve sonrasında ortalama 85 olduğu görülmektedir. Denetim elemanı başına mükellef sayısının en düşük olduğu 2011 yılı denetimde etkinliğin en fazla olduğu yıl olarak değerlendirilebilir.

3.3. Denetim Oranları - Vergi Tahsilatı İlişkisi

Vergi denetimleri ile mükelleflerin vergi kanunlarına uymaları ve yükümlülüklerini yerine getirmelerinin sağlanması yanında tahsil edilen vergi gelirlerinin de artması amaçlanır. Bu bağlamda denetim oranları ile tahsil edilen vergi gelirleri ilişkisi de denetimde etkinliği gösteren bir diğer ölçüt olarak kabul edilir. Örneğin Arslan ve Biniş (2014)’e göre vergi denetiminde etkinliği sağlamanın en temel amacı vergi gelirlerinin artırılmasıdır. Ayrıca tahakkuk tahsilat oranı bir nevi idarenin etkinliğinin de göstergesi olarak kabul edildiğinden kurumsal performansın değerlendirilmesinde de önem taşımaktadır (Acar ve Merter, 2004: 21).

Tablo 3: Denetim Oranları ile Vergi Tahsilatı İlişkisi

Yıllar	Denetim Oranı	Tahakkuk / Tahsilat Oranı
2006	4.75	92.2
2007	5.75	91.1
2008	4.82	89.7
2009	2.06	87.4
2010	0.36	86.2
2011	1.22	85.6
2012	2.34	86.4
2013	3.42	86.8
2014	2.63	85.2
2015	2.71	84.7
2016	2.33	81.2

Kaynak: Denetim oranları GİB ve VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmış, Tahakkuk/Tahsilat oranı ise GİB İstatistikler sayfasından temin edilmiştir.

Denetim oranının yüksek olduğu yıllarda vergi tahsilatı oranının da yüksek olması beklenmekte ancak bu durum her zaman geçerli olmamaktadır. Bununla birlikte bazı yıllarda bu durumun gerçekleştiği görülmektedir. VDK’nın faaliyet raporunun yayınlandığı 2012 yılına kadar denetim oranları düşme eğiliminde iken (2007 yılı hariç) tahakkuk/tahsilat oranları da sürekli düşmüştür.

VDK’nın faaliyetlerine başlamasıyla denetim oranları ciddi bir şekilde artmış ancak tahakkuk/tahsilat oranlarında benzer artış söz konusu olmamış ve oran %85 civarında kalmıştır. Denetim oranlarındaki artışın vergi gelirlerindeki tahsilatı da artıracacağı teorisi bu verilere göre gerçekleşmemiştir. Özellikle 2016 yılında tahakkuk eden vergilere kıyasla tahsil edilen gelir oranının düşük olması dikkat çekmektedir.

3.4. 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama

Bu ölçüm yöntemiyle Adam Smith’in vergileme ilkelerinden iktisadilik ilkesi bağlamında en az harcama ile en fazla vergiyi toplayabilme anlamında denetimde etkinlik değerlendirilmektedir. 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama ne kadar az ise denetim birimlerinin o ölçüde etkin çalıştığı ve vergi gelirlerinin etkin bir şekilde toplandığı belirtilebilir. 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama azaldıkça denetimde etkinliği sağlandığı söylenebilir.

Tablo 4: 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama (TL)
2006	151.271.701	1.152.887	0.76
2007	171.098.466	1.274.631	0.74
2008	189.980.827	1.420.975	0.75
2009	196.313.308	1.607.396	0.82
2010	235.714.637	1.637.613	0.69
2011	284.490.017	1.935.998	0.68
2012	317.218.619	2.179.670	0.69
2013	367.517.727	2.095.646	0.57
2014	401.683.956	2.313.804	0.58
2015	464.886.790	2.453.350	0.53
2016	529.263.765	2.859.874	0.54

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_71.xls.htm

Denetimin etkinliği, tahsilat maliyetlerindeki düşüşten, yani verimlilik artışından da takip edilebilir. Son on yılda 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama verilerinin sunulduğu yukarıdaki tabloya göre 0.53 TL ile en düşük harcama 2015 yılında en yüksek harcama ise 0.82 TL ile 2009 yılında gerçekleşmiştir. Bu bağlamda son on yılda denetimde etkinliğin en fazla olduğu yıl 2015 iken en düşük olduğu yılın 2009 olduğu söylenebilir. Ayrıca VDK’nın kurulmasının etkisiyle 2013’ten itibaren 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamanın 0.60 TL’nin altında seyrettiği ve önceki yıllara kıyasla düşme eğiliminde olduğu görülmektedir.

3.5. Matrah Farkı / İncelenen Matrah

Bu yöntemde incelemeye tabi tutulan matrah ile bulunan matrah arasındaki farklar karşılaştırılmaktadır. Rakamsal hatalar yapılması, mevzuata uyumsuzluk, yanlış yorum, birtakım işlemleri kayıtlara intikal ettirmeme gibi nedenlerle ortaya çıkan matrah farkı, mükellefin kendi beyanına dayanan ve daha önce üzerinden vergi ödediği matrah ile inceleme elamanının tespit ettiği ve asıl üzerinden vergi ödenmesi gereken vergi matrahı arasındaki farktır (Fırat, 2015: 168).

Matrah farkının incelenen matraha oranının yüksek olmasının denetimde etkinliği gösterdiği belirtilebilir. Bu ölçüm yöntemi sonucunda yüksek matrah farkı bulunması isabetli seçim yapılarak inceleme yapıldığını, düşük matrah farkı bulunmasının ise incelemelerin mükellefler üzerinde ne derece caydırıcı olduğunu

gösterdiği söylenebilir. Ayrıca oranlardaki değişim vergi kayıp ve kaçaklarındaki değişimden kaynaklanabileceği gibi denetimlerin etkinliğinden de kaynaklanabilir.

Tablo 5: Bulunan Matrah Farkı / İncelenen Matrah Oranı

Yıllar	Bulunan Matrah Farkı (Bin TL) (1)	İncelenen Matrah (Bin TL) (2)	Matrah Farkının Matraha Oranı (%) (1/2)
2006	47.419.483	46.796.639	101.33
2007	30.450.980	63.409.073	48.02
2008	211.092.889	78.838.889	267.75
2009	97.972.236	125.603.952	78.01
2010	***	***	***
2011	755.055	16.422.146	4.60
2012	541.132	4.374.024	12.37
2013	1.080.420	1.234.224	87.54
2014	712.101	2.959.296	24.06
2015	892.151	1.535.689	58.09
2016	1.273.505	2.118.233	60.12

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ilgili yıllar faaliyet raporlarından yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır. 2010 yılı verilerine ulaşamadığından bu oran hesaplanamamıştır.

İnceleme sonucunda bulunan matrah farkı ile incelemeye tabi tutulan matrah oranlanmakta ve bu oranının yüksek olduğu dönemlerde vergi denetiminde etkinliğin sağlandığı söylenebilmektedir. Bu çerçevede Bulunan Matrah Farkı / İncelenen Matrah oranına göre etkinliğin en yüksek olduğu yıl %267 ile 2008 yılıdır. Oranın en düşük olduğu yıl ise %4.6 oran ile 2011 yılı olmuştur. 2011 ve sonrasında VDK faaliyete başlamıştır ancak VDK’nın faaliyet raporlarında incelenen matrah ve bulunan matrah farkı verileri yer almadığından bu oranın 2011 sonrası için yorumlanması doğru olmayacaktır. Vergi denetiminde asli görevli ve yetkili olan VDK tarafından yapılan incelemeler ve bulunan matrah farkları da düşünüldüğünde vergi denetiminde etkinliğin arttığı söylenebilir.

SONUÇ

Kamu finansmanının en önemli kaynağı olan vergi gelirlerinin tam ve zamanında elde edilmesinde en önemli araç vergi denetim mekanizmasıdır. Vergi denetimleri devlet-mükellef ilişkisi açısından da ayrıca önem arz etmekte olup

vatandaşın devlete olan sorumluluğunun yerine getirilmesi ve vatandaşın devlete olan güveninin zedelenmemesi bağlamında hassas bir süreçtir. Devlet bir yandan kanunlara uygun bir şekilde elde etmek istediği vergi gelirlerinin toplanmasına dair denetimleri gerçekleştirirken bir yandan da vatandaşlarına adil davranmak, mükellef haklarını göz etmek durumundadır. Söz konusu denetim işlevi denetim teşkilatı bünyesinde denetim personeli tarafından uygulanmaktadır. Bu bağlamda denetim teşkilatının yapısı ve işleyişi de ayrıca önem arz etmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti denetim teşkilatı yıllar itibarıyla yapısal değişimler geçirmiştir. Ancak 2011 tarihli 646 sayılı KHK ile literatürde reform şeklinde ifade edilen denetimin teşkilat ve personel özelinde tek çatı altında birleştirilmesi vergi denetiminde yakın tarih açısından dönüm noktası olmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında gerçekleştirilen söz konusu birleşme gerek uygulayıcılar gerekse teorisyenler arasında olumlu veya olumsuz şekilde eleştirilmiştir.

Bu çalışmada öncelikle vergi denetimi, denetimde etkinlik kavramları ele alınmış, daha sonra denetim birimlerinin birleştirilmesi süreci, olumlu ve olumsuz eleştiriler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının mevcut yapısı sunulurken çeşitli göstergeler bağlamında Türkiye’de vergi denetiminin analizi yapılmıştır.

Elde edilen sonuçlara göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulmasından sonra genel olarak vergi denetim oranlarının %2-4 aralığında seyrettiği, denetim elemanı başına mükellef sayısında düşme olduğu, tahakkuk/ tahsilat oranlarında dalgalanmalar olduğu, 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamanın düştüğü, bulunan matrah farkı / incelenen matrah oranında dalgalanmalar olduğu görülmektedir.

Ekonomik göstergeler bağlamında genel bir değerlendirme yapıldığında vergi denetiminin etkinliğe ulaşma yolunda ilerlediği söylenebilse de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ve denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmiş olmasının sonuçları yeni teşkilat içinde yetişen personelin de eğitim süreçleri sonrası denetim tecrübesi kazanması ve sistemin her yönüyle yerleşmesi, işlemesi ve benimsenmesi sonrası -devamı halinde- sonuçlarının belki on yıllar sonrasında değerlendirilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- 06.06.2013 tarih ve E:2011/79, K:2013/69 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı.
- 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname.
- Abanoz, Mehmet (2009), “Yasal Mali Denetim ve Kurumsal Gözetim Mekanizmasının Tesisi Süreci: ‘Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı’ Özelinde Değerlendirme -I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 202, ss. 53–56.
- Abdioğlu, Hasan (2007), “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 36, ss. 161–72.
- Acar, İbrahim Atilla, Mehmet Emin Merter (2004), “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, Maliye Dergisi, Sayı 147, ss. 5–27.
- Akalın, Güneri (2014), “Kalkınan Ekonomi: Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi”. ss. 491–503, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.
- Akbay, Mehmet (1982), “Vergiciliğimizin Örgütlenme Sorunları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 5.
- Aktan, Hasan Basri (1994), “İşletmelerde Mali Denetim”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 149, ss. 3–14.
- Alm, James, Calvin Blackwell, Michael McKee (2004), “Audit Selection and Firm Compliance with a Broad-based Sales Tax”, National Tax Journal, Cilt 57, Sayı 2, ss. 209–27.
- Alm, James, Gary H. McClelland, William D. Schulze (1992), “Why Do People Pay Taxes?” Journal of Public Economics, Cilt.48, Sayı 1, ss. 21–38.
- Anlar, Uğur, Vedat Cengiz (2016), “Türkiye’de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı için Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 413, ss. 55–70.

- Arıkan, Naci A. (2013), “Vergi Usul Kanunu’nda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 382, ss. 45–55.
- Arslan, Ahmet (2002), “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, Maliye Dergisi, Sayı 140, ss.1–14.
- Arslan, Mehmet, Mine Biniş (2014), “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”. ss. 443–462, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.
- Arslan, Mustafa (2011), “Vergi Denetim Kurulunun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme -I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 228.
- Arslan, Mustafa (2012), “Vergi Denetim Kurulunun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme -II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 229.
- Aydın, Bülent M. (2006), “Kayıt Dışı Ekonomi - Vergi Denetimi - İdari Yapı (2)”, Maliye ve Sigorta Yorumları, ss.1–7.
- Aytekin, Serdar (2007), “Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, Ankara.
- Bakır, Caner (2012), “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 45, Sayı 2, ss. 81–102.
- Başpınar, Ahmet (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı 148, ss. 35–62.
- Baytar, Yusuf (2006), “Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Adana.
- Binbirkaya, İlhan (2006), “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.
- Candan, Turgut (2004), “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi”, ss. 255–280, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.

- Cesur, Aylin, Ali Çelikkaya (2014), “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, AKÜ İİBF Dergisi, Cilt XVI, Sayı 2, ss. 1–14.
- Ceylan, Mehmet Ali, Ahmet Tunalı (2011), “646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: ‘Vergi Denetim Kurulu’ Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 360, ss. 27–32.
- Darıcı, Haldun (2011), “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 228.
- Darıcı, Haldun (2012a), “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 229.
- Darıcı, Haldun (2012b), “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-III”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 230.
- Darıcı, Haldun (2013), “Vergi Denetim Kurulu Ne Yapıyor?-III”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 241.
- Doğan, Can (2004), “Yapısal Değişimin Dış Dinamikleri Ya da Gelir İdaresinde Bağbozumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 278.
- Ekici, Mehmet Sena (2011), “Vergi Denetiminde Uzmanlaşma ve İş Bölümüne Dayalı Yeni Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 228.
- Erol, Ahmet (2010), “Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları”, İstanbul: İSMMMÖ, Yayın No.133.
- Fırat, Meral (2015), “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi”, Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi, Sayı 216, ss. 163–184.
- Gediz Oral, Burcu, Tuğba Arpazlı Fazlılar, Özgür Emre Koç (2015), “Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 20, Sayı 2, ss. 119–49.
- Gemmell, Norman, Marisa Ratto (2012), “Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence from Random Taxpayer Inquiries”, National Tax Journal, Vol 65, No 1, pp. 33–58.
- Gerçek, Adnan, Mustafa Ali Sarılı, Kerametdin Tezcan (2006), “5345 Sayılı Kanun Çerçevesinde Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi ve Öneriler”, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği.

- Gerçek, Adnan (2009), “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 254, ss. 1–52.
- Gerçek, Adnan (2011), “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı.224, ss.31–36.
- Gez, Hande (2011), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar.
- GİB (2015), Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu.
- GİB (2016), Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu.
- Gökmen, Necdet (2012), “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 370, ss. 6–13.
- Gürbüz, Vedat (2008), “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi”, ss. 251–269, 23. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.
- Gürdal, Temel (2016), Türk Vergi Sistemi I Ders Notları, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_71.xls.htm, Erişim Tarihi: 25.07.2017.
- Irmak, Nuh, Yasin Bilen (2007), “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 88, ss. 11–19.
- Karaboyacı, Abdullah (2014), “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, TBB Dergisi, Sayı 115, ss. 211–242.
- Karaca, Yüksel (2006), “Gelir İdarelerinde Reform: Bağımsızlık-Yarı Bağımsızlık Tartışmaları, Dünyada Neler Oluyor? Türkiye’ye Yansımaları Neler?”, ss. 65–70, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya.
- Katkat, Münevver (2007), “Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Erzurum.
- Mert, Cihan (2009), “Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Aydın.

- Merter, Mehmet Emin (2004), “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- MHUD (1996), “Denetim İlke ve Esasları”, İstanbul: 1. Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- MHUD (2011), “Hesap Uzmanlarının Yetiştirilmesi ve Vergi Denetim Kurulunun İnsan Kaynağı Politikasına Bir Bakış”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 360, ss. 4–6.
- Ozansoy, Ahmet (2011a), “Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 224.
- Ozansoy, Ahmet (2011b), “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 226.
- Ozansoy, Ahmet (2012), “VDK’nın Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirmenin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 367, ss. 185–89.
- Öztürk, Nadir (2011), “Vergi İncelemesi ve Denetimi ile İlgili Yeni Düzenlemeler-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 219.
- Pehlivan, Osman (1986), “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 62.
- Rakıcı, Cemil (2011), “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 14, ss. 345–362.
- Saraç, Osman (2003), “Denetimi Kimler İstemez ya da ‘Quis Custodiet Ipsos Custodes?’-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 130, ss. 78–83.
- Sarılı, Mustafa Ali (2003), “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, Muhasebe ve Denetime Bakış (Mayıs), ss. 101–34.
- Sarılı, Mustafa Ali (2004), “Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması”, İstanbul: İTO Yayınları.
- Savaşan, Fatih, Kadriye İzgi Şahpaz, Tunç İnce (2014), “Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir

- Alan Araştırması”, ss. 37–58, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.
- Savaşan, Fatih (2011), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı”, SETA Analiz.
- Schmolders, Günter (1976), “Genel Vergi Teorisi”, Çev: Salih Turhan, İstanbul.
- Somuncu, Ahmet (2014), “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 43, ss. 133–173.
- Şamiloğlu, Famil (2001), “Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 56, ss. 1–11.
- Şeker, Sakıp (1993), “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 5.
- Şimşek, Mehmet (2014), “Vergi Denetiminde Yeni Dönem ve Kazanımlar”. (<http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT/Documents/Etkinlikler/mehmetsimseksunum.pptx>), Erişim Tarihi: 11 Ekim 2016.
- Tekin, Selçuk (2003), “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 181, ss. 66–73.
- Tezcan, Kerametdin (2003), “Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı 12, ss. 125–146.
- Topcu, Halil İbrahim (2005), “Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul.
- Tuncer, Selahattin (2014), “Türk Vergi Denetim Sisteminde Reform (Vergi Denetimi Tek Çatı Altında Toplandı)”, ss. 15–26, Prof. Dr. Fazıl Tekin’e Armağan, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü.
- Turgay, Timur (2004), “Türkiye’de Vergilemede Etkinlik Yönünden İdare-Mükellef İlişkileri”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.

- Uğur, Atilla Ahmet (2016), “Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, ss. 1–26, 31. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya.
- VDK (2015), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu.
- VDK (2016), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu.
- Yener, Ahmet (2009), “Finansal Tablolar Yoluyla Vergi Denetimi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat (2011), “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi”, EÜHFD, Cilt 15, Sayı 1–2, ss. 1–24.
- Yeşilyurt, Hasan (2011), “Güzide Denetim Kurumları Tarihine Tozlu Raflarındaki Yerini Aldı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 224.
- Yıldırım, Zübeyr, Serkan Açar (2009), “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, ss. 1223–1262, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi.
- Yumuşak, İbrahim (2011), “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 360, ss. 18–26.
- Yücel, Bilal (2009), “Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş”, Maliye Dergisi, Sayı 157, ss. 47–64.

KAMU ÇALIŞANLARININ DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİNE GÖRE ÖRGÜTSEL ADALET ALGISI VE İZLENİM YÖNETİMİ DAVRANIŞLARININ FARKLILAŞMASI

ORGANIZATIONAL JUSTICE PERCEPTION AND
IMPRESSION MANAGEMENT BEHAVIOUR DIFFERENTIATION
ACCORDING TO THE DEMOGRAPHIC CHARACTERISTICS OF
PUBLIC EMPLOYEES

Murat BİNAY*
Salih Serkan YILDIZ**

ÖZ

Örgütsel adalet algısı çalışanın iş tatminini etkileyen en önemli unsurlardan biridir. İzlenim yönetimi ise toplumda yaşayan ve sosyal bir varlık olan insanın kazanımlarını artırmak ya da korumak için çevresinde yarattığı imaja dönük davranışlardır.

Bu çalışmada kamu çalışanları üzerinde gerçekleştirilen anket çalışması neticesinde örgütsel adalet algısı ile izlenim yönetimi davranışları arasındaki ilişkiler incelenmiş ayrıca izlenim yönetimi ve örgütsel adalet algılarının demografik değişkenler açısından farklılaşıp farklılaşmadığı test edilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre; izlenim yönetimi taktiklerinden olan kendini örnek personel gösterme eğiliminin gelir düzeyine, niteliklerini tanıtarak kendini sevdirmeye eğiliminin ise yaşa göre farklılaştığı görülmüştür. Ayrıca örgütsel adalet ile izlenim yönetimi boyutları arasında ilişki tespit edilmiş olup; izlenim yönetimi boyutlarından olan işine sahip çıkma boyutu ve örgütsel adaletin etkileşimsel adalet boyutu arasındaki ilişkinin daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Örgütsel Adalet, İzlenim Yönetimi, Kamu Çalışanlarının Demografik Özellikleri.

ABSTRACT

The perception of organizational justice is one of the most important factors affecting job satisfaction of the employee. Impression management is an image-oriented behavior that is created by a person who lives in a community and is a social entity to increase or protect his achievements.

* Sosyal Güvenlik Kurumu, mbinary@sgk.gov.tr

** Sosyal Güvenlik Kurumu, syildiz8@sgk.gov.tr

This study examines the relationship between organizational justice perceptions and impression management behaviors with a survey conducted on public employees. Moreover, it was tested whether the perceptions of management and organizational justice differed in terms of demographic variables. The results obtained indicated that: the tendency to present himself as an exemplary employee, which is one of the impression management tactics, differs according to the income level, and the tendency to endear oneself by introducing their qualities differs according to age. In addition, the study determined the relation between organizational justice and impression management dimensions and concluded that there was a higher relationship between job adherence, which is an aspect of impression management, and the interactive justice of organizational justice.

Keywords: Organizational Justice, Impression Management, Demographic Characteristics of Public Employees.

GİRİŞ

Son yıllarda çalışanların motivasyonu, duygu durumu gibi çalışmalara olan ilgi artmıştır. Bunun nedeni örgütlerin artık yaşayan bir organizma gibi kabul edilmesi, makine ve sermayeden çok insan kaynağının daha önemli olduğunun anlaşılmasıdır. Dolayısıyla çalışanın örgüte bağlanması ve işini sahiplenmesi verimlilik ve örgütsel başarı açısından önem taşımaktadır. Örgütsel adalet algısı çalışanların örgüte bağlılığını etkileyen önemli faktörlerden biridir.

İzlenim yönetimi ise hedeflerine ulaşmak için bireyin çevreye karşı, örgüte karşı çizdiği imaj ve taktiklerin bütünüdür. Dolayısıyla bu kavram hem çalışan hem de yönetici açısından önemlidir. Çalışanın hedeflerine ulaşması açısından, yöneticinin ise insan kaynağının duygu durumunu, örgütteki memnuniyet durumunu analiz edebilmesi açısından bu kavram da önemlidir.

Bu çalışmada kamu örgütlerinde çalışanların kullandıkları izlenim yönetimi taktikleri ve örgütsel adalet algıları ve arasındaki ilişkiler anket yöntemi kullanılarak araştırılmıştır. Ayrıca çalışanların izlenim yönetimi davranışları ve adalet algıları bazı demografik özellikler (cinsiyet, yaş, medeni hal, eğitim, gelir düzeyi) açısından incelenmiştir.

1. TEORİK BOYUT

Bu bölümde izlenim yönetimi ve örgütsel adalet kavramları açıklanacaktır.

1.1. İZLENİM YÖNETİMİ

İzlenim yönetimi ile alakalı çalışmalar yurtdışı yayınlarda daha fazla yer almasına rağmen Türkiye’de yeni araştırılmaya başlamış olup, ulusal yazında kamu çalışanlarında örgütsel adalet algısı ve izlenim yönetiminin beraber analiz edildiği bir çalışmaya rastlanmamıştır. İzlenim yönetimi konusunda akademik çalışmaları Erving Goffman 1959 yılında başlatmıştır (Basım ve Tatar, 2008: 70). Goffman izlenim yönetimini anlattığı “The Presentation of Self in Everyday Life” (Gündelik Yaşamda Benlik Sunumu) adlı eserinde bireyin toplumsal davranışlarına odaklanarak kişilik özellikleri daha iyi anlaşılabilceğini belirtilmiştir (Rosenfeld vd, 1995; Leary ve Kowalsky,1990/ Özdemir, 2006: 16). Ayrıca toplumsal yaşamda bireylerin dış görünüşü birbirlerine karşı yaklaşımlarını da belirler (Basım ve Tatar, 2008: 70). Bireyler diğer bireylerle bir arada bulunduklarında birbirleriyle alakalı bilgileri analiz etmeye başlarlar, çünkü bütün bu bilgiler, diğer kişilerin bireyi tanımaya, bireyin onlardan taleplerini ya da onların bireyden talep edebileceklerini öngörebilmesini sağlar (Araz, 1998: 8).

“İzlenim yönetimi genel olarak, bireylerin başkaları üzerinde oluşturdukları izlenimleri etkilemeye çalıştıkları bir süreç ya da başkalarına iletilen bilgiler yoluyla onların algılama ve davranışlarını etkilemeye yönelik girişimler olarak ifade edilmektedir” (Basım vd., 2006: 2). İzlenim yönetimi; bireyin kendine ilişkin izlenimleri kontrol etme süreci, diğer bireylerin kendisiyle ilgili algıları kontrol etme girişimi olarak tanımlanabilir. Bu girişimler kişiliğin tarif edilmesi, rapor verme, özür dileme, kendini konumlandırma, yağcılık yapma gibi sözlü iletişim araçları ile gerçekleştirilebileceği gibi ortamın dekoru ve bireyin dış görünüşü gibi sözsüz iletişim araçları ile de gerçekleşebilir.

İzlenim yönetimi kavramı literatürde motivasyon ve yapısal odaklı olmak üzere iki ana kategori halinde incelenmektedir. Motivasyonel açıdan elde edilecek kazanımları maksimize etme, yapısal açıdan ise hedeflenen imaja ulaşmak için yerine getirilmesi gereken sorumluluklar üzerinde durulmaktadır (Doğan ve Kılıç, 2009: 58).

İzlenim yönetimi davranışı ile genelde bireyin diğer kişiler üzerindeki olumlu imaj oluşturma çabası düşünülmekle birlikte, birey kendi imajını düzeltmek için başkalarının imajına zarar vermeye de çalışabilir, hatta birey kendi imajını

işten kaçmak gibi nedenlerle olumsuz göstermeye de çalışabilir (Doğan ve Kılıç, 2009: 58).

İzlenim yönetimi davranışlarının kimi araştırmacılar kökleşmiş davranış olduğunu ve bireyin gayri ihtiyari sergilediğini düşünürken, kimi araştırmacılar bu davranışların belirli durumlarda sergilendiğini öne sürmektedir (Özdemir, 2006: 26).

1.1.1. Örgütlerde İzlenim Yönetimi Taktiklerinin Sınıflandırılması

İzlenim yönetimi taktikleri iki farklı şekilde sınıflandırılır; ilk olarak saldırgan ve savunmacı taktikler, ikinci olarak ise iş odaklı, birey odaklı ve yönetici odaklı sınıflandırmadır.

1.1.2. Saldırgan ve Savunmacı İzlenim Yönetimi Taktikleri

Saldırgan izlenim yönetimi taktikleri proaktif ve çalışanın hedeflediği kazanım için kimlik oluşturmada kullanılır. Savunmacı taktikler ise reaktif ve çalışanın zarar gören imajını düzeltmede kullanılır (Andrews ve Kacmar, 2001: 143).

1.1.2.1. Saldırgan İzlenim Yönetimi Taktikleri

Saldırgan izlenim yönetimi taktikleri hedeflenen izlenime ulaşmanın saldırgan yoludur. Alaycı ifadeler, karşılaştırma ve eleştirel faaliyetleri içerir. Saldırgan izlenim yönetimi taktikleri yağcılık, bireysel reklam, örnek olma yalvarma ve gözdağı verme şeklinde beş taktik olarak sınıflandırılmıştır.

a) Yağcılık:

Göze girme taktiği olarak da tanımlanan bu taktik, örgütsel hiyerarşide daha düşük seviyede bulunan kişinin kendini sevdirmek ve ödüllendirmeyi hak eden birisi olduğu izlenimini uyandırmak gayesiyle üstlerini övmesi, üstlerin her görüşüne sorgusuz katılması, boyun eğmesi olarak tarif edilebilir ve iş hayatında çok sık kullanılır (Çalışkan, 2007: 209).

b) Bireysel Reklam

Kendini tanıtırma taktiği olarak da adlandırılır, bu taktiği uygulayan birey hedefe kendini yetkin bir birey olarak tanıtır, beceri ve meziyetlerini ise abartır. Bu taktiğin dezavantajı diğerleri tarafından kendini beğenmiş biri olarak görülme riskidir (Basım ve Tatar, 2008: 83).

c) Örnek Birey Olma (Örnek Teşkil Etme)

Kendisini fazlasıyla işine ve örgütüne adanmış görünerek diğer bireyler üzerinde örnek birey oluşturma eğilimidir. İşe erken gelme, geç ayrılma, eve iş götürme, aşırı fedakârlık yapma gibi davranışları barındırır. Bu taktiği kullananların hedef kitle tarafından ikiyüzlü algılanma riski vardır (Doğan ve Kılıç, 2009: 74).

d) Yalvarma:

Bu taktikte birey yardıma muhtaç, yoksul, zavallı gibi bir profil çizerek bu zayıflıklarını istediği kazanımlarını elde etmede kullanacaktır.

e) Gözdağı Verme

Genelde örgütte gücü elinde bulunduranlarca uygulanan bir taktiktir. Eğer bir yönetici çalışanların performans, ödül, maaş değerlendirmesini yapma inisiyatifine sahipse bu taktiği kullanır. Bu taktikte birey hedefine psikolojik, ekonomik baskı yaparak tehlikeli görünmeye çalışır.

1.1.2.2. Savunmacı İzlenim Yönetimi Taktikleri

Özür dileme ve rapor verme savunmacı taktiklerin başlıca yöntemleridir. Rapor verme, zor durum karşısında üstlerine açıklama yapılması iken, özür dilemede ise birey hatasını kabul etmekte ve alacağı cezayı kabullenmektedir.

1.1.3. Bireyin Kendisi Odaklı, İş Odaklı ve Yönetici Odaklı İzlenim Yönetimi Taktikleri

Bu sınıflandırma; izlenim yönetimi taktiklerinin hangi hedefe odaklandığına ilişkindir.

1.1.3.1. Bireyin Kendisi Odaklı İzlenim Yönetimi Taktikleri

Bu taktikte çalışan, lidere ya da hedef kitleye kendisini, çalışkan, işine adanmış izlenimi yaratmaya çalışır. Lider tarafından fark edilme açısından olumlu, başkalarınca övünme şeklinde görülmesi açısından olumsuz yanları vardır.

a) İş Odaklı İzlenim Yönetimi Taktikleri

İş odaklı taktiklerde çalışan iş üzerinden reklamını yapmakta, işe erken gelerek, geç ayrılarak kendi işi dışındaki işlerde de sorumluluk alarak yöneticinin gözüne girmeye çalışmaktadır. Bu taktik diğer çalışanlara da fırsat tanıyarak ve yöneticiyi de rahatsız etmeden uygulandığında başarı sağlamaktadır (Özdemir ve Yaylacı, 2006: 107).

b) Yönetici Odaklı İzlenim Yönetimi Taktikleri

Çalışan işle ilgili olmayan, örneğin yöneticinin özel hayatı ile ilgili konularda jestler yaparak yöneticiyi memnun etmeye çalışmaktadır (Özdemir ve Yaylacı, 2006: 107).

1.2. ÖRGÜTSEL ADALET

Çalışanların duyguları ile tutum ve davranışları arasında ilişki son 30 yıldır iş yaşamının gündemindedir ve araştırma konusudur. Çalışanın örgütsel bağlılığına neden olan faktörlerden biri örgütsel adalet kavramıdır ve bu bölümde incelenecektir.

1.2.1. Örgütsel Adalet Kavramı

Örgütsel adalet kavramı 1960 yılında Adams tarafından ortaya atılan “Adalet Teorisi” ile gündeme gelmiş olup, çalışanların örgüt ortamında algıladıkları adalet/eşitlik ile alakalıdır. Bu teori çalışanların harcadığı emek sonucu elde ettiği kazanımı örgütteki diğer bireylerle ya da diğer örgütlerdeki bireylerle mukayese edeceği temeline dayanır (Yeniçeri vd., 2009: 84). Örgütsel adalet kavramı ilk kez Greenberg tarafından kullanılmıştır (Colquitt vd., 2005/ Aslantürk ve Şahan, 2012: 138).

Yapılan araştırmalarda “örgütsel adalet algısının iş tatmini, yöneticiye güven, örgütsel vatandaşlık davranışı, örgütsel bağlılık, işe geç kalma, örgütten ayrılma, işgören hırsızlığı” gibi birçok örgütsel değişkeni etkilediği ortaya çıkmıştır (Gürbüz ve Mert, 2009: 118).

1.2.2. Örgütsel Adalet Tanımları

Örgütsel adalet kavramının farklı tanımları mevcuttur. Çalışanın organizasyonun faaliyet ve uygulamaları ile alakalı adalet algısıdır (Greenberg, 1996/ Gürbüz ve Mert, 2009: 119). Taylor’a göre ise örgütsel adalet, yöneticilerin kazanımları (ödül, ücret) çalışanlara dağıtırken doğru süreçleri izlemeleridir (Masterson vd., 2000/ Gürbüz ve Mert, 2009: 119).

Örgütsel adalet, çalışanın örgütte kazanımların nasıl yönetildiği, dağıtıldığı ve bu kararların ne şekilde alındığına dair edindiği adalet algısı şeklinde de tanımlanabilir (Ülbeği, 2011: 19).

1.2.3. Örgütsel Adaletin Boyutları

Literatürde örgütsel adalet kavramı boyutları konusunda mutabakat

bulunmamaktadır fakat genelde dağıtım, prosedür ve etkileşim adaleti olarak sınıflandırılmaktadır (Karaeminoğulları, 2006:11). Greenberg kişilerin adalet değerlendirmesi yaparken sosyal belirleyiciler ve yapısal belirleyiciler olmak üzere iki unsura odaklandığını savunmuştur. Sosyal belirleyicilerde kişilerin davranışlarına, yapısal belirleyicilerde ise ücretleme, performans değerlendirme gibi kazanımların bölüşümüne odaklanılır (Greenberg, 1987/ Sani ve Mert, 2009:120)

a) Dağıtım Adaleti

Dağıtımsal adalet kavramı ilk kez Homans tarafından ortaya atılmıştır (Homans, 1961/ Önderoğlu, 2010:2). Adams'ın Eşitlik Kuramı Homans'ın görüşlerinden hareketle geliştirilmiştir. Örgütsel adalet kavramı gündeme geldiğinde ilk başta sadece dağıtımsal adalet olarak anlaşılmıştır. Dağıtım adaleti, bir örgütte çalışanların elde ettikleri kazanımların (ücret, prim, terfi) adaletli ya da adaletsiz olarak dağıtıldığına dair algılarıdır (Aslantürk ve Şahan, 2012: 138). Bireyler elde ettikleri kazanımları, başkalarının elde ettiği kazanımlarla mukayese ederek sonuca varırlar. Başka bir deyişle, dağıtım adaletinde birey işyerinde gösterdiği performans, yaşadığı stres ile elde ettiği kazanımları sahip olduğu eğitim ve tecrübe bağlamında da değerlendirerek bir girdi çıktı oranı hesaplar ve kendisine adil davranılıp davranılmadığı hususunda bir algı geliştirir (Efeoğlu ve İplik, 2011: 346). Örgüt üyelerinin girdi çıktı oranlarının eşit olması örgüt içi adalet algısına, aksi takdirde ise adaletsizlik algısına neden olur (Colquitt, 2001/ Önderoğlu, 2010: 3).

Dağıtım adaletinin üç önemli unsuru eşitlik, eşit paylaşım ve ihtiyaç kuralıdır.

1) Eşitlik Kuralı: Kazanımların dağıtımının her çalışanın katkısına göre yapılmasıdır. Örnek olarak daha fazla mesai/emek harcayan, daha fazla ücreti hak eder (Organ, 1988/ Mert ve Gürbüz, 2009: 121).

2) Eşit Paylaşım Kuralı: Bütün çalışanlara ırk cinsiyet gibi kişisel özellikleri üzerinden ayırım yapılmadan ödüllere ve kazanımlara erişebilmesi için eşit fırsat verilmesidir (Organ, 1988/ Mert ve Gürbüz, 2009:121).

3) İhtiyaç Kuralı: Bu kural kazanımların dağıtımının bireylerin ihtiyacına göre yapılması gerektiğini anlatır. Örnek olarak iki çocuk annesi bir çalışan diğer şartlar eşit olmak koşuluyla bekâr bir bayan çalışandan daha yüksek ücret almalıdır (Organ, 1988/ Mert ve Gürbüz, 2009: 121).

Çalışanların dağıtımsal adaletsizlik karşısında iş kalitelerini ve iş performanslarını düşürdükleri, örgütsel vatandaşlık davranışından kaçındıkları ve gergin davranışlar sergiledikleri gözlemlenmiştir (Folger ve Cropanzano 1998: 2-24).

b) Prosedür Adaleti

Bu kavramı Thibaut ve Walker literatüre kazandırmıştır. Örgütte karar almak için süreç ve politikalardan algılanan adalet algısı prosedür adaleti olarak adlandırılır. Prosedür adaletinde kazançların dağıtımının adaletinden çok, bu kazançların dağıtım kararlarının alınmasında kullanılan prosedürlerin yarattığı adalet algısıyla alakalıdır (Greenberg 1990: 402). Prosedür adaletinin sağlanması için çalışanların kendilerini etkileyecek karar süreçlerine dâhil edilmesi, çalışanların bazı kararlara itiraz edebilme ve geri dönüş alma hakkının olması gerekmektedir (Leventhal, 1980/ Mert ve Gürbüz, 2009: 123).

c) Etkileşim Adaleti

Etkileşim adaleti kişinin ilişki içerisinde olduğu kişilerden algıladığı adalettir ve yöneticilerin prosedürlerini uygulama şekli ile alakalıdır. Bu adalet türü dağıtım kaynağı ile dağıtım kararından etkilenen çalışanlar arası ilişkiyi açıklamaya yarar. Etkileşim adaleti örgütsel kararlar alınırken çalışanların maruz kaldığı davranışlar ya da bu kararın çalışanlara nasıl söyleneceği ile alakalı adalet algılaması olarak tanımlanabilir (Tokgöz, 2011: 367). Etkileşim adaleti yöneticilerin bütün çalışanlara aynı şekilde saygılı davranmaları ile oluşur.

d) Örgütsel Adaletin Sonuçları

Adams'ın eşitlik teorisi doğrultusunda çalışanlar algıladıkları örgütsel adalet algısına göre olumlu ya da olumsuz tepkiler verirler (Organ, 1988/ Mert ve Gürbüz, 2009: 124). Bireyler kendi faydasına bir kazanım elde ettiklerinde bunun karşılığında olumlu davranışlarda bulunacaklardır. Çalışanlar örgütsel adaleti algıladıklarında iş tatmini ve örgüte duyulan bağlılık artacak, üstlerine daha fazla güven duyacak ve örgütsel vatandaşlık davranışını daha fazla sergileyecektir. Aksi durumda ise en hafifinden işe geç kalmadan başlayarak, saldırgan davranışlar sergileme, işten ayrılma, hatta işgören hırsızlığı tarzı davranışlar sergileyebilecektir. Örgütsel adaletin boyutları bağlamında ise çalışan, dağıtım adaletsizliği ile karşılaştığında örgütün aldığı kararların neticelerine ilişkin tepki gösterirken, prosedür adaletsizliği algıladığında bütün örgüte, etkileşimsel adaletsizlik algıladığında ise yöneticilerine karşı tepki gösterebilmektedir (Tetik, 2012: 240-242).

2. KAMU SEKTÖRÜNDE İZLENİM YÖNETİMİ VE ÖRGÜTSEL ADALET İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR

Bu kısımda sırasıyla izlenim yönetimi ve örgütsel adalete ilişkin yapılmış çalışmalardan örnekler sunulmuştur.

2.1. Kamuda İzlenim Yönetimi ile İlgili Çalışmalardan Örnekler

Aykan ve Akdoğan (2008)'in Erciyes Üniversitesinde görev yapan akademisyenler üzerinde yaptığı çalışmaya 101 akademisyen katılmıştır. Akademisyenlerin %94'ünün izlenimlerini önemsedikleri ve akademik ortamda, en çok kullanılan izlenim yönetim taktiğinin ise özür dileme olduğu tespit edilmiştir. Ardından övgü, örnek olma ve yıldırma taktikleri gelmektedir (Akdoğan ve Aykan, 2008: 1-16).

Basım ve Tatar (2008)'in kamuda izlenim yönetimi üzerine yaptığı çalışmada ise kamuda görev yapan yönetici ve diğer çalışanlar incelenmiş ve hangi taktiklerin en çok kullanıldığı üzerinde durulmuştur. Araştırma sonucunda kamu yönetici ve çalışanlarının en çok "işine sahip çıkmaya çalışma", en az ise kendini "örnek personel gibi gösterme" taktiklerini kullandıkları görülmüştür.

Meydan (2011)'in bankacılık sektörü üzerinde tükenmişlik ve izlenim yönetimi taktikleri üzerine yaptığı çalışmada ise tahmin edileceği gibi kendini sevdirmeye ve kendini acındırma taktiklerinin en çok kullanıldığı görülmüştür (Meydan, 2011: 300).

Karakuş ve Alev (2016)'in "öğretmenlerin bireysel ve örgütsel değerleri ile izlenim yönetimi taktikleri seçimi arasındaki ilişki düzeyi" adlı çalışmasında ise bireysel ve otoriter değerlerden otorite değerine sahip olan öğretmenlerin kendini acındırma taktiğine daha çok başvurduğu görülmüştür (Karakuş ve Alev, 2016: 137).

2.2. Kamuda Örgütsel Adalet ile İlgili Çalışmalardan Örnekler

Tetik (2012) Manisa Salihli'de bulunan belediye, vergi dairesi ve tapu müdürlüğünde görevli 133 çalışan ile yaptığı çalışmada çalışanların örgütsel adalet algısının düşük olduğunu tespit etmiştir. Örgütsel adaletin boyutlarında ise özellikle dağıtımsal adalet boyutunun en düşük olduğu, etkileşimsel adalet algısının ise bu boyutlar arasında en yüksek olduğu görülmüştür (Tetik, 2012: 239).

Şahin ve Taşkaya (2010)'nın, 477 sağlık çalışanı ile yaptıkları analizde; "sağlık çalışanlarının örgütsel adalet algılarının eğitim, hizmet süresi, aylık nöbet sayısı, yönetici olma durumu ve bakılan hasta sayısı ile ilişkili olduğu ($p<0,05$, meslek ve cinsiyetin örgütsel adaleti etkilemediği ($p>0,05$) görülmüştür" (Şahin ve Taşkaya, 2010: 85). Ayrıca, çalışma sonucunda sağlık çalışanlarının işlem ve dağıtım adaleti boyutlarının diğer boyutlara oranla daha düşük olduğu anlaşılmıştır (Şahin ve Taşkaya, 2010: 85).

3. ARAŞTIRMANIN AMACI VE HİPOTEZLERİ

Bu araştırmanın amacı örgütsel adalet algısı ile izlenim yönetim taktikleri arasındaki olası ilişkilerin demografik özellikler gibi tahmin edici değişiklikler vasıtasıyla kamu çalışanları üzerindeki etkilerini incelemek ve boyutlar arası ilişkileri de açıklamaya çalışmaktır.

Hipotez 1) Kamu çalışanlarının demografik özelliklerine göre (cinsiyet, eğitim düzeyi, medeni hal, yaş ve gelir durumu) izlenim davranışları ve örgütsel adalet algıları farklılaşmaktadır.

Hipotez 2) Örgütsel adalet algısının alt boyutları arasında ilişki vardır.

Hipotez 3) Örgütsel adalet algısı ile izlenim yönetimi taktikleri arasında ilişki vardır.

4. YÖNTEM

Katılımcılar

Araştırma 2015-2016 dönemi 60 adet TODAİE öğrencisine (dolayısıyla kamu görevlilerine) anket uygulanarak gerçekleştirilmiştir. Çalışmada örneklem yöntemi kullanılmıştır.

Katılımcıların %37'si kadın, %63'ü erkek bireylerden oluşmaktadır. Katılımcıların medeni durumları incelendiği zaman %67'sinin evli ve % 33'nün ise bekâr olduğu görülmektedir. Katılımcıların eğitim düzeylerine bakıldığı zaman % 62'sinin üniversite ve %38'inin lisansüstü düzeyde eğitime sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların %5'inin 2500 TL ve altı, % 42'sinin 2501-3500 TL arası, % 22'sinin 3501-4500 TL arası, % 20'sinin 4501-5500 TL arası, %12'sinin 5501 TL ve üzerinde gelire sahip olduğu görülmektedir.

Katılımcıların %18'inin memur, % 10'unun müfettiş, %13'ünün mühendis, % 18'inin öğretmen, % 27'sinin uzman, % 13'ünün ise diğer meslek gruplarına (doktor, avukat, pazarlamacı vb.) dâhil oldukları tespit edilmiştir.

Katılımcıların %18'inin belediyelerde, % 13'ünün DSİ'de, % 18'inin MEB'de, %10'unun Sağlık Bakanlığında, % 27'sinin SGK'da ve 13'ünün diğer (EGO, Sayıştay, İŞKUR, TEAŞ) kurumlarda çalıştığı görülmektedir.

Katılımcıların % 23'ü 30 yaş ve altında, % 62'si 31-35 yaş arasında, % 15'i ise 36 yaş ve üzerindedir.

Veri Toplama Araçları

Bu çalışmada örgütsel adalet algısı, izlenim yönetimi ve demografik bilgi formu katılımcılara uygulanmıştır. Demografik bilgi formunda katılımcılardan cinsiyet, yaş, meslek, eğitim düzeyi, kurumda çalışma süreleri gibi bilgiler istenmiştir.

Çalışmada kullanılan örgütsel adalet algısı ölçeği ve demografik özellikler Tetik (2012)'in "Kamu İşletmelerinde Çalışanların Örgütsel Adalet Algılarının Bazı Demografik Özellikler Açısından İncelenmesi" adlı çalışmasından ve izlenim yönetimi ölçeği ise Basım, Tatar ve Şahin (2006)'e ait "Çalışma Yaşamında İzlenim Yönetimi: Bir Ölçek Uyarlama Çalışması" adlı çalışmasından alınmıştır ve güvenilirlik ve geçerlilik sınavından geçirilmiştir.

İzlenim yönetimi ölçeği 5 basamaklı Likert tipinde 22 soru içermekte ve Niteliklerini Tanıyarak Kendini Sevdirmeye, Kendine Acındırma, Kendini Örnek Personel Gibi Göstermeye Çalışma, Kendini Zorla Fark Ettirmeye Çalışma, İşine Sahip Çıkmaya Çalışma adlı 5 boyuttan oluşmaktadır. Örgütsel adalet algısı ise 5 basamaklı Likert tipinde 20 soru içermekte ve Dağıtımsal Adalet, İşlemsel Adalet, etkileşimsel adalet adlı 3 boyuttan oluşmaktadır.

5. BULGULAR

Bu bölümde öncelikle demografik değişkenlere ilişkin dağılımlar, ardından örgütsel adalet algısı ve izlenim yönetimi davranışına ait güvenilirlik ve geçerlilik bulguları ve faktör analizleri sunulacaktır.

Anket çalışmasında örgütsel adalet ile ilgili 20 adet ifadenin güvenilirliğinin test edilmesi amacı ile cronbach alfa analizi uygulanmıştır. Analiz sonucunda alfa katsayısının 0,96 olduğu görülmüştür. Elde edilen katsayı ölçeğin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir. Anket çalışmasında izlenim yönetimi ile ilgili

22 adet ifadenin güvenilirliğinin test edilmesi amacı ile alfa analizi uygulanmıştır. Analiz sonucunda alfa katsayısı 0,91 olarak tespit edilmiştir. Elde edilen katsayı ölçeğin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir. Bunun sonucu olarak çalışmadan herhangi bir soru çıkarmaya gerek olmadığı görülmektedir.

Güvenilirlik analizinin ardından yapı geçerliliğinin test edilmesi amacı ile 22 ifadenin bulunduğu ölçeğe faktör analizi uygulaması yapılmıştır. Faktör analizi sonucunda 5 alt temel boyut tespit edilmiştir. Bu boyutlar niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, kendine acındırma, kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma, kendini zorla fark ettirmeye çalışma, işine sahip çıkmaya çalışma boyutu olarak adlandırılmıştır. Tespit edilen boyutlar kullanılan izlenim yönetimi ile tutarlıdır. Faktör analizinde hesaplanan KMO örneklem yeterlilik katsayısı 0,81 olarak tespit edilmiştir. Bu katsayı yapılan 60 adet anketin faktör yapısını orta koymak için yeterli sayıda olduğunu göstergesidir. Ayrıca faktör yapılarının anlamlılığının test edildiği Bartlett testi sonucuna göre ($p=0,001, p<0,05$) elde edilen boyutlar yapısal olarak anlamlıdır.

Elde edilen 5 boyut toplam varyansın yaklaşık olarak %72'sini oluşturmaktadır. Açıklanan varyansın bu tip çalışmalarda %60 ve üzerinde olması beklenir. Boyutlar incelendiği zaman niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye boyutunun açıklanan varyans yüzdesi %18, iç tutarlılığı ise 0,82 olarak tespit edilmiştir. Kendini acındırma, kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma boyutunun açıklanan varyans yüzdesi %15, iç tutarlılığı ise 0,80 olarak tespit edilmiştir. Kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma boyutunun açıklanan varyans yüzdesi %14, iç tutarlılığı ise 0,78 olarak tespit edilmiştir. Kendini zorla fark ettirmeye çalışma boyutunun açıklanan varyans yüzdesi %13, iç tutarlılığı ise 0,77 olarak tespit edilmiştir. İşine sahip çıkmaya çalışma boyutunun açıklanan varyans yüzdesi %12, iç tutarlılığı ise 0,75 olarak tespit edilmiştir. Kısacası örgütsel adalet ile ilgili 20 adet ifadenin güvenilirliğinin ve yapı geçerliliğinin sağlandığı görülmüştür.

Çalışmadaki iki adet ölçeğin güvenilirlik ve geçerlilik yapısının oluştuğu tespit edilmiştir.

5.1. Demografik Özellikler ve Örgütsel Adalet ve İzlenim Yönetimi Davranışları Arasındaki İlişkiler

Katılımcıların demografik özelliklerinin örgütsel adalet ve izlenim yönetimi üzerinde etkili olup olmadığının test edilmesi amacı ile t testi analizi uygulaması yapılmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki tabloda verilmektedir.

a) Cinsiyet ve Örgütsel Adalet Arasındaki İlişkiler

Katılımcıların cinsiyetlerine bağlı olarak örgütsel adalet algılarının farklılaşmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Diğer bir deyişle, kadın ve erkek katılımcıların dağıtımsal adalet, işlemsel adalet ve etkileşimsel adalet ortalamaları istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Tablo 1: Cinsiyet ve Örgütsel Adalet Arasındaki İlişkiler

Boyutlar	Cinsiyet	N	Ortalama	S. Sapma	T	P
Dağıtımsal Adalet	Kadın	22	2,80	0,81	-0,83	0,41
	Erkek	38	2,97	0,73		
İşlemsel Adalet	Kadın	22	2,59	1,16	0,92	0,36
	Erkek	38	2,36	0,75		
Etkileşimsel Adalet	Kadın	22	3,00	1,06	1,30	0,20
	Erkek	38	2,72	0,61		

b) Cinsiyet ve İzlenim Yönetimi Davranışı Arasındaki İlişkiler

Katılımcıların cinsiyetlerine bağlı olarak izlenim yönetimi davranışının farklılaşmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Diğer bir deyişle, kadın ve erkek katılımcıların niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, kendini acındırma, kendini örnek personel gibi gösterme, kendini zorla fark ettirmeye çalışma, işine sahip çıkmaya çalışma ortalamaları istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Tablo 2: Cinsiyet ve İzlenim Yönetimi Arasındaki İlişkiler

Boyutlar	Cinsiyet	N	Ortalama	S. Sapma	T	P
Niteliklerini Tanıyarak Kendini Sevdirmeye	Kadın	22	2,79	0,72	-0,16	0,87
	Erkek	38	2,82	0,78		
Kendine Acındırma	Kadın	22	2,04	0,66	-0,90	0,37
	Erkek	38	2,21	0,75		
Kendini Örnek Personel Gibi Göstermeye Çalışma	Kadın	22	1,69	0,57	-0,46	0,65
	Erkek	38	1,77	0,65		
Kendini Zorla Fark Ettirmeye Çalışma	Kadın	22	1,65	0,75	-1,64	0,11
	Erkek	38	2,01	0,85		
İşine Sahip Çıkmaya Çalışma	Kadın	22	2,82	0,87	-0,03	0,98
	Erkek	38	2,82	0,95		

c) Medeni Hal ve Örgütsel Adalet Arasındaki İlişkiler

Katılımcıların medeni haline bağlı olarak örgütsel adalet algılarının farklılaşmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Diğer bir deyişle, bekâr ve evli

katılımcıların dağıtımsal adalet, işlemsel adalet ve etkileşimsel adalet ortalamaları istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Tablo 3: Medeni Hal ve Örgütsel Adalet Arasındaki İlişkiler

Boyutlar	Medeni Durum	N	Ortalama	S. Sapma	T	P
Dağıtımsal Adalet	Evli	40	2,94	0,78	0,48	0,63
	Bekar	20	2,84	0,73		
İşlemsel Adalet	Evli	40	2,33	0,94	-1,37	0,18
	Bekar	20	2,68	0,86		
Etkileşimsel Adalet	Evli	40	2,73	0,8	-1,29	0,2
	Bekar	20	3,01	0,81		

d) Medeni Hal ve İzlenim Yönetimi Arasındaki İlişkiler

Katılımcıların medeni haline bağlı olarak izlenim yönetimi davranışının farklılaşmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Diğer bir deyişle, bekâr ve evli katılımcıların niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, kendini acındırma, kendini örnek personel gibi göstermeye, kendini zorla fark ettirmeye çalışma, işine sahip çıkmaya çalışma ortalamaları istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Katılımcıların kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma boyutu puanlarının medeni hallerine göre farklı olduğu tespit edilmiştir ($p<0,05$). Farklılığın evli katılımcıların bekâr katılımcılara göre kendini daha yüksek düzeyde örnek personel gibi göstermeye çalışma eğiliminden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Tablo 4: Medeni Hal ve İzlenim Yönetimi Arasındaki İlişkiler

Boyutlar	Medeni Durum	N	Ortalama	S. Sapma	T	P
Niteliklerini Tanıyarak Kendini Sevdirmeye	Evli	40	2,78	0,76	-0,48	0,63
	Bekar	20	2,88	0,76		
Kendine Acındırma	Evli	40	2,17	0,76	0,35	0,73
	Bekar	20	2,1	0,65		
Kendini Örnek Personel Gibi Göstermeye Çalışma	Evli	40	1,63	0,59	-2,01	0,05
	Bekar	20	1,96	0,62		
Kendini Zorla Fark Ettirmeye Çalışma	Evli	40	1,8	0,83	-0,99	0,33
	Bekar	20	2,03	0,83		
İşine Sahip Çıkmaya Çalışma	Evli	40	2,78	0,92	-0,46	0,65
	Bekar	20	2,9	0,92		

e) Eğitim ve Örgütsel Adalet Arasındaki İlişki

Katılımcıların eğitim düzeylerine bağlı olarak örgütsel adalet algılarının farklılaşmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Diğer bir deyişle, üniversite ve lisansüstü katılımcıların dağıtımsal adalet, işlemsel adalet ve etkileşimsel adalet ortalamaları istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Tablo 5: Eğitim Düzeyi ve Örgütsel Adalet

Boyutlar	Eğitim	N	Ortalama	S. Sapma	T	P
Dağıtımsal Adalet	Üniversite	37	2,973	0,74709	0,45	0,93
	Lisansüstü	23	2,8	0,77928		
İşlemsel Adalet	Üniversite	37	2,5135	1,02769	0,85	0,89
	Lisansüstü	23	2,3406	0,71858		
Etkileşimsel Adalet	Üniversite	37	2,9339	0,86957	1,2	0,18
	Lisansüstü	23	2,6425	0,68079		

f) Eğitim ve İzlenim Yönetimi Davranışları Arasındaki İlişki

Katılımcıların eğitim düzeyine bağlı olarak izlenim yönetimi davranışının farklılaşmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Diğer bir deyişle, üniversite ve lisansüstü katılımcıların niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, kendini acındırma, kendini örnek personel gibi gösterme, kendini zorla fark ettirmeye çalışma, işine sahip çıkmaya çalışma ortalamaları istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Katılımcıların kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma, kendine acındırma, kendini zorla fark ettirmeye çalışma boyutu puanlarının eğitim düzeylerine göre farklı olduğu tespit edilmiştir ($p<0,05$). Lisansüstü düzeyde eğitime sahip katılımcıların lisans düzeyinde eğitime sahip katılımcılara göre kendini daha yüksek düzeyde örnek personel gibi göstermeye çalışmasının, kendine acındırma, kendini zorla fark ettirmeye çalışma eğiliminden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Tablo 6: Eğitim Düzeyi ve Örgütsel Adalet Arasındaki İlişki

Boyutlar	Eğitim	N	Ortalama	S. Sapma	T	P
Niteliklerini Tanıyarak Kendini Sevdirmeye	Üniversite	37	2,6216	0,61945	1,35	0,1
	Lisansüstü	23	3,1087	0,86545		
Kendine Acındırma	Üniversite	37	1,9838	0,55253	3,5	0,01
	Lisansüstü	23	2,4087	0,87693		
Kendini Örnek Personel Gibi Göstermeye Çalışma	Üniversite	37	1,6216	0,54206	2,56	0,02
	Lisansüstü	23	1,9348	0,69174		
Kendini Zorla Fark Ettirmeye Çalışma	Üniversite	37	1,6486	0,65474	2,22	0,03
	Lisansüstü	23	2,2391	0,95786		
İşine Sahip Çıkmaya Çalışma	Üniversite	37	2,7928	0,88315	0,36	0,94
	Lisansüstü	23	2,8696	0,98339		

Katılımcıların aylık gelir düzeylerinin örgütsel adalet üzerinde etkili olup olmadığının test edilmesi amacı ile varyans analizi uygulaması yapılmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki tabloda verilmektedir. Farklı olan grupların tespit edilmesi amacı ile sidak ikili karşılaştırma testi kullanılmıştır. Varyans analizi sonuçlarına göre katılımcıların gelir düzeylerinin örgütsel adalet algısı üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Farklı gelirlerle sahip olan katılımcıların dağıtımsal adalet, işlemsel adalet ve etkileşimsel adalet ortalama boyut puanlarının benzer düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 7: Gelir ve Örgütsel Adalet Arasındaki İlişki

Boyut	Gelir	N	Ortalama	S. Sapma	F	P	İkili Karşılaştırma
Dağıtımsal Adalet	3500 TL ve altı (1)	28	3	0,2	1,86	0,13	
	3501-4500 TL (2)	13	2,8	0,86			
	4501-5500 TL (3)	12	2,97	0,89			
	5501 TL ve üzeri (4)	7	3,57	0,51			
İşlemsel Adalet	3500 TL ve altı (1)	28	3	0,67	0,74	0,57	
	3501-4500 TL (2)	13	2,29	0,58			
	4501-5500 TL (3)	12	2,21	1,17			
	5501 TL ve üzeri (4)	7	2,74	0,91			
Etkileşimsel Adalet	3500 TL ve altı (1)	28	3,33	0,22	1,13	0,35	
	3501-4500 TL (2)	13	2,72	0,57			
	4501-5500 TL (3)	12	2,63	0,85			
	5501 TL ve üzeri (4)	7	3,29	0,81			

g) Gelir Düzeyi ile İzlenim Yönetimi Davranışı Arasındaki İlişki

Katılımcıların kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma, kendine acındırma davranışlarının eğitim düzeylerine göre farklılık teşkil ettiği tespit edilmiştir ($p<0,05$). Kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma boyutunda 4500 TL ve altında gelire sahip olan katılımcıların ortalama boyut puanlarının 4501 TL ve üzerinde gelire sahip olan katılımcılara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. 4500 TL ve altında gelire sahip olan katılımcıların kendilerinden daha yüksek gelire olan katılımcılara göre daha yüksek düzeyde kendilerini örnek personel gibi göstermeye çalışma eğilimi içinde oldukları görülmektedir ($p<0,05$).

Kendine acındırma boyutunda 3500 TL ve altında gelire sahip olan katılımcıların ortalama boyut puanlarının 3501 TL ve üzerinde gelire sahip olan katılımcılara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. 3500 TL ve altında gelire sahip olan katılımcıların kendilerinden daha yüksek gelire sahip olan katılımcılara göre daha yüksek düzeyde kendine acındırma eğilimi içinde oldukları görülmektedir ($p<0,05$).

Katılımcıların gelir düzeylerinin kendini zorla fark ettirmeye çalışma boyutu puanlarının niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, işine sahip çıkmaya çalışma boyutları üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Farklı gelire sahip olan katılımcıların kendini zorla fark ettirmeye çalışma boyutu puanlarının niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, işine sahip çıkmaya çalışma ortalama boyut puanlarının benzer düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 8: Gelir ve İzlenim Yönetimi Arasındaki İlişki

Boyut	Gelir	N	Ortalama	S. Sapma	F	P	İkili Karşılaştırma
Niteliklerini Tanıyarak Kendini Sevdirmeye	3500 TL ve altı (1)	28	2,39	0,35	1,99	0,11	
	3501-4500 TL (2)	13	3,28	0,69			
	4501-5500 TL (3)	12	2,57	1,14			
	5501 TL ve üzeri (4)	7	2,74	0,5			
Kendine Acındırma	3500 TL ve altı (1)	28	2,67	0,7	2,92	0,03	1,2>3,4
	3501-4500 TL (2)	13	2,63	0,88			
	4501-5500 TL (3)	12	1,93	0,69			
	5501 TL ve üzeri (4)	7	2,06	0,65			
Kendini Örnek Personel Gibi Göstermeye Çalışma	3500 TL ve altı (1)	28	2,33	0,38	2,87	0,03	1>2,3,4
	3501-4500 TL (2)	13	2,02	0,53			
	4501-5500 TL (3)	12	1,65	0,69			
	5501 TL ve üzeri (4)	7	1,25	0,29			
Kendini Zorla Fark Ettirmeye Çalışma	3500 TL ve altı (1)	28	2,42	0,38	1,82	0,14	
	3501-4500 TL (2)	13	2,19	0,64			
	4501-5500 TL (3)	12	1,96	1,08			
	5501 TL ve üzeri (4)	7	1,32	0,55			
İşine Sahip Çıkmaya Çalışma	3500 TL ve altı (1)	28	2,56	0,51	0,46	0,76	
	3501-4500 TL (2)	13	2,95	0,77			
	4501-5500 TL (3)	12	2,86	0,92			
	5501 TL ve üzeri (4)	7	2,43	0,88			

h) Yaş ve Örgütsel Adalet Arasındaki İlişki

Katılımcıların yaşlarının örgütsel adalet ve izlenim yönetimi üzerinde etkili olup olmadığının test edilmesi amacı ile varyans analizi uygulaması yapılmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki tabloda verilmektedir. Farklı olan grupların tespit edilmesi amacı ile sidak ikili karşılaştırma testi kullanılmıştır.

Katılımcıların yaşlarının dağıtımsal adalet boyutu ortalama puanlarının katılımcıların yaşlarına göre farklı olduğu tespit edilmiştir. Farkın 36 yaş ve üzerinde olan katılımcıların ortalama dağıtımsal adalet puanlarının kendilerinden yaşça küçük olan gruba göre daha yüksek olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Varyans analizi sonuçlarına göre katılımcıların yaşlarının işlemsel adalet ve etkileşimsel adalet boyutları üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Farklı yaşlarda olan katılımcıların işlemsel adalet ve etkileşimsel adalet ortalama boyut puanlarının benzer düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 9: Yaş ve Örgütsel Adalet Arasındaki İlişki

Boyut	Yaş	N	Ortalama	S. Sapma	F	P	İkili Karşılaştırma
Dağıtımsal Adalet	30 yaş altı (1)	14	3,06	0,58	3,46	0,04	3>2,1
	31-35 yaş (2)	37	2,73	0,8			
	36 yaş ve üzeri (3)	9	3,4	0,59			
İşlemsel Adalet	30 yaş altı (1)	14	2,18	0,86	0,82	0,45	
	31-35 yaş (2)	37	2,51	1			
	36 yaş ve üzeri (3)	9	2,61	0,62			
Etkileşimsel Adalet	30 yaş altı (1)	14	2,95	0,67	0,24	0,78	
	31-35 yaş (2)	37	2,79	0,91			
	36 yaş ve üzeri (3)	9	2,74	0,57			

i) Yaş ve Örgütsel Adalet Arasındaki İlişki

Katılımcıların yaşlarının kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma, kendine acındırma, kendini zorla fark ettirmeye çalışma boyutu puanlarının işine sahip çıkmaya çalışma boyutları üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Farklı yaş gruplarından olan katılımcıların kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma, kendine acındırma, kendini zorla fark ettirmeye çalışma boyutu puanlarının ise benzer düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

Niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye boyutunda ise 36 yaş ve üzerindeki katılımcıların diğer yaş gruplarına göre daha yüksek düzeyde niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye eğilimi içinde oldukları görülmektedir.

Tablo 10: Yaş ve İzlenim Yönetimi Arasındaki İlişki

Boyut	Yaş	N	Ortalama	S. Sapma	F	P	İkili Karşılaştırma
Niteliklerini Tanıyarak Kendini Sevdirmeye	30 yaş altı	14	2,38	0,74	4,24	0,02	3>2,1
	31-35 yaş	37	2,86	0,74			
	36 yaş ve üzeri	9	3,24	0,57			
Kendine Acındırma	30 yaş altı	14	2,09	0,56	0,78	0,47	
	31-35 yaş	37	2,1	0,72			
	36 yaş ve üzeri	9	2,42	0,92			
Kendini Örnek Personel Gibi Göstermeye Çalışma	30 yaş altı	14	1,71	0,68	0,06	0,94	
	31-35 yaş	37	1,76	0,59			
	36 yaş ve üzeri	9	1,69	0,72			
Kendini Zorla Fark Ettirmeye Çalışma	30 yaş altı	14	1,89	0,91	0,01	0,99	
	31-35 yaş	37	1,88	0,82			
	36 yaş ve üzeri	9	1,83	0,84			
İşine Sahip Çıkmaya Çalışma	30 yaş altı	14	3,24	0,72	1,95	0,15	
	31-35 yaş	37	2,69	0,97			
	36 yaş ve üzeri	9	2,7	0,84			

5.2. Örgütsel Adalet Alt Boyutları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Yapılan korelasyon analizi sonucunda elde edilen korelasyon kat sayıları (r) ve önem dereceleri (p) bir matris şeklinde aşağıdaki gibi sunulmuştur.

Tablo 11: Örgütsel Adalet Alt Boyutları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Boyutlar	İlişki Düzeyi	Dağıtımsal Adalet	İşlemsel Adalet	Etkileşimsel Adalet
Dağıtımsal Adalet	R	1		
	P			
İşlemsel Adalet	R	,321	1	
	P	,012		
Etkileşimsel Adalet	R	,312	,800	1
	P	,015	,000	

Korelasyon analizi sonucunda dağıtımsal adalet boyutu ile işlemsel adalet boyutu arasında doğru orantılı ve düşük bir güçte, anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ($r=0,321, p<0,05$). Dağıtımsal adalet boyutu ile etkileşimsel adalet boyutu arasında doğru orantılı ve düşük bir güçte, anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ($r=0,312, p<0,05$). İşlemsel adalet boyutu ile etkileşimsel adalet boyutu arasında

doğru orantılı ve yüksek bir güçte, anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ($r=0,800$, $p<0,01$). Özet olarak örgütsel adalet boyutları kendi içinde anlamlı derecede ilişki içerisindedir. Herhangi bir boyutun puanının artmasının diğer boyutlarda da yükseltici bir etkiye neden olacağı görülmektedir. Dağıtımsal adalet boyutu, işlemsel adalet boyutu ve etkileşimsel adalet boyutu puanlarının artışının diğer iki boyuttaki adalet algı düzeyini artıracığı görülmektedir.

5.3. Örgütsel Adalet ve İzlenim Yönetimi Alt Boyutları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

İzlenim yönetimi alt boyutları ile örgütsel adalet alt boyutları arasında ilişki olup olmadığının tespit edilmesi için korelasyon analizi yapılmıştır. Boyutların kendi içerisindeki ilişkilerinin tespit edilmesi istenmiştir. Yapılan korelasyon analizi sonucunda elde edilen korelasyon kat sayıları (r) ve önem dereceleri (p) bir matris şeklinde aşağıdaki gibi sunulmuştur.

Tablo 12: Örgütsel Adalet ve İzlenim Yönetimi Alt Boyutları Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi

Boyutlar	İlişki Düzeyi	Dağıtımsal Adalet	İşlemsel Adalet	Etkileşimsel Adalet
Niteliklerini Tanıyarak Kendini Sevdirmeye Çalışma	R	,025	-,186	-,195
	P	,847	,045	,043
Kendine Acındırma	R	-,147	-,223	-,220
	P	,046	,026	,041
Kendini Örnek Personel Gibi Göstermeye Çalışma	R	-,165	-,156	-,239
	P	,045	,045	,036
Kendini Zorla Fark Ettirmeye Çalışma	R	-,248	-,219	-,185
	P	,036	,042	,045
İşine Sahip Çıkmaya Çalışma	R	-,181	-,253	-,046
	P	,045	,031	,727

Niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye boyutu ile dağıtımsal adalet boyutu arasında anlamlı bir ilişki olmadığı ($r=0,025$, $p>0,05$); işlemsel adalet boyutu arasında negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu ($r=-0,186$, $p<0,05$); etkileşimsel adalet boyutu arasında ise negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir ($r=-0,195$, $p<0,05$).

Kendine acındırma boyutu ile dağıtımsal adalet boyutu arasında negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu ($r=-0,147$, $p<0,05$); işlemsel adalet boyutu arasında negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu ($r=-0,223$,

$p<0,05$); etkileşimsel adalet boyutu arasında ise negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir ($r=-0,223$, $p<0,05$).

Kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma boyutu ile dağıtımsal adalet boyutu arasında negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu ($r=-0,165$, $p<0,05$); işlemsel adalet boyutu arasında negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu ($r=-0,156$, $p<0,05$); etkileşimsel adalet boyutu arasında ise negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir ($r=-0,239$, $p<0,05$).

Kendini zorla fark ettirmeye çalışma boyutu ile dağıtımsal adalet boyutu arasında negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu ($r=-0,248$, $p<0,05$); işlemsel adalet boyutu arasında negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu ($r=-0,219$, $p<0,05$); etkileşimsel adalet boyutu arasında ise negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir ($r=-0,185$, $p<0,05$).

İşine sahip çıkmaya boyutu ile dağıtımsal adalet boyutu arasında negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu ($r=-0,181$, $p<0,05$); işlemsel adalet boyutu arasında negatif yönde ve çok düşük düzeyde bir ilişki olduğu ($r=-0,219$, $p<0,05$); etkileşimsel adalet boyutu arasında ise anlamlı bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir ($r=0,46$, $p>0,05$).

Tablo 13: Örgütsel Adalet ve İzlenim Yönetimi ilişkisi

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişkenler		
Örgütsel Adalet Düzeyi	Niteliklerini Tanıyarak Kendini Sevdirmeye	Kendine Acındırma	Kendini Örnek Personel Gibi Göstermeye Çalışma
	-0,15	-0,21	-0,24
	$t=2,33$, $p<0,05$	$t=2,33$, $p<0,05$	$t=2,33$, $p<0,05$

$$R^2=0,32, F=3,56, p<0,05$$

Elde edilen sonuçlara göre niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, kendine acındırma ve kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma boyutları ile örgütsel adalet boyutu arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Diğer iki alt boyutun çoklu olarak ilişkili olmadığı tespit edilmiştir.

Modele göre niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, kendine acındırma ve kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma boyutları örgütsel adalet boyutunu %32 oranında açıklamaktadır. Elde edilen matematiksel modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir ($F=3,56$, $p<0,05$). Son olarak niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, kendine acındırma ve kendini örnek personel gibi

göstermeye çalışma boyutları katsayılarının da istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir.

6. SONUÇ VE TARTIŞMA

Örgütlerde tüm bu izlenim yönetimi taktikleri uygulanırken içeriklerine dikkat etmek gerekmektedir. Bu nedenle izlenim yönetimi taktiklerinin etkilerini belirleyen durumsal faktörlerin göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir. Örgütlerde bireylerin izlediği izlenim yönetimi taktikleri bireylerin kişilik özellikleri ve çeşitli değişkenlere göre farklılık göstermektedir. Bu değişkenler cinsiyet, zaman ve gerçekçi olmaktır (Lim, 2011). Cinsiyet değişkeni ele alınacak olursa; erkek egemen toplum ve örgütlerde kadınlar ikinci planda kaldıklarından dolayı iş ortamında bazı gruplara girememekte ve aynı durum karşısında erkeklerin uygulayacağı izlenim yönetimi taktiğinden farklı bir taktik uygulamak zorunda kalmaktadırlar. İngiliz ve İsveçli yöneticilere ilişkin yapılan araştırmada, izlenim yönetimi taktikleri kullanımının cinsiyete göre değiştiği, erkeklerin iş odaklı taktikleri, kadınların da yönetici odaklı taktikleri tercih ettikleri saptanmıştır. Ayrıca kadınlar erkeklerin izlenim yönetimi davranışlarına daha meyilli olduklarını düşündüklerinden dolayı erkeklere oranla izlenim yönetimi taktiklerini kullanma eğilimlerinin daha yüksek olduğu saptanmıştır (Singh ve Vinnicombe, 2001). Organizasyonun faaliyet türünün ve buna bağlı olarak çalışanların eğitim düzeyinin de izlenim yönetimi taktiklerine göre farklılık göstereceği açıktır. Eğitim düzeyi yüksek çalışanlardan oluşan bir organizasyonda çalışanlar performanslarının önemli olduğunu bilecekler ve üstleri üzerinde istedikleri etkiyi bırakmak amacıyla da rol ötesi performanslar göstermeye çalışacaklardır. Elbette burada önemli olan diğer bir husus da organizasyonun büyüklüğü ve hiyerarşik yapı düzeyidir. Hiyerarşik yapının ve otokrasinin yoğun olarak hissedildiği organizasyonlarda çalışanların daha çok yağcılık, başarısızlığa bahaneler bulma, yalvarma ve abartılı konuşma gibi izlenim yönetimi taktiklerini kullanmaları yüksek olasılığa sahiptir. Katılımcı ya da demokratik bir yönetim tarzının uygulandığı organizasyonlarda ise özür dileme, haklı çıkarma, övünç duyma, olumlu sonuçları kendinden bilme ve örnek birey olma gibi taktiklerle karşılaşılması çok daha muhtemeldir. Organizasyonlarda yapı, çalışanların diğerlerini etkilemek ve onların düşüncelerini istedikleri doğrultuda değiştirmek için kullandıkları izlenim yönetimi taktiklerinden organizasyona fayda sağlayacak olanların seçimi üzerine kurulmalıdır. Organizasyonlar ve onları yöneten pozisyonundakiler eleştirileri dikkatle dinlemeli, bu eleştirileri kişiselleştirmeden olaylara farklı açılardan bakabilmeli ve bu eleştirilerin -objektif

ve tarafsız yapılan- önemli bir kısmının kendileri için birer gelişme potansiyeline sahip olduğunu unutmamalıdır.

Organizasyonlarda liderler çalışanlara, yapmadıkları bir iş için övgü beklemek, yağcılık yapmak, yapılanları abartılı bir şekilde anlatmak, başkalarının yanlışları ve negatif çıktıları üzerinden prim elde etmek, başarısızlıklara bahaneler bulmak, yalvarmak, gözdağı vermek gibi izlenim yönetimi taktiklerini uygulayarak istedikleri davranış ve düşünce değişikliklerini elde edemeyeceklerini, aksine bunun organizasyonda hoş karşılanmayacağını ve asıl olanın işi iyi yapmak ve performans olduğunun belirli aralıklarla aktarılması önem arz etmektedir.

Bu çalışmada örgütsel adalet algısı ile izlenim yönetimi arasındaki ilişki, tesadüfi örneklem yoluyla seçilen 60 adet aynı zamanda kamu personeli olma özelliğine haiz olan TODAİE öğrencisine yapılan anketlerin analizi yoluyla incelenmiştir.

İlk olarak demografik özellikler açısından; katılımcıların cinsiyetlerinin, medeni hallerinin, eğitim düzeylerinin, gelir düzeylerinin örgütsel adalet algısı ve izlenim yönetimi üzerinde etkili olmadığı; fakat evli katılımcıların bekâr katılımcılara göre lisansüstü düzeyde eğitime sahip katılımcıların lisans düzeyinde eğitime sahip katılımcılara göre ve 4500 TL ve altında gelire sahip olan katılımcıların kendilerinden daha yüksek gelire sahip olan katılımcılara göre kendini daha yüksek düzeyde örnek personel gibi göstermeye çalışma eğiliminde olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak; katılımcıların yaşlarının işlemsel adalet ve etkileşimsel adalet boyutları üzerinde etkili olmadığı fakat dağıtımsal adalet boyutunda 36 yaş ve üzerinde olan katılımcıların ortalama dağıtımsal adalet puanlarının kendilerinden yaşça küçük olan gruba göre daha yüksek olduğu, niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye boyutunda ise 36 yaş ve üzerindeki katılımcıların diğer yaş gruplarına göre daha yüksek düzeyde niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye eğilimi içinde oldukları görülmektedir.

Üçüncü olarak, örgütsel adalet boyutlarının kendi içinde anlamlı derecede ilişkili olduğu görülmüştür.

Dördüncü olarak, çalışmada ve örgütsel adalet boyutundaki artışların niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, kendine acındırma ve kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma boyutlarındaki benzer zamanlı azalma durumları ile ilişkili olduğu görülmüştür. Ayrıca örgütsel adalet en önemli derecede etki eden boyutun kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma boyutu olduğu ve bunu

sırası ile kendine acındırma ve niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye boyutunun izlediği tespit edilmiştir.

Son olarak, niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, kendine acındırma ve kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma boyutları ile örgütsel adalet boyutu arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiş ve izlenim yönetimi davranışları ile örgütsel adalet davranışları arasındaki ilişki doğrulanmıştır. Diğer iki alt boyutlar arasında çoklu olarak ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Modele göre niteliklerini tanıyarak kendini sevdirmeye, kendine acındırma ve kendini örnek personel gibi göstermeye çalışma boyutları örgütsel adalet boyutunu %32 oranında açıklamaktadır. Elde edilen matematiksel modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir ($F=3,56$, $p<0,05$).

Yapılan çalışma sonuçlarının değerlendirilmesiyle birlikte, aşağıda bazı önerilere yer verilmiştir:

1) Yöneticiler bir taraftan örgütsel adalet algısını artırmaya çalışmalı, bir taraftan da örgütün uzun vadeli fayda elde etmesi açısından izlenim yönetimi davranışlarını fark edebilmelidir. Eğer çalışanlar çalışmak yerine çalışır görünmek ya da yağcılık gibi izlenim yönetimi taktiklerinin getirisinin daha fazla olduğunu düşünürse bu organizasyonun bütününe olumsuz etkileyecektir.

2) Yöneticiler organizasyonda çapraz kontroller yapabilir, örgütsel adalet algısını izlenim yönetimi taktikleriyle, izlenim yönetimi taktiklerini de örgütsel adalet algısı aracılığı ile kontrol edebilirler.

7. ARAŞTIRMA BULGULARININ KATKI VE SINIRLILIKLARI

a) Sınırlılıklar

Daha önce de belirtildiği gibi algılanan örgütsel adalet ve izlenim yönetimi değişkenlerinin farklı öncül ve sonuç değişkenleri arasındaki ilişkiye yönelik aracılık rolünü inceleyen çalışmalara rastlamak mümkündür. Ancak bu araştırmada ele alınan örgütsel adalet ve izlenim yönetimi değişkenleri ilişkisini inceleyen, hatta bu değişkenlerin alt boyutları arasındaki ilişki üzerine ilişkin inceleme yapan çalışmaya rastlamak pek mümkün değildir. Bu açıdan değerlendirildiğinde bu çalışma, örgütsel adalet ve izlenim yönetimi değişkenlerinin aracılık rolünü inceleyen ilk çalışma olarak kabul edilebilir. Bu da araştırmanın vurgulanması gereken güçlü bir yanı ve yazına katkısı olarak kabul edilebilir.

Yukarıda yazına yaptığı katkıları belirtilen bu çalışmanın birtakım sınırlılıkları da bulunmaktadır. Analizlere dâhil edilen kişi sayısı 60 kişi olup bu çalışmanın örnekleminin görece küçük olarak değerlendirilebileceği gibi, veri toplanan kişilerin de kamu çalışanı çatısı altında olmasına rağmen fazla çeşitlilik gösterdiği söylenebilir. Bu yüzden örneklem büyüklüğünün artırılması ve veri toplanan kamu kurumlarının sınırlandırılması verilerin belirli bir kamu kurumunu yansıtmaya fırsat yaratabilirdi. Fakat örneklemdaki kişilerin tamamen kamu çalışanı olması ve istatistiki olarak çıkan sonuçların da anlamlı ve literatüre uygun olması bu sınırlılığı azaltmış ve kamu sektörünü bütüncül olarak resmetme anlamında avantaja dönüşmüştür.

b) Uygulamaya Yönelik Katkıları

Araştırmanın uygulamaya yönelik katkılarının belirtilmesi gerekirse, ilk olarak örgütün destekleyici olarak algılanmasının önemini vurgulamakta yarar vardır. Buna bağlı olarak kurum yöneticilerinin ve insan kaynakları bölümü çalışanlarının destekleyici kültür oluşturmalarının önemini farkında olmaları söz konusu olabilir. Kurum eğitim, yurt dışı olanakları, terfi ve ücret gibi maddi olanaklarla destek sağlayabileceği gibi çalışana ve katkılarına değer verilmesi, çalışanla ilgilenilmesi gibi ilişkisel olarak da destek sağlayabilir. Çünkü çalışanların kurumlarını destekleyicileri olarak algılaması, örgütsel bağlılık, işten ayrılma niyeti gibi çalışanın örgüte yönelik tutum ve bilişlerini etkilediği gibi iş doyumu ve performans gibi işe yönelik tutum ve davranışlarını da etkilemektedir.

Alanda çalışanların dikkat etmesi gereken bir diğer konu ise yöneticinin liderlik stilidir. Bu araştırmanın bulguları, çalışanların babacan ve katılımcı liderlik stillerini olumlu, yetkici liderliği ise olumsuz olarak algıladıklarını göstermektedir. Dolayısıyla babacan ve katılımcı liderlerin çoğunlukta olduğu bir kurum yönetim tarzı açısından da daha olumlu olarak algılanıyor olabilir. Bu durum neticesinde çalışanın destek algısı ve buna karşılık gösterdiği işe ve örgüte yönelik tutumlar da değişebilir. Bunun tersine yetkici yöneticiye sahip bir çalışan da kurumu olumsuz algıladığı gibi kuruma karşı tutumları da olumsuz bir duruma dönüşebilir. Bunlara bağlı olarak yöneticilere yönelik liderlik eğitimlerinde bu tür bilgilerin verilmesi de doğru olabilir. Yöneticileri belirli bir liderlik stiline zorlamanın mümkün ve doğru bir uygulama olmadığı bilinen bir gerçektir. Ancak liderlik stilleriyle, bunların örgütsel ve işle ilgili değişkenlerle olan ilişkisi açısından yöneticilerde farkındalık yaratabilmek mümkündür.

KAYNAKÇA

- Akdoğan A. ve Aykan E., (2008), "İzlenim Yönetimi Taktikleri: Erciyes Üniversitesinde Görev Yapan Akademisyenlerin İzlenim Yönetimi Taktiklerini Belirlemeye Dönük Bir Uygulama", *Yönetim Dergisi*, Y:19 S:60.
- Andrews, Martha C. ve Kacmar, K. Michele (2001), "Impression Management by Association: Construction and Validation of a Scale", *Journal of Vocational Behavior*, 58(1).
- Araz, A. (1998), "Çeşitli Değişkenler Açısından Benlik Sunumu", *Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi*.
- Aslantürk, G. ve Şahan, S. (2012), "Örgütsel Adalet ve Örgütsel Bağlılık Arasındaki İlişkinin Manisa İl Emniyet Müdürlüğü Örneğinde İncelenmesi", *Polis Bilimleri Dergisi*, C.14(1).
- Basım, N. H., Tatar, İ. ve Şahin, N. H. (2006), "Çalışma Yaşamında İzlenim Yönetimi: Bir Ölçek Uyarlama Çalışması", *Türk Psikoloji Yazıları*, 9(18)
- Basım, N. H. ve Tatar, İ. (2008), "İzlenim Yönetimi", *Çağdaş Yönetim ve Örgütsel Başarı*, Ed: M. Şerif Şimşek ve Adnan Çelik, Eğitim Kitabevi, Konya.
- Bies, R. J. ve Moag, J. S. (1986), "Interactional Justice: Communication Criteria of Fairness", R. J. Lewicki, B. H. Sheppard & M. H. Bazerman içinde, *Research on Negotiation in Organizations*, (Vol.1) Greenwich, CT: JAI.
- Çalışkan, K. (2007), "Politik Davranış ve Etik", *İş Hayatında Etik* Ed: Suna Tevruz, Beta Yayınları, İstanbul.
- Doğan S. ve Kılıç S. (2009), "Örgütlerde İzlenim Yönetimi Davranışı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 23, Sayı: 3.
- Efeoğlu, İ. E. ve İplik, E. (2011), "Algılanan Örgütsel Adaletin Örgütsel Sinizm Üzerindeki Etkilerini Belirlemeye Yönelik İlaç Sektöründe Bir Uygulama", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 20, S. 3.
- Folger, R. ve Cropanzano, R. (1998), "Organizational Justice and Human Resources Management", *Journal of Management*, Vol. 16, No. 2.
- Greenberg, J. (1996), "The Quest for Justice on the Job: Essays and Experiments", Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 24.

- Gürbüz S. ve Mert S. İ. (2009), "Örgütsel Adalet Ölçeğinin Geçerlik ve Güvenirlik Uygulaması: Kamuda Görgül Bir Çalışma", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 42, Sayı 3, syf:118.
- Habibe T., Korkmaz, E. (2014), "Çalışanların Günlük Duygu Durumu ve Üretim Karşısı Davranışları Arasındaki İlişki: Genel Örgütsel Adalet Algısının Düzenleyici Rolü", *Türk Psikoloji Yazıları*, Haziran 2014, 17 (33), 77-87.
- Karaeminoğulları, A. (2006), "Öğretim Elemanlarının Örgütsel Adalet Algıları ile Sergiledikleri Üretkenliğe Aykırı Davranışlar Arasındaki İlişki ve Bir Araştırma", *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakuş M. ve Sedat, A. (2016), "Öğretmenlerin Bireysel ve Örgütsel Değerleri ile İzlenim Yönetimi Taktikleri Seçimi Arasındaki İlişki Düzeyi", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*: C:13, S:33, s.137.
- Karcioğlu, F. (2009), "Örgütsel İletişim ve İş Tatmini İlişkisi-Bir Uygulama", *Yönetim Dergisi*, Yıl: 20, Sayı: 63.
- Kibritçiöğlu A. (1998), "İktisadi Büyümenin Belirleyicileri ve Yeni Büyüme Modellerinde Beşeri Sermayenin Yeri", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*.
- Lim, Y. K. (2011), "A Longitudinal Study of Impression Management Strategies and Leadership Emergence: The Moderating Roles of Gender and Virtualness", *Doctor of Philosophy*, University of Oklahoma, Norman, Oklahoma.
- Masterson, S. S., Lewis-McClearn, K., Goldman, B. M. ve S. M. Taylor, (2000), *Integrating Justice and Social Exchange: The Differing Effects of Fair Procedures and Treatment on Work Relationships*, *Academy of Management Journal*, 43.
- Meydan, C. H. (2011), "Öğretmenlerin Bireysel ve Örgütsel Değerleri ile İzlenim Yönetimi Taktikleri Seçimi Arasındaki İlişki Düzeyi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2) :300.
- Önderoğlu S. (2010), "Örgütsel Adalet Algısı, İş Aile Çatışması ve Algılanan Örgütsel Destek Arasındaki Bağlantılar", *Ankara Üniversitesi Psikoloji Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*.
- Özdemir Gümrükçü N. (2006), *Sanal Topluluklarda İzlenimi Yönetme*, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Halkla İlişkiler ve Tanıtım Anabilim Dalı, Ankara.

- Özdemir Yaylacı, G. (2006), "Organizasyonlarda Kişilerarası İlişkilerde Etki Taktikleri ve Kullanımına İlişkin Literatür Çalışması", Bilig – Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi, Kış(36).
- Şahin B. ve Taşkaya S. (2010), "Sağlık Çalışanlarının Örgütsel Adalet Algılarını Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi" Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:13, Sayı:2.
- Tetik, S. (2012), "Kamu İşletmelerinde Çalışanların Örgütsel Adalet Algılarının Bazı Demografik Özellikler Açısından İncelenmesi", Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, C:4, S:1.
- Tokgöz, N., (2011), "Örgütsel Sinizm, Örgütsel Destek ve Örgütsel Adalet İlişkisi: Elektrik Dağıtım İşletmesi Çalışanları Örneği", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Ekim.
- Ülbeği, İ. D. (2011), "Örgütsel Alt Kültürlerde Örgütsel Adalet ve Güven Algısı Üzerine Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ünaldı, S. (2005), Emniyet Örgütü Yöneticilerinin İzlenim Yönetimi, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Eğitim Yönetimi, Teftişi, Ekonomisi ve Planlaması Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Yeniçeri, Ö., Demirel, Y. ve Seçkin, Z. (2002), "Örgütsel Adalet ile Duygusal Tükenmişlik Arasındaki İlişki: İmalat Sanayi Çalışanları Üzerine Bir Araştırma", KMU İİBF Dergisi, Yıl.11, S.16.
- Zaidman, N. ve Drory, A. (2001), "Upward Impression Management in the Work Place Cross-Cultural Analysis", International Journal of Intercultural Relations, 25(6).

BÜYÜKŞEHİR BAĞLI KURULUŞLARINDA DİSİPLİN KURULLARI İLE YÜKSEK DİSİPLİN KURULLARININ ANALİZİ VE BİR MODEL ÖNERİSİ

ANALYSIS OF HIGH DISCIPLINARY AND DISCIPLINARY BOARDS OF MUNICIPALITIES AND AFFILIATES, AND A MODEL PROPOSAL

Orhan Veli ALICI*

ÖZ

Günümüzde personel rejimi açısından belediyelerde ve kamu tüzel kişiliğini haiz bağlı kuruluşlarda 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre işlem yapılmaktadır. Disiplin hükümleri kapsamında önem taşıyan Disiplin ve Yüksek Disiplin Kurulları ise söz konusu Kanun'a dayalı olarak çıkarılan Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre belirlenmektedir. Ancak büyükşehirlerde kurulan özel amaçlı metropoliten kuruluşlarda (bağlı kuruluşlarda), disiplin ve yüksek disiplin kurullarının belirlenmesinde farklı uygulamalara gidildiği görülmektedir. Buna bağlı olarak süreç içerisinde uygulama birliğinin tesisi için herhangi bir standartlaştırma faaliyetinde bulunulmadığı da anlaşılmaktadır. Büyükşehirlerde yerelin merkezileşmesi şeklinde okunan dönüşüme binaen bu makalede söz konusu mevzuattaki belirsizliklere ve uygulama farklılıklarına yer verilerek, metropoliten kuruluşlar özelinde Yüksek Disiplin Kurulları için bir model önerisinde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Belediyeler, Metropoliten Kuruluşlar, Bağlı Kuruluşlar, Yüksek Disiplin Kurulu, Disiplin Kurulu.

ABSTRACT

Today, actions are taken in accordance with the Law on Civil Servants numbered 657 in terms of personnel regime in the municipalities and in subsidiaries having public legal personality. Disciplinary and High Disciplinary Committees, which bear importance within the scope of disciplinary provisions, are determined according to the provisions of the Regulation on Disciplinary Boards and Disciplinary Supervisors, which are enacted on the basis of the said law. However, in special purpose metropolitan institutions of metropolitan municipalities (In affiliated administrations), different methods are applied for determining the discipline and high disciplinary boards. Accordingly, it is understood that no standardization activities are carried out for establishing enforcement unity during the process. By virtue of the transformation, which is interpreted as the centralization of

* Dr., Kamu İç Denetçisi, orhan_alici@hotmail.com

locality in metropolitans, this article will make a proposal about the High Disciplinary Boards specific to metropolitan institutions, by including the ambiguities and enforcement diversities in the said legislation.

Keywords: Municipalities, Metropolitan Organizations, Affiliates, High Disciplinary Board, Disciplinary Board.

GİRİŞ

2004 yılı ve akabinde belediyeler özelinde önemli mevzuat değişiklikleri yaşanmış, uzun süreden beri uygulanan 1580 sayılı Belediye Kanunu ile 3030 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu mülga kılınp yerlerine 5393 sayılı Belediye Kanunu ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Geçmişten günümüze dek devam eden belediyelerin personel rejimi ile ilgili belirsizlikler gerek özel gerekse de genel mevzuat değişiklikleri ile ortadan kaldırılmıştır. Yapılan köklü reform çalışmaları ile bir yandan yerelleşme söylemini destekleyecek nitelikte değişiklikler yaşanırken bir yandan da kamunun mali yapısı disiplin altına alınmış, bu idarelerin tabi olduğu mevzuat genel anlamda da dönüşüme uğramıştır. Ancak 657 sayılı Kanun ve ikincil mevzuatında herhangi bir değişiklik süreci yaşanmadığı için personel rejiminde, öteden beri uygulanan mevzuat hükümleri ile iş ve işlemlerin icra edildiği görülmüştür. Bu çerçevede tabi olunan eski ve yeni mevzuatın işlerliği zaman zaman bazı belirsizliklere ve uygulama farklılıklarına da yol açmıştır.

Hâlihazırda yerel yönetim birimleri; il özel idareleri, belediyeler (büyükşehir, büyükşehir ilçe, il, ilçe ve belde) ile birlikler ve köyler şeklinde sıralanırken büyükşehir belediyelerinin teşkilatlandığı yerlerde özel amaçlı metropoliten kuruluşlar da yer almaktadır. Bu yapılar; İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi (İSKİ) Genel Müdürlüğü ile diğer yirmi dokuz özdeş idare ve Ankara Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi (EGO) Genel Müdürlüğü, İzmir Elektrik Su Havagazı Otobüs ve Trolleybüs İşletmesi (ESHOT) Genel Müdürlüğü ile İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmesi (İETT) Genel Müdürlüğüdür. Anılan sui generis kuruluşlar gerek tabi oldukları mevzuat gerekse de personel rejimi açısından özdeşlik göstermemektedir. Her birinin kuruluş dayanağı olan kanunlar ile teşkilat yapıları oldukça farklılaşmaktadır. Buna bağlı olarak da özelde disiplin kurulları, genelde ise yüksek disiplin kurullarının saptanmasında bu idarelerde uygulama farklılıklarına rastlanılmaktadır. Yerel yönetimler reformu çerçevesinde gerek il özel idareleri, belediyeler ve büyükşehir belediyeleri, gerekse de mahalli idare

birlikleri anlamında bir reform süreci tamamlanmışken bu sui generis kuruluşlar özelinde bir mevzuat değişikliğine gidilmemiş olması dikkat çekmektedir. Personel rejimi açısından 657 sayılı Kanun'un "Kapsam" maddesinde hala yerlerini alamayan bu idarelerin süreç içerisinde kendi özel mevzuatları ve yargı kararları ile bu Kanun'a tabi kılındıkları, ayrıca son yıllarda 657 sayılı Kanun'un değiştirilen bazı maddelerinde de bu idarelere yer verildiği görülmektedir. Bu çerçevede özellikle devletin dönüşümünde yaşanan mevzuat değişiklikleri sırasında vesayet makamınca bu idarelerin özel kanunlarının yeni kamu yönetimi anlayışı/yaklaşımı ile güncellenmesine gereksinim duyulmadığı değerlendirilmektedir.

Söz konusu metropoliten kuruluşlar; 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda "bağlı kuruluş", 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda "bağlı idare" ve "bağlı kuruluş", 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda "bağlı idare", 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda "bağlı tüzel kişiler", 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda ise "mahalli idarelere bağlı genel müdürlük" ile "büyükşehir belediyelerine bağlı genel müdürlük" kavramları ile ifade edilmiş, ancak bu kavramların tanımlamasına gidilmemiştir. 5018 sayılı Kanun'a dayalı olarak 27 Mayıs 2016 tarih ve 29724 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde "bağlı idare" kavramı; "Belediyelere bağlı, kanunla kurulan, ayrı bütçeli ve kamu tüzel kişiliğine haiz su ve kanalizasyon, otobüs, ulaştırma ve benzeri hizmetleri yürüten idareler" olarak tanımlanmıştır. Bu açıklamalardan hareketle anılan kuruluşlar özelinde bir kavram karmaşasının yaşandığı da açıktır. Bu nedenle makalede "idarenin bütünlüğü" ilkesi gereği söz konusu kuruluşların bağlı oldukları büyükşehir belediyesinin özel kanunu olan Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda yer alan "bağlı kuruluş" kavramının kullanılmasına özen gösterilmiştir.

Bu makalede öncelikle disiplin kurulları ile yüksek disiplin kurullarının oluşumuna yer verilmiş, akabinde ise 24.10.1982 tarih ve 17848 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe koyulan Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmelik kapsamında belediyelerde bu kurulların hangi mercilerden oluşacağına değinilmiştir. Öte yandan su ve kanalizasyon idareleri ile ulaşım alanında faaliyette bulunan kuruluşların disiplin kurulları ile yüksek disiplin kurullarının mezkûr yönetmelik kapsamında karşılığı aranmıştır. Ayrıca bu çalışma kapsamında disiplin yönetmeliklerine erişilebilen aynı yapıların farklı uygulamalarına da değinilerek yaşanan ayırık uygulamaların saiklerine de yer verilmiştir.

Günümüzde gerek eski gerekse de yeni mevzuatın aynı yapılar için uygulanması bir doku uyumsuzluğuna sebebiyet vermekte olup, devlet mekanizmasının yaşayan bir erk olduğu, uyumlu ve dengeli bir değişime tabi tutulması gerektiği de açıktır. Bu çerçevede makale kapsamında büyükşehir bağlı kuruluşları özelinde disiplin ve yüksek disiplin kurullarının belirlenmesi konusunda önemli uygulama farklılıklarının olduğuna değinildikten sonra eski ve yeni mevzuatın bir kuruluş kapsamında okunması sürecinde yaşanan bu belirsizliklerin ortadan kaldırılması ve uygulama birliğinin sağlanması adına, yeni kamu yönetimi yaklaşımı ile de uyumlu olacak şekilde bir model önerisine yer verilecektir.

1. DİSİPLİN VE YÜKSEK DİSİPLİN KURULLARI

14.7.1965 tarih ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu kapsamında memur sıfatı ile çalışan personelin bir takım ödev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bu hususlara değinen Kanun daha sonra "Disiplin" bölümünde uyarma, kınama, aylıktan kesme, kademe ilerlemesinin durdurulması ve devlet memurluğundan çıkarma cezalarına karşılık gelen fiilleri saymaktadır. Böylece toplumsal değer ve menfaatin korunması için kamu hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesini sağlamak amacı ile kanunların, tüzüklerin ve yönetmeliklerin gereğini yerine getirmeyenlere, uyulması zorunlu kılınan hususlara uymayanlara, yasaklanan işleri yapanlara fiilin niteliğine ve ağırlık derecesine göre yukarıda zikredilen disiplin cezalarından birisinin verileceği anılan kanunla hüküm altına alınmaktadır (Karahanoğulları, 1999: 56). Başka bir deyişle kamu hizmetlerinin sistematik bir şekilde hizmetin niteliğine uygun olarak sunulmasında kamu görevlilerinin mesleki menfaatlerinin korunması ve hizmet sunum düzenini bozan davranışlarının önlenmesi maksadıyla söz konusu görevlilerin denetlenmesi önem taşımaktadır (Kaya, 2005: 61). Bu noktada disiplin mevzuatı açısından memurların denetiminde birinci derecede sorumlu ve yetkili makamın Disiplin Amirleri olduğu görülmektedir.

Öte yandan disiplin açısından yasaklanan bir fiilin işlenmesi durumunda verilen cezaya karşı itiraz mekanizmaları da öngörülmüş, bazı önemli cezaların ise bu itiraz mercilerince karara bağlanması hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bu iki mekanizma disiplin mevzuatında "Disiplin Kurulu" ve "Yüksek Disiplin Kurulu" şeklinde adlandırılmıştır. Disiplin Kurulları, genel olarak memurlara verilen uyarma, kınama ve aylıktan kesme cezalarının itiraz mercii iken Yüksek Disiplin Kurulu ise kademe ilerlemesinin durdurulması cezasının itiraz mercii ve

devlet memurluğundan çıkarma cezasının verildiği kurul olarak belirlenmiştir (Dinçer, 1976: 79). Bu nitelikleri itibarıyla söz konusu kurulların hak arama yolları arasında yer aldığı, itiraz mercii ve temyiz aracı gibi öngörüldüğü açıktır. Başka bir deyişle disiplin ve yüksek disiplin kurulları, personel rejimi içerisinde yer edinen önemli başvuru yolları olarak kurgulanmıştır.

657 sayılı Kanun'un "Disiplin kurulları ve disiplin amirleri" başlıklı 134 üncü maddesinde; disiplin ve soruşturma işlerinde kanunlarla verilen görevleri yapmak üzere Kurum merkezinde bir Yüksek Disiplin Kurulu kurulacağı, ayrıca her ilde, bölgede ve kurum merkezinde de birer Disiplin Kurulu bulunacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kurulların kuruluş, üyelerinin görev süresi, görüşme ve karar usulü, hangi memurlar hakkında karar verebilecekleri ve disiplin amirlerinin tayin ve tespitinde uygulanacak esaslar ile bunların yetki ve sorumlulukları gibi hususların da Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceğine yer verilmiştir. Anılan maddeye dayanarak 24.10.1982 tarih ve 17848 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmelik'te söz konusu kurulların kimlerden ve nasıl oluşacağı düzenlenmiştir.

Yönetmelik'in 4/c maddesine göre; Disiplin Kurullarının başkanlıklarına, Başbakanlık ve Bakanlıklarda Müsteşar Yardımcıları, diğer kurumlarda kurumların başında bulunan Müsteşar, Genel Müdür ve Başkanların yardımcıları, üyeliklerine ise kurumların üstlendikleri ana görevlerle doğrudan ilgili birim veya birimler ile hukuk, personel, teftiş veya tetkik hizmetlerini yürüten birimlerin başında bulunan memurların yardımcıları arasından görevlendirme yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yönetmelik'in 4/d maddesine göre; Yüksek Disiplin Kurullarının başkanlıklarında ise, Başbakanlık ve Bakanlıklarda Müsteşar veya Müsteşar Yardımcıları, Diyanet İşleri Başkanlığında Başkan veya Başkan Yardımcısı, diğer kurumlarda bu kurumların başında bulunan Müsteşar, Genel Müdür ve Başkanlar, üyeliklerinde ise Disiplin Kurulunun teşekkülünde belirtilen hizmet birimlerinin başında bulunan memurların görevlendirilecekleri belirtilmiştir. Öte yandan Yüksek Disiplin Kurulu ve Disiplin Kurulu başkan ya da üyeliğinin aynı kişide birleşmeyeceği de hüküm altına alınmış, hakkında disiplin soruşturması yürütülen Devlet memurunun üyesi olduğu sendikanın temsilcisinin de disiplin ve yüksek disiplin kurullarında yer alması zorunlu kılınmıştır.

Bu çerçevede Disiplin ve Yüksek Disiplin Kurulunun her idarenin teşkilat yapısı içerisinde belirlenmesinin gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak anılan Yönetmelik'te söz konusu kurulların ne şekilde teşekkül ettirileceği hüküm altına alındıktan sonra *"Kuruluş esasları itibarıyla yukarıdaki fıkralar kapsamına girmeyen Disiplin ve Yüksek Disiplin Kurulları aşağıda gösterilmiştir"* denilerek bu hükme istisna getirilmiş ve 4/V bendinde, il ve bölge düzeyinde örgütlenen kuruluşlarla mahalli idareler özelinde, sayma yoluyla kurulların kimlerden oluşacağı hususuna açıklık getirilmiştir (Tortop, 1983: 97).

Büyükşehir bağlı kuruluşları özelinde disiplin ve yüksek disiplin kurullarının incelenmesine geçmeden önce aşağıdaki bölümde bu kurulların belediyelerde nasıl ve kimlerden teşekkül ettirileceği hususuna değinilecektir.

2. BELEDİYELERDE DİSİPLİN VE YÜKSEK DİSİPLİN KURULLARI

Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre belediyelerde ve büyükşehir belediyelerinde disiplin ve yüksek disiplin kurulu üyeleri tartışmaya mahal vermeyecek şekilde Yönetmelik'in 4 üncü maddesinin sekizinci fıkrasının (V) bendinin (B) bölümünde sayma yoluyla belirlenmiştir.

Buna göre;

-Büyükşehir Belediyelerinde Disiplin Kurulunun; genel sekreter veya başkanın görevlendireceği genel sekreter yardımcılarının birinin başkanlığında; Hukuk müşaviri veya görevlendirilecek bir avukat, Personel şube müdürü, Kararlar şube müdürü, Fen işleri daire başkanlığından görevlendirilecek bir şube müdüründen kurulacağı hüküm altına alınmışken,

-Belediyelerde ise; belediye başkanının veya görevlendireceği yardımcısının başkanlığında encümenin atanmış üyelerinden kurulacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan Yüksek Disiplin Kurulunun teşekkülünde ise farklı bir usule başvurulmuştur. Buna göre mahalli idarelerin yüksek disiplin kurulu, İçişleri Bakanlığı Yüksek Disiplin Kurulu olarak belirlenmiştir. Ancak büyükşehir belediye başkanlıklarında bu kurulların büyükşehir belediye encümeninden teşekkül edeceği de hükme bağlanmıştır. Bu açıklamalardan hareketle bütün belediyelerin disiplin kurulunun kendi teşkilatı içerisinde belirleneceği, yüksek disiplin kurulunun

ise büyükşehir belediye başkanlıkları dışında İçişleri Bakanlığı Yüksek Disiplin Kurulu olacağı hükme bağlanmıştır. Büyükşehir belediye başkanlıklarına tanınan bu istisnaya bakıldığında anılan yapılar lehine bir yetki devrinin yaşandığını söylemek de mümkün gözükmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında belediyeler için disiplin kurulu ve yüksek disiplin kurulunun belirlenmesinde mevzuatın genel ilkelerinden hareket edilmediği, “Kuruluş esasları itibarıyla yukarıdaki fıkralar kapsamına girmeyen Disiplin ve Yüksek Disiplin Kurulları aşağıda gösterilmiştir” denilerek sayma yoluyla il özel idareleri, belediye ve birliklerin kurullarına ilişkin özel düzenlemelere yer verildiği anlaşılmaktadır.

3. METROPOLİTEN KURULUŞLARDA (BAĞLI İDARELERDE) DİSİPLİN VE YÜKSEK DİSİPLİN KURULLARI

Özel amaçlı metropoliten kuruluşlar mevzuatta “büyükşehir belediyelerine bağlı idareler”, “bağlı kuruluşlar” ve “mahalli idarelere/büyükşehir belediyesine bağlı genel müdürlük” gibi kavramlarla adlandırılmaktadır. Literatürde ise bağlı kuruluş/idare yerine “özel amaçlı metropoliten kuruluşlar” kavramı kullanılmaktadır. Türkiye’de, sadece mahalli müşterek nitelikli bir veya birkaç hizmeti görmek üzere teşekkül ettirilen, ayrı bütçesi, tüzel kişiliği ve mal varlığı bulunan bu yapıların sayısı otuz üç adettir (Alıcı ve Şatır, 2012: 2). Büyükşehir belediyelerinde kurulan ve İSKİ Modeli diye adlandırılan otuz adet su ve kanalizasyon idaresi ile yapıları ve mevzuatları birbirinden farklı İETT, ESHOT ve EGO gibi üç farklı ulaşım teşekkülü bulunmaktadır.

20.11.1981 tarihli ve 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun’a göre faaliyet gösteren İSKİ ile benzeri su ve kanalizasyon idarelerinin 657 sayılı Kanun’a tabi oldukları özel kanunlarında yazılı iken; millileştirme politikası ile cumhuriyetin ilk yıllarında kurulan İETT, EGO ve ESHOT’un özel kanun ve talimatnamelerinde 657 sayılı Kanun’un 1965 yılında yürürlüğe girmiş olması hasebiyle bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır. Nitekim daha sonra yürürlüğe giren 657 sayılı Kanun’un kapsam maddesinde de bu idarelere yer verilmemiştir. Zamanla İETT, EGO ve ESHOT kendi mevzuatında 657 sayılı Kanun’un ek maddeleri üzerinden anılan kanuna tabi olduklarını hüküm altına alsalar da yaşanan belirsizlik, gerek 657 sayılı Kanun’un 2000’li yıllarda uğradığı değişimler gerekse de anılan idarelerin

genel idare kapsamındaki kuruluşlar arasında sayılması ile sona ermiştir.

Bu açıklamalardan sonra bağlı kuruluş kavramı ile anılan metropoliten kuruluşların disiplin ve yüksek disiplin kurullarına gelindiğinde, yukarıda zikredilen Yönetmelik'te, mahalli idarelerden il özel idareleri, belediyeler, büyükşehir belediyeleri ve birliklerin disiplin ve yüksek disiplin kurullarının kimlerden oluşacağına sayma yoluyla yer verilmesine rağmen, bağlı kuruluşlara söz konusu madde kapsamında yer verilmediği görülmüştür. Yönetmelik'in çıktığı tarih itibariyle ulaşım alanında faaliyet gösteren ve ilki 1939 yılından beri hizmet sunan üç metropoliten kuruluş ile sadece İSKİ'nin idari teşkilat içerisinde yer aldığı da dikkate alındığında, bu önemli kuruluşların varlığının yönetmeliğin hazırlanması sırasında yadsınamayacağı düşünülmektedir. Yönetmeliğin mahalli idareler kısmında söz konusu kuruluşlara yer verilmemiş olunmasından hareketle, anılan idarelerin disiplin kurullarını belirlemede Yönetmelik'in 4/c ve 4/d maddelerine istinaden işlem tesis etmeleri gerektiği yönünde çıkarsamada bulunmak mümkündür.

Disiplin ve yüksek disiplin kurulları, İSKİ Modeli ile ulaşım alanındaki metropoliten kuruluşlar özelinde iki farklı başlık altında incelenmiştir.

3.1. İSKİ Modelinde Disiplin ve Yüksek Disiplin Kurulları

Kuruluş esasları itibariyle yukarıda yer verilen 4/c ve 4/d fıkraları kapsamında yer almayan mahalli idareler arasında bağlı kuruluşlara yer verilmemesi nedeniyle söz konusu metropoliten kuruluşların disiplinle ilgili kurullarının 4/c ve 4/d fıkralarına göre belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Hâlihazırdaki uygulamanın bu çalışma kapsamında araştırılması ve disiplin kurullarının ne şekilde oluşturulduklarının tespit edilmesi ve mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi maksadıyla, otuz adet su ve kanalizasyon idaresinin resmi internet siteleri üzerinden yapılan incelemede, mevzuat kısmında disiplin yönetmeliklerine yer verip kamuoyuna duyuran ondokuz adet su ve kanalizasyon idaresi tespit edilmiştir. Bazı su ve kanalizasyon idarelerinin ise İçişleri Bakanlığınca çıkarılan 2015/1 nolu Disiplin Amirleri Tip Yönetmelik Taslağını aynı şekilde yürürlüğe koymaları nedeniyle disiplin kurulu ve yüksek disiplin kurulunun kimlerden oluştuğu bilgisi edinilememiş, dolayısıyla söz konusu idarelerin bu araştırma kapsamına alınması mümkün olmamıştır.

Disiplin yönetmelikleri incelenen kuruluşların yukarıda yer verilen 4/c maddesine istinaden Disiplin Kurullarını belirledikleri, ancak bu kurulların standart bir nitelik göstermediği, genel olarak da iki farklı kurul yapısı çerçevesinde anılan kurulu teşekkül ettirdikleri tespit edilmiştir. Bu iki kurul yapısına Tablo 1’de yer verilmiştir.

Tablo 1: Metropoliten Kuruluşlarda (Bağlı İdarelerde) Disiplin Kurullarının Yapısı

BİRİNCİ TİP KURUL YAPISI	İKİNCİ TİP KURUL YAPISI
Başkan: Genel Müdür Yardımcısı (Genel Müdürün görevlendireceği)	Başkan: Genel Müdür Yardımcısı (Genel Müdürün görevlendireceği)
Üye: Müfettiş (Genel Müdürün görevlendireceği)	Üye: Teftiş Kurulu Başkanı
Üye: Avukat (Genel Müdürün görevlendireceği)	Üye: 1. Hukuk Müşaviri
Üye: İnsan Kaynakları Şube Müdürü	Üye: İnsan Kaynakları ve Eğitim Dairesi Başkanı
Üye: Yazı İşleri ve Kararlar Şube Müdürü	Üye: Su ve kanalizasyon işleri ile doğrudan ilgili bir Daire Başkanı (Genel Müdürün görevlendireceği)
Üye: İlgili Sendika Temsilcisi	Üye: İlgili Sendika Temsilcisi

Yukarıda Tablo 1’de yer verilen birinci tip disiplin kurulunun, 24.04.2015 tarih ve 29336 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile yapılan değişikliğe istinaden oluşturulan ve güncel bir nitelik taşıyan disiplin kurulları olduğu; ikinci tip disiplin kurulunun ise, mevzuattaki değişime uyarlılığı kalmayan eski/mülga yönetmelik maddesine istinaden oluşturulan ve hala idamesi sağlanan kurul tipi olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan yukarıdaki ilk disiplin kurulunun teşekkülünde bazı kuruluşlarca farklı müdürlüklerin de kurula dâhil edildikleri görülmektedir. Netice itibarıyla su ve kanalizasyon idarelerinin hâlihazırdaki disiplin kurullarının standart bir şekilde belirlenmediği, başka bir deyişle kurulların teşekkülünde farklılıkların bulunduğu tespit edilmiştir.

Yapılan bu tespite binaen su ve kanalizasyon idarelerinin disiplin kurulunu belirlemede 4/c maddesine göre hareket ettikleri, başka bir deyişle kuruluşlarını yine aynı maddede yer verilen ve sayma yoluyla kurulları belirlenen il özel idaresi, belediye ve birlikler kapsamında görmedikleri anlaşılmaktadır. Bu çerçevede su ve kanalizasyon idarelerinin yüksek disiplin kurulunu teşekkül ettirmede de 4/d maddesinde belirlenen kaidelere göre hareket etmesinin gerekeceği açıktır. Ancak uygulamada bu maddeye göre işlem tesisine birkaç istisna dışında rastlanılmamıştır.

Daha önce de değinildiği üzere genel nitelikli yönetmelikte yüksek disiplin kurullarının belirlenmesinde 4/d maddesi ile 4/V-D kapsamında ikili bir ayrıma gidilmiş, 4/d kapsamında olmayan kuruluşların yüksek disiplin kurulları 4/V-D maddesinde sayma yolu ile belirlenmiş ve mahalli idarelerin yüksek disiplin kurulu olarak İçişleri Bakanlığı Yüksek Disiplin Kurulu belirlenmiştir. Bu hususta bir istisnaya gidilerek büyükşehir belediye başkanlıkları için farklı bir uygulamaya yer verilmiş ve bu kamu idarelerinde büyükşehir belediye encümeninin aynı zamanda yüksek disiplin kurulu olarak görev yapması hüküm altına alınmıştır.

Bu noktada Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Yüksek Disiplin Kurulunun belirlenmesinde;

- Yüksek Disiplin Kurulu; Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmelik'in 4/d maddesine göre Genel Müdür Başkanlığında, Teftiş Kurulu Başkanı, 1. Hukuk Müşaviri, İnsan Kaynakları Eğitim Dairesi Başkanı ile ana hizmet kapsamında belirlenecek bir daire başkanı ile sendika temsilcisinden mi teşekkül ettirileceği,
- Anılan Yönetmelik'in 4/V-D bendi uyarınca Yüksek Disiplin Kurulunun İçişleri Bakanlığı Yüksek Disiplin Kurulu mu olacağı,
- Yine anılan Yönetmelik'in 4/V-D bendi uyarınca Yüksek Disiplin Kurulunun büyükşehir belediye başkanlıkları kapsamında büyükşehir belediye encümeninden mi teşekkül ettirileceği,

hususları bir belirsizlik olarak ortaya çıkmıştır.

Araştırma kapsamında disiplin yönetmeliklerine erişilen söz konusu idarelerin Yüksek Disiplin Kurulları incelendiğinde ise bu idarelerin neredeyse tamamında Yüksek Disiplin Kurulu olarak Büyükşehir Belediye Encümeninin belirlendiği görülmektedir. İstisna olarak da Kocaeli-Malatya ve Diyarbakır Su ve Kanalizasyon İdarelerinde Yüksek Disiplin Kurulunun Yönetmelik'in 4/d maddesinde yer alan kurula benzer bir şekilde teşekkül ettirildiği tespit edilmiştir. Manisa Su ve Kanalizasyon İdaresinin ise bu iki farklı model dışında bir karar mekanizması olan Yönetim Kurulunu Yüksek Disiplin Kurulu olarak belirlediği görülmüştür (Alıcı, 2017: 125).

Bu bulgular neticesinde yukarıda da değinildiği üzere önemli bir çelişkinin yaşandığını ve idame ettirildiğini söylemek mümkündür. Su ve kanalizasyon idareleri, disiplin kurullarını mevzuatın öngördüğü 4/c maddesine göre belirlerken, yüksek disiplin kurullarını 4/d maddesine göre belirlememektedir.

Başka bir deyişle su ve kanalizasyon idareleri, disiplin kurullarının belirlenmesinde kendilerini 4/c maddesine tabi görmekte, yüksek disiplin kurullarının belirlenmesinde de kendilerini büyükşehir belediyesi ile eşdeğer kılarak 4/V maddesi kapsamında işlem yapmaktadır. Bu tespit dikkate alındığında disiplin kurullarının belirlenmesinde yaşanmayan bir sorunun yüksek disiplin kurullarının belirlenmesinde yaşandığı anlaşılmaktadır.

Araştırmaya konu olan ve Disiplin Yönetmelikleri incelenen kuruluşlardan “Yüksek Disiplin Kurulu, Büyükşehir Belediyesi Encümenidir” düzenlemesini uygulamaya koyan su ve kanalizasyon idareleri bir kenara bırakıldığında;

Diyarbakır Su ve Kanalizasyon İdaresi Disiplin Yönetmeliği’nin 6 ncı maddesine göre Yüksek Disiplin Kurulunun; Genel Müdürün Başkanlığında Hukuk Müşavirinin iştirakiyle Genel Müdür Yardımcıları ile hakkında disiplin soruşturması yürütülen personelin üyesi olduğu sendikanın temsilcisinden teşekkül edeceği hüküm altına alınmıştır. Anılan idarenin Yüksek Disiplin Kurulu üyelerine tablo halinde aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 2: Diyarbakır Su ve Kanalizasyon İdaresi Yüksek Disiplin Kurulu

1.	Başkan	Genel Müdür
2.	Üye	Genel Müdür Yardımcısı
3.	Üye	Genel Müdür Yardımcısı
4.	Üye	Genel Müdür Yardımcısı
5.	Üye	1. Hukuk Müşaviri
6.	Üye	İlgili Sendika Temsilcisi

Malatya Su ve Kanalizasyon İdaresi Disiplin Amirleri Yönetmeliği’nin Ek-2/B cetvelinde ise Yüksek Disiplin Kurulunun aşağıdaki şekilde oluşturulduğu görülmüştür.

Tablo 3: Malatya Su ve Kanalizasyon İdaresi Yüksek Disiplin Kurulu

1.	Başkan	Genel Müdür
2.	Üye	İlgili Birimin Bağlı olduğu Genel Müdür Yardımcısı
3.	Üye	1. Hukuk Müşaviri
4.	Üye	İnsan Kaynakları ve Eğitim Dairesi Başkanı
5.	Üye	İlgili Daire Başkanı
6.	Üye	Yazı İşleri ve Kararlar Şube Müdürü
7.	Üye	İlgili Sendika Temsilcisi

Kocaeli Su ve Kanalizasyon İdaresi Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Yönetmeliği'nin Ek-2/B cetvelinde ise Yüksek Disiplin Kurulunun aşağıdaki şekilde oluşturulduğu görülmüştür.

Tablo 4: Kocaeli Su ve Kanalizasyon İdaresi Yüksek Disiplin Kurulu

1.	Başkan	Genel Müdür veya görevlendireceği Genel Müdür Yardımcısı
2.	Üye	Teftiş Kurulu Başkanı
3.	Üye	1. Hukuk Müşaviri
4.	Üye	İlgili Daire Başkanı
5.	Üye	Memur Sendikası temsilci

Görülebileceği üzere bu üç idarenin Yönetmelik'in 4/d maddesine istinaden yüksek disiplin kurulunu belirleme yoluna gittikleri, ancak yönetmeliğe de yeterince bağlı kalmadıkları anlaşılmıştır.

Dikkat çekici bir husus ise Manisa Su ve Kanalizasyon İdaresi Disiplin Kurulları Yönetmeliği'nde yer almaktadır. Söz konusu Yönetmelik'in 4/2 nci maddesinde "*Manisa Su ve Kanalizasyon İdaresi Yüksek Disiplin Kurulu, Manisa Su ve Kanalizasyon İdaresi Yönetim Kurulundan teşekkül eder*" hükmü bulunmaktadır.

Örneklem dâhilinde disiplin yönetmeliklerine erişilen 19 idarenin; 15'inde Yüksek Disiplin Kurulunun Büyükşehir Belediye Encümeni, 3'ünde Genel Müdür veya Genel Müdür Yardımcısı başkanlığında idare görevlileri, 1'inde ise Yönetim Kurulu olduğu tespit edilmiştir. Netice itibarıyla Yüksek Disiplin Kurulunun 4/d maddesine göre oluşturulmadığı, istisnai olarak bu maddeyi esas alan kuruluşların da standart bir kurul teşekkül ettiremedikleri anlaşılmıştır.

Bu saptamalardan hareketle yukarıdaki idarelerin yüksek disiplin kurulunu belirleme noktasında almış oldukları kararların 2560 sayılı Kanun'un sözü/lafzı ve özü/ruhu kapsamında değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Anılan Kanun'a istinaden Bakanlar Kurulunca kurulan ve yine bu mevzuata göre faaliyetlerine devam eden su ve kanalizasyon idareleri, yargı kararları ile de sabit olmak üzere bağımsız genel müdürlük hüviyetini haiz kuruluşlardır. Başka bir deyişle ayrı kamu tüzel kişilikleri, bütçeleri ve mal varlıkları bulunmaktadır. Büyükşehir belediyesi ile olan illiyet bağları ise sadece iki unsurla sınırlıdır. İSKİ ve benzeri kuruluşların Genel Kurulu büyükşehir belediye meclisi, Yönetim Kurulu Başkanı ise büyükşehir belediye başkanıdır (Alıcı, 2017: 124). Başka bir deyişle su ve kanalizasyon idareleri ile büyükşehir belediye encümeni arasında özel ve genel kanunla herhangi

bir illiyet bağı tesis edilmemiştir. Öte yandan büyükşehir belediye encümeninin yapısı incelendiğinde belediye başkanı dışında meclisten seçilen beş meclis üyesi ile genel sekreter ve mali hizmetler dairesi başkanı hariç üç atanmış bürokrat da bu yapıda yer almaktadır. Büyükşehir belediye encümeninde yer alan atanmış beş bürokratin varlığı nazara alındığında bu idareler için yüksek disiplin kurulu olarak büyükşehir belediye encümeninin belirlenmesinin, su ve kanalizasyon idarelerinin tüzel kişilikleri ile bağdaşmayacağı ve bu yapıların idari ve mali özerkliklerini de zedeleyeceği açıktır. Ayrıca bu durum 2560 sayılı Kanun ile Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmelik'in sözüne ve özüne aykırılık da taşıyacaktır. Manisa Su ve Kanalizasyon İdaresinin, Yüksek Disiplin Kurulu olarak Yönetim Kurulunu belirlemesi esasında bu yapıların idari özerkliği anlamında yerinde bir karar olmakla birlikte Yönetmelik'in 4/d maddesine aykırılık taşımaktadır.

Diğer taraftan İSKİ Modelinde Yönetim Kurulunun atamaya yetkili bir vazifeye sahip olması da bazı disiplin cezalarının uygulanmasında bazı sakıncalara yol açabilecek niteliktedir. Bu noktada anılan Yönetmelik'in 4/d maddesi gereğince belirlenen görevliler kapsamında bir Yüksek Disiplin Kurulunun teşekkül ettirilmesi gerektiği açıklık kazanmaktadır. Bu durum Genel Müdür Başkanlığında, Teftiş Kurulu Başkanı, 1. Hukuk Müşaviri, İnsan Kaynakları ve Eğitim Dairesi Başkanı ve ana hizmet birimleri arasından belirlenecek bir daire başkanı ile sendika temsilcisinden teşekkül eden bir Yüksek Disiplin Kurulunu anlamlandırmaktadır. Ancak büyükşehir belediyelerinde yüksek disiplin kurulu olarak encümenin belirlenmiş olması da dikkate alındığında bu yapılar için encümene benzer nitelikte olan ve söz konusu idarelerin tüzel kişiliğine halel getirmeyecek nitelikte karma kurulların belirlenmesinin, yeni kamu yönetimi anlayışı/yaklaşımı ile uyumlu olacağı değerlendirilmektedir (Alıcı, 2017: 127-128).

3.2. Metropoliten Ulaşım Kuruluşlarında Disiplin ve Yüksek Disiplin Kurulları

Ulaşım alanında faaliyetlerine devam eden İETT, EGO ve ESHOT'un Disiplin Kurulları ise iç yönetmelik ve yönergeleri ile belirlenmektedir. Bu idarelerde de İSKİ ve benzeri idarelerdeki gibi mezkûr Yönetmelik'in 4/c maddesine istinaden disiplin kurullarının teşekkül ettirildiği görülmektedir. Ancak 4/c maddesine dayanarak disiplin kurullarını belirleyen bu idarelerin yüksek disiplin kurullarını belirlerken aynı Yönetmelik'in 4/d maddesine göre hareket etmedikleri anlaşılmaktadır. Öncelikle EGO Genel Müdürlüğüne bakıldığında, Kuruluş, Görev ve Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmeliği'nin "İdare Encümeninin görev ve yetkileri" başlıklı

7/3 üncü maddesinde İdare Encümeninin, kuruluşun üst karar organı ve Yüksek Disiplin Kurulu olarak karar oluşturma ve oluşturulan kararları uygulama yetki ve sorumluluğunu taşıdığı hükme bağlanmıştır. Ancak İETT ve ESHOT için yüksek disiplin kurulu ile ilgili olarak mevzuatta herhangi bir düzenlemeye gidilmediği anlaşılmıştır (Alıcı, 2017: 76). Başka bir deyişle bu idarelerin mevzuatında yüksek disiplin kurulu ile ilgili olarak bir hükme rastlanılmamıştır.

Bu çerçevede ulaşım kuruluşlarında da önemli belirsizliklerin olduğu açıktır. Daha önce de belirtildiği üzere Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmelik kapsamında bu idarelerin de disiplin kurullarını oluştururken esas aldıkları madde metnine istinaden yüksek disiplin kurullarını da belirlemeleri gerekmektedir. EGO örneğinde yasal dayanaktan yoksun bir şekilde İdare Encümenine bu yetkinin verilmesi ise kanunî idare ilkesi ile çelişmektedir. Öte yandan yüksek disiplin kurulu olarak büyükşehir belediye encümeninin belirlenmesi de anılan kuruluşların bağımsız genel müdürlük oluşuyla örtüşmemektedir. İSKİ Modelinde olduğu üzere bu kuruluşların da 4/d maddesine göre yüksek disiplin kurulunu oluşturmaları gerekmektedir. Başka bir deyişle Yüksek Disiplin Kurulu olarak ulaşım otoritelerinde Genel Müdür Başkanlığında, Teftiş Kurulu Başkanı, 1. Hukuk Müşaviri, İnsan Kaynakları Eğitim Dairesi Başkanı ve ana hizmet kapsamında belirlenecek bir daire başkanı ile sendika temsilcisinden teşekkül bir kurulun oluşturulması gerekmektedir. Yine daha önce değinildiği üzere, büyükşehir belediyesi için yüksek disiplin kurulu olarak encümenin belirlenmiş olması da dikkate alındığında bu yapılara özgü, encümene benzer nitelikte olan ve söz konusu idarelerin tüzel kişiliğine hâle getirmeyecek nitelikte karma kurulların belirlenmesi de yeni kamu yönetimi anlayışı/yaklaşımı ile uyumlu olacaktır (Alıcı, 2017: 77). Bu kapsamda aşağıda bir model önerisine yer verilmiştir. Bu model önerisine geçmeden önce, yüksek disiplin kurulu ile ilgili bir yargı kararına değinmekte yarar bulunmaktadır.

4. YARGI KARARLARINDA YÜKSEK DİSİPLİN KURULU

Her ne kadar yukarıda söz konusu idarelerin bağımsız genel müdürlük olduğu ve mevzuatta sayılan mahalli idareler arasında yer almadıkları yinelenerek bu idarelerin yüksek disiplin kurulunun genel hükümlere göre oluşturulması gerektiği kanaatine varılsa da aksi yönde neticelenen bir yargı kararı da mevcuttur.

Ankara 11. İdare Mahkemesince 5.10.2006 günlü, E:2005/2067, K:2006/3208 sayılı kararında; “ASKİ’de olarak görev yapan davacının 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na tabi olacağı ve hakkında dava konusu edilen disiplin cezasını verecek olan Yüksek Disiplin Kurulunun Bakanlar Kurulunca çıkarılacak Yönetmelik’te belirtilenler tarafından oluşturulması gerekeceği tartışmasız olup, davacı hakkında Ankara Büyükşehir Belediye Meclisince kabul edilerek yürürlüğe giren ASKİ Disiplin Yönetmeliği uyarınca cezalandırılmasında hukuki isabet bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptali ile davacının maddi kayıplarının yasal faizi ile birlikte tazmini” yönünde verilen kararın temyizen incelenmesi neticesinde Danıştay 12. Dairesinin E:2007/1295, K:2008/647 sayılı kararında; Ankara Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğünde görev yapan davacının, 657 sayılı Kanun’un 125/E-g maddesi uyarınca Devlet memurluğundan çıkarılmasına dair cezanın, Ankara Büyükşehir Belediye Encümeninden teşekkül eden Yüksek Disiplin Kurulunca verilmesi gerektiğine hükmedilerek bu açıklama çerçevesinde temyiz istemi reddedilerek ilk derece mahkemesinin kararının onanmasına karar verilmiştir. Söz konusu kararın gerekçesinin ilgili kısmında ise “Devlet Memurları Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkındaki Yönetmelik hükümlerine göre Büyükşehir Belediyesine bağlı bir kuruluş olan davalı idarede çalışan personele, dava konusu cezanın Büyükşehir Belediye Encümeni’nden teşekkül eden Yüksek Disiplin Kurulunca verileceği açıktır” denilmiştir.

Daha önceki bölümlerde yapılan tespitler ile Bakanlar Kurulunca çıkarılan yönetmelik hükümleri dikkate alındığında var olan belirsizliğin hukuki saftada da devam ettiği anlaşılmaktadır. Şöyle ki anılan Yönetmelik’te yer alan “büyükşehir belediye başkanlıklarında bu kurullar büyükşehir belediye encümeninden teşekkül eder” hükmü ile Danıştayın gerekçeli kararında geçen “Devlet Memurları Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkındaki Yönetmelik hükümlerine göre Büyükşehir Belediyesine bağlı bir kuruluş olan davalı idarede çalışan personele, dava konusu cezanın Büyükşehir Belediye Encümeni’nden teşekkül eden Yüksek Disiplin Kurulunca verileceği açıktır” ibarelerinin örtüşmediği, başka bir deyişle verilen karara dayanak olamayacağı açıktır. Görüleceği üzere yönetmelik hükmü açıkça büyükşehir belediye başkanlıklarını, daha açık bir ifade ile büyükşehir belediyesinin tüzel kişiliğini işaret ederek yüksek disiplin kurulunun encümeninden oluşacağını düzenlemiştir. Ancak anılan Yönetmelik’te bağlı kuruluşlarla ilgili herhangi bir hüküm bulunmamasına rağmen idarenin bütünlüğü ilkesi gereği büyükşehir belediyelerine bağlı olmakla beraber ayrı tüzel kişilikleri bulunan ve

Danıştay kararları ile sabit olmak üzere bağımsız genel müdürlük oldukları hükme bağlanan, özel kanununda büyükşehir belediyesi encümeni ile hiçbir surette ilişkilendirilmeyen söz konusu kuruluşların bir başka Danıştay kararıyla yüksek disiplin kurulu anlamında büyükşehir belediyesi encümeninin denetimi altına alınması önemli bir çelişki olmuştur.

Öte yandan ilk derece mahkemesinin kararında yer alan “Yüksek Disiplin Kurulunun Bakanlar Kurulunca çıkarılacak Yönetmelikte belirtilenler tarafından oluşturulması gerekeceği tartışmasız olup” ibaresi de içtihata konu idari işlemde karar cihetine giden oluşumun/kurulun tespitinde yanlışlığa gidildiğini açıklar niteliktedir. Diğer taraftan madde yazımında “büyükşehir belediye başkanlıklarında” diyerek anılan kurulun sadece büyükşehir belediye başkanlığı hiyerarşisi altında olan memurlar için karar verebileceği de hükme bağlanmaktadır. Kaldı ki Danıştayın bozma kararında geçen husus geçerli olsa idi sayma yoluyla su ve kanalizasyon idarelerinin/bağlı kuruluşların disiplin kurullarının da kimlerden oluşacağına açıkça yer verilirdi. Bu hususlar dikkate alındığında söz konusu idareler özelinde süregelen belirsizliğin oldukça girift bir hale dönüştüğünü söylemek mümkündür (Alıcı, 2017: 127). Anılan Karardan sonra bağlı kuruluşlarca yürürlüğe koyulan disiplin yönetmeliklerinden bazılarının bu karara tezat bir şekilde yukarıda yapılan değerlendirmeye uygun olarak idare bünyesinde 4/d maddesine istinaden bir kurul oluşturma yoluna gitmeleri bu karmaşıklığa ışık tutmaktadır.

Yüksek Disiplin Kurulu, devlet memurluğundan çıkarma cezası haricinde kademe ilerlemesinin durdurulması cezası için yapılan itirazları da karara bağlayan bir kurul olduğundan gerek memurlar açısından hak kaybının gerekse de kamunun yararının gözetilmesi açısından konu hakkındaki belirsizliğin sarahate kavuşturulması yararlı olacaktır. Öte yandan açıklana gelen sorunlar çerçevesinde vesayet makamınca da bir çözüme gidilmemiş olması da dikkate değer olup, karmaşık hale gelen ve bu idarelerin özerklikleri ile de bağdaşmayan söz konusu belirsizliğin giderilmesi gerekmektedir. Bu yönde bir tercihte ve eylemde bulunulması durumunda, yukarıda yer verilen farklılıkları ve sakıncaları bertaraf edebilecek nitelikte bir model önerisine aşağıda yer verilmiştir.

5. KURULLARIN STANDARDİZASYONU VE YÜKSEK DİSİPLİN KURULU İÇİN BİR MODEL ÖNERİSİ

Yukarıda disiplin kurulları özelinde yapılan tespitlerde özellikle bazı su ve kanalizasyon idarelerinin hâlihazırdaki disiplin kurullarını 4/c maddesinde yapılan değişikliğe uygun hale getirmediği, anılan maddeye istinaden oluşturulan kurulların da standart bir şekilde kurulmadıklarına değinilmişti. Bu bakımdan vesayet makamınca anılan farklılıkları ortadan kaldırmak mahiyette bir düzenlemeye gidilmesi, bağlı idare/bağlı kuruluş kavramları ile adlandırılan bu metropoliten kuruluşların disiplin kurullarının da standart bir şekilde kurulmasını sağlayıcı yönde bir aksiyon alınması yerinde olacaktır. Netice itibarıyla Yönetmelik'in 4/c maddesine göre kurulacak olan Disiplin Kurulunun aşağıdaki şekilde oluşturulması gerekmektedir.

Tablo 5: Yönetmelik'in 4/c Maddesine Göre Disiplin Kurulu

1.	Başkan	Genel Müdür Yardımcısı (Genel Müdürün görevlendireceği)
2.	Üye	Müfettiş (Genel Müdürün görevlendireceği)
3.	Üye	Avukat (Genel Müdürün görevlendireceği)
4.	Üye	İnsan Kaynakları Şube Müdürü
5.	Üye	Kurumun üstlendiği ana görevlerle doğrudan ilgili birim veya birimlerin başında bulunan memurların yardımcısı (Su ve Kanalizasyon Daire Başkanlıklarındaki müdürler ile kapsayıcı olması açısından Yazı İşleri ve Kararlar Şube Müdürü)
6.	Üye	İlgili Sendika Temsilcisi

Yüksek Disiplin Kuruluna gelince; gerek su ve kanalizasyon idarelerinde gerekse de ulaşım kuruluşlarında bu kurulun standart bir şekilde oluşturulmadığına, Yönetmelik'in 4/d maddesine istinaden teşekkül ettirilen kurulların ise farklı bir şekilde belirlendiğine yukarıda yer verilmişti. Bu tespite binaen Yönetmelik'in 4/d maddesine göre kurulacak yüksek disiplin kurulunun aşağıdaki şekilde oluşturulması gerekmektedir.

Tablo 6: Yönetmelik'in 4/d Maddesine Göre Yüksek Disiplin Kurulu

1.	Başkan	Genel Müdür
2.	Üye	Tefiş Kurulu Başkanı
3.	Üye	1. Hukuk Müşaviri
4.	Üye	İnsan Kaynakları ve Eğitim Dairesi Başkanı
5.	Üye	Ana hizmet birimleri arasından belirlenecek bir daire başkanı
6.	Üye	İlgili Sendika Temsilcisi

Bununla birlikte büyükşehir belediyelerinde encümene verilen yüksek disiplin kurulu yetkisi dikkate alındığında söz konusu görevin su ve kanalizasyon idarelerinde bu yapıya karşılık gelen Yönetim Kuruluna da verilebileceği düşüncesi ve uygulaması ortaya çıkmıştır. Aynı şekilde ulaşım otoritelerinde yer alan İdare Encümeni için de böyle bir yetkinin verilmesi söz konusu idarelerin teşkilat yapısına da uygun düşeceği değerlendirilmektedir. Ancak İSKİ Modelinde Yönetim Kurulunun atamaya yetkili bir vazifeye sahip olması da bazı sakıncalara yol açabilecek niteliktedir. Bu yüzden karma bir yapının tesisine gidilmesinin yerinde olacağı değerlendirilmektedir. Şöyle ki, söz konusu yapıların süreç içerisinde katılımcı bir yönetim anlayışı ile yönetilmediği, halktan kopuk olduğu noktasında birçok eleştiri de yapılmıştır (Keleş, 2000: 262). Başka bir deyişle halkın katılımına imkân tanıyan mekanizmaları yetersiz ve hesap verebilirlikleri düşük düzeyde olan bu yapıların sunduğu hizmetlerdeki siyasi sorumluluk, bu kuruluşların bağlı olduğu büyükşehir belediye meclisi ile başkan tarafından üstlenilmektedir (Oktay, 2016: 65). Bu hususlar da dikkate alındığında anılan kuruluşların Yüksek Disiplin Kurulunun büyükşehir belediyesi encümeni gibi bir yapıya benzer şekilde saptanmasının yeni kamu yönetimi anlayışı/yaklaşımı ile uyumlu olacağı değerlendirilmektedir. Nitekim bu yapı içerisinde hesap verme sorumluluğu olan meclis üyeleri ile belediye başkanının da yer alması yukarıda zikredilen eleştirileri törpüleyecektir. Bu noktada bir model önerisi yapıldığında disiplin kurulu üyelerini kapsamayacak şekilde Yönetim Kurulu ile İdare Encümeninin de bu kurula dâhil edilmesi yararlı olacaktır. Öneri konusu yapılan kurul yapısına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 7: İSKİ Modeli için Yüksek Disiplin Kurulu Modeli

1.	Başkan	Büyükşehir Belediye Başkanı
2.	Üye	Genel Müdür
3.	Üye	Yönetim Kurulunun diğer dört üyesi (Genel Müdür Yardımcısı ve üç üye)
4.	Üye	Büyükşehir Belediyesi Encümeninde yer alan seçilmiş beş meclis üyesi
5.	Üye	İlgili Sendika Temsilcisi

Tablo 8: İETT, EGO ve ESHOT için Yüksek Disiplin Kurulu Modeli

1.	Başkan	Büyükşehir Belediye Başkanı
2.	Üye	Genel Müdür
3.	Üye	İdare Encümeninin dört üyesi (Genel Müdür Yardımcısı ve üç daire başkanı)
4.	Üye	Büyükşehir Belediyesi Encümeninde yer alan seçilmiş beş meclis üyesi
5.	Üye	İlgili Sendika Temsilcisi

Yukarıda yer verilen model önerisine göre Yüksek Disiplin Kurulunun; Büyükşehir Belediye Başkanı Başkanlığında Yönetim Kurulunun/İdare Encümeninin beş üyesi ile Büyükşehir Belediye Encümeninin seçilmiş beş üyesinden oluşturulması öngörülmektedir. Belediye başkanının bulunmaması durumunda başkanlık görevini ilgili kuruluşun genel müdürünün yapması da bu idarelerin “bağımsız genel müdürlük” hüviyeti ile örtüşecektir.

Bu noktada vesayet makamı olarak İçişleri Bakanlığınca anılan Yönetmelik’te bir değişikliğe gidilerek metropoliten kuruluşların büyük çoğunluğunun yüksek disiplin kurulu olarak belirlendiği büyükşehir belediyesi encümenine benzer bir yapının teşekkül ettirilmesi durumunda bu idarelerin özerkliğine/bağımsız genel müdürlük oluşlarına hanel getirmeyecek şekilde karma bir kurul tesis ettirilmiş olacak, böylece standartlaşmaya gidilerek söz konusu belirsizlik ve yanlış uygulamalara da son verilmiş olacaktır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Yerel yönetimleri kapsayacak şekilde gerçekleştirilen mevzuat değişikliklerinde büyükşehir belediyelerinin giderek yerelde merkezileşmeye başladığı, buna bağlı olarak çeşitli hususlarda vesayet altından çıkarıldığını söylemek mümkündür. Nitekim büyükşehir belediyelerinde yüksek disiplin kurulu olma vasfı İçişleri Bakanlığından alınarak bu idarenin encümenine verilmiştir. Öte yandan belirli hizmetleri görmek üzere kurulan özel amaçlı metropoliten kuruluşların da yine büyükşehir belediyelerine benzer yapılar olarak görülmesi gerekmektedir. Ancak bu istisnai ve az sayıdaki teşekküllerin genellikle mevzuat yazımı ve reform süreçlerinde unutuldukları da bir gerçektir.

Gerek disiplin kurulları gerekse de yüksek disiplin kurullarının teşekkül ettirilmesinde temel mevzuatın Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmelik olduğu, ancak bu Yönetmelik’in mahiyetinde özel amaçlı metropoliten kuruluşlara, başka bir deyişle büyükşehir belediyelerine bağlı kuruluşlara yer verilmediği anlaşılmaktadır. Anılan Yönetmelik’te de 4/c maddesinde disiplin kurullarının, 4/d maddesinde de yüksek disiplin kurullarının hangi makamlardan oluşturulacağı belirtilmiştir. Ancak aynı maddede “Kuruluş esasları itibarıyla yukarıdaki fıkralar kapsamına girmeyen Disiplin ve Yüksek Disiplin Kurulları aşağıda gösterilmiştir.” denilerek anılan 4/c ve 4/d fıkraları kapsamına girmeyen kuruluşların disiplin ve yüksek disiplin kurullarının belirlendiği, bu kuruluşlar

arasında mahalli idareler olarak il özel idaresi, belediyeler ve birliklerin sayıldığı görülmüştür. Bu madde hükmüne istinaden; su ve kanalizasyon idareleri ile diğer ulaşım kuruluşlarının mahalli idareler kapsamında olduğu değerlendirilmekle beraber sayma yoluyla yer verilen kuruluşlar arasında bu idarelere değinilmediği açıktır. Buna bağlı olarak su ve kanalizasyon idareleri ile ulaşım kuruluşlarının disiplin ve yüksek disiplin kurullarının adı geçen Yönetmelik'in 4/c ve 4/d maddeleri çerçevesinde genel hükümlere göre belirlenmesi gerekmektedir.

Uygulamada disiplin yönetmeliklerine erişilen idarelerce 4/c maddesine istinaden disiplin kurullarının belirlendiği tespit edilmiştir. Yüksek disiplin kurullarının ise, bu idarelerin büyük çoğunluğunca 4/d maddesine göre belirlenmesi gerekirken belirlenmediği, sayma yoluyla yer verilen idareler arasında bu kuruluşların yer almamasına ve büyükşehir belediyesi encümeni ile illiyet bağları olmamasına rağmen yüksek disiplin kurulu olarak genelde encümenin belirlendiği görülmektedir. Özelde ise Kocaeli, Malatya ve Diyarbakır Su ve Kanalizasyon İdarelerinin 4/d maddesine göre farklı bir yüksek disiplin kurulu oluşturduğu, Manisa Su ve Kanalizasyon İdaresinin Yönetim Kurulunu, EGO'nun ise İdare Encümenini yüksek disiplin kurulu olarak görevli ve yetkili kıldığı tespit edilmiştir. Bu çerçevede özel amaçlı kuruluşlardaki disiplin ve yüksek disiplin kurullarının standart bir şekilde oluşturulmadıkları, vesayet makamınca da bu farklılıkları giderici bir önlem alınmadığı görülmektedir.

Bu noktada Yüksek Disiplin Kurulu olarak İSKİ Modelinde veya İETT-EGO-ESHOT teşkilatlarında 4/d maddesine göre Genel Müdür Başkanlığında, Teftiş Kurulu Başkanı, 1. Hukuk Müşaviri, İnsan Kaynakları Eğitim Dairesi Başkanı ile ana hizmet kapsamında belirlenecek bir daire başkanı ile sendika temsilcisinden teşekkül ettirilecek bir kurulun oluşturulması gerektiği değerlendirilmektedir. Ancak anılan idarelerde encümene benzer şekilde görevleri bulunan Yönetim Kurulu ile İdare Encümeni organlarının da söz konusu kurul vasfında faaliyet göstermeleri imkân dâhilindedir. Nitekim büyükşehir belediyelerinde yüksek disiplin kurulu olarak encümenin görevlendirilmesi de dikkate alındığında karma bir komisyonun da yapılacak olan bir mevzuat değişikliği ile görevli kılınması mümkün gözükmemektedir. İSKİ Modelinde meclisin genel kurul olması, diğer ulaşım kuruluşlarında da belediye meclisinin bütçe, kesin hesap ve kadro iptal-ihdasında yetkili olduğu esas alınırca bu karma yapıda meclis üyelerine de yer verilmesi mümkün gözükmemektedir. Bu kapsamda vesayet makamının da var olan belirsizliğin giderilmesini teminen Yönetmelik'in 4/d maddesine istinaden standart bir yüksek

disiplin kurulunun oluşturulması veya Yönetim Kurulu-İdare Encümeninin yetkili kılınması veya Yüksek Disiplin Kurulu olarak karma bir yapı öngörmesi yerinde olacaktır. Bu alternatifler dâhilinde 4/d maddesine istinaden yukarıda zikredilen kurulun oluşturulması ile karma bir kurulun sisteme kazandırılması daha ağır basmaktadır. Encümene benzer karma bir yapının sadece yüksek disiplin kurulu olarak görev yapabilmesini teminen bir aksiyon alınması durumunda; Büyükşehir Belediye Başkanının Başkanlığında Genel Müdür ve İdare Encümeni/Yönetim Kurulu üyeleri ile Büyükşehir Belediye Encümeninin meclis tarafından seçilen beş üyesinden oluşturulacak bir kurulun gerek mevzuata gerekse de bu idarelerin sistem içerisindeki konumuna uygun olacağı değerlendirilmekte ve önerilmektedir. Böyle bir uygulamanın gerçekleşmesi halinde sayısı 33 olan özel amaçlı metropoliten kuruluşlarda sıkça rastlanan farklı kurul yapıları ortadan kalmış olacak, belirlenecek olan standart kurulların idamesi de sağlanmış olacaktır. Ayrıca bu yapılara yönelik olarak ileri sürülen temel eleştiri noktaları kısmen de olsa katılımcı yönetim ve hesap verilebilirlik çerçevesinde ortadan kalkmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Adana ASKİ Disiplin Yönetmeliği, <http://www.adana-aski.gov.tr/images/disiplin.pdf>, Erişim Tarihi: 19/5/2017.
- Alıcı, Orhan Veli (2017), Özel Amaçlı Metropolitan Kuruluşlar, Orion Yayınları, Ankara.
- Alıcı, Orhan Veli ve Şatır, Ahmet İhsan (2012), "Türk Kamu Yönetimi Sistematiğinde Özel Amaçlı Metropolitan Yönetim Kuruluşlarının Analizi", Mevzuat Dergisi, Yıl 15, Sayı 174, ss. 1-15.
- Ankara ASKİ Disiplin Amirleri Yönetmeliği, <http://aski.gov.tr/Yukle/Dosya/mevzuatlar/yenidisiplin-amirleriyonetmeligi.pdf>, Erişim Tarihi: 19/5/2017.
- Ankara EGO Genel Müdürlüğü Kuruluş Görev ve Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik, <http://www.ego.gov.tr/tr/sayfa/48/mevzuat>, Erişim Tarihi: 19/5/2017.
- Antalya ASAT Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Yönetmeliği, <https://www.asat.gov.tr/files/yonetmenlik/disiplin1.pdf>, Erişim Tarihi: 20/5/2017.
- Balıkesir BASKİ Memur Disiplin Yönetmeliği, <http://www.balikesir-baski.gov.tr/kaynak/mevzuat/m14122015.172137.pdf>, Erişim Tarihi: 21/5/2017.
- Bursa BUSKİ Genel Müdürlüğü Disiplin Amirleri Yönetmeliği, <http://www.buski.gov.tr/content/uploads/genel/kategoriler/Yonetmelikler/Disiplin%20Amirleri%20Yonetmeligi.pdf>, Erişim Tarihi: 22/5/2017.
- Dinçer, Yıldız (1976), "Devlet Memurlarının Disiplin Hukuku", Amme İdaresi Dergisi, Cilt 9, Sayı 1, ss. 71-94.
- Diyarbakır DİSKİ Disiplin Yönetmeliği, http://www.diski.gov.tr/images/Mevzuat_Y%C3%B6netmelikler/Disiplin.pdf, Erişim Tarihi: 22/5/2017.
- Eskişehir ESKİ Disiplin Amirleri Yönetmeliği, <http://www.eskisehir-eski.gov.tr/uploads/kurumsal/disiplinamirleri.pdf>, Erişim Tarihi: 23/5/2017.
- Gaziantep GASKİ Memur Disiplin Yönetmeliği, http://gaski.gov.tr/page.php?m1_id=2&m2_id=5, Erişim Tarihi: 24/5/2017.
- İstanbul İSKİ Genel Müdürlüğü Memur Disiplin Yönetmeliği, <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/61017>, Erişim Tarihi: 19/5/2017.
- İzmit İSU Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Yönetmeliği, <https://www.isu.gov.tr/media/gallery/72261e86-0e10-4cf6-a80e-f85630dcc0a3.pdf>, Erişim Tarihi: 20/5/2017.

- Kahramanmaraş KASKİ Disiplin Yönetmeliği, <http://maraskaski.gov.tr/disiplin-yonetmeligi>, Erişim Tarihi: 21/5/2017.
- Karahanoğulları, Onur (1999), "Memur Disiplin Hukukunun Niteliği ve İlkeleri", Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, Cilt 8, Sayı 3, ss.55-77.
- Kaya, Cemil (2005), "Memur Disiplin Suç ve Cezalarına ve Disiplin Soruşturmasına Hakim Olan Temel İlkeler", Amme İdaresi Dergisi, Cilt 38, Sayı 2, ss. 61-87.
- Keleş, Ruşen (2000), Yerinden Yönetim ve Siyaset, Cem Yayınevi, İstanbul.
- Konya KOSKİ Disiplin Amirleri Yönetmeliği, <http://www.koski.gov.tr/mMevzuat/yonetmelikler.php?pd=619&>, Erişim Tarihi: 24/5/2017.
- Malatya MASKİ Disiplin Amirleri Yönetmeliği, <http://www.maski.gov.tr/yonetmelikler1/6.pdf>, Erişim Tarihi: 20/5/2017.
- Manisa MASKİ Disiplin Kurulları Yönetmeliği, <http://www.manisasu.gov.tr/Content/files/pdf/mevzuat/2%2017%20disiplin%20kurullar%c4%b1%20y%c3%b6netmeli%c4%9fi.pdf>, Erişim Tarihi: 20/5/2017.
- Mersin MESKİ Disiplin Amirleri Yönetmeliği, <http://www.meski.gov.tr/Mevzuat-Belge/33/disiplin-amirleri-yonetmeligi.html>, Erişim Tarihi: 21/5/2017.
- Muğla MUSKİ Disiplin Amirleri Yönetmeliği, <http://win.muski.gov.tr/mevzuat.htm>, Erişim Tarihi: 21/5/2017.
- Oktay, Tarkan (2016), "Metropol Kent Yönetimi Yaklaşımları ve Uygulama Modelleri", Strategic Public Management Journal (SPMJ), No: 4, ss. 49-71.
- Sakarya SASKİ Memur Disiplin Yönetmeliği, <https://www.sakarya-saski.gov.tr/media/gallery/4703db72-9441-4568-a088-51193baccde6.pdf>, Erişim Tarihi: 23/5/2017.
- Şanlıurfa ŞUSKİ Memur Disiplin Yönetmeliği, <http://suski.gov.tr/template/genelmudur/mevzuat.html>, Erişim Tarihi: 25/5/2017.
- Trabzon TİSKİ Memur Disiplin Yönetmeliği, <https://www.tiski.gov.tr/media/gallery/1d9933cf-11b4-4349-b307-4cffbac39d7c.pdf>, Erişim Tarihi: 24/5/2017.
- Tortop, Nuri (1983), "Disiplin, Disiplin Cezaları ve Disiplin Suçları", Amme İdaresi Dergisi, Cilt 16, Sayı 3, ss. 89-100.

TÜRKİYE'DE KADIN EMEĞİNİN ETKİNLİK SORUNU VE MAKROEKONOMİK ETKİ KANALLARI

EFFICIENCY PROBLEM OF WOMEN'S LABOR IN TURKEY AND ITS MACROECONOMIC IMPACT CHANNELS

Barış AYTEKİN*

Öz

"Toplumsal cinsiyet eşitsizliği (TCE)" sorunu, Türkiye'de ağırlıklı olarak sosyoekonomik alanda cinsiyete bağlı eşitsizliklerle ortaya çıkmaktadır. Bunun en önemli çıktısı ise kadın emeğinin etkinlik sorunu olmaktadır. TCE sorunu bu açıdan yaşamın tüm alanlarında etkileri olan, süregelen bir problem olarak nitelendirilebilir. Özellikle "kadın emeğinin görünmezliği" sorunu -ekonomi literatüründe vurgulanmasına rağmen, çözümü için politikaların yetersiz kalması sosyoekonomik ve ekonomi politik sonuçları bakımından yıkıcı olmaktadır. Türkiye'de de son yıllarda, -kriz konjonktürü sayılmazsa- görece yüksek ekonomik büyümeye rağmen kadının sosyo-ekonomik alanda yetersiz konumu, iktisadi büyümenin refah artışı amacını kısıtlamaktadır. Bu açıdan ekonomik, sosyal ve siyasi katılımcılık fırsatları açısından ortaya çıkan boşlukların yüksek olması, bu problemin çeşitli kanallarla ekonomik ve sosyal yapıyı etkilemesine neden olmaktadır. Türkiye'de TCE sorununun makroekonomik etki kanallarının incelenmesi, ekonomik büyüme ve tasarruf yetersizliği sorunları yanında istihdama katılım boşluklarının azaltılmasına yönelik çözüm önerileri sunacaktır. Türkiye gibi gelişmekte olan bir ekonomi için "istihdamsız büyüme" sorunu özellikle son yıllarda dikkat çeken önemli bir problem olmaktadır. Kadın emeğinin etkinlik sorununun ele alınmasının, makroekonominin üç önemli alanına (istihdam, büyüme ve kamu finansmanı dengesi) ilişkin çözüm önerilerine katkı sağlaması beklenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Toplumsal Cinsiyet Eşitsizliği, Kadın Emeğinin Etkinliği, Makroekonomik Sorunlar.

ABSTRACT

The problem of "social gender inequality" (SGI) emerges with gender-related inequalities mainly in the socioeconomic context in Turkey. The most important outcome of this is the efficiency problem of women's labor. In this respect, SGI is a chronic problem that affects all areas of life. Particularly, the problem of "invisibility of women's labor", although highlighted in the economic literature, is destructive because of the inadequacy of the policies for solution and the socio-economic and political-economic consequences. In Turkey, (apart from the crises conjunctures) the insufficient socio-economic status of women, despite the high economic growth, limits the welfare targets of economic growth. In this respect, there are high gaps in terms of economic, social, and political participation opportunities, and this problem affects the social and economic structure through various

* Yrd. Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi İİBF İktisat Bölümü, baytek02@gmail.com

channels. The examination of the macroeconomic impact channels of the SGI problem in Turkey will provide a solution for reducing the gaps in employment participation as well as economic growth and inefficiency problems. For a developing economy like Turkey, “jobless growth” has become an important problem especially in recent years. Addressing the efficiency of women’s labor is expected to contribute to solution proposals for the three main areas of macroeconomics (employment, growth and public funding balance).

Keywords: Social Gender Inequality, Efficiency of Women’s Labor, Macroeconomic Issues.

GİRİŞ

Özel bir üretim faktörü olarak düşünülebilecek kadın emeği iktisadi büyümenin ve kalkınmanın güçlü bir anahtarı olmaktadır. Çünkü kadın emeği bir üretim girdisi olarak daha etkin (hem verimli sektörlerde istihdam edilmesi hem de iktisadi katılım oranının yüksek olması) kullanıldığında toplam çıktı düzeyini artırma olanağına sahip olurken, diğer yandan eğitim, siyasal katılımcılık, gelir olanaklarına bağlı olarak sosyoekonomik bileşenleri etkileyerek kalkınmaya katkı sağlayacaktır.

Bir ekonomide kadın emeğinin etkin kullanılmaması ise potansiyel milli gelirin optimum düzeye ulaşmasını engelleyecektir. Genel olarak az gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde kadın emeğinin istihdama katılım oranı, verimliliği, katma değeri yüksek sektörlerde çalışma düzeyi, gelir olanakları düşük olmaktadır. Bu durum toplumsal cinsiyet eşitsizliği (TCE) sorununun da etkilediği sosyoekonomik eşitsizliklerden kaynaklanmaktadır.

TCE sorunu, cinsiyete bağlı olarak çalışma veya aile yaşamında kaynaklara sahip olma veya kullanım olanakları açısından ortaya çıkan eşitsizliklerden kaynaklanmaktadır. TCE, eğitim ve/veya sağlık gibi beşeri sermaye gücünü artıran olanaklara ulaşabilme sorunu; siyasal katılım yeterliliklerinde ortaya çıkan boşluklar; gelir eşitsizlikleri gibi birçok alanı kapsayan çok boyutlu bir probleme vurgu yapmaktadır (Aytekin, 2014: 4).

Diğer yandan kadın emeğinin etkinlik sorunu Türkiye’de TCE sorununun en önemli bileşeni olarak göze çarpmaktadır. Cinsiyete bağlı olarak ekonomik eşitsizlik boşlukları, “Dünya Ekonomik Forumu”nun (WEF) hesapladığı TCE indeksinin düşük değere sahip olmasında önemli bir rol üstlenmektedir. WEF’in TCE sorununu ölçmek amacıyla geliştirdiği indekste yer alan sosyoekonomik bileşenlerin ekonomik büyüme ve kalkınma ile ilişkisi bulunmaktadır.

WEF, TCE’nin ölçülebilmesi için sosyoekonomik bazı bileşenlere dayanarak çalışmalar yapmıştır. WEF’in bu açıdan cinsiyete bağlı olarak kaynak ve fırsatlara ulaşım olanaklarını dikkate aldığı ifade edilebilir. WEF, temel unsurlar olarak ekonomik ve siyasal katılımcılık olanakları ile eğitim ve sağlık olanaklarını seçmiş ve bu amaçla “Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Açığı İndeksi (TCEAI)” oluşturulmuştur.

Diğer yandan BM, TCE sorunu açısından kadın emeğini, sürdürülebilir büyüme (SB) ve kalkınmanın bir bileşeni olarak tanımlarken, sürdürülebilir kalkınmaya girdi sağlayan ana hissedar grubu olarak kadınları kabul etmiştir. Zira kalkınmanın beşeri kaynağı, kendine özgü ihtiyaçları ve talepleri olan kadın ve erkek, yani yetişmiş emek gücü olmaktadır (Tansel, 2012: 142).

Küreselleşme ile her alanda yoğunlaşan rekabet ortamı bütün dünya ekonomilerinde bir baskı oluşturmıştır. Rekabet gücünü arttırmak isteyen tüm ülkelerin de özellikle emek piyasalarını modernize etmeleri gereği ortaya çıkmıştır. Emeğin eksik istihdamında önemli yer tutan kadın emeğinin sistem dışında bırakılmasının engellenmesi, ülkelerin ekonomik gayrisafı milli hâsıllarının artırılması ve ekonomik kalkınmanın itici güçlerinden biri olarak kabul edilmiştir (Ecevit, 2010: 6).

Türkiye’de TCE sorunu özellikle ekonomik alandaki eşitsizlikler açısından daha fazla ön plana çıkmaktadır. Türkiye’de istihdama katılım oranı açısından cinsiyete bağlı olarak ortaya çıkan boşluklar yüksektir. Bu durum gelir olanaklarını kısıtlamaktadır. Bunun yanında bu oran, siyasal katılım düzeyi yüksek gelişmiş ülkelere göre oldukça düşüktür. Bu durumun ekonomik büyüme ve kalkınmayı olumsuz etkilediği ifade edilebilir. Kadın emeğinin etkin kullanımının, doğurganlık ve bağımlı nüfus oranı, gelir olanaklarına bağlı olarak toplam tasarruf düzeyi vb. değişkenleri de etkilediği düşünülrse Türkiye’de TCE sorununun önemi daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Yakın zamanlarda yapılan çalışmalar, doğurganlık oranının düşmesine rağmen üretken yaşlardaki nüfus payının arttığı ekonomilerde, bu demografik dönüşümün ekonomik büyümeyi artırıcı bir etki yaptığını göstermiştir (Sayan, 2002: 246). Türkiye’de 2000’li yıllardan sonra tarımsal sektörde yaşanan hızlı çözümlerle birlikte, özellikle tarım dışı sektörün ağırlıklı olduğu kentsel alandaki kadın emeğinin ekonomik katılımcılık düzeyi giderek yükselmektedir.

Çalışmanın amacı Türkiye’de kadın emeğinin etkinlik sorununun makroekonomik alanı çeşitli kanallarla etkileme boyutunun vurgulanmasına

yöneliktir. Makroekonomik olarak bu etkilerin sadece işgücü piyasasıyla sınırlı olmadığı da özellikle dikkate alınmalıdır.

TCE sorunu sonucunda, kadın emeğinin; iktisadi büyüme, kamu maliyesi dengesi, sosyal sigorta sisteminin sürdürülebilirliği, kadın emeğinin gelir olanaklarıyla birlikte tasarruf havuzunun büyütülebilmesi vb. birçok değişkeni etkileme olanağı bulunmaktadır.

Bu konuda bütün değişkenlerin ele alınması mümkün olmamakla birlikte genel olarak etkileme kanallarının ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Çalışmada öncelikle Türkiye’de TCE sorunu çerçevesinde kadın emeğinin etkinlik sorunu ele alınmış daha sonra ise kadın emeğinin makroekonomik değişkenleri etkileme kanalları vurgulanmıştır.

1. TCE SORUNU AÇISINDAN KADIN EMEĞİNİN ÖNEMİ VE MAKROEKONOMİK SONUÇLARI

TCE sorunu ağırlıklı olarak ekonomik alanda cinsiyete bağlı boşluklarla ortaya çıkmaktadır. Kadın emeğinin tarımsal sektörde daha yoğun olarak kullanıldığı ekonomilerde, sanayi ve hizmet sektörlerine katılımı düşük düzeyde kalmaktadır. Eğitim ve sağlık olanakları açısından ortaya çıkan eşitsizlikler ise beşeri sermaye gücü ve verimlilik sorunu açısından önemli olmaktadır. Diğer yandan siyasal alandaki eşitsizliklerin de ekonomik sonuçları ortaya çıkmaktadır.

WEF’in “Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Açığı İndeksi” TCE’yi dört temel özelliğe göre hesaplanmaktadır. Ekonomik katılımçılık ve fırsatlar, eğitim ve sağlık olanakları ile siyasal güç olanakları bu indeksin hesaplanmasında temel unsurlar olmaktadır (WEF, 2016). Diğer yandan WEF’in, TCE indeksinin ölçülmesinde kullandığı bileşenlerin hepsinin işgücü piyasasını etkileme kanalları bulunmaktadır. Bu açıdan özellikle ekonomik alandaki eşitsizlikler, kadın emeğinin etkinlik sorunu açısından daha da önemli olmaktadır.

Ekonomik büyüme sorunu, üretim faktörlerinin tam istihdam düzeyinde kullanılabilmesi yanında beşeri sermaye gücü, verimliliği, sektörel istihdam yapısı vb. niteliksel olarak sahip olduğu özelliklerin gelişmişlik düzeyine de bağlı olmaktadır. Ayrıca bir ekonomide yatırım olanakları açısından gelir ve tasarruf düzeyi de önemli olmaktadır. Kalkınma sorunu ve sektörel yapının dönüşüm süreci açısından katma değeri yüksek olan bir üretim yapısının ortaya çıkabilmesi de gereklidir.

“Toplumsal cinsiyet eşitliği açığı” terimi özellikle kadın emeğinin etkinlik sorunu sonucunda ortaya çıkan düşük istihdam düzeyini ve ulusal gelirde ortaya çıkan boşluğu ifade etmektedir. Gelişmiş ekonomilerde bu boşluğun ortadan kaldırılması yoluyla ekonomik büyümenin artırılması bir ekonomi politikası olarak uygulanmaktadır. Örneğin ABD’de 1970 ve 2009 yılları arasında, kadın istihdam oranı %37’den %48’e yükselerek, yaklaşık 40 milyonluk bir istihdam artışı ortaya çıkmış ve bunun sonucunda ulusal gelirde yaklaşık %25’lik bir artış sağlanmıştır (Joanna ve Lareina, 2011: 4).

Eksik istihdam, bir ekonomide üretim faktörlerinin var olan teknolojik düzeye göre tam ve en etkin biçimde kullanılmamasıdır. Çalışabilir nüfusun bir kısmı geçici veya sürekli olarak geçerli ücret düzeyinde ve çalışma koşullarında iş bulamamaktadır. Böylece, ekonomide üretilen mal ve hizmet miktarları, üretilmesi olanaklı bulunanın altında kalmaktadır. Kaynaklar israf edilmekte, ulaşılabilecek refah düzeyinin altında bir yaşam standardı sürdürülmektedir (Ekin, 2000: 34).

Diğer yandan kadınların eğitim olanakları açısından ortaya çıkan eşitsizlikler ekonomik büyümeyi birçok kanaldan olumsuz olarak etkilemektedir. Beşeri sermaye gücü, doğurganlık oranı, gelir olanakları, sektörel istihdam biçimi doğrudan veya dolaylı yollarla eğitim olanaklarına bağlıdır.

Genel olarak, yüksek doğurganlık oranlarının görüldüğü gelişmekte olan ülkelerde çocuk bağımlılık oranı gelişmiş ülkelere göre daha yüksektir. Azalan bağımlılık oranlarının ekonomik büyümeyi teşvik eden örnekleri bu açıdan dikkat çekmektedir. Birçok Latin Amerika ve Doğu Asya ülkesinin hızlı ekonomik büyümesinde son 40 yıl içerisinde azalan çocuk bağımlılık oranlarının etkisi söz konusudur (Gökbunar ve Koç, 2009: 18).

TCE sorununun önemli bir diğer çıktısı ise cinsiyete bağlı gelir eşitsizlikleridir. Özellikle kayıt dışı sektörlerde çalışan kadınlar emekleri karşılığında daha düşük ücretlere maruz kalmaktadır. Gelir dağılımındaki eşitsizlikler makroekonomik (ulusal gelir) açıdan üretim olanaklarında etkinsizlik ve toplumsal fakirliğin artması ile sonuçlanmaktadır. İşsizlik, yoksulluk ve enflasyon bileşenlerinden oluşan “hayat pahalılığı” ilk önce ve en çok kadınlara; kadın emeğine ve satın alma gücüne zarar vermektedir. İktisadi krizlerde ise işten ilk çıkarılanlar genellikle kadınlar olmaktadır (Kalaycı, 2010: 95).

Diğer yandan eğitim ve istihdam olanakları açısından ortaya çıkan eşitsizliklerin ekonomik büyümeyi azalttığı konusunda çok sayıda bulgu elde edilmiş olmasına rağmen teorik olarak eğitim, istihdam ve ücret farklılıklarının

ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini birbirinden ayırabilmek de kolay olmamaktadır (Klasen ve Lamanna, 2008: 6).

Bu açıdan OECD ülkelerinde son 20-30 yılda düşük becerili grupların istihdam ve ücret düzeyi kötüye gitmektedir. 1979-1992 yılları arasında OECD üyesi Avrupa ülkelerinde işsizlik oranı ortalama %5,4’ten %9,9’a yükselirken işsizliğin büyük oranda becerisiz işgücü grubunda yoğunlaştığı göze çarpmaktadır. 1991-2001 döneminde toplam istihdam oranı OECD ülkelerinde yıllık %0,1 oranında artarken, bu dönemde düşük eğitim düzeyindeki çalışanların istihdam oranı yılda %0,3 azalmıştır (OECD, 2004 ve Machin, 2001’den aktaran Çelik, 2008). Bu sonuç eğitim olanaklarının istihdama katılım düzeyi ve verimlilik kanalıyla ekonomik büyümeyi etkileme olanağına dikkat çekmektedir. Kadın emeği için bu durum daha da önemli olmaktadır.

Ancak kadın emeği genellikle, sanayi sektörünün aksine, büyüme oranı ve potansiyel büyümesi görece düşük olan tarım ve kayıt dışı (informal) sektörlerde yoğunlaşmaktadır. Bu da iktisadi kalkınmanın fırsat ve yararlarını sınırlandırmaktadır. Bu itibarla günümüzde bir ülke küresel ekonomi içinde gelişen istihdam ve gelir sağlayan fırsatlardan yarar sağlamak arzusundaysa, kadının bilgi ve becerilerine yatırım yapması yaşamsal önem taşımaktadır (Heyzer, 2001’den aktaran Kalaycı, 2010: 72).

1980’li yılların başında küresel anlamda işgücünün yaklaşık olarak tarımdaki istihdam payı %53, sanayideki payı %19 ve hizmet sektöründeki payı %28 düzeyinde iken 2000’li yıllara girildiğinde mevcut gelişmeler sonucunda küresel işgücünün istihdamdaki dağılımı tarım %16, sanayi %25, hizmet ise %59 şeklinde olmuştur (Uyanık, 2008: 218).

Bu sonuç ekonomik büyümenin artmasıyla birlikte artık hizmet sektörünün kadın emeği için daha önemli bir istihdam alanı olacağını göstermektedir. Ayrıca kadın emeğinin etkinlik sorunu mikroekonomik alanda uygulanan politikalar açısından da önemli olmaktadır. Cinsiyete bağlı eşitsizlikleri azaltacak mikroekonomik politikalarla kaynakların daha etkin kullanılması imkânı ortaya çıkacaktır. Örneğin girişimcilik olanaklarının geliştirilmesi işgücü piyasası açısından olumlu katkı sağlayacaktır. Pichelmann’ın da (2012: 68) vurguladığı gibi mikroekonomik yapısal politikalar, istihdam düzeyi yüksek olan daha hızlı sürdürülebilir büyümeye katkı yapmaktadır.

2. TÜRKİYE’DE TCE SORUNU VE KADIN EMEĞİNİN ETKİNLİK SORUNU

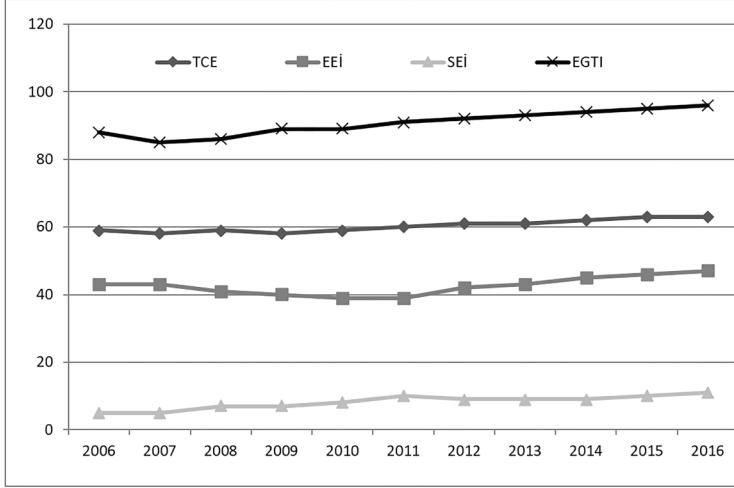
WEF’in (2016) kadın ve erkeğin yaşadıkları ülkenin kaynak ve fırsatlarına ne kadar ulaştığını ölçmek için hazırladığı “Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Açığı Endeksi” (Gender Gap Index, GGI) adlı raporu 2016 yılı verilerine göre, Türkiye, kadınlara sağlık, eğitim, ekonomik güç ve siyasi temsil gibi çeşitli alanlarda sağlanan haklar bakımından yaklaşık 150 ülke arasında “0.623” toplam puan (GGI’ye göre, puan 0’dan 1’e yaklaştıkça eşitsizlik azalmaktadır) ile 130. sırada yer almaktadır.

WEF’in 2006-2016 döneminde Türkiye için hesapladığı TCE bileşenlerinden cinsiyete bağlı olarak Ekonomik Eşitlik İndeksi (EEİ) yaklaşık olarak 0,4 puanlık bir ortalamaya sahip olurken, dönem içinde çok fazla bir gelişme eğilimine de sahip olmamıştır. Bu açıdan EEİ’nin hesaplanmasında kullanılan ekonomik katılımcılık, finansal olanaklara sahip olma, ücret düzeyi vb. alt bileşenleri açısından Türkiye’de cinsiyete bağlı eşitsizliklerin yüksek olduğu ortaya çıkmaktadır.

WEF’in göstergelerine göre, TCE indeksinin bir diğer bileşeni olan Siyasal Eşitlik İndeksi (SEİ) ise, 0,2 puanın altında kalmıştır. SEİ ve EEİ’nin düşük değerlerde olması, TCE indeks değerinin düzelme eğiliminin de olumsuz etkilendiğini ortaya çıkarmaktadır. “Global Gender Gap” Raporuna göre Türkiye’nin özellikle ekonomik katılımcılık ve fırsatlar ile siyasal güç olanakları bileşenleri açısından hesaplanan puanlarının düşüklüğü, indeks ortalamasının da düşük kalmasına neden olmaktadır.

Diğer yandan eğitim olanakları açısından cinsiyete bağlı eşitsizliklerin durumunu gösteren indeks değeri (EGTI) diğer alt bileşenlere göre daha iyi durumdadır. Dönem içinde bu alanda bir iyileşme ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. 2006-2016 dönemi için Türkiye’de TCE indeksi ve alt bileşenlerinden eğitim, ekonomi ve siyasal alanda hesaplanan puanların değişimi Grafik 1’de gösterilmiştir:

Grafik 1: Türkiye’de TCE İndeksi ve Alt Bileşenlerinin Değişimi (2006-2016), (%)



Kaynak: WEF, 2006-2016 dönemi verilerinden elde edilmiştir.

Grafik 1 yorumlanırsa 2006-2016 döneminde Türkiye için hesaplanan TCE gösterge değerlerinde çok az bir düzelme olduğu görülmektedir. Bu açıdan TCE indeksinin yaklaşık olarak %60 düzeyinde sabit kaldığı ve EEİ ile SEİ alt bileşenleri açısından ortaya çıkacak gelişmelerin önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum EEİ ve SEİ eğrilerinin TCE eğrisinin altında kalmasından anlaşılmaktadır. Türkiye’de bu nedenle cinsiyete bağlı ekonomik eşitsizliklerin azaltılmasına yönelik politikaların geliştirilmesi, TCE indeks değerinin yükseltilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Diğer yandan siyasal katılımçılık alanında cinsiyete bağlı boşlukların da yüksek olması, TCE indeks değerinin düşük kalmasına neden olduğu için, yerel yönetim ve diğer kamusal alanda kadının etkinliğinin daha yüksek düzeyde olması önemlidir. Siyasal katılımçılık alanı kamu politikaları açısından, özel sektöre göre öne çıktığı için, kamunun TCE indeksi açısından önemi ortaya çıkmaktadır. EEİ indeksi ise sadece kamu sektörü açısından değil, özel sektör açısından da önemli olmaktadır. Türkiye’de TCE indeksi değerinin düşük çıkmasında önemli etkisi olan EEİ nin alt bileşenleri, WEF’in hesaplamasında da önem arz eden ekonomik alandaki boşlukların etkisini taşımaktadır (Tablo 1).

Tablo 1: EEİ’nin Bazı Alt Bileşenlerinde Türkiye’de Ekonomik Alanda Kadın Emeği Açısından Ortaya Çıkan Cinsiyete Bağlı Eşitsizlikler (2016)

	Erkek	Kadın
İstihdama Katılım Oranı	%77	%33
Kentsel İstihdam Oranı	%75	%25
Satın Alma Gücüne Göre Tahmini Yıllık Gelir (Dolar)	27.673	12.162
Kayıtdışı Sektörlerde Tahmini Çalışma Oranı	%18	%20
Günlük Ücretsiz Olarak Çalışma Oranı	%24	%75
Finansal Hesaba Sahiplik Oranı	%69	%44

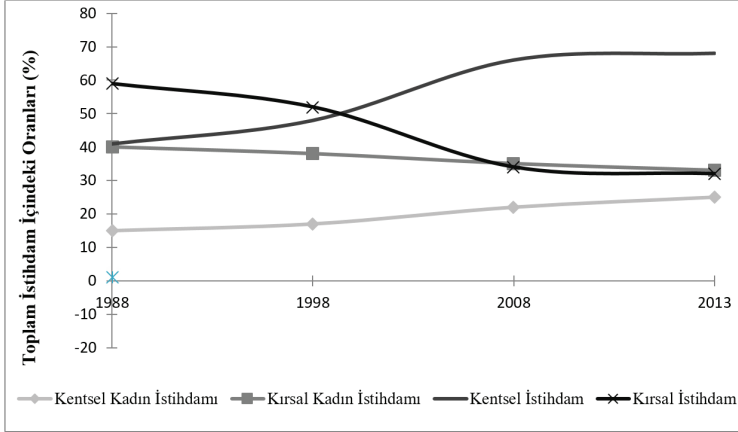
Kaynak: TÜİK ve WEF, 2016

Türkiye’de işgücü piyasasında, 15 ve üzeri yaş grubunun istihdamı, 1988-2015 yıllarını kapsayan dönemde yaklaşık olarak 18 milyondan 24 milyona yükselirken, istihdama katılım oranı ise %53’ten %45’e düşmüştür (TÜİK, 2016 ve Tansel, 2012: 74).

İstihdama katılım oranının düşük düzeyi Türkiye ekonomisi açısından ekonomik büyüme ve kalkınma, gelir dağılımı, tasarruf olanakları, sosyal güvenlik sisteminde harcamaların sürdürülebilirliği vb. faktörler açısından önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumun ortaya çıkmasında genç nüfus oranının etkilediği bağımlı nüfus oranının (BNF) yüksek olması yanında özellikle kadın emeğinin istihdama katılım oranının Türkiye’de çok düşük düzeyde kalması etkili olmaktadır.

Türkiye’de özellikle 2001 krizinden sonra uygulanan yapısal politikalar tarımsal sektörde istihdamın hızlı bir şekilde azalmasına neden olmuştur. Kırsal istihdam oranı 1990’ların başında yaklaşık %60 iken, 2010’lu yılların başında %30 düzeyine gerilemiştir. Kırsal alanda kadın istihdamı ise bu süreçte %40 düzeyinden %30 düzeyine gerilerken, toplam kentsel istihdam içerisinde kadın emeğinin payı %15 düzeyinden yaklaşık %25’e yükselmiştir (Grafik 2).

Grafik 2: Türkiye’de Uzun Dönemde Kentsel ve Kırsal Alanda Kadın İstihdam Oranının Değişimi (1988-2013), (%)



Kaynak: Aytekin, 2014, TÜİK, 1988-2014 ve Tansel, 2012: 74

Grafik 2’ye göre, 1988-2013 döneminde kentsel alanda kadın istihdamının yükselmesi (kentsel alanda kadınların istihdama katılım oranı çok yüksek olmamakla beraber) istihdam olanakları açısından, kentsel alanda cinsiyete bağlı boşlukların bir ölçüde azaldığını göstermektedir.

Kentsel alanda istihdamın gelişmesiyle birlikte Türkiye’de son yıllarda kadın emeği açısından en fazla gelişme gösteren sektör hizmet sektörü olmuştur. Hizmet sektörünün toplam istihdam içindeki payı da önemli oranda artmıştır. Ancak hizmet sektörünün imalat sanayi sektörü kadar yüksek katma değer üretebilme olanağının bulunmadığı da dikkate alınmalıdır.

Türkiye’de kadın emeğinin İKO’sunun düşük olmasının önemli nedenlerinden biri kadınların aile içi işlerindeki vazgeçilmez rolü olmaktadır. Özellikle aile-iş yaşamı arasında kadın emeğinin bölünme sorunu, cinsiyete bağlı istihdam boşluğunun önemli nedeni olarak ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan kadın istihdamı ile aile yaşamının bir unsuru olarak kadınların Doğurganlık Oranı (DOG) arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Tarım Dışı Kadın İstihdamının Erkek İstihdamına Oranı (TDKE), GSMH düzeyi yanında, kadın emeğinin beşeri sermaye gücünü temsil etmek üzere Yükseköğretimdeki Kadın ve Erkek Oranı (YUKKE) ve DOG oranı düzeyinin etkileri bu açıdan önemli olmaktadır (Aytekin, 2014: 97).

3. TÜRKİYE’DE MAKROEKONOMİK KANALLARI ETKİLEMESİ AÇISINDAN KADIN EMEĞİNİN ÖNEMİ

Türkiye ekonomisinde kadın emeğinin düşük istihdam oranı yanında verimsiz sektörlerde istihdam edilmesi potansiyel GSYİH düzeyine ulaşılmasını zorlaştırırken, bu durumun aynı zamanda iktisadi büyümenin de daha düşük düzeyde gerçekleşmesine neden olduğu vurgulanmalıdır. Acar (2008: 5) tarafından yapılan bir araştırmaya göre, Türkiye’de kişi başına düşen milli gelirin gelişmiş ülkelere yakınsaması ve eşitlikçi bir gelir bölüşümü için işgücüyle ilişkili üç faktör öne çıkmaktadır.

Bu faktörler işgücünün verimliliği, işgücüne katılım oranı ve nüfusun yaş yapısı olmaktadır. Bu üç bileşenin de doğrudan ve ya dolaylı yollarla kadın emeğinin etkinlik sorunuyla ilişkisi bulunmaktadır.

Türkiye’de cinsiyete bağlı işgücüne katılım oranı açısından ortaya çıkan boşlukların yüksek olması, önemli bir işgücü arzını oluşturan kadın emeğinin düşük düzeyde kullanılması ve/veya verimsiz alanlarda istihdam edilmesine neden olmaktadır. Bu durum toplam üretim (veya aynı anlama gelmek üzere toplam gelir) düzeyini azaltırken, gelir dağılımı eşitsizliğini de artırmaktadır.

Braunstein’in (2011: 54) de vurguladığı gibi kadınların eğitim, istihdam ve diğer ekonomik olanaklardan dışlanması potansiyel işgücü ve girişimci havuzunu kısıtlamaktadır. Bunun yanı sıra bir sonraki dönemde beşeri sermayenin oluşturulması için mevcut dönemde yapılan yatırımları düşürerek hane üretkenliğinin büyümesini de azaltmaktadır. Bu durum kadınların kişi başına düşen gelir düzeyinin ve ekonomide büyüme oranının düşük kalmasına neden olmaktadır.

Örneğin bir ekonominin toplam hâsılasının Satın Alma Gücü Paritesi (SAGP) yaklaşımına göre ölçülmesinin, azgelişmiş ülkelerin gelişmiş ülkelerle milli gelir boşluklarını azalttığı bilinmektedir. Bunun nedeni piyasa dışı yapılan üretimin milli gelir hesaplarına dâhil olmaması ve vergilendirilmemiş önemli bir kayıt dışı alanın söz konusu olmasıdır. Kadın emeği bu açıdan özellikle önemli olmaktadır. Tarım ve hizmetler sektöründe gerçekleşen üretimin en önemli aktörü kadınlar olmaktadır.

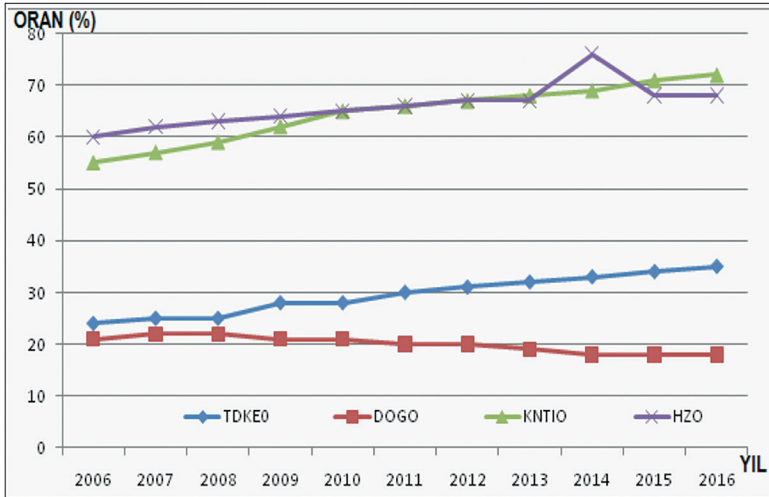
Bu durum Türkiye ekonomisi için de değerlendirildiğinde, kadın emeğinin verimsiz ya da gelir olanakları kısıtlı alanlarda çalışma yoğunluğunun fazla olması, makroekonomik olarak önemli sonuçlara neden olmaktadır. Sosyal

güvenlik sisteminin sürdürülebilirliği, potansiyel milli gelire yakın düzeyde üretimin gerçekleşmesi, kamu maliyesi açısından vergi gelirlerinin artırılabilme olanakları açısından kadın emeğinin kayıt dışı alanlardaki çalışma yoğunluğunun azaltılabilmesi önemli olmaktadır.

Tansel (2001: 4), Türkiye ekonomisinde eğitim ve iş gücü arasında güçlü bir bağ olması nedeniyle kentsel alanda yaşayan kadınların işgücüne katılım oranlarının Boserup’un ifade ettiği U-şekilli dönüşümün şu an alt kısmında veya yakınında olduğunu iddia etmektedir. Tarım dışı alanda kadın istihdamının erkek istihdamına oranı (TDKEO) bu nedenle, makroekonomik etkileri açısından önemli bir değişken olmaktadır. Bu oranın yükselmesinin Türkiye ekonomisinin aynı zamanda sektörel dönüşüm sürecinde TCE indeks değerini de olumlu etkileyeceği ifade edilebilir.

Diğer yandan BNF, DOG, kentsel alanda istihdama katılım oranı (KNTIO) ve hizmet sektörünün toplam istihdam içindeki payı (HZO) değişkenleri de kadın emeğinin istihdama katılım oranını etkileyerek ekonomik büyüme üzerinde etkili olan sosyoekonomik göstergeler olmaktadır. Bu bileşenlerin uzun dönemde (2006-2016 dönemi) değişimi Grafik 3’te gösterilmektedir.

Grafik 3: Türkiye’de Kadın Emeğinin İstihdamını Etkileyen Sosyoekonomik Değişkenler, (2006-2016), (%)



Kaynak: TÜİK, 2006-2016 verilerinden elde edilmiştir.

Grafik 3’e göre 2000’li yıllarda Türkiye’de hızlı bir şekilde artan kentsel nüfus oranına, KNTIO da uyum göstermiştir. Bu süreçte HZO önemli derecede yükselmiştir. Bunun sonucunda TDKEO değişkeni de yükselme eğiliminde olmuştur. Bu sonuç kentsel alanda özellikle hizmet sektörünün toplam üretim içindeki payındaki hızlı artışının kadın emeği açısından ne denli önemli olduğunu göstermektedir.

Türkiye’de bu dönüşümün yansımaları toplam istihdam içinde kadın emeğinin istihdam payının azalması biçiminde ortaya çıksa da TDKE oranının yükselme eğiliminde olması, kadın emeğinin milli gelir içinde daha yüksek bir katma değer üretebilme olanaklarının geliştiğini de göstermektedir. Diğer yandan DOG oranının azalması, BNF oranını da düşürecektir. Bunun sonucunda ayrıca istihdama katılım oranı, tasarruf oranı ve gelir dağılımı gibi birçok önemli değişken kanalıyla makroekonomik bileşenleri de etkileme gücü ortaya çıkmaktadır.

Aytekin’in (2014: 97-101), 2006-2014 dönemi için WEF’in Türkiye için TCE indeks değerleri verilerini kullanarak yaptığı analize göre TCE katsayısında yaklaşık 0,1 birimlik bir artış (eşitsizliğin azalması), TDKE oranında yaklaşık 0,11 birimlik bir artışa neden olmaktadır. BNF ile TDKE arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Bağımlılık oranı düzeyinde 0,1 birimlik artış, tarım dışı kadın erkek oranı düzeyini yaklaşık olarak 0,12 birim azaltmaktadır. Diğer yandan DOG oranı düzeyinde 0,01 birimlik bir artış ise TDKE oranını yaklaşık olarak %0,014 düzeyinde azaltmaktadır. Bu sonuçlar birlikte değerlendirildiğinde Türkiye işgücü piyasasında kadın emeğinin istihdama katılım oranı düzeyi açısından doğurganlık ve bağımlı nüfus oranının azalmasının yanında TCE indeks değerinin artmasının (TCE sorununun azalması) önemli düzeyde etkisi olduğu ortaya çıkmaktadır.

Bu açıdan bağımlı nüfus oranı önemli bir belirleyici olmaktadır. BNF’nin yüksek olması ise üretim sürecine katılanların yarattığı milli gelirin, bu sürece katılmayan daha yüksek bir nüfus oranı tarafından paylaşılması anlamına gelmektedir. Böyle bir durumda çalışanların ekonomik yükü artarken, istatistiksel olarak kişi başına düşen üretim de daha düşük kalmaktadır. Benzer şekilde, BNF’nin düşük olması ise çalışanların ekonomik yükünü azaltmakta ve kişi başına düşen hâsılanın artışına olanak vermektedir (Aytekin, 2014: 87).

Tapşın’ın da (2011: 192-197) vurguladığı gibi Türkiye’de bağımlı nüfusun (0-15 yaş ve 65 yaş üstü nüfus) çokluğu, tasarrufların azalışının etkenlerinden bir tanesidir. Türkiye’de olduğu gibi işgücüne katılım oranının düşük olduğu ülkelerde

bağımlı nüfus sayısı artacağı için, bu durumun tasarruflar üzerinde negatif bir etkisi olacağını ifade etmek mümkündür. Diğer yandan yapılan mikro ekonomik çalışmalarda ise kadınların tasarruf eğilimlerinin daha yüksek olduğu ortaya çıkmıştır.

Türkiye’de iç tasarrufların düşük düzeyde olduğu ve bu durumun yatırımlar açısından dışa bağımlılık düzeyinin artmasına neden olarak ekonominin çoğu zaman kırılganlaşarak, kriz riskinin artmasına yol açtığı düşünüldüğünde, tasarruf düzeyinin önemi daha açık ortaya çıkmaktadır.

Bunun yanında Türkiye’de kamu finansmanı açısından, kadın emeğinin ekonomik katılımcılığında veya kadın girişimcilik alanında ortaya çıkan boşluklar, kamu harcamalarında önemli bir paya sahip olan sosyal güvenlik harcamalarını da olumsuz etkilemektedir. Türkiye’de sosyal güvenlik sisteminin gelir kaynakları ağırlıklı olarak erkek emeğinin çalışması karşılığında ortaya çıkarken, harcamaları ise erkek ve kadın olarak tüm kesimi kapsamaktadır. Bu durum sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilirliği açısından önemli bir sorun olmaktadır. Ayrıca hem vergilendirme hem de sosyal güvenlik sistemine katkı sağlama açısından önemli bir soruna neden olan kayıt dışı ekonomik faaliyetler açısından kadın emeği önemli bir rol üstlenmektedir (Aytekin, 2014: 113).

SONUÇ

Cinsiyete bağlı eşitsizlikler genel olarak ekonomik alanda yoğunlaşmaktadır. İstihdama katılım düzeyi, sektörel çalışma olanakları, verimlilik ve ücret düzeyi, kayıtdışı istihdam boyutu vb. bileşenler açısından cinsiyete bağlı olarak çeşitli boşluklar özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde daha yoğun olarak ortaya çıkmaktadır.

Diğer yandan cinsiyet eşitsizliği açısından eğitim, sağlık ve siyasal katılımcılık boyutu da önemli olmakta ve ekonomik alanı etkileyen sonuçlara neden olmaktadır. Türkiye’de de ağırlıklı olarak sosyoekonomik alanda dikkat çekici düzeyde yüksek olan cinsiyete bağlı eşitsizliklerin en önemli çıktısı ise kadın emeğinin etkinlik sorunu olmaktadır.

Türkiye’de kadın emeğinin ekonomideki istihdam oranının düşük olması, üretim olanakları açısından potansiyel milli gelire ulaşılmasını engellemektedir. Bunun sonucunda ekonomideki kaynaklar ya tam olarak kullanılamamakta ya

da verimsiz alanlarda istihdam edilmektedir. Bu durum toplam üretim (veya aynı anlama gelmek üzere toplam gelir) düzeyini azaltırken, gelir dağılımı eşitsizliği sorununun artmasına neden olmaktadır.

Gelişmiş ülkelere göre kadın emeğinin, istihdama katılım boşluklarının yüksek düzeyde olmasının yanı sıra verimsiz sektörlerde istihdamının daha yoğun olması yapılan analizlerde de görüldüğü gibi üretim olanakları ve demografik değişkenler kanalıyla makroekonomik büyüklükleri olumsuz etkilemektedir. Bu kanallar doğurganlık oranı, tasarruf düzeyi, kayıt dışı çalışma, sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilirliği, bağımlı nüfus oranı vb. olarak dikkat çekmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, Ozan (2008), “Türkiye Üzerine Gözlemler Sürdürülebilir Kalkınmanın Geleceği”, TEPAV, www.tepav.org.tr (Erişim Tarihi: 26.04.2016).
- Aytekin, Barış (2014), “Toplumsal Cinsiyet Eşitsizliği: Türkiye’de Kadın Emeğinin Etkinlik Çözümlemesi”, İnönü Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Barsch, Joannna ve Yee, Lareina, (2011), “Unlocking the Full Potential of the Women in the US Economy”, McKinsey Report, <http://www.americanbar.org/content/dam/aba/>, (Erişim Tarihi: 12.10.2016).
- Braunstein, Elissa (2011), “Gender Equality and Economic Growth”, Fe Dergi 3, Sayı: 2 (2016), ss: 54-67.
- Çelik, Neslihan (2008), “Beceri Yanlı Teknolojik Değişme Hipotezi ve İşgücü Talebi”, Üniversite ve Toplum Dergisi, Eylül, Cilt 8, Sayı 3, <http://www.universite-toplum.org/text.php?id=372>, (Erişim Tarihi: 10.08.2015).
- Ekin, Neriman (2000), “Türkiye’de Yapay İstihdam ve İstihdam Politikaları”, Mega Ajans Yayınları, İstanbul.
- Gökbunar, Ali ve Koç, Özgür (2009), “Demografik Değişimlerin Sosyal Güvenlik Kurumlarına Etkisi ve Türkiye’de Sosyal Güvenlik Kurumlarının Mali Yapısının Analizi”, Celal Bayar Üniversitesi S.B.E., Sayı:7/1, ss.15-34.
- Günday, P. Doğan (2011), “Ekonomik Kalkınmada Kadın’ın Önemi ve Katkısı” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Kalaycı, İrfan (2010), “Kadına Karşı Şiddet ve Ayrımcılık Sorunsalı: Feminist İktisat Açısından Bir İnceleme”, Umut Vakfı, 28 Eylül Bireysel Silahsızlanma Yarışması Birincilik Ödülü, <http://www.umut.org.tr/public/page.aspx?id=21612>, (Erişim Tarihi: 15.04.2016).
- Klasen, Stephan ve Lamanna, Francesca (2008), “The Impact of Gender Inequality in Education and Employment on Economic Growth in Developing Countries: Updates and Extensions”, http://www.iza.org/conference_files/worldb2008/klasens146.pdf, (Erişim Tarihi: 10.05.2017).
- Pichelmann, Karl ve Werner Roeger (2004), “Structural Reforms in Labour and Product Markets and Macroeconomic Performance in the European Union, Structural Reform and Economic Policy”, Ed: Robert Solow, IEA Conference, Volume no:39

- Sayan, Serdar (2002), “Ekonomi”, Doğu Batı Dergisi, Yıl: 4, Sayı:17, Ankara.
- Tansel, Akşit (2012), “2050’ye Doğru Nüfusbilim ve Yönetim: İşgücü Piyasasına Bakış”, TÜSİAD-Yayın, No: T/2012-11/536, İstanbul.
- Tapşın, Gülçin (2011), “İç Tasarruflar, Büyüme ve İstihdam İlişkisi”, İstanbul Üniversitesi, Doktora Tezi.
- TÜİK (2009), “Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması Sonuçları 2006-2007,” Haber Bülteni Sayı 221, Aralık, Ankara.
- TÜİK (2016), “Hanehalkı Araştırması Sonuçları 2006-2016, Ankara.
- Uyanık, Yücel (2008), “Neoliberal Küreselleşme Sürecinde İşgücü Piyasaları”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:10/2, ss. 209-224.
- World Economic Forum (WEF) (2010), “The Global Gender Gap Report 2010”, http://www3.weforum.org/docs/GenderGap_Report_2011.pdf, (Erişim Tarihi: 26.04.2015).
- World Economic Forum (WEF) (2011), “The Global Gender Gap Report”, http://www3.weforum.org/docs/GenderGap_Report_2011.pdf, (Erişim Tarihi: 10.04.2015).
- World Economic Forum (WEF) (2016), “The Global Gender Gap Report”, http://www3.weforum.org/docs/GenderGap_Report_2016.pdf, (Erişim Tarihi: 01.04.2016).

SAYIŞTAY KARARLARI

•Temyiz Kurulu Kararları

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 04.10.2017

No : 43425

Konu: Belediye eğitim merkezinde yönetici, koordinatör, bilgi işlem uzmanı ve ders verme görevi ile görevlendirilen Üniversite öğretim elemanları ile memur ve diğer görevlilere, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Ders ve Konferans Ücretleri"ni düzenleyen hükümleri ile 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu'nun "Ek Ders Ücreti" hükümlerine aykırı olarak ödeme yapılması

266 sayılı İlamın 13'üncü maddesiyle hüküm dışı bırakılan konunun 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 50'nci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü gereğince görüşülmesinin devamına karar verilerek; 311 sayılı Ek İlamın 1'inci maddesi ile, ... Sürekli Eğitim ve Uygulama Merkezinde (...) görev yapan koordinatör, yönetici, öğretim elemanları, memur ve diğer görevlilere, ... Belediyesi tarafından, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Ders ve Konferans Ücretleri" ile 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu'nun "Ek Ders Ücreti" başlıklı hükümlerine aykırı olarak ödeme yapıldığı veTL kamu zararına neden gerekçesiyle tazmin hükmolunmuştur.

İlamda Harcama Yetkilisi olarak sorumlu tutulan ile aynı mahiyetteki dilekçelerinde;

Sayıştay Başkanlığı ilamına mesnet olarak gösterilen; gerek 657 sayılı Kanun'un 89 uncu ve 176'ncı maddeleri, gerekse 2914 sayılı Kanun'un 11 inci maddesi hükümleri bir arada mütalaa edildiği zaman mezkur mevzuat hükümlerinin 2914 sayılı Kanun'a tabi personel tarafından yine 2914 sayılı Kanun'a tabi olan kurumlar tarafından icra edilen ders görevi kapsamında görev alan Akademik personele yapılacak ek ders ücret ödemelerinin usul ve esaslarını düzenlediğinin anlaşıldığını,

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun ders ve konferans ücretlerini düzenleyen hükümleri ile 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu'nun "Ek Ders Ücreti" hükümlerinin, bu kişilerin kendi görevleri çerçevesinde kurumlarında memurlar ve üniversite öğrencileri için verecekleri dersler için belirlendiğini, Belediyelerin, belde sakinleri için yürüttükleri kendi şartları içinde düzenlenen eğitim ve kurs faaliyetlerini kapsamadığını, bu nedenle bu hükümlerin belediyelerin sözleşme serbestisi içerisinde, ders ücreti belirlemesine engel olmadığını,

... Projesi kapsamında sunulacak hizmetler karşılığı olmak üzere verilecek ücretin belirlenmesine referans teşkil eden "Yükseköğretim Kurumlarında Yapılacak İkinci Öğretimde Görev Alacak Öğretim Elemanlarına Ödenecek Ders Ücretleri ile Görevli Akademik Yöneticiler ve Öğretim Elemanları ile İdari Personele Ödenecek Fazla Çalışma Ücretlerine İlişkin Karar" metninin Resmi Gazete'nin 8 Haziran 1994 tarih ve 21954 sayılı nüshasında yayınlandığını, Yükseköğretim Kurumlarında Yapılacak İkinci Öğretimde Görev Alacak Öğretim Elemanlarına Ödenecek Fazla Çalışma Ücretlerine İlişkin Karar'ın ikinci maddesinde, "... çalışma süreleri için, belirlenen saat başı fazla çalışma ücretinin üç katı olarak ödenir" hükmü bulunduğunu, Projede görev alan tüm akademik personele, söz konusu hükme rağmen ücretlerin, Ülkenin ekonomik gerçekleri, nitelikli bilginin önemi ve refah payı göz önüne alınarak iki katı üzerinden yapıldığını, bir öğretim elemanının kendi üniversitesinde (...) yürüttüğü asli görev ve projelerde-BELTEK vb.- aldığı ücretten az bir ücretle aynı şartlarda farklı mekan ve yerlerde düzenlenen ve yürütülen bir projede -... gibi- farklı bir ücret ödenmesi hususunda mevzuat yönünden herhangi bir sakınca olmadığını,

Sayıştay Başkanlığı ilamına konu edilen ve ... tarafından yapılan uygulamanın konusu olan faaliyetin yukarıda zikredilen mevzuat çerçevesinde kastedilen ve birebir örtüşen bir akademik faaliyet olmadığını, Nitekim Sayıştay Başkanlığı denetimine istinaden yapılan yazılı savunmada da ifade edildiği üzere 20.10.2011 tarihli protokolün sözleşme serbestisi ilkesi çerçevesinde ve de yukarıda zikrolunan mevzuat kıyas alınarak gerçekleştirildiğini,

Ayrıca Belediye Başkanlığı tarafından istense idi kamu ihale mevzuatı çerçevesinde de bu kurs faaliyetlerinin belediye bütçesi açısından daha yüksek bir maliyetle gerçekleştirilmesinin söz konusu olabileceğini, Dolayısıyla netice itibarıyla Belediye açısından daha ekonomik şekilde faaliyet icra edildiğini belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmişlerdir.

Başsavcılık mütalaasında;

"...

Sorumlu;

... Projesi kapsamında sunulacak hizmetler karşılığı olmak üzere verilen ücretin belirlenmesine referans teşkil eden "Yükseköğretim Kurumlarında Yapılacak İkinci Öğretim Görev Alacak Öğretim Elemanlarına Ödenecek Ders Ücretleri ile Görevli Akademik Yöneticiler ve Öğretim Elemanları ile İdari Personele Ödenecek Fazla Çalışma Ücretlerine İlişkin Karar"ın ikinci maddesinde,

“....çalışma süreleri için,belirlenen saat başı fazla çalışma ücretinin üç katı olarak ödenir” hükmü bulunmaktadır. Proje görevde görev alan tüm akademik personele, söz konusu hükme rağmen ücretler, Ülkenin ekonomik gerçekleri, nitelikli bilginin önemi ve refah payı göz önüne alınarak iki katı üzerinden yapılmıştır. Bir öğretim elemanının kendi Üniversitesinde (...) yürüttüğü aslı görev ve projelerde -BELTEK vb.- aldığı ücretten az bir ücretle aynı şartlarda farklı mekan ve yerlerde düzenlenen ve yürütülen bir projede -... gibi- farklı bir ücret ödenmesi hususunda Mevzuat yönünden herhangi bir sakınca olmadığını, ihale yolu ile yapmaları halinde de daha fazla bir maliyetin söz konusu olabileceğini, daha ucuz maliyetle eğitim hizmetini gerçekleştirdiklerini ve herhangi bir kamu zararının söz konusu olmadığını ileri sürerek hakkında verilen tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

Savunma yeterli görülmüştür.

BELTEK v.b. emsali uygulamalar da göz önüne alındığında, ülkenin ekonomik gerçekleri, nitelikli bilginin önemi ve 5018 sayılı Kanun’un kamu zararı başlıklı “Kamu Zararı” kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı kararı, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında ortaya engel veya eksiltmeye neden olunmasıdır” hükmü birlikte değerlendirildiğinde yapılan harcamanın kamu zararı olduğu yolunda illiyet bağı kurulamadığından sorumlu talebinin kabul edilerek sorumlu uhdesinden tazmin hükmünün kaldırılması yerinde olacağı düşüncesi ile, Arz olunur” denilmiştir.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ.

Mesleki ve Teknik Eğitim Yönetmeliğinin 70’inci maddesinde, örgün eğitim sisteminden ayrılmış istihdam için gerekli niteliklere sahip olmayan kişileri, iş hayatında istihdam olanağı bulunan görevlere hazırlamak, mesleğinde ilerlemek ve meslek değiştirmek isteyenleri ilgi alanlarına, yeteneklerine ve sektörün gereksinim duyduğu niteliklere uygun olarak o mesleğin gerektirdiği becerilerin geliştirilmesi amacıyla ilgili kurum ve kuruluşların görüşü alınarak meslek kursları düzenleneceği (Milli Eğitim Bakanlığı), özel ve kamu kurum ve kuruluşlarından gelecek toplu kurs isteklerinin, kurum müdürlüğünce değerlendirilerek ilgili kuruluşla yapılacak protokol hükümleri çerçevesinde yürütüleceği, belirtilmektedir.

Bu kapsamda, ... Belediye Başkanlığı, ... Üniversitesi ... Meslek Yüksekokulu Müdürlüğü ve ... Milli Eğitim Müdürlüğü işbirliğinde ... İlçesi sınırlarında düzenlenecek mesleki, teknik, sosyal ve kültürel amaçlı kursların açılışı ve işleyişine

dair 20.11.2011 tarihinde protokol imzalandığı görülmektedir.

Protokol'ün "11.2. ... Belediye Başkanlığının Yükümlülükleri" başlıklı maddesinin 11.2.8. maddesinde, "Kurslarda görevlendirilecek (Proje Yöneticisi, proje koordinatörü, birim ve merkez sorumlusu koordinatör, öğretim üyesi ve öğretim elemanı, bilgi işlem merkezi elemanı, öğretmen, usta öğretici, idari ve teknik destek personeli, vb.) ilgililerin ücret ve benzeri giderlerini karşılamak, ... Belediye Başkanlığının yükümlülükleri arasında sayılmıştır. Maddenin devam eden bentlerinde; bu maksatla projenin genel koordinasyon ve yönetiminden sorumlu görevlilerine haftada en çok 18 saat, Birim/Bölüm Koordinatörü olarak görev verilenlere görevlendirildikleri kurs başına haftada 1 saat olmak üzere en çok 18 saat, destek hizmetlerinde görevlendirilen idari ve teknik personele ise haftada en çok 18 saat olmak üzere, üniversitede uygulanan II. öğretim ile ilgili mevzuat gereğince ödenen ücretten az olmamak üzere (ücret/saat) gündüz ek ders saati ücretinin iki katı, mesai harici ise üç katı tutarındaki ücretinin bordro karşılığında ayda 100 saati geçmemek kaydı ile kurs ve kurs hizmetleri süresince her ayın ikinci haftasında ödeneceği, kursların yönetim ve denetiminde Yüksek Okul Müdürü tarafından görevlendirilen Proje Yöneticisi ve ... Proje Koordinatörü ücretlerinin ise akademik unvana bakılmaksızın ilgili mevzuat gereği en yüksek ücretten tahakkuk ettirileceği; ... Bilgi İşlem Sistemi elemanları, Birim/Bölüm Koordinatörü olarak görevlendirilenler ile kurslarda ders vermekle görevlendirilen akademik eleman ücretlerinin, akademik unvanları üzerinden ve kurslarda görevlendirilen araştırma görevlileri ve uzman ücretlerinin de Öğretim Görevlisi unvanı üzerinden tahakkuk ettirileceği" hüküm altına alınmıştır.

Protokol'ün bu hükümlerine istinaden;

-... Proje Koordinatörü olarak görev yapan ve akademik unvanı Yardımcı Doçent Doktor olan ...'na kendi akademik unvanı yerine protokol hükmüne dayanarak en yüksek akademik unvan olan Profesör unvanı göstergesi olan 300 göstergenin iki katı,

-Öğretim Görevlilerine, öğretim görevlisi unvanı göstergesi olan 160 gösterge yerine bunun iki katı, üzerinden ödeme yapılmıştır.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Ders Görevi" başlıklı 89'ncı maddesi;

“Her derecedeki eğitim ve öğretim kurumları ile Üniversite ve Akademi (Askeri Akademiler dâhil), okul, kurs veya yaygın eğitim yapan kurumlarda ve benzeri kuruluşlarda öğretmen veya öğretim üyesi bulunmaması halinde öğretmenlere, öğretim üyelerine veya diğer memurlara veyahut açıktan atanacaklara ücret ile ek ders görevi verilebilir...”

Yine 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun “ Ders ve konferans ücretleri” başlıklı 176’ncı maddesi;

“Bu madde kapsamında ücretle ders vermek üzere yükseköğretim kurumlarından görevlendirilen öğretim elemanlarına 2914 sayılı Kanun hükümlerine göre ek ders ücreti ödenir...” şeklindedir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 176’ncı maddesinin atıf yaptığı 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu’nun “Ek Ders Ücreti” başlıklı 11’inci maddesi;

“2547 Sayılı Yükseköğretim Kanun’unun 36 ncı maddesine göre haftalık okutulması mecburi ders yükü saati dışında, kısmi statüde bulunanlar dâhil öğretim elamanlarına görev unvanlarına göre Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Yükseköğretim Kurulu tarafından belirlenen mecburi ve isteğe bağlı dersler ve diğer faaliyetler için bu ders ve faaliyetlerin haftalık ders programında yer alması ve fiilen yapılması şartıyla en çok yirmi saate kadar, ikinci öğretimde ise en çok on saate kadar ek ders ücreti ödenir. Ders yüklerinin tamamlanmasında öncelikle normal örgün öğretimde verilen ders ve faaliyetler dikkate alınır.

...

Ek ders ücreti, aşağıdaki göstergelerin Devlet Memurları Kanunu’na göre aylıklar için belirlenen katsayı ile çarpımından oluşur.

Unvanı	Ek Ders Ücreti Göstergesi
Profesör	300
Doçent	250
Yardımcı Doçent	200
Öğretim Görevlisi – Okutman	160

Müfredat programları uyarınca normal çalışma günlerinde çalışma saatinin bitiminden ve saat 17.00’den sonra başlayan gece öğretimi ile hafta tatili, yarıyıl veya yaz tatillerinde yapılan öğretimde yukarıdaki şekilde hesaplanan ek ders

ücretleri % 60 zamlı ödenir. Yaz ve yarıyıl tatillerinde yapılan öğretim için verilecek ek ders ücretinin hesabında ders yükü dikkate alınmaz.” şeklindedir.

Mevzuat hükümleri çerçevesinde konu değerlendirildiğinde; ...’de görev yapan akademik personele, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 176’ncı maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan “Bu madde kapsamında ücretle ders vermek üzere yükseköğretim kurumlarından görevlendirilen öğretim elemanlarına 2914 sayılı Kanun hükümlerine göre ek ders ücreti ödenir.” amir hüküm gereği, 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu’nun ek ders ücretini düzenleyen 11’inci maddesine istinaden akademik unvanlarının hizalarında gösterilen gösterge rakamları üzerinden ödeme yapılması gerekmektedir.

Açıklanan gerekçeyle, ... proje koordinatörü olan Yardımcı Doçent akademik unvanına sahip’na, 2914 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 11’inci maddesine istinaden 200 gösterge rakamı üzerinden, normal çalışma günlerinde çalışma saatinin bitiminden ve saat 17.00’den sonra başlayan gece öğretimi ile hafta tatili, yarı yıl veya yaz tatillerinde yapılan öğretimde ise yukarıdaki şekilde hesaplanan ek ders ücretlerinin % 60 zamlı ödenmesi gerekirken (320 gösterge rakamı üzerinden) imzalanan Protokol’ün 11.2. maddesi hükümleri uyarınca 600 gösterge rakamı üzerinden,

Öğretim görevlilerine ise 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu’nun 11’inci maddesi uyarınca, 160 gösterge rakamı üzerinden ödeme yapılması gerekirken, Protokolün 11.2. maddesinde öğretim görevlisi unvanına haiz görevlilere yapılacak ödemeye ilişkin hükümlere göre 320 gösterge rakamı üzerinden ödeme yapılması suretiyle ayrıntılı hesabı aşağıdaki tabloda gösterilen toplam-TL kamu zararına neden olmuştur.

Açıklanan nedenlerle, sorumluların iddialarının reddi ile 266-311 sayılı Ek İlam ile ...-TL’ ye verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 07.06.2017

No : 43140

Konu: Hizmet alımı işinde asgari ücret fiyat farkının belli bir oran kadar artırılarak ödenmesi

140 sayılı ilamın 8 inci maddesi ile; ... yüklenimindeki "Alo Ambulans Hizmet Alımı İşi"ne ilişkin hak ediş ödemelerinde asgari ücret fiyat farkının belli bir oran kadar artırılarak ödenmesi nedeniyle ... TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

İlamda harcama yetkilisi olarak sorumlu tutulan ..., 140 sayılı ilamının 8, 9 ve 11 inci maddelerine ilişkin olarak vermiş olduğu temyiz dilekçesinde özetle;

Hizmet Alımı İşlerinde asgari ücret fiyat farkı hesaplamasının Kamu İhale Genel Tebliği'nin "İşçilik maliyetleri ile ilgili fiyat farkı hesabı" başlıklı 83 üncü maddesi kapsamında yapıldığını,

Tebliğin yukarıda ifade edilen maddesinin birinci fıkrasında;

"31/8/2013 tarihli ve 28751 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na Göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarında Uygulanacak Fiyat Farkına İlişkin Esaslar kapsamında işçilik maliyetlerine ilişkin geçen brüt maliyet, ihale dokümanında yer alan düzenlemeler çerçevesinde hesaplanan asgari ücret veya idari şartnamede asgari ücretin yüzde (%) fazlası olarak belirlenen ücret (ulusal bayram ve genel tatil günleri ile fazla çalışma saatlerine ilişkin ücretler dâhil) ve ilgili sosyal güvenlik mevzuatı gereği işveren tarafından karşılanması gereken primler toplamından oluşmaktadır." ifadesiyle asgari ücret fiyat farkının kapsamın tanımlandığını,

Aynı maddenin iki ve üçüncü fıkrasında ise fiyat farkı hesaplamasının;

"Anılan Esasların 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası gereğince brüt asgari ücretin belli bir yüzde fazlası oranında ücret alan personel için fiyat farkı, temel asgari ücretin yüzde fazlası ile güncel asgari ücretin yüzde fazlası arasındaki farkın işverene maliyeti kadar hesaplanır. Örneğin ihale tarihindeki temel asgari ücretin 100 TL olması durumunda yüzde 30 fazla ücret alan işçi için yüzde 5 lik asgari ücret artışına göre ödenecek fiyat farkı;

Temel asgari ücret döneminde brüt maliyet= 130 TL (temel asgari ücretin yüzde 30 fazlası) +30 TL (ilgili sosyal güvenlik mevzuatı gereği işveren tarafından karşılanması gereken primler toplamının varsayımsal tutarı)= 160 TL

Güncel asgari ücret döneminde brüt maliyet= 136,5 TL (güncel asgari ücretin yüzde 30 fazlası) +31,5 TL (ilgili sosyal güvenlik mevzuatı gereği işveren tarafından karşılanması gereken primler toplamının varsayımsal tutarı) = 168 TL

Fiyat Farkı= 168 TL-160 TL=8 TL olarak hesaplanır " ve

"Anılan Esasların 5 inci maddesinin uygulandığı işlerde, a1 olarak belirlenen işçiliğin fiyat farkı 6 ncı maddeye göre hesaplanacak, 5 inci maddeye göre hesaplanan fiyat farkı formülünde a1'e yer verilmekle birlikte formül gereği a1 için herhangi bir artış katsayısı uygulanmayacağından fiyat farkı hesabına herhangi bir etkisi olmayacak ve 5 ve 6 ncı maddeler gereği ayrı ayrı hesaplanacak tutarların toplamı, ödenecek veya kesilecek toplam fiyat farkını oluşturacaktır. İdari şartnamede hem a1 hem de a2 için katsayı belirlenmişse bu durumda toplam fiyat farkı 5 ve 6 ncı maddeye göre hesaplanan fiyat farklarının toplamından oluşacaktır." şeklinde yapılacağının belirtildiğini,

Yukarıda ifade edilen Hizmet Alımı Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esasların "Fiyat farkı hesabı" başlıklı 7 nci maddesinde;

"Fiyat farkı aşağıdaki formüle göre hesaplanır:

$$F=A_n \times B_n \times (P_n - 1)$$

$$İ_n \ Y_n \ G_n \ K_n \ M_n$$

$$P_n=(a_1+a_2+b_1+b_2+c+d)$$

$$İ_o \ Y_o \ G_o \ K_o \ M_o$$

Formülde ;

F: Fiyat farkını (TL),

An: İlk geçici hakedişte (n 1) olmak üzere (n) inci hakedişte, teklif birim fiyatlı işlerde uygulama ayında gerçekleşen iş kalemlerinin sözleşme fiyatlarıyla çarpılması sonucu bulunan tutarı (TL); götürü bedel işlerde ise, uygulama ayı iler/eme yüzdesine göre gerçek/eşen iş grubu ve veya iş kalemi ima/at miktarlarının sözleşme fiyatlarıyla çarpılması sonucu bulunan tutarı (TL), B : 0.90 katsayısını.

P_n : İlk geçici hakedişte (n /) olmak üzere (n) inci hakedişte, fiyat farkı hesabında kullanılan temel indeksler ve güncel indeksler ile a₁, a₂, b₁, b₂, c ve d değerlerinin ağırlık oranları temsil katsayılarının yukarıdaki formüle uygulanması sonucu bulunan fiyat farkı katsayısını.

a₁: Sözleşme kapsamındaki işlerin yapılmasında kullanılacak ve bu Esasların 8 inci maddesine göre artış farkı ödenecek olan asgari ücrete dayalı işçiliklerin oranını temsil eden ve yukarıdaki formülde artış öngörülme-yen sabit bir katsayıyı.

a₂: Sözleşme kapsamındaki işlerin yapılmasında kullanılacak olan ve a₁ katsayısının dışındaki işçilik/erin ağırlık oranını temsil eden sabit bir katsayıyı, b₁: Sözleşme kapsamındaki işlerin yapılmasında kullanılacak akaryakıtın ağırlık oranını temsil eden sabit bir katsayıyı,

b₂: (Değişik: 07.05.2004- 25455/ 2 md.) Söz/eşme kapsamındaki iş/erin yapılmasında kullanılacak diğer malzeme veya diğer hizmet girdi/erini temsil eden sabit bir katsayıyı.

e: Sözleşme kapsamındaki işlerin mühendislik ve müşavirlik oranını temsil eden sabit bir katsayıyı.

d: Sözleşme kapsamındaki işlerin yapılmasında kullanılacak makine ve ekipmanın amortismanına ilişkin ağırlık oranını temsil eden sabit bir katsayıyı, ifade eder.

a₁, a₂, b₁, b₂, e ve d sabit katsayılarından biri, birkaçı veya tamamının, ihale konusu hizmetteki oranı dikkate alınmak sureliyle ve toplamı bire (1.00) eşit olacak şekilde ihaleden önce idarece belirlenerek ihale dokümanında gösterilmesi zorunludur. Bu sabit katsayılar, sözleşmenin uygulanması sırasında hiçbir gerekçeyle değiştirilemez.

Formüldeki temel indeksler (o) ve güncel indeksler (n) ise;

l_o, l_n : İşçilikle ilgili temel asgari ücreti ve güncel asgari ücreti.

Y_o, Y_n: Akaryakıt temel indeksleri ve güncel indeksleri; Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından aylık yayımlanan (1994=100) bazlı Tablo-2: Toptan Eşya Fiyatları İndeks Sayıları Tablosunun "Kok Kömürü, Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri" satırındaki sayıyı,

Go, Gn: Akaryakıt dışındaki malzemelerin temel indeksleri ve güncel indeksleri; Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından aylık yayımlanan (1994=100) bazlı Tablo-2: Toptan Eşya Fiyatları İndeks Sayıları Tablosunun "Genel" satırındaki sayıyı,

Ko, Kn: Mühendislik ve müşavirlikle ilgili temel aylık katsayısı ve güncel aylık katsayısını,

Mo, Mn: Makine ve ekipmana ait amortismanın temel indeksleri ve güncel indeksleri; Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından aylık yayımlanan (1994=100) bazlı Tablo 2: Toptan Eşya Fiyatları İndeks Sayıları Tablosunun "Makine ve Teçhizat İmalatı " satırındaki sayıyı ifade eder. " denildiğini,

Bu hükümler dikkate alındığında fiyat farkı esaslarının bütün olarak uygulandığı ve işçiliğin a2 olarak belirlendiği hizmet alımı ihalelerinde ise Esasların 7 nci maddesi gereği ihale tarihi itibarıyla geçerli brüt asgari ücretteki artış oranı kadar fiyat farkı hesaplanacağını, Esaslar bütün olarak uygulanmakla birlikte asgari ücretin üzerinde bir ödeme öngörülen işçilik a1 olarak belirlenmişse 8 inci madde gereği asgari ücretteki artış miktarı kadar hesaplama yapılacaktır denilmek suretiyle vasıflı işçilik için ödenecek fiyat farkının nasıl hesaplanacağını açıkladığını,

Buna göre; vasıflı işçilik, (a2) ağırlık oranı ile belirlenmiş ise, bu işçilik için asgari ücretteki artış oranı kadar; vasıflı işçilik, oran olarak tespit edilmekle birlikte ayrıca sayısal olarak da belirlenmiş ve bu işçilerin haftalık çalışma saatlerinin tamamı ilgili idareye kullanılmış olması halinde, bu defa fiyat farkları asgari ücretteki artış oranı ile değil, a2 işçilik a1 işçilik olarak belirlenerek (çevrilerek) asgari ücretteki artış miktarı kadar fiyat farkı hesaplanacağını, vasıflı işçilik için Esasların 7 nci maddesi uyarınca asgari ücretteki artış oranı ile fiyat farkı hesaplanmış olmasında genellikle sorun yaşanmamakta, daha ziyade bu işçilik için Esasların 8 inci maddesi uyarınca yapılan hesaplamalarda farklılığın olduğu, bunun da yukarıda anılan 83.2. maddenin ikinci cümlesinde geçen "asgari ücretin üzerinde bir ödeme öngörülen işçilik a1 olarak belirlenmişse" ibaresinin fiyat farkı hesaplamalarında göz ardı edilmiş olmasından ileri geldiğini,

Örneğin bir vasıflı işçiye asgari ücretin %100'ü ücret ödenmesi kararlaştırılması durumunda asgari ücret ödemesi aşağıdaki şekilde yapılması gerektiğini:

-2010 yılının ikinci yarısında Brüt Asgari ücret : 693.00 TL

-Asgari ücret artış farkı: 43,92 TL.

-Vasıflı İşçinin aylık ücreti:

$693,00 + 693,00 * \% 100 = 1.386,00$ TL

-Yaşlılık, malullük ve ölüm sigortası prim oranı : %11 (İşveren hissesi)

-Genel sağlık sigortası prim oranı:%7,5

-Kısa vadeli sigorta kolları prim oranı:%1

-İşsizlik sigortası prim oranı:%2

- Toplam Prim oranları toplamı: %21,5

- Vasıflı işçiliklerin vasıfsız işçiliğe çevrilmesi: $1.386,00 / 693,00 = 2$

- Vasıflı işçi için ödenecek fiyat farkı :: $43,92 \times 2 = 87,84$ TL

- Prim farkı: $87,84 * \% 21,5 = 18,88$ TL

- Toplam Asgarî Ücret Farkı:106,72 TL

Asgari ücret fiyat farkı a2 katsayısı dikkate alındığında, işçilerin sözleşmede belirlenen ücret düzeyinin asgari ücrete oranı bazında verildiğini,

.... Ltd. Şti'den alınan hizmet alımı işinde çalıştırılacak personelin ücreti asgari ücretin %213, %160, % 154, %50 ve %5 oranında belirlenmiş ve teknik şartname ve sözleşmede de bu oranların yer almış olduğunu,

Ayrıca sözleşmede asgari ücret fiyat farkının verileceğinin de öngörüldüğünü,

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında asgari ücret fiyat farkının işçi ücretleri dikkate alınarak oransal bazda ödenmesinde kamu zararına sebebiyet verilmediğini belirterek verilen tazmin hükmünün kaldırılmasını istemiştir.

Başsavcılık mütalaasında;

Daire kararının onanması yönünde görüş bildirilmiştir.

Duruşma talebinde bulunan ... ile Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

Taraflar arasında akdedilen 25.11.2009 tarihli sözleşmenin fiyat farkını düzenleyen 14.2 nci maddesinde;

“14.2 Bu sözleşme Kapsamında sadece asgari ücret fiyat farkı verilecektir. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu’na Göre İhaleleri Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esasların 8 inci maddesinin aşağıdaki hükümlerine göre ödeme yapılacaktır:

İhale konusu hizmetin gerçekleştirilebilmesi için çalıştırılacak 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu’na tabi personelin, sayı ve günlük çalışma saatinin belirtilmesi kaydıyla;

a) Asgari ücret tespit komisyonunca ihale (son teklif verme) tarihinde 16 yaşını doldurmuş işçiler için belirlenmiş asgari ücretin değiştirilmesi halinde eski ve yeni asgari ücret arasındaki fark,

b) İhale (son teklif verme) tarihi itibarıyla işveren tarafından karşılanacak olan sosyal sigorta primi ve işsizlik sigortası primine ilişkin toplam tutarda; asgari ücret değişikliği veya sigorta primi alt sınır değişikliği ile prim oranları değişikliği gibi sebeplerle meydana gelecek fark,

c) 506 sayılı Kanun’un 77 nci maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde sözleşmede öngörülen ücret ekleri nedeniyle, işveren tarafından karşılanmakta olan sosyal sigorta primi ve işsizlik sigorta primine ilişkin toplam tutarda meydana gelecek fark,

toplamı (a), (b) ve (c) bentleri toplamı), 506 sayılı Kanun gereğince işveren nâm ve hesabına Hazinece yapılacak olan ödemeler de dikkate alınmak suretiyle bu Esasların 7nci maddesi uygulanmaksızın ödenir veya kesilir.” denilmiştir.

22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliğinin “Personel Ücretleri ile İlgili Fiyat Farkı Hesabı” başlıklı 83 üncü maddesinde;

“Çalışan personele asgari ücretin üzerinde bir ödeme öngörülmeyle birlikte hizmet alımlarına ilişkin Fiyat Farkı Esaslarının sadece 8 inci maddesinin uygulanacağı hizmet alımı ihalelerinde, ihale tarihi itibarıyla geçerli brüt asgari ücretin artması halinde anılan madde gereği asgari ücretteki artış miktarı kadar fiyat farkı hesaplanacaktır.” Hükümüne yer verilmiştir.

Buna göre, asgari ücretin artırılması halinde, eski ve yeni asgari ücretler arasındaki fark ile bu farktan doğan ve işverence karşılanması gereken sosyal sigorta primleri ile sigorta primi alt sınırı artışından kaynaklanan fark ve bu farklara ait işsizlik ödeneğinin her işçi için aynı miktarda fiyat farkı olarak ödenmesi gerekmektedir.

Uygulamada, asgari ücret fiyat farkı hesabının asgari ücretteki artış miktarı ve bu artıştan kaynaklanan işveren payı miktarı üzerinden değil, bu miktarın çalıştırılan personelin yapmakta olduğu görev kıstas alınarak % 213, % 160, % 154, % 50 ve % 5 oranında artırılması sonucu bulunan tutar üzerinden yapıldığı anlaşılmaktadır.

Dilekçede, idari şartnamenin 25 inci maddesi ile personele asgari ücretin %... kaç fazlasının ödeneceğinin hüküm altına alındığı, 5510 sayılı Kanun'a göre çalışana yapılan tüm ödemelerin prime esas kazanç tabi olduğu, 4857 sayılı İş Kanunu'nda işçinin ücretinin ve menfaatlerinin işveren tarafından tam olarak ödendiği, ödemelerden de Gelir ve Damga Vergisi Kanunları uyarınca yasal kesintilerin yapıldığı, asgari ücretin artması halinde idare tarafından yükleniciye ödenecek fiyat farkı hesabında, ihale tarihi itibarıyla belirlenmiş, brüt asgari ücretin artışlı miktara, asgari ücrete gelen miktar kadar fark, bu farktan kaynaklanan işveren payının ödenmesi ve ücret bordrosunun da buna göre düzenlenmesi nedeniyle herhangi bir kamu zararının meydana gelmediği belirtilerek Hizmet Alımı İşlerinde asgari ücret fiyat farkı hesaplamasının (28.11.2013 tarih ve 28835 s. Resmi Gazete'de yayımlanan 2013/5215 s. BKK ile değişik) Kamu İhale Genel Tebliğinin "İşçilik maliyetleri ile ilgili fiyat farkı hesabı" başlıklı 83 üncü maddesi kapsamında yapıldığı ileri sürülmüşse de;

Kamu İhale Genel Tebliği'nin bahsedilen hükmü;

"Madde 81-Hizmet alımlarında fiyat farkı

81.1. (Değişik: RG-28/11/2013-28835) Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı ihaleleri ile personel çalıştırılmasına dayalı olmamakla birlikte ihale dokümanında personel sayısının belirlendiği ve haftalık çalışma saatinin tamamının idarede kullanıldığı hizmet alımlarında işçilik maliyetlerine ilişkin fiyat farkı hesaplanacağı ihale dokümanında belirtilmesi gerekmektedir.

Madde 82- (Mülga: RG-28/11/2013-28835) Hakediş düzenleme tarihi

Madde 83- (Başlığıyla birlikte değişik: RG-28/11/2013-28835) İşçilik maliyetleri ile ilgili fiyat farkı hesabı

83.1. 31/8/2013 tarihli ve 28751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’na Göre İhaleleri Yapılacak Olan Hizmet Alımlarında Uygulanacak Fiyat Farkına İlişkin Esaslar kapsamında işçilik maliyetlerine ilişkin geçen brüt maliyet, ihale dokümanında yer alan düzenlemeler çerçevesinde hesaplanan asgari ücret veya idari şartnamede asgari ücretin yüzde (%) fazlası olarak belirlenen ücret (ulusal bayram ve genel tatil günleri ile fazla çalışma saatlerine ilişkin ücretler dahil) ve ilgili sosyal güvenlik mevzuatı gereği işveren tarafından karşılanması gereken primler toplamından oluşmaktadır.

83.2. Anılan Esasların 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası gereğince brüt asgari ücretin belli bir yüzde fazlası oranında ücret alan personel için fiyat farkı, temel asgari ücretin yüzde fazlası ile güncel asgari ücretin yüzde fazlası arasındaki farkın işverene maliyeti kadar hesaplanır. Örneğin ihale tarihindeki temel asgari ücretin 100 TL olması durumunda yüzde 30 fazla ücret alan işçi için yüzde 5’lik asgari ücret artışına göre ödenecek fiyat farkı;

Temel asgari ücret döneminde brüt maliyet= 130 TL (temel asgari ücretin yüzde 30 fazlası) +30 TL (ilgili sosyal güvenlik mevzuatı gereği işveren tarafından karşılanması gereken primler toplamının varsayımsal tutarı)= 160 TL

Güncel asgari ücret döneminde brüt maliyet= 136,5 TL (güncel asgari ücretin yüzde 30 fazlası) +31,5 TL (ilgili sosyal güvenlik mevzuatı gereği işveren tarafından karşılanması gereken primler toplamının varsayımsal tutarı)= 168 TL

Fiyat Farkı= 168 TL-160 TL=8 TL olarak hesaplanır.

83.3. Anılan Esasların 5 inci maddesinin uygulandığı işlerde, a1 olarak belirlenen işçiliğin fiyat farkı 6 ncı maddeye göre hesaplanacak, 5 inci maddeye göre hesaplanan fiyat farkı formülünde a1’e yer verilmeyle birlikte formül gereği a1 için herhangi bir artış katsayısı uygulanmayacağından fiyat farkı hesabına herhangi bir etkisi olmayacak ve 5 ve 6 ncı maddeler gereği ayrı ayrı hesaplanacak tutarların toplamı, ödenecek veya kesilecek toplam fiyat farkını oluşturacaktır. İdari şartnamede hem a1 hem de a2 için katsayı belirlenmişse bu durumda toplam fiyat farkı 5 ve 6 ncı maddeye göre hesaplanan fiyat farklarının toplamından oluşacaktır.”

şeklinde olup 31/8/2013 tarih ve 28751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2013/5215 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’na Göre İhaleleri Yapılacak Olan Hizmet Alımlarında Uygulanacak Fiyat Farkına İlişkin Esasların Geçici 1 inci maddesinde;

“İlanı veya duyurusu bu esasların yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ihalelerde fiyat farkı 24.12.2002 tarihli 2002/5037 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa Göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarında Uygulanacak Fiyat Farkına İlişkin Esaslara göre hesaplanır.” denilmiştir. Dolayısıyla dilekçede yer alan tebliğ hükmünün, hesap yılı olan 2010 yılında yapılan hizmet alımları açısından yürürlükte olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu nedenle 140 sayılı ilamın 8 inci maddesi ile ... TL’ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 07.06.2017

No : 43174

Konu: Sorumluluğa iştiraki olmayan kişinin temyiz talebinde bulunması

106-181 sayılı ek ilamın hüküm kısmında;

“...toplam ...- TL kamu zararının;

... Belediye Encümeninin 25.03.2010 tarih ve 653/1538 sayılı kararına katılan encümen üyeleri; ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... ile 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 35, 38/a ve f bentleri ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu’nun 18/f bendi gereğince ... Belediye Başkanı ...’e ve 25.03.2010 tarih ve 653/1538 sayılı encümen kararına konuyu sunan ve TÜFE oranlarının kümülatif olarak aylık vade farkı alınması gerekirken, sunum dolayısıyla Encümenin söz konusu vade farkının alınmaması yönünde karar almasına yol açan, Emlak İstimlak Daire Başkanı ...’a müştereken ve müteselsilen 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 53 üncü maddesi gereğince hüküm tarihinden itibaren işleyecek faizleri ile ödettirilmesine,

...

Kendilerine asıl sorgu ve ek sorgu gönderilen diğer sorumlular ile ilgili olarak, Encümen Üyeleri; ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... hakkında 2011 yılını ilgilendiren 25.03.2010 tarih ve 653/1538 sayılı Encümen Kararında imzaları bulunmadığından, aynı şekilde sorumlu ...’un da sorgu konusu kararı alan encümende üye olmaması ve 01.12.2008 tarihinde Belediyedeki görevinden ayrılmış olması dolayısıyla, sorguda isimleri yer alan diğer sorumlulardan (... Şube Müd.) ..., (Harcama Yetkilisi) ..., (...Şube Müdürü) ... ve (... Şube Müdürü) ...’ın savunmalarına istinaden sorumlu tutulmamalarına,

...” denilmiştir.

Buradan temyiz talebinde bulunan ...’a 181 sayılı ek ilam ile sorumluluk atfedilmediği anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, 181 sayılı ek ilama itiraz olunmakta ise de, söz konusu tazmin hükmü ilamda isimleri yazılı üst yönetici, gerçekleştirme görevlisi, harcama yetkilisi

ve muhasebe yetkilisine yöneltilmiş olup temyiz talebinde bulunan ...'un bu tazmin hükmünde sorumluluğa iştiraki bulunmamaktadır.

Sayıştay Dairelerince verilen kararlara karşı Temyiz Kurulu nezdinde temyize yetkili olanlar 6085 sayılı Kanunun 55 inci maddesinin 2 nolu fıkrasının atıfta bulunduğu 52 nci maddesinde belirtilen daire ve makamlar ile kendilerine tazmin hükmedilmiş olan memurlardan ibaret olup bunlar arasında yer almayan dilekçe sahibinin işbu madde ile ilgili itirazı üzerine Kurulumuzca YAPILACAK İŞLEM OLMADIĞINA

Karar verildi.

SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ VE YAZIM KURALLARI

- **Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri**
- **Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları**

SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ

- Sayıştay Dergisi üçer aylık dönemler halinde yayımlanan hakemli bir dergidir.
- Derginin yayın konusu denetim, yönetim ve hukuk başta olmak üzere sosyal bilimler alanı ile sınırlıdır.
- Derginin yazım dili Türkçe'dir. Yayın Kurulunun uygun gördüğü durumlarda İngilizce yazılar da yayımlanır.
- Dergiye gönderilecek yazılarda Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları'na ve Türk Dil Kurumu Yazım Kılavuzu'na uyulması esastır.
- Dergide yayımlanması istenen yazılar MS Word formatında, dergi@sayistay.gov.tr adresine e-posta yoluyla ya da CD'ye kaydedilmiş olarak aşağıdaki adrese posta yoluyla gönderilir:

Sayıştay Dergisi

Destek 5 Grup Başkanlığı

Sayıştay Başkanlığı 06520 Balgat/ANKARA

- Dergiye gönderilecek yazılar daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- Yayımlanmak üzere gönderilen çalışmalar Yayın Kurulunun ön incelemesine tabidir. Ön incelemede konu, şekil ve içerik açısından uygun bulunan yazılar değerlendirilmek üzere iki ayrı hakeme gönderilir.
- Hakem değerlendirmesi sonucunda hakemlerden birinin olumlu, diğerinin olumsuz görüş bildirmesi durumunda yazı üçüncü bir hakeme gönderilir. Yazının yayımlanabilmesi için en az iki hakemin olumlu görüş bildirmesi gerekir.
- Yayın Kurulu hakem değerlendirmeleri doğrultusunda yazıların aynen yayımlanmasına, yazarından düzeltme talep edilmesine ya da yayımlanmamasına karar verir ve bu karar yazarlara bildirilir. Yayımlanmasına karar verilen yazılara hangi sayıda yer verileceğine de Yayın Kurulu karar verir. Gönderilen yazılar yayımlansın ya da yayımlanmasın iade edilmez.
- Yayımlanmak üzere gönderilen çeviriler için 5/12/1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre gerekli iznin alınmış olması ve belgelendirilmesi şarttır. Çeviriler, orijinal metni ile birlikte gönderilir.

- Yayınlanmasına karar verilen yazıların tüm hakları Sayıştay Başkanlığına aittir.
- Dergide yazıların yayımlanmış olması, yazara ait görüşlerin Sayıştay tarafından paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.
- Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.
- Yazıları yayımlanan yazarlara 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre telif ücreti ödenir ve beşer adet dergi ücretsiz olarak gönderilir.

SAYIŞTAY DERGİSİ YAZIM KURALLARI

- Dergiye gönderilecek yazılar MS Word formatında, A4 boyutunda, üst, alt ve her iki kenardan 2,5 cm boşluk bırakılacak ve her iki yana yaslı olacak şekilde tek satır aralığıyla, Times New Roman yazı karakteri ile 12 punto olarak yazılmalı ve 8000 kelimeyi geçmemelidir.
- Yazı için hazırlanacak kapak sayfasında yazının başlığı, yazar veya yazarların adı, soyadı, ünvanı, bağlı olduğu kurumun adı, kısa bir özgeçmişi ve iletişim bilgileri yer almalıdır.
- Gönderilen yazıların (çeviriler hariç) ilk sayfasına Türkçe ve İngilizce dillerinde yazılmış başlık, özet (abstract) ve anahtar kelimeler (key words) eklenmelidir.
- Özet, yazının amaç ve kapsamını en iyi şekilde ifade edecek ve 200 kelimeyi geçmeyecek şekilde 10 punto ile yazılmalıdır. Anahtar kelimeler, en çok beş adet olmalı ve 10 punto ile yazılmalıdır.
- Yazının başlığı büyük harflerle 15 punto ve koyu olarak yazılmalıdır. Yazının giriş ve sonuç bölümleri dahil tüm ana başlıkları büyük harflerle koyu ve 12 punto ile; alt başlıklar ise küçük harflerle koyu ve 12 punto olarak yazılmalıdır.
- Metin içinde kullanılacak tablo ve şekillere sıra numarası ve başlık verilmelidir.
- Atıflar metinde ve parantez içine alınarak, (yazarın soyadı, yayın tarihi: sayfa numarası) şeklinde yapılmalıdır. Atıflar için dipnot kullanılmayacaktır. Dipnotlar sadece açıklama yapmak için kullanılacak ve 10 punto ile yazılacaktır.

- Metin içi atıflar şu şekilde yapılmalıdır:

Tek yazarlı eserler: (Akgündüz, 1997: 45) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Akgündüz (1997: 45).....

İki yazarlı eserler: (Akdoğan ve Tekner, 2007: 175-182) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Akdoğan ve Tekner (2007: 175-182)

Üç ve daha çok yazar: (Tortop vd, 1999: 22) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Tortop ve diğerleri (1999).....

Aynı yıl içinde birden çok eseri olan yazar: (İnan, 2007a: 42) ve (İnan, 2007b: 56)

Bir kuruma ait eser: (TÜİK, 2006)

İnternette yapılan alıntılarda: (Sayıştay Başkanlığı, 2009)

- Kaynakçada, sadece metin içinde atıf yapılan eserlere yer verilmelidir.
- Kaynaklar yazarların soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalı ve aşağıdaki şekilde yazılmalıdır:

Kitap: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), eserin adı, çeviren varsa (çev. ad soyad), yayınlayan, yayın yeri.

Akgündüz, Ahmet (1997), Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay Yayınları, Ankara.

Luecke, Richard (2008), Kriz Yönetimi, (çev. Önder Sarıkaya), İş Bankası Yayınları, İstanbul.

Tortop, Nuri, Eyüp G. İsbir, Burhan Aykaç (1999), Yönetim Bilimi, Yargı Yayınları, Ankara.

Kitaptaki Makale: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), "makalenin adı" eserin adı, derleyen adı soyadı (der.), yayınlayan, yayın yeri.

Dimitrow, Valeriy (2007), "Çevre Denetiminde Bulgaristan Sayıştayının Tecrübesi", Çevre Denetimi ve Sayıştaylar, Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Ankara.

Dergi Makaleleri: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), "makalenin adı", derginin adı, cilt numarası, sayısı.

Feyzioğlu, Bedii (1997), "Sayıştay ve Saydamlık", Sayıştay Dergisi, Sayı 25 (Nisan-Haziran).

Kurum Yayınları: Kurum adı (yılı), eserin adı, yayınlayan, yayın yeri.

IFAC (2009), Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, International Federation of Accountants, New York.

İnternet: Yazarın soyadı, adı, yazar yok ise internet sitenin ait olduğu kurum (yılı), "eserin adı", <internet adresi>, (erişim tarihi).

Sayıştay Başkanlığı (2009), "2008 Yılı Hazine İşlemleri Raporu", <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/rapor4.asp?id=82> (Erişim Tarihi: 18.11.2009).



T.C.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

Destek 5 Grup Başkanlığı

06520 Balgat / ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN : 1300 - 1981