



SAYIŞTAY DERGİSİ

Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde
Sayıştay Denetiminin Rolü

Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanmaya Farklı Bir Yaklaşım:
Verimlilik ve Başarı Karnesi

Yönetimlerarası Mali İlişkileri Düzenleyen
Uluslararası Anlaşmalar ve Organizasyonlar

Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları

Türkiye’de Kamu Harcamalarının Son Beş Yılının
Harcama Türlerine Göre İncelenmesi

Kamu Kesimi Yatırım Projelerinde Yolsuzluk:
Sayıştayların Önleyici Rolü

Tarihi Eserlerin Korunması Hakkında Sayıştay Raporu

SAYIŞTAY KARARLARI

NİSAN - HAZİRAN 2004

SAYI : 53

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

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

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

Yayın Kurulu : **Bayram BARUN**
Uzman Denetçi

Emine ÖZEY
Uzman Denetçi

Dr. H. Ömer KÖSE
Başdenetçi

Kemal ÖZSEMERCI
Başdenetçi

Murat ARSLAN
Denetçi

Necip POLAT
Denetçi

Özlem TEMİZEL
Denetçi

Kapak Tasarımı : **Yasemin ERDAL**
Bilgisayar İşletmeni

Dizgi ve Sayfa Düzeni : Araştırma ve Tasnif Grubu

Baskı : Yayın İşleri Müdürlüğü

Kapak Baskı : Ankara Üniversitesi Basımevi

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

e-posta : dergi@sayistay.gov.tr

İnternet Adresi : www.sayistay.gov.tr

SAYIŞTAY DERGİSİ

ISSN : 1300-1981

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

	SAYIŞTAY DERGİSİ
SAYI: 53	NİSAN-HAZİRAN 2004

İÇİNDEKİLER

- 3 Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Sayıştay Denetiminin Rolü**
Kemal ÖZSEMERÇİ Sayıştay Başdenetçisi
Serdar SÜNGÜ Sayıştay Denetçisi
Özlem TEMİZEL Sayıştay Denetçisi
- 41 Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanmaya Farklı Bir Yaklaşım: Verimlilik ve Başarı Karnesi**
Doç. Dr. M. Akif ÇUKURÇAYIR
Arş. Gör. H. Tuğba EROĞLU
Selçuk Üniversitesi, İİBF, Kamu Yönetimi
- 69 Yönetimlerarası Mali İlişkileri Düzenleyen Uluslararası Anlaşmalar ve Organizasyonlar**
Dr. Zeynel BAKICI
Dokuz Eylül Üniversitesi İzmir Meslek Yüksek Okulu, Öğretim Görevlisi
- 99 Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları**
Murat ARSLAN
Sayıştay Denetçisi
- 115 Türkiye’de Kamu Harcamalarının Son Beş Yılıının Harcama Türlerine Göre İncelenmesi**
M. Hakan ÖZBARAN
Sayıştay Başdenetçisi

**139 Kamu Kesimi Yatırım Projelerinde Yolsuzluk: Sayıştayların
Önleyici Rolü**

Yazan: Do Binh Duong

Vietnam Sayıştay Başkanı

Çeviren: Ahmet OKUR

Sayıştay Uzman Denetçisi

145 SAYIŞTAY RAPORLARI

**147 Vakıflar Genel Müdürlüğünün Sorumluluğundaki Tarihi
Eserlerin Korunması Hakkında Sayıştay Raporu (Özet)**

151 SAYIŞTAY KARARLARI

153 Temyiz Kurulu Kararları

163 Daireler Kurulu Kararları

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİNDE SAYIŞTAY DENETİMİNİN ROLÜ*

Kemal ÖZSEMERCI*

Serdar SÜNGÜ**

Özlem TEMİZEL**

GİRİŞ

Ülkemizde çözülmesi gereken en önemli sorunların başında, kamu kurumlarındaki verimsizlik, israf ve kalitesiz kamu hizmeti gelmektedir. Bu üç temel sorun, kamuoyunun her zaman tepkisini çekmiş ve hükümetlerin çözmesi gereken önemli problemler arasında yer almıştır. Sayıştaylar performans denetimleri sayesinde kamu kurumlarının faaliyetlerinde ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu davrandıklarını ortaya koyarak, kurumların performanslarını geliştirmelerine ve bu suretle hükümetlere yardımcı olurlar.

Performans denetimi, uygulamada daha çok vergi mükelleflerinden toplanan paralardan oluşan kamu fonlarını, kamu kurum ve kuruluşlarının ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandığı üzerinde yoğunlaşmıştır. Oysa kamu fonlarının ilk elde edilme aşamasında, yani vergilerin toplanması sırasında, kayıt dışılık ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine dönük yapılacak performans denetimleri, devletin daha çok vergi toplayabilmesine katkıda bulunacağı için önemlidir. Vergi konusunda yapılacak performans denetimlerinin amacı, performans ilkeleri çerçevesinde belirlenecek hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını tespit etmek ve hedeflere ulaşmak için yapılan çalışmaları geliştirmede denetlenen kurumlara yardımcı olmaktır. Diğer bir amaç da yapılan performans denetimleri ile parlamentoya bağımsız bilgi sunmaktır.

* 10-14 Mayıs 2004 tarihleri arasında Antalya’da düzenlenen “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları” konulu 19. Türkiye Maliye Sempozyumu’nda sunulan Tebliğin gözden geçirilmiş hali.

* Sayıştay Başdenetçisi

** Sayıştay Denetçisi

Vergi alanında performans denetiminin temel hedefi, mevzuatta belirlenmiş olan amaçlara ulaşmak üzere uygun yönetmelik ve prosedürler düzenlenmesi ve bunların uygulamada işleminin güvence altına alınmasıdır. Ayrıca gelirlerin eksiksiz tahsil edildiğinin ve tahakkuk işlemlerinin doğrulanmasıyla giderek artan biçimde ilgilenildiği görülmektedir. Özellikle İngiltere Sayıştayının (National Audit Office-NAO) Gümrük İdarelerinde vergiden kaçınmanın kontrol edilmesi, vergi yönetmeliklerinde mükellefler açısından kolaylaştırıcı önlemler, yurt içinde sahtecilik riskinin giderilmesi, ödenmemiş vergi borçları konularında gerçekleştirmiş olduğu performans denetimleri ilgi çekicidir.

Sayıştay'lar yapılmış olan harcamaların nerelere ve nasıl harcıandığı meselesinin yanında bu harcamalara kaynak teşkil eden gelirlerin etkin olarak toplanıp toplanmadığı, toplanmış olan gelirlerle hangi amaçlara ve ne derece ulaşıldığı vb. konularda yine halka bilgi verme amacıyla hareket etmeye başlamışlardır. Çağdaş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek finansal denetim ve performans denetimi vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde büyük katkılar sağlayacaktır.

Gelir ve vergi kavramlarının anlam ve içerik yönünden birbiri içine geçmiş olmasına rağmen, çalışmanın çeşitli açılardan kısıtlılıkları ve zorlukları göz önünde bulundurularak, konu yalnız vergiler olarak sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla özelleştirmeden elde edilen gelirler, faiz gelirleri, bedeli karşılığı sağlanan hizmetlerden elde edilen gelirler, vergi dışı gelirler vb. çalışmamızın kapsamı dışında tutulmuştur.

Çalışmamızın birinci bölümünde şu an Sayıştay'da fiilen gerçekleştirilmekte olan vergi denetimine ilişkin mevzuat ile denetimin şekli ve boyutları hakkında bilgi verilerek, gerçekleştirilen denetimin etkin olup olmadığı hususunda tespitler yapılmaktadır. İkinci bölümde ise Sayıştayların oluşturduğu uluslararası organizasyonların belgelerinde vergi denetiminin nasıl olması gerektiği konusundaki tavsiyeleri ve çağdaş dünya ülkeleri Sayıştaylarının vergi denetimine yaklaşımları ve uygulamaları konusunda bilgiler verilmektedir. Üçüncü bölümde ise vergi denetimi konusunda Sayıştay'ın önündeki fırsatlar ve yeni açılımların neler olabileceği, çağdaş dünya ülkeleri Sayıştaylarının uygulamaları örnek alınarak belirtmeye çalışılmaktadır. Bu bölümde özellikle Sayıştay'a verilmiş olan performans denetimi yetkisinden yola çıkarak örnek ülke Sayıştayları gibi Sayıştayımızın da vergi alanında performans denetimi gerçekleştirebileceği ve bu denetimler ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi konusunda öneriler geliştirilebileceği vurgulanmaktadır.

Dış denetim fonksiyonunu yerine getiren Sayıştay tarafından bağımsız olarak gerçekleştirilecek vergi alanındaki performans denetimleri ile vergi idarelerinin faaliyetlerinde ne ölçüde başarılı olduklarının tespiti mümkün olabilecektir. Ortaya çıkan performans denetimi raporları vergi idarelerinin performanslarını geliştirmelerinde yol gösterici olacağı gibi aynı zamanda parlamentoyu ve kamuoyunu da bilgilendirmiş olacaktır. Bu bilgilendirme hesap verme sorumluluğuna ve şeffaflığa katkıda bulunacaktır. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesini amaçlayan performans denetimi raporları ile hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığın sağlandığı vergi idarelerinde faaliyetler ile hedefler arasındaki tutarsızlıklar ortaya konulabilecektir. Üst yöneticiler ortaya çıkan bu tutarsızlıklar konusunda sorumlu tutulacak ve sonuçta getirilen çözüm önerileri ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkıda bulunulmuş olacaktır.

I. SAYIŞTAY’DA GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ DENETİMİ

A. Sayıştay’ın Gerçekleştirdiği Vergi Denetimine İlişkin Mevzuat

Sayıştay gelir denetimi ve yargılama yetkisini Anayasa’dan almaktadır. Bu yetkinin kullanılmasına ilişkin usul ve esaslar ise 832 sayılı Sayıştay Kanununda düzenlenmiştir.

Anayasa’nın 160. maddesinde “genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapma görevi” Sayıştay’a verilmiştir. Anayasanın bu hükmü gereğince Sayıştay, vergi gelirleri ile birlikte devletin bütün gelirlerini denetleme konusunda yetkili kılınmıştır. Denetleme yetkisinin sonuca ulaşabilmesi ve gerekli yaptırımların sağlanabilmesi amacıyla Sayıştay’a yargılama yetkisi de tanınmış; denetim sonucunda ulaşılan bulguların kesin hüküm haline gelmesi sağlanmıştır.

Anayasa’da tanınan denetleme ve yargılama yetkisine ilişkin usul ve esaslar 832 sayılı Sayıştay Kanunu’nda düzenlenmiştir. Kanunun 38. maddesinde; “Sayıştay denetimine giren idare ve kurumların;

a) Gelir, gider ve mal işlemlerini, bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemek ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yolu ile;

(.....)

denetler.” hükmü tesis edilmiş, Sayıştay’ın gider ve mal hesapları ile birlikte gelir hesaplarını denetleyeceği ve sonuçta kesin hüküm ifade eden yargısal bir sonuca ulaşacağı belirtilmiştir.

Kanunun 40. maddesinde ise Sayıştay’a verilecek hesapların niteliği belirtilmiş olup; “Gelir, gider ve mal işlemlerinin hesapları Sayıştay’a ayrı ayrı verilir. Daire ve kurumların bir bütçe veya hesap yılında veya özel kanuna göre kabul edilmiş olan hesap devresi içinde:

Tahakkuk eden ve tahsil edilen bütün gelirlerin, gelir artıklarının ve emanetlerin miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgeler, gelir hesabını;

(.....)

teşkil eder.” hükmü ile gelir hesaplarının niteliği belirtilmiştir.

Aynı şekilde Kanunun 41. maddesinde, hesap vermekle yükümlü olan saymanlar belirtilmiş ve gider ve mal saymanlarının yanında gelir saymanlarının da Sayıştay’a hesap vermekle yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 45. maddesinde ise sorumluluk halleri ve sorumluluğun yargı kararı ile kesin olarak tespiti durumunda ne şekilde yaptırım uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu madde hükmünde; “Sorumlularca; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştay tarafından kesin hükme bağlananları, sorumlular keyfiyetin idarece kendilerine bildirilmesinden başlayarak üç ay içinde Hazine’ye ödemekle zorunlu” oldukları belirtilmiştir.

Kanunun 46. maddesi; denetçiler tarafından yapılacak incelemenin merkezde veya hesap yerlerinde yapılacağını belirtmiş ve “İnceleme sırasında;

Gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği,

Bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı, Araştırılır.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 28. maddesinde ise Sayıştay’ın görevleri;

“I- A) Genel ve katma bütçeli dairelerin,

B) (A) bendinde yazılı daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin,

C) Kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve malları ile nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin (emanet niteliğinde olanlar dahil) alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar.

(.....)” şeklinde belirtilmiştir.

B. Sayıştay’ın Vergi Alanında Yaptığı Denetimi

Türkiye’de hem performans denetimi hem de vergi denetimi Sayıştay’ın ilgi alanına yeni girmeye başlamıştır. Vergi denetimi, daha çok vergi dairelerinden yapılan harcama ve ödemeler üzerine yoğunlaşmış olup; hukuka uygunluk ve düzenlilik denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Vergilerin tahakkuk ya da tahsilatı konuları ile hiç ilgilenilmemektedir.

Çoğunlukla sorgu konusu edilen husus, ihracatta KDV iadesi konusuna ilişkindir. Gerçekleşen denetim sonucunda denetçiler tarafından sorgu konusu yapılan hususların, ödenek üstü harcama, eksik cetvel ve belge, ihracattan KDV iadesine ait çeşitli nedenlerden kaynaklanan yersiz ödeme ya da eksik belge, tahsil edilmeyen ecrimisil konuları olduğu tespit edilmiştir.

Sayıştay tarafından yürütülen vergi denetimi gider hesaplarının incelenmesi sırasında ve gelir hesaplarının incelenmesi sırasında olmak üzere temel olarak iki şekilde gerçekleşmektedir.

Gidere ilişkin hesapların incelenmesi sırasında, asıl olarak harcamalar yönüyle denetim yapılmakla birlikte düzenlenen verile emri, tediye fişi gibi gider belgeleri üzerinde, yasal olarak kesilmesi gereken vergi ve fonların kesilip kesilmediği incelenmektedir.

Söz konusu denetim genel ve katma bütçeli dairelerce ve sermayesinin yarısı veya daha fazlası bunlara ait olan sabit veya döner sermayeli ya da fon şeklindeki kurum ve teşebbüslerce ve kanunlarda Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumlar tarafından memur ve hizmetlilere ve hizmet erbabına ödenen ücretler ve ücret sayılan ödemelerden, serbest meslek erbabına yapılan ödemelerden ve müteahhit ve taşeronlara ödenen istihkaklardan, kaynakta kesinti (stopaj) yoluyla kesilen gelir ve saymanlık işlemleri ile ilgili damga vergisinin, istihsal ile uğraşan ve Sayıştay’ın denetimine tabi bazı döner sermayeli kuruluşların (Orman işletmeleri gibi) istihsal vergilerinin incelenmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Bilindiği üzere, Devlet gelirlerinin en büyük bölümünü teşkil eden vergi gelirlerinin pek çok çeşidi bulunmaktadır. Buna rağmen, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen bu tarz bir denetim ile vergi gelirlerinden sadece birkaçı ve miktar

olarak çok az bir kısmı ve en önemlisi vergi kaçırma imkanı bulunmayan alanlar incelenmektedir.

Gelire ilişkin hesapların incelenmesi sırasında, gelir saymanlıklarının düzenledikleri belgeler (verile emri) üzerinden denetim yapılmaktadır. Vergi dairesi hesapları saymanlık bazında incelenmektedir. Her ne kadar gelir denetimi için Sayıştay bünyesinde ayrı bir grup oluşturulmuş ise de asıl olarak yapılan denetim vergi dairelerinin vergi konularına ilişkin “bütçe gideri” şeklinde gerçekleştirdikleri giderlerin denetimidir. Vergi dairelerinin denetlenen işlemlerinin büyük bir kısmını ihracatta KDV iadesi konusu teşkil etmektedir.

Uygulamada 832 sayılı kanun hükümleriyle Sayıştay’a verilen yetkilerin tam olarak kullanıldığını söylemek pek mümkün değildir. Gelirler muhasebe kayıtları üzerinden denetlenmekte, denetim saymanlık hesabı içinde Sayıştay’a gönderilen ve bir yıllık işlemlerin sonucunu sayısal olarak gösteren cetvellerin incelenmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Bu şekilde yapılan gelir denetimi vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen çeşitli gelirlerin cari ve eski yıllar itibarıyla tahakkuk olan miktarlarını, bunlarda yapılan tahsilat ve kalan tahakkuk artığını miktar olarak gösteren cetvellerin incelenmesine imkan verse de, gelirlerin zamanında ve yasalara uygun şekilde tahakkuk ettirilip ettirilmediğinin incelenmesine imkan vermemektedir. Gelirlerin takip ve tahsiline ilişkin denetimde de aynı durum ortaya çıkmakta, Sayıştay’a gönderilen cetvel ve dosyalar üzerinden ve yalnızca zamanaşımına uğramış veya tahsil olanağı kalmamış alacaklar yönünden bir denetim gerçekleştirilmektedir.

Bu denetimin özelliği işlem tabanlı olması ve saymanlıklar temelinden sorunlara yaklaşmasıdır. Sayıştay tarafından yapılan finansal denetim, mevcut şekli ile tekil işlemleri inceleyerek, sisteme dönük hataların, eksikliklerin neler olduğunu ortaya çıkaramamaktadır.

C. Sayıştay Tarafından Gerçekleştirilen Vergi Denetiminin Boyutları

Anayasa ile Sayıştay’a Devletin gelir gider ve mallarını denetleme görevi verilmiş ise de Sayıştay ağırlıklı olarak gider denetimi yapmaktadır. Sayıştay gelir hesaplarının incelenmesinde, gider hesaplarına nazaran işgücü ve zamanının çok daha az bir bölümünü kullanmaktadır.

Sayıştay uzun yıllardan beri vergi dairesi hesaplarını incelemekle birlikte; denetim gruplarının uzmanlaşması çalışmaları çerçevesinde, 1993 yılında vergi alanında denetim yapmak üzere, ayrı bir grup oluşturmuştur. Gelir hesapları, vergi dairesi müdürlüğü saymanlıkları bazında denetlenmektedir Gelir grubunda ortalama olarak 10 denetçi görev yapmaktadır. Yılda yine ortalama olarak 2 tanesi

yerinde geri kalanı merkezde olmak üzere 15 ile 20 arasında vergi dairesi müdürlüğü saymanlık hesabı incelenmektedir. **

Tablo: 2003 Yılında Denetim Kapsamına Giren Saymanlıklar

Denetim Kapsamındaki Saymanlıklar	Toplam Hesap Sayısı	2003 Yılında İnceleme Programına Alınan Hesaplar			
		Merkezde	Yerinde	TOPLAM	İncelenme Oranı (%)
Genel Bütçe (Vergi Dairesi)	1451 (440)	196 (20)	36 (2)	232 (22)	16 (5)
Katma Bütçe	263	102	52	154	59
Döner Sermaye	2.186	141	27	168	8
Fon Saymanlığı	15	5	3	8	53
Belediyeler	3.215	78	58	136	4
Özel İdareler	81	38	31	69	85
Özel Bütçe	26	20	1	21	80
TOPLAM	7.237	580	208	788	

Sayıştay 2003 yılında 575 denetçiyi denetim yapmak üzere görevlendirmiştir. Sayıştay denetimine tabi olan saymanlık sayısı ise 2003 yılı itibariyle 7237 adettir. Bunların içinde vergi dairesi müdürlüğü saymanlığı ise 440 adettir. Sayıştay 2003 yılında denetimine tabi olan saymanlıklardan adet olarak 788'ini, oransal olarak da %10.88'ini incelemiştir. Bu durum karşısında çok az sayıda saymanlık denetleniyor gibi görünse de, genel ve katma bütçeli kuruluşların toplam harcamalarının %84'ünün Sayıştay tarafından denetlendiğini belirtmek gerekir.

Sayıştay'ın 2003 yılında inceleme programı çerçevesinde gerçekleştirdiği denetime ilişkin genel bilgiler şu şekildedir:

2003 yılında merkezde ve yerinde inceleme ile görevlendirilen toplam 575 denetçi ile toplam 788 nakit saymanlık hesabının incelemesi yapılmıştır.

** 2003 yılı rakamları dikkate alınarak diğer yıllar göz ardı edilmiştir.

İncelenen hesapların kurumsal dağılımına bakıldığında %85.18 ile İl Özel İdare Saymanlıkları birinci sıradadır. Yatırım harcamaları yüksek olan ve bütçe büyüklüğü itibariyle önemli bir yere sahip olan 69 adet özel idare hesabı incelenmiştir.

Belediye Saymanlıkları %4.23 oranı ile en az denetlenen saymanlıklar gibi görünüyor ise de, büyükşehir belediyelerinin tamamı ve il belediyelerinin büyük bir bölümü denetlenmiştir. Denetlenme oranının düşük olması, çoğunluğu belde belediyesi olan ve bütçe büyüklüğü itibariyle küçük olan diğer belediyelerin denetlenmemiş olmasından kaynaklanmaktadır.

2003 yılında genel bütçeli kuruluşlar içinde yer alan toplam sayısı 440 olan vergi dairelerinin 2'si yerinde, 20'si merkezde olmak üzere toplam 22 adet saymanlık hesabı incelenmiştir. 788 saymanlık hesabının denetlendiği göz önüne alındığında denetlenen vergi dairelerinin denetlenen bütün saymanlıklara oranı % 0.6 olmaktadır. Vergi dairelerinin incelenmesine ayrılan işgücü açısından bir değerlendirme yapıldığında toplam 575 denetçiden 10'u gelir grubunda görevlendirildiğine göre, denetçilerin %1.7'sinin vergi denetimi ile görevlendirildiği ortaya çıkan bir sonuçtur.

Sonuç itibariyle Sayıştay'ın genel bir politika olarak zaman ve işgücünün çok az bir kısmını vergi dairelerinin denetimine ayırdığı görülmektedir. Genel bütçeli kuruluşlar içinde yer alan vergi dairelerinin %5'inin denetlenmesine rağmen, genel bütçeli kuruluşların genel olarak %16'sının denetlendiği görülmektedir.

D. Sayıştay Kararlarının Niteliği

Vergi daireleri, vergi dairesi saymanlık müdürlükleri şeklinde örgütlenmiş olup, ilgili saymanlar hesaplarını yıllık olarak Sayıştay'a vermektedir. Sayıştay'a gönderilmiş olan bu hesaplardan, denetim programına alınanlar denetçiler tarafından incelemekte ve denetim sonucunda elde edilen bulgular Sayıştay dairelerinde kesin hükme bağlanmaktadır.

Denetim sonucunda Sayıştay tarafından verilen kararlar kesin hüküm ifade eden kararlar ve vergi idaresini uyarmaya yönelik kararlar olmak üzere iki şekilde sınıflandırılabilir:

Kesin hüküm ifade eden kararlar; verginin eksik tahsil edilmesi ya da tahsil edilmemesi, zamanaşımına uğratılması, zamanaşımı kesildiği halde terkin edilmiş olması gibi nedenlerle verilen tazmin hükümleridir. Bu kararlar ile birlikte bir gider kalemi olduğu halde vergi uygulamaları içinde yer alan KDV iadesi, mahsup sonucu artan verginin iadesi gibi işlemler sonucu yersiz ve fazla yapılan ödemelere ilişkin tazmin hükümleri de kesin hüküm ifade eden kararlardır.

Vergi idaresini uyarmaya yönelik kararlar; mükelleflerin eksik beyanından kaynaklanan matrah farklarının ikmalen ya da re'sen tarhiyatının gerekli olduğunun veya sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin varlığının tespiti halinde Maliye Bakanlığına yazılması şeklindeki kararlardır.

Vergi dairesi saymanlık müdürlükleri hesaplarının incelenmesi sırasında bulunan matrah farkları nedeniyle sayman ve tahakkuk memurları hakkında tazmin hükmü verilememektedir. Çünkü saptanan matrah farkı vergi mükelleflerinin hiç beyanda bulunmamış olmalarından ya da eksik beyanda bulunmuş olmalarından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla sayman ve tahakkuk memurunun, mükellefin vergiyi eksik beyan etmesi karşısında herhangi bir sorumluluğu yoktur. Ancak matrah farkı olduğu tespit edildikten sonra, yürürlükteki mevzuat hükümleri çerçevesinde vergi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini gerçekleştirmek, tahakkuk memuru ve saymanların görevidir. Bu görevin yerine getirilmemesi durumunda, Devlet alacağı haline gelmiş bu tutarlar tahsil edilmez ise, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde tazmin hükmü verilecektir.

Mevzuata aykırı ya da noksan tahakkuk ettirilen vergiler nedeniyle 832 sayılı Sayıştay Kanununa göre verilen tazmin hükümlerine karşı, sorumluların vergi yükümlülerine rücu hakkı olduğu açıktır.

II. DÜNYA SAYIŞTAYLARININ GELİR (VERGİ) DENETİMİNE YAKLAŞIMLARI, YENİ KONSEPTLER VE EĞİLİMLER

A. Çağdaş Uygulamalarda Vergi Denetimine Genel Yaklaşım

Vergi; Devletin fiskal (malî) ve ektrafiskal (sosyal, ekonomik, siyasal vs.) amaçlarını yerine getirebilmek için, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak üzere, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden ve tüzel kişiliği olmayan kişi ya da mal topluluklarından, kanuna uygun olarak alınan iktisadî değerler şeklinde tanımlanabilmektedir.

Bu tanımdan hareketle vergi ile ilgili bir genelleme yapmak gerekirse şu hususlar belirtilebilir.

- Devletin varlığı zorunludur.
- Vergi alınmaksızın devlet olunamaz.
- Herkes malî gücüne göre kamu giderlerinin finansmanına katılmak zorundadır.
- Ödenen vergilerin bireysel karşılıkları yoktur.

- Ancak adalet, güvenlik vb. tam kamusal malların (faydaları bölünemez ve tüketimleri engellenemez) kullanımında bir eşitlikten söz edilebilir.

- Toplum genelinin refahı için alınır. Temelinde yeniden dağıtım mekanizması ile eşitlikçi amaçlar taşır.

Vergi ile ilgili yapılan bu kısa genellemeden sonra denetiminin Sayıştay'lar açısından ifade ettiği anlam, bu alandaki denetiminin niteliğine de şekil vermektedir.

Sayıştay'ların Gelir (Vergi) Denetimi Anlayışı

- Gelir idaresinin yerini almak yerine, bunların yeterli düzenlemeleri yapıp yapmadıklarının ve gelirlerin toplanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi vb. alanlarda çerçeve çizilip çizilmediğinin kontrolü ile gelir kayıp ve kaçığının uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan sebeplerinin önüne geçilmesi temel amaçlar olarak ön plana çıkmaktadır.

- Vergi kanunlarında kayıp yaratıcı unsurların, boşlukların ve eksikliklerin gelir idaresi ile paylaşılması ise ayrı bir faaliyet olarak ön plana çıkmaktadır.

Ana felsefesi yukarıdaki başlıklardaki gibi ele alınan vergi denetimi ile ilgili klasik yaklaşımların yanında, modern yaklaşımlar da benimsenmeye başlanmıştır. Özellikle Anglo-Sakson modelinden hareketle Sayıştayların önündeki yeni açılımlar aşağıdaki başlıklarda kategorize edilebilir;

- Gelir gerçekleştirmelerinin takip edilmesi ve bunun diğer ekonomik göstergelerle olan uyumunun ortaya konulması,

- Uygulanmakta olan vergi sistemi içerisinde vergilerin sosyo-ekonomik hedefleri ve istekleri gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin araştırılması ve bu konuda tavsiyelerde bulunulması,

- Vergileme hedeflerinden olan gelir dağılımı sorununun giderilip giderilmediğinin araştırılması,

- Hedeflenenler ile bölgesel kalkınmışlık farklarının ne derece giderilip giderilmediğinin ve bu konuda yapılabileceklerin incelenmesi,

- Ekonomik büyüme ve kalkınma hedefleri ile bağlantılı vergi uygulamalarının ne derece başarılı olduğu ve bu alanlarda atılabilecek adımlar,

Tüm bu sayılanlar dünyada Sayıştayların ilgi alanı ve merak konusu haline getirdikleri alanlar olmaya başlamışlardır. Dış denetim fonksiyonundan beklenenler, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ile birlikte düşünüldüğünde

Sayıştayların bu konuya da geniş bir perspektiften bakmalarını zorunlu kılmaktadır.

Vergi Denetiminin Ele Alınışı

Denetimin gücü günümüzde ülkeden ülkeye değişmektedir. Bir ülkede var olan vergi sistemi de denetimin şekillenmesinde büyük faktör olmaktadır. Ülkenin gelişmişlik seviyesinin de bu alandaki belirleyiciliği göz ardı edilemez. Nitekim vergilerin kompozisyonu; gelir, harcama, servet üzerinden alınan vergilerin bileşimi, dolaylı ve dolaysız vergilerin kompozisyonunu etkilemekte ve elbette sonuçta yapılan denetimlerin niteliği de etkilenmektedir.

Sayıştaylar açısından vergi denetimi şu aşamalarda ele alınabilmektedir;

- Gelir (vergi) denetimi denildiğinde ilk olarak; kuralların sorgulanması, düzenlemelerin gözden geçirilmesi, idari düzenlemelerin (tebliğ, genelge vb.) incelenmesi ve genel anlamda mevzuat ile süreçlerinin tanımlanması ile işe başlanmaktadır.

- Daha sonra mükelleflerin hak ve yükümlülükleri ile gelirin elde edileceği olay üzerinden hesaplanacağı matrah ve buna uygulanacak oranlar ve uyulmaması durumunda uygulanacak cezalar ve tüm bu süreçlerin gözden geçirilmesi ile devam etmektedir.

- Gelir idaresinin, hedefleri ve gerçekleştirmelerin değerlendirilmesi, iktisadi büyüme ve kalkınmanın istekleri, gelir dağılımı ile ilgili yaklaşımların irdelenmesi vb. alanlar denetim çalışmalarına konu olabilmektedir.

Gelir denetimi de temelde harcama denetiminde olduğu gibi iki şekilde gerçekleştirilmektedir:

- Finansal Gelir Denetimi
- Performans Gelir Denetimi

Nitekim dünya uygulaması ve ülke örneklerine bakıldığında farklı ağırlıkta ve yaklaşımda olsa da vergilere bu iki açıdan yaklaşıldığı görülmektedir. Her iki alan için çok farklı teknikler kullanılmaktadır. Nitekim bu da yine o ülkedeki vergi sistemi, idari sistem ve yapılanma ve daha bir çok faktörün etkisi altındadır. Buradan çıkan sonuç her ülkenin kendi şartlarına göre, önceden belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi kapsamında, yeni teknikler üretebilmesi ve yaklaşımlar geliştirmesi gerektirir.

Denetimlerin gerçekleştirilmesi aşamasında uyulması gereken genel kabul görmüş temel ilkeler mevcuttur. Çağdaş dünyada denetime bu ilkeler çerçevesinde yaklaşılmaktadır:

- Denetlenen kurum ile yapıcı ve işbirliğine yönelik bir anlayış içinde çalışma,
- İç ve dış denetim arasında koordinasyon sağlama,
- Hizmet içi eğitimler geliştirme,
- Gelişmeye dönük yapıcı yaklaşımlar,

A. Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonlarının Gelir (Vergi) Denetimine Yaklaşımlarındaki Değişim ve Gelişmeler

Bu bölümde Dünya Sayıştayları Organizasyonlarının gelir denetimine olan yaklaşımları ele alınacaktır. Özellikle INTOSAI'nin (International Organizations of Supreme Audit Institution-Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu) değişik tarihlerde ve bir çok ülkenin katılımıyla gerçekleştirdiği ve bir deklarasyon ile sonuçlanan toplantılarından çıkan bulgular özet olarak açıklanacak ve değerlendirilecektir.

Gelir denetimine ilişkin olarak yapılan toplantıları şu şekilde sıralamak mümkündür;

- INTOSAI 3. Kongresi, Rio de Janeiro, Brezilya Mayıs 1959,
- INTOSAI 8. Kongresi, Madrid, İspanya 1974,
- INTOSAI 9. Kongresi, Lima, Ekim 1977,
- ASOSAI(Asian Organization of SAIs) Semineri Bali, Endonezya Temmuz 1985

1. INTOSAI 3. Kongresi, Rio de Janeiro, Brezilya Mayıs 1959

Bu toplantı sonucunda gelir denetimi ile ilgili şu tavsiye kararları alınmıştır.

• Yüksek denetim kurumu (Sayıştay) gelirlere olabildiğince geniş şekilde eğilmelidir.

• Denetim sadece toplanmış gelirlerin kayıtlara doğru geçirildiğinin kontrolünden ibaret olmayıp, bu toplanmış gelirlerin kanunlara uygun olup olmadığının kontrolünü de içermektedir.

• Sayıştaylar gelirlerin toplanmasında bir ihmal olup olmadığına ya da tahminlerde abartı olup olmadığına da bakmalıdır.

- Bütçenin yönetiminin denetim organı tarafından incelenmesi yasal çerçevenin de gösterdiği üzere gelirler hakkında bilgiyi içermelidir.

- Sayıştaylar görevlerini yerine getirebilmek bakımından donanımlı olmalıdır. Özellikle gelir denetim birimi, etkin çalışan muhasebe ve istatistik servislerini içermelidir.

2. INTOSAI 8. Kongresi, Madrid, İspanya 1974

Burada yapılan toplantıda ise gelir denetimi ile ilgili şu hususlara vurgu yapılmıştır.

- Sayıştaylar gelir denetimine, harcamalar üzerinde yapmış oldukları denetime eş değer bir şekilde eğilmelidir.

- Sayıştaylar vergi mükelleflerinin bireysel dosyalarını içeren tüm mali belgelere ulaşabilir olmalıdırlar. Bu kapsamda yapılacak denetimler, hem gelirlerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı ve hem de doğru toplanıp toplanmadığı konularını içermelidir.

- Gelirlerin kontrolü ve denetimi birincil olarak yasalara uygunluk ve düzenlilik denetimi kapsamında ele alınmalıdır.

3. INTOSAI 9. Kongresi, Lima Deklarasyonu, Ekim 1977

Bu kongre sonunda ulaşılan sonuçlar, önceki toplantılarda elde edilen neticelere benzer niteliktedir. Özellikle Sayıştayların gelir denetimi ile ilgilenmesi gerektiği ve bu alanda yapılacak çalışmaların önemliliğine vurgu yapılmıştır.

Deklarasyonun yirminci bölümünde;

Sayıştayların gelirlerin en etkin şekilde toplanması amacını gerçekleştirmek üzere, geniş yetkilerle donatılarak görevlendirilmeleri gerektiği belirtilmiştir.

Gelir (vergi) denetimi ilk olarak uygunluk ve düzenlilik denetimidir. Bununla beraber vergi kanunların uygulanmasının denetiminde dış denetim organı olan Sayıştaylar, vergi toplanan ve vergi idaresinin etkinliğini ele alıp değerlendirmeli ve gelir hedeflerine ne derece yaklaşıldığı ve hedeflerin başarıldığı hususunu da incelemeli ve bu konularla ilgili yasal alt yapıyı geliştirici tavsiyelerde bulunulmalıdır, şeklinde önemli belirlemelerde bulunulmuştur.

4. ASOSAI Semineri Bali, Endonezya Temmuz 1985

Gelir denetiminin boyutları ile ilgili en geniş anlamda sonuçların çıktığı bir seminer olarak nitelendirilebilir. Asya Sayıştayları Organizasyonu (Asian Organizations of Supreme Audit Institution-ASOSAI) gelir denetimine özel önem

atfetmektedir. Konu ile ilgili en fazla çalışma da yine bu organizasyonun faaliyetleri incelendiğinde bulunabilmektedir.

ASOSAI-Bali Toplantısında alınan tavsiye kararları şu şekilde özetlenebilir:

a) Denetim Metodolojisi: Sayıştaylar Lima Deklarasyonunun denetim ilkelerine uygun olarak kapsamlı vergi denetimini üstlenebilecek açık ve spesifik yasal otorite olarak görülmelidir.

b) Vergi Mükelleflerinin Hesaplarının Denetimi: Bireysel vergi mükelleflerinin dosyaları; sistemin eşitliği, verginin hesaplanması ve toplanmasının süreçleri açısından incelenmelidir. Tüm vergi dosyalarının incelenmesi ise Sayıştaylar açısından ne mümkün ne de gereklidir. En iyi denetim sonuçlarına ulaşmak, yüksek değerli ve riskli alanlara odaklanarak sağlanabilir. Ücretlerden alınan vergiden ziyade, gelir vergisi alanlarının denetimi, raporlanmış vergi kaçaklarının araştırılması, uygun istatistiksel örnekleme hedeflerinin kullanılması tercih edilen yöntemler olmalıdır.

c) Vergi Kanunlarının Yorumlanması: Sayıştaylar, kuralları, düzenlemeleri ve gelire ilişkin olarak yayımlanan tebliğleri takip edip incelemelidir.

d) Vergi İdaresinin Kararlarının İncelenmesi: Vergi idaresi tarafından alınan bütün idari ve yargısal nitelikteki kararlar denetimde göz önünde bulundurulmalıdır.

e) Denetim Amacı ve Şekli: Denetim sistem tabanlı olmalıdır. Amaç, vergi kayıp ve kaçığının yasal mevzuattaki boşlukların sonucunda ortaya çıkan kayıpların önlenmesi olmalıdır. Bu şekilde yasal boşlukların önceden tespit edilip doldurulması ile kayıp ve kaçakların önüne geçilebileceği konusunda fikir birliğine varılmıştır.

f) Sosyo-Ekonomik Etkileri: Vergi ile sosyal ve ekonomik anlamda ulaşılmaya çalışılan hedeflerin ne derece gerçekleştiği ve bu konuda alınan önlemlerin de denetimlerde ele alınması gereği vurgulanmıştır.

g) Vergi Denetiminin Sonuçlarının Raporlanması: Kişisel vergi mahremiyeti dikkate alınmak kaydıyla, bireysel dosyalardaki dikkate değer hususlar denetim raporlarında ele alınmalıdır.

h) Vergi Denetimi Yapacakların Eğitimi: Vergi (Gelir) denetimi kanun ve yönetmelik bilgisini de beraberinde getirmektedir. Sayıştayların bu açığı ulusal vergi idaresinin eğitim kurumlarından ya da diğer Sayıştayların metodolojilerinden faydalanmak suretiyle karşılaması gereklidir.

Tarihsel süreçte Sayıştayların gelir denetimine bakışları oldukça değişken bir yapı arz ederek günümüze ulaşmıştır. Gelir denetimi önceleri kimi zaman Sayıştayların misyonları dışına çıkar şekilde de ele alınmıştır. Nitekim bireysel vergi mükelleflerinin dosyalarının incelenmesi konusundaki anlayış terk edilmiştir. Bu yaklaşım tüm dosyalar ulaşılabilir olmakla beraber, denetim riskli alanlara kaydırılmalı tarzında şekillenmiştir.

Genel olarak bir değerlendirme yapmak gerekirse, gelir denetimi alanındaki anlayış birliği şu şekilde özetlenebilir:

- Denetim, finansal denetim ve performans denetimi şeklinde birlikte ele alınmalıdır.
- Tüm bilgi ve belgeler (vergi mükelleflerinin dosyaları dahil) ulaşılabilir olmalıdır.
- Sadece kayıtların doğruluğu değil, gelir idaresi, gelir hedefleri, gelirlerin diğer süreçlerle uyumu, ekonomik göstergeler ve gelir dağılımı ile ilgili hedeflenenler incelenebilmelidir.
- Eğitim çok önemlidir.
- İç kontrol ve iç denetim önemlidir ve vergi denetimi anlamında bunların dış denetim ile bağı kurulup koordineli bir çalışma uygulanmalıdır.

Sonuç olarak gelir denetiminin daha büyük dikkat ve daha fazla uzmanlaşma gerektiren önemli bir alan olduğu bütün üye ülkeler tarafından kabul edilmiştir. Küreselleşme ve piyasa ekonomisindeki gelişmelere paralel olarak kamu yönetimlerinde uyum çalışmaları süregelmektedir. Bu süreçte Sayıştay denetimi de kamu gelirlerindeki gelişmelere kendisini adapte etmek ve denetim standartlarını uyarlamak zorundadır. Denetim, tüm bu gelişme ve değişimler sonucunda, vergi yasalarında yapılması gereken değişikliklere ve uyumlaştırmalara güç vermede de büyük bir rol üstlenmektedir. Bu kapsamda dünyada gelir denetimine önem atfetmiş ülkelerin uygulamaları ön plana çıkmakta ve yol gösterici olmaktadır.

C. Çağdaş Ülke Sayıştaylarının Gelir Denetimine Yaklaşımları

Bu bölümde bazı ülkelerin gelir denetimine yaklaşımları temel noktalardan hareketle irdelenmeye çalışılacaktır ve incelenecek olan ülkelerin büyük bir kısmı dünyada yüksek denetime yani parlamento adına yapılan denetime ileri uygulamaları ile yön veren ülkelerdir. Genelde bu ülkelerin gelir denetimine yaklaşımları aynı olmakla birlikte her ülkenin mevzuat sistemi, idari yapısı ve vergi sistemindeki farklılıklar gibi nedenlerle bazı noktalarda birbirinden ayrılmaktadır.

1. İngiltere

Yüksek denetimde derin bir geçmiş ve çağdaş bir anlayışa sahip olan İngiltere'nin gelir denetimine yaklaşımı esas olarak tahakkuk ettirilen vergi miktarlarının hesaplara geçirildiğinin ve gelirlerin eksiksiz tahsil edildiğinin doğrulanmasıdır. Ayrıca tahsilatın zamanında gerçekleştirilmesi, vergi borçlarının silinmesi ve vergi borçlarının takibi de incelenmektedir. Vergi mükelleflerine ait bireysel dosyaların tek tek irdelenmesine gidilmemektedir. Olgular üzerinde araştırma yapılmakta olup, idari görevlilerin kararları üzerinde tartışılmamaya çalışılmaktadır. İngiltere Sayıştay vergi düzenlemelerinin spesifik nitelikteki sosyo-ekonomik hedeflerin karşılanıp karşılanmadığının değerlendirilmesinin çok güç olduğundan hareketle, politika hedeflerinin yerindeliğini sorgulamama, ancak politika uygulamaları üzerinde inceleme yapma eğilimindedir.

İngiltere Sayıştay performans denetiminin ana hedefi parlamentoya bağımsız bilgi, güvence sunmak ve gelir, harcama, kaynak yönetimi alanlarında ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik hususlarında tavsiye sağlamaktır. Performans denetiminin ikincil hedefi ise sistemleri ve kontrolleri geliştirmek için yapılması gerekenler konusunda denetlenen kuruluşları teşvik etmek ve desteklemektir. Performans denetimi kötü performans kadar iyi performansa da dikkat çekerek yapılmaktadır. Performans denetimi çalışmaları her surette daha iyiyi arayan ve sürekli olarak kendini yenileyen özel nitelikli çalışmalardır. Gelir performans denetimi genel prensipler bakımından harcama denetimiyle aynı yönde olmakla birlikte özel karakteri sonucu belli noktalarda farklılıklar göstermektedir. Gelir performans denetiminin riskler ve fırsatlar içeren birçok özel niteliği arasında öncelikle şunlara dikkat çekilebilir. İşin parçası olan para miktarı çok daha büyük ölçüdedir, gelir akışı çok fazla sayıda tutanaktan meydana gelmektedir, hemen hemen bütün vatandaşlar vergilendirmeden etkilenir, vergi mevzuatı çok karmaşık ve sıklıkla değişikliğe uğrar, vergilendirmenin uluslararası boyutu vardır (örneğin İngiltere'de vergilendirme gittikçe Avrupa Birliği yasaları tarafından belirlenmektedir), vergi konusu Devletin yaptırım gücüne dayandığı için zorluklar taşır, gelir idarelerinin iş yükü çok fazladır ve çok sayıda personel istihdamı gerekir.

İngiltere Sayıştay kişisel mükelleflerin kayıtlarına yasal açıdan ulaşamadığı için performans denetim çalışması kişi ya da kurumlara ilişkin gelir vergilerinin doğru olarak tahakkuk ettirilip ettirilmediğini belirlemek durumunda değildir. Gelir performans denetimi çalışmalarına bir ya da daha fazla anahtar soru ile yön verilmektedir. Anahtar soruların birçoğu, gelir alanındaki finansal denetim ile performans denetimi arasındaki güçlü bağlantıyı göstererek, gelir

finansal denetimine de uygulanır. Anahtar soru olarak gelir performans denetimine yön veren noktalar şunlardır:

- Vergi otoritelerinin sorumlulukları açıkça bildirilmiş mi ve bu sorumluluklar yönetim hedefleri ve hesap verilebilirlik mekanizmaları amaçlarına yansıtılmış mı?
- Vergi kaçırmayı ve vergiden kaçınmayı engelleyecek sağlıklı önlemler var mı ve uygun bir şekilde uygulamaya geçiriliyor mu?
- Tüm vergi mükelleflerini ve vergilendirilebilir olayları tanımlamayı sağlayacak etkin ve etkili prosedürler var mı?
- Vergi mükellefleri için uygun biçimde ve doğru olarak değerlendirmeyi sağlayacak etkin ve etkili prosedürler var mı?
- Vadesi gelen hesaplanmış vergi miktarlarının hemen ve tam olarak toplanmasını sağlayacak etkin ve etkili prosedürler var mı?
- Vergi mükelleflerine adil ve tutarlı bir biçimde davranılıyor mu?
- Personel istihdamı, eğitim, bilgi teknolojisi gibi destekleyici stratejiler gelir tahakkuk ve tahsilatına yardımcı olmada etkili mi?
- Çeşitli vergilerin yönetimi ve toplanmasına ilişkin Bakanlık dava masrafları minimum seviyede tutuluyor mu?
- Vergi mükelleflerinin vergi düzenlemelerine uymadaki sorumlulukları maksimum seviyede tutuluyor mu?

Gelir performans denetimi çalışmalarından etkili bir sonuç alınması ve faydanın maksimizasyonu için İngiltere Sayıştay'ı bir yıllık ve beş yıllık zaman dilimleri itibarıyla stratejik planlar hazırlamakta ve bu konuya hassasiyet göstermektedir. Çalışma alanlarının belirlenmesinde büyük bir titizlik gösterilmekte ve para miktarı, denetlenebilirlik, performans kanıtları, kamusal, parlamenter, politik ilgiler, zamanlama, farklı bir çalışma yaratma, çalışmanın maliyeti gibi hususlara dikkat edilerek denetimin etkin olmasına özen gösterilmektedir.

Özellikle üzerinde düşünülen ve metodolojiler araştırıp geliştirilmeye çalışılan can alıcı konular arasında vergi dairelerinin etkin çalışmasını engelleyen sebepler ve vergi kaçırmanın boyutundan söz edilmekle birlikte İngiltere Sayıştay'ının gerçekleştirmiş olduğu gelir performans çalışmalarından bazı örnekler şunlardır:

- Ulusal Vergi İdaresi: Tahsilat ve Borçların Yaptırımı (Tahsilat ve borçların yerine getirilmesinde Ulusal Vergi İdaresi düzenlemelerinin etkinliğinin incelenmesi)
- Gümrük Vergileri ve Tüketim Vergisi: Bira Vergisi (a) Bira üreticilerine verilen ödenek artışının %6 sının uygunluğunu içeren mevcut Bira Vergisinin toplama yöntemi b) Bira Vergisi toplamının alternatif yöntemlerinin önemi ve herhangi bir değişikliğin Bakanlık ve bira endüstrisi üzerindeki olası etkisi)
- Ulusal Vergi İdaresi: Personel Emekli Maaşı Sistemindeki Vergi Muafiyetlerinin Kontrolü (Sistem işleyişinin incelenmesi ve vergi muafiyetlerinin kontrolündeki amaçlar ve hedefler)
- Gümrük ve Tüketim Vergileri (KDV'den kaçınmayı tanımlamak, değerlendirmek ve engellemek için Bakanlık düzenlemelerinin bir araştırması)
- Gümrük ve Tüketim Vergileri: Mükelleflerin Yasalara Uyma Maliyetleri (Yasalara uyma maliyetlerinin özellikleri, yayılımı ve oranının bir araştırması ve Bakanlık düzenlemeleri ve prosedürlerinin basitleştirilmesi ve ticaret erbablarına daha iyi bilgi ve tavsiye sunulması vasıtasıyla bu maliyet ne kadar minimize edilebilmiş)
- Gümrük ve Tüketim Vergileri: Sahteciliği Ortaya Çıkarma ve Engelleme (Bakanlığın sahteciliği engelleyip engelleyemediği, ortaya çıkarıp çıkaramadığı ve bu konudaki rolü hakkında bir araştırma)

Performans denetimi raporlarının birçoğu Kamu Hesapları Komitesi tarafından incelenmekte ve böylelikle etkili ve yapıcı bir parlamenter kontrole imkan sağlanmış olmaktadır.

2. Kanada

Kanada'da gelir denetimi finansal denetim ve performans denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Anahtar sistemlere odaklanılmakta ve hükümetle işbirliği içerisinde gelirler artırılmaya çalışılmakta ve gelir idaresinin çeşitli birimleri üzerinde performans denetimi yapılmaktadır. Vergi harcamaları ve vergiyle ilgili diğer konular hakkında güvence vermek amacıyla vergi politikalarının etkin olarak gerçekleşip gerçekleşmediği üzerinde çalışmalar yapılmaktadır. Ayrıca gelir idaresi için bilişim teknolojilerine yönelik üst düzeyde denetim metodları geliştirilmektedir. Bütün bunlara ek olarak iç denetim birimleri ile çok sıkı bir işbirliği içinde bulunulmakta ve gelecekteki başarıyı etkileyecek ve hem kamu sektörüne hem de özel sektöre fayda sağlayacak çalışmalar yapılmaktadır. Kanada'da ekonomiyi kayıt altına almaya katkı sağlamak üzere

vergi iadesi sistemi elektronik ortamda ve haftalık süreçlerde uygulanmakta ve bu sayede denetimin daha etkin yapıldığı vurgulanmaktadır. Kanada Sayıştay'ının, denetimini gerçekleştirirken politikaların doğruluğunu, yerindeliğini tartışma yetkisi gibi bir hakkı bulunmamaktadır. Bunun yerine hükümet tarafından ortaya konan programın ne derece etkin işlediği, prosedürlerin incelenmesi yolu ile irdelenmeye çalışılır.

Finansal gelir denetiminin temel amacı federal gelirler ile ilgili parlamentoya raporlama yaparak güvence sağlamaktır. Finansal gelir denetimi; verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat aşamalarını tek tek incelemek yerine tüm bu vergilendirme sürecini kapsayan muhasebe sistemleri çerçevesinde inceleme yaparak devletin finansal tablolarına güvence verme ve bunlara ilişkin rapor sunma şeklinde gerçekleştirilmektedir. Finansal gelir denetimi yapılırken vergi mükelleflerinin kayıtları ve bunlara ait diğer belgeler ile ilgilenilmemektedir. Ayrıca bu denetimin başka bir yönü gelir idaresinin faaliyetlerinin yasalara uygun olup olmadığının incelenmesidir. Bu şekilde yasal yapı ile uygulama arasında bağ güçlendirilmekte ve etkinlik sağlanmaktadır.

Gelir performans denetimi ile asıl olarak amaçlanan ise gelir idaresinin etkin, ekonomik ve verimli çalışıp çalışmadığı konusunda bilgi ve güvence vermektir. Amacın çok kapsamlı olması nedeniyle fonksiyonel alanlar, sistemler ve spesifik programlar üzerinde yoğunlaşmıştır. Çoğunlukla vergilendirme, gümrük ve tüketim vergileri alanlarında; vergi mükelleflerinin kayıtlarının tutulduğu servisler, yardım destek, takip ve yoklama, icra vb birimlerde performans denetimi yapılmaktadır. Sonuçta bu şekilde bir katma değer yaratma ve faaliyetlerin daha iyi gerçekleştirilmesi amaç olarak görülmektedir. Taahhüt edilen vergi politikasına ilişkin hedeflerin yerine getirilip getirilmediği konusunda güvence verilmektedir. Söz konusu güvencenin verilebilmesi için; politika hedefleri, yasalardaki düzenlemelerin takip edilmesi, yasaların uygulanması ve yönetilmesi, program ve program çıktıları incelenerek çalışmalarda bulunmaktadır. Örneğin bir performans çalışmasının sonucu olarak Kanada Sayıştayı vergi tabanının, yasalardaki boşluklar nedeniyle vergiden kaçınma sonucunda ve/veya yasaların yönetsel yorumlanması sırasında aşınmalara uğradığı tespitinde bulunmuştur. Bu bulgu derhal Ulusal Gelir İdaresi'ne iletilerek bu aşınmanın önlenmesinin gerekli olduğu ortaya konulmuştur. Bu bulgu aynı zamanda parlamento ile de paylaşılmış ve parlamenterlerin yoğun ilgisi ile karşı karşıya kalınmıştır. Sayıştay vergi politikaların etkinliğini tartışmamaktadır. Örneğin vergilendirilmesi gereken bir alanın vergilendirilmediği tespit edildiğinde bu durum politika yapmak şeklinde algılandığından gündeme getirilmemektedir. Ancak bu alan ile ilgili farklı açılardan alternatifler sunulmakta ve parlamentonun dikkatini bu noktaya

çekmeye çalışılmaktadır. Gelir performans denetimi sonuçları yıllık raporlar şeklinde parlamentoya sunulmaktadır.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı hem vergi eşitliği hem de vergi gelirleri konularında kurallara uyan mükellefler aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Gelir denetimi bu anlamda vergiye olan bakışın değiştirilmesini ve vergiden kaçınma mekanizmalarının önlenmesini ve vergiye uyumu sağlamaktadır.

3. Yeni Zelanda

Yeni Zelanda’da gelir denetimi kamu teşebbüsleri gelirlerinin denetimi ve Ulusal Gelir İdaresinin denetimi olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

Kamu teşebbüslerinde denetimlerin hedefi, bu kuruluşların önceden Hazine’ye sunmuş oldukları programın doğruluğu hakkında ve yasa ve yasal düzenlemelere uyulduğuna ilişkin bir doğrulayıcı belge sağlamaktır. Ulusal Gelir İdaresi’nde denetimlerin hedefi ise gelir hesapları ile ilgili bir denetim görüşü sunmaktır. Gelir idaresinin denetimi idarenin çalışma ve personel harcamaları ve faaliyetlerinin idaresinde kullanılan varlıkları kapsar. Ayrıca idarenin fonksiyonlarını yerine getirmede nasıl iyi performans göstereceğine ilişkin mali olmayan performans tedbirlerini kapsar.

Yeni Zelanda’da gelir denetimi gerçekleştirilirken aşağıdaki noktalara dikkat edilmektedir:

- Sistemler ve kontrollerin yeterli düzeyde olması,
- Vergi mükellefleri kayıtlarının düzenli tutulması,
- Vergi mükelleflerinin yasalara uymasında maksimum seviyeye ulaşılması,
- Bu kurallara uymayanların takip edilmesi,
- Vergi iadeleri muhasebe sisteminin doğruluğu.

Yıl sonunda vergi gelirlerinin analitik yorumu yapılır, vergilendirme, ödenecek vergi iadeleri (tahakkuk aşaması dahil), devlet bankası hesapları, belli bir süredeki vergi mükelleflerinin yasalara uymalarındaki hareket şekli gibi konulara ilişkin raporlar hazırlanmaktadır.

Yeni Zelanda Sayıştay’ının gelir denetiminin ana hedeflerinden biri toplam vergi gelirlerinin ulusal bilanço kalemlerinin limitleri dahilinde açıkça beyan edilmesinin sağlanmasıdır. Denetim sistemlere ve prosedürlere

odaklanmıştır ve bütün bilgilerin açıkça beyan edilmesi hususunda hassasiyet gösterilmektedir.

Denetim sırasında vergi mükelleflerinin Ulusal Gelir İdaresine sundukları beyannamelerden sağlanan bilgilerin tamamı kontrol edilmemekte; Ulusal Gelir İdaresinin kendi iç denetimine itimat edilmektedir. Ancak Ulusal Gelir İdaresi'nin denetiminden bir süreç seçilerek faaliyetlerin kalitesi çerçevesinde incelemeler yapılmaktadır. Gelir denetimi gelirlerin tam olarak beyan edildiğini anlamak üzere sistemlerin kontrolünü içermektedir. Sistemler ve prosedürler fonksiyonların uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini ortaya çıkarmak üzere kontrol edilmektedir.

4. Almanya

Almanya'da vergi gelirlerini, idarenin yanında Sayıştay da denetlemektedir. Sayıştay tarafından parlamentoya sunulan raporlar ile parlamentonun tarafsız ve güvenilir bilgiler edinmesine imkan sağlanmaktadır.

Almanya'da federatif bir devlet yapısı bulunmaktadır ve toplam gelirlerin (vergilerin) federal devlet ve federe devletler ile yerel yönetimler arasında paylaşılması söz konusu olmaktadır. Sayıştay gelirlerin; nizamilığı, kanunilığı ve iktisadilığını denetlemektedir. Nizamilik ile kast edilen, belgelerin kanuna uygun olup olmadığının denetimidir. Kanunilik, vergi kanunlarının doğru olarak uygulanıp uygulanmadığının denetimidir. Son olarak iktisadilik ise, vergi toplamı için yapılan giderlerin elde edilen gelirden fazla olup olmadığının denetimidir. Son zamanlarda daha ileri aşamalarda vergi harcamaları üzerinde de çalışmalar yapılmaktadır ve konu daha geniş bir zeminde ele alınmaya çalışılmaktadır.

Almanya'da federal devlet yapısının bir sonucu olarak, vergi gelirleri eyaletlerde örgütlenmiş olan Vergi Daireleri aracılığı ile toplanmaktadır. Nitekim Sayıştay'ın da federe devletlerde birbirinden bağımsız eyalet Sayıştayları vardır ve ortak vergiler alanında hem federal devlet hem de ilgili eyalet Sayıştay'ı çift yetkiye sahip olarak denetimlerde bulunmaktadır.

Ancak bu şekilde bir yapılanma; denetimde koordinasyonsuzluk yerine, Sayıştayların birbiriyle yoğun ve canlı bir denetim alışverişi yapmaları şeklinde olumlu olarak kullanılmaktadır.

Kontroller doğrudan doğruya yerinde yürütülmekle beraber sondaj denetimlerle yetinilmektedir. Federal Sayıştay, Federal Maliye Bakanı'nın vergi yasalarının eşitlikle uygulanması ve takdir hakkının kullanılması konusundaki sorumluluğunun gereklerini yerine getirip getirmediğini incelemektedir.

Özellikle vergilerin zamanında, tam ve adil salınıp salınmadığı, vergi dairelerinin vergilerin tecil, terkin ya da takibini durdurmada bonkör davranıp davranmadıkları, vergilerin geç tahakkuk ettirilip ettirilmediği ve ön ödemelerin zamanında ve ölçülü belirlenip belirlenmediği incelenip denetlenmektedir. Bunun yanında, birikmiş vergilerin tahsil edilip edilmediği de araştırılmaktadır. Münferit olay yerine, bütünüyle tahakkuk ve tahsilat işleri esas alınmakta, idarenin yerine geçilmemektedir. Ancak zorunlu hallerde gerek olması durumunda bu haller saklı kalmaktadır. Federal-federe devlet yapılanması dolayısıyla her şeyden önce belirli yapısal noksanlıklarda yoğunlaşan ağırlık noktası ve enine kesit denetimi uygulanarak ülke bazında aynı konuda yapılan hatalar belirlenmeye çalışılmaktadır. Bu denetim federal Sayıştay ile eyalet Sayıştaylarının koordinasyon halinde ve birlikte çalışmaları ile gerçekleştirilmektedir.

Vergi dairelerinin optimal organize edilip edilmediği ve gerekli kalitede personele sahip olup olmadıkları ise bir başka tarz denetime konu olmaktadır. Almanya’da da finansal denetim ile performans denetimi çalışmaları birlikte yürütülmektedir.

Verginin uzmanlık gerektiren bir konu olması dolayısıyla burada da denetçilerin eğitimine özel önem atfedilmektedir. Gerektiğinde vergi idaresi ile ortak eğitim seminerleri düzenlenmektedir.

5. Avustralya

Avustralya federal bir devlettir. Parlamenter sistemi Westminster modeline göre oluşturulmuştur. Bu hali ile sekiz bölge, Territory Bölgesi ve Federal devlet şeklinde bir yapılanma ile yönetilmektedir. Bu kapsamda her bir birimin/bölgenin kendi hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kendi bağımsız yapısı vardır ve federal devletin bu bölgeler üzerindeki yetkileri sınırlı bir yapıdadır.

Dünya ekonomik yapısındaki değişmeler, küreselleşme vb. nedenler dolayısıyla Avustralya da bu değişimden nasibini alarak yeni şartlara göre yapılanma yoluna girmiştir. Nitekim bu süreçte şeffaflık ve hesap verme sorumluluğundan beklenenler de değiştiğinden, denetim ofisi (Sayıştay) de değişen şartlar karşısında, bu şartlara cevap verecek bir yapılanma sürecine girmiştir.

Avustralya Sayıştay (Australian National Audit Office- ANAO), diğer ülke örneklerine paralel bir şekilde gider denetimi kadar, gelirlerin denetimi alanında da denetim faaliyetlerini sürdürmektedir. Gelir denetimi; finansal denetim ve performans denetimi başlıklarında gerçekleştirilirken, diğer ülke

örneklerinden farklı olarak Finansal Kontrol ile Kamu Sektörü Kuruluşları ile dörtlü bir yapıda ele alınmaktadır.

Avustralya’da gelir toplayan temel iki tane birim bulunmaktadır. Bunlar;

- Avustralya Vergi Ofisi
- Avustralya Gümrük Hizmetleri

Avustralya’da gelir denetiminin ele alınışı ve bununla ilgili yukarıdaki birimler birlikte düşünüldüğünde hesap verme sorumluluğunun bunlar arasında gerçekleştiği izlenimi ilk bakışta yanıltıcı olmaktadır. Nitekim denetim ve ilişkili olduğu yönetim Avustralya’da da federal devletin hesap verme sorumluluğunun bir parçası olmakla beraber birebir kendisi değildir. Bu çember ancak aşağıdaki birimlerle birlikte düşünüldüğünde anlam ifade etmektedir. Bunlar;

- Denetim,
- Parlamento,
- Kamu kurum ve kuruluşları ve yıllık raporları,
- Medya,
- Kamuoyunun beklentileri/ilgisi,
- Bilgi akışında serbestlik ve şeffaflık,
- Ombudsman,

olarak sayılmaktadır. Sonuçta ANAO raporları bu çerçevenin yalnızca bir parçası olarak görülmektedir.

Sayıştay denetiminin (dış denetim) temelinde yatan yol göstericilik, öncülük gibi amaçlar gelir denetiminde de ön plana çıkmaktadır. Bu ilkelerin gelir denetiminin etkinliğindeki payı yadsınamaz boyuttur.

Avustralya’da hem dolaylı vergiler hem de dolaysız vergiler denetime tabi tutulurken vergi dışı gelirlere (non tax revenue) de ayrıca özel bir önem atfedilmiştir. Bunlar hem finansal denetime hem de performans denetimlerine konu olmaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi ANAO dört açıdan denetim metotları kullanarak gelir denetimine eğilmektedir. Bunlar ise;

- 1) Finansal Tablolar Denetimi,
 - 2) Performans Denetimi,
 - 3) Finansal Kontrol ve Yönetim Denetimi,
 - 4) Kamu Sektörü Kuruluşları ve Programları Denetimi,
- olarak sayılmaktadır.

Tüm bu metotlar kullanılırken diğer ülke örneklerinde olduğu gibi Avustralya’da da politikanın etkinliği ve yerindeliği Sayıştay’ca irdelenmemektedir. Literatürdeki yaygın deyiimiyle “do not criticize the merit of policy” şeklinde ifade edilmektedir. Ancak politikanın/politikaların ne derece iyi yönetildiği ve başlangıçta ortaya koyulan kriterlere ne derece uyulduğu etkinlik açısından araştırılmaktadır.

Avustralya’da yürütülen gelir denetiminin iyi anlaşılması açısından Sayıştay tarafından kullanılan dört metot kısaca açıklanacaktır. Avustralya Sayıştay’ı bu dörtlü ayırım ile şunları hedeflemektedir.

Finansal Tablolar Denetimi

Bu yöntem ile kamuya dahil kuruluşların mali tabloları üzerinde bağımsız bir bilgi sağlanmaktadır. Finansal tablolar denetiminin temelinde; kuruluşların faaliyetlerinin tanınması ve iç kontrol yapılarının analiz edilmesi, potansiyel riskli alanların belirlenerek bu alanda çalışmalar yapılması ve ilgili mekanizmaların harekete geçirilmesi gibi temel yaklaşımlar yatmaktadır. Böylelikle diğer metotlara sağlam zemin hazırlanmakta ve denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi hedeflenmektedir.

Performans Denetimi

Bu yöntemde, ilgili kurum ve kuruluşların; ekonomik, etkin ve verimlilik ilkeleri temelinde ne derece bu şartlara uygun çalıştıklarının araştırması yapılmaktadır. Bu süreçte ilgili kuruluşların; kaynakları, bilgi sistemleri, performans kriterleri ve ölçüleri vb. diğer özellikleri sistem temelinde ele alınmakta ve faaliyette bulunmaktadır.

Temel olarak performans denetimleri ile değişik sonuçlar hedeflenmektedir. Özellikle gelirin performans açısından değerlendirilmesinde;

- Beyana dayalı olarak alınan vergilerdeki kayıp ve kaçakların önlenmesine ilişkin tedbirler,
- Verginin toplanmasının etkinlik ve verimliliğinin yükseltilmesi,
- Vergi mükelleflerinin vergi yasaları ile uyumunun sağlanması ve verginin maliyetinin düşürülmesi,
- Vergisel hizmetlerin kalitesinin ve sunumunun etkinleştirilmesi,
- Risk yönetimi tekniklerinin geliştirilerek etkinlik sağlanması, gibi alanlarda amaçlar dahilinde çalışmalar yapılmaktadır.

Yine performans denetimine konu edilen özellikli bir diğer alan ise vergi harcamaları konusudur. Nitekim; vergi muafiyet, istisna indirimi vb. çok değişik

şekillerde ortaya çıkan vergi harcamalarının Avustralya'daki bütçe açığı ile ilişkisi olduğu gerçeğinden hareketle bu alanda yoğun çalışmalar yapılmaktadır. Ayrıca finansal gelir denetiminin bulgularından da yararlanılmaktadır.

Finansal Kontrol ve Yönetim Denetimi

Bu metot ise alandaki en iyi uygulama örnekleri bağlamında; prosedürler, hesaplar, işlemler, performans ölçüleri ve göstergeleri ile ilgili alanlarda, finansal gelir denetimi (mali tablolar denetimi) ile performans denetimi arasındaki bağı kurmakta ve bir bakıma köprü görevi üstlenmektedir.

Genel anlamda, kamu sektörü yönetiminin kalitesinin artırılması amacıyla yapılan bir denetimdir. ANAO (Sayıştay) kamu idarelerinin sorunları konusunda, idareye yol gösterici nitelikte faaliyetlerde bulunurken, buradan çıkan sonuçları parlamento ile paylaşarak finansal ve performans denetimi sonucunda elde edilen verileri kullanıma sunarak, denetimden beklenen faydayı maksimize etmeye çalışmaktadır.

Kamu Sektörü Kuruluşları ve Programları Denetimi

Bu da Finansal Kontrol ve Yönetim Denetimi gibi tamamlayıcı nitelikte rol oynamaktadır. Temelde kamu kurum ve kuruluşlarının genel veya özel yönetsel faaliyetleri üzerinde durmaktadır. Örneğin; personel yapısı, mikro harcamaları, gelirlerin toplanması aşamasındaki faaliyetler, kararlar vb. alanlarda yürütülen incelemelerdir.

Anahtar kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilip getirilmediği de bu alanda araştırılan bir diğer önemli konudur.

Son olarak Avustralya'da gelir denetimine özel bir önem verilmektedir. Sayıştay ağırlıklı olarak yukarıdaki dört ana metod çerçevesinde gelir denetimine yaklaşırken, özellikle bilişim teknolojilerinden ciddi bir şekilde yararlanmaktadır. Bilgisayar destekli denetim teknikleri yaygın bir şekilde kullanım alanı bulmaktadır. İnsan kaynakları yönetimi de bu denetimin gerçekleştirilebilmesi için önem arz etmektedir. Nitekim bu denetimi gerçekleştirecek insanların yetiştirilmesi, ek bilgiler ile donatılması, teknolojik imkanlardan yararlanılması, bilgi ve görgülerinin artırılması ve ödüllendirilmeleri gelir denetimi kadar dış denetimin sıhhatini yakından ilgilendirmektedir.

III. VERGİ DENETİMİ ALANINDA SAYIŞTAY'IN ÖNÜNDEKİ FIRSATLAR VE YENİ AÇILIMLAR

Çalışmamızın birinci bölümünde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen finansal vergi denetimi konusunda açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır. Ancak çağdaş dünya ülkelerinde Sayıştaylardan belki de finansal denetimden daha çok

parlamentoya rapor vermeye dönük olan performans denetimleri yapmaları beklenmekte ve yüksek denetim kurumları bu anlayış çevresinde yapılandırılmaktadır. Ülkemizde olduğu gibi dünyada da Sayıştaylar parlamento adına görev yapmakta ve bu nedenle parlamentoyu bilgilendirme görevlerinin çok daha önemli olduğu düşünülmektedir.

Çağdaş uygulamalardan örneklerle açıklandığı üzere, Sayıştaylar gelir üzerinde hem finansal denetim hem de performans denetimleri yapmaktadırlar. Her iki denetim türü sonucunda da elde ettikleri bulguları parlamentoya raporlamakta ve kamuoyunu bilgilendirmektedirler.

Tebliğimizin bu bölümünde çağdaş uygulamalara paralel olarak gelir denetiminin Sayıştay tarafından ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiği bu alandaki yeni açılımların ve engellerin neler olabileceği ele alınacaktır.

A. Vergi Alanında Sayıştayın Performans Denetimi: Çağdaş Ülke Sayıştayları Uygulamalarından Çıkarılacak Dersler

Her ülkenin kendine özgü idari şartları mevcuttur. Bir ülkedeki vergi sistemi de, idari sistem ve yapılanma ve başka bir çok faktörün etkisi altındadır. Dolayısıyla her ülkenin kendi şartlarına göre, önceden belirlenen hedeflerinin gerçekleştirilmesi kapsamında, performans denetiminde yeni teknikler üretebileceği yapıcı ve diyaloga açık yaklaşımlar geliştirmesi gerekir.

Sayıştayların gerçekleştireceği vergi denetimlerinde amaç, vergi idaresinin yerini almak değildir. Bunun yerine vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkıda bulunmak amacıyla yeterli düzenlemelerin yapılıp yapılmadığı, verginin tarh, tahakkuk ve tahsili aşamalarında kayıp yaratan hususların neler olduğu, mevzuattan kaynaklanan sebeplerin belirlenmesi gibi hususlarda, vergi idaresi ile birlikte çalışarak öneriler geliştirmektedir.

Sayıştaylar vergi idaresinin yaptığı düzenlemelerin ve uygulamaların yeterli olup olmadığı konusunda yine vergi idaresi ile ortak çalışarak değerlendirmelerde bulunurlar. Bu şekilde vergilerin tarh tahakkuk ve tahsili aşamaları için en uygun yapının/sistemin kurulup kurulmadığının kontrolü yapılır. Keza gelir kayıp ve kaçığının uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan sebeplerinin önüne geçilmesi için inceleme yapılır ve tavsiyelerde bulunulur.

Sayıştay olarak etkin bir vergi denetimi gerçekleştirebilmek için,

- Vergi idaresi ile diyaloga ve işbirliğine açık biçimde inceleme yapmalı,
- İç denetim ile koordinasyon ve işbirliği içinde bulunmalı,

- Eleştirel değil, yapıcı bir denetim anlayışı çerçevesinde hareket etmeli,
- Etkin bir hizmet içi mesleki gelişim ve eğitim faaliyetinde bulunmalıdır.

Diğer yandan vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin bir vergi idaresinin varlığı çok önemlidir. Vergi üzerinde yapılacak performans denetiminin asıl amacı, vergi idaresinin etkin, ekonomik ve verimli çalışıp çalışmadığı konusunda bilgi ve güvence vermek, yetersiz ve başarısız olan alanlarda tavsiyelerde bulunmaktır. Vergi dairelerinin etkinliğini engelleyen sebeplerin ortaya çıkarılması konusunda da Sayıştay'ın yapacağı denetim son derece önem taşır. Ancak bu amaç çok kapsamlı olduğundan, seçilecek belirli alanlar ve sistemler üzerinde denetimler gerçekleştirilmelidir.

Yapılacak finansal denetimler ile verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatı aşamalarına ilişkin süreçleri kapsayan muhasebe sistemleri çerçevesinde inceleme yapılarak devletin finansal tabloları ile ilgili raporlar hazırlanabilir. Böylece vergi idarelerinin mali tabloları üzerinde bağımsız bilgi sağlanmaktadır. Bu denetim şekli ile kuruluşların faaliyetleri hakkında bilgiler ortaya konulmakta, iç kontrol yapıları analiz edilerek potansiyel riskli alanlar belirlemekte ve denetim bulguları sonunda öneriler ortaya konulmaktadır.

Çağdaş dünya ülkelerindeki uygulamalara paralel olarak vergi alanında, finansal denetim yanında, performans denetimi de gerçekleştirilmelidir. Dünya uygulaması ve ülke örneklerine bakıldığında farklı ağırlıkta ve yaklaşımda olsa da bu iki açıdan denetimin birlikte yürütüldüğü ve özellikle performans denetimlerinde finansal denetim bulgularından yararlanıldığı görülmektedir. Bu anlamda Sayıştayımızın etkin olmayan finansal denetim konusunda yeni arayışlar içinde olmasının yanı sıra performans denetimi alanında önünde geniş bir ufuk bulunmaktadır. Vergi alanındaki performans incelemelerine uzun vadeli bir perspektif içinde bakılması iyi bir hizmet içi mesleki eğitimle sağlanacaktır.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek performans denetimi ile vergi idarelerinin; ekonomik, etkin ve verimlilik ilkeleri temelinde ne şekilde çalıştıklarının araştırması yapılabilir. Hiç kuşkusuz gelir idaresinin reform çalışmalarına bu anlamda katkı sağlaması da mümkün olabilecektir. Vergi dairelerinin etkin çalışabilmeleri bakımından kendi performans yönetimlerini oluşturmalarına denetim yoluyla katkı sağlanabilir. Bu süreçte ilgili kuruluşların kaynakları, bilgi sistemleri, performans kriterleri ve performans ölçüleri gibi özellikleri sistem temelinde ele alınmakta ve değerlendirmelerde

bulunulmaktadır. Bu bağlamda gelir idaresinin performans açısından değerlendirilmesinde;

- Beyana dayalı olarak alınan vergilerdeki kayıp ve kaçakların önlenmesine ilişkin tedbirler,
 - Verginin toplanmasının etkinlik ve verimliliğinin yükseltilmesi,
 - Vergi mükelleflerinin vergi yasaları ile uyumunun sağlanması ve verginin maliyetinin düşürülmesi,
 - Vergisel hizmetlerin kalitesinin ve sunumunun etkinleştirilmesi,
 - Risk yönetimi tekniklerinin geliştirilerek etkinlik sağlanması,
- gibi amaçlar dahilinde çalışmalar yapılabilir.

Yine performans denetimine konu edilen özellikli bir diğer alan ise vergi harcamaları konusudur. Nitekim; vergi muafiyet, istisna indirimi vb. çok değişik şekillerde ortaya çıkan vergi harcamaları alanında çalışmalar yapılabilir. Bu alanda finansal gelir denetiminin bulgularından da yararlanılması gerekir.

Vergi denetiminde klasik yaklaşımların yanında, çağdaş yaklaşımlardan hareketle, sosyo-ekonomik alanlarda da Sayıştay tespitlerde bulunup öneriler geliştirebilir. Bu amaçla yapılacak denetimler, vergi gerçekleştirmeleri ile diğer ekonomik göstergeler arasındaki uyumun ortaya konulması, uygulanan vergi politikaları ile bölgesel kalkınmışlık farklarının ne derece giderilebildiğinin tespiti, gelir dağılımındaki sorunların ne derece giderildiği, ekonomik büyüme ve kalkınma hedefleri ile bağlantılı vergi uygulamalarının ne derece başarılı olduğu vb. alanlarda olabilir.

Mükelleflerin vergi dosyalarının incelenmesine yönelmek Sayıştayımız açısından ne uygun ne de dünya örnekleri açısından kabul gören bir uygulamadır. Dış denetim organı olan Sayıştay açısından en iyi denetim belki de bu alanda iç denetimin etkinliğinin incelenmesi ya da vergi idarelerinin etkinliğinin incelenmesidir. Vergi İdaresinin denetiminden bir süreç seçilerek faaliyetlerin kalitesi çerçevesinde inceleme yapılması düşünülebilir.

Sayıştay'ın performans denetiminin ana hedefi parlamentoya bağımsız bilgi, güvence sunmak ve gelir, harcama, kaynak idaresi alanlarında ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik hususlarında tavsiye sağlamaktır. Giderek artan borçlarımız ve vergi idaresindeki reform arayışları yanında vergi kayıp ve kaçakları konusuna kamuoyundaki duyarlılık da Sayıştay'ın bu alana eğilmesi bakımından bir fırsat olarak değerlendirilmelidir.

B. Vergi Denetiminde Yeni Açılımlar Ve Sayıştay Mevzuatı

Sayıştay'ın vergi konularındaki görevi yalnız denetleme ve yargılama ile sınırlı değildir. Sayıştay mevzuatının özellikle vergi denetiminde yeni açılımlara fırsat tanıyacak şekilde düzenlenmiş olduğu söylenebilir. Denetimine tabi kuruluşlara ilişkin gerekli gördüğü her konuda TBMM'ye rapor verme görevi Sayıştay denetiminin etkinliği açısından oldukça önemlidir. Ayrıca son olarak Sayıştay'a tanınan performans denetimi yapma yetkisi ile Sayıştay denetiminin önündeki engeller tamamen ortadan kaldırılmış vergi alanı da dahil olmak üzere verimlilik tutumluluk ve etkinlik açısından denetim yapma yetkisi tanınmıştır.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun "Sayıştay'ın Görevleri" başlıklı 28. maddesinin;

"(.....)

IV- Gerektiğinde mali işlere ve hesap usulleriyle, gelir tahakkuk sistemlerine ve denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne rapor verir"

hükmü gereğince; Sayıştay hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü bir hususta, konumuzla ilgili olarak vergi alanında, TBMM'ye raporlar hazırlayabilir. Vergi konusunda, vergi kayıp ve kaçakları; vergi sisteminin noksanlıkları, vergi denetimi ve vergi yargısındaki sorunlar gibi birçok konu hakkında veya bu sorunları önleyemeyen mevzuat hakkında TBMM'yi bilgilendirebilir ve hazırladığı raporları kamuoyu ile paylaşmak suretiyle, yasama ve yürütme üzerinde etkili olabilir.

Aynı şekilde benzer bir hüküm de 25. maddede tesis edilmiştir. Söz konusu madde hükmü; "Denetçiler anlam uygulama ve sonuçları bakımından Hazine menfaatlerini zarara uğraticı nitelikte gördükleri kanun, tüzük, yönetmelik, kararname ve sair mevzuat hükümlerini, inceleme sırasında tespit ederek bunları gerekçesiyle birlikte ve yazılı olarak birinci Başkanlığa bildirirler. Birinci Başkan; bu bildirimleri derhal Genel Kurula havale eder ve bunlardan Genel Kurul kararıyla kabule değer görülenler üç aylık raporlarla Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulur."

şeklinde düzenlenmiştir.

88. maddede ise; "İnceleme ve denetleme sırasında, hesap ve işlemlerden mevzuata uygun görülmeyenlerden Sayıştay Genel Kurulunca gerekli görülenler hakkında bu husustaki Sayıştay mütalaasıyla birlikte bir raporla birinci Başkanlıkça Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bilgi verilir" şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

87. maddede ise; “Genel ve katma bütçeli dairelerin mal hesaplarıyla bu daireler dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplarının incelenme sonuçları hesap devrelerine göre raporlarla Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulur.

Aynı bütçe rejimine tabi olan idare ve kurumlar için tek rapor da düzenlenebilir.

Sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslere ilişkin raporlarda bunların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığı belirtilir.”

hükmü tesis edilmiştir.

105. maddede ise mali konuları düzenleyen Yönetmelikler hakkında Sayıştay’a danışma görevi verilmiş olup; “Bakanlıklar ve Sayıştay’ın denetimine giren diğer idare ve kurumların mali konularda düzenleyecekleri yönetmelikler, Sayıştay’ın istişari mütalaası alındıktan sonra yürürlüğe konulabilir”

hükmü getirilmiştir.

Son yapılan yasal düzenlemeler, dış denetim gerçekleştiren Sayıştay’a iç denetim fonksiyonu olan denetim kurumlarından daha farklı bir misyon yükleme eğiliminde olmuştur. Özellikle performans denetimi ile denetim sonucunda ulaşılan bulguların TBMM’ye rapor edilmesi söz konusudur.

Sayıştay Kanunu’na 1996 yılında eklenen ek 10. madde ile, Sayıştay’a performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir. Söz konusu madde ile “Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.

Bu raporlar ile bu Kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur.”

hükmü getirilmiştir.

Özetle Sayıştay’ın gelir denetimi konusundaki yetkileri, çağdaş denetim gerçekleştiren Sayıştaylardan hiç de küçümsenmeyecek gelişmişliktedir.

Diğer yandan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek dış denetimin kapsamı içinde kamu kaynaklarının, etkili ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirtilmesi ve TBMM’ye rapor olarak sunulması öngörülmüştür. 10/12/2003

tarihinde kabul edilen, 1/1/2005 tarihi itibarı ile de tamamen yürürlüğe girecek olan 5018 sayılı Kanunda, hesap verebilirlik ve mali saydamlığın gerçekleştirilmesi amaç olarak belirtilmiş; kamu idarelerinin performanslarının ölçülmesi ve Sayıştay tarafından performans denetimi yapılması ve denetim bulgularının TBMM'ye rapor edilmesi öngörülmüştür.

Kanunun 1. maddesinde çağdaş kamu yönetiminin iki temel ilkesi olan hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanmasına vurgu yapılmış ve performans denetiminin temel ilkeleri belirtilmiştir. Madde hükmünde kanunun amacı; "...kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesini ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek" şeklinde belirtilmiştir.

Kanunun 9. maddesinde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme nasıl yapılacağı belirtilmiştir; kamu idarelerine "kalkınma planları, programlar ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla stratejik plan hazırlama" görevi verilmiştir.

Kanunun 10. maddesinde kamu idarelerinin en üst yöneticileri olan bakanların bu konuda sorumlu oldukları belirtilmiş ve bakanların "kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda başbakana ve TBMM'ye karşı sorumlu" oldukları belirtilmiştir. Ayrıca bakanların "idarelerini amaçları, hedefleri stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performansları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmeleri" hüküm altına alınmıştır.

Vergi konusu ile ilgili olarak gelir politikası ve ilkeleri Kanunun 36. maddesinde;

"a) Maliye Bakanlığı, gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkelerini, amaçlarını, stratejilerini ve taahhütlerini her malî yıl başında kamuoyuna duyurur.

b) Mükellef ve sorumlulara vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli hizmetler sağlanır.

c) Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir.

d) Hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi için ilgili idareler tarafından gerekli önlemler alınır.”

şeklinde belirlenmiştir.

Kamu idarelerinin işlem ve faaliyetlerini ne şekilde yürütecekleri ve hedefleri belirtildikten sonra, Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek dış denetim de belirlenen hedefler ve temel ilkeler çerçevesinde performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirileceği ve denetim sonucunda ulaşılan bulguların genel bir değerlendirme raporu olarak TBMM'ye sunacağı Kanunun 68. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde; özellikle gelir politikası ve ilkelerinin ana hatları ile belirtilmiş olduğu görülmektedir. Vergi idareleri de belirtilen ilkeleri uygulamakla yükümlü tutulmuşlardır. Kamu idarelerinin görevlerini saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde yerine getirecekleri belirtilmiş ve önceden belirlenmiş performans kriterlerine göre iş ve işlemlerini yürütecekleri belirtilmiştir.

Bu bağlamda vergi idarelerinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek performans denetimleri ile vergi idarelerinin performans kriterlerine ne derece uyabildikleri, özellikle vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede eksik ve yetersiz kalan hususlar gibi birçok konuda tespitlerde bulunup, öneriler geliştirilebilecektir. Aynı zamanda elde edilen denetim bulgularının TBMM'ye rapor edilmesi ve kamuoyu ile paylaşılması durumunda, vergi idarelerinde şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin sağlanmasına katkıda bulunulmuş olacaktır.

C. Vergi Denetiminde Sayıştay Açısından Fırsatlar ve Kısıtlar

Çağdaş ülke Sayıştayları uygulamalarına bakıldığında, ülkemizde de olduğu gibi önceliğin gider denetimine verildiği görülmektedir. Vergi denetimi ise son yıllarda yoğunluk kazanmaya başlamıştır. Vergi denetiminin yeterince ağırlık kazanamamış olmasının nedenleri arasında vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi mevzuatındaki sürekli değişiklikler, vergilemenin halkın büyük bir kesimini etkilemesi, verginin sosyo-ekonomik boyutu, politik kararlara karışma olasılığı gibi olgular sayılabilir.

Ülkemizde son yıllarda vergi idaresinde yeniden yapılanma arayışları hız kazanmıştır. Bu bağlamda bazı vergi idarelerinde performans hedefleri oluşturulmuş ve performans yönetimine geçme çabaları her geçen gün artmaktadır. Son yapılan yasal düzenlemeler ile kamu kurumlarının önceden belirlenmiş ilke ve standartlar ile performans göstergeleri doğrultusunda stratejik

planlar hazırlayacakları belirtilmiş, Sayıştay'a da performans denetimi yapma görevi verilmiştir.

Bütün bu gelişmeler değerlendirildiğinde, Sayıştay'ın vergi alanında finansal denetim yanında performans denetimi de gerçekleştirmesi, vergi sistemi ve idaresindeki arayışlara olumlu yönde katkıda bulunacaktır.

Sayıştay toplam işgücü açısından bakıldığında potansiyel olarak, etkin bir vergi denetimini gerçekleştirecek yapıya sahiptir. Denetim alanının genişliği nedeniyle, vergi denetimine daha fazla işgücü ve zaman ayırmasa da vergi denetiminde görevli şu andaki personel sayısı ve düzenli ve etkili bir hizmet içi eğitim ile daha etkin bir denetim gerçekleştirebilir.

Vergi alanında yapılacak performans denetimleri özellikle vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine olumlu katkılarda bulunabilir. Sayıştay performans denetimi konusunda son yıllarda bilgi birikimi ve deneyim sahibi olmaya başlamıştır. Şu ana kadar 9 adet performans denetimi raporu ortaya çıkarmıştır. Mevcut bilgi ve deneyimlerini kullanarak vergi alanında da performans denetimleri gerçekleştirebilir.

Mevcut denetim şekli ile Sayıştay'ın vergi denetimi alanında çok etkili olmadığı bilinmektedir. Denetimlerin etkin hale getirilebilmesi için her şeyden önce, hizmet içi eğitimlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla önümüzdeki birkaç yıl içinde denetimin daha etkin olmasını sağlamak amacıyla tüm denetçilerin yoğun bir hizmet içi eğitimden geçirilmesi planlanmıştır.

Sayıştay bu alanda dış denetim kurumu olmanın sağlayacağı getirileri kullanabilir. Sayıştay'ın bağımsız olması ve meslek mensuplarının teminatı gibi unsurlar denetimin daha etkin gerçekleştirilmesinde önemlidir. Diğer yandan yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay, parlamentoya rapor verme yetkisini kullanarak denetimlerinin daha etkin sonuçlanmasını sağlayabilir. Sayıştay'ın son yıllarda TBMM'ye sunmuş olduğu hazine işlemleri ve performans denetimi raporlarının, kamuoyu ve basında ses getirmesi güven verici olmuştur.

Sonuç olarak bakıldığında tüm zorluklara ve kısıtlılıklarına rağmen, çağdaş ülke uygulamalarını örnek alarak, vergi alanındaki denetimi etkin hale getirebilmek ve performans denetimleri yapabilmek için Sayıştay'ın önünde yeterli fırsatlar vardır. Bu fırsatlar hizmet içi eğitim ile değerlendirilerek vergi denetiminin daha etkin olarak gerçekleştirilmesi mümkündür.

SONUÇ

Günümüzde kamu harcamalarının azaltılması yönündeki yoğun gayretlere rağmen, GSMH içindeki payı hala yüksektir. Artan kamu harcamalarının finansmanı ise, hükümetlerin çözmesi gereken en önemli sorunlar arasında yer almaktadır. Kamu harcamalarının finansmanında ise en büyük payı vergi gelirleri oluşturmaktadır.

Vergi gelirlerini artırmanın yolu ise etkin bir vergi idaresinin varlığından geçmektedir. Etkin bir vergi idaresinin varlığı ülkemizde çözülmesi gereken en büyük sorunlardan olan vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde olmazsa olmaz şartlardan biridir. Etkin bir vergi idaresinde;

- Vergi maliyetinin düşürülmesi
- Vergi İdaresinde sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılması
- Mükelleflerinin vergi yasalarına uyumunun sağlanması

hedeflerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Finansal ve performans denetimleri aracılığıyla denetim, bu hedeflerin gerçekleştirilmesinde yönetime yardımcı olabilir.

Diğer yandan vergi idaresinde, iç denetimin ve kontrol süreçlerinin etkinliğine de önem verilmesi gerekir. Dış denetim organı olan Sayıştay, iç denetçilerin gerçekleştirdiği şekilde denetim yapmak yerine, iç denetçiler ile koordinasyon ve diyaloga açık bir anlayış içinde iç denetimin etkinliğinin sağlanmasına katkıda bulunabilir.

Vergi gelirlerinin tahakkuk ve tahsili aşamalarında şeffaflığın sağlanması ve hesap verme sorumluluğunun etkili şekilde yerine getirilmesi, halk adına parlamento tarafından kullanılan egemenlik açısından önemlidir. Şeffaflığı sağlamanın ve hesap verme sorumluluğunu geliştirmenin yolu ise, denetlenen kurumların performansı, işlem ve faaliyetlerinin amaçlara ve mevzuata uygunluğu ile mali tablolarının güvenilirliği konusunda, Sayıştay tarafından parlamento ve kamuoyuna güvence sağlanmasından geçmektedir.

Ülkemizde kamu harcamalarının finansmanının onlarca yıldır önemli bir sorun haline geldiği, bu sorunun en önemli nedenlerin birinin vergi kayıp ve kaçaklarının büyük oranlarda olduğu, herkes tarafından bilinmekte ve sorunun çözümü için sürekli çareler üretilmeye çalışılmaktadır. Yakın bir zamanda yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde Sayıştay'a verilen performans denetimi yetkisi ile vergi alanında yapılacak bu tür denetimler, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi konusunda etkili olabilecektir.

Demokrasilerde egemenlik, parlamentolar tarafından halk adına kullanılması ilkesine dayanmaktadır. Parlamentonun bu egemenliği tam olarak kullanabilmesi için, idarenin her türlü eylem ve işlemlerini denetleyebilme yetkisine sahip olmaları gerekir. Bu noktada parlamentolar adına denetim yapan Sayıştayların önemi ortaya çıkmaktadır. Çünkü Sayıştayların denetimine tabi olan her alan, aynı zamanda parlamentonun egemenliğinin sağlandığı alanı göstermektedir. Dolayısıyla Sayıştay bu anlayış çevresinde, vergi denetimine gereken önemi vermelidir.

KAYNAKÇA

- ARATAKE; Tumuaki o te Mona: Inland Revenue Department: Performence of Taxpayer Audit, Report of Controller and Auditor General, New Zeland, June 2003
- ALTUN, Muhsin, ŞİMŞEK, Abdullah, Vergi Mevzuatına İlişkin Sayıştay Kararları, Ankara 2000
- ASOSAI, Government Reveneus-Accountability And Audit, May 1998
- Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:13, Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması, Ankara 2002
- Demokratik Bir Denetim İçin Taleplerimiz (Rapor), Mali Hukuk Dergisi, Yıl 8, Sayı 49, Mart 1978.
- DOMMACH, H (Fed. Almanya Sayıştay Üyesi): Federal Almanya Sayıştay’ında İncelemeler, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 29/11, Ankara 1987
- International Seminer on Revenue Auditing 1993: Audit of Customs (Imports and Exports) Receipts in Bangladesh, Country Paper, Department of The Auditor General of Pakistan,
- International Seminer On Revenue Auditing, 1993, Basic Papers, Department of The Auditor General of Pakistan.
- International Seminer on Revenue Auditing 1993, Revenue Auditing: Concept and Scope (Sub-Theme I), Deparhtment of The Auditor General of Pakistan
- International Seminer on Revenue Auditing 1993; Revenue Auditing Techniques and Metods (Sub-Theme II) Country Papers, Department of The Auditor General of Pakistan
- International Seminer on Revenue Auditing April, 7-10, 1993 Lahor Pakistan; Role of Internal Auditing in The Revenue Collecting Agencies,Deparment of The Auditor General of Pakistan
- International Seminer on Revenue Auditing 1993, Role of The General Auditing Bureau in Auditing Revenues Collection Activities In Saudi Arabia, Country Paper, Department of The Auditor-General of Pakistan

International Seminar on Revenue Auditing April 7-10, 1993, Lahore Pakistan,
Volue For Money in Revenue Auditing Department of The Auditor
General of Pakistan

INTOSAI, 8th International Congress of INTOSAI, Madrid 1974

KARABAKAL, Nejat (Çev): Denetim Teknikleri (Makaleler), Sayıştay 125.
Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 25/7, Ankara 1987

KAYA, Safiye, Sayıştayların Denetim Alanları Hakkında Bilgi Notu, Sayıştay
Araştırma ve Tasnif Grubu, 23 Ocak 2001

KIRBAŞ, Sadık: Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Ankara
1997

MUSGRAVE R.A and MUSGRAVE P.B; Public Finance in Theory on Practice,
McGraw Hill Kogakusha Ltd., Second Edition

15. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden
Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve
Denetimin Yeri, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü 15-17 Mayıs 2000-Antalya

Performance Measurement in Tax Administration Practice Note: Centre for Tax
Policy and Administration, Tax Guidance Series, OECD Gap 005, 4
May, 2001.

Performans ve Risk Denetim Terimleri, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi,
Sayıştay, Ocak 2000

Principle of Good Tax Administration-Practice Note: Centre For Tax Policy and
Administration, Tax Guidance Series, OECD, Gap 001, 25 june, 1999
Issued, 2 May 2001 Amended.

Sayıştay Başkanlığı, 2003 Yılı Faaliyet Raporu, Ekim 2003

TEPE, Kenan: Sayıştay'ın Gelir Denetimi, Mali Hukuk Dergisi, Yıl 7, Sayı 38,
Mayıs 1976.

The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, The IX th Congress
of Intosai, Meeting in Lima.

Vergi Arenası, 13-14 Kasım 2003, Ankara

YULUĞ, Mustafa: Sayıştay'ın Gelir Denetimi, Mali Hukuk Dergisi, Yıl 8, Sayı
50, Mayıs 1978.

YEREL YÖNETİMLERDE YENİDEN YAPILANMAYA FARKLI BİR YAKLAŞIM: VERİMLİLİK VE BAŞARI KARNESİ (BALANCED SCORECARD)

Doç. Dr. M. Akif ÇUKURÇAYIR*

Arş. Gör. H. Tuğba EROĞLU*

Giriş

1980'lerden sonra devletin küçültülmesi, etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması çabaları doğrultusunda hem kamu yönetiminde hem de yerel yönetimlerde önemli bir paradigma değişiminin yaşandığı görülmektedir. Toplam kalite, yönetim, stratejik planlama, performans gibi kavramlar bu değişimde sık kullanılan kavramlardan bazılarıdır. Kamu yönetiminde yapılan reformlar kapsamında özellikle stratejik yönetim, denetim ve performans gibi kavramlar ayrı bir yer tutmaktadır.

Performans ölçümü ve denetimi kaynak savurganlığının önlenmesi ve yolsuzlukların önüne geçilebilmesi kaygılarından dolayı çağdaş kamu yönetiminin önemli konuları arasına girmiştir. Kamu yönetiminde reform çalışmalarında performans denetimi, verimlilik, etkinlik, tutumluluk, çıktı/sonuç odaklılık gibi kavramlar temel alınarak yeni bir yaklaşım geliştirilmektedir. Denetim konusu önemlidir, özellikle belediyelerin yaptıkları toplumsal amaçlı çalışmaların verimliliğinin ölçülmesi son derece sorunludur. Çünkü hizmetten yararlananlar, belediyenin bütçesi, kurum içi süreçler ve katılımcılar arasında bir bağlantı vardır ve bunun ölçülmesi kolay değildir.¹ Bu da performans denetiminde girdi çıktı karşılaştırmasını gerçekleştirerek misyonu vizyona dönüştürecek ve kurumu bütüncül bir anlayışla değerlendirecek olan, Balanced Scorecard olarak da bilinen Verimlilik ve Başarı Karnesinin (VBK) uygulanması ile gerçekleştirilebilir.

VBK'nden beklenen öncelikle strateji geliştirmede ve kurumsal amaçları belirlemede destekleyici bir işlev görmesidir. Bu destek, aynı zamanda ve özellikle büyük organizasyonlarda kurumsal misyonun belirlenmesini de sağlayacaktır.

* Selçuk Üniversitesi, İİBF, Kamu Yönetimi.

¹ Güngör Erdumlu, **Belediyelerde Performans Ölçülmesi**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ankara, 1996, s. 6.

VBK kurumsal amaçları ve amaçları gerçekleştirmede kullanılacak yöntemleri saydam ve kavranabilir hale getirerek, strateji oluşturmada iletişimsel süreçlerin sağlıklı bir biçimde işlemesine yardımcı olmaktadır. İletişimsel boyutta örgütte yer alan bütün aktörlerin, etkin bir biçimde stratejik amaçların ve gerekli yöntemlerin belirlenmesine katılımı söz konusudur. Bu aynı zamanda, çalışanların motivasyonunu artırarak belirlenen stratejilerin kolaylıkla gerçekleştirilmesine dönük bir ilke olarak da görülebilir.

VBK ile kurumun birincil ve ikincil amaçlarının netleştirilmesi sağlanacağından, ussal bir amaç-araç ilişkisi çerçevesinde somut olarak sorumluluklar belirlenecek; her işin belli bir tanımı ve kodu olacağından sorumluluk gereği olarak yerine getirilmesi gereken görevler de sağlıklı bir biçimde izlenebilecektir.

Kuramsal boyutta ve uygulama boyutunda hep ihmal edilen stratejik öğrenme ve stratejik kontrol işlevleri de, örgütsel amaçların gerçekleştirilmesinde VBK ile önemli bir yer kazanmaktadır. Bu işlevler, yönetsel süreçlerin dinamikliği ve sürekli gelişimine dolayısıyla kurumsal başarıya önemli katkılar sağlamaktadırlar.² Farklı stratejilerin birleştirilmesi, süreçlerin sistematik hale getirilmesi ve basitleştirilmesi, saydamlık ve iletişim sorunlarını azaltmaktadır.

1. Verimlilik ve Başarı Karnesi

Bilgi toplumuna geçişle birlikte yaşanan değişim ve dönüşüm örgüt yapılarını ve yönetim modellerini de etkilemiştir. Artık örgütlerin faaliyetlerini sürdürmelerinde geleneksel kriterler yetersiz kalmaktadır. Örgüt bir bütün olarak ele alınmakta, etkinlik ve verimlilik, kalite ve insan unsurları öne çıkarılmaktadır. Bu görüşü destekleyen stratejik yönetim, performans yönetimi gibi yeni yönetim modelleri ile birlikte Verimlilik ve Başarı Karnesi (Balanced Scorecard) adı verilen yeni yaklaşım da oldukça önemlidir.

VBK anlayışı, Kalite Güvencesi, Toplam Kalite, Müşteri Odaklı Üretim ve Organizasyon, Değişim Yönetimi, Süreç Yönetimi, Rekabet Yönetimi gibi işletmecilerden etkilenerek, kaynaklarından daha radikal görüşlere sahip stratejik bir yönetim anlayışı olarak 1990'lı yıllarda ortaya çıkmıştır.³ Geleneksel yaklaşımlar çağdaş işletmecilik için yetersiz kalırken kalite, pazar payı, müşteri ve çalışanların memnuniyetiyle ilgili ölçütler, “Müşterilerimiz bizi nasıl görüyorlar?”,

² A. Georg Scherer/J. Michael Art, “Strategische Steuerung und Balanced Scorecard”, **Bundesverwaltungsamt, INFO 1694**, Juli, 2002, s. 16

³ www.balancedscorecard.org, 23.01.2002.

“Neden mükemmel olmak zorundayız?”, “Sürekli ilerleyebilir ve değer yaratabilir miyiz?”, “Paydaşlarımıza nasıl bakmalıyız?” gibi farklı soruları gündeme getirmiştir. Böylece VBK, hem yöneticilere farklı perspektiflerden bilgi vermekte hem de çok sayıda veriyi sınırlandırarak kullanılabilir kılmaktadır.⁴

Yeni yönetim modellerine entegre edilen bu yaklaşım, Harvard Üniversitesi profesörlerinden Robert Kaplan ve Massachuset Üniversitesi profesörlerinden David Norton’ın birlikte geliştirdikleri performans/verimlilik ölçüm ilkeleri ve yöntemlerinden oluşmaktadır. VBK, kurumsal “vizyon, misyon ve strateji” kavramları yardımıyla bir kurumun geleceğinin hem kendisi hem de çevresi için ayrıntılı ve özenli bir fotoğraf çekimidir.⁵ Kaplan ve Norton’un ifadesiyle scorecard, “uzun dönemli rekabet ortamında örgütün müşteri odaklılığı, ihtiyaçları daha kısa sürede karşılama, kaliteyi geliştirme, takım çalışmasını teşvik etme, daha kısa sürede piyasaya yeni ürün sürme ve etkin yönetim gibi farklı unsurlarını bir araya getiren bir modeldir.”⁶ VBK, ABD’nde Rockwater (Brown&Root kısmı) ve Intel ve Apple Computers, Birleşik Krallık’ta BP Chemicals, Milliken, Nat West Group, Abbey National ve Leeds Permanent Building Society gibi pek çok büyük şirket tarafından uygulanmaktadır.⁷

Model genel olarak, müşteri ve paydaşların beklentilerinin karşılanmasına yardım eden, örgütün amaçları ile stratejileri ve girişimleri arasında bağlantı kuran bir strateji planlamadan oluşmaktadır.⁸ Kısa ve uzun dönemli amaçları, performans ve sonuç göstergeleri arasındaki ilişkiyi, neden-sonuç hiyerarşisi içerisinde dengeli bir şekilde kurum stratejisine yansıtan bir niteliğe sahiptir.⁹ Zor zamanlarda güç elde edilebilen sonuçlara ulaşabilmek için örgütlerin, çalışma gruplarının ve bireylerin etkinliğini sağlayacak bir anahtar olarak amaçların ve davranışların uyumlaştırılmasını sağlar.¹⁰ Kurum stratejilerini eyleme

⁴ Alan Butler a. d., “Linking the Balanced Scorecard to Strategy”, **Long Range Planning**, Vol. 30, No. 2, 1997, s. 242, 244

⁵ Suzanne König/ Mette Rehling, **Zur Übertragbarkeit Balanced Scorecard auf ein zukunftsgerichtetes Personalmanagement der öffentlichen Verwaltung**, Carl von Ossietzky Universität Oldenburg Institut BWL1, Oldenburg, 2002, s. 3.

⁶ Butler and the others, **a.g.k.**, s. 244

⁷ **A.g.k.**, s. 244

⁸ Arthur Yeung/Bab Berman, “Adding Value Through Human Resources: Reorienting Human Resource Measurement to Drive Business Performance”, **Human Resource Management**, Vol. 36, No. 3, 1997, s. 322

⁹ www.balancedscorecard.org, 23.01.2002

¹⁰ İsmet Barutçugil, **Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi**, Kariyer Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 132.

dönüştürmede başarısız olan şirketlerin stratejilerini uygulamalarına yardım eden, stratejilerini uygulamaya dönük hedeflerle ilişkilendiren ve bu ilişkileri temsil eden değişkenleri izleyerek stratejilerin beklenen sonuçlara ulaşip ulaşmadığını kontrol eden ve başarıya ulaştıran yeni bir yönetim yaklaşımı olarak da değerlendirmek olanaklıdır.¹¹

VBK, kapsamlı bir performans özeti sunar. Bir örgütün vizyon ve stratejisini somut amaç ve ölçülere dönüştürme yeteneğine sahiptir. Performans ölçülerine bütüncül yaklaşır. Müşteri ve pazara odaklanır. Paylaşılan strateji anlayışını geliştirir. Kullanımı kolaydır. Karşılıklı bağımlılığı farklı örgütsel alanlarda hissettirir. Her örgüte uymak için esnekliğe ve uyum sağlamaya elverişlidir.¹² VBK, uçak kokpitleri gibidir. Yöneticilere karmaşık sorunlar için genel bir harita sağlar. Araştırmalar, yöneticilerin performans ölçümü için ya işlevsel (etkinliklerle ilgili olarak) ölçütler ya da tamamen akçal ölçütler kullandığını göstermiştir. Oysa, başarılı olan birçok kuruluşun çalışmalarından elde edilen deneyimler bu ikisi arasında dengeli bir bakış açısının geliştirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Elbetteki, akçal ve işlevsel ölçütlerin yanında müşteri/yurttaş tatmini ve örgütün içsel gelişimi içinde gözle görülür bir gelişme ve kavranabilirlik sunulmaktadır.¹³ Örgüt stratejisini somutlaştırarak, gerçekleştirilmesi için uygun ortamı hazırlamaktadır. Örgütsel değerlendirmeler için gerekli kurumsal yapıyı oluşturmaktadır.¹⁴ Bu yararları göz önüne alındığı zaman VBK'nin hem özel sektör hem de kamu sektörü örgütleri için önemli bir yönetim modeli olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

2. Verimlilik ve Başarı Karnesinin Boyutları

VBK, yöneticilere rekabet ortamında başarılı olmaları için ihtiyaç duydukları araçları sağlamaktadır. Bir örgütün misyon ve stratejisini kapsamlı performans ölçülerine dönüştürerek stratejik ölçme ve yönetim sistemi için

¹¹ James Edwards “ERP Balanced Scorecard and It: How Do They Fit Together?”, **Journal of Corporate Accounting & Finance**, John Wiley & Sons, Inc., 2001, s. 5-6; Tamer Koçel, **İşletme Yöneticiliği**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2001, s. 372

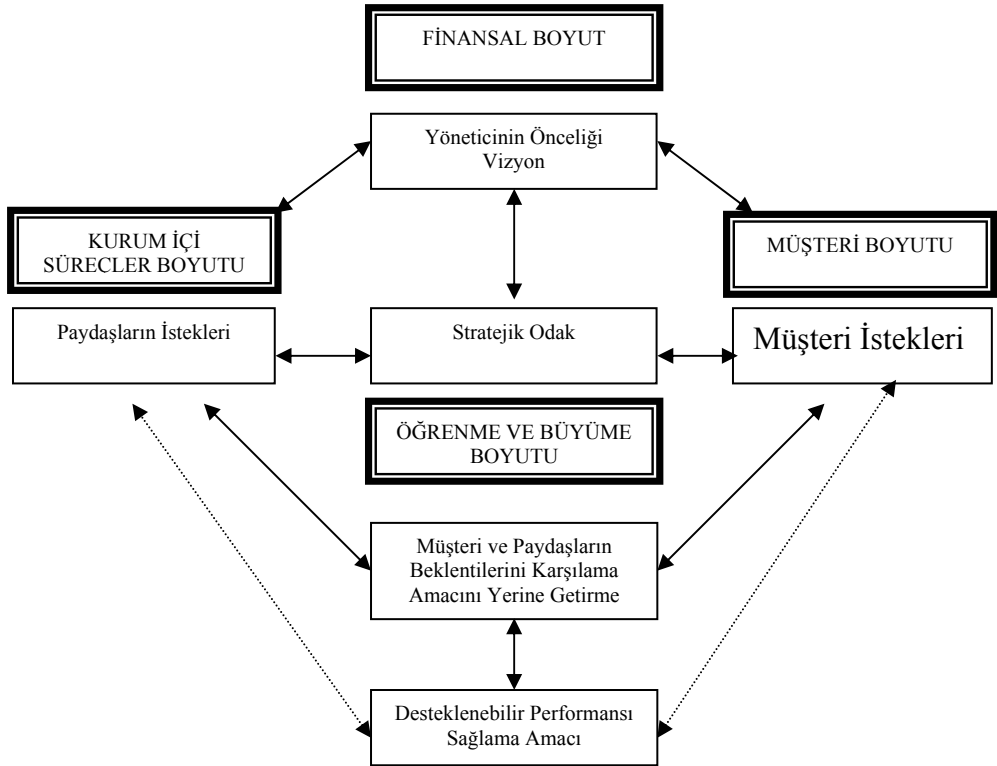
¹² Gopal K. Kanji./Patricia Moura E Sá, “Kanji’s Business Scorecard”, **Total Quality Management**, Vol. 12, No. 7-8, 2001, s. 901.

¹³ Robert S. Kaplan/ David P. Norton, “The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance”, <http://www.sandbox.co.za/downloads/Balanced%20Scorecard%20Kaplan%20and%20Norton.pdf>, 23.02.2003

¹⁴ www.cbsol.co.za, 02.09.2002

gerekli yapıyı oluşturur. Başarı karnesi örgütsel performansı şu boyutlarla değerlendirir: finansal, müşteriler, kurum içi süreçler, öğrenme ve büyüme.¹⁵

Şekil 1: Verimlilik Başarı Karnesinin Boyutları



Kaynak: Edwards, a.g.k., s. 7; www.balancedscorecard.org, 23.01.2002

Finansal Boyut

Performans ölçüm sistemlerinde finansal ölçüler son derece gerekli, ancak performans değerlendirmesi için yeterli değildir. Bu durum hem özel sektör hem de kamu sektörü için geçerlidir. Belediye yöneticileri, örgütlerinde sürekli ve potansiyel verimliliği hedef alan amaçların gerçekleştirilmesinde finansal olmayan ölçütlerin de kullanılması gerektiğini bilirler. Çünkü finansal ölçüler fonksiyonel verimliliği tanımlamaktadır. Ancak örgütün verimliliği ve

¹⁵ Hane Norreklit, "The Balanced Scorecard: What is the Score? A Rhetorical Analysis of the Balanced Scorecard", **Accounting, Organizations and Society**, 28, 2003, s. 604.

amaçların başarıyla yerine getirilme potansiyeli için yeterli değildir.¹⁶ Diğer ölçütlerin de tamamlayıcı olarak kullanılması gerekir.

Müşteri boyutu

Bu boyutun amacı, yurttaş gereksinimlerinin karşılanmasıdır. İnsan kaynaklarının nasıl değerlendirileceğini ve ölçüleceğini gösterir. Yurttaşlar da bu boyutla birlikte yerel yönetimleri daha kolay izleyebilmektedir. Elde edilen sonuçlar verimlilik, rekabet edebilme, istihdam, yeterli hizmetin verilmesi, yurttaş memnuniyetinin sağlanması gibi alanların hepsinde kullanılmaktadır.¹⁷ Müşteriyi belirlemek yerel yönetimler için zor olabilir. Çünkü yerel yönetimlerde müşteriler bir çeşitliliğin görünümüdür. Bu çeşitlilik içerisinde hizmet kullanıcıları ile vergi ödeyenler, merkezi yönetim, inceleme ve denetim kurumları gibi çeşitli paydaşlar yer almaktadır. Özel sektörde müşteriler genellikle seçim yapabilirler ve burada hizmeti satın alırlar, ancak kamu sektöründe ise müşteriler ya çok az seçim yaparlar ya da hiç yapmazlar. Dolayısıyla müşteri memnuniyetinin ölçülmesi özel sektörde kamu sektörüne göre daha kolay olmaktadır.¹⁸

Kurum İçi Süreçler Boyutu

Kurum içi süreçler boyutu, üretim, zaman ve maliyet gibi unsurları içine alarak kullanılan yöntemlerin verimliliğini ortaya koyar. Günümüz yerel yönetimlerinin temel hedefleri arasında, kaliteyi geliştirmek, zaman tasarrufu sağlamak, verimlilik ve kârlılığı artırmak, kaynakları etkin kullanmak ve maliyeti düşürmek sayılabilir. Kurum içi süreçler boyutunun amaç ve ölçüleri, yurttaş ve paydaşların beklentilerini karşılamaya yönelik stratejilerden meydana gelmektedir. Bu boyut ile birlikte kurum bir bütün olarak ele alınarak, yerel yönetimlerin sürekliliği ve gelişmesi için daha etkin ve verimli kararlar alınabilecektir.¹⁹

¹⁶ Yee-Ching Lilian Chan, “Performance Measuremet and Adoption of Balanced Scorecards, A Survey of Municipal Governments in the USA and Canada”, **The International Journal of Public Sector Management**, Vol. 17, No. 3, 2004, s. 213.

¹⁷ Garrett Walker./J. Rondall MacDonald, “Designing and Implementing an HR Scorecard”, **Human Resource Management**, Vol. 40, No. 4, 2001, s. 368; Edwards, **a.g.k.**, s. 8.

¹⁸ Mik M. Wisniewski/Snjolfur Olafsson, “Developing Balanced Scorecards in Local Authorities: A Comparision of Experience”, **International Journal of Productivity and Performance Management**, Vol. 53, No. 7, 2004, s. 604

¹⁹ Edwards, **a.g.k.**, s. 8; Robert S. Kaplan/David P. Norton, **Balanced Scorecard**, Çev. Serra Egeli, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 1999, s. 117

Öğrenme ve Gelişme Boyutu

Öğrenme ve gelişme boyutunda öğrenen organizasyonlar bakımından değerlendirmeler yapmak olanaklıdır. Yeni çalışma teknikleri/süreçleri ve yeni teknolojiler bakımından örgüt nasıl bir uyum süreci yaşamaktadır? Bu da VBK bakımından önemli bir ölçüm konusu olarak ele alınabilir. Çünkü, örgütün hem yönetim felsefesi hem de çalışanların yeni süreç ve tekniklere çabuk uyumu açısından değerlendirilebilmesi, diğer alanlardaki başarı ve etkinlik karşılaştırması için de son derece önemlidir. Hatta bu konu, VBK'nin diğer elemanları içerisinde en fazla öne çıkanıdır demek yanlış olmaz. Yeniliklerin birim zamanda nasıl karşılandığı ve ne tür sonuçlar doğurduğu, iş süreçleri ve sonuçları izlenerek değerlendirmek olanaklıdır. VBK, işlevsel etkinlik, yurttaş/müşteri, misyon tamamlama ve öğrenen organizasyon temelinde geliştirilmiştir.²⁰

Bu dört boyutla birlikte yöneticilerin farklı perspektiflerden örgüte bakmaları sağlanmaktadır. Böylece yöneticiler sadece bir boyuta önem vererek değil, müşterilerle, çalışanlarla, süreçlerle, finansla, öğrenme ve gelişmeyle birlikte bir bütün olarak örgütlerini yönetmeyi hedef edinmektedirler.

3. Verimlilik ve Başarı Karnesinin Kamu Kurumlarında Uygulanması

Özel sektörde, amaçlar ve araçlar kamu sektörüne göre daha net tanımlandığı için, özel sektörde başarı ölçümü ve buna göre strateji geliştirme daha kolay görünmektedir. Ancak, kamu sektöründe hem yasal çerçevenin karmaşıklığı, hem de aynı hizmet alanları için çok sayıda örgütün görevlendirilmesi başarı değerlendirmesini zorlaştırmaktadır.

Halkın refahı/yurttaşın perspektifi bakımından yanıtı aranacak olan, siyasal vizyonun/kararların gerçekleştirilebilmesi için “Yurttaşların beklentileri doğrultusunda hangi amaçlara erişilmesi” gerektiği sorusudur.²¹ Bu bağlamda, hangi ekonomik ve yasal olanakların kurumsal görevleri yerine getirmeye uygun bir temel oluşturduğuna da bakmak gerekecektir. Dolayısıyla kamu kurumları, bu amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için hem kurum içi yönetim süreçlerine, hem de öğrenerek gelişme ilkelerine özel bir önem vermek durumundadırlar. Kurumsal vizyonun gerçekleştirilmesinde, en önemli stratejilerden birisi bu olmalıdır.

²⁰ Aaron E. Estis, , “The Balanced Scorecard- Applying a Private Sector Technique to the Public Sector”, **Conference of the Association for Public Policy Analysis and Management**, Grant Hyatt, Newyork, 1998, s. 8-12

²¹ Scherer/Art, **a.g.k.**, s. 19

VBK’da önemli olan amaç-araç zincirindeki halkaların iyi izlenmesi ve süreçlerin işlerliğinin sağlanmasıdır.²² Bir kamusal hizmetin gerçekleştirilmesinde, öncelikli konu yasal olanakların çerçevesi ve ekonomik kaynakların elverişliliğidir. Bundan sonraki aşama, halkın/hedef kitlenin beklentileri doğrultusunda düzenlemeler yapmaktır. Örneğin, bir eğitim kurumunda etkin bir zamanlama ve daha kaliteli eğitim programı için gerekli çalışmaların yapılması. Üçüncü olarak, kurum içi düzenlemelerin hem süreç kalitesi hem de süreçlerin işlevselliği bakımından dikkatle ele alınması aşaması gelmektedir. Son olarak, çalışanların bütün bu süreçlerle ilgili olarak bilgisayar tabanlı eğitim süreçlerinden geçirilmesi ve zincirin bütünü ile ilgili olarak bilgilendirilmesi gerekmektedir. Yine bu zincir VBK sisteminde baştan sona saydamlaştırılmak zorundadır. Yoksa bir halkadaki belirsizlik sistemin sağlıklı işleminin önündeki en önemli engel olacaktır.

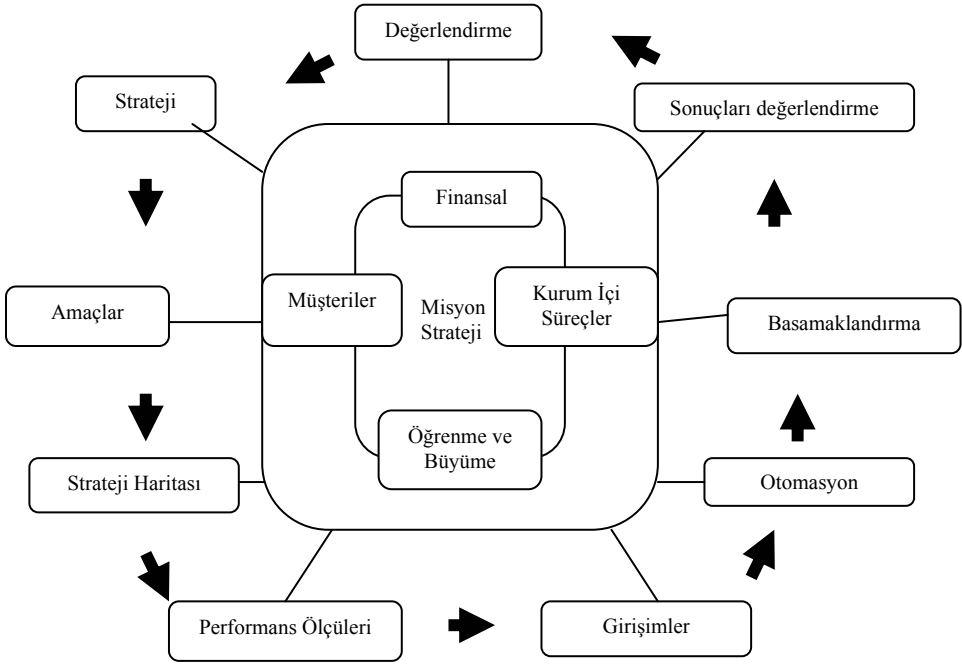
VBK, bir stratejik yönetim aracı olarak beraberinde bazı sorunlar da getirmektedir.²³ Öncelikle, VBK kamu kurumlarında gerekli stratejilerin oluşturulduğu ön kabulünden yola çıkmaktadır. Oysa, kamu kurumlarının pek çoğunda stratejik bir planlama söz konusu değildir. Bu nedenle öncelikli olarak, stratejik doğrultu belirlenmeli ve bundan sonra VBK bir iletişim aracı olarak sistemi destekleyici bir boyut olarak eklemlenmelidir. İkinci olarak, VBK resmi bir planlama aracı olarak kabul edilmektedir. Eğer böyle kabul edilmezse, özellikle karar verici durumunda olan yönetsel makamlar, sistemin işleminde isteksiz davranabileceklerdir. Bütün karar organlarının karar süreçlerine katılımı ve motivasyonu için bu boyut ihmal edilmemelidir. Üçüncü olarak, VBK’nde genel eğilim yukarıdan aşağıya (Top-Down-Perspective) karar alma ve uygulama biçimindedir. Oysa, alt kademelerinde karar süreçlerine dahil edilmesi sistemin başarısı için önemli bir konudur. Dördüncü olarak, temel ilkelerin ve kodların belirlenmesi, sistemin daha katı bir bürokratik mekanizmaya dönüşmesi tehlikesiyle karşı karşıya bırakabilir. Bu nedenle, gelişme ve yenilenme olanaklarını sınırlayabilecek kodlamalardan kaçınmak gerekecektir. Beşinci olarak, sistemin başarısı için yalnızca belirlenen ilkeler doğrultusunda çalışanların ödüllendirilmesi sağlanmalı ve sistemin eleştirilerle kendini geliştirebilmesi için gerekli kurumsal düzenlemeler sağlanmak durumundadır. Son olarak, VBK yalnızca bürokrasinin azaltılmasında ve yeni yönetim modellerinin bir uygulanmasında bir araç olarak görülmemeli, çağdaş bir personel yönetimi, insan kaynaklarının geliştirilmesi, strateji geliştirme ve uygulama olarak da

²² A.g.k., s. 19

²³ Scherer/Art, a.g.k., s. 22-23

değerlendirilmelidir. Sistemin başarısı ancak, örgütün bütün bir karmaşık sistem olarak ele alınmasıyla olanaklıdır. Bu karmaşık yapı, dokuz basamaktan oluşan bir döngüyle şu şekil üzerinde gösterilebilir:

Şekil 2: Bir Verimlilik ve Başarı Karnesi Modelinin Oluşturulması



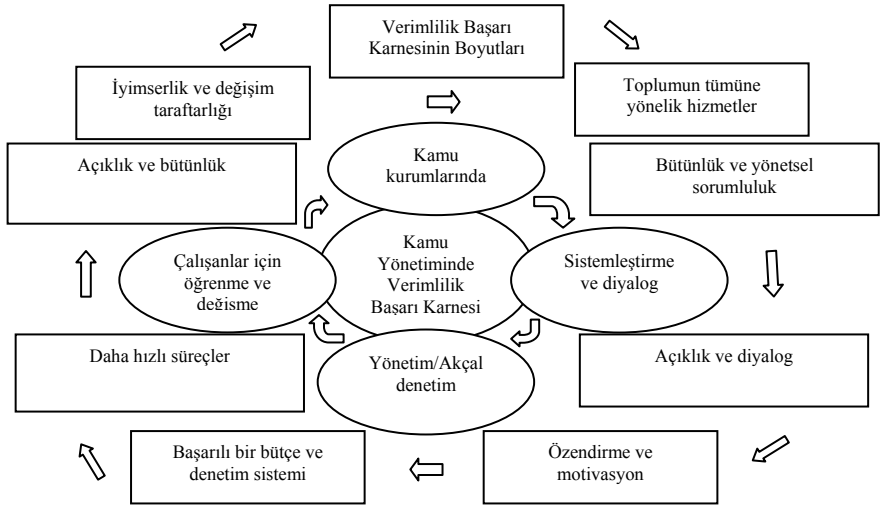
Kaynak: Howard Rohm, “Improve Public Sector Results With A Balanced Scorecard: Nine Steps To Success”, www.balancedscorecard.org, 17.09.2004

Yukarıdaki şekle göre bir VVK oluşturulurken öncelikli olarak yurttaşların gereksinimleri değerlendirilmeli, sonra örgütsel sıkıntılar ve değerler gözden geçirilmelidir. Bunlara bağlı olarak misyon ve vizyon oluşturulmalıdır. Daha sonra örgütün stratejileri tespit edilmelidir. Strateji unsurları belirlenerek gerçekleştirilecek amaçlar ve hedefler sıralanmalıdır. Sonra bu amaçları gerçekleştirecek kaynaklar ve performans belirleyiciler tespit edilecektir. Performans ölçüleri ile birlikte neye göre değerlendirme yapılacağı belirlenmektedir. Daha sonra bu amaçları geliştirecek, örgütü ileri götürecek yeni projeler, girişimler de belirlenmelidir. Elbette belirlenen bu strateji, hedef ve

ölçüler tepe yönetiminde kalmamalıdır. Bütün örgüte iletilmesi gerekmektedir. Bu bilgilerin paylaşılması, elde edilen bulguların raporlanması esastır. Ayrıca yaşanan teknolojik gelişmeler bu döngüyü etkilemektedir. Zaman tasarrufu esas olduğuna göre teknolojiyen faydalanmak önemlidir. Bütün bu eylemlerin birbirini takip etmesi, hızlı bir şekilde devam etmesi ve birbirleri arasında güç ve destek birliğinin sağlanması gerekmektedir. En son aşamada elde edilen sonuçlar gözden geçirilerek, bir düzeltme gerekıp gerekmediği değerlendirilir. Böylece tekrar başa dönerek yeniden süreç işlemeye devam eder.

Oluşturulan VBK'nin kamu kurumlarında uygulanması toplumsal gönence hizmet edecek bir ilişkiler ağı oluşturmakta ve sistemin kendisini yenilemesini ve sürekliliğini sağlamaktadır. Farklı toplumsal çıkar gruplarının amaçlarını dengeleyerek kamusal yararın gerçekleştirilmesini sağlamada, VBK önemli bir işlev görmektedir. Dolayısıyla, eğitim, gençlerle ilgili sorunlar ve yenilikçilik gibi geleceğe dönük hizmet alanlarında saydam bir çalışma sistemi öngörülmektedir.

Şekil 3: Kamu Kurumlarında VBK'nin Uygulanması



Kaynak: Scherer/Art, a.g.k., s. 23

Ürün ve hizmet kodlarının geliştirilmesi, karşılaştırma ölçütleri ve ulaşılmak istenen değerlerin belirlenmesi, VBK'nin başarıya ulaşmasında, sürecin

önemli bir halkasını oluşturmaktadır. Bu aşama, özellikle sağlıklı bir bütçe oluşturulması ve kurumsal kaynakların etkin harcanması bakımından, örgüte önemli bilgi girdileri sağlamaktadır. Bu aşamadan sonra, hizmet süreçlerinin daha hızlı işlemesi için gerekli altyapı oluşturularak, bütüncül ve saydam bir VBK süreci başarılmış olmaktadır. Burada örgüt yöneticilerinin önemli bir rolü daha ortaya çıkmaktadır. O da sistemin başarısı için her zaman iyimser bir tutum takınılması ve örgütün içsel ve dışsal aktörlerinin zamanında bilgilendirilmesidir. VBK'nin en önemli başarısı, hem çalışanlara hem de yönetici ve hedef kitleye bütüncül bir örgütsel süreçler tablosu sunabilmesidir.

Çağdaş ve bütüncül bir yönetim yaklaşımı, hizmetlerin görülmesinde karmaşaya yol açmayacak önemli bir boyut olarak görülmektedir. Yine öğrenme ve gelişim sürecinde iletişim belirleyici bir işleve sahiptir. Bu bağlamda, bire-bir görüşme, mektupla bilgilendirme, çalışma atölyeleri, bilgilendirme toplantıları ve kurum içi internet (İntranet) ağıyla kamu kurumlarının içsel ve dışsal iletişim sorunu önemli ölçüde işlevsel bir çözüme kavuşturulmaktadır. Bir diğer boyut personelin başarıya koşullandırılması ve motivasyonudur. Bu konuda da, stratejilerin geliştirilmesi zorunludur.

4. Dünyada ve Türkiye’de Kamu Kurumlarında VBK’nin Uygulanması

VBK, özellikle performans yönetimi ve stratejik yönetimle birlikte önem kazanan yeni bir yönetim tekniğidir. Kamu yönetiminin geleneksel yapısından dolayı uygulamada bir takım problemler yaşanması doğaldır. Ancak kamu yönetiminin yeniden yapılanma süreci içerisine girmesiyle çıkabilecek problemlerin çözülmesi amaçlanmaktadır. Özellikle kamu yönetiminde kaliteden, yurttaş odaklılıktan, açıklıktan, denetimden ve katılımdan söz edilmeye başlanmasıyla birlikte yeni yönetim modellerinin uygulanması yönünde önemli adımlar atılmıştır. Bu modeller içerisinde yer alan VBK’nin uygulanmasıyla ilgili olarak da hem dünyada hem de Türkiye’de çeşitli gelişmeler yaşanmaktadır.

VBK’ni uygulayan Sayıştaylardan Avustralya Sayıştay’ı nasıl bir performans gösterdiğini anlatmak ve bunu duyurmak amacıyla bir VBK geliştirmiş olup bunu sürekli güncelleştirmektedir. Üç yıllık dönemi kapsayan strateji planlarına uygun olarak hazırlanan iş planlarının ayrılmaz bir parçası niteliğindeki başarı karnesi “müşteri ihtiyaçlarının karşılanması”, “kaliteli ürünler ve hizmetler sunulması”, “üstün kalitede bireylerin çalıştırılması” ve “kurumun etkin biçimde yönetilmesi” olmak üzere dört temel sonuç alanı ile bağlantılıdır.

VBK ile bu alanlar için belirlenen ve gerçekleşen hedefler düzenli olarak gösterilmektedir.²⁴

Avustralya'nın eyaletlerinden olan Kuzey Territory'nin Sayıştay'ı denetlediği kurumların performansını girdiler, çıktılar, verimlilik, tutumluluk ve etkinlik kriterleri açısından değerlendirmektedir. Bir başka eyaleti Viktorya'da ise performans; yönetimle, personelle, kurum dışı ilişkilerle, denetimle birlikte bir bütün olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda hem yönetim, hem personel, hem paydaşlar açısından ihtiyaçların karşılanması, maksimum etkinlik ve verimliliğin sağlanması, personelin mutluluğuna önem verilmesi belirlenen stratejiler arasında sayılabilir.²⁵

Türkiye'de ise VBK'nin uygulanması kamu yönetiminde reform çalışmaları içerisinde denetimin özellikle de performans denetiminin ele alınmasıyla birlikte önem kazanmıştır.

58. Hükümet Acil Eylem Planında kamu yönetiminde performans odaklı denetim sistemine geçilmesi öngörülürü önemlidir²⁶ Yine plan içerisinde yer alan Kamu Yönetimi Reformu ile ilgili olarak 2003 yılında başlatılan Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma çalışmaları çerçevesinde Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısı'nda performans odaklı bir yönetim anlayışına yer verilmiştir. Tasarının 5. maddesinde *"Kamu hizmetlerinin usul ve standartları belirlenerek, hizmetten yararlananların bunları önceden bilmesi sağlanır. Kamu kurum ve kuruluşlarının üst yöneticileri, hizmetlerin bu standartlara uygun şekilde yerine getirilmesinden ve hizmetten yararlananların ihtiyacına uygunluğunu sağlamaktan sorumludur"* denilerek performans tanımı yapılmaktadır.²⁷

Tasarının 38. maddesinde denetim, *"kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır"* diye tanımlanmış ve tanım içerisinde performans yönetiminin aşamalarından da bahsedilmiştir. Ayrıca 39. maddede

²⁴ Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu**, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2003, s. 39-42.

²⁵ A.g.k., s. 45-50.

²⁶ <http://ekutup.dpt.gov.tr>, 12.06.2004

²⁷ www.basbakanlik.gov.tr, 03.12.2003.

“...kamu kurum ve kuruluşlarının iç ve dış denetimi; hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimini kapsar. ...Performans denetimi; yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve programların planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında ekonomikliğin, verimliliğin ve etkililiğin, denetlenmesini ifade eder” denilerek geleneksel denetimin yanı sıra performans denetiminden söz ederek yeni kavramları da denetime eklemektedir.²⁸

O halde kamu yönetiminde VBK çalışılabilir mi sorusuna verilecek cevap evet olacaktır. Çünkü görüldüğü gibi VBK, geniş ölçüde yönetim problemlerine ilişkin seçenekler sunmaktadır. VBK strateji ve politika uygulaması, örgütsel kontrol ve hesap verebilirlik aracı olarak kompleks örgütlerde performans belirleyicilerle ilgili çoğu kararın seçiminde, görüşülmesinde ve karar verilmesinde, bilgidan artan maliyetine rağmen yararlanılmasında ve çalışanların, yöneticilerin, paydaşların eğitiminde kullanılmaktadır.²⁹

VBK gibi yöntemler Türkiye’de oldukça ender rastlanır bir biçimde ilgi görmekte ve tartışılmaktadır. Oysa performans denetiminde gösterilecek titizlik, yarışmacı yerel yönetim ve dolayısıyla başarılı yerel yönetim uygulamaları için yaşamsal öneme sahiptir. O kültürün en azından yerel yönetimlerde yerleştirilmesi, her türlü hizmet üretiminin öncelikle iç denetim süreçlerinden geçmesini sağlayacaktır.

5. Yerel Yönetimlerde Verimlilik ve Başarı Karnesi

Yurttaş/müşteri odaklı bakış kamu yönetiminde oldukça etkin bir süreci başlatmıştır. Kamu hizmetlerinin sonuçlarına bakılarak, diğer bir anlatımla sonuç/ürün odaklı bir hizmet süreci çözümlemesiyle, yönetim birimlerinin başarı ölçümünde önemli gelişmeler görülmektedir. Özellikle kurumsal misyon ve kurumların bir yıllık süre açısından nasıl bir performans ortaya koyduklarının önemi büyüktür.³⁰ Misyon olarak, bir kurum belli bir görev süresinde belli hizmetleri yerine getirmeyi performans değerlendirme olarak kendisine amaç olarak seçebilir. Örneğin, bir yerel yönetim cadde ve sokak bakım işlerini sıraya koyarak, aylık, yıllık ve daha uzun dönemli periyotlarda yapılacak olanları sıralayabilir. Bu dönemler içerisinde, yurttaşların şikayet ve beklentileri de dikkate alınarak

²⁸ Maliye Bakanlığı, **Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Ankara, 2003, s. 11-12; www.basbakanlik.gov.tr, 03.12. 2003.

²⁹ Age Johnsen, “Balanced Scorecard: Theoretical Perspectives and Public Management Implications”, **Managerial Auditing Journal**, 16/6, 2001, s. 327

³⁰ Estis, **a.g.k.**, s. 5-6

kurumsal vizyon açısından nasıl bir başarı ortaya konulduğu ölçülebilir. Belli yol ve hatlarla ilgili yurttaş şikayet ve beklentilerinin artış ve azalışları böyle bir ölçüm için yeterli bir araç olarak kabul edilebilir.

1980'li yıllarla birlikte yerel yönetimlerde performans yönetimi bir tür moda haline geldi. Yerel yönetimlerde yeniden yapılanma konusuyla ilgilenen çevreler çoğunlukla yerel demokrasi ve *yurttaşla* birlikte performans konusunu da konuşmaya başladılar. Ağır merkezîyetçilik ve akçal/finansal sorunlar; yurttaşların yerel yönetimlerden beklentilerinin giderek artması ve tüketim kültürünün yaygınlaşması; zorunlu olarak yarışmacı yönetim kültürüne yönelme; yerel yöneticilerdeki davranış ve kültür değişimleri ve saydam olmayan yönetim anlayışından dolayı kamu kurumlarına güvenin kaybolması bunun nedenleri arasında sayılabilir.³¹

Anılan nedenlerden dolayı, yerelliğin de önem kazanmasıyla birlikte performans yönetimi ve denetim konusunda bilimsel yayınlar ve tartışmalarda önemli bir artış gözlenmiştir. Bu konudaki en önemli gelişme ve kavramsallaştırma Verimlilik ve Başarı Karnesi yöntemidir. Performans, genel anlamıyla başarı durumunu gösteren bir sözcüktür. Kamu yönetiminde ise performans, yönetimin kendine verilen görev ve hizmetleri amaçlarına uygun bir biçimde başarıyla yerine getirip getirmediğinin değerlendirilmesi olarak anlaşılmaktadır.³² Performans değerlendirmesinin hem yasal ve kurumsal hem de yurttaş bakan boyutlarıyla önemi büyüktür. Yasal-kurumsal anlamda verilen görevlerin yasal amaçlar doğrultusunda personel ve kurum tarafından başarılı olarak yerine getirilip getirilmemesi, yurttaş açısından da kamusal kaynakların doğru kullanılıp kullanılmaması ve kendi beklentilerine ne kadar uygun bir kamu hizmet sunumu gerçekleştirildiğinin bilinmesi açısından performans değerlendirme vazgeçilmez araçlardan biridir. Stratejik yönetim ve yeni geliştirilen VBK gibi çağdaş yöntemlerin yerel yönetimlerde uygulanabilirliği üzerinde odaklanmak performans konusuna yaklaşımda daha doğru olacaktır.

Bürokratik yönetim geleneğine yöneltilen eleştiriler, katı örgüt yapısından esnekliğin ve yatay iletişimin egemen olduğu yeni yönetim tekniklerinin geliştirilmesiyle oluşan çağdaş örgüt kültürüne geçilmesine neden oldu. Amaçlara

³¹ Abby Ghobadian /John Ashworth, "Performance Measurement in Local Government-Concept and Practice", **International Journal of Operations & Production Management**, Vol. 14, No. 5, 1994, s. 35-36

³² H. Hüseyin Çevik, **Türkiye'de Kamu Yönetimi Sorunları**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2001, s. 154

göre yönetim, toplam kalite yönetimi, işlevsel yönetim ve stratejik yönetim gibi yeni hizmet sunum yöntemleri, farklı alanlarda farklı tekniklerin geliştirilmesine neden olurken, hizmet geliştirme ve sunumunun temel kaynağı ve hedefi olarak yurttaş kabul etmektedirler. Yurttaş bir veri temeli ve sunulacak hizmetlerin onaylayıcısı gören bu yeni anlayış, “devlet dairesi” mantığından “kamu hizmet bürosu” anlayışına geçişi oldukça önemli ve haklı nedenlere dayandırmaktadır.³³

İlk olarak, geleneksel yönetim anlayışıyla değişen ve artan hizmet talepleri yurttaş tatmin etme düzeyinden uzaktır. Bu nedenle, görevlerin yeniden tanımlanması, gelişim planlamasının yapılması ve bütçeleme tekniklerinin gözden geçirilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. İkinci olarak, stratejik boşluklar, yönetsel uygulamaların yetersizliği gibi sorunlar, bütçenin aşılması ve yetki sorumluluğu konusunda sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Son olarak, yönetimde ortaya çıkan verimsizlik, hizmetleri karşılamada yavaşlık, bütçenin sağlıklı bir gelir-harcama denkliliğine kavuşturulamaması, kentsel rantların belli toplumsal sınıflara aktarılması sorunu³⁴ yasallık ve meşruluk krizlerini hem genel yönetimin hem de yerel yönetimin önemli sorunları haline gelmesine neden olmaktadır.

Stratejik bir yönetim anlayışının temeli geçmiş ve bugün değil, gelecektir.³⁵ Dolayısıyla, bugün Türkiye’de yerel yönetimlerin personel, bütçe, hizmet ve vizyon sorunları göz önüne alındığında, “geleceğin” çok da öncelikli bir sorun olmadığını belirtmek abartı sayılmamalıdır.

Strateji odaklı bir yönetim beş temel ilkeyi kendisine hareket noktası olarak seçmek durumundadır. Bunlar:³⁶

1. Kurumlar büyüme stratejilerini strateji haritalarına ve Balanced Scorecard (verimlilik ve başarı karnesi, VBK) dayandırmalıdır. Bu sağlanırsa bütün birimler ve çalışanlar için daha anlaşılır bir örgüt yapısı ortaya konmuş olacaktır.

³³ KGSt, **Das Neue Steuerungsmodell, Begründung, Konturen, Umsetzung, Bericht** Nr. 5, Köln, 1993, s. 7-13

³⁴ Ruşen Keleş, **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, Cem Yayınevi, İstanbul, 2000, s. 458

³⁵ M. Akif Çukurçayır/ H. Tuğba Eroğlu, “Klasik Yönetim Anlayışından Stratejik Yönetime: Strateji Geliştirmede SWOT Analizi”, (Der. M. Akif Çukurçayır), **Küresel Sistemde Siyaset, Yönetim, Ekonomi**, Çizgi Kitabevi, Konya, 2003, s. 228-229

³⁶ Robert S. Kaplan/ David P. Norton, “Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II”, **Accounting Horizons**, Vol. 15, No.2, June 2001, s. 148-152

2. Strateji, kurum kültürü olarak her birim için temel görev kabul edilmelidir. Bu durum kurumun çevresel faktörleri, finansal durumu, iletişim olanakları ve kurum kültürü gibi birçok konuda net bir harita ortaya çıkaracağından, kurumda sinerji oluşacaktır ve kurumsal etkileşim güvenli bir biçimde sürdürülebilecektir. Bu aynı zamanda birimlerin işlevselliğini sağlayacaktır. Bu durumda kurumun/örgütün bütün etkinlikleri strateji haritalarında ve VBK'da gözlemlenebilecektir. Birçok örgüt, VBK'ni örgütsel ilişkilerin, dağıtımın ve performansın ölçümü için kullanmaktadır.

3. Strateji, herkesin günlük işi olmalıdır. Örgütün üst yöneticileri ve strateji danışmanları çoğu kez örgütü tam olarak kavrayamadıklarından yeni stratejileri uygulamada önemli güçlüklerle karşılaşır. Bu yüzden, örgütün bütün çalışanlarının bilgilerine gereksinim vardır ve buna başvurmak gerekir. Bu yukarıdan aşağıya yönetim (top-down direction) değil, yukarıdan aşağıya iletişimdir (top-down communication). Bu ilke, VBK'da örgütü yeni stratejiler için eğitme ve örgütsel iletişimi sağlama aracı olarak kullanılmaktadır.

4. Strateji devam eden bir süreç olarak kabul edilmelidir. Strateji ayda bir kez ele alınacak bir konu olmaktan çıkıp, öncelikle bütçe sürecine eklemlenen ve sürekli yapılan bir iş olmalıdır. Böylece VBK ekranında bütün etkinlikler ve yatırımlar görülebilecek ve değerlendirilebilecektir. Stratejik bütçe sistemi, yeni radikal gelişmeler, yeni alıcılar ve yeni kapasite artırımları demektir.

5. Değişim için liderlik gerekir. Bütün diğer ilkelerin başarısı bu sonuncu ilkeye bağlıdır. Her türlü yöntem geliştirilebilir, araç ve insan kaynaklarına sahip olunabilir. Ancak, bunların iyi bir işbirliği ve eşgüdümü için işlevsel bir liderliğe gerek vardır. Liderler, örgütte değişimin gerekli olduğuna örgütü inandırmalı, örgüt için bir misyon ve vizyon geliştirmelidirler. Ayrıca, geliştirilen stratejiler yönetim anlayışı içerisinde uygulanırsa, örgütün yeni kültür değerlerine alışması süreci hızlandırılmış olur.

VBK'nın performans ölçümü üzerindeki etkisi:³⁷

İlk olarak performans değerlendirmede işlevsellik: Herhangi bir iş sürecinde performans ölçümünün üç temel kriteri vardır: Maliyet, kalite ve zaman. Kalite ve zamanın ölçülmesi, maliyetin ölçümüne göre daha kolaydır. Maliyet ölçümüne ise, ürün geliştirmeden, üretim ve dağıtım süreçlerine kadar birçok boyutu katmak gerekmektedir. Bu yöntemin başarısı, *ürün işleme haritasının*

³⁷ Norton/Kaplan, "Transforming...", s. 157-158

çıkartılması son derece önemlidir. Böylece, ürünün hangi süreçlerde hangi maliyetlerden etkilendiği (activity-based costing) kolayca izlenebilir.

İkinci olarak müşteri/yurttaş memnuniyeti ve ürünün kullanılmasındaki süreklilik de, VBK'nın başarısını ve hizmetlerin verimliliğini etkileyecektir. Son olarak, başarılı bir bütçe uygulamasında önemli bir ilerleme sağlanacaktır. Çünkü, her birimde, en küçüğünden en büyüğüne olmak üzere ürün işleme ve maliyetler izlendiğinden genel bir başarı elde edilecektir.

6. Performans Denetimi ve Yerel Yönetimler

Özellikle 1990'larda performans denetim ve ölçümü için vergi mükelleflerinin zorlaması, kamu hizmetlerinin özelleştirilmesi, kamu harcamalarının artması, merkezi yönetimdeki pek çok yetki ve sorumluluğun daha alt ve yerel yönetimlere devredilmesi gibi nedenler belirgin hale gelmiştir.³⁸ Yetki ve sorumlulukların merkezi yönetimden yerel yönetimlere devredilmesi, çalışanların ve yurttaşların beklentilerinin artması, kamu hizmetlerinin arz ve talebinde nitel değişimlere neden olmuştur.³⁹ Zorunluluklar performansın değerlendirilmesini ve performans denetimini önemli kılmışlardır.

Yerel yönetimlerde performans denetimi, yerel yönetimlerin faaliyetlerinde hangi ölçüde tutumlu, verimli ve etkin olduğunun girdilerin ve çıktıların karşılaştırılması suretiyle değerlendirilmesidir. Belediyeler bu değerlendirmeyi ve denetimi amaçlar, kaynaklar, faaliyetler, faaliyet sonuçları ve etki faktörleri üzerinden yaparlar.

Yerel yönetimler reformu kapsamında düzenlenen yasa tasarıları içerisinde Belediyeler Kanunu, Büyükşehir Belediyeleri Kanunu ve İl Özel İdareleri Kanunlarının çeşitli maddelerinde de performans yönetimine, denetimine ve ölçütlerine yer verilerek performans odaklı yönetimin yerel yönetimler için de geçerli olması üzerinde durulmuştur.

Belediyeler Kanunu'nun 18. maddesinde belediye meclisinin görevleri içerisinde belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütleri değerlendirilmiştir. Yine aynı tasarrının 38. maddesinde belediye başkanının görevleri içerisinde faaliyetlerin ve personelin belirlenmesinde, uygulanmasında,

³⁸ Nihat Falay, "Yerel Yönetimler ve Performans Denetimi", <http://www.tesev.org.tr>, 16.06.2004

³⁹ Ariane Hegewisch/Henrik Holt Larsen, "Performance Management, Decentralization and Management Development: Local Government in Europe", **Journal of Management Development**, Vol. 15, No. 2, 1996, s. 6.

izlenmesinde, değerlendirilmesinde ve bunların bir rapor şeklinde belediye meclisine sunulmasında performans ölçütlerine uyulması gerekliliği ve performans yönetiminin süreç izleme stratejisi olduğu üzerinde de durulmuştur.⁴⁰

İnsan kaynakları yönetimine vurgu yapılan 49. maddede personel istihdam politikalarından bahsedilerek, performans ölçütleri, performansa dayalı değerlendirme ve ödüllendirme konuları ele alınmıştır. Özellikle performans odaklı yönetimi destekleyen yeni kamu yönetimi anlayışında yerel yönetimlerde de denetim performans denetimi şeklinde olmaktadır. Bu denetimi açıklayan 53. maddede *“Belediyelerin denetimi; faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilatının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır”* denilmektedir. Yine belediye başkanının etkinlik ve verimliliği sağlamak adına performansın karşılaştırmacı özelliğinden yararlanarak belirlenmiş hedeflerle elde edilen sonuçlar arasında bir sapmanın olup olmadığını belirlemesi ve bunu faaliyet raporu ile açıklaması (madde 56) performans değerlendirilmesi açısından önemli bir değişikliktir.⁴¹

Benzer şekilde İl Özel İdareleri Kanunu Taslağı’nın 10., 30., 36., 37., 38. ve 40. maddelerinde özel idare faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerine göre değerlendirilmesi, valinin bir süreç dahilinde performans ölçütlerini dikkate alarak görevini yerine getirmesi, personel istihdamında performans ölçütlerinin kullanılması, il özel idarelerinin de performans denetimine tabi kılınması ve yapılan bütün faaliyetlerin vali tarafından performans kriterlerine göre rapor edilmesine yer verilmiştir.⁴²

Büyükşehir Belediyeleri Kanununda ise 18. maddede belirtilen başkanın *“Belediyeyi stratejik plana uygun olarak yönetmek, belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi hazırlamak ve uygulamak, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini belirlemek, izlemek ve değerlendirmek, bunlarla ilgili raporları meclise sunmak”* görevinden hareketle, büyükşehir

⁴⁰ www.mahalliidareler.gov.tr, 15.07.2004.

⁴¹ A.g.k.

⁴² A.g.k.

belediyelerinde de yeni yönetim anlayışının bir parçası olan performans yönetiminin varlığından bahsedilebilir.⁴³

Bu tasarımlarda kullanılan performans değerlendirmesi, stratejik yönetime uygun bir istihdam politikası, esnek teşkilatlanma, yerel yönetimlerde etkin ve verimli bir yönetimin gerçekleştirilmesi için önemlidir. Bu şekilde performans yönetiminin etkinliğinin sağlanması ile birlikte verimli, kaliteli ve etkin hizmet veren, demokratik değerlerin yaygınlaştığı bir yerel yönetim anlayışı gelişecektir. Bunun gerçekleşebilmesi için de performans yönetiminde halkı da bu sürece dahil eden geleneksel yöntemlerden çok farklı verimlilik başarı karnesinin uygulanması daha olumlu sonuçların alınmasını hızlandıracaktır.

Bu amaçla herhangi bir belediye toplu taşıma hizmetlerinin iyileştirilmesi ile ilgili olarak kendisine bir hedef belirleyecek. Amacını belirledikten sonra kendisini amacına ulaştıracak kaynaklarını tespit edecek (daha fazla otobüs (araç), daha çok sürücü (insan gücü) vb. gibi. İkinci faktörünü de hazırladıktan sonra faaliyetlerini yani elindeki kaynakları hangi yöntemlerle hangi usullerle amaçladığı hedefe dönüştüreceğini de belirleyecek. Bu faktörleri belirlemekle birlikte belediye, performans denetimi ve değerlendirmesi için gerekli olan girdileri de tespit etmiş oldu. Bundan sonraki aşamalar faaliyet sonuçları ve etkiler yani çıktılar ve bunların başta belirlenen hedeflerle karşılaştırılması olacak. Belediye taşınan yolcu sayısı bakımından, çalışanların ücretleri bakımından faaliyet sonuçlarını kontrol edecek. Son faktörle de hem yurttaşların memnuniyetini hem de çalışanların memnuniyetini değerlendirerek, olan ve olması gereken karşılaştırması yaparak nitel ve nicel olarak etkinlik ve verimliliği ölçebilecektir.

Bu ölçüm yapılırken belediyeler, hizmet götürülen belde nüfusuna yapılan harcamaları, planlanan hizmetleri, verilen ücretleri vb. oranlar. Bu hesaplamalar söz konusu mal ya da hizmetin etkinliği ve verimliliği hakkında bilgi verecektir.⁴⁴

7. Yerel Yönetimlerde VBK'nin Uygulanması

Günümüzde örgütsel yapılanma, personel sistemi, verimlilik ve etkinlikle ilgili olarak özel sektörde ortaya çıkan hemen her gelişme, kamu sektörünün de bu gelişmelere göre kendine ayna tutmasını ve yeniden bir değerlendirme yapmasını gerektirmektedir. Bu bir zorunluluk ve daha da ötesi bir görev olarak kamu sektörünü planlayanların karşısına çıkmaktadır. Çünkü, gerek özel sektör,

⁴³ www.mahallidareler.gov.tr, 15.07.2004.

⁴⁴ Erdumlu, a.g.k., s. 7.

gerekse sivil toplum çağdaş toplumsal gereksinimlere göre kendini yenilerken kamu sektörünün doğası gereği -özellikle de günümüzde- yönlendirici ve yol gösterici⁴⁵ bir işlev üstlenmesinden dolayı bu gelişmelere kayıtsız kalması düşünülemez. Günümüzde kamu yönetimi, yurttaşın maddi ve manevi sorunlarıyla ilgilenmek durumunda olduğu kadar, her alanda başarılı olmasını sağlayacak düzenlemeleri yapmaya yönelmek durumundadır da.⁴⁶

Belediyelerde performans ölçülmesi olan ve olması gerekenin karşılaştırılmasına dayanan bir dizi süreçten oluşur. Bu çıktı farkının ölçülmesi, performans düzeyi açısından bilgilendirici olacaktır. Performans değerlendirmesinde temel ölçütler ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik olarak alınmalıdır. Örneğin, herhangi bir hizmetin performans düzeyi ölçülürken o hizmeti talep eden belde sakini sayısı ile hizmetin götürülebildiği belde sakini sayısı karşılaştırılabilir.⁴⁷ Basit bir yöntemle bile olsa performans değerlendirmesi kurumsal vizyon ve örgüt kültürünün üretkenliği açısından önemli katkılar sağlayacak özelliklere sahiptir.

Belediyelerde performans yönetimi diğer yeniden yapılanma konuları gibi önemle üzerinde durulan konulardan birisidir. Danimarka, Fransa, Almanya, Norveç, İsveç ve İngiltere yerel yönetimlerinin karşılaştırıldığı bir araştırmada yeniden yapılanma çalışmalarında yoğunlaşılan en önemli konular, özel sektör yöntemlerinin yerel yönetimlere uyarlanması, yönetsel işlevlerin yeniden yapılandırılması/düşünülmesi, yönetim sorumluluğunun geliştirilmesi, insan kaynakları yönetimi ve performans yönetimi olduğu belirlenmiştir. Yerel yönetimlerde performans konusu sonuç/ürün odaklı bir hizmet anlayışı ile birlikte, yeniden yapılanmanın en önemli öğelerinden birisi olmuştur. Performans yönetiminin başarısında yerel yönetimlerin üst düzey yöneticilerinin anahtar bir rol oynadığı, yerel yönetimlerin iletişim yapılarının hem yerel aktörleri sisteme dahil etmede, hem personelin performansını örgüt amaçları doğrultusunda yönlendirmede hem de örgütün dış çevresiyle ilişkilerinin sağlıklı olarak yürütülmesinde temel bir işleve sahip olduğu ve son olarak insan kaynakları yöneticisinin performans değerlendirme, hizmet içi eğitim ve bir çeşit psikolojik sözleşme başarısı ile personelin performansını artırmada önemli bir gereksinim olduğu, araştırma sonucunda ulaşılan öneriler arasında yer almaktadır.⁴⁸

⁴⁵ İlhan Tekeli, **Modernite Aşılırken Siyaset**, İmge Kitabevi, Ankara, 1999, s. 249.

⁴⁶ Keleş, **a.g.k.**, s. 454

⁴⁷ Erdumlu, **a.g.k.**, s. 12-13

⁴⁸ Hegewisch/Larsen, **a.g.k.**, s. 19-20

Yerel yönetimlerin performansı ya da VBK'si yerel toplulukların yerel yönetimin plan ve kalkınma hedefleriyle aynı doğrultuda çaba harcaması, kentsel suçların azalması ve iyi bir bütçe uygulamasına da bağlıdır. Bu, yerel toplulukların da yerel yönetimlerin performansı için değerlendirilmesi demektir ki, katılımcı uygulamaların yerel pratiklerle yaygınlaştırılması anlamına da gelmektedir.

Yerel yönetimlerde daha iyi performans için; tüm seviyelerde öğrenme, ayarlama ve uyum süreci, yerel seviyelerde çözüm bulma ve bu çözümleri dağıtma, öğrenme ve doğru faaliyetler için koordinasyon, zamanı ayarlama, bazı merkezi parasal kaynaklar için yardım politikaları geliştirme, gerekmektedir.⁴⁹ Bu performansın sağlanabilmesi de süregelen değerlendirme kriterlerinden farklı olan Verimlilik Başarı Karnesi'nin (VBK) kullanılması ile daha kolay olacaktır. Yerel yönetimler, öncelikle hedeflerin belirlenmesinde ve sonuçların elde edilmesinde, sonra hedeflerin gerçekleşmesi için gerekli harcamalarda, kurumsal performansın belirlenmesinde yaygın bir biçimde ölçme ile ilgilenmektedir. Bu bağlamda stratejik yönetim literatürü, performans ölçümü ve stratejik planlar arasında güçlü bir bağın olması gerektiği üzerinde durmaktadır. Kaplan ve Norton tarafından ileri sürülen VBK'nin müşteri, finans, kurum içi süreçler ve öğrenme-gelişme boyutları da bu baği desteklemektedir.⁵⁰

Yerel yönetimlerde VBK'nin uygulanması gerekleri olarak vizyonu oluşturmak ve paylaşmak; stratejik amaçlardan bütün yönetimi haberdar etmek; yurttaş gereksinimleri ile hedefleri aynı yönde birleştirmek; fırsatları değerlendirebilmek için değişimlere odaklanmak; bireysel ve kurumsal amaçları bir araya getirerek, kurumsal başarıyı sürekli kılmak ve bütün çalışanları gözeterek bir bütün olarak çalışmak; bilgi çağının bir gereği olarak kurumların bilgi çağında yaşamlarını devam ettirmek ve zenginleşmesini sağlamak; kurumlar açısından elle tutulamayan, gözle görülemeyen varlıkların değerini ölçme ve değerlendirmek; ekip ruhunu güçlendirmek; kaynaklar ve stratejik uygulamalar arasında uyum sağlamak sayılabilir.⁵¹

⁴⁹ Donald Curtis, "Performance Management for Participatory Democracy: Thoughts on the Transformation Process in South African Local Government", **International Journal of Public Sector Management**, Vol. 12, No. 3, 1999, s. 268

⁵⁰ Louise Kloot/John Martin, "Strategic Performance Management: A Balanced Approach to Performance Management Issues in Local Government", **Management Accounting Research**, 11, 2000, s. 231.

⁵¹ Kanji K./Moura E Sá, **a.g.k.**, s. 900; Kaplan/Norton, **Balanced Scorecard**, s. 363; Ali Şahin Örnek, "Balanced Scorecard: Bilgiden Stratejiye Ulaşmada Kullanılabilecek Yeni Bir Araç", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilm. Enst. Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 3, 2000, s. 258

Kanada ve ABD’nde belediye yönetimlerinde yapılan araştırma sonuçlarına göre VBK uygulamış belediye yönetimleri tarafından belirlenen performans ölçülerinden bazıları şu şekilde gösterilmektedir:

Şekil 4: VBK Uygulayan Belediye Yönetimleri Tarafından Belirlenen Performans Ölçütleri

Finansal Performans	Müşteri Perspektifi	Fonksiyon Verimliliği	Çalışan Performansı	Yenilik ve Değişim
-Birim maliyet -Tahvil değerlendirme -Yönetim standartları birimi -Bütçe dokümanları -Finansal eğilimler -Büro yönetimi ve finansı	-Memnuniyet oranı -Müşteri memnuniyet indeksi -Müşteri hizmet oranı -Şikayetler -Liderlikte güven artışı	-Verimlilik -İhtiyaçları karşılama süresi -Yolların kilometre başına bakım maliyeti -Su ve kanalizasyon iyileştirme maliyeti -Ulaşım hizmetleri -Hizmetlerden haberdar etmek	-Müşteri hizmeti değerlendirme -Çalışanların önerilerinin toplanması -Yıllık çalışma planlarını uygulayan departmanların sayısı -Yüksek kaliteli personelin çalıştırılması -Yıllık performansın değerlendirilmesi	-Çalışanların memnuniyet indeksi -İş hacmi oranı -Tasarruf edilen saatler -Şehrin yaşam kalitesi, tehlike altında olan ya da istikrarlı mahallelerin sayısının oranı

Kaynak: Yee-Ching Lilian Chan, “Performance Measurement and Adoption of Balanced Scorecards, A Survey of Municipal Governments in the USA and Canada”, **The International Journal of Public Sector Management**, Vol. 17, No. 3, 2004, s. 218

Finansal performans, geliştirilen ölçüler, vergilendirmede kullanılan çeşitli oranlar ve maliyetleri içinde en geniş yere sahiptir. Müşteri memnuniyetinde ölçüler öznedir. Verimlilikte maliyet ve zaman anahtar ölçülerdir. Çalışanların eğitimi ve korunması çalışanların performansları açısından önemlidir. Son olarak yenilik ve değişim belediye yönetimleri tarafından hizmet edilen toplumun gelişmişliğini ve refahını gösterir. Bu başarı ölçütleri bütün belediyeler tarafından uygulanmasa da belediye yönetimleri için iyi birer ölçüt olduğunu kabul etmek gerekir.

Bu iki ülke belediye yöneticilerinin VBK'ne bakışı, geçmişin finansal ölçüt ağırlıklı performans ile geleceğin büyüme gösteren fonksiyonel performansını birleştirerek örgütün misyon ve stratejisi arasında bir bağ olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca VBK'ne bir performans ölçüm sistemi olarak bakılmaktadır. Kanada ve ABD'nde VBK'yı uygulayan ve uygulamayan belediye yöneticileri iki saha hariç VBK'ni benzer şekilde anlamışlardır. Uygulayanlar kuvvetle VBK'nin geçici bir heves olmadığına ve başarıyla uygulandığı zaman yararlarının maliyetlerini aşacağına inanmışlardır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgular VBK'ni uygulamış belediye yönetimlerinin faaliyet ve kararlarıyla uyum içerisinde dir.⁵²

Sonuç

Bilgi toplumu ve küreselleşmenin yarattığı etkiler yönetim anlayışında da bir değişimi meydana getirmiştir. Kamu yönetiminde özellikle 1980'lerden sonra başlayan yeniden yapılanma hareketleriyle yeni bir kamu yönetimi anlayışından söz edilmeye başlanmıştır. Özellikle katılım, açıklık, hesap verebilirlik, yönetim, etkinlik, verimlilik, tutumluluk gibi kavramların kullanılır olmasıyla birlikte yeni yönetim modellerinin uygulanabilirliği tartışılmaya başlanmıştır.

Bu modeller içerisinde yeni yasa tasarıları içinde de sıkça kullanılan performans denetimi ve performans yönetimi önemli bir yere sahiptir. Çünkü geleneksel denetim uygulamalarının içeriği performansın eklenmesiyle birlikte yeniden düzenlenmektedir. Artık performans belirleyicilerinin sadece finansal boyut ile sınırlı tutulmasının yetersizliği anlaşılmıştır. Çünkü örgütte strateji konusunda ortak bir anlaşmanın sağlanmasında, bu stratejinin tüm örgüte iletilmesinde, örgüt ve birey amaçlarının birleştirilmesinde, yeniliklerin takip edilmesinde finansal ölçütler tek başına yeterli olmayacaktır. Başka ölçütlerin varlığı gereklidir. İşte burada artık finansal boyutla birlikte müşterileri, süreçleri ve gelişme-öğrenmeyi bir bütün olarak ele alan Verimlilik ve Başarı Karnesi önemli bir model olarak ortaya çıkmaktadır.

VBK, özel sektörde performans yönetimini geliştirmek için bir mekanizma olarak görülür. Kamu sektörü örgütleri içinse sadece etkin bir performans yönetimi değildir. Misyon ve strateji arasında bir köprü vazifesi

⁵² Chan, a.g.k., s. 213

gören, örgütü belirlediği stratejisine yöneticisiyle, personeliyle bir takım olarak odaklanmasını sağlayan, amaçlarını başarılı bir şekilde gerçekleştirmesini kolaylaştıran, hedeflerin gerçekleşmesini engelleyici unsurlara karşı koyan, bu unsurları ortadan kaldırılmasına yardım eden, örgüt ve birey amaçlarını ve çalışmalarını birleştiren, değişim ve ilerleme için gerekli, değerli bir yönetim aracıdır.

VBK'nin geçici bir heves olmadığı bir gerçektir. Özellikle yeniden yapılanma çalışmalarının hızla ve yoğun bir şekilde devam ettiği günümüzde hem kamu sektörü için hem özel sektör için VBK uygulanması yararlı bir modeldir. Çünkü örgütlerin her yönden değerlendirilmelerini sağlamaktadır. Ayrıca örgütlerin hem somut hem de soyut pek çok unsurdan meydana geldikleri gerçeğini hatırlatarak, bütüncül bir anlayışı içerisinde stratejilerin belirlenmesi ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesi üzerinde durmaktadır.

Böylece sadece verimlilik, etkinlik değil kalite, tutarlılık ve süreklilik de önem kazanacaktır. Örgütte işlerin nasıl daha iyi yapılacağı esas olacaktır. Yurttaşların memnuniyetlerin artırılmasıyla yönetime güvenleri de artacaktır. Bilgi tek yönlü güç için değil, paylaşmak için kullanılacaktır. Yapılan hatalar düzeltilebilecek, başarılar da kolaylıkla tespit edilecek ve ödüllendirilecektir. Çalışanların memnuniyetleri de dikkate alınacak, kişisel özellikleri ile değil, yaptıkları işler ile değerlendirilecektir. Kısaca hem kamu sektörü hem de özel sektörde yer alan örgütlerin VBK'ni uygulamaları pek çok yararı beraberinde getirecektir.

Kaynakça

- Barutçugil, İsmet, *Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi*, Kariyer Yayıncılık, İstanbul, 2004.
- Butler, Alan a.d., “Linking the Balanced Scorecard to Strategy”, *Long Range Planning*, Vol. 30, No. 2, 1997, pp. 242-253.
- Chan, Yee-Ching Lilian, “Performance Measuremet and Adoption of Balanced Scorecards, A Survey of Municipal Governments in the USA and Canada”, *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17, No. 3, 2004, pp. 204-221.
- Curtis, Donald, “Performance Management for Participatory Democracy: Thoughts on the Transformation Process in South African Local Government”, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 12, No. 3, 1999, pp. 260-272.
- Çevik, H. Hüseyin, *Türkiye’de Kamu Yönetimi Sorunları*, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2001.
- Çukurçayır, M. Akif/H. Tuğba Eroğlu, “Klasik Yönetim Anlayışından Stratejik Yönetime: Strateji Geliştirmede SWOT Analizi”, *Küresel Sistemde Siyaset, Yönetim, Ekonomi*, (Der. M. Akif Çukurçayır), Çizgi Kitabevi, Konya, 2003, ss. 227-256.
- Edwards, James “ERP Balanced Scorecard and It: How Do They Fit Together?”, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, John Wiley & Sans, Inc., 2001.
- Erdumlu, Güngör, *Belediyelerde Performans Ölçülmesi*, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ankara, 1996.
- Estis, Aaron E., “The Balanced Scorecard- Applying a Private Sector Technique to the Public Sector”, *Conference of the Association for Public Policy Analysis and Management*, Grant Hyatt, Newyork, 1998.
- Falay, Nihat, “Yerel Yönetimler ve Performans Denetimi”, <http://www.tesev.org.tr>, (16.06.2004)
- Ghobadian, Abby/John Ashworth, “Performance Measurement in Local Government-Concept and Practice”, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 14, No. 5, 1994, pp. 35-51.
- Hegenisch, Ariane/Henrik Holt Larsen, “Performance Management, Decentralization and Management Development: Local Government in Europe”, *Journal of Management Development*, Vol. 15, No. 2, 1996, pp. 6-23.

- Johnsen, Age, “Balanced Scorecard: Theoretical Perspectives and Public Management Implications”, *Managerial Auditing Journal*, 16/6, 2001, pp. 319-330.
- Kanji, Gopal K./Patrícia Moura E Sá, “Kanji’s Business Scorecard”, *Total Quality Management*, Vol. 12, No. 7-8, 2001, pp. 898-905.
- Kaplan, Robert S./David P. Norton, *Balanced Scorecard*, Çev. Serra Egeli, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 1999.
- Kaplan, Robert S./David P. Norton, “Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II”, *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 2, June 2001, pp. 147-160.
- Kaplan, Robert S./David P. Norton, “The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance”, <http://www.sandbox.co.za/downloads/Balanced%20Scorecard%20Kaplan%20and%20Norton.pdf>, (23.02.2003)
- Keleş, Ruşen, *Yerinden Yönetim ve Siyaset*, Cem Yayınevi, İstanbul, 2000.
- KGSt, *Das Neue Steuerungsmodell*, Begründung, Konturen, Umsetzung, Bericht Nr. 5, Köln, 1993.
- Kloot, Louise/Johm Martin, “Strategic Performance Management: A Balanced Approach to Performance Management Issues in Local Governmet”, *Management Accounting Research*, 11, 2000, pp. 231-251.
- König, Suzanne/Mette Rehling, *Zur Übertragbarkeit Balanced Scorecard auf ein zukunftsgerichtetes Personalmanagement der öffentlichen Verwaltung*, Carl von Ossietzky Universitaet Oldenburg Institut BWL1, Oldenburg, 2002.
- Maliye Bakanlığı, *Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*, Ankara, 2003.
- Norreklit, Hane, “The Balanced Scorecard: What is the Score? A Rhetorical Analysis of the Balanced Scorecard”, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 2003.
- Örnek, Ali Şahin, “Balanced Scorecard: Bilgiden Stratejiye Ulaşmada Kullanılabilecek Yeni Bir Araç”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 3, 2000, ss. 255-277.
- Rohm, Howard, “Improve Public Sector Results With A Balanced Scorecard: Nine Steps To Success”, www.balancedscorecard.org, (17.09.2004)
- Sayıştay Başkanlığı, *Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu*, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2003.
- Scherer, A. Georg/J. Michael Art, “Strategische Steuerung und Balanced Scorecard”, Bundesverwaltungsamt, INFO 1694, Juli, 2002.
- Tamer, Koçel, *İşletme Yöneticiliği*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2001.
- Tekeli, İlhan, *Modernite Aşılırken Siyaset*, İmge Kitabevi, Ankara, 1999.

- Walker, Garrett, J. Rondall MacDonald, “Designing and Implementing an HR Scorecard”, Human Resource Management, Vol. 40, No. 4, 2001, pp. 365-377.*
- Wisniewski, Mik M./Snjolfur Olafsson, “Developing Balanced Scorecards in Local Authorities: A Comparision of Experience”, International Journal of Productivity and Perfomance Management, Vol. 53, No. 7, 2004, pp. 602-610.*
- Yeung, Arthur/Bab Berman, “Adding Value Through Human Resources: Reorienting Human Resource Measurement to Drive Business Performance”, Human Resource Management, Vol. 36, No. 3, 1997, pp. 321-335.*

Web Adresleri

- <http://ekutup.dpt.gov.tr>, (12.06.2004)
- www.balancedscorecard.org, (23.01.2002)
- www.basbakanlik.gov.tr, (03.12.2003)
- www.cbsol.co.za, (02.09.2002)
- www.mahallidareler.gov.tr, (15.07.2004)

YÖNETİMLERARASI MALİ İLİŞKİLERİ DÜZENLEYEN ULUSLARARASI ANLAŞMALAR VE ORGANİZASYONLAR

Dr. Zeynel BAKICI*

GİRİŞ

Yönetimlerarası mali ilişkileri düzenleyen uluslararası anlaşmalar, devletlerin ve geniş kapsamlı uluslararası örgütlerin, kendi özel politikalarının üstünde ve genel kapsamda uygulanması gereken ilkelerle ilgili bir konsensüs oluşturan uzlaşma içerikleri olarak anlaşılmaktadır.

Bu oluşumlar yönetimlerarası mali ilişkileri etkilemekte ve politikaların değişmesine neden olmaktadır. Uluslarüstü politikalar olarak adlandıracağımız yeni yaklaşımlar yerel yönetimleri ve yine bu kurumlara etki yapan yerinden yönetim felsefesini geliştirmekte, değiştirmekte ve yeniden biçimlendirmektedir.

Belirtildiği gibi, ulusların yönetimlerarası ilişkileri, ulusal belirleyicilerin ötesinde, genellemelere götüren kuramsal yaklaşımlarla ve bilimsel bir temele dayandırılarak açıklanmaktadır. Aşağıda bu anlaşmaların ve organizasyonların yönetimlerarası mali ilişkilere ne şekilde etki yaptıkları incelenmiştir.

YÖNETİMLERARASI MALİ İLİŞKİLERİ DÜZENLEYEN ULUSLARARASI ANLAŞMALAR

Bu konudaki belli başlı uluslararası anlaşmalar; Avrupa Birliği, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü gibi kuruluşların hazırladığı ve ülkelerde yönetimlerarası mali ilişkileri düzenleyen anlaşmalardır.

Bu anlaşmaları düzenleyen uluslararası ekonomik ve mali kuruluşlar; uluslararası ticaret, uluslararası para ve ödeme sorunları, az gelişmiş ülkelerin kalkınması ve özellikle kalkınmanın finansmanı gibi alanların yanı sıra; enerji, gıda, su kullanımı ve istihdam sorunu gibi daha özel alanlarda faaliyet gösterirler (Güran ve Aktürk, 2001:17).

* Dokuz Eylül Üniversitesi İzmir Meslek Yüksek Okulu, Öğretim Görevlisi.

Yönetimlerarası Mali İlişkileri Düzenleyen Avrupa Birliği (AB) Konseyi Kongre Anlaşmaları

Devletler üstü bir niteliğe sahip olan ve hayatın hemen bütün alanları ile ilgili düzenlemelerde bulunan Avrupa Birliği hukuku yerel yönetimleri çok yakından etkilemektedir (Koçdemir, 2000: 72). Çünkü AB ile birlikte yerel yönetimlerin üstündeki idari kademelere bir yenisi eklenmiş olacaktır. Yetkilerin dağılımında ve icra sürecinde dikkate alınması gereken faktörlerin artması, işleyişi daha da karmaşık hale getirecektir. Yerel beklentilerin temsili farklılaşacak ve zorlaşacaktır.

Bölge ve bölgeselleşme kavramları, günümüzün yönetsel dönüşümleri irdelenirken sıkça karşımıza çıkmaktadır (Keleş ve Erbay, 1999: 3). Küreselleşme süreci içerisinde yaşanan gelişmeler ve devletlerin son zamanlarda karşılaşmaya başladığı özellikle ekonomik ve ekolojik zorlamalar bölgeselleşme diye bilinen ekonomik toplumsal ve siyasal bütünleşme hareketi, yalnız devletler arasındaki değil, kentler ve bölgeler arasındaki ilişkileri de yoğunlaştırmış ve yoğunlaştırmaktadır (Keleş, 1988:3).

Çağımızda küreselleşme eğilimlerine paralel gelişen ve yoğun bir şekilde yaşanan “bütünleşmeler” önceleri ekonomik ya da askeri alanda, sosyal ve kültürel alanlarda işbirliği olarak görülürken, bugün artık siyasal alanda da (AB gibi) somutlaşmaktadır (Özel, 2000:25). AB ülkeleri çok farklı kültürel, sosyal, tarihi, idari özelliklere sahiptir (Koçdemir, 2000: 69). Beş farklı devlet tipinin mevcut olduğu görülmektedir, bunlar; Federal Almanya, Avusturya ve Belçika gibi federal, İspanya, İtalya gibi adem-i merkeziyetçi, Fransa, Yunanistan gibi üniter, Danimarka, İngiltere, İrlanda ve Finlandiya gibi üniter olmakla birlikte bölge ve belde yönetimi arasında idari birimlere sahip olan devletlerdir. AB literatüründe; bölgeler, üye devletler ve AB’den oluşan üç kademeli yapılanmadan bahsedilir. Yerel yönetimler bir kademe olarak kabul edilmeyip, bölgeler içinde değerlendirilmektedir. Oysa İspanya, İtalya, Belçika dışındaki devletlerde bölge yönetimleri bulunmamaktadır. Federal Almanya’da ise eyaletler, devlet niteliğine haiz bir idari kademe olarak karşımıza çıkmaktadır.

Üye devletlerin yerel yönetim sistemleri arasındaki farklılıklar yönetimlerarası mali ilişkilerin düzenlenmesini zorunlu hale getirmiştir. Bilindiği üzere, Avrupa Birliği uluslar-üstü (supranational) yapısı itibarıyla, dünyada uluslararası örgütler açısından başka örneği olmayan bir kuruluştur. AB, uluslararası bir örgüt olmadığından, uluslar üstü bir örgüttür (Bozkurt ve Özcan,2001: 12). Bu anlayış içersinde Avrupa Yerel Yönetimlerine yönelik

çalışmalar AB Konseyi tarafından 1980’li yılların başlarında “Kongre Anlaşmaları” adı altında başlatılmıştır.

Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı

Avrupa Yerel Yönetimler özerklik şartının hazırlanmasına yönelik ilk çalışmalar, Avrupa Konseyi bünyesinde 1980’li yılların ilk yarısında başlamıştır. Gerek Avrupa Yerel Yönetimlerden Sorumlu Bakanlar Konferansında, gerekse 1988 yılından itibaren Bölge ve Yerel Uzmanlar Komitesi (CDRL) adını alan Bölge ve Yerel Sorunlar Yönetim Komitesi (CDRM) ile Yerel Bölgesel Yönetimler Sürekli Konferansı (CPLRE)’nda konu birçok defa görüşülmüştür (Yeter, 1996: 3). Hazırlanan nihai taslak, 8-10 Kasım 1984 tarihinde Roma’da yapılan altıncı Yerel Yönetimlerden Sorumlu Bakanlar Konferansı gündeminin birinci sırasında yer almış ve sözleşme, 15 Ekim 1985 tarihinde üye ülkelerin imzasına açılarak yürürlüğe girmiştir.

Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, yerel yönetimleri siyasi, idari, ekonomik ve mali yönden güvence altına alan ve bu yönetimlerin gelişimine yönelik hukuksal bir düzenlemedir. Bu anlaşmayı imzalayan ülkeler şart’ta belirtilen ilkeleri yerine getirmek zorundadır.

Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartının mali yaptırımları, şartın 9. maddesinde “Yerel Makamların Mali Kaynakları” başlığı altında toplanmıştır (www.conventions.coe.int, 2003). Buna göre;

1. Ulusal ekonomik politika çerçevesinde yerel makamlara kendi yetkileri dahilinde serbestçe kullanabilecekleri yeterli mali kaynaklar sağlanacaktır.
2. Yerel Makamların mali kaynakları anayasa ve kanunla belirlenen sorumluluklarla orantılı olacaktır.
3. Yerel makamlar; mali kaynaklarının bir bölümünü, oranlarını yasal sınırlar içerisinde kendilerinin belirleyecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlayacaklardır.
4. Yerel makamlara sağlanan kaynakların dayandığı mali sistemler, görevin yürütülmesi için gereken harcamalardaki gerçek artışların mümkün olduğunca izlenebilmesine olanak tanımaya yetecek ölçüde çeşitlilik arz etmeli ve esneklik taşımalıdır.
5. Mali bakımdan daha zayıf olan yerel makamların korunması, potansiyel mali eşitleme yöntemlerinin veya buna eş önlemlerin alınmasını

gerektirir. Bu yöntemler ve önlemler yerel makamların kendi sorumluluk alanlarında kullanabilecekleri takdir hakkını azaltmayacaktır.

6. Yeniden dağıtılan kaynakların yerel makamlara tahsisinin nasıl yapılacağı konusunda, kendilerine uygun biçimde danışılacaktır.

7. Mümkün olduğu ölçüde, yerel makamlara yapılan hibeler belli projelerin finansmanına tahsis edilme koşulu taşımayacaktır. Hibe verilmesi yerel makamların kendi yetki alanları içinde kendi politikalarına ilişkin olarak takdir hakkı kullanmadaki temel özgürlüklerine engel teşkil etmeyecektir.

8. Yerel makamlar, sermaye yatırımlarının finansmanı için kanunla belirlenen sınırlar içerisinde ulusal sermaye piyasasına girebileceklerdir.

Yukarıda belirtilen mali konularda üye devletlerin yerel yönetimlerinin mali işleyişine yönelik kısıtlayıcı hareketlerden kaçınılması mali özerkliğin ve yönetimlerarası mali ilişkilerin geliştirilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda yerel yönetimler mali bakımdan desteklenmekte ve güçlü kılınmaktadır.

Avrupa Bölgesel Yönetimler Özerklik Şartı

Avrupa Bölgesel Yönetimler Özerklik Şartı*, Yerel ve Bölgesel Yönetimleri mali açıdan şartın 14. maddesinde Bölge Maliyesi başlığı altında düzenlemiştir. Bölgelere yetki ve sorumluluklarıyla orantılı, kendi politikalarını yürütmeyi mümkün kılacak, öngörülebilir miktarda parasal kaynak sağlanacaktır. Buna göre;

1. Bölgelerin mali kaynakları, görevin yürütülmesi için gereken harcamalardaki gerçek artışların ve genel ekonomik gidişatın mümkün olduğunca izlenebilmesine olanak sağlayacak ölçüde çeşitlilik arz etmeli ve esneklik taşımalıdır.

2. Yetki ve sorumlulukların yerine getirilmesi açısından, bölgelerin mali kaynakları, serbestçe kullanabilecekleri öz kaynaklar içermelidir.

3. Dayanışma ilkesi her devlette, farklı bölgelerde yaşayan insanların yaşam standartlarını birbiri ile uyumlu hale getirmek amacıyla, potansiyel kaynak

* Düzenleme Avrupa Konseyinin Amacının üyeleri arasında yer alan ülke yerel ve bölgesel yönetimlerinin yerinden yönetim ilkelerine ve diğer evrensel ilkelere göre, hizmette yerellik ilkesini öne çıkararak daha ileri bir birlik oluşturmaya yöneliktir.

ve gereksinimleri dikkate alan bir takım parasal denge mekanizmaları oluşturmasını gerektirir.

4. Transfer ve hibeler, kural olarak, koşulsuz olmalıdır. Bölgelere yapılan mali transferlerde ya da 15. maddenin 3. paragrafında belirlenen biçimde bölgeler için devlet bütçesinden ayrılan payların dağıtılmasında, bölgenin gerçek ihtiyaçlarına uygun olarak açıkça tespit edilmiş ölçülere dayalı olarak önceden belirlenmiş olan kuralların uygulanması zorunludur.

5. Sermaye yatırımlarının borçlanma yoluyla finansmanı halinde, yasal sınırları aşmamak ve geri ödemeyi aksatmaksızın kendi gelirleriyle yapabilme olanağına sahip olmaları koşuluyla, bölgeler sermaye piyasasına girebileceklerdir.

6. Belli bütçe kurallarına ve standart muhasebe yöntemlerine uygun davranmak zorunluluğu, bölgelerin mali özerklikleri açısından bir engel oluşturmayacaktır.

Bölge maliyesi bakımından, Avrupa Bölgesel Yönetimler Özerklik Şartı altı maddede düzenleme yapmaktadır. Bölge maliyesinin düzenlemeleri maddelerden de anlaşılacağı üzere, mali yapının standardizasyonunu sağlayıcı yönde önlemler getirmektedir. Eşitlik ilkesine uygun olarak bölge insanların mali kaynaklardan yararlanması, bu kaynakların serbestçe kullanılması ve bölge menfaatlerine uygun biçimde artırılması gibi hususlarda, merkez yönetimlerin gözetim ve denetim yoluyla getirebilecekleri sınırlamaları en düşük düzeyde tutmak, bu düzenlemelerin temel felsefesini oluşturmaktadır.

Diğer yandan, Avrupa Bölgesel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 15. maddesinde, öz kaynaklarla ilgili bir düzenleme yapılmıştır (conventions.coe.int, 2003). Buna göre;

1. Öz kaynaklar, anayasanın ya da yasanın belirlediği ölçüler içinde, bölgelerin kendilerinin toplama hakkına sahip oldukları vergi, resim ve harçlardan oluşacaktır. Bölgeler, bölgesel vergi ve resimlerin oranını belirleme yetkisine sahiptir.

2. Vergi koyma yetkisine sahip olmadıkları yerlerde, bölgeler, anayasa ya da yasanın belirlediği ölçüler içinde, başka kamu yönetimlerinin vergileri üzerine ek yüzdeler koyabileceklerdir.

3. Bölgelere anayasa ya da yasalar uyarınca genel bütçe gelirlerinden verilmekte olan pay, öz kaynaklar arasında sayılacaktır. Bu kaynakların paylaşımı ve tahsisine ilişkin kural ve düzenlemeler hususunda tüm bölgelere danışılması için uygun yol ve yöntemler belirlenecektir.

4. Rasyonellik gereği, etkinlik ve koordinasyonun sağlanması için bölgesel vergi yöntemi, gelirin sahipliğini ve kullanımını etkilememeksizin, birden fazla makamın ya da bölge dışından bir makamın sorumluluğuna verilebilir.

Şartın; öz kaynak belirleme, yönetme ve koordinasyonunu sağlamaya yönelik düzenlemeleri, özerk bir yapı içerisinde değerlendirilmektedir. Örneğin vergi, resim ve harçların bölge yönetimi tarafından toplanması ve oranlarının tespit edilmesi, ek oranlar konulması ile genel bütçeden yapılan yardımların öz kaynak arasında sayılması mali yerleşme konusunda önemli bir göstergedir.

Avrupa Yerel Topluluklar veya Yönetimler Arasında “Sınır Ötesi İşbirliği Çerçeve Sözleşmesi”

Bu sözleşmenin amacı, Avrupa Konseyi üye devletleri arasında daha sıkı birlik sağlamak ve aralarındaki işbirliğini geliştirmektir (www.yerelnet.org.tr, 2003). Bu açıdan; yerel bölgesel topluluk veya yönetimler arasında, bölgesel, kentsel ve kırsal kalkınma, çevrenin korunması, kamu tesis ve hizmetlerinin geliştirilmesi ve acil durumlarda karşılıklı yardım gibi alanlardaki işbirliğinin potansiyel önemi vurgulanmaktadır.

Bu bağlamda Avrupa’daki yerel ve bölgesel yönetimler arasındaki işbirliği; yönetimlerin görevlerini kolaylaştıracağı ve özellikle sınır bölgelerinin gelişmesine ve kalkınmasına katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Böylece, bu tür işbirliği ile mümkün olduğu kadar, sınır bölgelerinin halklarının birleşmesine katkıda bulunmak hedeflenmektedir. Avrupa yerel topluluklar veya yönetimler arasında sınır ötesi işbirliği çerçeve sözleşmesinin mali düzenlemeleri, mal ve hizmet sunumu ile ilişkilendirilmiştir.

Anlaşma hükümlerine göre, sınır ötesi işbirliği yürüten yerel ve bölgesel yönetimlerin, ulusal düzeyde işbirliği yaptıkları kabul edilecek ve bu yönetimler korumadan öncelikle yararlanacaklardır.

İş bu anlaşmanın kapsamına giren sınır ötesi işbirliğinin geliştirilmesinden sorumlu organların cari harcamaları, hazırlanan ortak bütçeden ayrılan kaynaklarla karşılanacaktır.

Belirtilen yönetimlerin; mali ve gümrük düzenlemelerini, yabancı para ve sermaye transferindeki kural ve yöntemlerini geliştirmeyi özellikle dikkate almaları istenmektedir.

Yönetimler arasında, bölgesel ve kentsel kalkınma koşullarının iyileştirilmesi, doğal kaynakların korunması, bir felaket veya afet durumunda karşılıklı yardımın sağlanması ve kamu hizmetlerinin iyileştirilmesi amaç edinilmektedir.

Yukarıda belirtilen düzenlemeler ile yerel ve bölgesel sınır ötesi işbirliğinin sağlanması, ekonomik ve mali sonuçlar ortaya çıkarmakta yerel topluluk ve kurumların belirtilen noktalarda entegrasyonunu sağlamaktadır.

Avrupa Kentsel Şartı

Avrupa kentli hakları deklarasyonu(www.coe.fr, 2003), Avrupa yerleşimlerinde yaşayan kent sakinlerini, ekonomik, sosyal, mali, siyasal, kültürel bakımdan ortak haklara sahip kılmıştır. Konumuzun kapsamı bakımından deklarasyonun ekonomik ve mali düzenlemeleri üzerinde durmak uygun olacaktır. Bunlar;

- Ekonomik kalkınma,
- Sürdürülebilir kalkınma,
- Mal ve hizmetler,
- Doğal zenginlik ve kaynaklar,
- Finansal yapı ve mekanizmalar başlıkları altında düzenlenmiştir.

Kent sakinlerinin sahip oldukları hakların yerine getirilmesinde mali düzenleme ve destekler öngörülmüştür. Örneğin; sağlıklı bir çevre oluşturulması, güvenlik, konut, dolaşım, sağlık, spor ve dinlence, kaliteli bir mimari ve fiziksel çevre vb. konularda yeterli finans mekanizmaları ve ortaklıklarının gerekliliği vurgulanmaktadır.

Kentlerde ekonomik kalkınma başlığı altında; yerel yönetimlerin kentte ekonomik kalkınmayı teşvik edecek koşulları yaratması, girişimcilere yardımcı olanakların geliştirilmesi, kenti kullananların hayat standartlarının yükseltilmesi gibi önemli konular üzerinde durulmaktadır.

Bu bağlamda yerel yönetimler kendilerini, merkez yönetimlerle birlikte yaratılan kaynakları kullanarak yörenin ekonomik kalkınmasını gerçekleştiren idari birimler olarak değil fakat, kent yapısı ve kenti kullananların beklentilerindeki değişimler doğrultusunda ekonomik değişim ve kalkınmayı güdüleyen ve bunların bileşkesi olarak üretim, dağıtım, alış-veriş ve tüketimin

gerçekleştirildiği birer ekonomi birimi olarak görmelidirler (Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü, 1996: 45).

Sosyal ve ekonomik kalkınmanın ayrılmaz bütünlüğü bakımından; kenti kullananların istihdamlarından dolayı edindikleri ekonomik olanaklar ile bu olanakları sosyal yaşamlarında (dinlence, kültür ve sosyal faaliyetler vb.) kullanma biçimleri arasında yakın bir bağ vardır. Bu nedenle yerel yönetimler, yalnızca hayat standartlarıyla değil yaşam kalitesiyle de yakından ilgilidir. Bireylerin kalkınması, sosyo-ekonomik kalkınma planları kent yönetiminde en önemli unsur olduğundan, bireylerin yaşam sürecinde değişen ihtiyaçları göz önüne alınmalıdır. Çevre koruma ve sosyal kalkınma arasında bir dengeyi savunan sürdürülebilir kalkınma; ekonomik kalkınmanın gelişmesinde temel hedef olarak gözetilmelidir.

Diğer yandan; üretim, destek ve gelişimi teşvik edecek yeterli altyapının varlığıyla sağlanacak ekonomik büyüme ve kalkınma, mevcut alt yapılarıdaki eksiklikleri tanımlayarak, politikalar, öneriler, stratejiler ve programlar geliştirerek kalkınma planlarına yansıtılmalıdır. Bunun nedeni kentsel yaşamın; ulaşım, telekomünikasyon, alt yapı hizmetleri, sosyal ve toplumsal hizmetler vb. ile uygun alt yapı hizmetlerinin büyüme-kalkınmaya etkisi olup, bu hizmetlerin kentlerde yerel yönetimler tarafından yerine getirilmesidir.

Kent ekonomisinin büyümesi ve kalkınması için önemli bir bileşen olan kamu-özel sektör işbirliğini temel alan farklı bir yaklaşım, pazar ekonomisi ve devletin müdahalesi arasındaki ilişkilerin yeniden değerlendirilmesine gereksinim göstermektedir. Bu durum yerel ölçekte, kamu hedeflerine ulaşmada özel sektörün katılımı ve kamu hizmetlerinin rekabete açılımı ile sağlanabilecektir. Kentsel alanların yapılanmasında, sosyal faaliyetlerin tesisinde, eğitim ve öğretim programlarında oluşturulacak ortaklıklar yoluyla iş birliğine gitmek kaçınılmazdır.

Dolayısıyla, finansal yapı ve mekanizmalar ile sosyo-ekonomik kentsel hayatın geliştirilmesine yönelik mali kaynakların bulunması ve kullanımında yerel yönetimlerin yetkili kılınması, Avrupa Kentli Hakları Deklarasyon'unun temelini oluşturmaktadır.

Dünya Bankasının Yönetimlerarası Mali Düzenlemeleri

II. Dünya savaşının kuruluşu olan Dünya Bankası ile Uluslararası Para Fonu (IMF) 1944 yılında Bretton Woods toplantılarında yaratılmış ikiz kuruluşlardır (Seyidoğlu, 1988: 642). Bunlardan birisine üye olan ülke, aynı zamanda diğeri de üye olur. Her iki kuruluşun faaliyet alanları birbirinden

farklıdır. Dünya Bankası, az gelişmiş ülkelerin kalkınma sorunları alanında, IMF dış denkleşme ve uluslararası mali konularda uzmanlaşmışlardır.

Bretton Woods'tan sonraki dönemde, merkezi yönetim plan ve programlarında gelişim yaklaşımı önemli bir yer tutar. Temel düşünce bir yoksul ülkenin, makro dengelere uygun olarak fon oluşturmak ve yatırımda kullanmak istemesi halinde, bu ülkenin gelişim için ön koşulları gerçekleştirmesi gerektiği biçimindeydi (Ebel ve Yılmaz, 2002: 6). Bu düşünce, 1990'ların ortasına kadar sadece iki Bretton Woods kurumunun (IMF, Dünya Bankası) değil diğer çok uluslu ve iki uluslu şirketlerin verdiği ana mesaj olmuştur.

Dünya Bankası, yerelleşme ve yönetimlerarası mali ilişkiler çerçevesinde çalışmalar yapmakta, yaptığı çalışmaları, hizmet yerelleşmesi kapsamında yoğunlaştırmaktadır. Hizmet yerelleşmesi, hizmet bağlamında karar verme yetkisinin alt-ulusal yönetim birimlerine bırakılmasıdır (Schroeder, 2003: 1). Örneğin, sağlık, kırsal yollar, su ve eğitim vb. hizmet yerelleşmesinin temel yararları, hizmet kalitesinin iyileşmesi, yerel mali ve siyasal sorumluluk, yerel bölgeler arasındaki talep farklılıklarının karşılanması ve ekonomik gelişmedir. Uluslararası para sağlayan topluluğun bazı birimleri, hizmet kapsamındaki yaklaşımları desteklenmekte olup, bu da yerelleşme sürecini temelden etkilemektedir.

Dünya Bankası'nın Yerelleşmede Brifing Notları adlı çalışmasında (www.wds.worldbank.org, 2003) yerelleşme, gelişmenin bütün yönlerini önemli ölçüde etkileyebilecek olan, mali, siyasal ve yönetsel değişimleri içerir. Yönetimlerarası ilişkiler, hizmetlerin sunulmasındaki verimlilik ve eşitlik, sosyal güvenlik ağı ve yoksulluğun azaltılmasından, finansal sektör ve sorumlulukların yönetim düzeyleri arasında bölünmesi ve kurumsal kapasiteye kadar bir çok yönetim sorununu ortaya çıkarmaktadır. Mali politika, yerelleşmeyi bir biçimde ve bazen de kendi olanaklarının ötesinde harcamalar ile daha da etkilemektedir (Mello, 1999: 10). Dünya Bankası'nın çalışmaları aşağıdaki konularda yoğunlaşmaktadır (Schroeder, 2003: 2).

- Yerelleştirilmesi gereken hizmet ve sektörler,
- Hizmetlerin yerelleştirilmesinde yer alan değişik kesimler arasındaki koordinasyon gereği,
- Yerelleşmiş işlevlerin finansmanı,
- Yerelleşmenin kapasite sorunlarını ele almak üzere uygun kademelendirilmesi,

- Finansal kaynaklar ve mali yetkileri,
- İnsan kaynakları (nitelik ve nicelik),
- Yerel politikacıların düzeyi,
- Sivil toplum örgütlerinin katılımı ve genişliği vb.
- Farklı kurumların işlevlerini yerelleşmiş biçimde yerine getirmeleri ,
- Yerelleşmiş hizmetlerin etkinliğini arttırmak üzere getirilecek teşvikler,
- Dış destek kurumlarının rolü.

Dünya Bankası, yerelleşme konularına göre mali düzenlemelere gitmekte, öneriler getirmektedir. Örneğin Banka'nın önemle üzerinde durduğu konulardan birisi yoksulluğun azaltılmasıdır. Bu konu, diğer birçok kamu politikasında olduğu gibi, herkes tarafından paylaşılmayan bir yapısal değerlendirmeye bağlı kalmaktadır (Sewell, 2003: 5). Brenman, Bucheman (1980) ve McLure (1986) bireysel özgürlüklerin sağlanması hedefine öncelikli önem verirken, “yetki”nin rasgele kullanılmasından çekince duymaktadırlar. Gelirlerin kişiler arası yeniden dağıtımında sorumlulukların belirlenmesi ile literatürde belirtilen klasik kaynakların paylaşımının daha yüksek yönetim düzeyi tarafından yapılması önerilir. Faktör hareketliliği, (özellikle emek) düşük düzeydeki yönetim gelirlerinin önemli bir kısmının fakir grupların bulunduğu yerel yönetimlere akmasına yol açarken, yüksek gelir gruplarının bulunduğu yörelerde gelir azalması gibi bir durum ortaya çıkarmaktadır. Dünya Bankası'nın bu konudaki çalışmaları düşük gelir gruplarının bulunduğu yörelerin desteklenmesini temel almaktadır.

Dünya Bankasının yerelleşme ile ilgili yaptığı çalışmaların kapsamlı olduğunu belirtmiştik. Bu bölümde, yerelleşmenin politik, mali ve yönetsel kapsamına ilişkin her biri farklı konuları temel alan dokuz özellik ele alınacaktır (Ford, 1999: 11).

Bu konuların her zaman birlikte düşünülmemesine karşın, hepsi yerelleşmenin başarısı üzerinde etkili hususlardır. İlk iki özellik politik, anayasal, yasal düzenlemelerle, diğer dört özellik ise mali yönle ilgili olup, harcamaların ve gelirlerin saptanması, yönetimlerarası transferlerin tasarımı ve yerel yönetimin borçlanması konularına değinmektedir. Bu dört eleman, yerel yönetim finansmanının temelini oluşturmaktadır. Yönetimlerarası finansmanın makro-ekonomik yönetsel amaçlar üzerindeki etkileri olan eşitlik, verim ve makro ekonomik kararlılık bu özelliklerden birine değil sistemin kendisine bağlıdır.

Örneğin, harcamaların ve gelirlerin önemli ölçüde yerelleştirilmesi, ülkenin zengin bölgelerinde, yönetimlerarası yardım ve transfer alıp almamasına bakılmaksızın eşitliğin bozulmasına yol açabilir.

Benzer biçimde, yerelleşme tasarımı yapılırken gelirlerle-harcamaların dengelenmesine ve birbirine uydurulmasına gerek bulunmaktadır. Eğer merkezi yönetimin yerelleştirdiği gelirler harcamalardan fazla olursa, o zaman ülkesel ölçütteki yükümlülüklerin karşılanması için kaynaklar yeterli olmayabilir. Her iki durumda da sürdürülebilir olmayan finansman yöntemlerinin gündeme gelmesi nedeniyle, makro ekonomik kararsızlık yaşanabilir. Son üç özellik ise kamu hizmetleri, bilişim-izleme, teknik ve yönetsel kapasite gibi yönetsel yerelleşme konularını ele almaktadır. Yerelleştirilen bir sistemde, yerel liderlerin seçmen taleplerine yanıt verebilme gücünün artırılması ve bu yolla ulusal ölçekte önem kazanmasında, yerel yetkililer tamamlayıcı ve belirleyici bir rol oynamaktadırlar.

Dünya Bankasının Brifing notlarından alınan bu metin (www.worldbank.org, 2003), Banka'nın yönetimlerarası mali ilişkilere ve yerelleşmeye bakış açısını ve ilgisini göstermektedir. Bu yaklaşımın altında Dünya Bankasının kuruluş yasasında belirtilen görev anlayışı yatmaktadır. Dünya Bankasının, yerelleşme konusunda yaptığı çalışmalar içerisinde mali yapı, harcamalar ve gelirlerle ilgili bölümler, mali yerelleşme kapsamında ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Mali yerelleşme (Shah,1999:19); harcama ve gelirlerle ilgili bir kısım sorumlulukların daha alt düzeydeki yönetimlere kaydırılmasını içerir. Alt-ulusal kademelerin kendi harcama tahsislerini belirlemedeki özerklik düzeyi, mali yerelleşmenin türünü belirleyen etkenlerden birisidir. Ülkelere ilişkin koşulların harcama tahsislerindeki en önemli belirleyiciler oldukları vurgulanacaktır.

Harcama tahsislerinin yerel yönetimler tarafından mı yapılacağı, yoksa bunu merkez yönetimin yapıp yerel yönetimlere sadece bu tahsislere uygun harcamaları gerçekleştirmesinin mi kalacağı konusu önemlidir.

Diğer yandan vergi koymaya ilişkin konular, gelir ihtiyacını karşılamak üzere geniş bir aralıktaki dolaylı, genel, özel, bireysel işlerle ilgili vergileri içerir. Burada yanıt aranan temel soru vergi yönetimi ve toplam gelirler açısından her yönetim düzeyi için hangi tür vergilerin uygun olduğudur.

Yönetimler tarafından getirilen vergiler, kısmen ülkenin genelindeki vergi-karışımına bağlıdır. Kamu finansman teorisi, üniter devletlerde bile henüz ideal vergi-gelir karışımı konusunu tam olarak çözmemiş değildir. Yönetimler hemen hemen uluslararası genişlikte, aynı tabana farklı şekillerde uygulama

anlamına gelen dengelenmiş vergi sistemlerini benimsemektedirler. Örneğin devlet gelirlerinin önemli bir kısmı ücretlerden alınan vergiler (bordro vergileri) ve gelir vergilerinin karışımından oluşmaktadır.

Verimlilik ve eşitlik temelinde, bir tek genel vergi yeterli olabilir. Henüz, geniş ölçüde vergi kaçaklarını önleyebilecek bir sistemi benimseyen bir yönetim bulunmamaktadır.

Belirtilen vergileme sistemi alt-ulusal sistemler için geçerli olup, yöntemlerinin neler olduğu Dünya Bankası'nın çalışmalarında yer almaktadır.

Dünya Bankası, yerelleştirme kapsamındaki bütün bu konuların üzerinde hassasiyetle durmaktadır (Ebel ve Yılmaz, 2002:2-4).

“21.Yüzyıla Girerken” (Entering 21st Century) adlı raporda; ülkelerin süregelen bütünleşmesi olan küreselleşme ile, yetkilerin merkezden yerele kaydırılması olan yerelleşmenin bu yüzyılın ilk on yılında gelişimini tamamlayarak yeni bir dünyanın itici gücünü oluşturacağı vurgulanmaktadır. Rapor; ilk bakışta birbiriyle çelişkili görünen “küreselleşme ve yerelleşme” gibi belirleyici güçlerin hemen hemen aynı nedensel faktörlerden kaynaklandığını ve birbirini güçlendirdiğini ileri sürmektedir.

Birleşmiş Milletlerin Yönetimlerarası Mali Düzenlemeleri

Birleşmiş Milletler'in 1970 yılından bu yana çevre ve kalkınma yönünde genişleyen etkinlikleri, üye ülkelerin yerel alt yapı yatırımları ve yerel yönetim örgütlenmeleri üzerinde derin ve geniş etkiler oluşturmaktadır (YYEM, www.yerelnat.org.tr, 2003). Bu çalışma 1972 Stockholm Konferansı ile başlamış, 1992 Rio Çevre Kalkınma Konferansı ve Rio Bildirgesi ile en yüksek etki derecesine ulaşmıştır. Birleşmiş Milletler, 2002 yılında bu çapta bir toplantı daha düzenlemiştir.

Rio Konferansı ile Ulusal Çevre Eylem Planı hazırlaması gündeme gelmiştir. 1992, Rio Konferansında Global Gündem 21 adıyla dünya için 21. yüzyıl planlaması yapılmış ve ülkeler kendi Ulusal Gündem 21'lerini ve yerel yönetimler bazında Yerel Gündem 21'lerini hazırlama yükümlülüğü altına girmiştir.

Birleşmiş Milletler, mali yerelleşme konusunda yaptığı çalışmalarla fenomene katkıda bulunmaktadır.

Mali yerelleşme konusundaki yaklaşım, 'Decentralization and Local Governance in Africa' sempozyumunda konular içerisinde yer almıştır. Mali

yerelleşme; yerel yönetimlerin mali konuları yönetebileceği bir çevre oluşturmak olarak açıklanabilir (Prud'homme, 2001: 6). Bu sadece yerel kaynakların geliştirilmesini değil, yerel yönetim yetkilerinin planlama ve yönetme kapasitelerini genişletme ve bütçe reformlarını da içermektedir. Mali yerelleşmenin, verimi arttırdığı, nadir ekonomik kaynakların boşa harcanmasını en aza indirdiği ve yerel düzeydeki kaynaklara hareketlilik sağladığı ileri sürülmektedir. Bu yararlar anlaşılabilirdiğinde, borç veren dış finans kaynaklarının gerekli gördüğü uzun vadeli sürdürülebilirliğin yerel yönetimlerce sağlanması da olanaklı hale gelecektir.

Birleşmiş Milletler, yerel yönetimlerin bir çok değişik yönüyle ilgili çalışmalar yapmaktadır. Örneğin(YYEM www.yerelnet.org.tr, 2003);

- Mali Yerelleşmenin üretkenliği var mıdır?
- Bilinen kamu hizmetleri, yerel yönetimler tarafından, yerel ekonomik gelişmeyi destekler mi?
- İyi bir ekonomik gelişme programı uygulamak için, politika hazırlayanlar, yerel üreticilerin ve ailelerin tutumları hakkında neleri bilmektedirler?
- Yerel ekonomiyi geliştirmek ve fakirliği azaltmakta, temel kamu hizmetlerini sağlamanın ötesinde ne gibi araçlar bulunmaktadır?
- Ne tür yerel kurumlar, ekonomik gelişmede ve yoksullukla savaşmada bir rol üstlenmelidir?
- Yüksek yönetim düzeylerinin, yerel ekonomik gelişme ve yoksulluğun azaltılmasında yerel kurumların çabalarına yardımcı olma düzeyi nedir?
- Ülkelerde vergiler ve harcamalar konusunda merkezi yönetim yerel yönetimler üzerinde ne gibi kontroller uygulamaktadır?

Örneğin; Yerel Yönetimlerin Ekonomik Gelişim ve Yoksulluğun Azaltılmasındaki Rolü Nedir konulu Çalışma, Yoksulluğun Azaltılması için Yerel Ekonomik Gelişme (Helmsing, www.uncdf.org /local governance, 2003: 7) adı altında yapılmıştır. Alan çalışmasına katılanlar arasında, yerel yönetimlerin ekonomik gelişmeyi sağlama ve yoksulluğu azaltmadaki rolüne dair bir anlaşma olsa da , bu rolün doğası hakkında önemli farklılıklar vardır.

Görüşlerden birisi; yerel yönetimlerin rolünün, özel sektör ve daha az ölçüde yönetim dışı sektörlerin ekonomik etkinliklerini artırıp kolaylaştırmak için alt yapı yatırımları ile çevre konularına öncelikle eğilmek olduğu yönündedir. Geçmişte yerel yönetimler çiftlik sahipliğinden, otel işletmelerine kadar bir çok

etkinliğin içinde yer almıştı. Buna karşılık, bir çok ülkedeki deneyimler; yerel yönetimlerin, ekonomik gelişmedeki (LED) rolünün kolaylaştırıcı ve birçok ekonomik etkinlikte ilk maliyetleri ve finansmanı birlikte üstlenmek de dahil olmak üzere özel sektörün tamamlayıcısı rolünü alması gerektiğini göstermektedir. Daha da ötesi bu görüşe göre, yerel yönetimlerin; yatırımları koordine etmek, ihraç piyasaları hakkında bilişim ve yönetimin yasal düzenlemeleri, kalite standartları ve diğer yerel prosedürler hakkında bilgi sağlamak gibi görevleri yerine getirmesi gerekmektedir.

Bu alan çalışmasında ileri sürülen farklı görüşlerden birisi de; yoksulluk ve eşitsizlik konularında merkezi yönetimin daha duyarlı bir rol üstlenmesidir. Beceri ve Finansal kapasiteler temelinde ciddi kaynaksızlık bulunan durumlarda, merkez yönetim çok daha aktif bir rol oynamaktadır. Pazardaki güçlerin serbestçe hareket etmesi bu durumlarda yoksulluğun ve eşitsizliğin daha da artmasına neden olacaktır.

Yerel ekonomik gelişmenin (LED) planlaması bir çok soruyu ve tartışmayı gündeme getirmiştir. Örneğin daha iyi bir yerel planlama ve bunun yönetim dışı örgütler (NGO) yoluyla kaldırıcı etkisi yapması gündeme gelmiştir. Ayrıca toplumsal tabanlı örgütlerin (CBO) desteğini alacak şekilde düzenlenmesi kaldırıcının etkisini arttıracaktır.

Yine, Birleşmiş Milletler Geliştirme Programında (UNDP) farklı bir çalışmada yerelleşmeye, kendi sonunu hazırlayan bir süreç olarak değil, “sürdürülebilir insan kaynakları geliştirme” hedeflerinin bir parçası olarak bakılması gereğine işaret edilmektedir. Yerelleşme ve demokratikleşme, toplumsal düzeydeki karar verme sürecini ve temsili sistemleri iyileştirerek daha açık, daha sorumlu ve etkili bir yerel yönetim sistemi yaratır. Yerinden yönetimin karar ve hizmet üretme mekanizmaları yoluyla uygulanan katılımcı süreçler, yoksulluğun azaltılması, istihdam yaratma, cinsiyet eşitliği ve çevresel yenilenme hedeflerine önemli katkılar sağlar.

Birleşmiş Milletler Geliştirme Programı, (UNDP) önceleri kendi içinde kamu, özel ve sivil örgütlerin güçlendirilmesini de hedeflemediği sürece kamu sektörünün yerelleşmesinde etkili bir sonuç elde edilemeyeceğine ilişkin inanış nedeniyle; “yönetimin yerelleşmesi” terimini benimsemişti.

UNDP, Yönetim Geliştirme ve Yönetme Departmanı, ‘yerelleştirilmiş yönetim’ teriminin; merkez yönetimlerle diğer yönetim düzeyleri arasındaki yetki ve sorumlulukların dengelenmesiyle ortaya çıkan sistematik ve uyumlu ilişkileri ve yerel yapıların, katılımcı mekanizmaları kullanarak, yerelleştirilmiş olan

sorumluluklarını yerine getirme kapasitesini de içerdiğini belirtmektedir. Öte yandan, iyi yönetim; sosyal ve ekonomik önceliklerin geniş bir toplumsal uyum tabanına dayandırılmasını ve kaynakların tahsisinde en zayıf, en kolay yıpranan seslere de önem vermeyi gerektirir (www.worldbank.org. 2003: 3).

UNDP'ye göre iyi yönetimin birbirleriyle içsel ilişkiye sahip güçlendirici karakteristikleri şunlardır (2003: 4):

- Kaynakları maksimize ederken, ihtiyaçların karşılanması sonucunu veren kurum ve süreçlerle çalışmayı ifade eden etkinlik ve verimlilik,
- Yönetimdeki karar mekanizmalarına, özel sektöre ve sivil toplum örgütlerine, halka ve ilgili kurumsal taraflara karşı sorumlu ve hesap verme durumunda olduğu duygusunu vermek üzere, hesap verilebilirlik (mali sorumluluk),
- İyi yönetim ve insan gelişimi konusunda uzun vadeli ve geniş bir perspektife sahip liderler ve kamuoyu ile stratejik bir görüş birliğinde hareket etme,
- Bütün insanların ya doğrudan ya da kendilerini temsil eden yasal kurumlar yoluyla karar verme süreçlerine ulaşmasını sağlayan katılımcılık,
- Özellikle insan hakları konusunda dürüst ve ön yargısız yasal çerçeveyi destekleyen ve güçlendiren yasalara saygı boyutu,
- Yönetimin performansını değerlendirme ve kamunun olayları anlamasına yardımcı olmak üzere süreçlere, bilgilere ve kurumlara doğrudan ulaşmayı sağlayan şeffaflık,
- İlgili bütün hizmet kurum ve süreçlerinde gerçekleşen bir sorumluluk,
- Halkın önem verdiği ilgilere hizmet eden politika ve süreçler konusunda konsensüs oluşturmak üzere farklı ilgileri birleştirici konsensüs temelli yaklaşımlar,
- Herkesin refahını koruma ve artırma yönünde eşit fırsatlar yaratan eşitlik.

Yerleşme ve iyi yönetim arasındaki içsel ilişkiyi, diğer bir değişle organik bağı tanımakla UNDP, yerleşmeye yeni bir tanımsal boyut getirmekte, kavramsal boyuttaki temel uyum ve uzlaşmaları tesis ederek yerel yönetimlere destek vermeyi amaçları içerisine dahil etmektedir.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütünün (OECD) Yönetimlerarası Mali Düzenlemeleri

Ekonomik, İşbirliği ve Kalkınma Örgütüne (OECD) üye ülkelerde işlevsel uygunluklar ile yerel yönetimlerin mali sorumlulukları arasında giderek büyüyen bir örtüşme söz konusudur. Bütün ülkelerde yerel otorite geniş bir arazi planlama ve alt yapı sağlama yetkisini elinde bulundurmakta olup, yerel hizmetlerin çok büyük bir bölümünü de sağlama durumundadır. Bazıları; eğitim, sağlık ve istihdam gibi önemli kamusal harcama alanlarında işlevsel bir sorumluluğa sahiptirler. Sürekli nüfus artışı, özellikle kentsel alanlarda, belediye hizmetlerinin sürekli artan talebini getirecek gibi görünmektedir. Yüz yılın son çeyreğinde bu gereksinimleri karşılamak üzere yönetsel ve yasal yerelleşme (yerel yönetimlerin ekonomik ve sosyal işlevlerini genişletmeye yönelik reformlar) önlemlerine tanık olunmuşsa da, bu önlemler mali kontrolün yerelleştirilmesiyle örtüşmemektedir (Caulfield, 2000: 1).

OECD, yaptığı çalışmalarda ülkelerin yerel yönetim finansmanına karşılaştırmalı bir analiz getirir. Bu analiz; yerel yönetimlerin mali özerkliğini araştırmak ve yerel finansman uyarlamalarındaki eğilimleri ülkeler temelinde inceleyerek bu konudaki zıtlıkları ortaya koymak gibi ikili bir amaca sahiptir (Caulfield, 2000: 2). Yerel yönetimlerin mali özerklik düzeyi, tasarruflarındaki serbestliğe ya da gelir kaynakları ile harcamalar üzerinde uygulama yetkisine ve kontrol düzeyine bağlıdır. Mali özerklik, merkezle yerel yönetimler arasındaki düşey dengesizlik hakkında yoğun tartışmaların yapıldığı ülkelerde uzun süreden beri gündemde olan bir husustur.

Öte yandan düşey dengesizlik, yerel yönetimlerin harcama gereksinimlerini yerine getirirken, merkez yönetimin kaynak transferlerine önemli ölçüde bağlı olduğu kesitlerde ortaya çıkar. Gelirlerle harcamalar arasında bir denge bulunması gerektiğini destekleyen en önemli argüman bunun, yerel yönetimlerde mali sorumluluğu artırıyor olmasıdır. Ekonomi literatüründe, mali yerelleşmenin toplumsal refaha yönelik önemli kazanımlarla sonuçlanacağı varsayılırken yerel gelirlerin mobilize edilmesi, kamu finansmanı organizasyonunda en etkili yol olarak ortaya çıkmaktadır.

Yerel Yönetim Finansmanında Farklılaştırma

Gelirlerin farklılaştırılması, yerel yönetimlerin toplam girdiye katkı sağlayabilecek kaynakları çeşitlendirebilme olanağı olarak anlaşılabilir. OECD ülkelerindeki yerel yönetim finansmanının en çarpıcı yönü, bu ülkelerdeki gelir farklılaştırma potansiyelidir. Bu ülkelerde yerel yönetimin, kendi kontrolü altında

bulunan kaynaklarla finans sağladığı harcamaların toplam harcamalar içerisindeki payı çok büyüktür. Bu ülkeler, yerel yönetimlere tahsis edilen aynı nitelikteki vergiler için birbirinden çok farklı vergi oranları uygulamaktadırlar. Oranlardaki bu farklılık, kısmen yerel yönetimlerin ülkelere göre kapsam ve işlevlerindeki farklılıkla açıklanabilir. İşlevler arasındaki farklılıklar yerel yönetimler arasındaki ‘seçme’ ve ‘ temsil’ modeli farklılıklarından kaynaklanır. Seçme modelinde; merkez yönetimin, yerel toplumu ilgilendiren hususlarda daha iyi karar veremeyeceği kabul edilerek, yerel yönetim bu kararların toplum tarafından alınmasında bir ‘araç’ olarak görülür ve kuşkusuz seçim öne çıkar.

‘Temsil’ modelinde yerel yönetim; merkez tarafından verilen kararların uygulanmasında bir ‘araç’ konumundadır yani uygulamada merkez yönetimi ‘temsil’ eder. Burada merkez yönetim, sadece kendi kararlarıyla çalışmayacak bir karar sürecinin yerel yönetimlerde işlerlik kazanmasını ister. Genel anlamda ülkeler her iki modele ilişkin karakteristikleri bünyelerinde birleştirirken, bunlardan biri ya da diğerini öne çıkartan ülkeler bulunacaktır. Ülkelerin genel bir gruplaması yapılırken, birbirleri arasındaki olabildiğince geniş farklılıkları vurgulayabilmek için, siyasal, kültürel ve yönetsel farklılıklar dikkate alınmalıdır. Örgütsel bir yapı oluşturmak amacıyla OECD ülkeleri şu gruplardan birisi içerisine dahil edilebilir: i) Kuzey ülkeleri, ii) Anglo-Sakson ülkeler, iii) Kıta ülkeleri (Fransızca konuşan ülkeler ve Prusya modelleri), iv) Doğu ülkeleri (Japonya tipik örnektir). Yukarıdaki gruplandırma ülkelerin üniter ya da federal olarak sınıflandırıldığı anayasal kapsamdadır.

Seçilmiş ülkelerde yerel yönetim gelirlerinin dağılımı, ulusal yönetim gelir paylaşımı ve GSMH’ ye oranı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1 incelendiğinde, vergi gelirleri 1999 yılında Danimarka’da %51.4, İsveç’te %75, İtalya’da %33.8 olduğu görülmektedir. Vergi dışı gelirler ise Danimarka’da %8.2, İsveç’te %5.5, İtalya’da %13.5 düzeyindedir. Yine aynı ülkelerde merkezi yönetimin yardımları sırasıyla %40.4, %19.5, %52.6’dır. Aynı ülkelerde toplam yerel yönetim gelirlerinin ulusal yönetim gelirlerine oranı 1999’da sırasıyla %43.8, %30.6 ve %22.1’dir. Ulusal gelire oranı ise 1999’da sırasıyla %30.7, %21.1, %12’dir.

Özellikle Danimarka ve İsveç’te yerel yönetim gelirlerinin yüksek olması bu ülkelerde yerel harcamaların, yerel gelirlerle karşılandığını ve düşey dengenin hemen hemen sağlandığını göstermektedir.

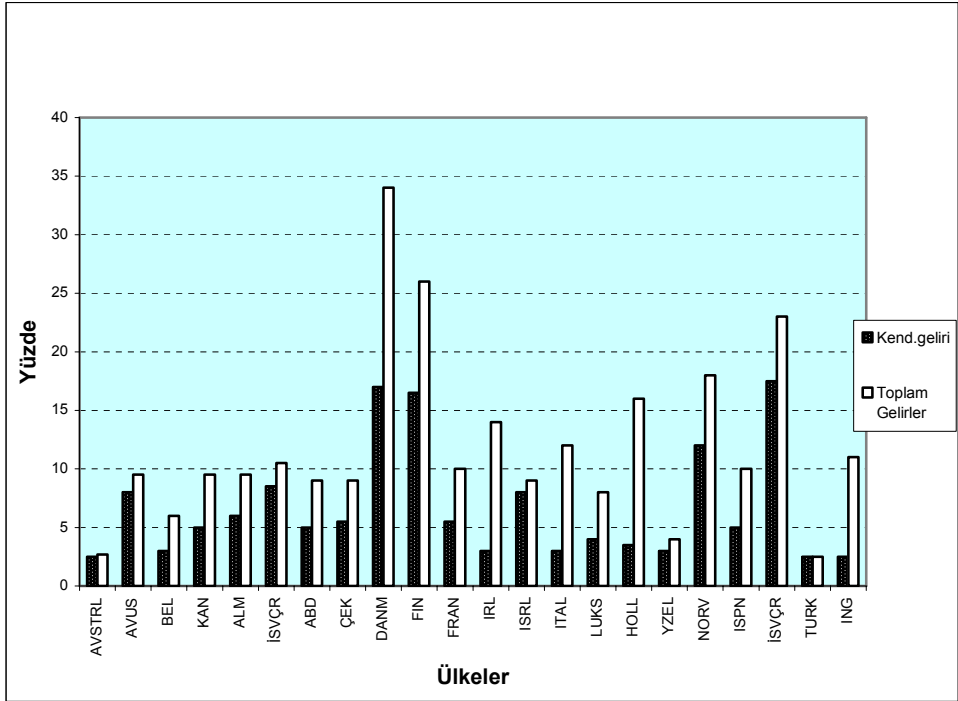
Tablo1: Seçilmiş Ülkelerde Yerel Yönetim Gelirlerinin Dağılımı: Gelir Kaynaklarının Niteliği, Ulusal Yönetim Gelirlerinin Paylaşımı ve Gayri Safi Milli Hasılaya (GSMH) (%) Oranı, 1997- 99.

Ülkeler/Yıl	Yerel Yönetim Gelirlerinin (%) Dağılımı									Toplam Yerel Yönetim Gelirlerinin Ulusal Yönetim Gelirine Oranı			Toplam Yerel Yönetim Gelirlerinin GSMH'ye Oranı, (Vergi Geliri)		
	Vergi Gelirleri			Vergi Dışı Gelirler			Yardımlar			1997	1998	1999	1997	1998	1999
	1997	1998	1999	1997	1998	1999	1997	1998	1999						
Danimarka	50,6	51,2	51,4	8,4	8,2	8,2	41	40,6	40,4	43,9	44,1	43,8	30,9	30,9	30,7
İsveç	79,2	74,5	75	5,1	5,1	5,5	15,7	20,4	19,5	31,1	30,8	30,6	19,9	21,2	21,1
Hollanda	9,6	--	--	14,4	--	--	76	--	--	23,2	--	--	13	--	--
Fransa	47,0	--	--	19,0	--	--	34,0	--	--	18,7	--	--	10,0	--	--
İngiltere	13,1	14	--	12,8	13,3	--	71,1	72,6	--	22,8	21,4	--	10,4	9,9	--
İspanya	37,1	--	--	8,9	--	--	54,0	--	--	18,2	--	--	15,7	--	--
İtalya	22,9	39	33,8	11,4	11,3	13,5	65,6	49,6	52,6	21,7	23,9	22,1	12,5	12,8	12
Belçika	7,8	78,5	--	3,1	3,12	--	18,88	18,38	--	32,9	33,2	--	16,3	16,6	--
													(12,7)	(13,0)	(13,1)

Kaynak: OECD, Revenue Statistics, 1965-2000, Paris, 2001; OECD, National Accounts, Paris, 2001

Bir çok OECD ülkesinde yerel yönetimler kendi gelirlerinin önemli bir oranını yönetimlerarası transferlere dayandırmaktadır. Yardım ve transferleri belirleyen anayasal düzenlemeler ülkeden ülkeye değişmektedir; bazı ülkelerde (Almanya gibi) kararlı vergi-paylaşımı uygulanırken, diğerlerinde merkez yönetimlerin serbest kararları doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Yönetimlerarası transferler bazı ülkelerde yerel bütçelerin %30'unu oluştururken bazılarında (İngiltere, Hollanda, İrlanda) %70'den fazlasını oluşturmaktadır. Merkez yönetimler, önce 1960-70 arasında yerel ve bölgesel düzeyde artan hizmet taleplerinin karşılanması için, daha sonra da 1980-90 arasında bölge ve metropoliten farklılıklarına çözüm getirmek amacıyla yerel yönetim finansmanına önemli ölçüde katkı sağlamışlardır.

Grafik 1: Yerel Yönetim Toplam Gelirleri (%GSMH) 1980-1995

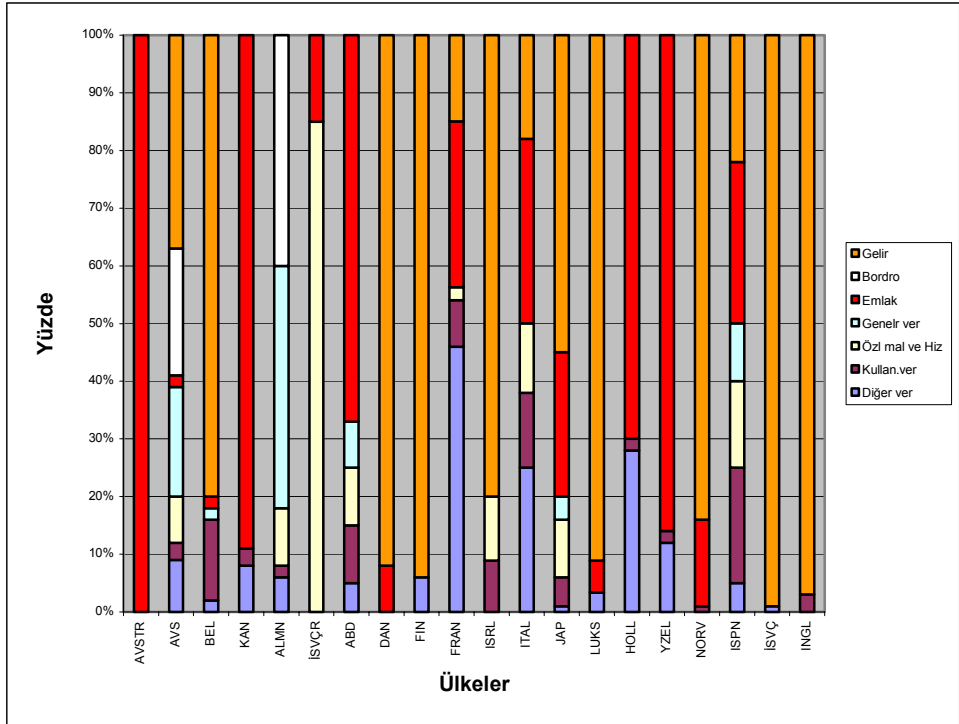


Kaynak: OECD, Revenue Statistics, 1998.

Grafik 1'de, 1980 ve 1995 yılları arasında, yerel yönetim toplam gelirlerinin (vergiler, vergi dışı gelirler ve yardımlar) GSMH'ya oranında

Danimarka'yı sırasıyla İsveç, Norveç ve Finlandiya izlediği görülmektedir. Bu ülkelerin yerel yönetimleri, kuşkusuz, sağlık ve eğitim gibi, federal ülkelerde devletin tipik sorumluluğu altında olan temel harcama alanlarında sorumluluk sahibidirler. Yerel finansal açıdan en yoksul federal ülkeler Meksika ve Avustralya'dır. Yeni Zelanda marjinal olarak Avustralya'dan daha iyi bir görünüme sahip olmasına rağmen, Yunanistan ve Türkiye'den sonra üçüncü en fakir üniter ülke durumundadır. En yoksul yerel yönetime sahip ikinci grup ülkeler Japonya, Lüksemburg, İzlanda ve Fransa'dır. Hollanda, İrlanda ve İngiltere finansman açısından güçlüdürler ama burada önemli olan şey, son 15 yıllık dönemde bu ülkelerin (Yeni Zelanda ile birlikte) finansman zemininde kayıpların olduğudur. İsviçre ve daha az da olsa Danimarka'nın da bu dönemde gelir kayıplarına uğradığı görülmektedir. Bu dönem içerisinde federal ülke yerel yönetim gelirlerinde Finlandiya, İspanya, İtalya, Fransa ve Norveç' de artışlar olduğu da gözlenmektedir.

Grafik 2: Toplam Yerel Gelirlerin %'si Olarak Temel Vergiler, 1997



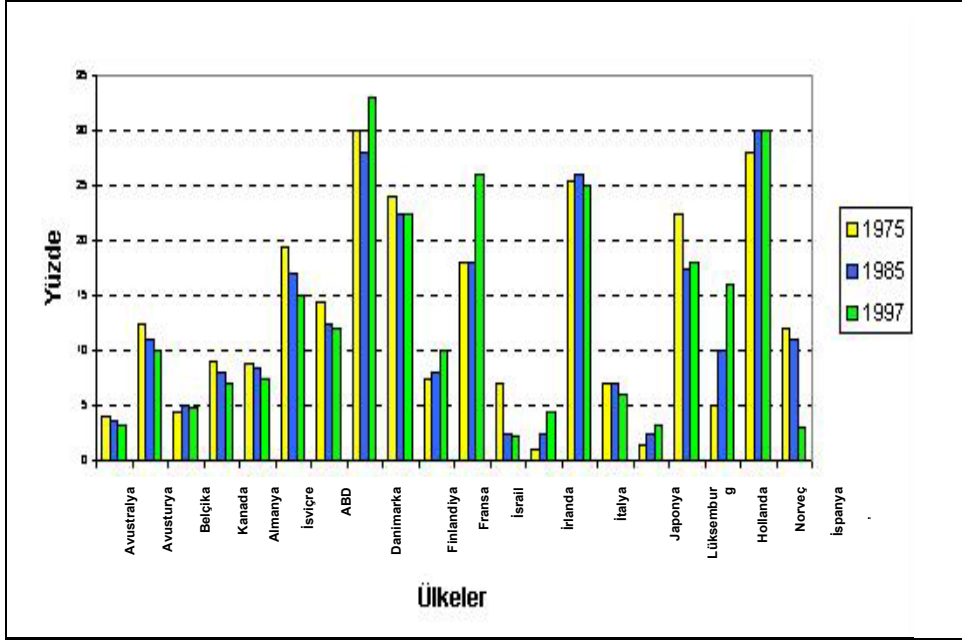
Kaynak: OECD, Revenue Statistics, 1998.

Grafik 2’de, vergi gelirlerinin gelir vergisi ve emlak vergisi gibi iki temel biçimi olmasının yanı sıra, bir çok ülkede mal ve hizmetler vergisinden bordro vergisine kadar çok sayıda değişik vergi türü dağılımı görülmektedir. Gelir vergisi, OECD ülkelerindeki gelir kalemleri içerisinde % 41 ile en önemli vergi türünü oluşturmaktadır. Bu vergi, bir çok uygulanma biçimine sahip olup, üst yönetimlerdeki gelir paylaşımı (Almanya), merkezi sistemde farklı oranlar (Belçika), ayrı oranlar (İsveç), ayrı vergi sistemi (İsviçre) gibi farklı yapılarla uygulanmaktadır. İngilizce konuşan ülkelerde emlak vergisi ağırlığı oluşturmaktadır. Örneğin Avustralya bu vergiye %100 bağlıdır. Regresiv bir temelde yüksek gelir grupları, düşük gelir gruplarına oranla daha düşük oranlarla vergi öderler. Gelir vergisinin emlak vergisine üstünlüğü, bunun progresiv (yüksek gelirden yüksek vergi) bir yapıda olmasıdır. İngiltere örneği, emlak vergisini önerilebilir bir vergi türü olarak ortaya koysa da, örneğin aynı ölçüde regresiv olan bir “oy vergisi” (poll tax) karmaşık bir vergi-iadesi sistemini gündeme getirmektedir.

Mali özerklik bağlamında emlak vergisi, esnekliği nedeniyle en çelişik vergi olarak görülmektedir. Son derece göz önünde (visible) bir vergi olup bu nedenle de geliştirmeye direnimli bir vergi türüdür (OECD, 1998). Emlak değerlerinde önemli dalgalanmalar ortaya çıkabilir ve böylece yerel yönetimler için bir gelir kaynağı olarak, önceden tahmin edilmesi güçtür. Ayrıca, oranların belirlenmesi yönünden merkez yönetimin kontrolüne de sahiptir. Çok değişik vergi tabanlarına (bu nedenle de büyük bir esnekliğe) sahip olan ülkeler, altı yedi adet değişik vergi uygulayan Avusturya, Japonya ve İspanya’dır.

Grafik 3’de, bir gelir kalemi olarak vergi gelirleri, emlak vergisinin daha yüksek olduğu ülkelerde ve federal ülkelerin çoğunda 1975’den bu yana kararlı bir düşüş gösterdiği görülmektedir. İngiltere, Thatcher hükümetinin uyguladığı merkezi yönetim politikalarının doğrudan bir sonucu olarak en fazla kayba uğrayan ülke durumundadır. Bunun yanında, Norveç de taban kaybına uğramıştır. Bu dönem içerisindeki büyüme Kuzey ve Kıt’a ülkeleriyle Japonya’da gerçekleşmiştir. Genel vergi gelirlerinin yüzdesi olarak Japonya, Finlandiya’da olduğu gibi merkez yönetim lehine taban kaybına uğramıştır. Dikkat çekici istisnalar Danimarka, Fransa, Hollanda, İzlanda, İspanya’dır.

Grafik 3: Genel Verginin Yüzdesi Olarak Yerel Yönetim Vergi Gelirleri, 1975, 1985 ve 1997.



Kaynak: OECD, Taxing Powers of State and Local Government, Tax policy Studies No:1, 1999.

Sadece vergiler bazında kendi kaynaklarının karşılaştırılması (örn. vergi vergi dışı gelirler) ülkeler arasında bazı önemli farklılıkları ortaya koyar. Japonya, gelirleri %100 vergiye dayalı tek ülkedir. Ülkelerin çoğunda vergiler, rüsum ve kullanıcı bedelleri gibi kalemlerden oluşan bir karışım söz konusudur. Vergi dışı gelirlere ağırlıklı olarak dayanan ülkeler Hollanda, İngiltere, İrlanda, Avusturya, Almanya, İsviçre ve Finlandiya'dır. Vergi gelirlerindeki azalma eğilimi, kısmen kullanıcı bedelleri gibi vergi dışı gelirlerle dengelenmektedir. Bu durum özellikle federal ülkelerde söz konusudur. Kuzey Amerika'da (ve giderek artan biçimde Avustralya'da) kullanıcı bedelleri yüksek bir etkinliğe sahip ve kabul edilebilir olarak görülmektedir. Tamamen kamu malı olmaması ve siyasal amacın gelir dağılımı olması halinde, yerel kamu hizmetlerinin bedellendirilmesi yönünde bir varsayım bulunmaktadır. Bu bağlamda, bu ülkelerdeki yerel yönetimler yerel özerklik üzerinde kullanılmamış bir güç sahibidirler. Vergi dışı gelirler çok değişkenlik gösterdiklerinden üniter ülkelerde daha az çekici bulunmaktadır. Bunun istisnası 1980 ve 1995'den önce vergi dışı gelir kaynakları diğerlerinin iki katı olan Finlandiya'dır. Norveç, Hollanda, Fransa, İspanya ve Lüksembourg'da

büyüme varken, İngiltere, İzlanda, İsveç ve Yeni Zelanda'da önemli düşüşler olmuştur. Yerel yönetim yatırımlarının özelleştirilmesi İngiltere ve Yeni Zelanda'daki vergi dışı gelirlerin düşmesinde önemli bir etken olmuştur.

YÖNETİMLERARASI MALİ İLİŞKİLERİ DÜZENLEYEN ULUSLARARASI ORGANİZASYONLAR

Günümüzde küreselleşme ve yerelleşme hedeflerinin istenen düzeyde olması her şeyden önce gelişme hedeflerinin yakalanması ile mümkün olmaktadır. Gelişme hedeflerini yakalayabilmek için yapılması gerekenler konusundaki düşünceler, bir çok ülkede olağanüstü değişimler göstermektedir. Dillinger 1994'de yazdığı raporda nüfusu 5 milyondan büyük, gelişmekte olan 75 ülkeden hepsinde bir şekilde, fakat 12'sinde daha ciddi biçimde ve mali yetkilerin merkezde olduğu ülkelerde bile farklı düzeylerde yerelleşme eğilimlerinin bulunduğunu göstermektedir (Ebel ve Yılmaz, 2002:2-4).

Belirtilen yaklaşım içersinde bir çok uluslararası organizasyon bu noktada örgütlenip işlevsel hale gelirken, çalışmalar bu yönde yoğunlaşmıştır. Bu organizasyonlar arasında yerelleşmeye katkısı bakımından öne çıkan birkaçına burada değinip, yaptıkları çalışmalar ve etkileri irdelenecektir.

Uluslararası Yerel Yönetimler Birliği'nin (IULA) Uluslararası Mali Düzenlemeleri

2000'li yılların başında günümüzün uluslararası ortamında yaşanan baş döndürücü etkileşim ve değişim süreci içerisinde yerel yönetimler, tüm dünyada giderek daha etkin ve önemli bir konuma yükselmektedir. IULA-EMME, bu görevin bilinci içerisinde, yerel yönetimleri güçlendirme yönünde çalışmalar yapmaktadır.

Dünya genelinde örgütlenmiş bir teşkilat olan Uluslararası Yerel Yönetimler Birliği (IULA), 1913 yılından bu yana dünyada yerel yönetimleri güçlendirmek ve geliştirmek, yerel topluluklar arasında işbirliği ve bilgi aktarımını arttırmak yönünde çaba göstermektedir. Genel Merkezi Hollanda'nın Lahey kentinde bulunan IULA, günümüzde tüm kıtalara dağılmış üyeleri ile dünyanın en büyük ve güçlü yerel yönetim kuruluşlarının başında gelmektedir. Örgütün altı bölge teşkilatı bulunmaktadır.

IULA'nın genel amacı, yukarıda açıklanan temel politikalarına uygun olarak yerel demokrasiyi geliştirmek ve yerel yönetimlerin güçlendirilmesine katkıda bulunmaktır.

Yukarıda genel amacı ve politikaları açıklanan IULA'nın, yerel mali konulara yaklaşımı şöyledir (Davey ve Emrealp, 1992: 1):

- Hizmet sunumunda etkinlik ve verimliliğin artırılması yoluyla maliyetlerin düşürülmesi,
- Harcamaların kapsamının daraltılması ve alternatif hizmet sunma yöntemlerine ağırlık verilmesi,
- Gelirlerin, gerek mevcut ve gerekse yeni kaynaklardan yararlanarak artırılmasına yönelik araçlar geliştirilmesidir.

IULA yerel yönetimlerin kaynak açığını kapatmak (mali destekleme) için üç yöntem öngörmektedir.

- Kamu hizmetlerinin etkinliği ve verimliliğini arttırmak; yani paranın daha çok iş görmesini sağlamak; harcanan paralar karşılığında daha çok değer elde edebilmek,
- Kamu harcamalarının kapsamını daraltmak; yani, daha az iş yapmak; kamu harcamaları üzerindeki yükü hafifletmek amacıyla, mümkün olduğu ölçüde, alternatif hizmet sunma yöntemlerinden yararlanmak,
- Gelirleri arttırmak; gerek mevcut kaynakları daha etkin ve verimli kullanmak, gerekse yeni gelir kaynakları oluşturmak suretiyle, gelir düzeyinin yükseltilmesini sağlamaktır.

IULA'nın mali yapılanmada alternatif hizmet sunumuyla ilişkili yaklaşımı, etkinlik ve verimlilik bakımından önemlidir. Bu kapsamda, hizmetlerin alternatif yöntemlerle sunulması, hizmetler üzerindeki yerel yönetim denetiminin ortadan kaldırılması anlamına gelmektedir. Bu yöntemler, belirli bir hizmetin yerel yönetimce doğrudan sağlanması yerine farklı bir yöntemle sunulması halinde, yerel yönetimin bundan çok boyutlu yararlar sağlayabileceği yaklaşımına dayanmaktadır (Horgan ve Emrealp, 1992:3). Bu konudaki uluslararası deneyim kentsel hizmet sunumunda sekiz temel yaklaşım olduğunu ortaya koymaktadır. Bu yaklaşımlar; hizmetlerin ihale edilmesi, yerel yönetimlerarası hizmet sözleşmeleri, imtiyaz sözleşmeleri, hizmetin sübvansiyonu, kupon yöntemi ve vergi teşviklerine ilişkin yönetsel düzenlemeler, gönüllü kişi ve kuruluşların katkıları, kendi kendine yardım konularını içermektedir.

IULA'nın hizmet maliyetlerine ilişkin önerileri (Davey ve Emrealp, 1991:8);

- Örgüt, maliyetlerin fonksiyonlara göre dağılımını sağlayan bir bütçe ve muhasebe yapısı ile nakit muhasebesinden, maliyet (yönetim) muhasebesine geçilmesini önermektedir.

- Harcamaların planlanması ve maliyetlerin hesaplanmasında hizmetlere ilişkin düzenli bir bakım-onarım ve donanım işlevinin sistematik bir biçimde yerine getirilmesini ve hesaplamaların buna göre yapılmasını öne sürer.

- Diğer yönden kuruluşun, gelir artırımı ile ilgili önerisi, kaynak açığının iki yönlü bir yaklaşımla kapatılacağı şeklindedir.

- Bazı kamu hizmetleri genel vergilendirme yoluyla, bazıları ise tüketiciye yönelik hizmetler karşılığı alınan ücretler ile finanse edilmelidir.

- Giderlerin azaltılması yoluyla elde edilecek farkın gelir olarak değerlendirilmesi (harcamada verimlilik) üzerinde durulmalıdır.

IULA, belirtilen yöntemler ile yerel otoritelerin mali açıklarını kapatacaklarını mali kaynak sağlayacaklarını belirtmektedir.

Habitat Organizasyonun Yönetimlerarası Mali Düzenlemeleri

Doğal çevrenin korunması, kentlere göç ve kontrollü yerleşim gibi günümüzde kamu yönetimlerinin görmezlikten geldiği olgular gerek ulusal gerekse uluslararası platformların sıkça tartışılan vazgeçilmez gündemi durumuna gelmiştir (Toprak Karaman, 1998: 347). Bugün içinde bulunduğumuz süreçte teknoloji ve üretimin yapısındaki değişimlere bağlı olarak kentlerin önemi vurgulanmaktadır.

İlki, 1976'da Vancouver kentinde gerçekleştirilen Birleşmiş Milletler, "İnsan Yerleşmeleri Konferansı" (Habitat I) konut, yerleşme ve kentleşme sorunlarını dünya ölçeğinde ele almıştır. Kentsel gelişimin fiziksel, toplumsal ve ekonomik koşulları açısından önemli bir çerçeve oluşturan Vancouver Eylem Planı'nın uygulanması, şu aşamaları içermektedir; Küresel Ekonomik ve Toplumsal Şartlar, Gündem 21 ve İnsan Yerleşimleri, 2000 yılı için Küresel konut stratejileri.

Yönetimlerarası mali ilişkilerin düzenlenmesi açısından Habitat ve bunun sonucu olan yerel gündem 21 projesinin önemli katkılar sağladığı düşünülmektedir. Her şeyden önce yaşanabilir yerleşimler oluşturmak çok yönlü katkı biriktiren bir olgudur. Ekonomik ve mali etkisi bakımından değerlendirildiğinde asgari barınma koşullarının sağlanması üretim faktörü olan emeğin verimini arttıracaktır. Bunun dışında sanayi ve ticaret sektörlerinin sağlıklı

işlemesine, ekonomik canlılığa neden olacaktır. Düzenli bir kent yaratılması, kaynakların rasyonel ve etkin kullanımını doğuracaktır. Öncelikle kentsel altyapı hizmetlerinin yap-boz anlayışından kurtarılması, yerindelik ilkesine göre yatırım anlayışını benimseteceği için ekonomik ve mali kaynaklar çarpan ve hızlandıran etkisi yaratarak yeni finansman kaynaklarının oluşmasını sağlayacaktır.

Yerel gündem 21’de çalışılan konuları incelediğimizde; konut, çevre, ekolojik denge, nüfus, toprak kullanımı, doğal kaynakların kullanımı vb. yanında enerji, su temini, çöplerin imhası, ticaretin liberalizasyonu, sürekli ve dengeli kalkınma, yoksullukla mücadele, tüketim kalıplarının değişimi, yerel yönetimlerin yerel gündem 21 için yaptıkları harcamaların geriye dönüşümünün yapılanın oldukça üzerinde bir getirisi olacağı düşünülmektedir.

Bu yaklaşım, yerinden yönetim kuruluşlarının yeni finansman kaynaklarına yönelmelerinin olgularını ortaya koymaktadır. Yerel-merkez ilişkilerinde ekonomik, mali, yönetsel açılımlar getirmekte, yerelin güçlenmesine ancak sorumluluklarının da artmasına neden olmaktadır.

SONUÇ

İyi bir yerelleşme olgusu dinamik bir yapı gerektirir. Bu yönde yapılan çalışmalar ulusal olduğu kadar uluslararası düzeyde de olmaktadır. Yerelleşme olgusunun uluslararası konular içinde yer almasının önemi demokratik yönetim anlayışı yanında mali kaynakların kullanımının en uygun biçimde gerçekleştiğini göstermektedir. Uluslararası anlaşmalar ve organizasyonların bu yönde yaptıkları çalışmalar ülkelerin yönetim düzeylerini oluşturmalarında ilgilerini çekmekte ve bu ülkeler çalışmalardan fayda sağlamaktadır.

AB kongre anlaşmaları ile üye ülkelerin yerel yönetim sistemleri farklılıkları ortadan kaldırmakta ve bunu zorunluluk olarak görmektedir. Avrupa yerel yönetimler özerklik şartı, üye devletlerin yerel yönetimlerini ve yönetimlerarası ilişkilerini, hukuksal, yönetsel, siyasal ve ekonomik yönden güvenceye ve düzenlemeye tabi tutmaktadır. AB’nin belirtilen anlaşmasında; yerel makamların mali kaynakları; ulusal ekonomik politika çerçevesinde kendi iradeleri içerisinde kullanmayı, anayasal güvence altına almayı, yerel vergi ve harç vb. gelir kaynaklarını düzenlemeyi, yerel yönetimler arasında mali eşitleme yapmayı, ulusal mali piyasaya girmelerini öngörmektedir. Avrupa Bölgesel Yönetimler özerklik şartıyla; yerel yönetimlerin hizmetle orantılı mali kaynaklarla donatılması ile kullanımının öngörülebilirliği belirtilmektedir. Bu yaklaşım ile bölgesel yönetimlerin, öz kaynaklarının artırılması ve harcamalardaki artışın

ulusal ekonominin yapısına uygun ölçüde esneklik taşıması öngörülmektedir. Ekonomik kalkınma, sürdürülebilir kalkınma, doğal zenginlikler ve kaynakların, finansal yapı ve mekanizmaların kullanılmasında yerel yönetimlerin etkinliğini artırılması Avrupa Kentli Hakları Deklarasyonunda da yer almaktadır. Bu bağlamda, sosyal ve ekonomik kalkınmanın yaratılmasında yerel yönetimlerin sorumluluklarının düne nazaran günümüzde daha da arttığı AB'nin yerel yönetimlerle ilgili yaptığı çalışmalarda görülmektedir.

Dünya Bankasının yönetimlerarası mali ilişkilerin düzenlenmesinde; yerelleşmenin mali, yönetsel, siyasal ve sosyal yönlerini gelişme yaratacak biçimde etkilediği yine verimlilik, eşitlik, sosyal güvenlik ağı ve yoksulluğun azaltılmasında finansal sektör ve sorumlulukların yönetim düzeyleri arasında bölünmesinin yönetimlerarası koordinasyon sorunu yarattığı bu noktada, sivil toplum örgütlerinin katılımı, işlevlerin finansmanının yerelleştirilmesinin, yerel politikacıların yönetsel düzeylerinin yükseltilmesinin ve dolayısıyla insan kaynakları yönetiminin yerel bazda geliştirilmesinin, kapasite sorunlarının tespit edilmesi ve çözümlenmesinde ortak hareket etmenin faydaları üzerinde durmakta ve çözüm üretmektedir.

Birleşmiş Milletlerin yönetimlerarası mali düzenlemeleri, yerel kaynakların geliştirilmesinin yanında, yerel yönetim yetkilerinin planlama ve yönetme kapasitelerini genişletme ve bütçe reformlarını da içine alan bir dizi uygulamanın müştereken yapılmasının gereği üzerinde durmaktadır.

Dolayısıyla çözüm olarak, mali yerelleşmenin üretkenliğinin olup olmadığı, kamu hizmetlerinin yerel yönetimlerce üretilmesinin ekonomik gelişmeye etkisi, yerel yönetimlerin yoksulluğun giderilmesindeki rolünün araştırılması yönünde çalışmaları bulunmaktadır. Çalışmalar; yerel yönetimlerin rolünün kolaylaştırıcı ve bir çok ekonomik ve sosyal etkinlikte ilk maliyetleri ve finansmanı birlikte üstlenmek de dahil olmak üzere özel sektörün tamamlayıcısı konumunda bir rol alması gereği üzerinde durmaktadır. Dolayısıyla yönetimlerarası mali ilişkilerde yerel yönetimlerin merkezi yönetimle kaynak ve hizmet bölüşümünü özel sektör ve üçüncü sektörün işletmesini de dikkate alarak yapması üzerinde durulmaktadır. Yerel ekonomik gelişmenin sağlanması yönetim dışı örgütlerin işlevlerinin artırılması ile öngörülmektedir. Bu bağlamda, yönetimi geliştirme ve yönetme departmanı; dürüst ve ön yargısız yasal çerçeveyi oluşturan (deregulasyon) ve destekleyen, güçlendiren yasalara saygı boyutu oluşturan bir anlayışı önermektedir.

Ekonomik işbirliği ve kalkınma örgütünün yönetimlerarası mali ilişkilerle ilgili düzenlemeleri; üye ülkelerin dağınıklığı ve çeşitliliğinden dolayı, yerel yönetim mali yapılarının düşey ve yatay dengesizlik düzeyleri oldukça farklılık göstermektedir. Örgüt, yaptığı çalışmalarda ülkelerin yerel yönetim finansmanına karşılaştırmalı bir analiz getirmektedir. Farklılıkların giderilmesini yerel yönetimlerin gelir kaynaklarının paylaşılmasında temsil ve seçme modelinin belirleyici olduğunu vurgulamakta, bu modellerin kullanımında merkezi yönetimin yerel yönetimlerle ilişkilerindeki yaklaşımın belirleyici olduğunu saptamaktadır. Ülkeler arasındaki siyasal, kültürel ve yönetsel farklılıklardan oluştuğuna dikkat çekilmektedir. Çözüm olarak, yönetimlerarası yardım ve transferlerin yeterli ve uygun dağılımı, vergi gelirlerinin, progresiv vergilerden ziyade regresiv temelli vergilerden oluşması, rüsum, kullanıcı bedel kalemlerinin belirlenmesinin benimsenmesiyle düşey ve yatay dengesizliklerin önlenebileceği vurgulanmaktadır.

Uluslararası yerel yönetimler birliği ile habitat organizasyonunun yönetimlerarası mali düzenlemelerinde; doğal çevrenin korunması, kentlerde kontrollü yerleşim ve sağlıklı yaşam koşullarının iyileştirilmesinin yönetimlerarası işbirliğinin uygun koşullarda sağlanması ile mümkün olacağı belirtilmektedir. Bu hususta, alternatif hizmet sunumu üzerinde durulmakta böylece mali kaynakların rasyonel kullanımının söz konusu olabileceğine değinilmektedir. Diğer yünden, hemşehri katılımının arttırılmasının, küresel ekonomik ve toplumsal şartların dikkate alınmasının, küreselleşme ve yerelleşme ekseninde yerele tanınan rolün değişiminin tespitiyle mümkün olacağı belirtilmektedir. Yerelin güçlenmesinin katılımla, mali sorumlulukların artırılması ve demokratikleşmeyle gerçekleşeceği vurgulanmaktadır.

Bu yaklaşımlar değerlendirildiğinde, yönetimlerarası mali ilişkilerin çok kapsamlı olduğu, iyi yönetim olgusu ile yeni finans kaynaklarının yaratılması, rekabet koşulları oluşturulması, yasal prosedürlerin azaltılması ile katılımın şeffaflaşmada bir ön koşul olduğu anlaşılmaktadır. Belirtilen çerçevede yapılacak düzenlemelerin mali düzenlemelerde sorumluluk, hesap verilebilirlik ile birlikte gelir ve harcama tahsislerinde optimal düzeyi sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akkoyunlu Ertan, Kivilcim (1997), “Kentli Hakları”, AİD, Cilt 30, Sayı 3, Eylül.
- Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, <http://www.conventions.coe.int/treaty/en/Reports/html/122.php>.
- Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, http://www.yerelnet.org.tr/Ululararasi/Avrupa_Konseyi_Anlasma_3.php.
- Bert, Helmsing, www.uncdf.org/localgovernance. Bozkurt, Enver, Özcan Mehmet (2001), “Subsidiarite İlkesi (ikincilik ilkesi) ve Avrupa Birliği Bütünleşme Sürecine Etkisi Üzerine Bir Değerlendirme”, SDÜ, İİBF Dergisi, Cilt 6, Sayı 1.
- Caulfield, Janice (2000), Local Government Finance In OECD Countries, Paper presented to ‘Local Government at the Milenium’ International Seminar February 19th, University of New South Wales. www.cgc.gov.au/Local.Gov.Downloads/Council.
- Davey, Ken, Emrealp, Sadun (1991), Kentsel Mali Kaynakların Yönetimi, IULA-EMME Yayını, İstanbul.
- Ebel, Robert D. ve Yılmaz, Serdar (2002), On the Measurement and Impact of Fiscal Decentralization, <http://econ.worldbank.org>. Worldbank.org. March .
- Ford, James (1999) , Project Design: Political, Fiscal and Administrative Decentralization, Decentralization Brifing Notes, World Bank Institute, Washington, DC: Worldbank, World Bank Institute, WBI Working Poppers, www.worldbank.org/publicsekör/decentralization/cd
- Göktürk, Atilla, Kavili, Sultan (2001), “Yerel Gündem 21 ve Katılım, Yerel Yönetimler Sempozyumu 1-2 Kasım 2000”, TODAİE Yayını No: 304 Ankara.
- Güran, Nevzat, Aktürk İsmail (2001), Uluslararası İktisadi Kuruluşlar, 5. Baskı, Isparta.
- Horgan, Drew, Sadun Emrealp (1992), Yerel Yönetimde Alternatif Hizmet Üretimi, IULA-EMME Yayını, İstanbul.
- Keleş, Ruşen (1988), “Bölge Gerçeği ve Avrupa”, ÇYY Dergisi, Cilt 7, Sayı 2 Nisan.

- Keleş, Ruşen, Erbay, Yusuf (1999), “Avrupa Konseyinin Bölge Oluşumuna Bakışı”, ÇYY Dergisi, Cilt 8, Sayı 4, Ekim.
- Koçdemir, Kadir (2000), “Avrupa Birliği Hukuku ve Yerel Yönetimler”, TİD, Yıl 72, Mart, Sayı 426.
- Larry, Schroeder, www.uncdf.org/local governance.
- Mahalli Yönetimler Genel Müdürlüğü (1996), Avrupa Kentsel Şartı, Mahalli Yönetimler Genel Müdürlüğü Yayın No: 10, Ankara.
- Mello, Luiz, R. De, JR (1999), Intergovernmental Fiscal Relation: Coordination Failures and Fiscal Outcomes, Public Butgeting & Finance/spring, s 10 Volume 19, Number 1, pp 10.
- OECD (1983), Taxes on Immovable Property.
- Özel, Mehmet (2000), “Kamu İdarelerinde Yeni Bir Örgütlenme İlkesi, Yerellik”, (Subsidiarite), ÇYY Dergisi, Cilt 9, Sayı 3 Temmuz.
- Prud’homme, Remy (2001), “Decentralization & Local Governance in Africa, Capetown”, South Africa, 26-30 March.
- Sewell, David, Equity Goals and Multi Leveled Government, www.wds.worldbank.org.
- Seyidoğlu, Halil (1988), Uluslararası İktisat, Geliştirilmiş 6. Baskı, İstanbul.
- Şentürk, H. Tarık (2000), “Radikal Kent Kurumları Üzerine Eleştirel Bir Değerlendirme: Alternatif Bir Yaklaşım Doğru”, AİD, Cilt 33, Sayı 1, Mart.
- Toprak Karaman, Zerrin (1998), “Habitat II ve Yerel Gündem Sorumluluğu”, TİD, Yıl 70, Sayı 421, Aralık.
- YYEM, <http://www.yerelnet.org.tr>.
- Yeter, Enis (1996), “Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Karşısında Türkiye: Anayasa ve İlgili Yasalarda Durum”, ÇYY Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, Ocak.
- Yıldırım, Selahattin (1992), IULA-EMME, Yerel Yönetim El Kitapları Serisi, İstanbul.
- Worldbank, <http://www.wds.worldbank.org/> servlet WDSI Bank.

TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİNDE OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

Murat ARSLAN*

GİRİŞ

Devletin kişilerle olan ve vergilendirmeden doğan ilişkilerine vergi hukuku ilişkisi denilmektedir. Bu ilişkide zaman zaman uyumsuzluklar ortaya çıkabilir. Vergi hukuku, kamu hizmetlerini finanse edebilmek için daha fazla vergi almak isteyen devletle, gelirinin azalmaması için daha az vergi ödemek isteyen kişiler arasındaki çıkar çatışmalarını, önceden belirlenmiş hukuk kuralları çerçevesinde dengeleme işlevi görmektedir.

Vergi hukuku içerisinde uyumsuzlukların çözümünde son aşama vergi yargısıdır. Kanun yolları ise, gerek vergi adaletinin gerçekleştirilmesi gerekse idarenin yargısal denetiminin sağlanması açısından vergi yargısı içerisinde çok önemli bir yere sahiptir. Ayrıca hukuk barışı ve güvenliğinin sağlanması da kanun yollarının iyi işlemesine bağlıdır.

Bu çalışmada vergi yargısında olağanüstü kanun yolları olarak kabul edilen yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz müesseseleri ele alınmıştır.

KANUN YOLU KAVRAMI VE OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLU

Dava kavramı, haksızlığa uğrayan veya uğradığı inancını taşıyan kişilerin diğer kişiler ya da devlet aleyhine belli usuller dahilinde ve yetkili mahkemeler nezdindeki hak arama faaliyetini ifade etmektedir. Hukuk sistemlerinde genelde davanın ilk açılarak karara bağlandığı mahkemeler ile bunların vardığı kararları üst mercii olarak inceleyen mahkemeler olarak iki dereceli bir yargılama süreci teşkil edilmiş bulunmaktadır. İşte ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlardaki hataların, usulsüzlüklerin ve bunlar gibi diğer hukuka aykırı hususların düzeltilmesi, bunların hukuka ve kanunlara uygunluğunun sağlanması amacıyla bu kararların bir üst mahkemede incelenebilmesi için taraflara tanınan hukuki başvuru yollarına genel olarak “kanun yolu” denilmektedir.¹

* Sayıştay Denetçisi

¹ Zehra ODYAKMAZ: Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları (İstanbul, 1993), s. 6

Doktrinde kanun yolları, olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılır. Olağan kanun yolları, kesinleşmemiş kararlara karşı başvuru ve kesinleşmelerine engel olan kanun yollarıdır. Olağanüstü kanun yolları ise, kesinleşmiş kararlara karşı başvuru kanun yolları olup kural olarak kararın yerine getirilmesine engel olmazlar.² Bu anlamda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45 inci maddesinde düzenlenen itiraz, 46 vd. maddelerinde düzenlenen temyiz ve 54 üncü maddesinde düzenlenen karar düzeltme olağan kanun yollarını teşkil etmekte; 53 üncü maddesinde düzenlenen yargılamanın yenilenmesi ve 51 inci maddesinde düzenlenen kanun yararına temyiz de olağanüstü kanun yollarını oluşturmaktadır.

YARGILAMANIN YENİLENMESİ

Hukuk devletinin temel özelliği yapılan işlemlerin yargı denetimine tabi tutulmasıdır. Yargı sistemi açısından hukuka uygunluğun sağlanabilmesi için ilk derece mahkemelerinde verilen kararların da denetlenmesi, yargı kararlarının üst mahkemelerce incelenmesi ve yargılamada olabilecek hataların önlenmesi gerekmektedir. Ancak yargılamanın yapıldığı sırada elde olmayan sebeplerden dolayı yargılamanın sonucunu etkileyecek bazı belge ve bilgilerin yargılama tamamlandıktan sonra ortaya çıkması halinde, hukuka uygunluğun sağlanması için taraflara yargılamanın yenilenmesi hakkı tanınmıştır.³

Yargılamanın yenilenmesi, yargılama yapılması esnasında yargılama hata ve eksiklerinin bulunması, yargılamadan önce gerçekleşen fakat yargılamadan sonra fark edilen ve yargı kararını değiştirecek nitelikte olan bir unsurun varlığının belirlenmesi halinde, kanunda belirtilen şartlar ve süreler içinde olmak kaydıyla taraf olanlara tanınan olağanüstü bir yargı yoludur.⁴

Yargılamanın yenilenmesi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53 üncü maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“1. Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

² A. Şeref GÖZÜBÜYÜK: Yönetim Hukuku (Ankara, 1995), s. 200

³ Rıfat ORTAÇ: “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, Yaklaşım Dergisi, 59 (Kasım 1997), s. 66

⁴ Kazım YENİCE, Yüksel ESİN: Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü (Ankara, 1983), s. 735

b) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam hüsurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan ervel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lebine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimnin katılmasıyla karar verilmiş olması,

h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

ı) Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

2. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

3. Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (b) bendinde yazılı sebep için 10 yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için 60 gündür. Bu süreler, dayananın sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.”

1- Yargılamanın Yenilenmesine Konu Edilebilecek Yargı Kararları ve Yargı Mercileri

Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin esas hakkında aldıkları nihai ve kesin hüküm niteliğindeki kararları yargılamanın yenilenmesine konu olabilen kararlardır. Buna karşılık mahkemelerin ara kararları, delil tespiti, işlem den kaldırma, yürütmenin durdurulması, bilgi isteme, dilekçenin reddi, görev ve yetkiye ilişkin merci tayini gibi davanın esasına ilişkin olmayan kararlar ve Danıştay’ın temyiz mercii olarak verdiği bozma ve onama kararları da yargılamanın yenilenmesine konu olmazlar. Konuya ilişkin Danıştay kararlarında; “...Hukuk dilinde esas karar tanımı, yargı yerlerince ilk derece mahkemesi

sıfatıyla verilen ve davanın tarafları arasındaki maddi uyumsuzluğu çözümlleyen kararlar için kullanıldığından, anılan 53 üncü maddenin 1. bendinde sözü edilen Danıştay kararlarından kasdın, Danıştay'ın 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlar olduğu açıktır.

İlk derece mahkemesince işin esası hakkında verilen kararın temyizi üzerine bu başvurunun kanunda yazılı sebepler yönünden incelenerek reddedilmesine ve kararın onanmasına ilişkin Danıştay kararları, temyize konu kararın hukuka uygunluğu yönünden yapılan inceleme sonucu verilmiş kararlardır. Diğer bir anlatımla ilk derece mahkemesince karara bağlanan davanın tarafları arasındaki maddi uyumsuzluğun çözümüyle doğrudan ilgili olmadıklarından, bu kararların esas karar olarak nitelendirilmelerine ve dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istemine konu edilmelerine yasal olanak bulunmamaktadır...'⁵ denilmektedir. Buna göre bir kararın yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilmesi için ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakılan davalarda verilmiş olması gerekir. Dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilecek kararlar;

a) İlk derece yargı yerlerinin vermiş oldukları davanın reddi, dava konusu işlemin iptali, davanın kısmen reddi ve dava konusu işlemin kısmen iptali, çeşitli nedenlerle dava konusu hakkında karar vermeye yer olmadığına ilişkin kararlarla, İYUK'un 15 inci maddesi uyarınca ilk inceleme sonucunda verilen davanın incelenmeksizin reddine ilişkin kararlar,

b) Danıştay dava dairelerinin 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24 üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla gördüğü davalara ilişkin benzer nitelikteki kararlar,

c) Bölge idare mahkemelerinin itiraz başvurusunu kabul ederek, ilk derece idari yargı yerinin itiraza konu olan kararını bozduktan sonra, işin esasına girerek vermiş oldukları benzer kararlardır.⁶

Davayı sonuçlandıran taraf işlemlerinden olan feragat, kabul, sulh kesin hükmün tüm sonuçlarını doğurmasına karşılık bunlar için de yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez.⁷

Doktrinde yargılamanın yenilenmesi talebinin olabilmesi için nihai karar

⁵ Dn. 3. D. 22.04.1998 tarih E. 1998/1136, K. 1998/1337 sayılı kararı. Danıştay Dergisi, 98, 234-235

Dn. 3. D. 15.04.1987 tarih ve E. 1987/667, K. 1987/1052 sayılı kararı. Danıştay Dergisi, 68-69, 282

⁶ Turgut CANDAN: Vergi Suç ve Cezaları (Ankara, 1995), s. 718-719

⁷ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK: Yönetmelik Yargı (Ankara, 1993), s. 411

konusunda tartışma vardır. Bazı yazarlarca yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmek için itiraz ve temyiz yoluna süresi içerisinde gidilmeyerek veya bu yollara müracaat edilip de olumsuz sonuçların elde edilmiş olması gerektiği ileri sürülmektedir.⁸ Ancak Danıştay'ın bir kararında; *“idari mahkemelerin kararlarının, yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar incelenmesinde diğer kanun yollarının tüketilmesinin şart olmadığı”*⁹ belirtilmiştir. İYUK'un 53 üncü maddesinde de Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların, yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar incelenmesi için yasada belirtilen kanun yollarının tüketilerek kesinleşmiş olması gerektiğini gösteren bir hüküm bulunmamaktadır.¹⁰

2- Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri

Yargılamanın yenilenmesi nedenleri İYUK'un 53 üncü maddesinde sayma yolu ile belirlenmiştir. Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabilmek için bu nedenlerden birine ya da birkaçına dayanmak gerekir. Bu nedenlerin dışındaki bir nedenden dolayı bu yola gidilemez. Mahkemeler kıyas yoluyla bunu genişleterek yeni bir sebep ekleme yönünde içtihatla bulunamazlar. Bunun için bir yasa değişikliği gerekmektedir. Aksi takdirde, kesin hükmün kural oluşu ilkesinin bir anlamı kalmaz.¹¹

2.1 Belgenin Karardan Sonra Ele Geçmesi

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden ilki, 53/1. maddenin (a) bendinde, *“Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması”* şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre;

a) Bu belge dava görülürken mevcut olmalıdır. Hüküm verildikten sonra gerçekleşen bir belge, yargılamanın yenilenmesine gerekçe teşkil edemez.

b) Yeni ele geçirilmiş olan belgenin, hükmü etkileyecek (karara müessir) nitelikte olması gerekir. Yani, bu belge davada ibraz edilmiş olsaydı dava yargılamanın yenilenmesini talep eden tarafın lehine sonuçlanacak idi ise yargılamanın yenilenmesine sebep teşkil edebilir.

c) Bu yeni belgenin hükmün verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması

⁸ Kazım YENİCE, Yüksel ESİN: a.g.e. s. 740.

Yılmaz ÖZBALCI: Vergi Davaları (Ankara, 2000), s. 576

⁹ Dn. 10. D. 29.05.1986 tarih ve E. 1985/301, K. 1986/1330 sayılı kararı.

¹⁰ Rifat ORTAÇ: a.g.m. s. 68

¹¹ Ramazan ÇAĞLAYAN: “İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı”, www.idare.gen.tr/caglayan-yenileme.htm, 25.10.2004

gerekir. Hüküm verilmeden önce ele geçirilmiş olup mahkemeye sunulmayan belgeler, yargılamanın iadesi sebebi teşkil edemez.

d) Bu yeni belgenin, dava sırasında ya zorlayıcı sebep ya da lehine hüküm verilen tarafın eyleminden dolayı elde edilememiş ve mahkemeye sunulamamış olması gerekir.¹²

2.2 Karara Esas Alınan Belgenin Sahteliği

İYUK 53/1-b maddesinde “*Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,*” denilmektedir. Buna göre;

a) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine, hükümden sonra bir mahkeme kararıyla hükmedilmiş olması,

b) Hükme esas alınan belgenin sahteliğinin, hüküm lehine olan tarafça, bir mahkeme ya da resmi makam huzurunda ikrar edilmiş olması gerekir.

c) Senedin sahteliği hakkındaki mahkeme kararı, hükümden önce verilmiş olmakla birlikte, yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan taraf bunu hükümden sonra öğrenmiş ise, bu da yargılamanın yenilenmesi sebebini teşkil eder. Belgedeki sahteliğin, yararına hüküm verilen kişi ya da üçüncü bir kişi tarafından yapılmış olmasının önemi yoktur.

2.3 Karara Esas Alınan İlamın Ortadan Kalkması

Bir dava görülürken, kesin delil olarak mahkemeye bir ilam (mahkeme kararı) sunulmuş olup, mahkeme de bu ilamı esas alarak kararını vermiş olması durumunda, karara esas olan bu ilamın kesin bir hükümle (mahkeme kararı) bozularak ortadan kalkması da yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden birisidir. (m. 53/1-c)

2.4 Bilirkişinin Bilerek Gerçeğe Aykırı Rapor Vermesi

Yargılamanın yenilenmesinin sebeplerinden birisi de, hükme esas alınan bilirkişi raporunun gerçeğe aykırı olduğunun mahkeme kararıyla tespit edilmesidir (m. 53/1-d). Bu durumun yargılamanın iadesine sebep teşkil etmesi için iki durumun birlikte gerçekleşmesi gerekir.

a) Bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı rapor verdiğinin mahkemece

¹² A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, Turgut TAN: İdare Hukuku, C. II, İdari Yargılama Hukuku, (Ankara, 1999), s.1084

karar altına alınmış olması,

b) Gerçeğe aykırı olduğu mahkeme kararıyla belirlenen bilirkişi raporunun, esas davada hükme esas olarak alınmış olması gerekir.

2.5 Hile Kullanılmış Olması

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden bir diğeri, lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olmasıdır (m. 53/1-e). Bu sebebin gerçekleşmesi için iki durum bir arada bulunmalıdır.

a) Söz konusu hilenin, lehine karar verilen tarafça kullanılması gerekir. Gerçekte var olan vakıaların bilerek gizlenmesi, veya sahte vakıalara dayanarak karşı tarafın yanıltılması, tebligatlarda hile yapılması, karşı tarafın vekili ile olan yazışmaların ele geçirilerek bunları kullanması gibi durumlar bu anlamda hileleri oluşturur.¹³

b) Hilenin karara etkisi olması gerekir. Bu hilelerin başka bir mahkeme tarafından tespit edilmesi gerekmez, doğrudan doğruya yargılamanın yenilenmesi talebini inceleyen mahkemede dikkate alınıp sonuçlandırılır.

2.6 Vekil veya Yasal Temsilci Olmayan Kimselerle Davanın Karara Bağlanmış Olması

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden altıncısı, vekil ya da kanuni temsilci olmayan kimseler ile davaya bakılıp karara bağlanmasıdır (m. 53/1-f). Bu düzenlemenin amacı, kendisini yargı önünde usulüne uygun olarak temsil ettiremeyen taraf aleyhine verilmiş hükmün yeniden gözden geçirilmesini ve bir yanlışlık varsa bunun düzeltilmesini sağlamaktır. Burada sadece davanın vekil ya da kanuni temsilci olmayan kişiler ile görülmüş olması yeterlidir. Bu sakatlığın hükmü etkilemiş olup olmaması araştırılmaz.

2.7 Çekinme

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin birisi de davadan çekinmeye mecbur olduğu halde hakimın davayı görüp karara bağlamasıdır (m. 53/1-g). Bu halde, hakimın davaya bakmış olmasının hükmü etkileyip etkilemediğine bakılmaz. Toplu mahkemelerde, hakimın birisinin bu kapsamda olması, yargılamanın yenilenmesi için yeterli olur.

2.8 Birbirine Aykırı Hüküm Verilmiş Olması

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden sonuncusu ise, birbirine aykırı

¹³ Baki KURU: Hukuk Muhakemeleri Usulü (İstanbul, 2001), s. 5210

iki hükmün ortaya çıkması durumudur (m. 53/1-h). Çelişik hükümlerin varlığı sebebinin gerçekleşmesi için, şu şartların bir arada bulunması gerekir.

- a) Ortada bir mahkeme kararı bulunmalıdır.
- b) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bu konu hakkında yeni bir mahkeme kararı verilmiş olmalıdır.
- c) Kanuni bir dayanak olmamasına rağmen, ikinci kararın birinci karara aykırı olması gerekir.
- d) Birinci karara aykırı olan ikinci karar, ya aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından verilmiş olmalıdır.

Yargılamanın yenilenmesi yoluna gidebilmek için iki kararın da kesinleşmiş olması gerekir.

Ortada bir kesin hüküm varken, verilmemesi gereken ikinci hükme karşı yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilir. Şu duruma göre, ikinci hüküm lehine olan tarafın, yargılamanın yenilenmesi bakımından hukuki yararının bulunmadığının kabulü gerekir. Kısaca sadece ikinci hüküm için yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilebilir.

Adli mahkemeler ile idari mahkemeler arasında oluşan çelişik kararlar için yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemeyeceği, bunlar hakkında hüküm uyumsuzluğunun giderilmesi için Uyuşmazlık Mahkemesine başvurulacağı kabul edilmektedir.¹⁴

3- Yargılamanın Yenilenmesinde Süre

Yargılamanın yenilenmesi isteminde süre İYUK'un 53 üncü maddesine göre; tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde ikinci kararın kesinleştiği tarihten itibaren 10 yıl, hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için de 60 gündür. Bu süreler, belgenin sonradan ele geçirilmesi durumunda belgenin ele geçirildiği, belgenin sahteliği durumunda sahtelik hakkındaki hükmün kesinleştiği, karara esas alınan ilamın ortadan kalkması halinde ilamın kesin bir

¹⁴ Baki KURU: a.g.e. s. 5226

biçimde ortadan kalktığı öğrenildiği, bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor vermesi halinde mahkumiyet kararının kesinleştiği, hile durumunda hilenin ortaya çıktığı, davanın yetkisiz kimselerle görülme durumunda kararın aleyhine karar verilen kişiye tebliğ edildiği ve çekinme durumunda da kararın yazılı olarak bildirildiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.

4- Yargılamanın Yenilenmesi İsteminde Taraflar

Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunma yetkisi asıl davanın taraflarına aittir. Davanın taraflarından olmayan bir kimse yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunamaz. Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabilmek için hukuksal bir menfaat bulunmalıdır. Lehine karar verilmiş olan taraf, hukuki yararının olmaması nedeniyle yargılamanın yenilenmesi yoluna başvuramaz.¹⁵

Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunan tarafın, dilekçesinde karşı tarafı da belirtmesi gerekir. Yargılamanın yenilenmesine konu olan karardan yararlanan taraf, karşı taraf olarak gösterilir.

5- Yargılamanın Yenilenmesi İsteminin İnceleneceği Yargı Yeri

Yargılamanın yenilenmesi istemleri, kural olarak esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesince karara bağlanır. Danıştay tarafından temyizen incelenmiş kararlarda da esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesine başvurulur.¹⁶

6- Yargılamanın Yenilenmesi İsteminin İncelenmesi ve Karara Bağlanması

Yargılamanın yenilenmesi başvurusu dava dilekçesi için öngörülen usul kurallarına uygun olarak hazırlanan dilekçe ile yapılır. Dilekçe karşı taraf sayısından bir fazla olacak şekilde düzenlenir. Dilekçede özellikle yargılamanın yenilenmesi gerekçeleri açıklanır ve yargılamanın yenilenmesini gerektiren sebeplerin gerçekleşme tarihi gösterilerek buna ilişkin belgeler eklenir. Vekilin yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmesi için vekaletnamesinde bu konuda açık yetkisinin olması gerekir.

Yargılamanın yenilenmesi dilekçesi esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesine verilir ve istem bu mahkemece karara bağlanır. Duruşma yapılması ilgili daire veya mahkemenin takdirindedir. Mahkeme gerekçeleri yerinde bulursa

¹⁵ Şükrü KIZILOĞ: “Yargılamanın Yenilenmesi-3”, Hürses, 16.08.1996, s. 5

¹⁶ Dn. 3. D. 22.04.1998 tarih E. 1998/1136, K. 1998/1337 sayılı kararı. Danıştay Dergisi, 98, 234-235

davaya yeniden bakarak karar verir, değilse istemi reddeder. İstemın kabulü üzerine mahkeme iki şekilde karar verebilir. Yargılamanın yenilenmesi nedeni bulunsa bile ya eski kararını doğru bulur ve yineler ya da eski kararının bir bölümünü veya tümünü değiştirir. Bu durumda yeni karar eski kararın yerini alır.¹⁷ Bu yeni karara karşı temyiz yoluna gidilebilir. Ancak aynı nedene dayanılarak yargılamanın yenilenmesi yoluna ikinci kez başvurulamaz.

7- Yargılamanın Yenilenmesine İlişkin Özel Hükümler

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin özel hükümler İYUK'un 55 inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre; İstemın ilişkin olduğu konu başka bir yargı yerinin görevine girmişse, ilk kararı kendi almamış olsa bile yargılamanın yenilenmesi istemini bu daire veya mahkeme karara bağlar. Dilekçe karşı tarafa tebliğ edilir ve gelen savunmadan sonra istem incelenerek kanunda yazılı sebepler varsa davaya yeniden bakılır. İstem kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise reddedilir.

KANUN YARARINA TEMYİZ

Bölge idare mahkemesi kararlarıyla, vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip de temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edebilirler. Bu durumda kanun Danıştay Başsavcısına kararı kanun yararına temyiz başvurusu hakkı vermiştir. Bu yolun kabul edilmesinin nedeni hukuka aykırı bir içtihadın yerleşmesini önlemektir.¹⁸

Kanun yararına temyiz, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51 inci maddesinde, kararlara başvuru yollarından biri olarak şu şekilde düzenlenmiştir:

“1. Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

2. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

¹⁷ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK: a.g.e. s. 415

¹⁸ Mehmet Tahir UFUK: “Ülkemizde Vergi Yargısı”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, sayı 362, (Şubat 2002), s.102

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazetede yayımlanır.”

1- Kanun Yararına Temyize Konu Olabilen Kararlar

Bölge İdare Mahkemesi Kararları ile İdare ve Vergi Mahkemesinin Danıştayca incelenmeden kesinleşen kararları ile Danıştay Dairelerince ilk derecede verilip temyiz incelemesinden geçmeyen kararlar kanun yararına temyiz yoluyla Danıştayca incelenebilir. Bu yüzden, Danıştay'da temyizen incelenmiş olan mahkeme kararlarının kanun yararına temyize konu edilmesi mümkün değildir.

Kararlar, temyiz kabiliyeti olmadığı veya temyiz kabiliyeti bulunduğu halde taraflarca temyiz yoluna başvurulmadığı için ya da temyiz yoluna başvurulduğu halde temyiz dilekçesinin reddi yüzünden temyiz incelemesinden geçmemiş olabilir. Bölge İdare Mahkemesince itiraz üzerine verilen kararların Danıştayca incelenmesi söz konusu olmadığından bu kararların tümü hakkında kanun yararına temyiz yoluna gidilebilir. İYUK'un 45 inci maddesine göre dosyadaki bilgilerin yeterli görülmesi sebebiyle veya itirazın sadece hukuki noktalara inhisarı sebebiyle işin esası hakkında verilen kararlar ile Bölge İdare Mahkemesinin gerekli inceleme ve araştırmayı bizzat yaparak verilen kararları arasında bir fark yoktur. İdare ve vergi mahkemesince verilen kararlardan temyiz edilmeyerek kesinleşenler ile süresi geçtikten sonra temyiz edilmeleri sebebiyle temyiz istemleri incelenmeden reddedilen dosyalar arasında kanun yararına bozma isteminde bulunmada bir fark yoktur. Zira, bu yola başvurulmasında temel kural dosyanın Danıştayca esastan temyizen incelenmemiş olmasıdır. İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlar, itiraza gidilmeden kesinleşmiş olsa bile kanun yararına temyiz edilemez. Bunlar bakımından kanun yararına temyiz, ancak itiraz konusu yapıp, bölge idare mahkemesince onanma halinde bölge idare mahkemesi kararı itibarıyla söz konusu olacaktır.¹⁹

2- Kanun Yararına Temyiz Nedenleri

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51 inci maddesinde kanun yararına temyiz nedenleri sınırlı olarak sayılmıştır. Yukarıda ifade edilen yargı kararlarından, nitelik olarak yalnız yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler kanun yararına temyiz olunabilir. Konu ile ilgili bir Danıştay kararında;

“...Kanun yararına bozma sebepleri, kanunda temyiz sebepleri kadar geniş bir şekilde düzenlenmemiştir. Temyiz sebepleri arasında yer alan “hukuka aykırılık” kanun

¹⁹ Yılmaz ÖZBALCI: a.g.e. s. 568

*yararına bozmada tek sebep olarak kabul edilmiştir. Bu durumda, yargılamada usul hükümlerine riayet edilmemiş olması, ancak hukuka aykırı bir sonucun karar haline gelmesinde, kanun yararına bozma sebebidir. Yoksa mücerret usul hükümlerine uyulmamış olması tek başına kanun yararına bozma sebebi olarak yeterli değildir...*²⁰ denilmek suretiyle sonucu etkilemeyen usul hatalarının kanun yararına bozma sebebi olmadığı belirtilmiştir.

Maddi olaylara dayanılarak kanun yararına temyiz incelemesi yapılamaz. Zira, kanun yararına temyizde olay denetimi değil, tarafların hukukunu etkilemeyen, soyut bir hukuki denetim söz konusudur. Bu yüzden mahkemece yapılan maddi olay değerlendirilmesi hukuki incelemede tartışmasız veri olarak alınmalıdır.²¹

3- Kanun Yararına Temyizde Yetki

Kesinleşmiş bir ilk derece mahkeme kararına karşı kanun yararına temyiz istemi ile başvurma hususundaki yetki, yalnız Danıştay Başsavcısına tanınmıştır. Danıştay Başsavcısı bu yola ya re'sen veya ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine başvurabilir.

İlgili bakanlığı ise, karara konu edilen maddi olayın ilgili olduğu bakanlık olarak anlamak gerekir. Başka bir bakış açısıyla da idari davaya taraf olan idarenin hiyerarşisi içinde bulunduğu bakanlığı veya vesayet makamı olan bakanlığı ifade ettiği söylenebilir.

İlgili bakanlığın istemi üzerine, kural olarak Başsavcının başvuruda bulunma zorunluluğunu kabul etmek gerekir. Usule ilişkin sebeplerle veya konuyla ilgili olarak daha önce verilmiş Danıştay kararları sebebi ile Başsavcı bu yoldan imtina edebilir. Ancak hukuki yorum farklılıkları sebebi ile ilgili bakanlık istemine karşın bu yola başvurulmaması söz konusu olmamalıdır. Bozma kararlarının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir. Burada ilgili bakanlık başsavcılığa başvuran bakanlık olabileceği gibi bunların yanında başsavcılıkça ilgili görülen bakanlıklar da olabilir.²²

4- Kanun Yararına Temyizin Sonuçları

Kanun yararına temyiz incelemesi sonunda verilen bozma kararları üzerine, kararı vermiş olan mahkemece ilgili davaya yeniden bakılmaz. Ayrıca,

²⁰ Dş. 4. D. 11.06.1985 tarih E. 1985/214, K. 1985/1711 sayılı kararı. Resmi Gazete, 03.08.1985- 18831

²¹ A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, Güven DİNÇER: İdari Yargılama Usulü. (Ank., 1996), s.925-926

²² A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, Güven DİNÇER: a.g.e. s. 926-928

ilgili mahkeme kanun yararına bozulan karara karşı ısrar da edemez. Kanun yararına temyiz kararları üzerine ilgili mahkemelerce verilecek herhangi bir karar veya yapılacak herhangi bir işlem söz konusu değildir.

Kanun yararına temyiz kararı, tarafların hukuki durumlarını ve daha önce kesinleşmiş bulunan hükmün hukuki sonuçlarını etkilemez. Bozmaya konu olan, 2577 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen, Bölge İdare Mahkemesi, İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi kararları ile Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilen kararlar, kesin hükmün bütün sonuçlarına sahiptirler.

Kanun yararına temyiz istemlerinin yanında 2577 sayılı Yasanın 52. maddesine göre temyiz sebebi ile yürütmenin durdurulması istenemez. Çünkü, bu inceleme tarafların hukuki durumunda etki ve değişiklik yapmayacağı gibi, temyize yetkili Danıştay Başsavcısı da davada taraf değildir.

Kanun yararına temyiz istemleri üzerine verilen kararlar, karar düzeltmesine veya yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar. Kanun yararına temyiz yolu olağanüstü ve özel bir kanun yolu olup bu konuda kanunun diğer hükümlerinin uygulanması sınırlandırılmıştır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Sürekli gelişen ekonomik ve sosyal hayatı takip etmek durumunda olan vergi hukuku dinamik bir hukuk dalıdır. Vergi mevzuatının çok sık değişiklik geçirmesi yeni bir takım vergi uyumsuzluklarını da beraberinde getirmektedir. Ayrıca bu mevzuatın karışık olması, vergi idaresinin iyi organize edilmemiş olması ve vergi ödememe eğiliminde olan mükelleflerin çıkardığı suni uyumsuzluklar da vergi uyumsuzluklarını dolayısıyla kanun yollarının kullanımını arttırmaktadır.

Uyumsuzlukların yargı mercilerinde çözümlenmesi aşamasında taraflar hep kendilerini haklı gördüklerinden ve mahkeme kararlarını kendi menfaatleri ve görüşleri doğrultusunda yorumlama eğiliminde olduklarından kararlar ne kadar adil olurlarsa olsunlar tarafları tatmin etmeyebilir.²³ Bunun yanında bazen de mahkeme veya hakim, bilgisizlik, tecrübesizlik veya işlerin çokluğu yüzünden yeteri kadar dosyayı inceleyememe, araştıramama gibi nedenlerle usule ve hukuka aykırı kararlar verebilir. Delillerin takdirinde, hukuk kurallarının yorumunda ve uygulamasında yanılmış veya hata etmiş olabilir.²⁴ Bu durumun düzeltilmesi ve

²³ Yusuf KARAKOÇ: Vergi Yargılaması Hukuku (İstanbul, 1995), s. 229

²⁴ Zehra ODYAKMAZ: a.g.e. s.5

adalet ve hakkaniyetin sağlanması da ancak kanun yollarına başvuru ile sağlanabilir.

Bir yargı kararı, yasalarda belirlenen usullere uygun olarak verildikten ve kanun yollarından geçerek veya bunlara ilişkin başvuru süreleri sona ererek kesinleştikten sonra değişmez bir nitelik kazanır. Yargı kararlarının bu değişmezlik kuvvet ve niteliğine “kesin hüküm” (muhkem kaziye) denilmektedir. Yargı yerlerinin bu şekilde verdiği karar kesin hüküm halini alınca, gerçeğe uymasa bile, hukuksal gerçek olarak kabul edilir. Ancak bu kuralın mutlak olarak uygulanması her zaman adaletli bir sonuç doğurmayabilir. Kararın gerçeğe aykırı olduğu, kesin hükümden sonra yeniden bir yargılama yapılmasını haklı gösterecek önemde bir hatanın yapılmış olduğu sonradan anlaşılabilir. Bu durumda ortada bir kesin hüküm olduğu öne sürülerek, kararın olduğu gibi bırakılması, yeni bir haksızlık doğurur. Beşeri faaliyetlerde hata ihtimali daima mevcuttur. Yasal düzenlemeler tek başına hata ihtimalini tamamen ortadan kaldıramazlar. Yargılama faaliyeti sonucunda verilen hükümde hata yapılmışsa, hüküm gerçeğe aykırılık teşkil ediyorsa, kesin hükmün bu gerçeğe tercih edilerek başka bir adaletsizliğe yol açılması hukuk aleminde telafisi çok güç hatta imkansız yaralar açar. İşte bu gibi durumlarda, kanunda sayılmış sebeplere dayanılarak, kesin hükmün ortadan kaldırılarak davanın yeniden görülmesini sağlamak üzere, olağanüstü bir kanun yolu olarak yargılamanın yenilenmesi müessesesi hukuk sistemlerinde kabul edilmiştir. Yargılamanın yenilenmesi için daha önce verilmiş bir yargı kararı olması ilk şarttır. Ancak bu yargı kararı için bütün kanun yollarının tüketilmiş olma şartı ile ilgili bir hüküm İYUK’un 53 üncü maddesinde bulunmamaktadır. Doktrinde karşı görüşler olmasına rağmen Danıştay da bu doğrultuda karar vermiştir ve kanaatimizce yerinde bir karardır.

İYUK’un 53 üncü maddesinde yargılamanın yenilenmesi sebepleri tahdidi (sınırlı) olarak sayıldığından mahkemeler, kıyas yoluyla bunu genişleterek yeni bir sebep ekleme yönünde içtihatla bulunamazlar. Bunun için bir yasa değişikliği gerekmektedir. Aksi takdirde, kesin hükmün kural oluşu ilkesinin bir anlamı kalmayacaktır.

Doktrinde, davaya doğrudan uygulanan kanunun, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi yahut yasama organınca kaldırılması, değiştirilmesi, daha sonra yapılan bir yasa ile zımnen ilga edilmesi gibi durumların birer yargılamanın yenilenmesi sebebi sayılması gerektiği hususunda görüşler mevcuttur.²⁵ Ancak bu görüşlere katılmak mümkün gözükmemektedir. Hukukta, mevzuatın yürürlükte

²⁵ Ramazan ÇAĞLAYAN: a.g.m.

oldukları zaman dilimi içerisinde meydana gelen olaylara uygulanacağı bir kaidedir. Dolayısıyla daha önceki cari olan mevzuata göre sonuçlanan bir davanın mevzuat değiştikten sonra yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar görülmesi hukuk mantığına terstir ve böyle bir uygulama kanunların sürekli değiştiği bir ortamda içinden çıkılmaz sonuçlar doğurur.

Avrupa Birliği süreci içerisinde, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarının davacının lehine olması durumunda yargılamanın yenilenmesi nedeni sayılması hususu uzun zamandır doktrinde tartışılmaktaydı. İYUK'da Temmuz 2003'te son yapılan değişiklikte, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince hukuka aykırı olduğu saptanan bir idari tasarrufun hukuksal sonuçlarının yargılamanın yenilenmesi yoluyla hukuk aleminden kaldırılmasının sağlanması gerçek bir hukuk devleti olma yolunda atılmış önemli bir adım olmuştur.

Kanun yararına temyizın amacı, hukuk kurallarının belirli bir doğrultuda uygulanmasını sağlayarak benzeri davalarda mahkemelerin aynı hukuki yanlışlıkları yapmalarını önlemek ve bu nedenle kanun yararına bozulmuş bile olsa, kesinleşmiş karar hükmünü yürütmektir. Kanun yararına temyiz müessesesinin amacına ulaşması bakımından kanun yararına temyiz edilip bozulan kararları müteakip, hukuk devletinde yer alan bir idarenin, kanun yararına bozulan karara uygun yeni bir idari işlem tesis ederek ilgililerin hukuki durumlarını değerlendirmesi ve gerekirse idari işlemi düzeltme yoluna gitmesi gerekmektedir.

Kanun yararına temyiz kararının Resmi Gazetede yayımlanması ile de uygulanan hukuk kuralının ülkenin her yanında aynı şekilde anlaşılmasını sağlamak amacı güdülmüştür.

Aynı şekilde kanun yararına temyiz yoluna başvuru imkanının sağlanması ile, özellikle temyiz edilemeyerek kesinleşen mahkeme kararlarının hukuksal denetimi sağlanmakta ve bu suretle ülke çapında hukuk birliğinin oluşturulmasına katkıda bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKSOY**, Şerafettin. Türk Vergi Yargısı ve Vergi Yargısı Sistemi. (İstanbul, 1990).
- BULUT**, Mehmet. “Yargılamanın Yenilenmesi İstemlerinde Duraksamalı Hususlar”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi. 304, (Eylül 1995).
- CANDAN**, Turgut. Vergi Suç ve Cezaları. (Ankara, 1995).
- ÇAĞLAYAN**, Ramazan. “İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı”, www.idare.gen.tr/caglayan-yenileme.htm.
- GÖZÜBÜYÜK**, A. Şeref. Yönetim Hukuku. (Ankara, 1995).
- GÖZÜBÜYÜK**, A. Şeref. Yönetimsel Yargı. (Ankara, 1993).
- GÖZÜBÜYÜK**, A.Şeref; Güven **DİNÇER**. İdari Yargılama Usulü. (Ankara, 1996).
- GÖZÜBÜYÜK**, A. Şeref; Turgut **TAN**. İdare Hukuku, C. II, İdari Yargılama Hukuku. (Ankara, 1999).
- KARAKOÇ**, Yusuf. Vergi Yargılaması Hukuku. (İstanbul, 1995).
- KIZILOT**, Şükrü. Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları. (Ankara, 1999).
- KIZILOT**, Şükrü. “Yargılamanın Yenilenmesi-3”, Hürses. (16.08.1996).
- KURU**, Baki. Hukuk Muhakemeleri Usulü. (İstanbul, 2001).
- ODYAKMAZ**, Zehra. Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları. (İstanbul, 1993).
- ORTAÇ**, Rıfat. “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, Yaklaşım Dergisi. 59, (Kasım 1997).
- ÖZBALCI**, Yılmaz. Vergi Davaları. (Ankara, 2000).
- SAĞLAM**, Mehmet. “Kanun Yollarında Süre”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi. 274, (Haziran 1998).
- UFUK**, Mehmet Tahir. “Ülkemizde Vergi Yargısı”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi. 362, (Şubat 2002).
- YALÇIN**, Türkan. “Vergi Yargısında Kesin Hüküm”, Mali Hukuk Dergisi. 37, (Ocak-Şubat 1992).
- YENİCE**, Kazım; Yüksel **ESİN**. Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü. (Ankara, 1983).

TÜRKİYE’DE KAMU HARCAMALARININ SON BEŞ YILININ HARCAMA TÜRLERİNE GÖRE İNCELENMESİ

M. Hakan ÖZBARAN*

Giriş

İnsanların toplu halde yaşamaları, toplu yaşamın gerektirdiği bazı ihtiyaçların karşılanması gereğini ortaya koymuştur. Yıllar içinde söz konusu ihtiyaçların niteliği ve kapsamı değişmiş, beklentiler doğrultusunda talepler de artmıştır. Farklılaşan, çeşitlenen ve kapsamı genişleyen bu taleplerin karşılanması için de gittikçe yükselen miktarlarda harcama yapılması önemli bir zorunluluk haline gelmiştir.

Ödemesi para şeklinde yapılan, yetkili ve sorumlu kişilerce gerçekleştirilen ve zaman içinde sürekli artma gösteren kamu harcamaları, kamu ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir (Sayar, 1975:26, 27).

Ülkelerin şartlarına göre çeşitlilik gösteren kamu harcamalarının tasnif edilmesi, farklı kamu hizmetlerine ait harcamaların gruplandırılması ve bu gruplar arasında kıyaslamalar yapılabilmesinde; artan kamu harcamalarının hangi alanlara doğru kuvvetli, hangi alanlara doğru yavaş veya gerileyen bir akımla yöneldikleri konusunda bizlere fikir verebilmektedir.

Tüm dünya genelinde olduğu gibi ülkemizde de kamu harcamaları son dönemde ciddi boyutta artışlar göstermiştir. Gittikçe yükselen kamu harcama rakamları, kaynakların dağılımında, önceliklerin belirlenmesinde ve uygulanmasında kapsamlı incelemelere konu olmuştur.

Türk bütçe sisteminde kamu harcamaları, son döneme kadar, ikili bir yapıyla tasnif edilmiştir: Ekonomik tasnif ve idari-fonksiyonel tasnif. Ekonomik tasnifte kamu harcamaları cari, yatırım ve transfer harcamaları olarak ayrıma tabi tutulmuşken idari-fonksiyonel tasnifte ise, faaliyetlerin yerine getirilmesinde ve sürdürülmesinde “hizmeti” esas alan bir yaklaşım benimsenerek kamu harcamaları, gerçekleştirilen hizmetlere göre (eğitim, sağlık, savunma, genel idare vb.) ayrıma tabi tutulmuştur.

* Sayıştay Başdenetçisi.

2004 yılında uygulanmaya başlanan analitik bütçe kod sistemi ise dört farklı sınıflandırma sistemine dayanmaktadır: Kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma.

Ülkemizde kamu harcamalarının niteliklerini, büyüklüklerini ve kapsamını değerlendirmede bu tasniflere uygun inceleme yapılması, konunun anlaşılması ve gelecek yıllara ışık tutması açısından son derece önemlidir.

Bu çalışmada kamu harcamalarının 1999-2004 dönemindeki gelişmesi üzerine inceleme yapılırken, kamu harcamalarının hem toplam hem de yukarıda belirtilen tasniflere ilişkin büyüklüklerin; harcamaların kendi içindeki gelişmesinin yanında Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH)’ya göre gelişmesi de tartışılmaya çalışılmıştır.

1. GSMH ve Kamu Harcamaları

Ülkemizde son beş yıllık dönemde kamu harcamalarının ulaştığı seviyeyi belirlemek için, öncelikle konsolide bütçe harcamalarının¹ GSMH içindeki payının belirlenmesi gerekmektedir.

Tablo 1’de konsolide bütçe harcamalarının başlangıç yılı ödenekleri ile birlikte gerçekleşme miktarları belirtilmiş ve gerçekleşen konsolide bütçe harcamalarının GSMH’ya oranı gösterilmiştir.

1999 yılında konsolide bütçe harcamalarının GSMH’ya oranı %35,88 iken bu oran; yüksek enflasyon, kamunun finansman açıkları ve bu açıkların kapatılabilmesi için yapılan iç ve dış borçlanmanın yüksek faiziyle birlikte ortaya çıkan mali krizlerle 2001 yılında %45,66’ya yükselmiştir. Uluslararası Para Fonu (IMF) ile yapılan stand-by anlaşması çerçevesinde uygulanan politikaların etkisiyle 2002’de %42,30’a; 2003 yılında ise %39,38’e gerilemiştir. 2004 yılında ise konsolide bütçe harcamalarının GSMH’ya oranının %35,89 seviyelerine indirilmesi programlanmıştır.

¹ Konsolide bütçe harcamaları, genel devlet içinde yer alan merkezi devlet kuruluşları ile katma bütçeli kuruluşların harcamalarını içermektedir. Bununla birlikte kamu harcamaları sadece konsolide bütçe harcamalarından ibaret olmayıp, kamu hizmeti gören tüm kurumların harcamaları kamu harcaması niteliğindedir. Bu kurumların bütçeleri çoğu zaman konsolide bütçe dışında idare edilmektedir. Bu nedenle kamu harcamalarının ciddi ve net ölçüde hacminin, sınırlarının belirlenmesi ve ölçülmesi zordur. Ancak genel gelişme hakkında bilgi vermesi açısından konsolide bütçe harcamalarının gelişimini izlemek, harcamaların ne yönde ve hangi hacimde gelişme gösterdiğini bilmek açısından önem arzemektedir.

Tablo 1: Konsolide Bütçe Harcamaları Tutarı ve GSMH’ya Oranı (1999-2004)

(Milyar TL)

Yıllar	Başlangıç Ödeneği	Gerçekleşen Harcamalar	GSMH (Cari Fiy.)	K. B. H. / GSMH
1999	27.143.467	28.084.685	78.282.967	%35,88
2000	46.713.341	46.705.028	125.596.129	%37,19
2001	48.359.962	80.579.065	176.483.953	%45,66
2002	98.131.000	115.682.350	273.463.000	%42,30
2003	145.949.120	140.454.842	356.692.000	%39,38
2004	150.658.129 **	-	419.692.000*	%35,89
* Program				
** 2004 yılı bütçe ödeneği				
Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (1990-2003) Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri; 2004 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi				

Her ne kadar dönem başı ve sonu itibariyle GSMH’ya göre bütçe harcamalarında artış olmadığı iddia edilebilirse de; 1990-1998 yılları arasında konsolide bütçe harcamalarının GSMH’ya oranının ortalama %27,7 olduğu hatırlanırsa, son dönemde toplam kamu kesimi içinde harcamaların payının yaklaşık %40 oranında yükseldiği ve ortalama %39,3 rakamına ulaştığı gözden kaçırılmamış olacaktır.

1998 yılının ikinci yarısından itibaren hızla yükselen faizler, kamu kesimi üzerindeki finansman yükünü artırmış; borçlanma ve yüksek faiz politikaları, kamu bankalarının görev zararlarının tasfiyesi ve fondaki bankaların mali yapılarının düzeltilmesi gayretleri nedeniyle konsolide bütçe harcamalarının (özellikle de transfer harcamalarının) GSMH içindeki payı artmıştır.

Ayrıca 2002 yılının ikinci yarısından itibaren yaşanan belirsizlik ve erken seçim ortamı da kamu mali dengesini olumsuz yönde etkilemiştir (Yıllık Ekonomik Rapor, 2003:74).

2. Ekonomik Tasnife Göre Kamu Harcamaları

En genel anlamda ekonomik tasnif, kamu harcamalarının ekonomik etkilerine göre ayrıma tabi tutulmasıdır. Literatürde farklı ekonomik tasnifler de yapılmakla birlikte, bütçe sistemimize göre ekonomik tasnif “cari harcamalar”, “yatırım harcamaları” ve “transfer harcamaları” olarak ele alınmaktadır.

Cari harcamalar, ele alınan dönemde gayri safı milli hasılaya (GSMH) katkıda bulunan ve o dönemde tüketilen harcamalardır. Bu harcamalar, ekonominin varolan üretim kapasitesini kullanmak için gerekli mal ve hizmetlerin satın alınmasına yönelik olarak yapılmaktadır (Ulutürk, 1998:114). Bu bakımdan, bir hizmet veya işgücü, bir mal veya eşya karşılığında yapılan ödemeler olarak da tanımlanırlar (Erginay, 1973 -1974:80).

Cari harcamalar, nitelikleri itibariyle her yıl tekrarlanma görünümündedirler ve faydaları döneminde yok olan giderler olarak kabul edilirler (Akdoğan, 2003:86). Personel giderleri, mal bedelleri, aydınlatma ve su giderleri, kırtasiye, kira, bakım ve küçük onarım vb. giderler cari harcama niteliğindedir.

Ancak bazı kamu harcamalarının etkileri döneminde yok olmadığı, gelecek dönemlere de geçtiği halde, bunların nesnel varlıklar halinde olmamaları, cari harcamalar olarak nitelendirilmelerine neden olmaktadır. Örneğin, eğitim ve sağlık harcamalarının bir üretici güç olarak insan üzerinde gelecek dönemlere de kalıcı etkileri olduğu halde, bunlar kamu muhasebesinde cari harcama sayılmaktadır. Bunlara insan sermayesine yatırım ya da kalkınma carisi de denilmektedir (Bulutoğlu, 1981:219)

Yatırım harcamaları, üretimi artıran, üretkenliği olumlu yönde etkileyen, kaynakların daha iyi kullanılmasını sağlayan, üretim faktörlerinin verimliliğini çoğaltan, çoğu dayanıklı mal niteliğinde ve faydası birden fazla yıla yaygın mallara yapılan harcamalardır (Gürsoy, 1975:132). Bir başka ifadeyle, üretim araçlarını ve dolayısıyla üretim kapasitesini artırmak için yapılan; bir veya birkaç defa kullanmakla tükenmeyen mallar için yapılan harcamalar, yatırım harcamalarıdır (Erginay, 1973 -1974:184).

Yatırım harcamaları faydası uzun dönemli harcamalardır. Yollar, yapılar, barajlar, tesisler, büyük onarımlar, kamulaştırma giderleri vb. bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Yatırım harcamaları, ele alınan dönemde, GSMH’ya katkıda bulunmakla birlikte, kamu sektöründe sermaye birikimine de yol açmaktadır. Bu durum yatırım harcamalarını ekonominin toplam talep düzeyi üzerinde ve ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi konusunda önemli etkilere sahip kılmaktadır (Ulutürk, 1998:116).

1930’lu yıllardan itibaren kamu harcamalarının gittikçe önemi artan bir bölümü olan transfer harcamaları, devletin mal veya hizmet gibi bir üretim faktörü elde etmediği; ekonomik, sosyal ve mali nedenlerle satınalma gücünün

bir kısım kişiler veya sosyal gruplara karşılıksız olarak intikal ettirildiği harcamalardır (Öner, Kamu Maliyesi, 1986:34). Satınalma gücünün bu şekilde el değiştirmesi, doğal olarak, transfer harcamalarından yararlananların satınalma güçlerini artırmaktadır. Diğer bir ifade ile, kaynak dağılımı bu yolla yeniden yapılmaktadır.

Transfer harcamalarının en karakteristik özelliği, karşılığında devlete mal ve hizmet ya da üretim faktörü verme zorunluluğunun bulunmamasıdır. Devlet borçlarının faizleri, gazilere ve malullere ödenen maaşlar, sosyal yardımlar, sosyal sigorta yardımları, iktisadi gayeli mali yardımlar, sübvansiyonlar transfer harcamalarına örnek olarak gösterilebilir.

2.1. Cari Harcamalar

Bütçe sistemimizde cari harcamalar, personel ve diğer cari harcama kalemlerinden oluşmaktadır. Personel giderleri kapsamında; aylıklar, sözleşmeli personel giderleri, işçi ücretleri, sosyal yardımlar, ek çalışma karşılıkları, tazminatlar ve ödüller, ödenekler, tedavi yardımı ve cenaze giderleri ile diğer personel giderleri yer almaktadır. Diğer cari harcamalar ise; yolluklar, hizmet alımları, tüketim malları ve malzeme alımları, demirbaş alımları ve diğer ödemelerden oluşmaktadır.

Tablo 2: Konsolide Bütçe Cari Harcamalarının Konsolide Bütçe Harcamalarına ve GSMH’ya Oranı (1999-2004)

(MilyarTL)

Yıllar	Per. Har.	Per.Har /K.B.H	Diğer C. Har.	D.C.H /K.B.H	Toplam C. Har.	T.C.H /K.B.H	T.C.H /GSMH
1999	6.911.927	%24,6	2.260.863	%8,1	9.172.790	%32,7	%11,7
2000	9.978.784	%21,4	3.635.153	%7,7	13.613.937	%29,1	%10,8
2001	15.211.894	%18,9	5.236.128	%6,5	20.448.022	%25,4	%11,6
2002	23.089.184	%19,9	8.018.775	%7,0	31.107.959	%26,9	%11,4
2003	30.209.473	%21,5	8.304.393	%5,9	38.513.866	%27,4	%10,8
2004*	32.186.999**	%21,4	13.849.564	%9,2	46.036.563	%30,6	%11,0
* 2004 Yılı Bütçe Kanunu ** 2004 Yılı Bütçe Kanununda, analitik bütçe sınıflandırmasının bir gereği olarak, “personel harcamaları” ve “sosyal güvenlik prim ödemeleri” ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu rakam toplam tutarı göstermektedir. Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (1990-2003) Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri; 2004 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi							

Tablo 2’de cari harcamaların (personel ve diğer cari) son dönemdeki dağılımı gösterilmektedir. 1999 yılında konsolide bütçe harcamaları içersinde %24,6 paya sahip olan personel harcamaları, 2000 ve 2001 yıllarında düzenli olarak azalmış, 2002 ve 2003 yıllarında ise artış göstermiştir. 2004 yılı bütçe ödenekleri dikkate alındığında ise 2003 yılı seviyesini korumaktadır.

İdari yapılanmadaki değişiklikler, kamu hizmetlerindeki gelişmeler gibi nedenlerle personel sayısı giderek artmış; 1990 yılında 1.709.159 olan konsolide bütçe memur, işçi ve sözleşmeli personel kadro sayısı 2000 yılında 2.210.702 ve 2003 yılında da 2.222.242 olmuştur (2004 Bütçe Gerekçesi, 2003:125). Konsolide bütçeye dahil personel sayısındaki artmaya rağmen personel harcamalarındaki görece azalma, kamu sektöründeki maaş ve ücretlerin 1990’ların sonlarından itibaren baskı altına alındığının bir göstergesi olarak kabul edilmekle birlikte (Sakal, 2003:91), yine son dönemde kamu görevlileri eliyle gördürülmesi gereken bazı kamu hizmetlerinin “hizmet satın alınması” şekline dönüştüğünü de unutmamak gerekmektedir (Şahin, 2002:27). Personel harcamalarının GSMH’ya oranında ise, yıllar itibariyle çok büyük oranlarda değişme söz konusu olmamıştır.

Tablo 2 incelendiğinde, personel harcamalarına göre diğer cari harcamaların daha dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir. 1999 yılında %8,1 payı olan diğer cariler, 2000 ve 2001 yıllarında azalırken, 2002 yılında artış göstermiş; 2003 yılında uygulanan tasarruf tedbirlerinin ve sıkı bütçe politikasının sonucu olarak %5,9 seviyelerinde gerçekleşmiştir. 2004 yılı bütçe ödenekleri dikkate alındığında ise bir önceki yıla göre 3,3 puanlık bir artış söz konusudur.

1999 yılında toplam cari harcamaların GSMH’ya oranı %11,7 iken, yıllar içinde bu oranda büyük değişimler söz konusu olmamış ve 2004 yılında da %11,0 olarak gerçekleşmesi planlanmıştır.

2.2. Yatırım Harcamaları

Yatırım harcamaları, gelecek dönemlere kalan varlıklara yapılan harcamalardır. Dolayısıyla yatırım harcamalarının etkisi kısa dönemde görülmez ve ülke ekonomisinin üzerinde kalıcı ve uzun dönemli etkiler bırakır (Ulutürk, 1998:165).

Tablo 3’te yer alan yatırım harcamaları incelendiğinde; bu harcamaların konsolide bütçe harcamalarına oranının %5,1 ile %5,9 aralığında kaldığı görülmektedir. Yatırım harcamalarının GSMH içindeki payı ise 2000 – 2001 yılları hariç olmak üzere %2 seviyelerinde gerçekleşmiştir. 2004 yılında ise

yatırım harcamalarının konsolide bütçe harcamalarına oranının %5,0; GSMH’ya oranının ise %1,8 olarak gerçekleşmesi hedeflenmiştir.

Tablo 3: Konsolide Bütçe Harcamaları İçinde Yatırım Harcamaları Payının Gelişimi ve GSMH’ya Oranı (1999-2004)

(Milyar TL)

Yıllar	Yatırım Har.	Kon. Büt. Har.	GSMH (Cari Fiy.)	Yat.Har. / K.B.H.	Yat.Har. / GSMH
1999	1.544.427	28.084.685	78.282.967	%5,5	%2,0
2000	2.475.116	46.705.028	125.596.129	%5,2	%2,0
2001	4.149.580	80.579.065	176.483.953	%5,1	%2,4
2002	6.891.836	115.682.350	273.463.000	%5,9	%2,5
2003	7.179.667	140.454.842	356.692.000	%5,1	%2,0
2004*	7.516.734	150.658.129	419.692.000**	%5,0	%1,8
* 2004 Yılı Bütçe Kanunu					
** Program					
Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (1990-2003) Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri					

1990’lı yılların başlarında %14’ler civarında seyreden yatırım harcamaları, 1999 yılından itibaren %5’ler düzeyine gerilemiştir. Son dönemde yaşanan mali krizler ve gittikçe artan bütçe açıkları² nihayetinde kamuda, hemen hemen her yıl, tasarruf politikaları uygulanmış ve yatırım harcamalarında kısıntıya gidilmiştir. Kamu yatırımlarının 1990’lı yıllardan itibaren artırılmaması, bunun da ötesinde yıllık artış oranlarının azaltılması, ekonomide kamu kesimini küçültme politikalarının bir sonucu olarak değerlendirilmektedir (Kepenek, Yentürk, 2000:314).

Ayrıca kamu yatırımlarında, mevcut proje stokunun büyüklüğü, ayrılan kaynakların yetersizliği, proje seçiminde teknik, ekonomik ve sosyal kriterlere ve önceliklere yeterince uyulmaması da resmi makamlarca dile getirilen başlıca sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır (DPT 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2000:31).

² Bütçede gelir gider dengesinin sağlanamaması bütçe açıklarının büyük rakamlara ulaşmasına neden olmuştur. Konsolide bütçe açığı 2000 yılında 13 katrilyon 265 trilyon ; 2001 yılında 29 katrilyon 36 trilyon ; 2002 yılında 40 katrilyon 90 trilyon ve 2003 yılında da 39 katrilyon 815 trilyon olarak gerçekleşmiştir. 2004 yılı bütçe rakamlarına göre ise cari yıl açığının 46 katrilyon 399 trilyon olması hedeflenmektedir.

Zorunlu harcamalar olarak adlandırılan savunma, güvenlik ve personel harcamaları ve iç ve dış borçlanmanın yüksek faizleri dikkate alındığında son dönemlerde bütçenin yatırım bütçesinden çok bir cari harcama ve transfer bütçesi olduğu söylenebilmektedir.

2.3. Transfer Harcamaları

Transfer harcamaları doğrudan milli gelir üzerinde etki meydana getirmeyen ve satın alma gücünün özel şahıslar ve sosyal gruplar arasında el değiştirmesine neden olan harcamalardır (Önder, 1974:32).

Bütçe sistemimizde en önemli transfer harcaması kalemi faiz ödemeleridir. Bunun dışında kurumlara katılma payı, iktisadi transferler ve yardımlar, mali transferler, sosyal transferler, diğer borç ödemeleri, fon ödemeleri, kamulaştırma ve diğerleri olarak bir ayırım yapılmaktadır.

Ülkemizde transfer harcamaları konsolide bütçe harcamaları içinde oldukça önemli büyüklüğe sahiptir. Bu büyüklüğün temel sebebi 1990’lardan itibaren harcamalar içinde özellikle iç ve dış borç faiz ödemelerinin yükselmesidir.

Tablo 4: Konsolide Bütçe Harcamaları İçinde Transfer Harcamaları Payının Gelişimi ve GSMH’ya Oranı (1999-2004)
(Milyar TL)

Yıllar	Transfer Harcamaları	Kon. Büt. Har.	GSMH (Cari Fiy.)	Tran. Har. /K.B.H	Tran.Har. / GSMH
1999	17.367.468	28.084.685	78.282.967	%61,8	%22,2
2000	30.615.975	46.705.028	125.596.129	%65,6	%24,4
2001	55.981.463	80.579.065	176.483.953	%69,5	%31,7
2002	77.682.555	115.682.350	273.463.000	%67,2	%28,4
2003	94.470.194	140.454.842	356.692.000	%67,3	%26,5
2004*	97.104.830***	150.658.129	419.692.000**	%64,4	%23,1
* 2004 Yılı Bütçe Kanunu					
** Program					
*** 2004 Yılı Bütçe Kanununda, analitik bütçe sınıflandırmasının bir gereği olarak, “faiz giderleri”, “cari transferler”, “ sermaye transferi”, “borç verme” ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu rakam toplam tutarı göstermektedir.					
Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (1990-2003) Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri					

Tablo 4 incelendiğinde 1999 yılında transfer harcamalarının konsolide bütçe harcamaları içerisinde payının %61,8 olduğu; bu oranın 2000 ve 2001 yıllarında artış göstererek sırasıyla %65,6 ve %69,5 olarak gerçekleştiği; 2002 yılından itibaren de azalmaya başladığı ve 2003 yılında %67,3 olduğu görülecektir. 2004 yılında bu oranın %64,4 düzeyinde gerçekleşmesi hedeflenmiştir.

Transfer harcamalarının GSMH’ya oranına baktığımızda da bu payların konsolide bütçe harcamalarındaki paylara benzer bir gelişme gösterdiği görülmektedir. 2001 yılında son beş yıllık dönemin en yüksek oranı olan %31,7’ye ulaştıktan sonra transfer harcamalarının GSMH’ya oranının 2004 yılında, son beş yılın en düşük düzeyi olan, %23,1 olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

Son dönemlerde bütçenin bir nevi transfer bütçesi haline gelmesi nedeniyle³, 1986 yılından itibaren devlet borçları anapara ödemeleri bütçe dışına çıkarılmıştır. Bu uygulama bile bütçenin transfer harcamaları kalemindeki hızlı artışı engelleyememiştir. Bunda en büyük etken borç faizlerinin önlenemeyen yükselişidir.

Tablo 5: Transfer Türlerine Göre Harcamaların Toplam Transferler İçindeki Payları (%) (1999-2003)

	1999	2000	2001	2002	2003
Kurumlara Kat. Payı	3,0	3,5	2,7	1,9	1,0
İkt. Tran. ve Mali Yar.	2,5	2,6	3,4	4,5	4,8
Mali Transferler	0,9	1,2	0,6	1,1	1,4
Sosyal Transfer	17,0	11,9	10,0	15,8	18,5
Borç Faizleri	61,7	66,8	73,3	66,8	61,8
Diğer Borç Ödemeleri	7,3	6,0	8,2	8,2	10,3
Fon Ödemeleri	5,7	6,5	2,6	0,3	0,3
Kamulaştırma	0,3	0,4	0,2	0,3	0,3
Diğerleri	1,6	1,2	1,1	1,1	1,6
Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004 yılı Bütçe Gerekçesi, 2005 yılı Bütçe Gerekçesi					

³ Öyle ki 2001 yılı itibarıyla transfer harcamalarının toplamı 55 katrilyon 981 trilyon 463 milyar, toplam konsolide bütçe gelirleri 51katrilyon 542 trilyon 970 milyar; 2002 yılı itibarıyla ise transfer harcamalarının toplamı 77 katrilyon 682 trilyon 555 milyar, toplam konsolide bütçe gelirleri ise 75 katrilyon 592 trilyon 323 milyar olarak gerçekleşmiştir. Son dönemlerde bütçe gelirlerinin tamamı dahi transfer harcamalarını karşılayamamaktadır.

Transfer harcamalarının kendi içindeki dağılımına bakıldığında borç faizleri en yüksek harcama kalemini oluşturmaktadır. Tablo 5 incelendiğinde, borç faizlerinin toplam transfer harcamalarına oranının %61,7’lerden 2002 yılında son beş yıllık dönemin en yüksek payı olan %73,3’e ulaştığı ve 2003 yılında da %61,8 seviyesine gerilediği görülmektedir.

Dünyada bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de sosyal güvenlik ve sosyal güvenlik harcamaları konusu sürekli olarak gündemin ilk sıralarına yerleşmiştir. Sosyal güvenlik kuruluşları olarak adlandırılan Emekli Sandığı, Bağ Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu’nun yıllar itibariyle mali dengelerinin bozulması ve artan açıklarla birlikte, konsolide bütçeden bu kuruluşlara transfer yapılması söz konusu olmuştur.⁴ Bu transferlerin neticesinde 1999 yılında, transfer harcamaları içinde sosyal transferlerin payı %17,0 düzeyinde gerçekleşmiş; 2000 ve 2001 yıllarında azalırken 2002 yılında tekrar artış göstererek %15,8 rakamına ulaşmıştır. 2003 yılında ise son beş yıllık dönemin en yüksek rakamı olan %18,5 seviyesine yükselmiştir. 1999 yılında yapılan sosyal güvenlik reformuyla; kayıt dışı istihdamın önlenmesi, prime esas kazanç sınırları ile emeklilik yaşının yükseltilmesi, emekli aylıklarının TÜFE’ye endekslenmesi, prim tahsilatının hızlandırılması ve denetimde etkinliğin artırılmasına dönük tedbirler getirilmiştir. Ancak sosyal güvenlik kuruluşlarına aktarılan kaynaklar bütçe açıkları üzerinde halen olumsuz bir etki yapmakta ve kamu bütçeleri üzerindeki mali baskıyı artırmaktadır.

Yıllar itibariyle artış gösteren bir diğer transfer harcaması kalemi de iktisadi transferlerdir. 1999 yılında %2,5 paya sahip olan iktisadi transferler, düzenli olarak artış göstermiş ve 2002 yılında %4,5; 2003 yılında da %4,8 seviyelerine ulaşmıştır. Hiç kuşkusuz bu oranların artmasında kamu iktisadi teşebbüslerine (KİT’ler) yapılan görev zararı ödemeleri önemli bir paya sahiptir. Ancak son dönemlerde kamu iktisadi teşebbüslerinin finansman açıklarına yönelik önemli gelişmeler söz konusudur.⁵

⁴ 1994 yılına kadar sadece Emekli Sandığı’na transfer ödemesi yapılmaktayken, bu yıldan itibaren SSK’ya ve 1995 yılından itibaren de Bağ-Kur’a kaynak aktarılmaya başlanmıştır.

⁵ KİT maliyetleri içerisinde önemli bir yere sahip olan istihdam giderlerini azaltmaya yönelik olarak çeşitli tedbirler alınmıştır. Personel istihdamının rasyonalizasyonu çerçevesinde 2002-2003 yıllarında yaklaşık 60.000 kişi emeklilik veya iş akdi feshi yoluyla sistemden ayrılmıştır. Ayrıca IMF ile imzalanan Stand-By anlaşması gereği yeni borçlanmalara sınırlamalar getirilmiş; eski borçların ödenmesi zorunlu hale gelmiştir. Tasarruf tedbirleri çerçevesinde ise, ayrıcalıklı kişi ve kurumlara uygulanan indirimli ve bedelsiz tarife uygulamalarına son veren 4736 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir (2005 Bütçe Gerekçesi, 2004:248-254).

Transfer harcamaları içinde özellikle borç faizi ödemelerinin ön plana çıktığını belirtmek gerekmektedir. Özellikle konsolide bütçe içinde faiz ödemeleri ilk sırada yer almakta; sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan transferler, iktisadi transferler ve tarımsal destekleme için bütçeden ayrılan kaynaklar, bütçeden beklenen ekonomik ve mali amaçlara ulaşılması yönünde uygulanacak politikalarda sınırlamalara yol açmaktadır. Bu da bütçenin konjonktürel esnekliğinin azalması sonucunu doğurmaktadır (Özen, 2003:218).

3. Fonksiyonel Tasnife Göre Kamu Harcamaları

İlk olarak Amerika Birleşik Devletleri’nin yerel yönetimlerinde 1909-1913 yılları arasında kullanılmaya başlanan (Gürsoy, 1975:130) fonksiyonel (görevsel) tasnifte, giderler yoluyla gerçekleştirilmesi öngörülen amaçlara yönelik hizmetler, bir başka deyişle, devletin klasik ve sosyo-ekonomik nitelikteki hizmetleri göz önünde tutularak her bir hizmet grubu için yapılan giderler dikkate alınmaktadır (Akdoğan, 2003:82).

Eğitim, sağlık, bayındırlık, savunma, idari giderler gibi çeşitli başlıklar altında giderlerin tasnifi, kamu hizmetlerinin etkin ve başarılı bir şekilde yürütülmesi, kaynakların etkin olarak kullanılması, hizmet mükerrerliklerinin ve noksanlıklarının önlenmesi ve gider rakamlarının daha anlamlı olması gibi yönlerden oldukça önemli ve faydalıdır (Akdoğan, 2003:83).

Fonksiyonel tasnif, ayrıca, belirli bir hizmetin yerine getirilmesinin toplam maliyetinin saptanmasında, toplam maliyetin saptanması müteakip birim maliyetin (olabildiğince) tespit edilmesine ve birim maliyete tesir eden etkenlerin gözden geçirilerek hizmette etkinlik sağlamaya ve harcanan para ile elde edilen fayda arasında kıyaslamalar yapmaya (Gürsoy, 1975:131) imkan hazırlamaktadır.

Böylece kamu harcamalarının hangi hizmetleri, dolayısıyla amaçları gerçekleştirmek için kullanıldıkları ortaya çıkmaktadır. Harcamaların hizmetlere göre tasnif edildiği bu ayrımla hizmetler için öncelik sıralaması yapmak da mümkün olmaktadır (Tural, 1987:19).⁶

Program bütçenin ülkemizde uygulanışında kamu harcamalarının fonksiyonel dağılımı yerine idari ve örgüt yapısı ele alınmakta ve bu ayrım idari-fonksiyonel bir özellik göstermekteydi. Konsolide bütçe ödenek ve

⁶ Türk bütçe sisteminde, 2004 yılına kadar, idari-fonksiyonel ayrım 14 başlık altında gerçekleştirilmekteydi: Genel hizmetler, savunma, adalet-emniyet, tarım-orman-köy, su işleri, karayolları, bayındırlık, ulaştırma, madencilik, eğitim, sağlık, kültür-turizm, sosyal hizmetler ve borç faizleri.

harcamalarının idari-fonksiyonel dağılımında genel bütçeli idarelerle katma bütçeli idarelerin temel faaliyetleri göz önünde bulundurulmaktaydı. Dolayısıyla fonksiyonel olarak devletin hangi hizmet alanına ne kadarlık pay ayırdığı tam olarak tespit edilememekte ve aynı zamanda aynı görevi birden fazla idarenin yapması nedeniyle bu idarelerin harcama-hizmet etkinlikleri ölçülememekteydi (Sakal, 2003:100).

Tablo 6 incelendiğinde; bazı hizmetlere konsolide bütçeden ayrılan payın son derece az olduğu, bazı hizmetlere ayrılan payın da görece yüksek olduğu görülmektedir. İdari-fonksiyonel tasnife göre en yüksek oranı (borç faizleri hariç tutulursa) genel idare hizmetlerine yönelik harcamalar oluşturmaktadır. Bununla birlikte en az pay alan hizmetler de madencilik, kültür-turizm, sosyal hizmetler ve ulaştırma hizmetleridir.

Tablo 6: İdari-Fonksiyonel Tasnife Göre Konsolide Bütçe Harcamalarının Dağılımı (%) (1999-2003)

	1999	2000	2001	2002	2003
Genel Hizmetler	25,1	21,3	18,7	23,3	21,6
Savunma	10,1	9,5	7,9	8,1	7,7
Adalet-Emniyet	3,4	3,0	2,8	3,1	3,2
Tarım-Orman-Köy	2,6	2,6	2,2	2,1	2,2
Su İşleri	2,3	2,3	1,9	2,0	2,1
Karayolları	1,8	1,8	2,4	2,4	2,0
Bayındırlık	0,6	1,9	1,1	0,8	0,6
Ulaştırma	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1
Madencilik	0,1	0,3	0,1	0,1	0,2
Eğitim	11,8	10,1	8,7	9,6	10,3
Sağlık	2,9	2,4	2,3	2,6	2,6
Kültür-Turizm	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Sosyal Hizmetler	0,5	0,4	0,4	0,5	5,2
Borç Faizleri	38,2	43,8	51,0	44,8	41,8
Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004 yılı Bütçe Gerekçesi, 2005 yılı Bütçe Gerekçesi					

Harcama miktarına ve önemine binaen bu bölümde, genel hizmet harcamaları, savunma harcamaları, eğitim harcamaları ve sağlık harcamaları ayrıca incelenecektir.

3.1. Genel Hizmet Harcamaları

Genel hizmetler başlığı altında devletin genel idareye yönelik görevlerini yerine getiren kuruluşların yaptıkları harcamalar yer almaktadır. Bütçenin idari-fonksiyonel tasnifinde “genel hizmetler” ayrımında şu kurum ve kuruluşlar bulunmaktadır: T.B.M.M., Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay, Anayasa Mahkemesi, Danıştay, Başbakanlık, DPT, DİE, Diyanet İşleri Başkanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, İçişleri Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı ve Gümrük Müsteşarlığı (2004 Bütçe Gerekçesi, 2003:78).

Tablo 7 incelendiğinde, 1999 yılında genel hizmetlere konsolide bütçeden ayrılan pay %25,1 iken bu oran 2000 yılında %21,3; 2001 yılında %18,7; 2002 yılında %23,3 ve 2003 yılında da %21,6 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 7: Genel Hizmet Harcamalarının Konsolide Bütçe Harcamalarına ve GSMH’ya Oranı (%) (1999-2003)

	1999	2000	2001	2002	2003
Genel Hizmet Harc. / K.B.H.	25,1	21,3	18,7	23,3	21,6
Genel Hizmet Harc. / GSMH	9,0	7,9	8,5	9,9	8,5
Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004 yılı bütçe gerekçesi; Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri (1990-2003) verilerinden yararlanılarak düzenlenmiştir.					

1999 yılında genel hizmet harcamalarının GSMH’ya oranı %9,0 olarak gerçekleşirken bu oran 2000 yılında gerileyerek %7,9 olmuş; 2001 ve 2002 yıllarında ise artış göstererek sırasıyla %8,5 ve %9,9 olarak gerçekleşmiştir. Genel hizmet harcamalarının GSMH’ya oranı 2003 yılında ise bir miktar düşerek %8,5 olmuştur.

3.2. Savunma Harcamaları

Devletin savunma hizmetlerine yönelik harcamaları, egemenlik ve ulusal varlığın devamını sağlayan harcamalardır. Çoğu kez, ülkelerin refahları pahasına milli gelirlerinden, ülke bütünlüğüne yönelik tehditlerin artan bir fonksiyonu olarak ayırdıkları paydır. Savunma harcamalarının optimum düzeyde yapılması,

risk faktörünün iyi belirlenmesine ve “yeterli güvenlik düzeyi”nin tespit edilmesine bağlı olmaktadır (Maliye Bakanlığı, 1993:11).⁷

Güvenli bir ortam ekonomik kalkınma için ana koşuldur; kendini güvenli hissetmeyen sermaye yatırım yapmayacaktır. Güvenli ortamı sağlayan savunma harcaması miktarı optimum savunma harcamasıdır. Bunun altında kalan miktar ekonomiyi olumsuz etkiler ve yine aşırı savunma harcaması da ekonomik ve sosyal olumsuzluklar yaratır.

Tablo 8: Savunma Harcamalarının Konsolide Bütçe Harcamalarına ve GSMH’ya Oranı (%) (1999-2003)

	1999	2000	2001	2002	2003
Savunma Harcamaları / K.B.H.	10,1	9,5	7,9	8,1	7,7
Savunma Harcamaları / GSMH	3,6	3,5	3,6	3,4	3,0
Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004 yılı bütçe gerekçesi; Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri (1990-2003) verilerinden yararlanılarak düzenlenmiştir.					

Bütçe sistemimizde savunma harcamalarının fonksiyonel dağılımı üçlü grupta yapılmaktadır: Personel harcamaları, cari harcamalar ve modernizasyon harcamaları.⁸

⁷ Ülkelerin savunma harcamalarının ekonomik etkileri sürekli tartışılmaktadır. Bu nedenle, birçok araştırmacı savunma harcamalarıyla, ekonomik büyüme, işsizlik, enflasyon, dış ticaret, sanayileşme arasında hatta refah, sağlık ve eğitim harcamaları arasındaki ilişkileri araştırmaya çalışmışlardır. Bazı araştırmacılar şimdiki askerî harcamaların, gelecekteki ekonomik büyümeyi etkileyebileceği gibi, şimdiki ve gelecekteki ekonomik şartların da hükümetlerin yapacağı askerî harcamaların miktarına ilişkin kararları etkileyebileceğini, yani bu iki değişken arasında karşılıklı bir etkileşimin bulunduğunu ileri sürmektedir (Yılmaz, 2000)

Savunma harcamalarının etkileri harcamaların bileşimine bağlıdır. Yapılan harcamalar NATO tarafından dördü bir sınıflandırmaya tabii tutulmaktadır. Bunlar personel harcamaları, ekipman harcamaları, altyapı harcamaları ve diğer operasyonel harcamalardır. Altyapı harcamaları özellikle gelişmekte olan ülkelerde ülkenin kalkınmasına yardımcı olabilmektedir. Çünkü askeri amaçla yapılan çoğu altyapı hizmetleri sivil amaçlarla da kullanılabilir. Yine personel harcamaları çoğu kez diğer kamu personeline yapılan harcamalardan farklıdır. Asıl olumsuz etkiye sahip olması beklenen harcamalar ekipman harcamaları ve diğer operasyonel harcamalar olarak gösterilmektedir (Sezgin, 2002).

⁸ Savunma harcamaları, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerinden oluşmaktadır.

Tablo 8 incelendiğinde, konsolide bütçe harcamalarından savunma hizmetlerine ayrılan payın 1999 yılında %10,1 olduğu görülmektedir. Bu oran izleyen yıllarda giderek azalmaktadır. Bununla birlikte bazı savunma harcamalarının bütçe dışında kalması (Savunma Sanayi Fonu gibi) ve faiz giderlerinin görünmemesi bütçe payını olduğundan düşük göstermektedir.

Savunma harcamalarının GSMH’ya oranı 1999’da %3,6 iken, 2000 ve 2001 yıllarında sırasıyla %3,5 ve %3,6 olarak gerçekleşmiş ve 2002 yılında ise bir miktar azalarak %3,4 seviyesinde olmuştur. 2003 yılında da düşüş devam etmiş ve % 3,0 olarak gerçekleşmiştir.

Soğuk savaş sonrası pek çok ülkenin tersine Türkiye’nin savunma harcamaları azalmamıştır. Bir yandan içeride yaşanan terörist faaliyetler, diğer yanda ülkemizin içinde bulunduğu jeopolitik konum bunda etkilidir. Ayrıca doğu blokunun çöküşü sonrası, NATO’nun sağladığı altyapı desteği büyük ölçüde ortadan kalkmıştır. Bu boşluk ulusal kaynaklarla doldurulmaya başlamıştır (Şahin, 2002;28). Ayrıca Türkiye’de savunma harcamaları kendi içinde sağlık (42 askeri hastane ve GATA) ve eğitim (Askeri Liseler, Kara Harp Okulu, Askeri Harp Akademileri) harcamalarını da önemli ölçüde barındırmaktadır (Sezgin, 2002:2).

3.3. Eğitim Harcamaları

Eğitimin hem bireysel, hem sosyal hem de iktisadi boyutunun olması, bu tür faaliyetlerin kamu tarafından üretilmesine ve kontrol edilmesine neden olmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, eğitim için ihtiyaç duyulan büyük kaynaklar devlet tarafından sağlanmak zorundadır (Ortaç, 2003:1).

Türkiye’de eğitim sektörü, kamu kuruluşları içinde en çok işgören istihdam eden sektör olmasının yanı sıra, öğrenci ve ailelerin sayısı açısından da çok büyük bir kitleyi ilgilendirmektedir (Ergen, 2004).

Son beş yıllık dönemde konsolide bütçe harcamalarından eğitim hizmetlerine⁹ ayrılan paylar ve eğitim harcamalarının GSMH’ya oranı Tablo 9’da görülmektedir. 1999 yılında eğitim hizmetlerine ayrılan pay konsolide bütçenin %11,8’ini oluşturmaktayken bu oran, 2000’de %10,1; 2001’de %8,7; 2002’de %9,6 ve 2003 yılında ise % 10,3 olarak gerçekleşmiştir. Eğitim harcamalarının payının az da olsa arttığı söylenebilmektedir.

⁹ İdari fonksiyonel tasnifte eğitim hizmeti harcamaları, Milli Eğitim Bakanlığı, YÖK ve üniversitelerin bütçelerinden oluşmaktadır.

Eğitim harcamalarının GSMH’ya oranına bakıldığında da benzer gelişmeler tespit edilmektedir. 1999 yılında eğitim harcamalarının GSMH’ya oranı %4,2 iken bu oran az bir miktar azalarak 2002 ve 2003 yıllarında %4,1’e gerilemiştir. Eğitim harcamalarının konsolide bütçe harcamaları içindeki payının görece artması GSMH payı içinde kendini göstermemektedir.

Tablo 9: Eğitim Harcamalarının Konsolide Bütçe Harcamalarına ve GSMH’ya Oranı (%) (1999-2003)

	1999	2000	2001	2002	2003
Eğitim Harcamaları / K.B.H.	11,8	10,1	8,7	9,6	10,3
Eğitim Harcamaları / GSMH	4,2	3,7	3,9	4,1	4,1
Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004 yılı bütçe gerekçesi; Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri (1990-2003) verilerinden yararlanılarak düzenlenmiştir.					

Konsolide bütçe harcamalarının GSMH içindeki payının arttığı dönemlerde eğitimin konsolide bütçe payının azalması, eğitimin maliyetlerinin giderek ailelere yüklendiği yönünde bir eğilimin söz konusu olduğunu düşündürmektedir. Daralma dönemlerinde eğitim harcamalarının payının düşmesi¹⁰ eğitim sektörünün “ilk önce fedakarlık edilen” sektörlerden olduğu yargısını güçlendirmektedir (Ergen, 2004). Artan nüfusa ve teknolojik ilerlemelere rağmen eğitim harcamalarının payının istenilen düzeylere getirilememesi, uzun vadede, üstesinden gelinmesinde güçlükler doğabilecek problemleri de beraberinde getirebilecektir.

¹⁰ Bu noktada eğitime ayrılan payın azalması olgusu hakkında tutarlı bir değerlendirme yapabilmek için özel sektör tarafından gerçekleştirilen eğitim harcamalarının da bilinmesi gerekmektedir. Eğer kamuda eğitim harcamalarının azaldığı ya da en azından artmadığı dönemlerde özel sektör harcamalarında bir artış söz konusu olursa , başka bir ifadeyle, söz konusu açık özel sektör yatırımlarıyla telafi ediliyorsa, bu durum, toplumsal anlamda eğitim harcamaları açısından büyük bir kayıp olarak kabul edilmeyebilecektir. Analizlerin bu doğrultuda yapılması bizi daha geçerli sonuçlara götürecektir. Ancak eğitim alanında özel sektör yatırımlarının tam anlamıyla hesaplanarak değerlendirme yapılabilmesi de oldukça güçtür.

3.4. Sağlık Harcamaları

Eğitim harcamaları kadar önemli bir diğer hizmet kategorisi de sağlık harcamalarıdır.¹¹ Toplumsal önemi ve kazanımı yüksek olan sağlık hizmetlerine yönelik harcamaların konsolide bütçe harcamalarından aldığı pay oldukça azdır.

Tablo 10’a göre son beş yıllık dönemin en yüksek harcama oranı 1999’daki %2,9’dur. Bu tarihten itibaren sağlık hizmetlerinin bütçeden aldığı pay sürekli düşüş göstermekte, 2001 yılında %2,3 seviyelerine kadar geriledikten sonra 2002 ve 2003’te %2,6 düzeyinde gerçekleşmektedir.

Sağlık harcamalarının GSMH’ya oranı da son beş yıllık dönem itibarıyla %1 seviyelerinde gerçekleşmiş ve sadece 2002 yılında %1,1 oranına ulaşabilmektedir. 2003 yılı itibarıyla bu oran yine %1,0 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Tablo 10: Sağlık Harcamalarının Konsolide Bütçe Harcamalarına ve GSMH’ya Oranı (%) (1999-2003)

	1999	2000	2001	2002	2003
Sağlık Harcamaları / K.B.H.	2,9	2,4	2,3	2,6	2,6
Sağlık Harcamaları / GSMH	1,0	0,9	1,0	1,1	1,0
Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004 yılı bütçe gerekçesi; Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri (1990-2003) verilerinden yararlanılarak düzenlenmiştir.					

Sağlık hizmetlerinin bütçeden aldığı paydaki düşüslere bağlı olarak koruyucu sağlık hizmetlerine gerekli öncelik verilememiş, hızlı kentleşmenin meydana getirdiği kentli nüfusun birinci basamak sağlık hizmeti talebini karşılayacak etkin bir model geliştirilememiştir. Sağlık hizmetlerine daha fazla kaynak ayrılması, kaynakların öncelikle maliyet etkililiği yüksek koruyucu sağlık hizmetlerine yönlendirilmesi ihtiyacı önemini korumaktadır (DPT, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2000; 85).

¹¹ Sağlık hizmeti harcamaları, Sağlık Bakanlığı ve Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü bütçelerinden oluşmaktadır.

Sağlığa ayrılan payın azalması¹² neticesinde (veya biri diğerinin sonucu olarak) döner sermaye uygulamaları yaygınlaştırılmış; bu amaçla sağlık ocaklarında dahi döner sermaye uygulaması başlatılmıştır. Döner sermaye, sağlık hizmeti alan vatandaşın bu hizmeti alırken doğrudan para ödemesi anlamına gelmektedir. Sık sık ortaya çıkan krizler kamu sağlık kurumlarını “tasarruf önlemleri” adı altında kamusal hizmeti kısıtlamaya ve kamu sağlık kurumlarının işletme haline dönüşme sürecini hızlandırmaya ve meşrulaştırmaya yönlendirmiştir (Tanrıverdi, Arıkök, 2003).

4. Analitik Bütçe Tasnifine Göre Kamu Harcamaları

2004 yılından itibaren uygulanmaya başlanan analitik bütçe sınıflandırması dört farklı ayrıma dayanmaktadır: kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırmadır.

Kurumsal sınıflandırma, siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini ve program sorumlularının tespitini hedeflerken, aynı anayasal otoriteye tahsis edilen kaynakların aynı kodda yer alması ilkesini benimsemektedir. Siyasi ya da bürokratik olarak yönetim yetkisi kurumsal sınıflandırmanın temel kriteri olarak kabul edilmektedir.

Kurumsal sınıflandırma ile değişik kurumlardaki aynı görev tanımlı birimler arasında bir mukayese yapılması da sağlanmış olur. 2004 bütçesinde kurumsal sınıflandırmada, teşkilat yasaları esas alınmıştır (2004 Bütçe Çağrısı).

Finansman tipi sınıflandırmaya, genel devlet tanımına giren bütün kurumları kavrayabilmek için ihtiyaç duyulmuş ve devirli ödenekleri izlemek için geliştirilmiştir. Bu sınıflandırma harcamanın hangi kaynaklarla (genel bütçe, katma bütçe, sosyal güvenlik kurumları, özerk kuruluşlar, döner sermayeler ve bütçe dışı fonlar) finanse edildiğini göstermektedir. Finansman tipinin belirlenmesinde ödemenin nereye yapıldığı hususu önem taşımamaktadır. Finansman tipi sınıflandırmayla, aynı zamanda, dış proje kredileriyle özel ödeneklerin takibi de olanaklıdır. (2004 Bütçe Çağrısı)

Fonksiyonel sınıflandırma, devlet faaliyetlerinin tümünü göstermek üzere tasarlanmış ve devlet faaliyetleri 10 ana fonksiyona ayrılmıştır. Bu ana

¹² Eğitim harcamaları açısından yapılan açıklama sağlık harcamaları açısından da geçerlidir (Bkz. Dipnot 10).

fonksiyonlar ve 2004 yılı bütçesindeki dağılım, 2004 yılı bütçe ödenekleri itibariyle, Tablo 11’de verilmektedir.

2004 yılı Bütçe Kanunu ödenekleri dikkate alındığında genel kamu hizmetleri konsolide bütçe harcamalarının %51,3’ünü oluşturmaktadır. Eğitim hizmetleri için yapılacak harcamaların %10,7 olarak gerçekleşmesi beklenirken, sağlık harcamaları için son altı yılın en yüksek oranı olan %3,5 öngörülmektedir. Savunma harcamalarına ayrılan ödenekler ise son üç yılın gerçekleşme rakamları paralelindedir.

**Tablo 11: Konsolide Bütçe Ödeneklerinin Fonksiyonel Dağılımı
(Bütçe Kanunu Ödenekleri - 2004)**

(MİLYAR TL)

	2004 Bütçe Kanunu Ödeneği	Pay (%)	
		Faiz Dahil	Faiz Hariç
Genel Kamu Hizmetleri	77.297.152	51,3	91,4
Savunma Hizmetleri	10.920.508	7,3	12,9
Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri	7.635.004	5,1	9,0
Ekonomik İşler ve Hizmetler	14.940.091	9,9	17,7
Çevre Koruma Hizmetleri	111.157	0,1	0,1
İskan ve Toplum Hizmetleri	390.801	0,3	0,5
Sağlık Hizmetleri	5.211.085	3,5	6,2
Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri	1.775.029	1,2	2,1
Eğitim Hizmetleri	17.060.489	10,7	19,1
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri	16.316.614	10,8	19,3
KONSOLİDE BÜTÇE	150.658.000		
Kaynak: 2004 Yılı Bütçe Kanunu verilerinden yararlanılarak düzenlenmiştir.			

Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplanmasıyla oluşturulan *ekonomik sınıflandırma*, kamunun milli gelir ve piyasa üzerindeki etkilerinin ölçülmesini amaçlamaktadır. Bu sınıflandırma, bütçe politikalarının seçici bir şekilde uygulanmasını sağlamaktadır (2004 Bütçe Gerekçesi, 2003:51).

2004 bütçesinde ekonomik sınıflandırma, gelirlerin, harcama ve borç vermenin ve finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırılması şeklinde üç bölümden oluşmaktadır. Gelir ile harcama ve borç vermenin sınıflandırmasında,

karşılıklı veya karşılıksız; cari veya sermaye ayrımı öncelik taşımaktadır. Karşılıksız işlemler; kanunun emrettiği hususlarda bir mal veya hizmet karşılığı olmadan yapılan tahsilat ve ödemeleri kapsar. Örneğin öğrencilere burs ödemeleri veya vergi gelirleri gibi. Sermaye ve cari ayrımında ise, bütçe çağrısında ve bütçe kanununda belirlenmiş asgari değer ile kullanım ömrü dikkate alınmaktadır. Örneğin, personel maaşı cari; taşıt alımı sermayedir (2004 Bütçe Çağrısı).

2004 yılı bütçesinde ekonomik sınıflandırma açısından genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelerin harcamaları önce dokuz ana başlık¹³ altında toplanmış; bu ana başlık altındaki giderler ise 979 adet detayda incelenmiştir.

Finansmanın sınıflanması ise bütçe gelirleri ile giderleri arasındaki açığın hangi kaynaklardan, hangi şartlarla finanse edildiğini gösterir. Finansmanın sınıflandırılması konsolide bütçe açısından Hazine Müsteşarlığı tarafından hazırlanmaktadır (2004 Bütçe Çağrısı).

24.12.2003 tarihli ve 5027 sayılı 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu’nun 9’uncu maddesi ile Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde analitik bütçe sınıflandırmasının, konsolide bütçe kapsamı dışında kalan ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda gösterilen özel bütçe kapsamındaki idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve sosyal güvenlik kurumlarında da uygulanması için çalışmalara başlanmış ve bu doğrultuda Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce 16.03.2004 tarihinde “ABS Yaygınlaştırma Çalışmaları” konulu 7 Sıra No’lu Bütçe Uygulama Talimatı yayımlanmıştır. Buna paralel olarak da, ABS’ye uyum anlamında, anılan kurumlara “ABS Eğitim Programı” düzenlenmiştir (2005 Bütçe Gerekçesi, 2004:70).

2004 yılı bütçesinde konsolide bütçe harcamalarının toplamı 150 katrilyon 658 trilyon 129 milyardır. Bu rakam GSMH’nın %35,89’una tekabül etmektedir (Tablo 1).

Konsolide bütçe cari harcamalarının(personel, sosyal güvenlik ve mal ve hizmet alımları) konsolide bütçe harcamalarına oranı %30,6’dır. Bunun %21,4’ü personel harcamaları ve sosyal güvenlik kuruluşları devlet prim giderlerini; %9,2’si de mal ve hizmet alımlarını oluşturmaktadır (Tablo 2).

¹³ Söz konusu ana başlıklar şöyle sıralanmaktadır: Personel giderleri; Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri; Mal ve Hizmet Alım Giderleri; Faiz Giderleri; Cari Transferler; Sermaye Giderleri; Sermaye Transferleri; Borç Verme ve Yedek Ödenekler.

2004 yılında yatırım harcamalarının konsolide bütçeye oranı %5,0 olarak öngörülmektedir. Yatırım harcamalarının GSMH’ya oranı ise %1,8’le son altı yıllık dönemin en az seviyesindedir (Tablo 3).

Transfer harcamalarının yüksekliği, bir başka ifadeyle, son dönemde bütçelerin “transfer bütçesi” olduğu yargısı 2004 yılı için de geçerliliğini korumaktadır. Transfer harcamalarının konsolide bütçe harcamalarına oranı %64,4; GSMH’ya oranı ise %23,1’dir (Tablo 4). Transfer harcamaları içinde en yüksek kalemi oluşturan faiz ödemelerinin konsolide bütçe harcamalarına oranı ise %41,7’dir.

Sonuç

Farklı kamu hizmetlerine ilişkin harcamaların belirli ölçülere göre sınıflandırılması ve bunlar arasında kıyaslamalar yapılması, hem harcamaların finansmanında kullanılacak kaynakların rasyonel biçimde dağıtılmasına hem de toplumun ekonomik, sosyal ve mali beklentilerinin karşılanmasında oldukça önemlidir.

Etkin sınıflandırma etkin harcama planlamasına katkıda bulunurken bütçeleme sürecinde de siyasi otoriteye ve bürokrasiye yol gösterici nitelik taşımaktadır.

Ülkemizde 1973 yılında uygulanmaya başlanan program-bütçe, kamu harcamalarını cari, yatırım ve transfer harcamaları olarak ayıran ekonomik tasnif yanında, devlet faaliyetlerinin yerine getirilmesinde “hizmeti” esas alan fonksiyonel sınıflandırmayı öngörmüş ancak fonksiyonel ayırım tam anlamıyla uygulanamamıştır.

Bütçelerimizin fonksiyonel tasnif esasına dayanmaması, bütçeden beklenen işlevi zayıflatmış ve faaliyetlerin fayda-maliyet analizlerinin yapılması imkanını ortadan kaldırmıştır. Bu durum politikalar ile bütçeler arasında bağlantı kurulması yönünde önemli bir engel oluşturmuştur.

Tüm bu gelişmeler mali sistemimizin analitik bütçe ile tanışmasına imkan vermiş; 2002 yılında altı kamu kurumunda, 2004 yılında da konsolide bütçe kapsamındaki tüm kurumlarda analitik bütçe uygulamasına geçilmiştir.

Dörtlü sınıflandırma temeline dayanan analitik bütçeyle, kamu kurumlarının yürüttükleri hizmetleri, finans kaynaklarını ve maliyetlerini sağlıklı bir şekilde izlemek amaçlanmıştır. Ayrıca analitik bütçe sınıflandırması,

ekonomik karar alma süreçlerinin sağlıklı işlemesine, isabetli iktisadi kararların alınmasına ve sağlıklı istatistiki verilerin elde edilmesine de imkan tanımaktadır.

Son beş yıllık dönemde artan bütçe açıkları, mali yönetimin en önemli problemlerinden ve uğraş alanlarından birisi olmuştur. Artan iç ve dış borçlanmanın yüksek faizleri, ithalat-ihracat dengesizliği, sosyal güvenlik kurumlarının finansman dengesinin giderek bozulması, jeopolitik konum ve sınırlarımızdaki gelişmeler neticesinde artan savunma ve güvenlik harcamaları ve kısır siyasi çekişmelerin getirdiği ekonomik krizler, bütçe açıklarının en temel sebepleri olmuştur.

Yıllardır kronik hale gelen yüksek enflasyonla etkin ve kararlı mücadele sonucunda enflasyon rakamlarının makul, hatta tek haneli düzeye düşmesi sevindirici bir gelişmedir. Ancak enflasyonda dönemsel düşüşlerden ziyade uzun vadeli sonuçların elde edilmesi, mali programların ve politikaların başarısında en önemli göstergelerden biri olacaktır.

Gerçekte ortaya çıkan en tedirgin edici gelişme, tek tek fertler kadar bir bütün olarak toplumsal yaşamda da çok hayatı yere sahip olan eğitim ve sağlık harcamalarının konsolide bütçe harcamaları içindeki payının azlığıdır. Bu alanlardaki toplam harcamaların değerlendirilmesinde özel sektör yatırımlarının da dikkate alınması bizleri daha güvenilir sonuçlara götürecektir. Ancak eğitim ve sağlık harcamalarını basit bir tüketim harcaması niteliğinde görmek de son derece hatalı bir yaklaşımdır. Aynı zamanda bir yatırım harcaması olan bu harcamaların eksikliğinin doğuracağı olumsuz etkileri ileride telafi etmek kolay değildir. Zorunlu tasarruf politikalarının eğitim ve sağlık hizmetlerinde “başarılı” sonuçlara ulaşması, kısa vadede sağlanan maddi kazanımların, uzun vadede ortaya çıkabilecek toplumsal yüklerle katlanarak sıfırlanması (ve hatta geriye doğru gitmesi) ile neticelenebilecektir.

Zorunlu harcamalar olarak nitelendirilebilen savunma, güvenlik, personel harcamaları ve yüksek faizler dikkate alındığında son dönemlerde, bütçenin esnekliğini kaybettiği, daha çok bir cari harcama ve faiz bütçesi haline geldiği söylenebilmektedir. Bu durum ve özellikle de faiz harcamalarının konsolide bütçenin neredeyse yarısına tekabül etmesi, bütçeleme politikalarının sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesini engellemekte; bütçenin mali plan-program özelliğini zedelemektedir. Bunun sonucu olarak zaten kıt olan kamu kaynaklarıyla sağlıklı bir planlama yapılması ve fayda maksimizasyonu imkanı ortadan kalkarken aynı zamanda kalkınma planlarıyla bütçe uyumu da sekteye uğramaktadır.

KAYNAKLAR

- AKDOĞAN**, Abdurrahman; *Kamu Maliyesi*, 9.B. Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.
- BULUTOĞLU**, Kenan; *Kamu Ekonomisine Giriş*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981.
- DPT**; “8. Beş Yıllık Kalkınma Planı”, Ankara, 2001.
- DPT**; “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık”, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.
- ERGEN**, Hüseyin; “Türkiye’de Kamu Eğitim Harcamalarının Ulusal Ekonomideki Payı”, Eğitim Araştırmaları Dergisi, Yıl:4, Sayı:15, Bahar 2004.
- ERGİNAY**, Akif; *Kamu Maliyesi*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayınları, No:334, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973-1974.
- GÜRSOY**, Bedri; *Kamu Maliyesi, Giriş-Masraflar*, C:1, Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:378, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
- KEPENEK**, Yakup-**YENTÜRK**, Nurhan; *Türkiye Ekonomisi*, 11.B., Remzi Kitabevi, İstanbul, 2000.
- ORTAÇ**, F. Rifat; “Cumhuriyetimizin 80. Yılında Eğitim Harcamaları”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C:5, Sayı:2, Güz 2003.
- ÖNDER**, İzzettin; *Türkiye’de Kamu Harcamalarının Seyri: 1927-1967*, İ.Ü. Yayın No: 1925, İktisat Fakültesi Yayın No: 330, İstanbul, 1974.
- ÖNER**, Erdoğan; *Kamu Maliyesi-I*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK, Yayın No:1986/282, 1987.
- ÖNER**, Erdoğan; “Türkiye’de Bütçe Harcamalarının Genel Bir Değerlendirilmesi”, IX. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Bütçe Harcamaları, 15-17 Mayıs 1997, Antalya/Türkiye, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü, İstanbul, 1998.
- ÖZEN**, Ahmet; “Türkiye’de Transfer Harcamalarının Gelişimi ve Ekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:5, Sayı:1, 2003.
- SAKAL**, Mustafa; *Türkiye’de Mali Disiplin Sorunu: Kamu Açıkları ve Borçlanmanın Sürdürülebilirliği*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

- SAYAR**, Nihad; *Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*, C:1, 5.B., İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:256, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975.
- SEZGİN**, Selami; “Savunma Harcamaları, Terörizm ve Ekonomi”, <http://www.stradigma.com>. 14.10.2004
- ŞAHİN**, Ahmet; “1980 Sonrası Harcama Politikaları”, XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar, 28-31 Mayıs 2001, Antalya/Türkiye, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Manisa, 2002.
- T.C. Maliye Bakanlığı**; “2004 Bütçe Gerekçesi”, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2003.
- T.C. Maliye Bakanlığı**; “2005 Bütçe Gerekçesi”, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004
- T.C. Maliye Bakanlığı**; “Yıllık Ekonomik Rapor”, 2003.
- TANRIVERDİ**, Ümit, **ARIKÖK**, Kurtuluş; “Sağlıklı Toplum Ancak Etkin Bir Birinci Basamak Hizmeti Sunan Pratisyen Hekimlerle Mümkündür”, Ankara Tabip Odası Dergisi, İlkbahar 2003, [http:// www.ato.org.tr](http://www.ato.org.tr)
- TURAL**, Aziz; *Türk Bütçe Sistemi*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK, Yayın No: 1987/289, 1987.
- TÜRK**, İsmail; *Kamu Maliyesi*, 2.B., Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.
- ULUTÜRK**, Süleyman; *Türkiye’de Planlı Dönemde Kamu Harcamalarının Gelişimi ve Devletin Ekonomideki Rolü*, Akçağ Basım Yayım Dağıtım, Ankara, 1998.
- YILMAZ**, Bülent; “Savunma Çabaları ve Türkiye’nin Savunma Bütçesi” [http:// www.kho.edu.tr](http://www.kho.edu.tr). 14.10.2004

KAMU KESİMİ YATIRIM PROJELERİNDE YOLSUZLUK: SAYIŞTAYLARIN ÖNLEYİCİ ROLÜ*

Yazan: Do Binh DOUNG
Vietnam Sayıştay Başkanı
Çeviren: Ahmet OKUR*

Sayıştaylar ulusal maliyenin kontrolü ve denetimi için en verimli araçlar olarak kabul edilmektedir. Kamu mali yönetimindeki özel statüleri de göz önüne alındığında, yolsuzlukla mücadelede Sayıştaylar önemli bir role sahiptirler. Bu yazıda, bu özel rolün ana hatları çizilmektedir.

Yolsuzluk, uzun bir süredir, birçok ülkede, özellikle de gelişmekte olan ülkelerde, en ciddi problemlerden birisi olagelmıştır. Yolsuzluk, mesleki ahlakın aşınmasına ve sosyal karmaşaya neden olmaktadır. Ayrıca, halkın siyasal sistemlere olan güvenini zedelemektedir. Yolsuzluk ve onun ulusal kalkınmaya olan etkileri, IMF (Uluslararası Para Fonu), WB (Dünya Bankası), INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Örgütü) vb. birçok uluslararası örgütün gittikçe artan oranda ilgisini çekmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde kamu yatırım projelerine ayrılan kaynak, çoğu kez ulusal bütçenin en büyük kısmını oluşturmaktadır. Bu oran, genellikle, yıllık bütçe harcamaları toplamının yüzde 20-30'una ulaşmaktadır. Bu durum, uygulamada, yolsuzluk için bir üreme zemini oluşturmaktadır. GSYİH (Gayri Safi Yurtiçi Hasıla) içinde kamu yatırımlarının oranının artmasına karşın, verimlilik ve etkinliklerinin azalmasında yolsuzluk, başat etken olarak görülmektedir. Geniş çaplı yolsuzluklar, özellikle gözetim ve denetim

* Bu makale, ASOSAI (Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü) yayın organı Asian Journal of Government Audit adlı derginin Nisan 2004 sayısında yayınlanmıştır. (Asian Journal of Government Audit, April 2004, p. 43-48).

* Sayıştay Uzman Denetçisi

fonksiyonlarının verimli ve uygun yürütülmediği ülkelerde, doğaları itibarıyla, stratejik olan ulusal yatırım projelerinde gerçekleşmektedir. Yolsuzluk, politik karar süreçleri ve yatırım kararları üzerinde engelleyici bir etkiye sahiptir. Proje hazırlama safhasından başlayarak inceleme, tekliflerin verilmesi ve projenin yürütülmesi sürecinde herhangi bir aşamada yolsuzluk vuku bulabilir. İhale sürecinde yetkili kılınan görevliler, proje kapsamını genişleterek ve/veya niteliğini ve içeriğini karmaşılaştırarak proje maliyetini yükseltmenin ve/veya proje taslağını değiştirmenin yollarını arayabilirler. Yolsuzluk vakaları, genellikle, ulusal ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkileyerek, yatırımların veriminin düşmesine yol açar.

1- Yolsuzluk ve Kamu Yatırım Projeleri

Her ülke, ekonomik kalkınması için sermayeye ihtiyaç duyar. Bu, özellikle sermaye gereksinimi gittikçe artan, yeni büyüyen ekonomiler için böyledir. Şu anki yatırım harcamaları trendi; “Yatırım için borç almak iyi bir politikadır” altın kuralına dayanmaktadır. Bu durum, özellikle yerel kaynaklardan sağlanacak sermayenin yetersiz olduğu ve kamu sektöründe yatırım gereksinimini karşılamak için yabancı sermaye çekmekten başka seçeneği olmayan gelişmekte olan ülkeler için geçerlidir. Yüksek yatırım sermayesi gereksinimi, genellikle ulusal hükümetleri, bütçedeki yatırım ödenekleri oranını artırmaya iter. Bununla birlikte bu durum, çoğunlukla, görevlilerin yolsuzluk imkanlarının artması anlamına gelir. Normal bütçe harcamalarının keyfi uygulamalardan etkilenmesi az rastlanan bir durumdur. Çünkü bunlar doğrudan, kamunun faydalandığı alanla ilgilidir ve cari harcamalara ilişkin sıkı düzenlemeler mevcuttur. Buna karşın, yatırım harcamaları düzensizlikler ve hatalar açısından daha önemlidir ve kontrolü zordur. Bu, özellikle denetim ve teftiş birimlerinin yeterince gelişmediği veya düzgün çalışmadığı durumlarda söz konusudur.

Bir yatırım projesinin onaylanması konusunda, çoğu yetki kademelendirmelerinin ve idari süreçlerin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Her bir kademede, farklı kanaatler ve onama şartları mevcuttur. Bundan dolayı, eğer dürüst ve ehliyetli personel uygun görevlere getirilmezse, yolsuzluğun vuku bulması kolaylaşacaktır. Örneğin, ihale sürecinde, teklif sahipleri aşağıdaki şekillerde hareket etmeye meyillidirler:

- Rüşvet parasını proje maliyetine ekleme,
- İhale paketinin fiyatını, başlangıçtaki plan ve tahminin ötesinde maliyetler ve yeni unsurlar oluşabileceğini belirterek, yükseltmeye çalışmak,

- Düşük kalitede iş yaparak, istenen amaçlara uymayan düşük standartta mal vererek ve uygun olmayan araç ve gereçler kullanarak maliyeti düşürmek,

Bu hareketler, genellikle, gerçek dışı bir şekilde proje maliyetinin yüksek sonuçlanmasına yol açar. Projeler, gerektiğinden daha hacimli ve karmaşık hale gelir, kalitesi istenen şartları taşımaz ve yüksek maliyetli bakım ve onarım gerektirir. Yatırım harcamalarının hedeflerinin çarpıtılmasına ve ülke ekonomisinin bir çok yatırım projesine sahip olmasına karşın, sosyo-ekonomik faydalarının çok düşük gerçekleşmesine yol açar. Bir projeyi yürütmek üzere yozlaşmış görevlilerin görevlendirilmesi, projenin verimliliği ve etkinliği için uygun bir davranış olmayacaktır. Böylesi durumlarda, işi yapacak olan yükleniciler, sadece kendi kârlarını nasıl maksimize edecekleriyle ilgilenecekler; yükleniciyi belirlemek ve denetlemekle görevli olan memurlar ise, dikkatlerini sadece kendilerine ödenecek komisyona yoğunlaştıracaklardır.

Kalkınma yatırımlarındaki yolsuzluk, sadece yeni kamu yatırımları için kaynak oluşturacak sermaye oranının azalmasına neden olmaz, aynı zamanda mevcut fiziki altyapının yenilenme oranı üzerinde de olumsuz etki yapar. Bu durum aşağıda açıklanan nedenlerle ortaya çıkar:

- Kalkınma yatırımlarına daha fazla kaynak ayrılması, özellikle mevcut altyapı sistemlerinin işletilmesi ve bakımı için olmak üzere, diğer amaçlar için daha az kaynak ayrılması sonucunu doğurur. Çoğu olayda, yeni yatırım projeleri, çoğu kamu hizmetinin uzun süre kötü durumda bırakılması karşılığında uygulanmaktadır.

- Yolsuzluğun ileri boyutlarında, basit altyapı tesislerinin bakım ve iyileştirilmesi yapılmaz ve tesis öyle kötü bir durumda bırakılır ki yeniden yapımı kaçınılmaz hale gelir. Bu, yozlaşmış görevlilerin daha fazla rüşvet elde etmeleri için anında yeni fırsatlar doğuracaktır.

2- Kamu Yatırımlarındaki Yolsuzluğun Belirtileri

Yukarıda bahsedildiği gibi, yatırımlardaki yolsuzluk, genellikle şu şekilde bir paradoksal duruma yol açar: Kalkınma yatırımlarına ayrılan kaynak ne kadar fazla ise, bunların verimi o kadar düşüktür. Yatırımlardaki yolsuzluk, genellikle, yapılması en kolay, fakat ortaya çıkarılması en zor yolsuzluk olaylarıdır. Bunun sebebi, projenin karmaşıklığı oranında, yolsuzluk olanaklarının artması ve bunların gizlenmesinin kolay olmasıdır. Bizim denetim tecrübelerimiz göstermektedir ki, kamu yatırımlarıyla ilgili usulsüzlük ve yolsuzlukları, aşağıdaki bazı temel göstergeler yardımıyla ortaya çıkarabiliriz:

- İhale süreci usule uygun değildir: İhale görevlileri teklif verme imkanını sınırlayarak ve hatta ihale usullerini göz ardı ederek doğrudan yükleniciyi belirlerler. İhale görevlileri, istedikleri istekli lehine rekabet ortamını daraltmak amacıyla, işin çok önemli bir iş olduğu, haliyle yüksek teknoloji ve uzmanlık veya özel imalatlar için özel malzemeler gerektirdiği bahaneleriyle çok az sayıda istekliyi ihaleye davet ederler. Yahut zaman sıkışıklığı nedeniyle, ehil ve uzman isteklilerin davet edilmesi mümkün olmadığından ihale çok az isteklinin katılımıyla sonuçlanır.

- İş küçük parçalara ayrılmıştır: Rekabetle ilgili düzenlemelerden kaçmak amacıyla parçalara ayrılan işler, önceden belirlenen isteklilere doğrudan paylaşılır. Dahası bu işler, içeriği ve miktarı doğru olmayan bir paket fiyat içine yeniden dahil edilebilirler.

- Fiyat, istekliler tarafından zımnen ayarlanmıştır: Böylesi planları ortaya çıkarmak oldukça zordur. Bununla birlikte, çoğu iş kalemi için aynı fiyatın oluşturulmuş olması, tekliflerin aynı el yazısıyla aynı karakterli harflerle yazılmış olması yahut benzer hata ve yanlışlıkların bulunması gibi sıra dışı bazı belirtiler yoluyla, yine de bunlar ortaya çıkarılabilirler.

Böylesi ayarlamalar, genellikle, aynı şirkete bağlı veya aralarında sıkı ilişki bulunan istekliler arasında vuku bulmaktadır. İhaleyi kazandıktan sonra, yüklenici işi diğerleriyle paylaşacaktır.

- İhaleyi kazanacak kişi önceden belirlenmiştir: Bu tür yolsuzluk, genellikle, isteklilerle ihale görevlilerinin aralarında anlaşmalarıyla gerçekleşir. Taraflar, önceki ihaleleri kimin kazandığını da göz önünde bulundurarak aralarında anlaşır. Bu olay, özellikle, yapılması gereken bir çok ihale konusu iş olmasına karşın, çok az isteklinin ihaleye girdiği durumlarda olur. İhaleye girecek olan istekliler, ihale görevlilerinin de müdahalesiyle, her bir isteklinin en az bir ihale alması hususunda anlaşmaya varmak üzere aralarında müzakereler yapacaklardır. Bu, teklif fiyatının aslı rolü olan rekabetin artık anlamını yitirdiği bir durum ortaya çıkarır.

- Hayali işler icat edilir: Yapılacak işler listesine, yapılması hiçbir zaman gerekmeyen fazladan bazı işler dahil edilmiştir. Mesela, metro drenaj ağı projesinin iş listesinde büyük oranda kazı gereклиymiş gibi gösterilir. Buna karşın, gerçekte iş sahasında kazı gereksizdir. Teklif sahibi bu durumu bilir, bu kalemleri bedelsiz yapmayı taahhüt eder ve böylece ihaleyi kazanır. Bu gerçek, iş tamamlanana kadar bilinmeyecektir ve artık ihale bedeli yüksek oluşmuş olacaktır.

- İş beklenmedik şekilde tamamlanır: İhale isteklisi, gerçekte olması gereken ile karşılaştırıldığında, kasıtlı olarak, eksik iş yapar veya eksik mal teslim eder. Böylece bazı kalem işler, ihale dışı olarak daha sonra yapılır. İşte o zaman, artık rakip istekliler yoktur ve iş yüksek fiyata ihale edilebilir. Bu, yatırım projelerinde oldukça yaygın bir olaydır ve harcamalarda tasarruf sağlaması öngörülen ihale sürecinin amacını ortadan kaldırmaktadır.

- Yapılmayan işler yapılmış gibi gösterilir: İş tamamlandığında yükleniciler nicelik ve nitelik itibarıyla istenen gereklilikleri karşılamayan iş kalemlerini de hesaba dahil etmeye çalışırlar. Bazı kalemlerin yapıldığına ilişkin belgelendirme yapılmaz. Diğer bazı işler ise yeteri kadar belgeli kanıtla desteklense bile, incelemeler için gerçekte yapılmadığını ortaya çıkarır.

3. Sayıştayların Yolsuzlukla Savaşındaki Rolü:

Yolsuzlukla savaş bütün bir toplumun görevidir. Bu savaş aynı zamanda, ülkeler arasında bilgi ve tecrübe alışverişini de gerektirir. Bu süreçte Sayıştaylar, faaliyetleri denetleyerek özel öneme sahip bir rol oynayabilirler. Sayıştaylar, potansiyel düzensizlikleri ortaya çıkarabilirler, yolsuzluk riskine karşı uyarılarda bulunabilirler, ve bu bağlamda, yolsuzlukları önlemeye yönelik uygun çözüm önerileri sunabilirler.

Çoğu ülkede Sayıştaylar, ulusal maliyenin denetimi ve kontrolü için en verimli araçlar olarak kabul edilmektedir. Onlar, yolsuzluk olaylarını azaltma ve önlemede aktif olarak taraf olurlar. Bu bağlamda, Sayıştaylar önemli bir rol üstlenirler, çünkü;

Öncelikle, Sayıştayların görevleri, genellikle, yüksek mesleki yeterliğe sahip denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Bu denetçiler aynı zamanda, herhangi bir kurum ve kişinin müdahalesi olmaksızın bağımsız olarak görevlerini yapmaya yetkili kılınmışlardır.

Mesleki standartlara ve yasalara uymayan herhangi bir işlemin ortaya çıkarılma olasılığı çok yüksektir. Devlet tarafından kaynak aktarılan kurum ve kuruluşlar üzerinde süreklilik ve düzenlilik esasına göre yapılan denetimler yoluyla Sayıştaylar, ulusal kaynakların kullanılması ve yönetilmesindeki yolsuzluk ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasında en yetenekli kurumlar haline gelmişlerdir. Bu esastan hareketle, Sayıştaylar, mali yönetimle ilgili iyi uygulamalar hususunda, devlet kurumlarına tavsiyelerde bulunarak ve yolsuzluk riskini azaltarak yolsuzlukların önlenmesinde önemli bir rol oynayabilirler.

İkinci olarak, Sayıştaylar, yolsuzluk ihtimalleri hususunda uyarılar yapmakla görevlendirilmişlerdir. Bu amaçla, yolsuzluk faaliyetlerinin kökünü kurutmak için uygun önlemler ileri sürebilirler. Sayıştayların faaliyetleri, “Kamu kaynağının kullanıldığı her alan Sayıştay tarafından denetlenmelidir” prensibinden hareketle ve kendi dışındaki kurumlarda yürütülmektedir. Bu esas göz önüne alındığında, Sayıştayların faaliyetleri, kamu fonlarının kullanılmasındaki yolsuzluk ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olmaktadır. Sayıştaylar, denetim raporları yoluyla, denetlenenlere ve devlet kurumlarına kamu parasının kötüye kullanılmaması, mali kaynakların israf edilmemesi ve bütçenin yanlış kullanılmaması hususlarında uyarılarda bulunur. Bu uyarılar, yolsuzluğun kanıtı olarak algılanır ve buna dayanarak yetkililer uygun ve düzgün idari metotlar geliştirerek bunları uygularlar.

Üçüncü olarak, çoğu ülkede idari fonksiyonları olmasa da, Sayıştaylar, yolsuzlukları durduracak gerekli normların yerleştirilmesi için, denetim tavsiyeleri yapmak suretiyle yürütmeci kuruluşlar üzerinde etkin olabilirler. Dahası, gerektiğinde, ilgili belgeleri yetkili kurumlara suçların takibi için gönderebilirler.

Dördüncü olarak, Sayıştaylar denetim sonuçlarına dayanarak, Yasama, Yürütme ve diğer devlet yetkililerine ilgili politikaların gözden geçirilmesi ve yeni politikalar oluşturulması veya kanuni düzenlemeler yapılması hususunda öneriler sunabilirler. Bu, aynı zamanda, yasal mevzuatta yer alan mevcut sistemin oturtulmasına ve kamu fonlarının kötü kullanılmasının ve israf edilmesinin önlenmesi de dahil, yolsuzluk faaliyetlerini önleme kapasitesinin güçlendirilmesine de yardımcı olur.

Sonuç olarak, kolayca fark edilebileceği üzere Sayıştaylar, kamu mali yönetiminde geçmişten beri sahip oldukları özel konumlarıyla, hem global hem de yerel düzeyde yolsuzluğa karşı savaşta özel bir rol üstlenmişlerdir. Uygunluk denetiminin geliştirilmesi yanında, performans denetimi kalitesinin de yükseltilmesi için Sayıştaylar, diğer Sayıştaylarla ve uluslararası kuruluşlarla mesleki tecrübenin artırılması ve ortak kullanılacak bilgilerin alışverişi noktasında işbirliği yapmalıdırlar. Bu sayede, farklı kültürlerin Sayıştayları, kendilerini, yolsuzlukların ulusal ve uluslararası düzeyde daha etkin bir şekilde önlenmesine yarayacak gerekli bilgi ve becerilerle daha da zenginleştirebilirler.

SAYIŞTAY RAPORLARI

- Tarihi Eserlerin Korunması Hakkında
Sayıştay Raporu (Özet)

VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜNÜN SORUMLULUĞUNDAKİ TARİHİ ESERLERİN KORUNMASI HAKKINDA SAYIŞTAY RAPORU* (ÖZET)

1. Yapılan denetimin konusu, Vakıflar Genel Müdürlüğü (VGM) sorumluluğundaki tarihî eserlerin korunmasına yönelik tespit, tescil, envanter, bakım, onarım ve güvenlik ile ilgili faaliyetlerin yeterliliğinin, ayrıca bu faaliyetlerin başarılı bir şekilde yürütülmesi için gerekli olan yetki, görev ve sorumluluk sistemi ile malî kaynak ve insan gücü plânlamasının incelenmesidir.

Denetimin amacı ise, VGM'nin tarihî eser koruma faaliyetlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini engelleyen yasal ve idarî düzenlemeler ile uygulamada risk teşkil eden hususların tespit edilerek gerekli tedbirlerin alınmasını, bu faaliyetlerin açık ve gerçekçi hedeflere göre yürütülmesini ve sonuçta tarihî eserlerin daha etkin korunmasına yönelik verimli çalışmalar yapılmasını sağlamaktır.

Denetimin yürütülmesi sırasında VGM'nin sorumluluğundaki tarihî eserlere ilişkin Genel Müdürlük Merkez ve taşra teşkilâtı birimlerine ait genelge, talimat, kayıt, belge, yazışma, hakediş, rapor, bilgi notu ve her türlü dokümanlar incelenmiş; Kültür ve Turizm Bakanlığı (KTB), Türk Tarih Kurumu (TTK), Diyanet İşleri Başkanlığı (DİB), Türkiye Bilimler Akademisi (TÜBA) ve Koruma Kurulları gibi kamu kuruluşları ile diğer sivil toplum kuruluşlarının konuya ilişkin çalışmaları da değerlendirilmiştir. Kuruma ait yasal, idarî, malî ve personel düzenlemeleri, yönetim bilgi sistemine ve envanter kayıtlarına ilişkin bilgisayar donanım ve yazılımı, tarihî eserlerin korunmasına ilişkin olarak kurum dışı kaynakların kullanıldığı restore et-işlet-devret (RİD) ve sponsorluk işlerine ilişkin protokol, sözleşme ve uygulamalar incelenmiştir. Tarihî eserlerin yaklaşık yarısının korunmasından sorumlu olan bölge müdürlüklerinde yerinde inceleme, gözlem ve görüşmeler yapılmıştır.

2. Taşınmaz tarihî eserlere ilişkin yasal düzenlemelerdeki görev, yetki ve sorumluluklar çok sayıda kamu kurum ve kuruluşunun koordineli çalışmasını gerektirecek şekildedir ve bu koordinasyon da tam olarak sağlanamamaktadır.

* Sayıştay Genel Kurulunun 6.5.2004 tarih ve 5093/1 sayılı kararı ile Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması uygun bulunmuştur.

Özellikle tekke ve zaviyelerle türbelerin kapatılmasına dair 677 sayılı Kanun ile 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu hükümlerinin çelişmesinden dolayı türbelerin korunması konusunda VGM ile KTB arasında görev ve yetki karmaşası yaşanmaktadır. Yönetmeliklerle taşınır tarihî eserlerin korunması konusunda bazı görevler VGM’ce üstlenilmiş olmasına rağmen temel yetki KTB’de bulunduğundan bu alanda tam bir yetki, görev ve sorumluluk sistemi oluşturulamamıştır. Kanun ve yönetmeliklerde belirtilen yetki, görev ve sorumlulukların ne şekilde ve kimler tarafından yerine getirileceğine dair kurum içi idarî düzenlemeler yeterli ve açık değildir. Yönetmeliklerle birden çok birime benzer görevler verilmiştir. Faaliyetler, kurumun amaç ve hedefleri belirlenmeden plânsız olarak yürütülmekte olup, yararlanılan bilgilerin elde edilmesini ve güncellenmesini sağlayan çağdaş bir yönetim bilgi sistemi ile tüm birimleri kapsayan standart bir dosyalama sistemi bulunmamaktadır.

Taşınmaz tarihî eserlerin korunmasında, birden çok kurumu ilgilendiren alanlarda koordinasyon sağlanmalı, yönetmeliklerle kurum içi yetki, görev ve sorumluluk çakışmalarını engelleyecek düzenlemeler yapılmalı, taşınır tarihî eserlerin korunması ve sergilenmesi konusunda VGM’nin sorumlulukları netleştirilmeli, işlemleri ayrıntılı olarak düzenleyen ve değişen koşullara uygun olarak güncellenen rehberler oluşturulmalı, faaliyetler, kurumun beş yıllık amaç ve hedeflerinin belirlendiği plânlar ve bu hedeflerin yıllık hedeflere dönüştürüldüğü programlar çerçevesinde yürütülmeli, ayrıca yönetimin doğru kararlar almasına, uygulamasına ve gerektiğinde düzeltici müdahalede bulunmasına olanak veren çağdaş bir yönetim bilgi sistemi kurulmalıdır.

3. Faaliyetlerin başarıyla yürütülebilmesi için etkili bir malî kaynak ve personel plânlaması yapılmamaktadır. Personel, eğitim durumu itibarıyla genellikle hizmetin gerektirdiği niteliklere sahip olmakla birlikte, hizmet içi eğitime gereken önem verilmemekte, yıllar itibarıyla teknik personel sayısı azalmaktadır.

Eldeki insan gücü ve malî kaynakların etkin plânlaması yapılmalı, korumanın gerektirdiği nitelikte ve sayıda personel uygun birimlerde görevlendirilmeli, hizmet içi eğitim programları nicelik ve nitelik olarak geliştirilmelidir.

4. Taşınır ve taşınmaz tüm tarihî eserlerin tespit edilmesi amacıyla kurumsal bazda, yok olma riski taşıyan eserlerin önceliklendirildiği sistemli bir çalışma yapılmamaktadır. Yapılan tespitin tam ve sağlıklı olması için kullanılması gereken teknolojik araçlardan yeterince yararlanılmamaktadır. Tescil çalışmaları

ise tespit edilen eserleri kapsayacak şekilde ilgili koruma kurullarınca yapılmakta, tespiti yapılmamış tarihî eserler ise tescilsiz kalmaktadır. Ayrıca taşınır tarihî eserlerin tesciline ilişkin özel bir onay sistemi bulunmamaktadır. Bunun yanında ilgili kişi ve kurumların tescil kararlarının gereklerine uyup uymadıkları yönünden VGM’ce takibi yapılmamakta ve bunun sonucunda tarihî eserlere izinsiz müdahaleler olabilmektedir. Taşınmaz eserlerin envanteri için elektronik ortamda oluşturulan Modül, ulusal ve uluslar arası standartlara uygun olmakla birlikte öngörülen tüm veriler henüz Modüle aktarılmamıştır.

Taşınır ve taşınmaz tarihî eserlerin tespit ve tescil çalışmaları tüm eserleri kapsayacak şekilde, eserlerin ayrıntılarını ortaya koyabilecek uzmanlığa sahip personel tarafından ve gelişmiş teknik araç ve gereçlerden yararlanılarak yapılmalı, özellikle taşınmaz eserlerin ayrılmaz parçaları olan minber, kapı, pencere kanadı, vitray ve çini benzeri eserlerin tespit ve tesciline ilişkin mevzuat ile usul ve esaslar ayrıntılı şekilde düzenlenmeli, tescil kararlarına tüm kamu kurum ve kuruluşları ile kişilerin uyması sağlanmalıdır. Envanter ulusal ve uluslar arası standartların gerektirdiği verileri içerecek ve tüm taşınır, taşınmaz tarihî eserleri kapsayacak şekilde, elektronik ortamda, test edilmiş ve yedeklenmiş olmalı, periyodik olarak güncellenmeli ve denetlenmelidir.

5. VGM tarafından eserlerin bakım ve onarım gereksinimleri için sistemli ve periyodik incelemeler yapılmamakta, bazı tarihî eserler bu nedenle yok olma riski taşımaktadır. Eserler bakım ve onarım ihtiyaçlarına göre sınıflandırılmamakta ve önceliklendirilmemektedir. Öte yandan restorasyon uygulaması sırasında kullanılacak teknikler ile bunların kontrolüne ilişkin özel prosedürler bulunmamaktadır. Ayrıca restorasyonu aslına uygun olarak yapabilecek usta kişiler yetiştirilmemekte, orijinal malzeme temini konusunda çalışmalar yapılmamaktadır. Bazı onarımlar yeterli uzmanlığı ve bilgi birikimi olmayan firmalara yaptırılmaktadır. Tarihî eser onarımında alternatif model olarak uygulanan RİD ve sponsorluk modellerinde, ihale öncesi fizibilite çalışmaları, uzman kişilerce ayrıntılı olarak hazırlanmamakta, firmalarla yapılan sözleşmelerde, yapının özelliğini korumaya yönelik teknik ve sanatsal hükümlere yer verilmemektedir. Buna ek olarak başka kurum, kuruluş ve kişilerin kullanımına verilmiş olan eserler VGM tarafından etkin olarak kontrol edilmediğinden eserlere, kullanıcılar tarafından, çeşitli amaçlarla izinsiz müdahaleler olabilmekte ve bunun sonucunda da eserin korunmasında geç kalınmaktadır.

Taşınır ve taşınmaz tarihî eserlerin bakım ve onarım çalışmalarında uyulması gereken prosedürler ayrıntılı olarak belirlenmeli, uygulamalar yeterli bilgi birikimi ile deneyimi olan firmalara yaptırılmalıdır. RİD, protokol ve sponsorluk modellerinde, ihale öncesi fizibilite çalışmaları, uzman kişilerce yapılmalıdır. Eserlerin bakım ve onarımında gerekli olan doğramacı, sedefkâr, taşçı, çinici, kurşuncu, ahşap ustası gibi kişilerin yetiştirilmesi için kurslar düzenlenmeli, yapının orijinalliğini bozmayacak malzemelerin belirlenmesi ve temini konusunda çalışmalar yapılmalıdır. Bunun yanında eserlerin başka kurum, kuruluş veya kişilerce kullanımına dair sözleşmelere, VGM'nin izni olmadan hiçbir müdahalenin yapılamayacağına dair açık hükümler ve yaptırımlar konulmalıdır.

6. Taşınır ve taşınmaz tüm tarihî eserler için güvenlik hassasiyeti yönünden bir sınıflama yapılmamakta, genellikle iptidâî metotlarla koruma sağlanmaya çalışılmaktadır. Taşınır eserlerin depolandığı, sergilendiği müze ve kütüphanelerde güvenlik ve yangın alârm sistemi kurulmakla birlikte bunlar gelişmiş sistemler değildir. Tarihî han, kervansaray ve türbelerden bazıları ise kişilerin ve doğanın tahribine açık durumdadır. Camilerin tamamına yakını sadece mekanik kilit ve parmaklıklarla korunmaya çalışılmaktadır. Onarım sürecindeki eserlerin korunmasına ilişkin düzenlemeler bulunmamaktadır. Buna ek olarak tarihî eserlerin özel eğitimli personel tarafından korunmasına ilişkin mevzuatta açık hükümler bulunmasına rağmen personel temin edilmemiştir. Müze, depo ve kütüphane korumasında görev almak üzere işe alınan güvenlik personeli amaç dışı çalıştırılmakta, buralara giriş ve çıkış tutanakları düzenli olarak tutulmamaktadır. Ayrıca güvenlik sisteminin baştan sona gözden geçirildiği periyodik test ve denetimler yapılmamaktadır.

Eserler tahribe, hırsızlığa ve yangına karşı etkili güvenlik sistemleri yanında gereken yerlerde özel eğitimli personelle de korunmalıdır. Depo, müze ve kütüphanelere giriş ve çıkışlarda kullanılan tutanaklar düzenli olarak tutulmalı, buraların güvenliği için alınan güvenlik personeli alınış amacına uygun olarak çalıştırılmalıdır. Onarım sözleşmelerine, güvenliğe ilişkin hükümler konularak bunların uygulanması titizlikle denetlenmelidir.

SAYIŞTAY KARARLARI

- Temyiz Kurulu Kararları
- Daireler Kurulu Kararları

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 26.4.2004
No : 27074

9 0/1216 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamına girmeyen Bilgisayar Veri İşleme Ve Müşavirlik Hizmetlerine İlişkin olarak düzenlenen sözleşme ve şartnamelere, asgari ücret artışı nedeniyle meydana gelecek eski ve yeni asgari saat ücretleri arasındaki fark ile bu farktan doğan ve işverence karşılanması gereken sosyal sigortalar primlerinin ödenmesi hususunda hüküm konulmasının mümkün olmadığı hakkında...

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra gereği görüldü;

“585 sayılı ilamın 2. maddesinde, Üniversitesi Vakfı İşletmesine TL bedelle ihale edilen Bilgisayar Veri İşlem ve Müşavirlik Hizmet Alımı İşine ilişkin fiyat farkı ödendiği gerekçesiyle TL’na tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi dilekçesinde, sözleşmenin Sayıştay tarafından tescil edildiğini, şartnamedeki hükme istinaden fiyat farkı ödendiğini ve bunun iş kanunu gereğince işverenin yükümlülüğü olduğunu ifade etmektedir.

2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 7. maddesinde, ihale konusu işlerin her türlü özelliğini belirten şartname ve varsa eklerinin idarelerce hazırlanacağı ve bu şartnamelerde, işin mahiyetine göre konulacak özel ve teknik şartların gösterilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Aynı kanunun 8. maddesinde de, tip şartnamelerin genel ve ortak esaslarını belirlemeye ve şartnamelere konulacak hususlarla bunlar dışındaki genel esasları belirlemeye Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu ifade edilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisine istinaden 28.11.1990 tarih ve 90/1216 sayılı (Devlet İhale Kanunu kapsamına giren idarelerin inşaat ve imalat işlerine dair fiyat farkı kararlamaları dışında kalan işlerine ait şartname ve sözleşmelere fiyat farkı ile ilgili hükümler eklenmesi hakkındaki) Kararı yayımlamıştır. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin (c) fıkrasında aynen; “Yardımcı hizmetler sınıfı personel tarafından yerine getirilmesi gereken hizmet yerlerinin ve tedavi kurumlarının temizlenmesi işleri ile ilgili şartname ve sözleşmelerde, çalıştırılacak Sosyal Sigortalar Kanununa tabi personel sayısı ve günlük çalışma

saatinin belirlenmesi kaydıyla, asgari ücret tespit komisyonlarınca ihalenin yapıldığı tarihte mevcut olan asgari ücretin artırılması halinde eski ve yeni asgari saat ücretleri arasındaki fark ayrıca bu farktan doğan ve işverence karşılanması gereken sosyal sigortalar primleri ve tasarrufu teşvik kesintisinde meydana gelecek artış farkının ödenmesi hususlarında hüküm konulabilir .” denilmektedir.

Bu hükme göre, fiyat farkı ödenebilmesi, üç koşulun birlikte gerçekleşmesi şartına bağlıdır.

a) Taahhüt konusunun yardımcı hizmetler sınıfı personel tarafından yerine getirilmesi gereken hizmet yerlerinin ve tedavi kurumlarının temizlenmesi işi olması.

b) Asgari ücret tespit komisyonlarınca asgari ücretin artırılmış olması.

c) Şartname ve sözleşmelere asgari ücret artışı nedeniyle meydana gelecek eski ve yeni asgari ücretleri arasındaki fark ile bu farktan doğan ve işverence karşılanması gereken sosyal sigortalar primlerinin ödenmesi hususlarında hüküm konulmuş olması.

Ayrıca, Bakanlar Kurulunca 2886 sayılı Kanunun 8. maddesine istinaden hazırlanan ve 84/7958 sayılı Kararname eki olarak 27.5.1984 tarih ve 18413 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu Kapsamındaki İdarelerin Her Türlü Alım İhalelerinde Uygulayacakları Genel ve Ortak Esasları Belirleyen Eksiltme Tıp Şartnamesi”nin 14. maddesinde de, müteahhidin gerek esas taahhüt süresi içinde gerekse mücbir sebeplerden dolayı uzatılan süre içinde taahhüdün tamamen ifasına kadar vergi artışları veya yeni vergi ve resimler konulması, fiyatların yükselmesi, taşıma ve işçi ücretlerinin artması ve sair sebeplere dayanarak fazla para verilmesi isteğinde bulunamayacağı, ancak gerekli görülen hallerde, yürürlükte bulunan Bakanlar Kurulu Kararnamesi esaslarına göre ve kararname kapsamındaki işler için fiyat farkı verilecekse, şartnamenin bu maddesinde gösterileceği belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre, yalnızca temizlik işleri ile ilgili şartname ve sözleşmelere asgari ücret artışı nedeniyle meydana gelecek eski ve yeni asgari saat ücretleri arasındaki fark ile bu farktan doğan ve işverence karşılanması gereken sosyal sigortalar primlerinin ödenmesi hususlarında hüküm konulabilecek, şartname ve sözleşmelerde bu hüküm bulunmak kaydıyla asgari ücret artış farkı ile bu farktan doğan sosyal sigorta primleri müteahhide ödenebilecektir.

Bu nedenle, 90/1216 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamına girmeyen Bilgisayar Veri İşleme ve Müşavirlik Hizmetlerine ilişkin olarak düzenlenen

sözleşme ve şartnamelere bu yönden hüküm konulamaz ve buna istinaden ödeme yapılamaz.

Yukarıda ifade edilen gerekçelerle, 585 sayılı ilamın 2. maddesiyle verilen toplam liraya ilişkin tazmin hükmünün tasdikine;

26.04.2004 tarihinde karar verildi.

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 21.06.2004
No : 27219

Belediye meclis üyelerine olağan ve olağanüstü toplantılar ile bu toplantıların yapıldığı sürelerdeki encümen ve komisyon çalışmaları için huzur hakkı verilmesi gerekmekte olup, azami toplantı süresi dikkate alınmadan huzur ücretinin yıl boyunca verilmesinin mümkün olmadığı hakkında...

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra gereği görüldü;

“1194 sayılı ilamın 1. maddesinde, Belediyesi meclis üyelerine huzur hakkı verilirken, azami toplantı süreleri dikkate alınmayarak yıl boyunca verildiği gerekçesiyle TL’na tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi dilekçesinde; komisyonların bir yılığına meclisten seçildiğine göre çalışma sürelerinin de bir yıl olup, bu süre zarfında fiilen toplanılan her gün için huzur ücreti ödenebileceğini ifade etmektedir.

1580 sayılı Belediye Kanununun “Meclisin adi ve olağanüstü toplantısı” başlıklı 54. maddesinde (Değişik: 29/4/1946-4878/13 md.); “Meclisin adi toplantısı Ekim, Şubat, ve Haziran ayları başlarında olmak üzere yılda üç defadır.

Bütçe görüşmesine rastlayan toplantı süresi en çok 30 gün olup, diğer toplantıların süresi en çok 15 gündür. Bu sürelerden önce iş bitmezse vali 15 günü aşmamak üzere görüşme sürelerini uzatarak sebeplerini İçişleri Bakanlığına bildirir. Önemli ve acele bir iş çıkarsa belediye başkanının yazılı çağrısı veya üyeden üçte birinin gerekçeli teklifi veyahut valinin doğrudan doğruya çağırması üzerine meclisler olağanüstü toplanırlar. Olağanüstü toplantılarda çağrıyı gerektiren konudan başka bir iş görüşülemez.” denilmektedir.

Aynı Kanunun 62. maddesinde; “Belediye meclisi her içtima müddeti için ruznamelerdeki meseleleri tetkik etmek üzere encümenler teşkil edebilir. Encümenler mütalaalarını o içtima müddeti içinde meclise bildirirler.” denilmektedir.

Belediye Kanununun Belediye Meclis Üyelerine Huzur Hakkı Verilmesi İle İlgili 156. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Esasların 2. maddesinde aynen;

“.....üyelere meclisin olağan ve olağanüstü toplantıları sırasında katıldıkları oturumlar için gün hesabı ile huzur hakkı verilir.

Bu olağan ve olağanüstü toplantılar sırasında, Belediye Kanununun 62 ve 63. maddeleri uyarınca kurulacak encümenlerde görevlendirilecek üyelere de, meclisin toplantı süresini aşmamak kaydıyla huzur hakkı verilebilir.” denilmektedir.

Görüldüğü üzere, Belediye Meclisinin olağan ve olağanüstü toplantı süreleri kanunla tespit edilmiş ve yine meseleleri tetkik etmek amacıyla encümenler kurulması ve kurulacak encümenlerin mütalaalarını toplantı müddeti içerisinde meclise bildirmesi de kanunla tespit edilmiştir. Yine adı geçen Kanuna dayanılarak çıkarılan esaslarda da görevlendirilecek üyelere, meclisin toplantı süresini aşmamak kaydıyla huzur hakkı verilebileceği tespit edilmiştir.

Buna göre, 1580 sayılı Belediye Kanununun 54 ve 55. maddelerindeki şartlara uymayan toplantılar, hukuki açıdan geçerlilik taşımadığı gibi, aynı zamanda adı geçen Kanunun 62. maddesine göre ve adı geçen esaslarda 2. maddesine göre huzur hakkı ödenmesine de imkan bulunmamaktadır.

Yukarıda ifade edilen sebeplerle, ilamın 1. maddesi ile verilen tazmin hükmünün tasdikine;

21.06.2004 tarihinde karar verildi.

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 22.6.2004

No : 27230

*Y*azı işleri müdürü unvanlı ikinci derece kadro görevine vekalet eden veri hazırlama kontrol işletmenine; asilde aranan “yüksek öğrenim görmüş bulunması” şartını taşıyamaması nedeniyle vekalet ettiği göreve ilişkin özel hizmet tazminatının ödenmesinin mümkün olmadığı hakkında...

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra gereği görüldü;

911 sayılı ilamın 1. maddesi ile,

Lise mezunu olup Kaymakamlığın “Yazı işleri Müdürü” unvanlı ikinci derece kadro görevine vekalet eden veri hazırlama kontrol işletmeni; asilde aranan “yüksek öğrenim görmüş bulunması” şartını taşımadığı halde vekalet ettiği göreve ilişkin özel hizmet tazminatının ödendiği gerekçesiyle TL.’na tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi dilekçesinde, Anayasanın 18. maddesine göre angaryanın yasak olduğunu bu nedenle 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre de vekalet ettiği göreve vekalet ücreti ödenmesi gerektiğini ayrıca Danıştay kararında da memura yapılan hatalı ödemelerde ancak 60 günlük dava açma süresi içinde geri istenebileceğine karar verildiğini ifade etmektedir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 68. maddesi (B) fıkrasında:

“B) (Değişik: 4/5/1984 -KHK- 199/1 md.) Eğitim ve öğretim hizmetleri sınıfı hariç, sınıfların 1, 2, 3, ve 4. derecelerindeki kadrolarına, derece yükselmesindeki süre kaydı aranmaksızın, atanmasındaki usule göre daha aşağıdaki derecelerden atama yapılabilir.

Ancak, bu şekilde bir atanmanın yapılabilmesi için ilgilinin;

- a) 1. dereceli görevlerden ek göstergesi 650 ve daha yukarı olanlar için en az 12 yıl,
- b) 1 ve 2. derece görevlerden ek göstergesi 650’den az olanlar için en az 10 yıl,
- c) 3 ve 4. dereceli görevler için en az 8 yıl,

(Ek fıkra: 26/8/1993 –KHK- 501/1 md.; İptal Anayasa Mahkemesinin 6/10/1993 tarihli ve E.1993/32 sayılı kararı ile) (Değişik: 27/6/1989 KHK 375/7 md.) 8.6.1984 tarih ve 217 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesi kapsamına dahil kurumlarda fiilen çalışmış olması ve yüksek öğrenim görmüş bulunması şarttır.” denilmektedir.

2000 yılında da uygulanmasına devam edilen hangi görevler için ne miktarda zam ve tazminat ödeneceğine ilişkin 98/10548 sayılı B.K.K nın 6. maddesinin H/b fıkrasında aynen:

“Kurumlarınca bir göreve kurum içinden veya diğer kurumlardan vekalet ettirilenlerle, bu kararnamede asli kadroları için öngörülen zam ve tazminatlarının toplamı ile vekalet ettikleri kadro için öngörülen zam ve tazminatlarının net tutarları mukayese edilerek fazla olanı, 657 sayılı Kanunun 175. maddesindeki oranlar dikkate alınmaksızın, vekalet görevine başlanıldığı tarihten itibaren ve bu görevin fiilen yapıldığı sürece ödenir.

Ancak, bu ödemenin yapılabilmesi için vekalet eden personelin 99 Seri No’lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliğinde açıklandığı üzere asilde aranan şartları haiz olması gerekmektedir.” denilmektedir.

Dilekçi her ne kadar 99 Seri No’lu Tebliğin 657 sayılı Kanunun 86. maddesine aykırı olduğunu bu nedenle Kanunda bir sınırlama olmadığından tebliğin Kanunu sınırlayamayacağını iddia etse de 2000 yılında da uygulanmasına devam edilen hangi görevler için ne miktarda zam ve tazminat ödeneceğine ilişkin 98/10548 sayılı B.K.K. nın 6. maddesinin H/b fıkrası bu ödemenin yapılabilmesini vekalet eden personelin 99 Seri No’lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliğinde açıklandığı üzere asilde aranan şartları haiz olması şartına bağlamıştır.

Yine dilekçede iddia edilenin aksine; 27.10.1999 tarih ve 23859 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren İçişleri Bakanlığı Memurlarının Nitelikleri ve Atama Yönetmeliğinin 15. maddesinin (c) fıkrasında ilçe yazı işleri müdürlüğüne atanmak için fakülte veya dört yıllık yüksek okul mezunu personel olmadığı takdirde iki yıllık yüksek okul mezunlarının bu göreve atanmalarına imkan verilmemektedir.

99 Seri No’lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliğinde aynen:

“1- Bir görevin vekaleten yürütülmesi halinde görevin gerekleri ve nitelikleri değişmeyeceğinden bu görevi vekaleten yürütecek olanların asil memurda aranacak şartlara sahip olmaları gerekmektedir.

Bu sebeple;

1-4. dereceli kadrolara vekalet edeceklerin 657 sayılı Kanunun 68. maddesinde belirtilen şartları haiz olmaları

.....

gerekmektedir.

2- Asil memurda aranan şartları haiz vekil memur bulunmadığı takdirde, hizmetin aksamadan yürütülebilmesi bakımından herhangi bir şekilde boşalmış veya boş bulunan görevin öncelikle varsa yardımcıları, yoksa asilde aranan şartlara en yakın personel tarafından tedviren gördürülmesi mümkün görülmektedir.

3- 657 sayılı Kanunun vekalet ücreti ödenmesine ilişkin 175. maddesine göre tedvir dolayısıyla herhangi bir ödeme yapılması mümkün bulunmamaktadır.” denilmektedir.

Yukarıdaki Genel Tebliğde sözü edilen 657 sayılı Kanunun 68. maddesinin (B) fıkrasında ise 1, 2, 3 ve 4. dereceli kadrolara derece yükselmesindeki süre kaydı aranmaksızın atama yapılabilmesi için maddede belirtilen diğer şartlarla birlikte atanacak personelin yüksek okul mezunu olması şartı getirilmiştir. Halbuki söz konusu kişi atamanın yapıldığı tarihte lise mezunudur. Bu nedenle de asilde aranan şartları taşımamaktadır.

Yukarıda ifade edilen sebeplerle, 911 sayılı ilamın 1. maddesiyle verilen tazmin hükmünün tasdikine;

22.06.2004 tarihinde karar verildi.

DAİRELER KURULU KARARI

Tarih : 9.4.2004

No : 1141/1

Yaklaşık maliyetin gizliliği ilkesinin zedelenmemesi amacıyla idari şartnamede, çalışan personele ödenecek olan yemek ve giyecek bedellerine yer verilmediği, bu giderlerin işi alan müteahhit tarafından karşılanacağına taahhüt edildiği ve şartnamenin bu hükmünün tüm isteklilere uygulanacağı anlaşıldığından, ihalelerde bulunması gerekli olan eşit muamele, güvenirlik, gizlilik ve rekabetin sağlanması ilkelerinin gerçekleşmiş olduğu hakkında...

Belediye Başkanlığı ile Ltd. Şti. arasında bağtlanan “..... merkez ve 39 mahallenin temizlik işine” ilişkin sözleşmenin tescilinde hasıl olan tereddüt üzerine 2. Dairede görüşülüp red kararı verilmiş olup, Dairesince bu karara itiraz edilerek konunun Daireler Kurulunda görüşülerek sözleşmenin tescili talep edilmiştir.

Sözleşme dosyası üzerinde yapılan incelemede;

..... Belediye Başkanlığınca, yaklaşık maliyeti lira olan “..... merkez ve 39 mahallenin temizlik işinin” 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 19 uncu maddesine göre açık ihale usulü ile ihaleye çıkarıldığı, ihaleye bir isteklinin başvurduğu, işin, en avantajlı teklif olarak Ltd. Şti’nelira bedelle ihale edildiği tespit edilmiştir.

Bu konuda 2 nci Dairece verilip red işlemine esas olan Kararda özet olarak;

1- Yaklaşık maliyeti 2.177.591.848.290.- lira olan ihale konusu işin, kullanılabilir ödenek miktarının 1.500.000.000.000.- TL olduğunun tespit edilmesi üzerine ihale tarihi olan 28.01.2004 tarihinden önce Belediye Encümen kararı ile 1.100.000.000.000.- TL yedek ödenekten aktarılmak suretiyle eksik olan ödenek tamamlanmış olduğundan, ihaleye katılanların mağdur edilmesi söz konusu değildir ve sözleşmenin reddini gerektirecek bir eksiklik de sayılmayacağından, sözleşmenin bu yönden tescilinin uygun olacağı,

2- Hizmet Alım İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin 9 uncu maddesinin istekli tarafından personele verilecek yemek ve giyecek bedellerinin İdari Şartnamede açıkça gösterilmesi gerektiği hükmüne karşılık, bahsi geçen işe ait İdari Şartnamede personelin yemek ve giyecek bedellerinin tutarının belirtilmemiş olmasının ihaleye katılacak firmalar arasında maliyet eşitliğini

ortadan kaldırarak rekabeti engellediği, 4734 sayılı kanunun 5 inci maddesinde yer alan “saydamlık ve güvenilirlik” ilkelerine aykırılık teşkil ettiği,

Ayrıca ilgili İdare ile işi alan istekli arasında yapılan sözleşmeden daha sonra, İdari Şartnamenin 26 ncı maddesine yemek ve giyecek gideri tutarını belirten hükmün eklenmesinin, 4734 sayılı kanunun 29 uncu maddesindeki ihale yapılmadan önce belirli şartlarda ihale dokümanında değişiklik yapılabilmesine imkan veren hükmüne de aykırılık teşkil ettiğinden bu nedenlerle sözleşmenin tescil edilmemesi gerektiği,

Belirtilmiştir.

Bu tespitlerden sonra konunun esasına geçilerek yapılan görüşmeler sonucunda;

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4964 sayılı Kanunla değişik “Yaklaşık Maliyet” başlıklı 9 uncu maddesinde,

“Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olmak üzere yaklaşık maliyet belirlenir ve dayanaklarıyla birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir. Yaklaşık maliyete ihale ve ön yeterlik ilanlarında yer verilmez, isteklilere veya ihale süreci ile resmi ilişkisi olmayan diğer kişilere açıklanmaz.” denilmek suretiyle idarece belirlenen yaklaşık maliyete ihale ve ön yeterlik ilanlarında yer verilmeyeceği, isteklilere veya ihale süreci ile resmi ilişkisi olmayan diğer kişilere açıklanamayacağı hükmüne bağlanmış ve aynı Kanunun “Temel İlkeler” başlıklı 5 inci maddesinde yer alan ve idarelerin bu Kanuna göre yapılacak olan ihalelerde uymak mecburiyetinde oldukları temel ilkelerden olan gizlilik ilkesinin “yaklaşık maliyet” konusunda da uygulanmasının zorunlu olduğu belirtilmiş bulunmaktadır.

Zira 4734 sayılı Kanunun hazırlanış amaçlarından biri de, yaklaşık maliyetin gizliliğinin sağlanması yolu ile isteklilerin işin gerçek maliyetiyle ilgili çalışmaya sevk edilmesi ve bu çalışma sonucu ulaştıkları kendi bağımsız tekliflerini sunma imkanının sağlanması olup bu yolla ihalede güvenirliliğin, saydamlığın ve gerçek rekabetin gerçekleştirilmesidir.

Öte yandan Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin “Personel istihdam edilerek yapılacak hizmet alımlarına ilişkin ihalelerde yaklaşık maliyet” başlıklı 9 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında;

“İstekli tarafından personele yemek, yol ve giyecek gibi giderlerin ödenmesi idarelerce öngörülür ise yukarıda yapılan hesaplamalara; yol, yemek ve

giyecek gibi giderlere ilişkin bedeller de eklenir ve bu giderlerin bedeli idari şartnamede açıkça gösterilir.” denilmektedir.

Anılan Yönetmeliğin ekinde yer alan “Açık İhale Usulü ile İhale Edilen Hizmet Alımlarında Uygulanacak Tıp İdari Şartname”nin “Teklif Fiyata Dahil Olan Masraflar” başlığını taşıyan 26 ncı maddesinin 26.3 üncü fıkrasına ait 15 nolu dipnotta da; idarelerce personele, yol, yemek ve giyecek gibi giderlerin istekli tarafından ödenmesinin öngörüldüğü işlerde, bu giderlerin asgari tutarının bu maddede açıkça belirtileceği; idarelerin bu yönde bir öngörülmesi yoksa o zaman 26.3 nolu fıkranın çıkarılacağı ifade edilmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde konu ele alındığında yaklaşık Maliyet Hesap Cetvelinde, yaklaşık maliyeti oluşturan unsurlardan “işçi maliyeti”nin işçi ücretleri, yemek bedeli ve giyecek bedelinden ibaret olduğu görülmektedir. İşe ait İdari Şartnamenin 26.3 üncü maddesinde de yemek ve giyecek bedeli öngörülmüş olmakla birlikte sadece bunun asgari tutarları belirtilmemiştir.

Her ne kadar Daire Kararında yaklaşık maliyet hesabında çalışan personele yemek ve giyecek bedeli ödeneceği belirtilmiş olmasına rağmen yukarıya alınan Yönetmelik hükümlerinin gereği olarak İdari Şartnamenin 26.3 üncü maddesinde bu giderlerin asgari tutarlarının yazılmadığı, bunun 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 5 inci maddesinde sözü edilen saydamlık, rekabet, eşit muamele ve güvenilirlik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği iddia edilmekte ise de;

Bahse konu iş genel temizlik işidir ve maliyeti belirleyen en önemli unsur olan asgari ücret herkes tarafından bilinmektedir, diğer maliyet kalemlerini oluşturan yemek ve giyecek bedellerine Şartnamede ayrıntılı olarak yer verildiği takdirde yaklaşık maliyet tutarına ulaşılacağından, yaklaşık maliyetin gizliliği zedelenmiş olacaktır. Bu sebepten İdari Şartnamede yemek ve giyecek bedeli olarak belirli bir tutar belirtilmemiştir. Ancak İdari Şartnamede yiyecek ve giyecek bedelinin çalışan personele ödeneceği belirtilmekle, bu giderlerin işi alan müteahhit tarafından karşılanacağı taahhüt edilmiş olmaktadır. Bu durumda işçiler için yemek ve giyecek bedeli ile ilgili herhangi bir hak ihlali söz konusu değildir.

Kaldı ki Şartnamenin bu hükmü açık olup ihaleye katılmak isteyen tüm isteklilere uygulanacağından ihalelerde bulunması gerekli olan eşit muamele, güvenilirlik, gizlilik ve rekabetin sağlanması ilkeleri gerçekleşmiş olmaktadır. Bu gerekçelerle bahse konu sözleşmenin tescilinin uygun olacağına, karar verildi.

DAİRELER KURULU KARARI

Tarih : 26.5.2004

No : 1148/1

4 734 sayılı Kanun hükümlerine göre ihale edilen işin idari şartnamesinde ihalenin yabancı isteklilere açık olduğu belirtilmiş, anılan Kanunun 13 üncü maddesi hükmü uyarınca ihale ilanı Avrupa Birliği Resmi Gazetesinde yayımlanmış ve Dış Ticaret Müsteşarlığından muafiyet belgesi alınmış olduğu anlaşıldığından, yabancı para ile finanse edilmemiş olsa dahi damga vergisinden muaf tutulması gerekeceği hakkında...

..... Büyükşehir Belediye Başkanlığı ile..... A.Ş. arasında bağtlanan “Banliyö Sisteminin Geliştirilmesi Projesi 1. Etap Yapımı” işine ait sözleşmenin tescilinde hasıl olan tereddüt üzerine 2. Dairede görüşülüp red kararı verilmiş olup, Dairesince bu karara itiraz edilerek konunun Daireler Kurulunda görüşülerek sözleşmenin tescili talep edilmiştir.

Sözleşme dosyası üzerinde yapılan incelemede;

..... Büyükşehir Belediye Başkanlığınca “..... Banliyö Sisteminin Geliştirilmesi Projesi 1. Etap Yapımı” işinin 20.964.000.000.000.- TL yaklaşık maliyet üzerinden 4734 sayılı Kanunun 18/a maddesi uyarınca açık ihale usulü ile ihaleye çıkarıldığı; ihaleye 3 isteklinin katıldığı, verilen tüm tekliflerin geçerli olduğu, söz konusu ihaleye ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren A.Ş.’ ye anılan işin 17.998.633.557.000.- TL bedelle ihale edildiği dosya eki belgelerden anlaşılmaktadır.

Bu konuda 2 nci Dairece verilip red işlemine esas tutulan Kararda özetle;

Finansmanı belediyenin öz kaynaklarından karşılanan, uluslar arası niteliğe sahip bir ihale olmayan, dolayısıyla döviz kazandırıcı bir yönü de bulunmayan söz konusu iş için, ihaleyi kazanan firmaya vergi istisnası belgesi verilmesi ve vergi istisnası uygulanması mümkün görülmediğinden, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun eki 1 sayılı Tabloda yazıldığı üzere, %07,5 oranında sözleşme pulu ve %04,5 oranında karar pulu kesintisi mükellefiyeti yerine getirilmedikçe anılan sözleşmenin tescilinin mümkün olmadığına karar verilmiştir.

Bu tespitlerden sonra yapılan görüşmeler sonucunda;

02 Ocak 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5035 sayılı Bazı

Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun 28 inci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa eklenen Ek Madde 2 de “Döviz Kazandırıcı Faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar Damga vergisinden müstesnadır” hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin son bendinde ise bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edileceği belirtilmiştir.

Her ne kadar her iki kurum bu usul ve esasları birlikte düzenlenememişlerse de; kendi alanlarıyla ilgili düzenlemelere de yer vermek suretiyle Maliye Bakanlığı 27.02.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 1 seri No’lu “Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ”i, Dış Ticaret Müsteşarlığı ise 16.03.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/1 seri nolu “İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”i çıkarmışlar ve bu tebliğlerde vergi, resim ve harç istisnasına konu döviz kazandırıcı faaliyetler tanımlarken tanım birliği içerisinde; Maliye Bakanlığı kendi tebliğinin 3.2.1 maddesinde, Dış Ticaret Müsteşarlığı ise kendi tebliğinin 2/a maddesinde, “Yatırım programında yer alan Kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilen faaliyetler”i döviz kazandırıcı faaliyet olarak tanımlamışlar ve devamında da bu faaliyetleri üstlenen firmaların, yerli firma olması halinde, uluslar arası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapılacak hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı firmalar tarafından üretilerek bu firmalara yapılan satış ve teslimleri vergi resim ve harçtan muaf tutmuşlardır.

Bu bağlamda kamu yatırıma konu faaliyetin Damga vergisinden muaf tutulabilmesi için genel şart, faaliyetin yatırım programında yer alması, bundan sonra ise ya uluslar arası ihaleye çıkarılması ya da yabancı para ile finanse edilmesi gerekmektedir.

Bu şartlar göz önüne alınarak Banliyö Sisteminin Geliştirilmesi Projesi 1. Etap Yapım İş i irdelendiğinde, iş 11 Ocak 2004 tarih ve mükerrer 25343 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yıllık Yatırım Programında 2001 E060490 Proje No’su ile yer alan Banliyö Sisteminin Geliştirilmesi Projesi kapsamında olduğundan söz konusu muafiyet açısından genel şart

sağlanmış olmaktadır.

Anılan iş için daha önce dış kredi sağlamak amacıyla Hazine Müsteşarlığından uluslar arası kredili ihale izni istenmiş ve bu izin Müsteşarlıkça verilmiş ise de; izin süresinin ihaleye başlanamadan dolması; daha sonra da İdarece bir kez daha izin istenmekle birlikte Hazinece buna bir cevap verilmemiş olması nedeniyle anılan işin dış kredili bir iş olduğunu söylemek mümkün değildir. Nitekim sözleşme tescil aşamasında gönderilen savunmalarda işin tamamen Büyükşehir Belediyesi öz kaynakları ile karşılanacağına karar verildiği belirtilmektedir.

Bu durumda ihalenin vergi muafiyeti açısından uluslar arası ihale olup olmadığı önem kazandığından yürürlükteki mevzuata göre ihalenin kapsamının belirlenmesi gerekmektedir.

Söz konusu iş 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve eki mevzuatına göre ihaleye çıkarılmış olup anılan Kanunda ihalelerin uluslar arası niteliğiyle ilgili olarak doğrudan bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Kanunun “Yerli İstekliler ile İlgili Düzenlemeler” başlıklı 63 üncü maddesinde,

“Yaklaşık maliyeti eşik değerlerin altında kalan ihalelere sadece yerli isteklilerin katılması, yaklaşık maliyeti eşik değerlerin üzerindeki ihalelerde; hizmet alımları ve yapım işlerinde bütün yerli istekliler lehine, mal alımlarında ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri alınarak Kurum tarafından yerli malı olarak belirlenen malları teklif eden yerli istekliler lehine, % 15 oranına kadar fiyat avantajı sağlanması hususlarında idarelerce ihale dokümanına hükümler konulabilir. Ancak, yabancı istekliler ile ortak girişim yapmak suretiyle ihalelere katılan yerli istekliler bu hükümden yararlanamaz.”

denilmek suretiyle Kanunun 8 inci maddesi uyarınca belirlenen ve her yıl güncellenen eşik değerlerin üzerindeki ihalelerin tamamı yerli isteklilerin yanı sıra yabancı isteklilerin katılımına da açık hale getirilerek, genel olarak ihaleler uluslar arası ihale niteliğine dönüştürülmüştür. Nitekim Kanunla ilgili mevzuat arasında yer alan yönetmelik eki tip şartnamelere uygun olarak hazırlanan söz konusu ihaleye ait İdari Şartnamenin 8 inci maddesinde de “ihale bu şartnamedeki katılma koşullarını taşıyan bütün yerli ve yabancı isteklilere açıktır” denilmek suretiyle ihalenin uluslar arası ihale niteliğinde olduğu vurgulanmıştır.

Her ne kadar döviz kazandırıcı faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç istisnası uygulamasının 4734 sayılı Kanundan önceki koşullara göre düzenlendiği, bu koşullara göre söz konusu ihalenin uluslar arası ihale olmadığı ileri sürülse de; daha önce kamu ihalelerinin yasal dayanağı niteliğindeki 2886 sayılı Kanun ile bu

Kanuna göre çıkarılan ikincil derecedeki mevzuatın uluslar arası ihaleler için getirmiş olduğu koşullar, 4734 sayılı Kanunla kaldırılmıştır. Bu meyanda yeni mevzuatın uluslar arası ihaleler için ön gördüğü tüm koşullara uygun olarak gerçekleştirilmiş ihaleyi uluslar arası ihale olarak kabul etmek gerekmektedir.

Bu şekilde yabancı firmalara açık bir ihaleyi yerli firmanın kazanmasının ya da ihalenin Türk parası üzerinden düzenlenmesinin ya da dış finansmansız bir ihale olmasının, uluslar arası ihale olma özelliğiyle bir ilgisi de bulunmamaktadır.

Ancak burada önemli bir diğer husus ihaleyi kazanan firmaya Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracat Genel Müdürlüğü tarafından “Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi” verilmiş olmasıdır ki; yukarıda sözü edilen Maliye Bakanlığının 1 seri No’lu “Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ”inin “Uygulamaya İlişkin Esaslar” başlığını taşıyan 4 üncü maddesinde “3.2 de belirtilen diğer döviz kazandırıcı faaliyetler için uygulanacak damga vergisi ve harç istisnası; ilgili kuruluşlarca, bu konuda düzenlenmiş bulunan “Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi”nin ibrazı üzerine, aşağıda açıklanan usul ve esaslar çerçevesinde başka bir belge aranmaksızın re’sen uygulanacaktır.” denilmek suretiyle istisnanın uygulanabilmesi için söz konusu belgenin bulunması yeterli görülmüştür. Dış Ticaret Müsteşarlığı ise söz konusu Firmanın almış olduğu ihaleyi vergi muafiyetine konu olarak görmüş ve bu belgeyi de vermiş olduğundan istisnanın uygulanmaması bakımından her hangi bir engel de bulunmamaktadır.

Sonuç olarak işin ihalesi 4734 sayılı Kanun hükümlerine göre yürütülmüş, İdari Şartnamesine bu Kanun uyarınca çıkarılan yönetmeliklerin eki şartnamelerine uygun olarak ihalenin yabancı isteklilere açık olduğu belirtilmiş, anılan Kanunun 13 üncü maddesi hükmüne uygun olarak yabancı firmaların dikkatine sunmak üzere ilanı bir kez de Avrupa Birliği Resmi Gazetesinde yayımlanmış, yine bu Kanunun yürürlükte bulunduğu dönemde Maliye Bakanlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığının uluslar arası ihalelere ilişkin usul ve esasları düzenleyen tebliğlerine uygun olarak hareket edilmiş ve bunun sonucu olarak Dış Ticaret Müsteşarlığından gerekli muafiyet Belgesi alınmış olduğundan, yabancı para ile finanse edilmese dahi, yani tamamen öz kaynaklarla finanse edilse bile, yatırım programında da yer alan “..... Banliyö Siteminin Geliştirilmesi Projesi 1. Etap Yapımı” işine ilişkin işlemlerin Damga Vergisinden muaf tutulması gerekeceğinden sözleşmenin tescilinin gerekeceğine,

karar verildi.

DAİRELER KURULU KARARI

Tarih : 2.6.2004

No : 1149/1

4 734 sayılı Kanunun 5 inci maddesine göre açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulü temel usuller iken, bot alımı işinin önceden öngörüleemeyen ve idarece beklenmeyen olaylar kapsamında değerlendirilerek 4734 sayılı Kanunun 21/b maddesine göre pazarlıkla ihalesinin yapılması mümkün görülmediğinden sözleşmenin tescil edilmemesi gerektiği hakkında...

..... Bakanlığı Ankara İç Tedarik Bölge Başkanlığı ile Ltd. Şirketi arasında bağtlanan “15.000 çift k-1 Müflonlu Lastik Bot Alımı”na ilişkin sözleşmenin tescilinde hasıl olan tereddüt üzerine konu 8. Dairede görüşölüp red kararı verilmiş olup, Dairesince bu karara itiraz edilerek konunun Daireler Kurulunda görüşölerek sözleşmenin tescili talep edilmiştir.

Sözleşme dosyası üzerinde yapılan incelemede;

.....nın ihtiyacı olan 15.000 adet müflonlu lastik bot alımı işinin 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 21/b maddesi uyarınca 975.000.000.000.- TL yaklaşık maliyet üzerinden pazarlık usulü ile ihaleye çıkarıldığı; 19.01.2004 tarihinde yapılan ihaleye, ilan yoluyla duyurulmadan davet usulüyle çağrılan yedi firmadan, tek teklif veren Ltd. Şirketinin teklifinin değerlendirilmesi sonucunda, şartnameye uygun belge vermesi nedeniyle bu firmanın teknik yeterlik aldığı ve işin 1.016.250.000.000.- lira tutarında fiyat teklif eden anılan firmaya ihale edildiği anlaşılmıştır.

Bu konuda 8 inci Dairece verilip red işlemine esas tutulan kararda özetle;

4734 sayılı Kanunun 5 inci maddesine göre, açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulü bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde temel usuller iken teslimatlarda gecikme yaşanması gerekçe gösterilerek anılan Kanunun 21/b maddesi kapsamına girmediği halde 15.000 çift (K-1) lastik müflonlu bot alımının pazarlık usulü ile yapılması nedeniyle sözleşmenin tescilinin mümkün olmadığına karar verilmiştir.

Bu tespitlerden sonra yapılan görüşmeler sonucunda;

Daire Kararına karşı 20.05.2004 tarih ve 6048.265-04/İÇ TED.D (GİYYKU) sayılı yazı ile yapılan itirazda açıklanan gerekçelerle sözleşme dosyasının tescili istenilmiş ise de;

.....nın ihtiyacı olan 15.000 çift lastik müflonlu bot alımı işinin 4734 Kanunun pazarlık usulünün düzenlendiği 21/b maddesi kapsamına girmediği halde ilan yapılmadan pazarlık usulü ile ihale edilmesinin, aynı Kanunun 5 inci maddesine aykırılık teşkil ettiği görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunun “Temel İlkeler” başlıklı 5 inci maddesinde;

“İdareler, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.

Aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olmadığı sürece mal alımı, hizmet alımı ve yapım işleri bir arada ihale edilemez.

Eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal veya hizmet alımları ile yapım işleri kısımlara bölünemez.

Bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulü temel usullerdir. Diğer ihale usulleri Kanunda belirtilen özel hallerde kullanılabilir.

Ödeneği bulunmayan hiçbir iş için ihaleye çıkılamaz.....” denilmek suretiyle, dördüncü fıkrasında açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulünün bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde temel usuller olduğu belirtilmiş, diğer ihale usullerinin ise Kanunda belirtilen özel hallerde kullanılabileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 5 inci maddesinde sözü edilen özel hallerde uygulanabilecek ihale usullerinden biri de pazarlık usulü olup, aynı Kanunun “Pazarlık usulü” başlıklı 21 inci maddesinde;

“Aşağıda belirtilen hallerde pazarlık usulü ile ihale yapılabilir:

a)

b) Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.

c)

d)

e)

f)

(b) (c) ve (f) bentlerinde belirtilen hallerde ilan yapılması zorunlu değildir. Ancak bu bentlere göre yapılacak ihalelere en az üç istekli davet edilmelidir.

.....

.....

.....” hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü üzere pazarlık usulünün hangi durumlarda uygulanabileceği beş fıkra halinde sayılmış olup; maddenin (b) fıkrasında; doğal afet, salgın hastalık can ve mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen olayların ortaya çıkması durumunda ihalenin pazarlık usulü ile yaptırılabilceği belirtildiği gibi, aynı fıkarda idare tarafından önceden öngörülmeven olayların varlığı halinde de aynı usulün uygulanabileceği ifade edilmiştir.

Anılan maddenin (b) fıkrasında işaret edilen “önceden öngörülemeyen olaylar”ın neler olabileceği hususunda fıkra metninde açıklık bulunmamakla birlikte, fıkarda sayılan diğer haller dikkate alındığında bu ifadedden, birdenbire ortaya çıkan, zaman kaybına tahammülü olmayan ve idarelerce önceden planlanamayan acil olaylar anlaşılmaktadır. Yani sadece idare tarafından öngörülmemiş olunması yetmemekte, ayrıca acil olması da gerekmektedir..

Her ne kadar idarece gönderilen savunmada;
.....nın acil tedarik edilmesini istediği 38 kalem malzemenin
birinci sırasında yer alan söz konusu bot alımının teknik özelliklerinin her an görev alabilecek durumda olan özel birliklerin görev özelliğine göre planlandığı, dolayısıyla ilân ve teslim sürelerinde geçecek zorunlu yasal sürenin beklenmemesi açısından, söz konusu acil alım usulünü kullandıkları ifade edilmişse de;

İhalenin konusununın ihtiyacı olan
15.000 adet lastik müflonlu bot alımı oluşturmaktadır.

Bot, askeri personele miadlı olarak verilen giyecek eşyaları arasında olduğu için,ca mutat olarak alınması gereken mallar arasındadır. Bu botlar askerlere miadlı olarak verildiğinden, idare açısından önceden tahmin edilememe gibi bir durum söz konusu olmadığı gibi, ordunun

demirbaş malzemeleri stoklu olarak bulundurması nedeniyle aciliyetten söz edilmesi de mümkün değildir.

Bu nedenle bot alımı, 4734 sayılı Kanunun 21/b maddesinde belirtilen ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasını zorunlu kılacak bir durum değildir.

Öte yandan itiraz yazısında, pazarlıkla alımın, Bakanlıkça gönderilen 2003 yılı Giyim Kuşam Malzemeleri Alım Emri üzerine yapıldığı belirtilmişse de, pazarlıkla alımın yapılabilmesi için 21 nci maddede belirtilen koşulların oluşması gerekmektedir.

Bot alımı ise yukarıda kapsamı belirlenen 21 nci maddedeki koşullara uymamaktadır. Ayrıca ilânda geçecek süre ve teslimatlarda gecikme yaşanması pazarlık usulü ile ihale yapılmasına yeterli gerekçe oluşturmamaktadır.

Bu itibarla 4734 sayılı Kanunun 5 inci maddesine göre açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulü temel usuller iken, bahse konu bot alım işinin önceden öngörülemeyen ve idarece beklenmeyen olaylar kapsamında değerlendirilerek 4734 sayılı Kanunun 21/b maddesine göre pazarlıkla ihalesinin yapılması mümkün görülmediğinden sözleşmenin tescil edilmemesi gerekeceğine, karar verildi.