



ISSN: 1300-1981

SAYIŞTAY DERGİSİ

Sayı: 113 / Nisan - Haziran 2019

- **Türk Bankacılık Sektöründe Vergi Planlaması Analizi**
Tax Planning Analysis in Turkish Banking Sector
- **Vergi Hukukunda Tecilin İhlalinin Ödeme ve Tahsil Kavramları ile İlişkisi ve Tahsil Zamanasına Etkisi**
The Relationship Between Infringement of Deferment and the Concepts of Payment and Collection and its Impact on Collection Timeout in Tax Law
- **Obezite Vergisinin Kabul Edilebilirliğine İlişkin Yapısal Eşitlik Modeli Analizi**
Structural Equation Model Analysis for Acceptability of Fat Tax
- **Kamu Hizmeti Sunumuna Vatandaş Katılımı (Üretim): Antalya Emniyet Müdürlüğü Toplum Destekli Polislik Örneği**
Citizen Participation in Public Service Delivery (Coproduction): Case of the Community Policing in Antalya Police Department
- **Finansal Performans Değerlendirmesi ile Bağımsız Dış Denetim İlişkisi – Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma**
Relationship Between Financial Performance Evaluation and Independent External Audit – A Research on Independent Auditors
- **Kara Para Aklamada Yeni Yöntemler ve Kara Paranın Ekonomi Üzerindeki Etkileri**
New Methods in Money Laundering and its Effects on the Economy
- **Personel Hizmeti Sunan Belediye Şirketleri**
Municipal Corporations Providing Personnel Services
- **Sayıştay Kararları**



SAYIŞTAY DERGİSİ

HAKEMLİ DERGİ

ISSN: 1300-1981

Sayı: 113 / Nisan - Haziran 2019

Sahibi

T.C. Sayıştay Başkanlığı adına
Dr. Zekeriya TÜYSÜZ
Başkan Yardımcısı

Genel Yayın Yönetmeni

Necip TOSUN
Uzman Denetçi

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Melek ŞANAL DEMİRKAN
Uzman Denetçi

Grafik Tasarım

Mustafa Burak KIRPAÇ

Baskı

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü

Baskı Tarihi

Haziran 2019

Yayın Türü

Yaygın Süreli Yayın

Yönetim ve Yazışma Adresi

Sayıştay Başkanlığı Destek Grubu 2 - 06520 Balgat/ANKARA

Telefon

+90 (312) 295 39 10

Fax

+90 (312) 295 48 03

e-posta

dergi@sayistay.gov.tr

İnternet Adresi

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

SAYIŞTAY DERGİSİ / HAKEMLİ DERGİ

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



SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN KURULU

Necip TOSUN	Uzman Denetçi
Derya KUBALI	Uzman Denetçi
Kadir AKSÜT	Uzman Denetçi
Özlem TEMİZEL	Uzman Denetçi
Yusuf CUMHUR	Uzman Denetçi
Zekeriya ASLAN	Uzman Denetçi
Sinem YALÇIN	Uzman Denetçi
Melek ŞANAL DEMİRKAN	Uzman Denetçi
Serkan KAYA	Uzman Denetçi
Kamile EDE	Uzman Denetçi
Berna ERKAN	Başdenetçi
Filiz KÖROĞLU AYDINLI	Başdenetçi
Mehmet BALİOĞLU	Başdenetçi
Nilüfer KİBAR BİLGİNLİ	Başdenetçi
Emine Sezen AVCI GÜLHAN	Başdenetçi
Mehmet GÖKMAĞARA	Denetçi
Hilal ULUÇAY DEMİR	Denetçi



SAYIŞTAY DERGİSİ DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. Figen ALTUĞ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Başak ATAMAN	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Enver AYDOĞAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Vahit BIÇAK	Polis Akademisi
Prof. Dr. Kamil Ufuk BİLGİN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ	Çankaya Üniversitesi
Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Hakan HAKERİ	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
Prof. Dr. Cemal İBİŞ	Işık Üniversitesi
Prof. Dr. Selma KARATEPE	İstanbul Gelişim Üniversitesi
Prof. Dr. Hikmet KAVRUK	İstanbul Gelişim Üniversitesi
Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER	Bilkent Üniversitesi
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ	İstanbul Aydın Üniversitesi
Prof. Dr. Münir ŞAKRAK	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Metin TOPRAK	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Zerrin TOPRAK KARAMAN	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Ali Murat VURAL	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Azmi YALÇIN	Çukurova Üniversitesi
Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN	Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Ali DANIŞMAN	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Nail ÖZTAŞ	İstanbul Gelişim Üniversitesi

Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Şenol DURGUN	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Hasan TUTAR	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Yılmaz BİNGÖL	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Önder KUTLU	Necmettin Erbakan Üniversitesi
Prof. Dr. Said KINGİR	Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Hamza ATEŞ	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
Prof. Dr. Tekin AKDEMİR	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Cemal FEDAYİ	Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Adnan AKIN	Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Kudret BÜLBÜL	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ	Marmara Üniversitesi
Doç. Dr. Rasim AKPINAR	Celal Bayar Üniversitesi
Doç. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN	Hacettepe Üniversitesi
Dr. Mehmet Ali ÖZYER	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Mehmet AKSOY	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Levent MUTLU	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Hacı Ömer KÖSE	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Murat İNCE	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Şerif ÖZKAN	Sayıştay Başkanlığı
Dr. Ahmet TANER	Sayıştay Başkanlığı

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Türk Bankacılık Sektöründe Vergi Planlaması Analizi

Tax Planning Analysis in Turkish Banking Sector

Hilmi ÜNSAL, Selin ERTÜRK ATABEY, Gonca BIYIK.....9-43

Vergi Hukukunda Tecilin İhlalinin Ödeme ve Tahsil Kavramları ile İlişkisi ve Tahsil Zamanlaşımına Etkisi

The Relationship Between Infringement of Deferment and the Concepts of Payment and Collection and its Impact on Collection Timeout in Tax Law

Bünyamin ÇİTİL.....45-70

Obezite Vergisinin Kabul Edilebilirliğine İlişkin Yapısal Eşitlik Modeli Analizi

Structural Equation Model Analysis for Acceptability of Fat Tax

Ulvi SANDALCI, Güner TUNCER71-102

Kamu Hizmeti Sunumuna Vatandaş Katılımı (Üretişim): Antalya Emniyet Müdürlüğü Toplum Destekli Polislik Örneği

Citizen Participation in Public Service Delivery (Coproduction):

Case of the Community Policing in Antalya Police Department

Mustafa LAMBA, Sezai ÖZTOP 103-127

Finansal Performans Değerlendirmesi ile Bağımsız Dış Denetim İlişkisi – Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma

Relationship Between Financial Performance Evaluation and Independent External Audit –

A Research on Independent Auditors

Aykut ANIÇ 129-153

Kara Para Aklamada Yeni Yöntemler ve Kara Paranın Ekonomi Üzerindeki Etkileri

New Methods in Money Laundering and its Effects on the Economy

Ufuk ÜNLÜ 155-179

Personel Hizmeti Sunan Belediye Şirketleri

Municipal Corporations Providing Personnel Services

Ahmet A. CİLAVDAROĞLU 181-205

Sayıştay Kararları

Sayıştay Kararları207-233

TÜRK BANKACILIK SEKTÖRÜNDE VERGİ PLANLAMASI ANALİZİ

TAX PLANNING ANALYSIS IN TURKISH BANKING SECTOR

Hilmi ÜNSAL*
Selin ERTÜRK ATABEY**
Gonca BIYIK***

ÖZ

Çalışmada, Türk bankacılık sektöründe vergi planlamasının analiz edilmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede bankalara ilişkin finansal veriler kullanılarak iki farklı model aracılığıyla ikili lojistik regresyon analizi yapılmıştır. Modellerden ilkinde, bankaların vergi planlaması nakit efektif vergi oranlarına göre belirlenirken ikincisinde, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri efektif vergi oranına göre belirlenmiştir. Bulgular; ilk modelde, sektör payları ile aktif kârlılığın bankaların vergi planlaması yapma olasılığını sırasıyla %36,1 artırdığı ve %3,73 azalttığı yönündedir. İkinci modelde ise kaldıraç oranı ve aktif kârlılığın bankaların vergi planlaması yapma olasılığını sırasıyla %5,6 azalttığı ve %10,9 artırdığı yönündedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Planlaması, Bankacılık Sektörü, Lojistik Model.

ABSTRACT

In this study, the aim is to analyse tax planning in the Turkish banking sector. In this context, binary logistic regression analysis was performed by means of two different models by using financial data related to the banks. In the first model, tax planning of banks is determined on the basis of the cash effective tax rates, while in the second, generally accepted accounting principles are determined on the basis of effective tax rate. The findings show that sector shares and asset profitability increase the probability of banks' tax planning by 36.1% and decrease by 3.73% respectively in the first model. In the second model, on the other hand, the leverage ratio and asset profitability decrease the probability of banks' tax planning by 5.6% and increase by 10.9% respectively.

Keywords: Tax Planning, Banking Sector, Logistic Model.

* Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü, hilmi.unsal@hbv.edu.tr, Orcid: 0000-0001-8855-3897

** Doç. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü, selin.erturk@hbv.edu.tr, Orcid: 0000-0001-8778-6347

*** Arş. Gör., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü, gonca.biyik@hbv.edu.tr, Orcid: 0000-0001-7165-2784

GİRİŞ

Vergi planlaması, mükelleflerin kanunlara aykırı olmamak kaydıyla muafiyet, istisna ve indirim, vergi teşvik ve imtiyazlarından yararlanarak vergi yükünün azaltılmasına ve devletin finansal ihtiyaçlarının en uygun kaynaklardan toplanmasına yönelik araştırma çabaları ve düzenlemelerdir. Ticari işletmeler de vergi avantajlarından ve mevzuat hükümlerinden yararlanarak vergi yüklerini azaltmaya ve kârlılıklarını artırmaya çalışırlar. Bu çerçevede bankalar da vergi planlaması yapabilecek ticari işletmeler arasında yer almaktadır.

Bankaları vergi planlaması yapmaya itecek unsurların başında vergi mükellefiyetlerinden kaynaklanan durumlar sayılabilir. Çünkü Türkiye’de bankaların kaynak maliyetlerinden biri olan vergiler arasında Kurumlar Vergisi, Menkul Sermaye İradı, Gayrimenkul Sermaye İradı, Banka Sigorta Muamele Vergisi, Kambiyo Muameleleri Vergisi, Katma Değer Vergisi ve benzeri vergiler yer almaktadır. Ayrıca bankalar değerlendirme farkları, kur farkları, faiz riski, fon maliyetleri, aracılık maliyetleri, munzam karşılıkları vb. maliyetlerle de karşı karşıyadır. Söz konusu bu maliyetler, bankaları, vergi planlaması ile üzerlerindeki vergi yüklerini azaltmaları konusunda yönlendirebilmektedir.

Vergi planlamasının bir plan niteliğinde olması ve geleceğe yönelik amaçlar taşıması nedeniyle somut durum tespiti yapılabilmesi için ölçülebilir unsurlardan yararlanmayı gerektirmektedir. Dolayısıyla bankaların vergi planlaması analizinde bu durum dikkate alınacaktır.

Çalışmada; Türk bankacılık sektöründe vergi planlamasının analizi, iki farklı ölçüte göre hesaplanarak oluşturulan lojistik modeller ile tahmin edilecektir. Lojistik modellerin ilkinde, bankaların vergi planlaması nakit efektif vergi oranına göre belirlenirken ikincisinde, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri efektif vergi oranına göre belirlenecektir. Böylece Türk bankacılık sektöründe bankaların vergi planlaması yapma olasılıkları ile hangi unsurların vergi planlaması üzerinde etkili oldukları tespit edilmeye çalışılacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, kavramsal açıdan vergi planlaması ve aşamaları ele alınacaktır. İkinci bölümde, vergi planlamasının bankacılık sektörü açısından önemine değinilecektir. Üçüncü bölümde, vergi planlaması ile ilgili literatürde yer alan çalışmaların bazılarında bahsedilecektir. Dördüncü bölümde, veri seti ve yöntem başlığı altında vergi planlamasının ölçülmesi, ilgili değişkenlerin belirlenerek modellerin kurulması ve yöntem seçimi hakkında bilgilere yer

verilecektir. Beşinci bölümde, analize ilişkin bulgular ortaya konulacaktır. Sonuç bölümünde ise çalışmanın tamamı ele alınarak analiz bulgularıyla birlikte Türk bankacılık sektöründe vergi planlamasının yapılması değerlendirilecek ve önerilerde bulunulacaktır.

1. VERGİ PLANLAMASI KAVRAMI, ÇEŞİTLERİ VE AŞAMALARI

Vergi planlaması, mükelleflerin vergiyi doğuran olay ile ilişki kurularak gerçekleştirilen iktisadi faaliyetler üzerinden kanunlara aykırı olmamak kaydı ile muafiyet, istisna, indirim, vergi teşvik ve imtiyazlarından yararlanarak vergi minimizasyonu sağlamak amacıyla yönelik genel işlemler, düzenlemeler ve araştırma çabalarıdır.

Literatürde vergi mükellefleri ve sorumlularının mevzuata aykırı olmayacak şekilde mali güçlerine göre ödemeleri gereken vergi miktarlarını minimuma indirme çabaları üzerine gerçekleştirdikleri faaliyetler mikro vergi planlaması olarak anılmaktadır (Akdoğan, 2007: 185). Diğer taraftan devletin kamusal hizmet sunumu için ihtiyaç duyduğu en temel gelir kaynağı olan vergileri, toplumun beklentilerini ve durumunu göz önünde bulundurarak en uygun kaynaklardan en uygun zamanda maksimum hizmet sunumu sağlayacak şekilde toplaması da makro vergi planlaması olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2007: 186).

Vergi planlamasının vergi mükellefleri ve devletler açısından ulusal sınırların ötesine taşınması da uluslararası vergi planlaması olarak tanımlanabilir. Vergi planlaması, mevzuata aykırı olmamak üzere vergi yükünün azaltılması ya da tamamen ortadan kaldırılması olarak ifade edildiğinden ceza hükümleri açısından mevzuata uygun olarak gerçekleştirilen işlemler bir suç teşkil etmeyecek iken bu yükün mevzuata aykırı olarak azaltılması ise suç niteliği kazanacaktır (Taşkın, 2012: 101).

Literatürde vergi planlaması üzerine yapılan çalışmalar; vergi planlaması, vergiden kaçınma, agresif vergi planlaması-vergi agresifliği ya da vergi riski gibi konuları inceleyen ve bunları benzer ölçüm yöntemleri kullanarak araştıran çalışmalardır. Çeşitli değişkenler aracılığıyla kurulan modeller çerçevesinde vergi planlaması, vergiden kaçınma, agresif vergi planlaması, vergi riski gibi niteliksel konular bu çalışmalarda analiz edilmektedir.

Vergiden kaçınma, vergi kanunlarındaki hükümlere dayanarak borçlu olunan vergi miktarını azaltmak için yasal yolların kullanılması sürecidir. Vergiden kaçınma işletmelerin vergi planlaması fonksiyonunda kabul edilen bir unsurdur ve vergi yükünü mümkün olduğunca düşük tutmak için uygulanır (Payne ve Raiborn, 2018: 471).

Vergi agresifliği, vergiden kaçınma faaliyetlerinin daha aşırı bir şekilde yapılmasıdır. İşletme düzeyinde gerçekleştirilen faaliyetler ve bazı unsurlar vergi agresifliğini ortaya koymaktadır. Bunlar kârlılık, dış işlemler, duran varlıklar, araştırma ve geliştirme, kaldıraç ve finansal raporlama agresifliğidir (Huang, Ying ve Shen, 2018: 2).

Vergi riski, vergiden kaçınma ve vergi agresifliğinden farklı olup bir firmanın gelecekteki vergi ödemelerine ilişkin belirsizliği ifade etmekte ve firmanın zaman içinde vergi pozisyonlarını sürdürme derecesini yansıtmaktadır. Bir firmanın vergi ödemeleri ulusal ve uluslararası vergi kanunundaki değişiklikler, işletmelere karşı agresif vergi pozisyonlarının ne ölçüde yerine getirildiği ya da firmanın vergi tercihli yatırımlarını sürdürme yeteneği gibi nedenlerle zaman içinde değişmektedir. Kaynağından bağımsız olarak, firmanın vergi oranındaki değişkenlik, vergi oranı hakkındaki belirsizliğe yansıtılmalıdır ve yatırımcılar, firmanın gelecekteki vergi sonrası nakit akışlarını değerlendirirken vergi öncesi gelir veya nakit akışlarına başvurmalıdır (Guenther, Matsunaga ve Williams, 2013: 5).

İşletmelerin vergi planlaması ya da vergi agresifliği yaparken uygulayabileceği yöntemlerden bazıları aşağıda olup bunların tamamı vergi agresifliği olarak sayılabileceği gibi sadece sonuncusu da vergi agresifliği olarak değerlendirilebilir (Blouin, 2014: 875, 877-878):

- Mevzuattan yararlanmak: İşletmeler mevzuata dayanarak kendi lehlerine olan faaliyetleri ve işlemleri gerçekleştirirler. Örneğin işletmeler, tesis ve teçhizat alımlarını teşvik dönemlerinde hızlandırabilirler ya da hazine tahvilleri (riski sabit tutarak) satın alabilirler.

- Bir faaliyet veya işlem gerçekleştirirken, vergileri asgariye indirmek için her fırsatı değerlendirmek: İşletmeler transfer fiyatlandırması ile vergi yüklerinin daha az olduğu yerlere göre faaliyetlerini veya işlemlerini gerçekleştirirler. Örneğin bir satın almada, işletme merkezi az bir ilave maliyetle daha düşük bir vergi idaresine taşınabilir. Bir işletmenin faaliyetlerinde önemli bir değişiklik olması durumunda, işletme vergi işlemlerinde makul bir şekilde “iyi niyetli” bir değişiklik

yapmış olduğunu iddia edebileceğinden, transfer fiyatlandırması anlaşmalarını yeniden müzakere etmelidir.

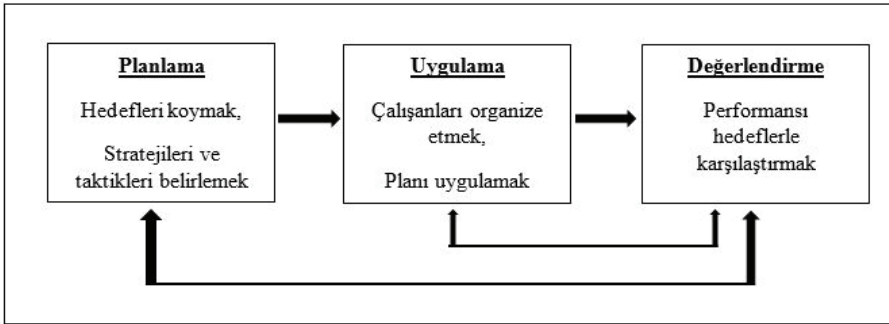
- Farklı vergi rejimleri altında vergiye tabi gelir veya borç-öz sermaye tanımlarının çeşitliliğinden yararlanmak: Örneğin işletmeler, hibrit menkul kıymetlerden yararlanmak için iç finansman yapabilirler.

- Vergi hukukunun belirsiz olduğu ya da yorumlanmaya açık olduğu ülkelerde daha elverişli vergi pozisyonunu kullanmak: Örneğin işletmeler, Japonya ve Güney Kore arasındaki transfer fiyatlandırmasında veya gelişmekte olan ülkelerde iş yaparken benzer konulardan yararlanabilirler.

- Net bugünkü değerın tamamının vergi tasarrufuna bağlı olduğu kuruluş işlemleri: Örnek olarak IRS Bildirimi 2005-13 yayımlanmadan önceki kiralama ve satış işlemleri verilebilir.

Herhangi bir alana yönelik olarak hazırlanan planlamaların belirli aşamaları vardır. Bu açıdan vergi planlamasının da bir planlama niteliği taşıması nedeniyle bazı aşamalara sahip olması gerekmektedir.

Sekil 1: Vergi Planlamasının Aşamaları



Kaynak: Amadasun ve Igbinosa, 2011: 54.

Sekil 1’de vergi planlamasının üç aşamadan oluştuğu görülmektedir. Planlama aşamasında hedefler koyularak, strateji ve taktikler belirlenmektedir. İkinci aşama olan uygulama aşamasında çalışanlar organize edilerek planlar uygulanmaktadır. Son aşama olan değerlendirme aşamasında ise performansı hedefler ile karşılaştırarak uygulama aşamasındaki çalışanların organizasyonunun ve planın uygulanmasının doğruluğu kontrol edilmektedir. Nihai olarak ise gerçekleşen hedefler ile başlangıçta konulan hedeflerin karşılaştırılması ile vergi planlamasının başarısı ölçülmektedir.

2. VERGİ PLANLAMASININ İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ: BANKACILIK SEKTÖRÜ

İşletmeler açısından vergi planlaması, işletmelerin vergi yüklerini mevzuata aykırı olmayacak en iyi şekilde minimuma indirme girişimleri olarak algılanabilir (Şişman, 2003: 33). Daha kapsamlı bir ifadeyle işletmelerde vergi planlaması; “işletmelerin yapılarının ve örgütlenmesinin, iş yapma şekil ve süreçlerinin, vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuatta yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerin, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının, vergisel avantaj sağlayarak ve vergi yükünü en aza indirecek şekilde yasal düzenlemeler ile uyumlu olarak gerçekleştirilen sistemli bir çalışmadır” (İbiş, 2004: 73). İşletmelerin uygulayabilecekleri vergi planlaması araçlarının bazıları ise şunlardır (İbiş, 2004: 78):

- İşletmenin ve bağlı bulunulan işletmeler topluluğunun yeniden yapılandırılması (devir, birleşme ve satın alma),
- İşletmenin üretim ve satış maliyet yapısının yeniden gözden geçirilmesi,
- İşletmenin satış ve pazarlama faaliyetlerinin gözden geçirilmesi,
- İşletmenin üretim ve yatırım finansman yöntemlerinin alternatif finansman yöntemleri ile karşılaştırılması,
- İşletmenin harcama (genel yönetim giderleri) politikalarının değerlendirilmesi,
- Mali mevzuatta yer alan teşvik ve indirim uygulamalarının değerlendirilmesi,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının değerlendirilmesi,
- Yurtdışında işletme kurulması, serbest bölge, teknoloji geliştirme, bölge ve kıyı bankacılığı (offshore) uygulamalarının değerlendirilmesi,
- İşletmenin tahsilat ve ödeme süreçleri ile nakit akış durumunun gözden geçirilmesi.

Kurumsal ticari işletme vasfına haiz olan bankalar sadece ulusal mevzuat hükümlerine göre değil faaliyet alanlarına yönelik olarak farklı ülkelerin vergi sistemlerindeki vergisel ayrıcalıkları değerlendirerek de vergi planlaması yapmaktadır. Bankalar açısından vergi planlaması, bankaların vergi yüklerini mevzuata aykırı olmayacak şekilde minimuma indirme girişimleri olarak ifade edilmekle beraber bankaların vergi planlamasına yönelmesinin temel amacı

giderlerini azaltmak ve kârlılıkları artırmaktır. Gider azaltma ve kâr artırma amaçlarının yanı sıra vergi planlamasının marka değerlendirme faaliyetlerinde de kullanıldığı görülmektedir. Vergi planlamasının bir araç olarak kullanıldığı marka değerlendirme faaliyetleri sonucunda pek çok işletme, büyüme odaklı stratejik plan yapan fırsatçı girişimciler tarafından varlık değerlerinin üzerinde bir değerden satın alınmıştır (Cardoso ve Laruccia, 2006).

Bankaların vergi planlaması yapma kararı almalarında ulusal ya da uluslararası menşei olmalarının bir farkı yoktur. Çünkü günümüzde küresel entegrasyonlar sonucunda pek çok bankanın ulusal sınırlar dışında ticari ilişkileri söz konusudur. Bankaların yatırım kararları üzerinde de etkili olan vergi uygulamaları, vergi planlaması yapılması olasılığını güçlendirmektedir. Ayrıca bankaları vergi planlamasına iten temel itici güç de yasal mevzuatlardır.

Bankaların küresel ölçekte faaliyet göstermeleri, ülkelerin ortak birer vergi politikası belirleme çalışmalarına ya da vergi politikalarında düzenlemeler yapmalarına ve uluslararası anlaşmalar hazırlamalarına neden olmaktadır. Özellikle uluslararası kuruluşlar vergi politikalarına yönelik çok yaygın çalışmalar yapmaktadır. Örneğin; AB ve OECD'nin vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadele için çeşitli çalışmaları bulunmaktadır. Bu çerçevede Avrupa Komisyonunun 6 Aralık 2012'de yayımlanan Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınmayı Sınırlama Eylem Planı vardır. Bu eylem planında iki tavsiyede bulunmaktadır (European Commission, 2012):

- Üye ülkeler, vergi cennetlerini tespit etmeleri ve ulusal kara listeye yerleştirmeleri konusunda cesaretlendirilmelidir.
- Bazı işletmelerin adil vergi paylarını ödemekten kaçınmak için kendi yararlarına kullandıkları yasal teknik ve boşlukları dikkate alınmalıdır.

Vergi agresifliği olarak değerlendirilebilecek bir faaliyet olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile işletmeler vergi yüklerini ve vergi giderlerini azaltabilirler. "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, ilişkili kişilerin aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki fiyat veya bedeli, emsallerinden farklı tespit etmek suretiyle vergi matrahını aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarılması sonucunu doğurmaktadır" (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010). Küresel ölçekte ele alındığında ise, transfer fiyatlandırmasının vergi yükünü minimuma indirerek işletmelerin toplam kârını maksimize etme

amacıyla yapıldığı ifade edilebilir (Saraçoğlu, 2006: 107). Çünkü, işletmeler transfer fiyatlandırması ile vergi mevzuatı hükümleri çerçevesinde kolay bir şekilde kâr aktarımı yapabilmektedir (Gerçek ve Uygun, 2018: 40).

Uluslararası işlemlerde ise bankalar, diğer işletmelere göre örtülü kazanç dağıtımını üç nedenle daha yoğun bir şekilde kullanmaktadır (Reiter, 2017):

- Birincisi, bankalar diğer işletmelerden daha yüksek kaldıraçlara sahiptir. Bu ilave borç kapasitesi, iç borcun daha yoğun bir şekilde kullanılmasına olanak tanımaktadır.
- İkincisi, birçok ülke, bankacılık gelirini, örtülü kazanç dağıtımını önlemek için kontrol edilen yabancı işletme (CFC) kurallarından muaf tutmaktadır. Örneğin, Almanya, bazı koşullar altında kolaylıkla uygulanabilen CFC kurallarını bankalara karşı kullanmaz.
- Üçüncüsü, finansal işlemlerin kâr maksimizasyonu, bir bankanın temel işi olduğundan vergi planlamasındaki uzmanlık diğer çokuluslu işletmelere göre bankalarda çok daha fazladır. Diğer sektörlerdeki işletmeler genellikle danışmanlık işletmelerinden vergi danışmanlığı hizmetleri satın alırken, bankalar zaten grup içinde önemli bir vergi planlama uzmanlığına sahiptir.

Sayılan nedenlerden dolayı vergi planlaması konusunda daha donanımlı olmaları, bankaları yüksek kaldıraçlara sahip olmaya itmektedir. Finansal kaldıraç olarak tanımlanabilecek bu olgu, "hisse başına kârdaki değişimin faiz ve vergiden önceki kârdaki değişime oranı ya da yabancı kaynakların toplam kaynaklara oranı"dır (Uluyol, Lebe ve Akbaş, 2014: 71). Ayrıca bankaların vergiye tabi işlemlerinin olması doğrudan vergi mükellefi olmalarını sağlamaktadır.

Bankacılık sektöründe de bilanço kalemleri içinde vergi ile ilgili yükümlülükler bulunmakta olup bu yükümlülükler de birer karşılık olmaktadır. Bankaların kaynak maliyetlerini; vergiler (Kurumlar Vergisi, Menkul Sermaye İradı Vergisi, Gayrimenkul Sermaye İradı Vergisi, BSMV, Kambiyo Muameleleri Vergisi, KDV, vb.), değerlendirme farkları, kur farkları, faiz riski, fon maliyetleri, aracılık maliyetleri, munzam karşılıklar, vb. unsurlar oluşturmaktadır. Bu maliyetler bankaları, vergi planlaması gibi araçlarla maliyet azaltıcı faaliyetler yapmaya yönlendirmektedir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde vergi planlaması ile ilgili çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalardan bazıları vergi planlamasının mevzuat hükümleri çerçevesinde ele alınmasına dayanırken bazıları da vergi planlamasının nicel analiz yöntemleri ile ölçülmesine dayanmaktadır.

Vergi planlamasının nicel olarak analiz edildiği çalışmalarda planlamanın işletmeler tarafından nasıl yapıldığı ve çeşitli unsurlar üzerindeki etkileri ortaya konulmaktadır. Bu çerçevede çalışmada, vergi planlamasının bankacılık sektörü açısından analiz edilmesi amaçlandığından literatürdeki benzer çalışmalardan bazıları aşağıda sunulmuştur:

Neuman (2014), 2000-2010 dönemi için 4668 gözlem (1137 ticari işletme) kullanarak iki değişkenli probit regresyon analizi ile vergi stratejilerinin belirleyicilerini tespit etmiştir. Bu tespitin sonucunda vergi teşvik ve uygulamalarının vergi planlama kararlarının ve stratejilerinin seçimini etkilediğine ulaşmıştır. Söz konusu analizde bir planlama aracı olarak seçilen vergi stratejilerinden sürdürülebilirlik ve minimizasyon ele alınmıştır. Vergi planlamasında sürdürülebilirlik ile ticari işletme değerinin maksimize edilmesi ve süreklilik arz eden vergi çıktısının elde edilmesi ifade edilmektedir. Vergi planlamasında minimizasyon ile de mümkün olan en düşük vergi çıktısına ulaşmak kastedilmektedir.

Hong (2010), 2001 yılı için Kanadalı çok uluslu ticari işletmelerin vergi cennetlerine doğru gelir kaydırıcı davranışlarının varlığını, genel denge ve kıyaslama (benchmark) modeli kullanarak regresyon ve probit regresyon analizi ile tahmin etmiştir. Çalışmanın bulguları şöyledir:

- Kurumlar vergisi oranlarının farklılaşması durumunda çok uluslu ticari işletmelerin davranışları değişmektedir.
- Kanadalı çok uluslu ticari işletmeler, gelirlerini, bağlı olmayan şirket işlemleri yoluyla vergi cennetlerine kaydırmaktadır.
- Küçük vergi cennetlerinin etkileri büyük vergi cennetlerinininkinden daha güçlüdür.
- Vergi oranının aşırı yüksek olmadığı durumlarda yatırım artırıcı etki gelir aşınma etkisini tolere edebilecektir.
- Vergi planlama faaliyetlerindeki bir artış, optimal kurumlar vergisi oranlarında artışa neden olabilecektir.

- Vergi planlaması çok uluslu ticari işletmeler tarafından bir araç olarak kullanıldığından yerleşik ülkede optimal bir vergi politikası geliştirilebilecektir.

Gallemore, Gipper ve Maydew (2016), 1993-2014 ve 2006-2014 dönemi için bankalar ve kurumsal müşteriler arasındaki kredi sözleşmelerine dayanarak bankaların kurumlar vergisi planlamasındaki aracı rolünü yatay kesit ve çok değişkenli analizler kullanarak incelemişlerdir. Vergi planlamasının tespiti için çalışmada CASH ETR VE FIN 48 ölçütlerinden yararlanılmıştır. Bankaların vergi planlamasında kurumsal ticari işletmeler açısından önemli roller taşıdığını ortaya koyan çalışmanın bulguları şunlardır:

- Aynı banka içinde belirli bir müşterinin vergi planlaması, diğer müşterilerin ortalama vergi planlamasıyla güçlü bir şekilde ilişkilidir.
- Mevcut müşterilerin ortalamasının üzerinde vergi planlaması yapan bir başka banka ile ilişkilendirildiği durumda, ticari işletmelerin vergi planlamasında artış olmaktadır.
- Yeni bankanın ortalamasının üzerinde yatırım bankacılığı faaliyetleri gerçekleştirmesi durumunda, yabancı gelirli ve yüksek kredi riski taşıyan ticari işletmelerde artış daha güçlüdür.

Lynch (2014), 2005-2009 dönemi için ticari işletmelerin vergiden kaçınmasının büyüklüğü ve zamanlaması ile ilgili finansal raporlamayı ele almak için kurumlar vergisi üzerindeki çeşitli maliyetlerin etkilerini regresyon analizi ile incelemiştir. Bu maliyetler, kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanması, dosyalanması, planlaması, finansal raporlamasının yapılması ve finansal raporlamanın esaslarına uygunluğunun sağlanması ile ilgilidir. Analiz bulguları şöyledir:

- Cari dönemde ilgili maliyetlerdeki artışlar vergiden kaçınmayı artırmaktadır.
- Maliyetlerdeki artışlar vergi planlaması yapan ticari işletmelerin varlığına işaret etmektedir.
- Maliyetler ile vergiden kaçınmanın getirileri arasında yaklaşık olarak iki yıllık bir gecikme bulunmaktadır.
- İç denetimdeki karmaşıklıklar maliyetleri artırmaktadır.

Kubick, Lynch, Mayberry ve Omer (2014), 2004-2011 dönemi için SEC (ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu) tarafından açıklanan vergi ile ilgili yeni açıklama bültenlerine uyum maliyetinin daha fazla vergiden kaçınma avantajını aşması durumunda vergiden kaçınma faaliyetlerini azaltacağı varsayımını probit model ile analiz etmişlerdir. Çalışmanın bulguları şunlardır:

- Yüksek düzeyde vergiden kaçınan ticari işletmelerin vergi ile ilgili SEC açıklama bülteni alma olasılıkları daha yüksektir.
- Ticari işletmeler, ilgili bültenleri dikkate almalıdır.
- Yeni açıklama bültenlerine uyum maliyetinin daha fazla vergiden kaçınma avantajını aşması durumunda, ticari işletmeler vergiyle ilgili bir açıklamadan sonra vergiden kaçınmayı azaltacaktır.
- Yatırımcıların ticari işletmelerdeki vergiden kaçınma faaliyetlerindeki artışları olumlu olarak önemsemesine karşın vergi ile ilgili bir açıklama bülteninin alınmasından sonra da daha az önemsemektedir.
- Artan finansal tablo açıklama kalitesi ile vergiden kaçınma arasında pozitif yönlü bir etkileşim bulunmaktadır.

Hong ve Smart (2010: 92), uluslararası vergiden kaçınma faaliyetlerinde artış olduğu durumda, ilk vergi oranları çok yüksek değilse ve yüksek vergili ülkelerin vatandaşlarının refah düzeyinde bir artış olursa, sermaye üzerinde, yasal ve efektif vergi oranlarında bir artışa neden olabileceğini ifade etmişlerdir.

Slemrod ve Wilson (2006: 36), vergi cenneti olarak hareket eden küçük, çoğunlukla ada ekonomilerinin dünya ekonomisindeki rolünü yansıtmak üzere tasarladıkları modeli analiz ettikleri çalışmalarında ise çok sayıda vergi cennetinin ortadan kaldırılmasındaki potansiyel zorluklarla birlikte yeterince az sayıda vergi cennetinin ortadan kaldırılmasının dahi tüm ülkeleri daha iyi refah düzeyine getireceğini ortaya koymuşlardır.

Literatürdeki çalışmalar incelendiğinde vergi planlamasının çeşitli ölçütler ile analiz edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Ayrıca yapılan analizlerde vergi planlamasını temsil eden unsurlar da belirlenmektedir. Bu çalışmada da literatürdeki ölçütlerden yararlanılarak vergi planlamasının Türk bankacılık sektörü açısından analiz edilmesi amaçlanmaktadır. Söz konusu analizin nicel ölçüm yöntemleriyle yapılması, analiz tekniğinin farklılaşması, bankacılık sektörüne yönelik olması ve Türkiye özelinde ele alınması bu çalışmanın ayırt edici özelliklerindendir.

4. VERİ SETİ VE YÖNTEM

4.1. Vergi Planlamasının Ölçülmesi

Vergi planlamasının yapılıp yapılmadığının tespit edilmesi ve hangi araçlar ile bu karara varılabileceği oldukça güçtür. Çünkü vergi planlaması bir plan niteliği taşımaktadır ve geleceğe ilişkin hedefleri içermektedir. Söz konusu hedeflere ulaşabilmek için vergi planlamasının aşamalarının oluşturulmasında somut araçlar ile durum tespiti yapılmasına ve öngörülerde bulunulmasına ihtiyaç vardır. Ancak vergiye tabi her bir kurumun, işletmenin veya sektörün planlama araçları birbirinden farklı olacaktır.

Vergi planlamasını tespit etmek için en sık kullanılan ölçütler şunlardır (Blouin, 2014: 879):

i. Nakit efektif vergi oranı (CASH ETR): Dyreng, Hanlon ve Maydew (2008) tarafından geliştirilen CASH ETR, nakit vergi ödemelerinin ertelenmesidir (Armstrong, Blouin ve Larcker, 2012: 398).

ii. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri efektif vergi oranı (GAAP ETR): GAAP ETR, ertelenmiş vergi karşılığının toplamının vergi öncesi gelire oranıdır. Ertelenmiş vergi karşılığı ise, vergi makamlarına karşı borçlu olunan vergilerin bir tahmini niteliğinde olan cari vergi karşılığı ile defter ve vergi tahakkuk muhasebesi arasındaki farkların vergi etkileridir (Armstrong vd., 2012: 398).

iii. Finansal muhasebe standardı (FIN 48): 2006 yılının Haziran ayında ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 109 No’lu Finansal Muhasebe Standardının açıklanan 48 bölümünün bir kısaltması olup GAAP’a göre onaylanmış mali tablolardaki belirsiz vergi pozisyonlarının muhasebeleştirilmesindeki tutarsızlığı ortadan kaldırmaya yönelik tüm vergi pozisyonlarının tanınması, tanımlanması, ölçülmesi ve açıklanması için hazırlanan kuralları ifade etmektedir (Internal Revenue Service, 2017).

CASH ETR ve GAAP ETR’nin hesaplanmasına ilişkin formüller ise şöyledir (Dyreng vd., 2008: 65-67):

$$CASH\ ETR_{it} = \frac{\sum_{t=1}^N \text{Nakit Vergi Ödemesi}_{it}}{\sum_{t=1}^N (\text{Vergi Öncesi Geliri}_{it} - \text{Özel Maddeler}_{it})}$$

$$GAAP\ ETR_{it} = \frac{\text{Vergi Karşılığı}_{it}}{\text{Vergi Öncesi Geliri}_{it}}$$

CASH ETR formülünde yer alan özel maddelere örnek olarak yeniden yapılandırma masrafları, kıdem tazminatı, tekrarlamayan kalemler (sürekliliği olmayan kazanç veya kayıplar örneğin, envanter yazım hataları, varlıkların, menkul kıymetlerin ve yatırımların satışındaki kayıplar, sel, yangın ve diğer doğal afetlerle ilgili masraflar gibi), şerefiye değer düşüklüğü, yasal karşılıklar, verilebilir (Dyrenğ vd., 2008: 66).

GAAP ETR ve CASH ETR'nin yasal vergi oranından daha düşük çıkması mümkün olup bunun nedeni şu şekilde ifade edilebilir (Armstrong vd., 2012: 398):

- GAAP ETR'nin yasal vergi oranından daha düşük çıkması, ticari işletmelerin hiçbir zaman vergilendirilebilir gelire kaydedilmeyecek defter gelirine dâhil edilen gelire sahip olacakları anlamına gelmektedir.
- CASH ETR'nin yasal vergi oranından daha düşük çıkması, vergilendirilebilir geliri olmayan ama vergi öncesi defter gelirini artıran tahakkukların olduğunu ortaya koymaktadır.

Ayrıca CASH ETR geleneksel efektif vergi oranlarından farklı olarak, nakit efektif vergi oranları, değerleme payı veya vergi takozu gibi tahmini değişikliklerden etkilenmemektedir (Dyrenğ vd., 2008: 66).

4.2. Veri Seti

Vergisel işlemlere yönelik olarak ticari işletmeler çeşitli stratejiler benimseyerek politika hedeflerini belirlemekte ve bu doğrultuda hareket etmektedir. Vergisel işlemlerin ticari işletmeler açısından bir yükümlülük olması, mevzuat hükümlerinin getirdiği zorunlulukların yanı sıra sunduğu bir takım avantajlarla birleştiğinde belirli bir planlamanın yapılmasına zemin hazırlamaktadır.

Vergi planlamasının, agresif vergi planlamasının ya da vergiden kaçınmanın birçok sektörde araştırılması, bankacılık sektöründe de araştırılmasına yol açmaktadır. Bankacılık sektöründeki vergi planlaması hem kurumsal açıdan hem de müşteriler açısından ele alınabilir. Bu çerçevede çalışmada; Türk bankacılık sektöründe vergi planlaması analiz edilmektedir. Bu analizin yapılmasındaki etken, bankaların kurumsal kimliklerinden dolayı vergi mükellefi olmasıdır.

Türk bankacılık sektöründe vergi planlamasının analizi için oluşturulan hipotezler şöyledir:

H₀: Türk bankacılık sektöründe vergi planlaması yapılmaktadır.

H_A: Türk bankacılık sektöründe vergi planlaması yapılmamaktadır.

Araştırılan hipotez çerçevesinde Türk bankacılık sektöründe faaliyet gösteren 47 bankadan 46'sının (bir banka 2018 yılı içinde faaliyet göstermeye başladığından analiz dışında bırakılmıştır) oluşturulan modellerdeki tüm değişkenlere ilişkin veriler, Türkiye Bankalar Birliği veri tabanından ve bankaların mali raporlarından elde edilmiştir. Söz konusu verilerin bir kısmı çeşitli formülasyonlar ile hesaplanarak ilgili değişkenlere ait veriler oluşturulmuştur.

4.3. Değişkenlerin Belirlenmesi

Oluşturulan modelde değişkenlerin seçiminde literatürde yapılan çalışmalar dikkate alınmıştır. Yapılan çalışmalarda, vergi stratejisi ve politikası çeşitleri ile vergi planlaması üzerine pek çok model oluşturulmuştur.

Modellerin genelinde, vergi planlamasına ilişkin olarak belirli değişkenler kullanılmıştır. Söz konusu değişkenler göz önünde bulundurularak Neuman (2014) ve Lynch (2014)'ın yapmış oldukları çalışmalar bu çalışmadaki modelin kurulmasına ve analiz tekniğinin belirlenmesine ilişkin farklı bir bakış açısı kazandırmıştır.

Çalışmada, Türk bankacılık sektöründe vergi planlamasının yapılmasına yönelik hipotez çerçevesinde iki farklı hesaplama ölçütü kullanılarak iki ayrı lojistik model oluşturulmuştur. Klasik doğrusal regresyon modeli yerine lojistik modelin tercih edilmesinin en temel nedeni, vergi planlamasının nitel bir yapıya sahip olmasıdır. Çünkü nitel bir değişkenin bağımlı değişken konumunda olması da oluşturulan modelin bu doğrultuda seçilmesini gerektirmektedir.

Nitel yapıya sahip bir bağımlı değişkenin iki ya da daha çok kategori değeri alması durumunda klasik doğrusal regresyon modeli yerine farklı modeller kullanılmakta olup bu modeller Doğrusal Olasılık Modeli, Logit Model, Probit Model ve Tobit Modeldir (Gujarati, 2006: 541).

Çalışmadaki "Türk bankacılık sektöründe vergi planlaması yapılmaktadır" HO hipotezinin cevabı "Evet" ya da "Hayır" şeklinde olup iki kategori değerine sahiptir. Söz konusu modellerden Logit model seçilerek, bankacılık sektörünün vergi planlamasına ilişkin olasılık tahmini yapılmaktadır.

Lojistik regresyon modeli olarak da bilinen model, bağımlı değişkenin alacağı değerlerin olasılık üzerinden tahmin edilmesini sağlamakta olup şöyledir (Gujarati, 2006: 554-555):

$$P_i = E(Y = 1|X_i) = \frac{1}{1 + e^{-Z_i}} ; Z_i = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_i X_i \text{ (Olma Olasılığı)} \quad (1)$$

$$1 - P_i = 1 - \frac{1}{1 + e^{-Z_i}} = \frac{e^{-Z_i}}{1 + e^{-Z_i}} \text{ (Olmama Olasılığı)} \quad (2)$$

$$L_i = \ln\left(\frac{P_i}{1 - P_i}\right) = \ln(e^{Z_i}) = Z_i \quad (\text{Doğal Logaritması Alınmış Olasılık Oranı}) \quad (3)$$

Çalışmada kullanılan lojistik modellere karar verilmesinde standart yöntem tercih edilmiş olup bu modeller şöyledir:

$$Z_i = \beta_0 + \beta_1 SIZE + \beta_2 ROA + \beta_3 LEV + \beta_4 PPE + \beta_5 INTAN + \beta_6 CF + \beta_7 CEQ + \beta_8 SS + \beta_9 DDB \quad (4)$$

$$L(TPCE_i) = \beta_0 + \beta_1 SIZE + \beta_2 ROA + \beta_3 LEV + \beta_4 PPE + \beta_5 INTAN + \beta_6 CF + \beta_7 CEQ + \beta_8 SS + \beta_9 DDB \quad (5)$$

$$L(TPGE_i) = \beta_0 + \beta_1 SIZE + \beta_2 ROA + \beta_3 LEV + \beta_4 PPE + \beta_5 INTAN + \beta_6 CF + \beta_7 CEQ + \beta_8 SS + \beta_9 DDB \quad (6)$$

Bankacılık sektöründe vergi planlamasının analiz edilmesi için oluşturulan modelde, vergi planlamasını temsil etmek üzere kullanılan bağımlı değişkenler iki farklı hesaplama ölçütüne göre seçilmiştir. Bunlardan ilki, TAX PLANNING-CASH ETR (TPCE) diğeri de TAX PLANNING-GAAP ETR (TPGE)'dir. Vergi planlamasını temsil etmek üzere CASH ETR ve GAAP ETR formülasyonlarından yararlanılmıştır. Buna göre CASH ETR ve GAAP ETR formülleri şöyledir:

$$CASH ETR_i = \frac{\sum_{i=1}^N \text{Nakit Vergi Ödemesi}_i}{\sum_{i=1}^N \text{Vergi Öncesi Gelir}_i} ; GAAP ETR_i = \frac{\sum_{i=1}^N \text{Vergi Karşılığı}_i}{\sum_{i=1}^N \text{Vergi Öncesi Gelir}_i}$$

TPCE ve TPGE bağımlı değişken serileri, CASH ETR ve GAAP ETR değerleri hesaplanarak ortalamadan sapma düzeylerine göre 0 ve 1 değerlerinin atanmasıyla oluşturulmuştur (Dyrenge vd., 2008; Lynch, 2014).

Bağımsız değişkenler ile ilgili açıklamalar ve hesaplamalar da Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Bağımsız Değişkenlerin Açıklanması ve Hesaplanması

DEĞİŞKEN	AÇIKLAMA	HESAPLAMA
SS	Sektör Payı	Toplam Aktif Büyüklüğüne Göre Sektör Payı
ROA	Aktif Kârlılığı	Net Kâr/Yıl Sonu Toplam Aktif
LEV	Kaldıraç	Toplam Uzun Vadeli Borç/Yıl Sonu Toplam Aktif
PPE	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar/Yıl Sonu Toplam Aktif
INTAN	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar/Yıl Sonu Toplam Aktif

Analizde kullanılan bağımsız değişkenler sektör payı, aktif kârlılığı, kaldıraç, maddi ve maddi olmayan duran varlıklardan oluşmaktadır. Sektör payı toplam aktif büyüklüğüne göre hesaplanmıştır. Aktif kârlılığı ise net kâr ile yılsonu toplam aktifin oranlanması ile bulunmuştur. Bankaların yılsonu toplam aktif içinde toplam uzun vadeli borcun oranı ile kaldıraç, maddi duran varlıkların oranı ile maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıkların oranı ile maddi duran varlıklar hesaplanmıştır.

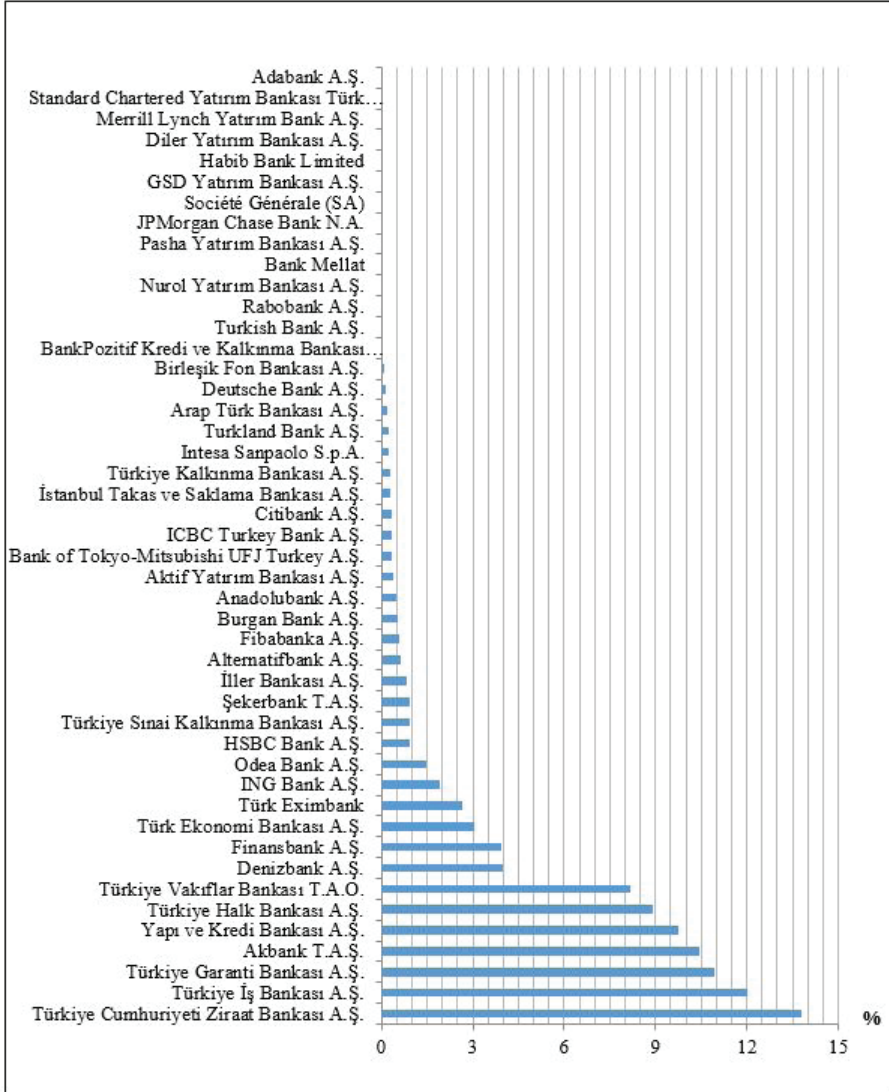
4.4. Yöntem

Çalışmada (5) ve (6) no'lu çok değişkenli lojistik modellerin regresyon analizi yapılmaktadır. Lojistik regresyon, matematiksel dönüşümlerden dolayı $E(Y=1|X_1)$ 'de "Y=1" lehine olasılıkların doğal logaritması için doğrusal bir modele dayandığından matematiksel olarak normal regresyonun logaritmik dönüşümü gibidir (Dayton, 1992: 474-476). Lojistik tahminler (X^2 ve olasılık tahminleri) ise integrali alınan normal eğrinin parametrelerinin tahminleri yeterli değilken asimptotik etkin olmakla birlikte yeterlidir (Berkson, 1951: 338).

5. ANALİZ VE BULGULAR

Lojistik modellerin analizinden önce bankalara ait bazı tanımlayıcı göstergelerin gösterilmesinde yarar vardır. Bankacılık sektöründe yer alan 46 bankaya ilişkin toplam aktif büyüklüğüne göre sektör payları Şekil 2'de yer almaktadır. Şekil 3'te ise toplam aktif büyüklüğüne göre sektör payları sıralamasında ilk onda yer alan bankalar gösterilmektedir.

Şekil 2: Bankaların Sektör Payları



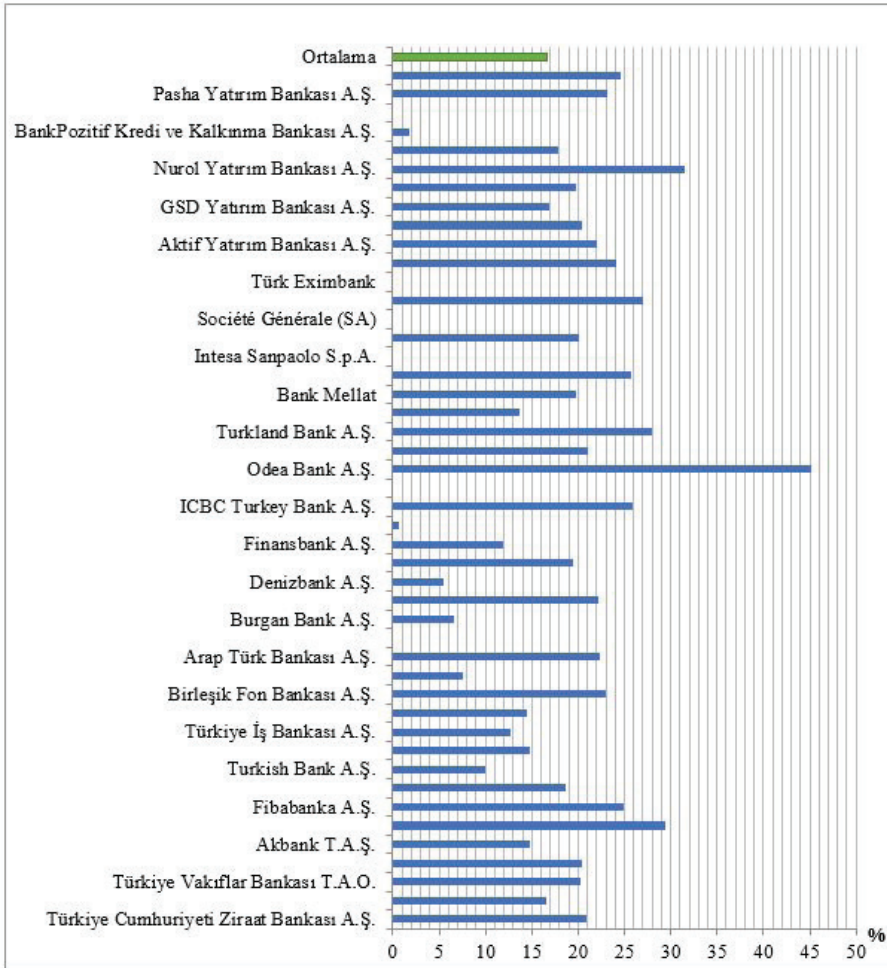
Kaynak: Türkiye Bankalar Birliği verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Türkiye’de faaliyet gösteren bankaların sektör paylarına bakıldığında T.C. Cumhuriyeti Ziraat Bankası A.Ş. %13,78 pay ile ilk sırada yer almaktadır. İlk sıradaki bankayı %1,78 oranında bir eksiklikle Türkiye İş Bankası A.Ş izlemektedir. Türkiye Garanti Bankası ve Akbank T.A.Ş yaklaşık %11 ile 46 banka arasında sektörde ilk dört banka arasında yer almaktadır. Daha sonra sektördeki büyüklük

paylarına göre sırası ile Yapı ve Kredi Bankası A.Ş., Türkiye Halk Bankası A.Ş., Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O., Denizbank A.Ş., Finans Bank A.Ş. ve Türk Ekonomi Bankası A.Ş. gelmektedir.

Şekil 3 ve Şekil 4'te sırasıyla bankaların CASH ETR ve GAAP ETR oranları ile birlikte bu oranların ortalama değerleri gösterilmektedir. Efektif vergi oranlarına ilişkin formüller çerçevesinde hesaplanan CASH ETR'nin bankacılık sektörü ortalaması %16,61 iken GAAP ETR'nin ortalaması %17,27'dir.

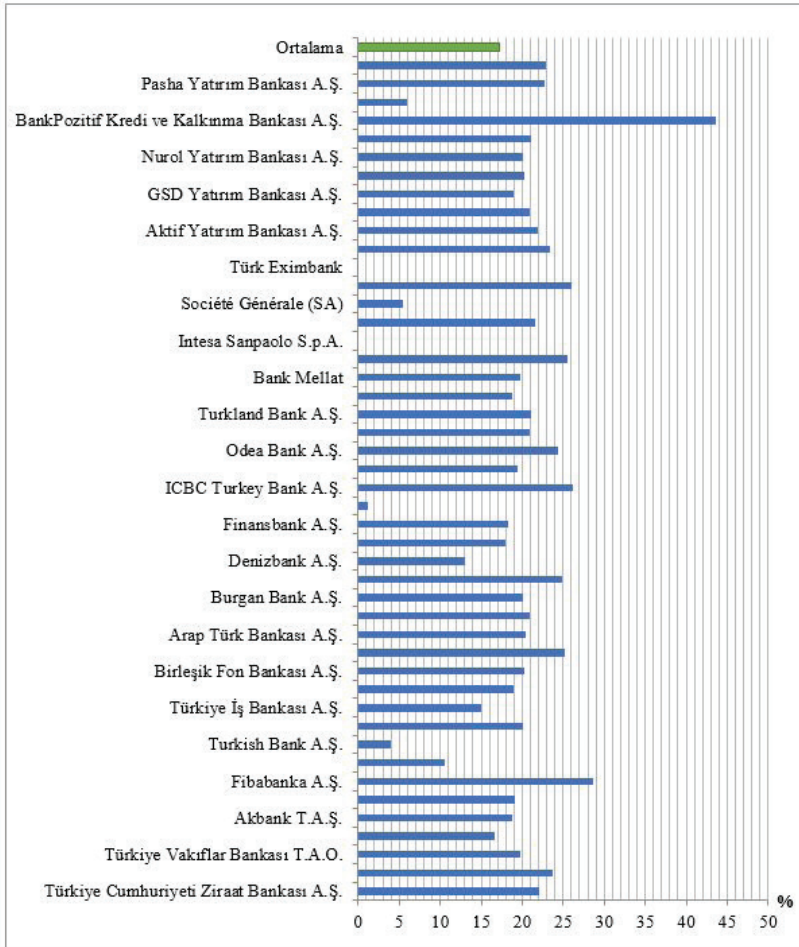
Şekil 3: Bankaların Nakit Efektif Vergi Oranları (CASH ETR)



Kaynak: Türkiye Bankalar Birliği verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası A.Ş., Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O., Adabank A.Ş., AnadoluBank, Fibabanka A.Ş., Şekerbank A.Ş., Birleşik Fon Bankası A.Ş., Arap Türk Bankası A.Ş., Citybank A.Ş., Deutsche Bank A.Ş., ICBC Turkey Bank A.Ş., Odea Bank A.Ş., Rabobank A.Ş., Turkland Bank A.Ş., Bank Mellat, Habib Bank Limited, JPMorgan Chase Bank N.A., İller Bankası A.Ş., Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş., Aktif Yatırım Bankası A.Ş., Diler Yatırım Bankası A.Ş., GSD Yatırım Bankası A.Ş., Nurol Yatırım Bankası A.Ş., Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş., Pasha Yatırım Bankası A.Ş. ve Standard Chartered Yatırım Bankası Türk A.Ş.'ye ait CASH ETR'ler bankacılık sektör ortalamasının üzerindedir.

Şekil 4: Bankaların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Efektif Vergi Oranları (GAAP ETR)



Kaynak: Türkiye Bankalar Birliği verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Adabank A.Ş., Şekerbank T.A.Ş., Turkish Bank A.Ş., Türkiye İş Bankası A.Ş., Denizbank A.Ş., HSBC Bank A.Ş., Société Générale (SA) ve Merrill Lynch Yatırım Bank A.Ş.'ye ait GAAP ETR'ler bankacılık sektör ortalamasının altındadır.

Tablo 2'de lojistik modeldeki değişkenlere ait minimum, maksimum, toplam, ortalama, standart hata ve varyans gibi tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Bunlardan ortalama istatistiklerine bakıldığında bankacılık sektöründe ortalama aktif kârlılığın %2,3, kaldıraç oranının %18,22, maddi duran varlıkların toplam aktifler içindeki payının %0,85, maddi olmayan duran varlıkların toplam aktifler içindeki payının %0,21 olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Tanımlayıcı İstatistikler

N = 46	Dağılım	Min	Max	Toplam	Ortalama	Standart Hata	Varyans
TPCE	45,88	,68	45,19	764,29	16,61	10,20	104,21
TPGE	68,74	25,20	43,53	794,73	17,27	11,10	123,42
SS	13,78	,002	13,78	99,97	2,17	3,78	14,35
ROA	16,33	-6,84	9,49	106,12	2,30	2,74	7,54
LEV	84,11	4,58	88,69	838,28	18,22	20,61	424,78
PPE	4,56	,010	4,57	39,15	,85	1,07	1,16
INTAN	1,06	,001	1,06	9,91	,21	,23	,05

Tablo 3'te lojistik modeldeki değişkenlerin normallik testleri bulguları yer almaktadır. Normal dağılımına ilişkin hipotezler aşağıda olup %5 anlamlılık düzeyinde bütün "sig < 0,05" olduğu için H₀ hipotezi reddedilerek H₁ hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre değişkenler normal dağılıma sahip değildir.

H₀ : Normal Dağılım vardır. / H₁ : Normal Dağılım yoktur.

Tablo 3: Normallik Testleri

	Kolmogorov-Smirnov		Shapiro-Wilk	
	İstatistik	Sig.	İstatistik	Sig.
TPCE	,132	,044	,934	,012
TPGE	,287	,000	,787	,000
SS	,345	,000	,618	,000
ROA	,168	,002	,875	,000
LEV	,348	,000	,646	,000
PPE	,218	,000	,702	,000
INTAN	,183	,001	,824	,000

Tablo 4'te lojistik modeldeki değişkenler arasındaki korelasyon değerleri yer almaktadır. Değişkenler normal dağılıma sahip olmadığından korelasyon testi olarak Spearman'ın Sıra Korelasyon Testi kullanılmıştır. Test bulgularına göre %5 anlamlılık düzeyinde TPCE ile maddi olmayan duran varlıklar arasında (-) ve zayıf ilişki, ortalama aktif kârlılığı arasında (+) ve orta ilişki; TPGE ile ortalama aktif kârlılığı arasında (+) ve zayıf ilişki; sektör payları ile ortalama aktif kârlılığı arasında (-) ve zayıf ilişki, kaldıraç arasında (-) ve yüksek ilişki; ortalama aktif kârlılığı ile kaldıraç arasında (+) ve orta ilişki, maddi olmayan duran varlıklar arasında (-) ve zayıf ilişki; kaldıraç ile maddi olmayan varlıklar arasında (-) ve zayıf ilişki vardır.

Tablo 4: Korelasyonlar

Spearman'ın Sıra Korelasyonu		TPCE	TPGE	SS	ROA	LEV	PPE	INTAN
TPCE	KK	1,000	,658**	-,241	,405**	,281	,224	-,354*
	Sig	.	,000	,106	,005	,058	,134	,016
TPGE	KK	,658**	1,000	-,109	,292*	,165	,040	-,259
	Sig	,000	.	,471	,049	,273	,792	,082
SS	KK	-,241	-,109	1,000	-,354*	-,690**	,204	,084
	Sig	,106	,471	.	,016	,000	,175	,581
ROA	KK	,405**	,292*	-,354*	1,000	,524**	,010	-,386**
	Sig	,005	,049	,016	.	,000	,947	,008
LEV	KK	,281	,165	-,690**	,524**	1,000	-,111	-,316*
	Sig	,058	,273	,000	,000	.	,461	,032
PPE	KK	,224	,040	,204	,010	-,111	1,000	-,062
	Sig	,134	,792	,175	,947	,461	.	,684
INTAN	KK	-,354*	-,259	,084	-,386**	-,316*	-,062	1,000
	Sig	,016	,082	,581	,008	,032	,684	.
* Korelasyon, %5 düzeyinde anlamlıdır.								
** Korelasyon, %1 düzeyinde anlamlıdır								
KK Korelasyon Katsayısı								

Lojistik regresyon analizi yapılmadan önce lojistik modellerde bağımsız değişkenler arasındaki çoklu doğrusal bağlantının varlığı ile aykırı değer kontrolü yapılmalıdır. İlk olarak TPCE'nin bağımlı değişken olduğu model için çoklu doğrusal bağlantı sorunu olup olmadığı kontrol edilir. Tablo 5'teki Tolerance değerleri "1"e yakın olduğu ve VIF (Varyans Şişme Faktörü) değerleri "10"dan küçük olduğu için lojistik modeldeki bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı sorunu yoktur.

Tablo 5: Çoklu Doğrusal Bağlantı Sorunu (TPCE)

Model	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	t	Sig.	Doğrusal Bağlantı İstatistiği	
	B	Standart Hata	Beta			Tolerance	VIF
(Sabit)	,451	,133		3,380	,002		
SS	,045	,018	,343	2,540	,015	,852	1,174
ROA	-,075	,026	-,416	-2,872	,006	,741	1,350
LEV	,002	,004	,078	,486	,629	,606	1,650
PPE	-,081	,064	-,175	-1,255	,217	,803	1,246
INTAN	,335	,277	,159	1,211	,233	,905	1,105
Bağımlı Değişken: TPCE							

İkinci olarak TPGE'nin bağımlı değişken olduğu model için çoklu doğrusal bağlantı sorunu olup olmadığı kontrol edilir. Tablo 6'daki Tolerance değerleri "1"e yakın olduğu ve VIF (Varyans Şişme Faktörü) değerleri "10"dan küçük olduğu için lojistik modeldeki bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı sorunu yoktur. Her iki lojistik model için aykırı değer kontrolü yapılmıştır. Lojistik regresyon analizinde bu durum dikkate alınarak analiz gerçekleştirilmiştir.

Tablo 6: Çoklu Doğrusal Bağlantı Sorunu (TPGE)

Model	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	t	Sig.	Doğrusal Bağlantı İstatistiği	
	B	Standart Hata	Beta			Tolerance	VIF
(Sabit)	,248	,122		2,031	,049		
SS	-,002	,016	-,017	-,115	,909	,852	1,174
ROA	-,080	,024	-,526	-3,320	,002	,741	1,350
LEV	,005	,004	,229	1,306	,199	,606	1,650
PPE	,073	,059	,189	1,241	,222	,803	1,246
INTAN	,050	,254	,029	,199	,844	,905	1,105
Bağımlı Değişken: TPGE							

Her iki lojistik modelin analizinde, bağımlı değişken olan vergi planlamasının yapılma olasılığı Tablo 7'de gösterildiği gibi "0-1" değerleri arasında kodlanmıştır. Analizde yapılacak olan yorumlar için öncelikle referans kategorisinin tespit edilmesi gerekir. Buna göre kodlanan değer "0" olduğu "Vergi planlaması yapmıyor" durumu referans kategoridir.

Tablo 7: Bağımlı Değişken Kodlaması

Orijinal Değer	Kodlanan Değer
Vergi planlaması yapmıyor (HAYIR)	0
Vergi planlaması yapıyor (EVET)	1

Tablo 8’de CASH ETR’ye göre hesaplanan vergi planlamasının (TPCE) bağımlı değişken olduğu ve başlangıçta bağımsız değişkenlerin olmadığı, sadece sabitin olduğu model için gözlenen değerlerin tahmin doğruluğu %58,7’dir.

Tablo 8: Sınıflandırma Tablosu

	Gözlenen		Tahmin Edilen		
			TPCE		Tahmin Doğruluğu
			Vergi planlaması yapmıyor	Vergi planlaması yapıyor	
Step 0	TPCE	Vergi planlaması yapmıyor (HAYIR)	27	0	100,0
		Vergi planlaması yapıyor (EVET)	19	0	,0
	Genel Yüzde				58,7
a. Sabit modeldedir.					

Tablo 9’da başlangıçtaki sadece sabit terimi içeren lojistik modelin tahmin edilen katsayı, standart hata, Wald istatistiği, anlamlılık değeri ve olasılık oranı bulguları yer almaktadır.

Tablo 9: Sabitli Model

		B	S.H.	Wald	sd	Sig.	Exp(B)
Step 0	Sabit	-,351	,299	1,377	1	,241	,704

Tablo 10’da bağımsız değişkenlerin yer almadığı başlangıçtaki sabit terimli modele bağımsız değişkenlerin ilave edilmesi durumunda modele sağlayacakları katkının anlamlılığı yer almaktadır. Buna göre %5 anlamlılık düzeyinde “sig<0,004” olduğundan bu katkı anlamlı bulunmuştur.

Tablo 10: Bağımsız Değişkenlerin Olmadığı Model

			Ki-Kare	sd	Sig.
Step 0	Değişkenler	SS	5,395	1	,020
		ROA	11,399	1	,001
		LEV	4,492	1	,034
		PPE	2,078	1	,149
		INTAN	2,848	1	,092
	Genel İstatistik		17,349	5	,004

Tablo 11’de başlangıçtaki model ile bağımsız değişkenlerin yer alacağı model arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını gösteren Omnibus Test İstatistiği bulguları yer almaktadır. Omnibus Testi’ne ilişkin hipotezler şöyledir:

H_0 : Block-1 ile Block-0 arasında anlamlı bir fark yoktur.

H_1 : Block-1 ile Block-0 arasında anlamlı bir fark vardır.

Test bulgularına göre %5 anlamlılık düzeyinde “sig=0,000<0,05” olduğundan H_0 hipotezi reddedilerek H_1 hipotezi kabul edilmiş ve bağımsız değişkenleri içeren modelin, sabit terimi içeren modelden daha anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 11: Omnibus Testi

		Chi-square	sd	Sig.
Step 1	Step	28,692	5	,000
	Block	28,692	5	,000
	Model	28,692	5	,000

Tablo 12’de bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenin varyans dağılımının % kaçını açıkladığına ilişkin test bulguları yer almaktadır. Test bulgularından Cox&Snell’in R^2 değerine göre bağımlı değişken olan vergi planlamasının yapılmasının varyans olasılığı %46 düzeyinde bağımsız değişkenler tarafından açıklanmaktadır. Nagelkerke’nin R^2 değerine göre ise bağımlı değişken olan vergi planlamasının yapılmasının varyans olasılığı %62,5 düzeyinde bağımsız değişkenler tarafından açıklanmaktadır. %5 anlamlılık düzeyinde “sig=0,000” olduğundan H_0 hipotezi reddedilerek H_1 hipotezi kabul edilmiş ve bağımsız değişkenleri içeren modelin, sabit terimi içeren modelden daha anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 12: Model Özeti

Step 1	-2 Log likelihood	Cox & Snell R ²	Nagelkerke R ²
	33,679	,464	,625

Tablo 13'te tahmin edilen değerler ile gözlenen değerler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını gösteren Hosmer ve Lemeshow Test bulguları yer almaktadır. Testlere ilişkin hipotezler şöyledir:

H_0 : Tahmin edilen değerler ile gözlenen değerler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H_1 : Tahmin edilen değerler ile gözlenen değerler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Test bulgularına göre %5 anlamlılık düzeyinde " $\text{sig}=0,688>0,05$ " olduğundan H_0 hipotezi kabul edilmiş ve tahmin edilen değerler ile gözlenen değerler arasında anlamlı bir farklılık olmadığı bulunmuştur. Buna göre modelin iyi bir tahmin gücü olduğu, verilerle uyumlu olduğu ve tahmin edilen değerlerin gözlenen değerlere yakın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 13: Hosmer ve Lemeshow Test

Step 1	Chi-square	sd	Sig.
	4,773	7	,688

Tablo 14'te bağımsız değişkenlerin yer aldığı modelin bankalar için vergi planlaması yapmalarının olasılık tahminleri yer almaktadır. Buna göre başlangıçta 27 bankanın CASH ETR'ye göre hesaplanan vergi planlamasını yapmadığı yönündeki gözlenen değerlerden sadece 22 bankanın vergi planlaması yapmama olasılığı taşıdığı ve diğer 5 bankanın vergi planlaması yapma olasılığı taşıdığı %81,5 düzeyinde tahmin edilmiştir. Aynı şekilde başlangıçta 19 bankanın CASH ETR'ye göre hesaplanan vergi planlamasını yaptığı yönündeki gözlenen değerlerden sadece 16 bankanın vergi planlaması yapma olasılığı taşıdığı ve diğer 3 bankanın vergi planlaması yapmama olasılığı taşıdığı %84,2 düzeyinde tahmin edilmiştir. Bağımsız değişkenlerin yer aldığı modelin genel tahmin yüzdesi ise %82,6 olup başlangıçta sadece sabitin olduğu modelin tahmin yüzdesi olan %58,7'den büyüktür. Bu da bağımsız değişkenlerin ilave edildiği modelin daha yüksek bir tahmin yüzdesi sağladığını göstermektedir.

Tablo 14: Sınıflandırma Tablosu

	Gözlenen		Tahmin Edilen		
			TPCE		Tahmin Doğruluğu
			Vergi planlaması yapmıyor	Vergi planlaması yapıyor	
Step 1	TPCE	Vergi planlaması yapmıyor	22	5	81,5
		Vergi planlaması yapıyor	3	16	84,2
	Genel Yüzde				82,6

Tablo 15'te TPCE'nin bağımlı değişken olduğu lojistik modelin regresyon analizi bulguları yer almaktadır. Lojistik regresyon analizi bulgularına göre bankacılık sektöründe yer alan 46 bankanın vergi planlaması yapma olasılığını toplam aktif büyüklüğüne göre sektör payları %5 anlamlılık düzeyinde " $\text{sig}=0,015<0,05$ " olduğundan anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Benzer şekilde aktif kârlılığı da %5 anlamlılık düzeyinde " $\text{sig}=0,015<0,05$ " olduğundan bankaların vergi planlaması yapma olasılığını anlamlı bir şekilde etkilemektedir.

Sektör payları ve aktif kârlılığında meydana gelecek herhangi bir değişim bankacılık sektöründe yer alan 46 bankanın vergi planlaması yapma olasılığının logaritmik formunu sırasıyla 0,308 kat artırmakta ve -1,318 kat azaltmaktadır. Olasılık oranına $[\text{Exp}(B)]$ göre ise sektör payları ve aktif kârlılığında meydana gelecek herhangi bir değişim bankaların vergi planlaması yapma olasılığını sırasıyla %36,1 $[(1-1,1361)*100]$ artırmakta ve %3,73 $[(1/0,268)*100]$ azaltmaktadır.

Tablo 15: Bağımsız Değişkenlerin Olduğu Model

		B	S.H.	Wald	sd	Sig.	Exp(B)	%95 Güven Aralığı EXP(B)	
								Alt	Üst
Step 1	SS	,308	,127	5,925	1	,015	1,361	1,062	1,745
	ROA	-1,318	,585	5,086	1	,024	,268	,085	,841
	LEV	,003	,080	,001	1	,972	1,003	,858	1,172
	PPE	-1,143	,715	2,558	1	,110	,319	,079	1,294
	INTAN	2,452	1,863	1,732	1	,188	11,614	,301	447,788
	Constant	1,284	1,153	1,240	1	,266	3,610		

Sektör paylarındaki artışlar, bankaların vergi planlaması yapmaları konusunda eğilimli olabileceğine yönelik bir olasılığı ifade etmektedir. Aktif kârlılığı, toplam aktifler içindeki net kârın büyüklüğü olduğundan bu büyüklükteki artışların bankaların vergi planlamasına yönelmeleri üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olmaları doğaldır. Çünkü vergi planlaması ile ilgili aşamalar aktif kârlılığının tespit edilmesinden önce yapılmaktadır.

Tablo 16’da GAAP ETR’ye göre hesaplanan vergi planlamasının (TPGE) bağımlı değişken olduğu ve başlangıçta bağımsız değişkenlerin olmadığı sadece sabitin olduğu model için gözlenen değerlerin tahmin doğruluğu %78,3’tür.

Tablo 16: Sınıflandırma Tablosu

	Gözlenen		Tahmin Edilen		
			TPGE		Tahmin Doğruluğu
			Vergi planlaması yapmıyor	Vergi planlaması yapıyor	
Step 0	TPGE	Vergi planlaması yapmıyor	36	0	100,0
		Vergi planlaması yapıyor	10	0	,0
	Genel Yüzde				78,3
a. Sabit modeldedir.					

Tablo 17’de başlangıçtaki sadece sabit terimi içeren lojistik modelin tahmin edilen katsayı, standart hata, Wald istatistiği, anlamlılık değeri ve olasılık oranı bulguları yer almaktadır.

Tablo 17: Sabitli Model

		B	S.H.	Wald	sd	Sig.	Exp(B)
Step 0	Sabit	-1,281	,357	12,841	1	,000	,278

Tablo 18’de bağımsız değişkenlerin yer almadığı başlangıçtaki sabit terimli modele bağımsız değişkenlerin ilave edilmesi durumunda modele sağlayacakları katkının anlamlılığı yer almaktadır. Buna göre %5 anlamlılık düzeyinde “sig<0,039” olduğundan bu katkı anlamlı bulunmuştur.

Tablo 18: Bağımsız Değişkenlerin Olmadığı Model

			Değer	sd	Sig.
Step 0	Değişkenler	SS	,008	1	,927
		ROA	6,966	1	,008
		LEV	,165	1	,684
		PPE	1,390	1	,238
		INTAN	,723	1	,395
	Genel İstatistik		11,738	5	,039

Tablo 19’da başlangıçtaki model ile bağımsız değişkenlerin yer alacağı model arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını gösteren Omnibus Test İstatistiği bulguları yer almaktadır. Test bulgularına göre %5 anlamlılık düzeyinde “sig=0,004<0,05” olduğundan H_0 hipotezi reddedilerek H_1 hipotezi kabul edilmiş ve bağımsız değişkenleri içeren modelin sabit terimi içeren modelden daha anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 19: Omnibus Testi

		Chi-square	sd	Sig.
Step 1	Step	17,126	5	,004
	Block	17,126	5	,004
	Model	17,126	5	,004

Tablo 20’de bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenin varyans dağılımının % kaçını açıkladığına ilişkin test bulguları yer almaktadır. Test bulgularından Cox&Snell’in R^2 değerine göre bağımlı değişken olan vergi planlamasının yapılmasının varyans olasılığı %31 düzeyinde bağımsız değişkenler tarafından açıklanmaktadır. Nagelkerke’nin R^2 değerine göre ise bağımlı değişken olan vergi planlamasının yapılmasının varyans olasılığı %47,9 düzeyinde bağımsız değişkenler tarafından açıklanmaktadır. %5 anlamlılık düzeyinde “sig=0,000” olduğundan H_0 hipotezi reddedilerek H_1 hipotezi kabul edilmiş ve bağımsız değişkenleri içeren modelin, sabit terimi içeren modelden daha anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 20: Model Özeti

Step 1	-2 Log likelihood	Cox & Snell R ²	Nagelkerke R ²
	31,044	,311	,479

Tablo 21’de tahmin edilen değerler ile gözlenen değerler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını gösteren Hosmer ve Lemeshow Test bulguları yer almaktadır. Test bulgularına göre %5 anlamlılık düzeyinde “sig=0,217>0,05” olduğundan H_0 hipotezi kabul edilmiş ve tahmin edilen değerler ile gözlenen değerler arasında anlamlı bir farklılık olmadığı bulunmuştur. Buna göre modelin iyi bir tahmin gücü olduğu, verilerle uyumlu olduğu ve tahmin edilen değerlerin gözlenen değerlere yakın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 21: Hosmer And Lemeshow Test

Step 1	Chi-square	sd	Sig.
	9,533	7	,217

Tablo 22’de bağımsız değişkenlerin yer aldığı modelin bankalar için vergi planlaması yapmalarının olasılık tahminleri yer almaktadır. Buna göre başlangıçta 36 bankanın GAAPETR’ye göre hesaplanan vergi planlamasını yapmadığı yönündeki gözlenen değerlerden 36 bankanın da vergi planlaması yapmama olasılığı taşıdığı %100 düzeyinde tahmin edilmiştir. Aynı şekilde başlangıçta 10 bankanın GAAP ETR’ye göre hesaplanan vergi planlamasını yaptığı yönündeki gözlenen değerlerden sadece 4 bankanın vergi planlaması yapma olasılığı taşıdığı ve diğer 6 bankanın vergi planlaması yapmama olasılığı taşıdığı %40 düzeyinde tahmin edilmiştir. Bağımsız değişkenlerin yer aldığı modelin genel tahmin yüzdesi ise %87 olup başlangıçta sadece sabitin olduğu modelin tahmin yüzdesi olan %78,3’ten büyüktür. Bu da bağımsız değişkenlerin ilave edildiği modelin daha yüksek bir tahmin yüzdesi sağladığını göstermektedir.

Tablo 22: Sınıflandırma Tablosu

	Gözlenen		Tahmin Edilen		
			TPGE		Tahmin Doğruluğu
			Vergi planlaması yapmıyor (HAYIR)	Vergi planlaması yapıyor (EVET)	
Step 1	TPGE	Vergi planlaması yapmıyor (HAYIR)	36	0	100,0
		Vergi planlaması yapıyor (EVET)	6	4	40,0
	Genel Yüzde				87,0

Tablo 23'te TPGE'nin bağımlı değişken olduğu lojistik modelin regresyon analizi bulguları yer almaktadır. Lojistik regresyon analizi bulgularına göre bankacılık sektöründe yer alan 46 bankanın vergi planlaması yapma olasılığını aktif kârlılığı %5 anlamlılık düzeyinde " $\text{sig}=0,03<0,05$ " olduğundan anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Benzer şekilde kaldıraç da %10 anlamlılık düzeyinde " $\text{sig}=0,098<0,10$ " olduğundan bankaların vergi planlaması yapma olasılığını anlamlı bir şekilde etkilemektedir.

Aktif kârlılığı ve kaldıraçta meydana gelecek herhangi bir değişim bankacılık sektöründe yer alan 46 bankanın vergi planlaması yapma olasılığının logaritmik formunu sırasıyla -1,728 kat azaltmakta ve 0,104 kat artırmaktadır. Olasılık oranına $[\text{Exp}(B)]$ göre ise aktif kârlılığı ve kaldıraçta meydana gelecek herhangi bir değişim bankaların vergi planlaması yapma olasılığını sırasıyla %5,6 $[(1/0,178)*100]$ azaltmakta ve %10,9 $[(1-1,109)*100]$ artırmaktadır.

Tablo 23: Bağımsız Değişkenlerin Olduğu Model

		B	S.H.	Wald	sd	Sig.	Exp(B)	%95 Güven Aralığı EXP(B)	
								Alt	Üst
Step 1	SS	,137	,145	,902	1	,342	1,147	,864	1,524
	ROA	-1,728	,798	4,691	1	,030	,178	,037	,849
	LEV	,104	,063	2,732	1	,098	1,109	,981	1,254
	PPE	,520	,495	1,102	1	,294	1,682	,637	4,439
	INTAN	-,375	2,285	,027	1	,870	,688	,008	60,592
	Constant	-,861	1,019	,715	1	,398	,423		

Kaldıraçtaki artışlar, bankaların vergi planlaması yapma olasılığı üzerinde olumlu etkiye sahiptir. Bankaların kaldıraç oranı, finansal varlıkların değişen değerlerinin öz sermaye üzerinde rol oynaması nedeniyle farklılaşabilmektedir (Binici ve Köksal, 2012: 1-2). Ayrıca konjonktürel dönemlerle uyumlu hareket eden devresel kaldıraç da fiyat ve ölçülen riskteki değişiklikleri cevaplayan finansal araçlar tarafından bilançonun aktif bir şekilde yönetilmesinin bir sonucu olarak görülebilir (Adrian ve Shin, 2010: 1).

Bankaların yabancı kaynaklar ile kârlılıklarını artırması, bu kaynakların maliyetinden daha yüksek getiri elde etmelerine bağlı olduğundan bu durum kaldıraç oranını pozitif yönde etkileyecek ancak tersi durumda kârlılıkları azalacak ve oran negatif olacaktır (Uluyol, Lebe ve Akbaş, 2014: 71). Kaldıraç ile bankaların kârlılığı arasındaki ilişkinin pozitif olması, alınan borçların etkili bir şekilde kullanıldığı anlamına gelir iken negatif olması ya borçların maliyetinin yatırımdan sağlanan kazançtan daha fazla olduğu ya da öz sermaye ile finanse edilen firmaların borçla finanse edilenlerden daha kârlı oldukları anlamına gelmektedir (Eriotis, Frangouli ve Ventoura-Neokosmides, 2002: 86). Dolayısıyla bankaların kaldıraç oranlarındaki artışlar sektör paylarındaki artışla benzer şekilde bankaların vergi planlamasına yönelmelerinin olasılığı üzerinde olumlu etkiye sahiptir.

SONUÇ

Vergi planlaması ile devletin beklentisi en temel kamu geliri olan vergileri mümkün olabilecek maksimum düzeyde toplamak isterken mükellefler de daha az vergi ödeyerek vergi yüklerini azaltma ve/veya kârlılıklarını artırma arayışları içindedirler. Bankalar da birer vergi mükellefi olarak vergi planlaması aracılığıyla vergi yüklerini azaltabilmektedir. Bankalar hem kurumsal ticari işletme vasfına haiz olmaları hem de müşterilerinin büyük portföylerini yönetmeleri açısından vergi planlaması ile iki farklı açıdan ilişkilidir. Böylece bankalar hem kendi vergi planlamalarını yapar hem de müşterilerine finansal aracılık yoluyla vergi planlamasının avantajlarını sunabilir. Bu çerçevede çalışmada; Türk bankacılık sektöründe vergi planlaması analizi, ikili lojistik regresyon ile tahmin edilmiştir.

İkili lojistik regresyon analizi için bağımlı değişken olan vergi planlaması iki ayrı ölçüt kullanılarak hesaplandığından çalışmada iki ayrı lojistik model oluşturulmuştur. Modellerden ilkinde, vergi planlaması nakit efektif vergi oranlarına göre tespit edilirken ikincisinde, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri efektif vergi oranına göre tespit edilmiştir.

Lojistik modellerin değişkenleri literatürdeki yapılmış çalışmalar dikkate alınarak belirlenmiş; değişkenlere ilişkin veriler ise Türkiye Bankalar Birliği

veri tabanından ve bankaların faaliyet raporlarından elde edilmiştir. Bu veriler çeşitli formülasyonlar aracılığıyla oranlanarak değişkenlere ilişkin veri setleri oluşturulmuştur.

İkili lojistik regresyon analizinin bulguları; ilk modelde sektör payları ile aktif kârlılığın bankaların vergi planlaması yapma olasılığını %5 anlamlılık düzeyinde sırasıyla %36,1 artırdığı ve %3,73 azalttığı yönündedir. Bu da sektör payı ve aktif karlılığı yüksek olan bankaların vergi planlamasına daha fazla yöneldiğini göstermektedir. Bir başka ifadeyle sektörde öncü ve kârlılıkları yüksek bankaların vergi planlamasının avantajlarının farkında oldukları ve vergi planlamasını etkin bir şekilde yaptıkları ifade edilebilir. İkinci modelin bulguları ise aktif kârlılığın bankaların vergi planlaması yapma olasılığını %5 anlamlılık düzeyinde %5,6 azalttığını ve kaldıraç oranının da %10,9 artırdığı yönündedir. Dolayısıyla yüksek kaldıraç oranına sahip bankaların daha fazla vergi planlamasına yöneldiği söylenebilir.

Vergi planlamasının CASH ETR ölçütüne göre hesaplanarak oluşturulduğu modelde, bankacılık sektörünün %45,6'sı vergi planlaması yapma olasılığına sahip iken GAAP ETR ölçütüne göre hesaplanarak oluşturulduğu modelde, %8,6'sı vergi planlaması yapma olasılığına sahiptir. İki ölçüt açısından farklılaşan analiz bulgularının temel nedeni, bu ölçütlerin hesaplanmasında kullanılan değişkenlerden kaynaklanmaktadır. CASH ETR nakit vergi ödemelerinin vergi öncesi gelir içindeki payını yansıtır iken GAAP ETR cari ve ertelenmiş vergi karşılıklarının vergi öncesi gelir içindeki payını yansıtmaktadır. Her iki ölçüte göre yapılan ikili lojistik regresyon analizi bulguları bir bütün olarak ele alındığında, bankaların sektör paylarının ve kaldıraç oranlarının artması vergi planlaması yapma olasılıklarını artırmaktadır. Ayrıca aktif kârlılıklarının belirlenmesi öncesinde de bankalar vergi planlaması yapma olasılıklarına sahiptir. İkili lojistik regresyon analizi bulguları çerçevesinde tek tek bankaların vergi planlaması yapma olasılıkları da incelenmiş olup efektif vergi oranları ile karşılaştırıldığında genel olarak bankacılık sektöründe vergi planlaması yapma eğiliminin olduğu gözlemlenmiştir. Bu eğilim bankaların vergi planlamasının avantajlarından yararlanmak için çaba harcadıklarını göstermektedir. Dolayısıyla bankalara vergi planlaması çalışmalarını daha sistematik yapmaları veya kurumsal hale dönüştürüp etkin bir vergi planlaması sistemi kurmaları önerilebilir. Bundan sonraki çalışmalar için araştırmacılara ise bankacılık sektöründe vergi planlamasının bankaların sektör paylarındaki değişimleriyle ve vergi öncesi kazançlarıyla ilişkilerinin tahminine yönelik araştırmalar yapmaları tavsiye edilebilir. Ayrıca bankaların vergi planlamasından sorumlu yöneticileriyle yapılacak mülakatlar sonucu elde edilecek nitel verilerle birlikte nicel verilerin zenginleştirilmesi sağlanabilir.

KAYNAKÇA

- Adrian, T. ve Shin H. S. (2010), Liquidity and Leverage, Federal Reserve Bank of New York Staff Reports, 328, 1-37.
- Akdöğar, A. (2007), Kamu Maliyesi, (12. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Amadasun, A. B. ve Igbinosa, S. O. (2011), "Strategies for Effective Tax Planning", Franklin Business & Law Journal, 2, 51-64.
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L. ve Larcker, D. F. (2012), "The Incentives for Tax Planning", Journal of Accounting and Economics, 53, 391-411.
- Berkson, J. (1951), Why I Prefer Logits to Probits, Biometrics, 7(4), 327-339.
- Binici, M. ve Köksal, B. (2012), Kaldıraç ve Döngüsellik, TCMB Ekonomi Notları, 11, 1-9.
- Blouin, J. (2014), "Defining and Measuring Tax Planning Aggressiveness", National Tax Journal, 67(4), 875-900.
- Cardoso, L. G. M. ve Laruccia, M. M. (2006), "The Quest for Brand Value", <http://ssrn.com/abstract=1337325> (Erişim Tarihi: 06.12.2016).
- Cramer, J. S. (2002), The Origins of Logistic Regression, Tinbergen Institute Discussion Paper, 119(4), 1-15.
- Dayton, C. M. (1992), Logistic Regression Analysis, Stat, 474-574.
- Dyreg, S. D., Hanlon, M. ve Maydew, E. L. (2008), Long-Run Corporate Tax Avoidance. The Accounting Review, 83(1), 61-82.
- Eriotis, N. P., Frangouli, Z. ve Ventoura-Neokosmides, Z. (2002), Profit Margin and Capital Structure: An Empirical Relationship, Journal of Applied Business Research, 18(2), 85-88.
- European Commission (2012), "Clamping Down on Tax Evasion and Avoidance: Commission Presents the Way Forward", http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_en.htm#PR_metaPressRelease_bottom (Erişim Tarihi: 16.11.2016).
- Gallimore, J., Gipper, B. ve Maydew, E. L. (2016), "Banks as Tax Planning Intermediaries", <https://ssrn.com/abstract=2796132> (Erişim Tarihi: 16.03.2018).

- Gerçek, A. ve Uygun E. (2018), "OECD Ülkelerinde Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Tedbirlerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, 360, 34-49.
- Guenther, D. A., Matsunaga, S. R. ve Williams, B. M. (2013), "Tax Avoidance, Tax Aggressiveness, Tax Risk and Firm Risk", <https://business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2014/10/Tax-2013-Guenther.pdf> (Erişim Tarihi: 08.06.2017).
- Gujarati, D. N. (2006), Temel Ekonometri, (4. Baskı), Ümit Şenesen & Gülay Günlük Şenesen (Çev.), İstanbul: Literatür.
- Hong, Q. (2010), "International Taxation and Income-Shifting Behaviour of Multinational Corporations (Doctoral Dissertation)", <http://hdl.handle.net/1807/26189> (Erişim Tarihi: 27.02.2018).
- Hong, Q. ve Smart, M. (2010), In Praise of Tax Havens: International Tax Planning and Foreign Direct Investment, European Economic Review, 54, 82-95.
- Huang, W., Ying, T. ve Shen, Y. (2018), Executive Cash Compensation and Tax Aggressiveness of Chinese Firms, Review of Quantitative Finance and Accounting, 1-30.
- Internal Revenue Service (2017), "FASB Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes", <https://www.irs.gov/businesses/corporations/fasb-interpretation-no-48-accounting-for-uncertainty-in-income-taxes> (Erişim Tarihi: 07.04.2017).
- İbiş, C. (2004), "İşletmelerde Vergi Planlaması", Mali Çözüm Dergisi, 68, 72-79.
- Kubick, T. R., Lynch, D. P., Mayberry, M. A. ve Omer, T. C. (2014), "The Effects of Increased Financial Statement Disclosure Quality on Tax Avoidance: An Examination of SEC Comment Letters", <https://scprod1.lb.mcombs.utexas.edu/~media/Files/MSB/Departments/Accounting/Brownbag%20papers/LynchUTWorkshop952014.pdf> (Erişim Tarihi: 18.03.2018).
- Lynch, D. (2014), "Investing in the Corporate Tax Function: The Effects of Remediating Material Weaknesses in Internal Control on Tax Avoidance (Doctoral Dissertation)", <https://search.proquest.com/openview/d8c8832b465ce6cb000f875bf755786b/1?pq-origsite=gscholar&cbl=18750&diss=y> (Erişim Tarihi: 17.03.2018).

- Neuman, S. S. (2014), "Effective Tax Strategies: It's Not Just Minimization (Doctoral Dissertation)", <https://ssrn.com/abstract=2496994> (Erişim Tarihi: 13.03.2018).
- Payne, D. M. ve Raiborn, C. A. (2018), Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality, *Journal of Business Ethics*, 147(3), 469-487.
- Reiter, F. (2017), "Avoiding Taxes: Banks' Use of Internal Debt", <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/168115/1/VfS-2017-pid-2319.pdf> (Erişim Tarihi: 04.02.2018).
- Saraçoğlu, F. (2006), "Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD-AB Yaklaşımı", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 32, 106-112.
- Slemrod, J. ve Wilson, J. D. (2006), Tax Competition with Parasitic Tax Havens, *NBER Working Paper Series*, 12225, 1-43.
- Şişman, B. (2003), *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*. İstanbul: Yaklaşım Yayınları.
- Taşkın, Y. (2012), "Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, 114, 99-111.
- Uluyol, O., Lebe, F. ve Akbaş, Y. E. (2014), "Firmaların Finansal Kaldıraç Oranları ile Öz Sermaye Kârlılığı Arasındaki İlişki: Hisseleri Borsa İstanbul (BİST)'da İşlem Gören İşletmeler Üzerinde Sektörler Bazında Bir Araştırma", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 70-89.

VERGİ HUKUKUNDA TECİLİN İHLALİNİN ÖDEME VE TAHSİL KAVRAMLARI İLE İLİŞKİSİ VE TAHSİL ZAMANAŞIMINA ETKİSİ

THE RELATIONSHIP BETWEEN INFRINGEMENT OF DEFERMENT AND THE CONCEPTS OF PAYMENT AND COLLECTION AND ITS IMPACT ON COLLECTION TIMEOUT IN TAX LAW

Büyüamin ÇİTİL *

ÖZ

Vergi hukukunda borcun cebren tahsil edilebilmesi için öncelikle muaccel olması gerekir. Vergi borcunun mükellef tarafından ödenmesi idare açısından bir tahsildir. Ancak, her tahsil işlemine ödeme denilmesi mümkün değildir. Vergi borçlarının tecil edilebilmesi için borcun muaccel olması ve borçluyu zor durumda bırakması gerekir. Tecil işlemi borcun tahsil zamanaşımını kestiği gibi tecilin ihlali halinde de ödenen tutarların hükmen aktarılması işlemi tahsil zamanaşımını keser. Tecilin ihlali verginin tahakkuku gibi belirleyici işlem grubuna girer. Tecilin ihlali bir aşamayı ifade ettiğinden, ayrıca bir idari işlem tesis edilmesine gerek bulunmaksızın kendiliğinden tüm sonuçlarını doğurur. Tecilin ihlali sonrasında, tecil kapsamında ödenen tutarların sonraki dönemlerde borca fiilen mahsubu işlemi ise ayrıca tahsil zamanaşımını kesmez.

Anahtar Kelimeler: Tecil, Muacceliyet, Mahsup, Ödeme, Tahsil, Belirleyici İşlem, Zamanaşımı.

ABSTRACT

The debt must be a due liability in order to be collected by force in accordance with the tax law. The payment of the tax liability by the tax payer is a collection for the administration. However, it is not possible to state that all collections are payments. In order for the tax debt to be deferred, the debt must be due and should leave the debtor in a difficult position. As the deferment process terminated the collection timeout of the debt, in the case of the infringement of the deferment, the process of the transfer of the amounts paid by default terminates the collection timeout of the debt. The infringement of the deferment falls into the group of decisive processes like the accrual of the tax. Since the infringement of the deferment refers to a phase, it results in all consequences without the need to establish an administrative action.

* Sakarya Vergi Mahkemesi Başkanı, buyamin.citil@adalet.gov.tr, Orcid: 0000-0002-3515-7679

Following the infringement of the deferment, the process of de facto appropriation of the amounts paid within the scope of deferment for the debt in the subsequent periods does not terminate the collection timeout.

Keywords: Deferment, Maturity, Appropriation, Payment, Collecting, Decisive Process, Timeout.

GİRİŞ

Vergiler bir vatandaşlık ödevi olmakla birlikte, vatandaş olmayanlar da, ülke içinde veya ülke dışında elde ettikleri ticari kazançlar veya vergiye tabi diğer faaliyet, gelir ve işlemlerden dolayı vergilendirilirler. Bu nedenle, geniş anlamda vergilendirmenin bir vatandaşlık ödevinden daha fazlasını, ifade ettiği söylenebilir. Anayasamız, vergilendirmenin pasif tarafını ifade eden vergilendirilen kişi yönüyle konuya bakmak yerine, vergilendirmenin aktif tarafı olan devlet tüzel kişisi ile yerel idareler açısından vergi ilişkisini ele almış ve devletin egemenlik yetkisi alanındaki tüm faaliyetleri vergilendirmek için “herkes” kavramıyla geniş bir vergi mükellefi kapsamı belirlemiştir. Vergiye ilişkin hükümler, Anayasa’da “Siyasi Haklar ve Ödevler” bölümünde “Vergi Ödevi” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu temel ilkeye göre vergi, her şeyden önce bir ödevdir; mali güce göre vergi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin, vergilendirmeye ihtiyarı olarak katılması düşünülemez. Vergi bir bakıma, mükellefin siyasi haklarını kullanmanın bir bedelidir. Ancak, siyasi hakları kullanmada mali güce göre katılım söz konusu olmadığından, vergide mali güce göre tüm kamu giderlerinin finansmanına katılma ile bu anayasal hak arasında paralellik aramak mümkün değildir. Aynı husus, Türk vatandaşı olmayan birinin tam ve dar mükellefiyet esaslarına göre vergilendirmeye tabi tutulmasında kendini göstermektedir. Belirtilen bu durumlar vergilendirmede ana temanın mülkîlik olduğunu göstermektedir.

Türk vergi sisteminde, ödevlerin siyasi haklar ve ödevler başlığı altında incelenmesinin bir nedeni de vergilendirmenin, vatandaşlık bilinci içinde görülmesidir. Bu bilincin gereği olan sorumluluk, cebriiliğin yanında iradi ve gönüllülükle de sağlanmalıdır. İşte Türk vergi sisteminde vergilere gönüllü uyumun en somut belirtisi de beyan esasıdır. Vergilendirmede beyan esası kabul edilmiş olup, istisnalar dışında vergiler, beyana dayalı olarak tarh ve tahakkuk ettirilir; mükellef veya vergi sorumluları tarafından süresinde ödenir. Bireylere tanınan beyan yetkisi, rızaya dayalı bir beyan olmamakla beraber, vergi ödevlerine uyumun hem bir ödev hem de bir siyasi hak kabul edilmesinin sonucu olarak,

bu hakkın kullanımı, ilke olarak mükellefe bırakılmış ve vergiye uyumun gönüllü gerçekleşmesi amaçlanmıştır.

Beyan gibi mükellefe kısmen sağlanan hak, vergilerin kanuniliği ilkesiyle de korunmuştur. Mükellef yönünden bu hak, idare yönünden bir yükümlülüktür. İdare, tüm vergilendirme işlemlerinde, hatta hazırlık işlemlerinde dahi kanunilik ilkesini ortadan kaldıracak şekilde hareket edemez. Kanunda düzenlenen bazı müesseselerin unsurlarının birleşiminden yeni bir hukuki düzenleme elde edemez.

Bu yazının konusunu, kanunilik ilkesi karşısında varlığı tartışılması gereken “tecil” hakkının ihlali sonucu ödenen tutarların mahsubunun, bir ödeme veya tahsil olup olmadığı ve borcun tahsil zamanlaşımı üzerinde ne şekilde bir etki doğurduğu hususu oluşturmaktadır.

1. VERGİ BORCUNU SONA ERDİREN NEDENLER

1.1. Ödeme

Vergi borcunu sona erdiren en önemli ve doğal neden ödemedir (Öncel vd., 2012: 123). Ödemeden bahsedilebilmesi için tahakkuk işleminde olduğu gibi muaccel hale gelmiş bir borcun bulunması gerekir. Vergi hukukunda borç, beyan üzerine tahakkuk veya re’sen, ikmalen ya da idarece yapılan bir tarhiyatın sonucunda doğar.

1.1.1. Vergi Hukukunda Borçluluk ve Muacceliyet ile Ödeme İlişkisi

Borçlar Hukukundan kaynaklı borç ilişkisinde, bir sözleşmede eccl şart kılınmadığı veya işlem mahiyetinden anlaşılmadığı müddetçe borcun ödenmesi derhal istenebilir. Genel olarak bir borcun ifasının istenmesi, muaccel olması şartına bağlıdır (Öncel vd., 2012: 123). Muacceliyet ise alacaklının borçludan, borçlanılan edimi talep ve dava edebilme yetkisidir (Eren, 2009: 1048).

Borcun ifası henüz istenemiyorsa muaccel bir borçtan söz edilemez. Borcun yerine getirilmesi vadeye bağlı değilse borcun doğması ile birlikte borç muaccel olur. Oysa vergiler kanunlarda gösterilen süreler içinde ödenir; mükellefin iradesi bu konuda rol oynamaz (Öncel vd., 2012: 124). Mükellefin iradesi, beyan ile yapılan tahakkuk ile kesinleşen verginin kanunda gösterilen vadesine kadarki dönem olan muaccel borç döneminde, ödeme iradesi olarak kabul edilir. Yine

idarenin tek taraflı işlemleri ile tarh edilip ihbarname ile tebliğ edilen henüz muaccel vasıfta olan borçların, dava açma süresi dolmadan mükellefçe kabul beyanının bir göstergesi olarak ihtirazi kayıt konulmaksızın, muaccel olmadan da ödenmesi mümkündür. Bu gibi durumlarda, borcun muaccel olması ile ortadan kalkması, aynı iradenin bir sonucu olarak birlikte gerçekleşir. Re'sen tarha konu vergi ve cezaların ödeme fiiline konulan ihtirazi kayıt ise borcun kabulü niteliğinde olmadığından, ödemenin, kanunda belirtilen ihtar ve vade bildirim işlemlerine kadar borcun muacceliyetine bir etkisi bulunmaz.

Kanunda gösterilen vadelerin dışında, alacaklı idarenin de borca muacceliyet katan bir serbest iradesi mevcut değildir. Zira tek taraflı idari işlem ile salınan vergilerin bir ödev olmasının yanında siyasi hak olmasının bir sonucu olarak, tarhiyat ile borçluluk, Borçlar Hukukunda borcun bağlandığı sonucun tüm unsurları gibi derhal doğmaz.

1.1.2. Vergi Hukukunda Vade ve Temerrütün Ödeme İradesine Etkisi

Beyan üzerine tahakkuk eden verginin ödenmesi gereken son günü borcun vadesidir ve borç, bu tarihten sonra muaccel olur. Tahakkukun sözcük anlamı "gerçekleşme" olduğundan tahakkuk ile borcun muaccel haline geldiği kabul edilir (Öncel vd., 2012: 124). Tahakkuk borcun muaccel olması için ilk şart olup, tek başına borca muacceliyet katmadığından, bizim de katıldığımız diğer görüşe göre, Kamu İcra Hukukunda muacceliyet ile temerrüt aynı vadede ve birlikte gerçekleşir. Bununla birlikte, tahakkukun nizalı ve belirlenmiş bir vadesi olmadan borca muacceliyet kattığı sonucunu doğuran takasa ilişkin aksi yönde görüşler de mevcuttur (Danıştay 10. D.,28.10.1994 gün, E:1993/700, K:1994/5216 sayılı karar) (UYAP, 2019). Tahakkuk eden verginin vadesi, kanunlarda gösterilen ödeme sürelerinin son günü olup, bu tarihe kadar Borçlar Hukukundaki gibi alacaklı idare, borcun ifasını, vergi borçlusundan derhal isteyemez.

İdarece, mükellefler adına tesis edilen ödemeye çağrı mektubu gibi işlemlerle, kanunun iradesinden ayrı, idarenin iradesine dayalı olarak borca hukuka uygun bir muacceliyet kazandırılmaz. Şayet idarenin iradesiyle, kanunda yer verilmeyen bir şekilde, borca hukuka aykırı olarak icrai vasıfla muacceliyet kazandıran bir işlem tesis edilmişse, yapılan bu işlem, icrai etkisi ölçüsünde, idari işlem hüviyeti kazanır ve bu ölçüde de hukuka aykırı telakki edilir (Sakarya Vergi M., 08.02.2017 gün ve E:2016/521, K:2017/57 sayılı karar) (UYAP, 2019).

Re'sen veya ikmalen yapılan tarhiyatlarda borcun vadesi geçmiş bir döneme ait özellik taşıdığından, beyan dışı gerçekleşen bu tarhiyatların tahakkuku, tek başına vade taşıyan bir işlem olmayacaktır. Beyanın kesinleştirme özelliğini taşımayan re'sen yapılan vergi ve ceza tahakkuklarında, kanunda belirtilen genel vadenin, muacceliyet tarihi olarak kabulü mümkün değildir. Bu nedenledir ki, verginin normal vade tarihinden, tarhiyat yoluyla tahakkuk edip muaccel olduğu döneme kadarki süreç için alınan vergi fer'ilerine, gecikme zammı yerine bilinçli bir tercihle yoksun kalınan kârı ifade eden gecikme faizi denilmiştir.

Tarhiyat yoluyla mükellef adına yapılan borçlandırıcı işlem, bir borcu sadece tespitle sınırlı olmayıp, borcun tüm unsurları ile varlığını şekli ve maddi tespitlerle ortaya koymakta bu özelliğiyle de, icrai ve inşai bir işlem niteliği taşımaktadır. Bu nedenle belirtilen işlem, ancak tespit tarihinden sonra borca muacceliyet kazandırır. Bir akite dayanmayan tek taraflı iradeyle borçluluk doğuran bir işlemin Borçlar Hukukuna ilişkin bu genel kuralı Vergi Hukuku için de geçerli kabul edilmelidir. Daha açık bir şekilde söylemek gerekirse, borcun tespit tarihinden geriye dönük olarak bir muacceliyet doğurma özelliği hukuk sistemimizde bulunmamaktadır. Belirtilen bu husus, bazı farklılıklara rağmen, her iki hukuk dalının bu temelde, aynı niteliğe sahip olduğunu gösterir.

Vergiye doğuran olayın bağlandığı beyan döneminin, bildirimsiz olarak aşılması halinde, borcun beyan edilmesi gereken döneme ait kanunda belirtilen vadesinin yerine, tarh ve tahakkuk ettirilen verginin ödenmesi için verilen yeni vade, borcun muacceliyet tarihi olarak kabul edilebilir (Çiğil, 2013: 67). Zira bu durum, sıkı kamu kuralları ile donatılan idarenin, vade günü verilmeyen bir işlem nedeniyle, özel hukuktaki gibi, borcun muaccel olduğu gerekçesiyle, derhal tahsil yoluna başvurmasını imkânsız kılmaktadır. Bu nedenle Kamu Hukuku'nun bir kolu olan Vergi Hukuku'nda, Borçlar Hukuku'ndan bu yönüyle farklı olarak, borcun muacceliyeti ve temerrütüne ilişkin şartlar aynı anda gerçekleşir; aralarında bir zaman fasılası olması ise mümkün değildir.

Beyan üzerine yapılan tahakkuk işlemindeki iradilik ise cebri icra aşamasına geçmeyi önlemekle sınırlıdır. Gerek beyan üzerine yapılan tahakkuk gerekse tarh işlemi sonucu ortaya çıkan vergi borcu; vadesi dolmadan ödenerek ortadan kalkabileceği gibi tahsil, zamanaşımı, uzlaşma, yargı kararı, af, takas ve terkin gibi nedenlerle de sona erebilir (Öncel vd., 2012: 132).

Muaccel olmadığı ve cebri aşamaya geçmediği müddetçe, vergi borçlusunun malvarlığından ödemekle ortadan kaldırdığı bu ödev, beyandaki gibi iradi ve rızaya dayalı, diğer bir deyişle gönüllü bir ödemedir. Bu aşamaya kadar yapılan vergi ödemeleri, ödemenin bağlandığı hukuki sonuçları doğurmak zorundadır. İlk akla gelen bir durumu örnek olarak vermek gerekirse, vadesi dolmadan mükelleflerce ödenen vergi, idare için cebri tahsil niteliği taşımadığından, cebriğin unsuru olan gecikme zammı tahsil tutarının içinde yer almaz (Öncel vd., 2012: 127). Öte yandan, vadesi dolan bir borcun henüz cebri icra hükümleri başlatılmamış veya borçlu mükellefin cebri icra işlemlerine ıttıla olmadan ödeme yapılmış ise, bu ödemelerin de rızaya dayalı teknik anlamda bir ödeme olduğu söylenebilir.

1.2. Tahsil

Vergi borcunu sona erdiren nedenlerden biri de tahsildir. Mükelleflerce yapılan her ödeme, idare açısından bir tahsil olmakla birlikte, idarece yapılan her tahsil, mükellef açısından bir ödeme niteliği taşımayacaktır. Tahsil, vergi borcunun vadesinden önce bireylerce ödenmesiyle gerçekleşebileceği gibi bireylerin rızası ile ödenmediği durumlarda, vadesinden sonra, Kamu İcra Hukuku baskısı kullanılarak hukuki cebir yoluyla da gerçekleşebilir. Kamu İcra Hukukunun konusu olan tahsil ise, işte bu cebri aşamada gerçekleşen işlemler ve işlemlerin gereğinin yapılmasından oluşur.

Borçluyu alacaklıya karşı borçlandığı edimi ifaya, yani bir şey vermeye, bir işi yapmaya veya yapmamaya mahkûm eden davaya ifa (eda) davası denilir. İfa davası, muaccel ve yerine getirilmesi mümkün olan her türlü edimi kapsar. İfa davasının açılabilmesi için her şeyden önce alacağın muaccel olması gerekir (Eren, 2009: 987). İfa davasındaki ifa hükmüne rağmen borçlunun borcunu kendi arzusuyla yerine getirmediği takdirde, alacaklıya yetkili organlardan ifa hükmünün icrasını talep etme, kararı icraya koyma hakkı sağlanmıştır (Eren, 2009: 988). Borcun zorla yerine getirilmesi için resmi makamlara başvurma usulüne ise cebri icra denilir (Kuru vd., 2008: 26-27). Hemen belirtmek gerekir ki, Kamu İcra Hukukunda alacaklı ile borcun cebri tahsiline yetkili makam aynı olup, cebri tahsili yetkili kurumun, resmi makam hüviyetinden ziyade, alacaklı makam özelliği daha ağır basmaktadır (Çitil, 2013: 70).

Borcun mükelleften cebren tahsili işleminin, mükellef açısından bir ödeme olduğunu söylemek ise mümkün değildir. Vadesinde ödenmeyen bir borcun cebri

takip aşamasında mükellef tarafından ödenmesi, borcun cebri takibin bağlandığı sonuçlara göre tahsil edildiği gerçeğini değiştirmez. Zira ödemede, borçlunun rızası mevcutken; tahsilde, rıza dışılık ve zorlayıcılık vardır (Çitil, 2013: 68).

Vadesinde ödenmeyen vergi borcu, Kamu İcra Hukuku hükümlerinin düzenlendiği 6183 sayılı Kanun uyarınca cebri takip yöntemleriyle, borçlusundan tahsil edilir. Vadesinde ödenmeyen borcun vade ile tahsil tarihi arasında geçen süreler için gecikme zammı tatbik olunur (Çitil, 2013: 67).

Cebren tahsil, teminatın paraya çevrilmesi, borçlu kefil göstermişse kefilin takibi ya da borçlunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi yöntemlerinden biri ya da bir kaç ile gerçekleşir (Öncel vd., 2012: 129). Vadesi dolmakla muaccel hale gelen vergi ve cezanın, bu süre sonunda ödenmemesi durumunda ise, vergi borcunun kendiliğinden temerrüdünden bahsedilir (Öncel vd., 2012: 127). Kamu icra takibini başlatan ödeme emrinde; borcun cebri tazyik yoluyla, on beş (15) gün içinde ödenmemesi halinde, cebri tahsil hükümlerinin uygulanacağı ve mal beyanında bulunulmadığı takdirde üç (3) ayı geçmemek üzere, borçlunun hapis cezasına çarptırılacağına ilişkin yaptırımlar da belirtilir¹. Bu nedenle cebri takip yetkilerinin başladığı bir dönemde gerçekleşen ödemenin, teknik anlamda bir ödeme olarak kabul edilmesi mümkün olmayıp, cebri takibin bir yansıması olarak, borcun ancak tahsil ile ortadan kalktığıнын kabulü gerekir.

1.3. Mahsup ve Takasta Ödeme ve Cebri Tahsil Farkı

Mahsup sözlük olarak, hesap edilmiş, hesaba geçirilmiş, alacağa karşılık tutulan biçiminde anlama sahiptir (Atalay,1980: 1). Mahsup, bir alacaktan bazı kalemlerin düşürülmesine izin veren bir sayışma işlemidir. Bazı koşullar ve durumlarda bir alacağın azalması sonucunu doğurur. Mahsup, bazı sebeplere dayanarak alacak miktarından indirim yapılması, alacaklının elde ettiği bazı menfaatlerin veya borçlunun katlanmak zorunda kaldığı bazı yükümlülüklerin talep edilen alacaktan indirilmesi şeklinde de gerçekleşir (Yılmaz, 1982: 147). Takas borçluluğu sona erdiren bir yoldur ve takasta karşılıklı alacak vardır; mahsup ise, bir alacağın (veya borcun) tutarının belirlenmesine yönelik bir matematik işlemidir ve mahsupta karşılıklı alacak yoktur (Günay, 2000: 3).

1 bkz. AATUHK'un 54. ve 55. maddeleri, "Belirtilen hükümlerde, ödeme emrinin düzenlenmesi gereken aşamanın aynı anda bir cebri takip ve cebri tahsil aşamasını başlattığı görülmektedir. Cebri takip alanının cebri takip işlemi ile çakışmadığı tek alan ise AATUHK'un 37. maddesine tabi vade belirleme işlemi ile verilen vade ile ödeme emrinin düzenlendiği tarih aralığında gerçekleşmektedir."

Öte yandan, mahsup bir verginin hesaplanması sırasında yapıldığı, başka deyimle, verginin tarh aşaması ile ilgili olduğu halde, takas ödeme ve/veya tahsil aşamasına aittir (Öncel, 1996: 8)². Mahsup Vergi Özel Hukukunun konusu olarak her vergi kanununda düzenlenen mahsup kurallarına göre yapılmaktadır. Bununla beraber takas, genel vergi kuralları içinde tüm vergilerin tahsili ile ilgili olarak Kamu İcra Hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Bu nedenle tahsil aşamasına ait olduğu belirtilen takas, ödemenin karşı tarafını oluşturan idare açısından bir tahsil işlemi olarak değerlendirilmelidir.

Mahsup işleminde borcun muaccel olması gerekmez; takasta ise karşılıklı iki borcun da muaccel olması gereklidir. Verginin hesaplanması sırasında, önceki beyana dayalı olarak ödenen geçici verginin, kurumlar vergisinin bir matrah unsuru olarak beyan anında yapılan mahsubu, gerçek anlamda oluşmuş iki vergi borcu arasında bir mahsubu ifade etmez. Zira geçici vergiler, bağlı bulundukları kurumlar vergisi ile gelir vergisinin erken tahsilinden ibaret olup, esasında farklı bir vergi türü değildir (Akdoğan, 1991: 224). Zira beyan edilecek kurumlar vergisi gibi kurum geçici vergisi de beyan ile tahakkuk edip kesinleştiğinden, kurumlar vergisindeki mahsup içerikli beyan, idarenin onayına ihtiyaç duymaksızın, ödenen geçici vergilerin mahsubu ile kalan tutar üzerinden kendiliğinden tahakkuk eder.

Geçici vergiler dışındaki mahsuba konu iadesi gereken vergilerde, vergi idaresinin kanundan kaynaklı muvafakatı, mükellefin de beyandan kaynaklı rızası, diğer bir deyişle, tarafların karşılıklı ve aynı yönde irade açıklamaları bulunmaktadır.

Mahsup ayrıca bir mükellef hakkı olmakla birlikte, bazı durumlarda, vergiden mahsup konusu yapılmak istenen vergi tutarlarının, idarece, doğruluğunun denetlenmesi de gerekebilir. Örneğin iadesi gereken katma değer vergisinin, mükellef tarafından diğer vergilere mahsubuna ilişkin talebin, idarece kabulü yoluyla, mahsup işlemi gerçekleştirilmektedir. Katma değer vergisinde, asıl olan verginin mahsubu veya iadesi yerine bir sonraki döneme ve/veya yıla devri olduğundan, borcun mükellef için bir muaccel alacak sıfatını kazanacağını söylemek zordur. Zira katma değer vergisinde, verginin gerçek yüklenicisi, nihai tüketici olup, mükellefin mal varlığını azaltıcı niteliği yarattığı değer üzerinden ödediği tutarla sınırlı kalmaktadır.

2 “Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre, takas 6183 sayılı Kanun’un 23. maddesinde düzenlenen ve ihtiyati haciz gibi kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlayan cebri alana ilişkin bir düzenleme olup, ihtiyati hacizden farklı olarak borcun bloke edilmesine hizmet etmeyen doğrudan borcu ortadan kaldıran bir işlem ve bu işlemin şartının da muacceliyet, muacceliyetin şartının da ödeme emri ve özel vade belirleme işlemleri olması nedeniyle, takasın ödeme aşamasına ait olmayıp, zaman yönüyle cebri tahsil aşamasına ait bir anda gerçekleşmektedir.”

Ayrıca belirtilen alacağın mahsuba konu olması için kanun koyucu beyana bazı ek şartlar getirmiştir. Mükellefin, beyannamesinde, iade edilecek katma değer vergisini bir alt beyan şeklinde göstermesi gerekse de bu yeterli değildir. Mükellefin ayrıca iadesini istediği katma değer vergisi için yeminli mali müşavir tasdik raporu veya tutulan defter ve belgelerle sınırlı olarak, mali müşavir tasdik raporu ile ikinci bir şekli ve maddi doğruluk taahhüdünde bulunması gerekir.

Öte yandan, iade alacağının doğması için üçüncü bir irade beyanı olarak, mevzuatın izin verdiği takdir yetkisi ölçüsünde vergi idaresinin de bunu uygun görmesi gerekebilir. İadesi talep edilecek tutara göre veya vergi idaresinin gerek görmesi halinde, vergi inceleme raporu ile iadesi gereken verginin doğruluk tespiti yapılarak, mükellefin iadeye hak kazandığı hususu, bir bakıma tescil edilmiş olur. Bu nedenle, iade alacağına, muaccel bir alacak sıfatı yüklenilmesi, ancak idarenin bunu uygun görmesi ile gerçekleşir. Daha somut bir şekilde aktarmak gerekirse, iadesi gereken alacaklarda mükellef ve sorumlunun irade açıklaması yeterli bulunmadığından, muaccel sıfatı kazanmayan bu alacakların, diğer vergilerden indirilmesi, bir takastan ziyade mahsup işlemidir.

Belirtilen şekilde ortadan kalkan verginin, cebren tahsilinden bahsetmek yerine, mükellef açısından ödeme, idare açısından ise tahsil olarak değerlendirilmesi daha doğru olacaktır. Ancak belirtilen mahsubun tahsil niteliği, iadeye tabi katma değer vergisinin, başka vergilerle mahsubu halinde, belirginleşecektir.

Bir idari işlem olan mahsupta, mükellefin talebi, bu işlemin sebep unsuru iken, takasta mükellefin takasa yönelik talebi, idareyi takas işlemi tesis etmeye yönelten maddi bir sebep unsuru değildir. Bunun sonucu olarak, mahsupta mükellefin mahsup talebinin olmaması, mahsup işlemi sebep unsuru yönünden hukuka aykırı hale getirir. Takasta ise mükellef talebinin yerine getirilmemesi, işlemi tek başına hukuka aykırı hale getirmez. Ancak, borcun takas talep edilen tutardan karşılanması yerine, aynı tutarın, borcunun malvarlığından tahsili amacıyla yapılan bir cebri takip işlemi hukuka aykırı hale getirir (Taner, 2016: 58). Diğer bir yönüyle belirtmek gerekirse, sebep unsuru olan mahsup talebi bulunmaksızın gerçekleşen bir mahsup işlemi, esasında hukuka aykırı bir takas işlemidir.

Nitekim Danıştay, bu konuda verdiği bir kararda mükellef tarafından mahsup talep edilmediği halde sırf zamanaşımını kesmek için yapılan mahsup işleminin, gerçek bir mahsup olmadığı için tahsil zamanaşımını kestiğinden bahsedilemeyeceğine hükmetmiştir (Arslan ve Biniş, 2015: 38) .

Diğer yandan, mükellefin vergi borcuna mahsup edeceği alacak kalemi, mükellefin hâkimiyetinde bulunmadığından, tek başına tasarruf edememenin bir sonucu olarak, ancak idarenin irade açıklamasının bir ürünü olan idari işlem ile mahsup edilir. Ancak, mahsuba konu mükellef alacağının varlığı ve mahsuba konu edilme şartlarının tespiti, tespit tarihi itibarıyla değil, mahsup talebinde bulunulduğu tarih itibarıyla sonuç doğurur. Bu şekilde gerçekleşen bir işlemde, mükellef talebinin olmaması ve yine işlemin bir de zamanaşımını kesmek gayesiyle yapıldığının tespit edilmesi gibi hallerde, işlem amaç unsuru yönüyle de hukuka aykırı hale gelecektir. Zira tahsil zamanaşımı, kanunla mükellefe tanınmış bir haktır (Organ ve Bozdoğan, 2012: 173).

2. VERGİ HUKUKUNDA TECİL

2.1. Tecilin Tanımı ve Vergi Hukukundaki Tecil Yöntemleri

Tecil Arapça kökenli bir sözcük olup, Türkçe’de erteleme anlamını taşır³. Öte yandan Mustafa Nihat Özön’ün Osmanlı Türkçe Sözlük adlı eserinde ise tecilin, Arapça kökenli ecel sözcüğüne dayandığı belirtilerek Türkçe karşılıklarının ise erteleme, belirli bir vakit ile sonraya bırakma, acele etmeme gibi anlamlara sahip olduğu belirtilmektedir (Tuncer, 2006: 1). Ayrıca, tecil gibi Arapça bir sözcük olan “muaccel” sözcüğü de aynı kökü ifade eden “ecel” sözcüğünden türetilmiş olup, her iki sözcüğün birbirleri ile ilişkisine en iyi örnek türediği bu kök sözcüğüdür⁴.

Tecil, doktrinde genel olarak, vergi uygulamasında, ödeme güçlüğüne düşmüş ve zor durumda bulunan bir mükellefi ferahlatmak için getirilmiş bir ödeme kolaylığı olarak nitelendirilmektedir (Tuncer, 2006: 1). Türk Vergi Hukukunda tecil müessesesi, birçok vergi kanununda “tecil” kavramı altında farklı düzenlemelere konu olmuştur. Bununla birlikte, vergi kanunlarında ayrı ayrı düzenlenen tecil müessesesi, birbirinden farklı özelliklere sahiptir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda düzenlenen tecil müessesesi, tarh ve tahakkuka ilişkin olup, tecil edilen verginin tahakkuku, bozucu yenilik doğuran bir şartın gereği olarak ertelenir. Taahhüt edilen üretim gerçekleştiği takdirde tecil edilen vergi terkin edilir.

3 Bkz. Sesli Sözlük-tecil (<https://seslisozluk.net>) (erişim tarihi: 12.10.2018)

4 Bkz. T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, Muaccel: İvedi, peşin; vadesi (eceli) gelmiş; ödenmesi gereken, hale gelmiş., www.sozluk.adalet.gov.tr (erişim tarihi: 28.10.2018)

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda şartlı muafiyet ve istisnaya ilişkin hükümlerde yer alan ertelemede, vergiyi doğuran olayın varlığı ile ilgili olmaksızın, verginin tarhi ertelenir. Bu erteleme ise bir tarhiyat aşamasının ertelenmesi veya şartlı sürede tüm şartların gerçekleştirilmesi sonucuna bağlı olarak, vergiyi doğuran olayın vergi alacağına dönüşmemesi halinin bir örneğini oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisindeki bu şartlı istisna, talik edici yenilik doğuran bir şart olduğu için, bu taliklik, diğer bir deyişle tarhin ertelenmesi, teknik anlamda verginin tecili niteliği taşımaz.

Öte yandan, AATUHK'ta düzenlenen tecil müessesesinde ise muaccel alacak, müeccel alacak haline gelmektedir (Tuncer, 2006: 1-2). Bununla birlikte, Katma Değer Vergisine ilişkin şartlı muafiyet ve istisna örneğinde verildiği üzere, borçlandırıcı işlemin ilk aşaması olan tarh ertelenmekte ve şarta ilişkin verilen süre içinde şartın ihlali gerçekleşmediği müddetçe, vergi müeccel hale bile gelmemekte, diğer bir deyişle geniş anlamda vergiyi doğuran olayın içinde yer alan teslim veya hizmet, bir vergi borcuna dönüşmemektedir.

2.2. AATUHK'ta Düzenlenen Tecilin Özellikleri

AATUHK'un 48'inci maddesinde düzenlenen genel tecil müessesesi, Vergi Özel Hukuku'nun konusu olarak, vergi kanunlarında düzenlenen tecil yöntemlerinden farklı bir gayeyle, mükellefin ödeme güçlüğü göz önüne alınarak tahsil aşamasına ilişkin düzenlemeler getirmektedir. Bu genel tecil müessesesinde, kanun maddesinin aradığı belirli şartların doğması halinde, borcun türü değişmemek kaydıyla, vergiler; muacceliyet ve vade yönüyle farklılaştırmaya konu edilirler. Diğer bir deyişle, bu tecil yönteminde, borcun sadece vasfı değişmektedir.

Bu tecil yönteminde vergiler, muaccel ve temerrüte uğramış olsalar da, yeni bir vade belirlemeye tabi tutulur ve vadesi geçmemiş borç statüsü kazanırlar. Nitekim AATUHK'un 22'inci maddesi gereği "borcum yoktur yazısı" istenen durumlarda, aranan şartlardan biri de vadesi dolmuş bir kamu borcunun bulunmaması olup, tecil işlemi sonucu, yeni vadeye kavuşan borçlar "borcum yoktur yazısı" düzenlenmesine engel teşkil etmez.

AATUHK'un 48'inci maddesinde düzenlenen tecil müessesesinin, borcun ödenmesi konusunda temerrüde düşen mükelleflerin, bu borçlarının vadesinin ötelenmesi gibi bir fonksiyonu bulunmaktadır. Ayrıca, tecil müessesesinde, temerrüte uğramış verginin yeni bir vadeye bağlanması kadar, mükellefin ödeme güçlüğüne düşmeden borcunu ödeyebilmesi için belirli taksitlere bölünerek,

borcun mükelleften tahsili sağlanır. Görüldüğü üzere, tecil ile taksitlendirme farklı müesseseler olmakla birlikte, taksitlendirme, tecilin amacının gerçekleştirilmesi için tecilden ayrılmaz bir parça olarak, birlikte düzenlemeye konu edilmiştir (Tuncer, 2006: 2).

AATUHK'un 48'inci maddesinde düzenlenen "tecil" sisteminde, mükellefin de korunması bir gaye olarak kendine yer bulmaktadır. Bununla birlikte bu genel tecil yönteminde, esas gaye, mükelleften ziyade verginin tahsilinin kolaylaştırılması ve güvenliğinin sağlanması olduğundan, tecilden yararlanabilmek için belirli tutarın üzerindeki borçlarda teminat gösterilmesi gerekir.

2.3. Tecilin İdari İşlemlerdeki Yeri ve Koruduğu Yarar

Tecil işleminde mükellefin yazılı talebi, idarenin de bu talep karşısında, olumlu veya olumsuz bir işlem tesis etmesi gerekmektedir. Tecil talebinin reddi yolunda düzenlenen işlem de bir idari işlem olup, idari yargı denetimine tabi, iptale konu işlemler olarak kabul edilirler (Savaş, 2001: 4). Ayrıca tecil işlemi ile yeni bir hukuki durum oluşmakta ve kamu alacağının vadesi kanunda gösterilen vade yerine, talep üzerine ve idarenin takdir yetkisi çerçevesinde belirlenmektedir (Gülseven, 1999: 293).

Vergilendirme işlemlerinde idarenin takdir yetkisi olan işlemler sınırlı olup, AATUHK'un 48'inci maddesinde düzenlenen, verginin tecili müessesesi, bu sınırlı takdir yetkisine örnek olarak gösterilebilir (Arıkan, 2004: 23-24). Maliye İdaresi yetkisini kullanırken, takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uymalı, tecil istemini reddederken, haklı bir gerekçeye dayanmalıdır (Üstün, 2006: 273).

Ayrı bir husus olarak belirtmek gerekirse, tahsile ilişkin tecil yönteminin, infisahi (bozucu) şarta bağlı olarak cebri icra işlemlerini durdurucu özellik taşıdığı söylenebilir. Tecil işlemlerine uyulmadığı takdirde, tecil işlemi geçersiz hale gelerek, alacağın tamamı muaccel hale gelecek ve bunun sonucunda, idarece borcun derhal tahsili yoluna başvurulacaktır (Arıkan, 2004: 20). Bozucu şartın bir diğer sonucu ise, şartın tekemmülü halinde, hukuki durumun kendiliğinden ilgilinin hukukunda sonuç doğurmasıdır.

Tecilin bozulması anında borcun muaccel olması, borçlulukta geriye dönük bir muacceliyet yaratılmayacağına ilişkin, istisnası bulunmayan bir kuraldır. Bununla birlikte tecilin ihlali halinde, borçlunun temerrütü yeni vadeye göre değil, tecil öncesine ait borcun vafsinin hukuki sonuçlarının bağlandığı vadeye göre doğar. Bozucu şartın doğurduğu sonucun başka bir yansımasını vermek gerekirse,

temerrütün eski haline tevcihinden ibaret olan temerrütün zaman yönüyle geleceğe dönük etki göstereceğine ilişkin istisna, Vergi Hukukunda temerrüt ile muacceliyetin yapışık olmasına ilişkin kuralın da bir istisnasıdır.

Öte yandan, AATUHK'a 2017 yılında eklenen 48/A maddesiyle de tecil sisteminin özel nitelikli bir hali olarak uyumlu mükelleflere yönelik ayrı ve kriterleri daha somut düzenlemeler getirilmiştir (Acar, 2018: 1). Bu düzenleme ile bazı hallerde genel düzenlemeden daha farklı ve daha esnek taksitlendirme kuralları getirilmiş, mükellefin tecil talebi konusunda, idareye daha geniş takdir yetkileri verilmiştir. Bu yeni tecil düzenlemesinde, "vergiye uyumlu mükellef" kavramı getirilmiştir. Bu müesseseden yararlanabilmek için mükellefin tecil başvurusunda bulunduğu tarihten geriye dönük belirli bir zaman diliminde vergi yükümlülüklerini yerine getirmiş olması koşulu aranmıştır. Böylece tüm mükellefler için getirilen sınırlı bir tecil yönteminin yanında, vergi ödevlerini süresinde yerine getiren ancak, müzayakaya düşen mükellefler için ayrı tecil kolaylıkları da sağlanmıştır. Bu tecil yöntemi, genel tecil yönteminin aksine mükellef odaklı gayelerle Vergi Hukuku'na getirilmiş yeni bir yöntemdir.

Tahsile ilişkin özel tecil yönteminde, vergi alacağının korunması da bir amaç olarak varlığını sürdürmekle birlikte, kanun koyucunun olumlu bir bakış açısıyla, vergiye uyumlu dürüst mükellefi özel olarak koruma gayesi birinci sıraya yerleşmiştir. Bu gayenin bir sonucu olarak, yeni düzenlemeyle borçlu mükelleflere, genel tecil müessesesinden daha iyi şartlara sahip borç taksitlendirmesi yapabilme imkânı getirilmiştir (Akbayrak, 2017: 207). Yeni tecil sistemi bir bakıma, cezalarda tekerrürün ulaşmak istediği kamusal hedefe, ödül gibi farklı bir yaklaşımla ulaşılmayı gaye edinir.

2.4. Tecilin Konusu ve Şartları

2.4.1 Tecilin Konusu Olan Kamu Alacakları

AATUHK'ta yer verilen genel tecil kuralının konusunu, kurumlar vergisi, gelir vergisi, stopaj yoluyla alınan gelir ve kurumlar vergisi, damga vergisi, gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları oluşturur (Arıkan, 2004: 16). Buna göre, VUK'un kapsamına giren kamu alacakları, Hazine ve Maliye Bakanlığının tahsile yetkili olduğu vergi ve cezalar ile belediyeler ve il özel idareleri gibi yerel idarelerin, takip ve tahsile yetkili olduğu vergilerden oluşur. Genel tecil kurallarının kapsamını, tahsil aşamasında olup henüz tahsil edilmemiş vergi ve cezalar ile fer'i alacaklar oluşturmakta iken Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan iç genelgeyle katma değer vergisi de tecilin kapsamına alınmıştır (Bıyık, 2016: 2).

AATUHK'un 48/A maddesinde getirilen özel tecil kuralının kapsamını ise sadece Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerinin takip ve tahsiline yetkili olduğu vergiler, cezalar ve vergi fer'ileri oluşturur. Bu özel tecil yönteminin konu yönüyle daha dar nitelikli olduğu görülmektedir.

2.4.2. Muaccel ve Ödenmemiş Kamu Alacağı Olma Şartı

Henüz muaccel vergi ve cezalar, tecil yönteminin konusu dışında kalır. Zira tecilde aranan zor durumda kalma hali, mükellefi zor durumda bırakan verginin bizzat kendisi için aranan bir şarttır. Bir verginin müeccel olması, mükellefin bu verginin ödenmesinden dolayı zor duruma düşme, diğer bir deyişle ödeme güçlüğü şartı için yeterli değildir.

Mükellefin muaccel olup vadesinde ödenmeyen vergi borçlarını gerekçe göstererek, müeccel borçların tecilini istemesi mümkün değildir. Yine tecil kapsamında olmayan bir vergi türünden dolayı düşülen zor durum hali, tecil kapsamındaki bir verginin tecili için de gerekçe olamaz.

Cezada indirim konu edilmiş vergi ve cezaların, ayrıca tecile tabi tutulması mümkün değildir (Arıkan, 2004: 17). Ancak indirim şartının ihlali ile eski miktarına dönüşen vergi cezasının, cezada indirim uygulanmamış halinin de tecil edilmesine engel bir hukuki durum yoktur. Uzlaşmaya konu edilen vergi ve cezaların, uzlaşma sonrası oluşan yeni vadesinde ödenmemesi durumunda, düşülen zor durum nedeniyle tecil kapsamında taksitlendirme istenebilir (Özbalcı, 2003: 474). Tahsil edilmiş vergiler, tecile konu olamamakla beraber, mükellefin tecil talebinin reddinden itibaren 30 gün içinde vergi borcunu peşin ödemesi halinde, ödenen tutarlara, tecil talebinin reddinden ödeme tarihine kadar tecil faizi uygulanır.

2.4.3. Teminat ve/veya Peşinat Ödeme Şartı

Tecil işlemlerinde belirli tutarın üzerinde borçların tecil edilebilmesi için teminat gösterilmesi ve taksitlendirme yapılmışsa ilk taksitin peşin olarak yatırılması gerekir. Borcun tahsili için borçlunun malvarlığı üzerinde haciz yapılmışsa, haczedilen varlığın satışına kadar tecil isteminde bulunabileceğinden, haczedilen eşya veya değerlerin teminata çevrilerek haczin kaldırılması da mümkündür.

2.4.4. Tecilin Borçların Vasfı Üzerindeki Etkisi

Tecil kapsamına alınan borçların, muaccel ve temerrüde düşmüş bir borç vasfından çıkarak, müeccel bir borç haline dönüşmesinin bir sonucu da,

muaccel olan borcun borçluyu temerrüte düşürmesidir. Mevcut durumda, tecil başvurusundan itibaren temerrüt faizi niteliğindeki gecikme zammının yerine, borcun yeni vadesine kadar tecil faizi hesaplanarak ödeme koşulları değişmektedir. Böylece ihlal sonucu, tecil kapsamı dışına alınan borçlar, tecil faizi uygulanan süreleri de kapsayarak, gecikme zammı tutarları ile cebri tahsile konu edilecektir. Ancak, tecil faizli olarak ödenen tutarların da bu genel ödeme şartlarına tabi borç tutarından tenzili gerekir ki, bu da muaccel olmayan bir aşamada tecil yoluyla ödenen tutarların, borcun tecilden önceki ana tutarına ve fer'ilerine dağıtımının bir takas olmadığını ortaya koymaktadır.

Tecil kapsamında ödenen tutarların, tecil öncesi esaslara göre vergilere dağıtımının takas olmadığını ortaya koyan diğer bir husus da, takasta hak sahipliğinin, mükellef veya kamu idaresi olmasından kaynaklı karşılıklı iki kamu alacağı bulunma şartının, bu giderim işleminde gerçekleşmemesi nedeniyle. Daha açık şekilde ifade etmek gerekirse, tecil kapsamında ödemeye konu edilen borç ile tecil kapsamından çıkan borç, aynı borçtur.

Cebri icra hükümleri çerçevesinde muaccel bir borcun temerrüt ilkeleri doğrultusunda tahsili için, ilk önce tecil kapsamında müaccel olan borca ilişkin ödemelerin dağıtımı ile başlanması, tecil müessesesinin tüm şartları ile ortadan kaldırılmasından başka bir şey değildir. Diğer bir deyişle, tecil kapsamında ödenen tutarların, tutar olarak kabul edilmekle birlikte, ödeme hüviyeti kabul edilmemektedir.

Ayrıca yapılan bu işlem, mahsup işleminde aranan mükellefin talebi şartını taşımadığı gibi mahsubun diğer unsurlarını da taşımamaktadır. Böylece, yapılan işlemin bir takas olmaması nedeniyle, takas işleminin gerçekleştiği anda bir tahsil olarak kabulü de mümkün değildir. Bunun yanında, mahsup işlemi için aranan fiili olarak yapıma şartı da mevcut dağıtım işleminde gerçekleşmemektedir.

Kanaatimize göre tecil kapsamında ödenen tutarların cebri icra hükümleri ile tahsilinden başka bir şey olmayan giderim veya aktarma işleminden ibaret bir mahsup, aslında teknik olarak mahsubun şartlarını taşımaktan uzaktır. Teknik anlamdaki mahsup, mükellefin talebi doğrultusunda idare için idari işlem tesisi zorunluluğunu belirten bir görev olmakla birlikte, tecilin ihlali halinde yapılan AATUHK anlamında teknik olmayan mahsup, sadece idarenin iç işleyişine yönelik bir emirdir. Zira tecilin ihlali anında, vergi ve cezanın eski şartlarına göre derhal muaccel olması için bir idari işlem tesisine gerek bulunmadığından, kendiliğinden

muaccel olan borca, tecil kapsamında ödenen tutarların mahsubuna ilişkin iç işlem, idari işlem niteliği taşımamaktadır. Tecil kapsamında ödenen tutarların muaccel borca aktarımı veya teknik olmayan anlamda mahsubunun yanlış yapılması ölçüsünde ilgilinin hukukunu etkileyen bir idari işlem olacağı ve bu ölçüde de hukuka aykırı olacağı tabiidir.

Bu durumda tecilin ihlali halinde, hukuk âleminde mükellef hakkında tüm sonuçlarını doğuran teknik anlamda olmayan mahsup, idarenin iç işleyişine yönelik fiili bir aktarımdan ibaret ikinci bir işlemi idareye yüklemektedir ki, bu uygulama işlemi mükellefin hukukunda ikinci bir sonuç doğuran işlem değildir. Doğurduğu ölçüde bu sonuç, hukuka aykırı bir sonuç ve hukuka aykırı bir idari işlem olarak idari yargı denetimine tabi olacaktır.

İdareye ait bulunan mahsup yapma yetkisinin bir sonucu olarak, mahsubun idarece fiilen yapıldığı takdirde, ne bir ödeme ne de tahsil olarak, tahsil zamanaşımını kesmesi mümkün değildir. Yine adı geçen giderim işlemi, bir takas olmadığından; giderim veya yaygın kullanım nedeniyle ancak “teknik anlamda olmayan mahsup” şeklinde tanımlayabileceğimiz işlemin, takas gibi fiilen kullanıldığı anda tahsil zamanaşımını kesmesi mümkün değildir. Böylece, tecil kapsamında yapılan bir ödemenin, tecilin ihlali sonucunda ödemenin bağlandığı hukuki sonuçları doğurması da mümkün olmamaktadır. Öte yandan, ödeme vasfıyla ifa edilen borcun, ihlal sonrası cebri tahsil hükümleri doğrultusunda, borcun gecikme zamlı tutarlarına mahsubu işlemi de denilen teknik anlamda olmayan mahsubun, cebri tahsilin bir şekli olan takasın hukuki sonuçlarını doğurması da mümkün değildir. Tecilin geçersizliğinin tüm sonuçlarını, tecilin ihlali halinde doğurduğunu kabul etmemizi gerektiren husus da, tecil kapsamında ödemelerin, ödeme tarihinden itibaren gecikme zammına aktarılacağı kuralıdır (Üzümcü, 1993: 5).

3. TECİL KAPSAMINDA YAPILAN ÖDEMELERİN MAHSUBUNUN TAHSİL ZAMANAŞIMINDAKİ SEBEP ETKİSİ

3.1. Tahsil Zamanaşımını Kesen Sebepler

Vergi alacağının güvence altına alınmasını düzenleyen 6183 sayılı AATUHK'nın amacı tahsil edilebilir hale gelen alacakların olabildiğince kısa sürede ve az masrafla tahsil edilmesini sağlamaktır. Buna bağlı olarak AATUHK devletin kendi menfaatini koruyan ayrıcalıklı maddelerle donatılmıştır (Organ ve

Bozdoğan, 2012:179). Başka bir ifadeyle, Vergi İcra Hukuku'nda vergi idaresinin alacağını kolay elde edebilecek yöntemler geliştirilmiştir (Karakoç, 2001:129-130). Bu özelliklerin yansıması olarak AATUHK'un 103'üncü maddesinde tahsil zamanaşımı süresini kesen pek çok hal düzenlenmiştir. Söz konusu durumlar, vergi idaresinin alacağına kavuşma olanağını önemli derecede artırmaktadır (Organ ve Bozdoğan, 2012:179).

AATUHK'ta düzenlenen tahsil zamanaşımı, borcun cebri icra yoluyla tahsili aşamasına geldiği takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beşinci yılın sonunda, tahsil edilemeyen kamu alacağını zamanaşımına uğratan bir müessesedir.

Kamu İcra Hukukunda zamanaşımına etki eden sebepler olarak çoğunlukla zamanaşımını kesen sebepler düzenlenmiş, istisnai konularda ise zamanaşımını durduran sebeplere yer verilmiştir. Zamanaşımının kesilmesi durumunda, kesilen zamanaşımı, kesilmeyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından başlayarak yeniden işler. Diğer bir deyişle, daha önce işlemiş bulunan süreler, zamanaşımının kanunda sayılan sebeplerle kesilmesi halinde, borcun zamanaşımına uğramasına hiç biri katkı yapmaz. AATUHK'ta düzenlenen Kamu İcra Hukukuna ilişkin tahsil zamanaşımı, sadece istisnai durumlarda durur; kalan süre, zamanaşımını durduran sebebin ortadan kalktığı tarihten itibaren yeniden işler. Bu istisnai durma sebepleri olarak, AATUHK'un 104'üncü maddesinde düzenlenen mükellefin yabancı ülkede bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi nedeniyle hakkında tatbikat yapılmasına imkân bulunmama halleri sayılabilir. Mevcut hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemeyecek, ortadan kalkması halinde ise zamanaşımı kaldığı yerden devam edecektir (Organ ve Bozdoğan, 2012:178-179).

Zamanaşımını kesen sebepler ise AATUHK'un 103'üncü maddesinde ayrıntılı ve tahdidi olarak sayılmıştır. Belirtilen zamanaşımı sebeplerinden; 1'inci bentte yer alan "ödeme", 3'üncü bentte yer alan "cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat", 8'inci bentte yer alan "amme alacağının teminata bağlanması" ve 11'inci bentte yer alan "amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması" şeklindeki zamanaşımını kesen sebeplerin tecil ile ilgili olma durumları bulunduğundan ayrıca bu sebeplerin tecil ile ilişkisinin irdelenmesi gerekir.

3.2. Tahsil Zamanaşımı Sebepleri İçinde Tecilin Yeri

Borcun tecile konu edilmesine rağmen, taksit süreleri içinde ödenmemesi, diğer bir ifadeyle tecil hükümlerinin ihlal edilmesi halinde tecil şartları kaybedilecektir. Bu gibi durumlarda, tecil kapsamında ödenen tutarların, mükellef açısından bir ödeme, idare açısından da bir tahsil olduğundan kuşku duymamak gerekir. Tecil kapsamında yer alan kamu borçları yeniden müeccel hale geldiğinden, muaccel olan borcun, vadesinde ödenmemesi nedeniyle oluşan temerrüt şartları da ortadan kalkmaktadır. Bunun bir neticesi olarak, AATUHK'ta tipik bir temerrüt faizi niteliği taşıyan gecikme zammı yerine, daha düşük oranlı tecil faizi uygulanır. Ancak, tecil faiz oranlarını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verildiğinden tecil faiz oranı yıllara göre değişmektedir (Arıkan, 2004: 25). Tecil faizindeki değişkenliğe rağmen, istisnasız tüm zamanlarda tecil faizinin gecikme zammından daha düşük oranlı olmasının bir sonucu olarak, tecilin ihlali halinde fiili aktarım şeklinde bir mahsubun yapılması kaçınılmazdır.

Tecil ve bu müesseseye ilişkin zamanaşımını kesen sebeplere bakıldığında, tecile açıkça yer verilmediği görülmektedir. AATUHK'un zamanaşımını kesen sebepler arasında saydığı 103'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 11'inci bendinde yer alan, "Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması" şeklindeki zamanaşımı kesme gerekçesinin tecil için de geçerli olduğu kabul edilebilir. Ayrı bir açıdan bakmak gerekirse, ikinci ve somut bir gerekçe olarak da tecil işleminin unsurları yönüyle yapılan değerlendirmelerle, bu unsurlardan, teminat verme ve tecil şartlarına göre yapılan ödemenin, AATUHK'un 103'üncü maddesinde düzenlenen bağımsız zamanaşımı kesme sebepleri olarak, tahsil zamanaşımını kestiği savunulmaktadır (Akin, 2014: 4). Bu sonuca göre, tecil kapsamında teminat verilmesi halinde AATUHK'un 103'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 8'inci bendinde bentte yer alan "teminat gösterilmesi" hükmüne göre, yine tecil kapsamında peşinat yatırılması ve her taksit ödemesinde ise aynı maddenin 1'inci fıkrasının 1'inci bendinde yer alan "ödeme" sebebine dayalı olarak, tecilin ikinci ve dolaylı bir yönüyle de zamanaşımını kestiği kabul edilmektedir.

3.3. Tecilin İhlalinin Zamanaşımını Kesme Gerekçesi İçindeki Yeri

Tecilin ihlal edilmesi durumunda, aynı maddenin 1'inci maddesinin 3'üncü bendinde yer verilen "Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat" hükmü uyarınca, ihlal tarihi itibarıyla ödenen tutarların kanunen cebren tahsil hükümlerine uyarlandığı tarihlerin zamanaşımını ayrı bir gerekçeyle

yeniden kestiği söylenebilir. Ancak bu tarihten sonra idarece tecil kapsamındaki ödemelerin tahsile çevrildiği muhasebe işlemlerinin bir iç işlem olması özelliği nedeniyle zamanaşımını kesme fonksiyonunun bulunmadığını kabul etmek gerekir. Aksi bir yorumun, vergilerin kanuniliği ilkesi içinde değerlendirilmek zorunda olunan zamanaşımı hükümlerini kıyas yoluyla ödeme ve cebren tahsilin unsurlarından yeni ve karma bir zamanaşımını kesme gerekçesi ihdas etmek gibi hukuka aykırı sonuçlar doğuracağı açıktır.

Tecil kapsamındaki ödeme ilişkisinin pasif tarafı olan idare açısından bir tahsil olması, idare açısından yeni ve artı bir değer tahsili niteliği taşımadığını göstermektedir. Borcun ve ödemenin sadece vasfının değişmesini ifade eden bu belirtici işlemin aktif bir işlem olan cebri tahsilin zamanaşımını kesme gerekçesinden faydalanamayacağı bir an için düşünülse bile, bunun hukuki bir sonuç olarak kabulü mümkün değildir. Şöyle ki, ödenen tutar, ödemenin tüm sonuçları ile birlikte ortadan kalkmakta, ödenen tecil faizleri de cebri takip hükümlerinin bir gereği olan temerrütün bedeli niteliğindeki gecikme zamlarına mahsup edilmektedir. Bu nedenle, ihlal anında gerçekleşen cebri tahsilin hükmen, diğer bir ifadeyle kendiliğinden bir cebri tahsil olarak tüm sonuçlarını doğuracağı açıktır.

İdareye sınırlı takdir yetkisi veren genel tecil yöntemi ile yine tecilin özel bir şeklini oluşturan ve nispeten idarenin daha geniş takdir yetkisine sahip olduğu özel tecil yöntemindeki mevcut takdir yetkisi, tecilin ihlali sonucunda, ödenen tutarların, cebri icra hükümlerine göre mahsubunun ne zaman yapılacağı konusunu kapsamaz. Tecilin ihlali anında ödenen tüm tutarların tahsilin hüküm ve sonuçlarını derhal doğuracağı açık olup, idarenin sonradan yapacağı aktarma veya teknik olmayan anlamda bir mahsubu, sadece hukuken gerçekleşmiş bir olayın hesaplarda düzeltilmesinden başka bir şey değildir. Ayrıca vurgulamak gerekirse, tecil işleminin ihlali ile borcun vasfı kendiliğinden değişmektedir.

Ayrıca, konunun belirleyici işlem yönüyle de ortaya konulması çözüme katkı yapacaktır. Vergi Hukukunda, idarenin bir işlem tesis etmesinin gerekmediği, sadece bir aşamayı ifade eden belirleyici idari işlem türüne tahakkuk örnek verilebilir (Balta, 1970: 156). Belirleyici işlemin bir diğer örneğini de tecilin ihlali ile ödenen tutarların mevzuatın öngördüğü şekilde gecikme zamlı borca, bir aşamanın sonucu olarak hükmen aktarımı işlemi oluşturur. Bu nedenle, tecil kapsamında ödemedi dolaylı mükellefin zaten tasarrufunda bulunmayan bedellerin, vasfın değiştiği anda ilgilinin hukukunu etkilediği ve fiilen yapılan aktarma işleminin ise mükellefin mal varlığında bir azalmaya neden olmadığı ve borcunda da kanuna uygun bir azaltım yaptığı müddetçe ilgilinin hukukunu

etkilemeyeceğini kabul etmek gerekir. Bu nedenle, fiili aktarım tarihinin tahsil zamanaşımını kesmesi mümkün değildir.

Öte yandan fiili aktarımın hukuka aykırı yapılmış olması halinde, bu aktarım işlemi idari işlem hüviyetine kavuşmakla birlikte, işlemdeki hukuka aykırılığın bir de mükellefin borcu yönünden tahsil zamanaşımını kestiği şeklinde ikinci bir hukuki sebep yaratması mümkün değildir. Bu nedenledir ki, tecil kapsamında ödenen tutarların, ihlal üzerine yeniden cebri icra vasfını kazanmış, borcun ödenmemiş kısımlarına hükmen aktarılması şeklindeki bir cebri tahsilin, bir diğer cebri tahsil şekli olan takasa konu olmadığı için takas için gerekli olan fiili ve inşai bir aktarma yerine belirtici bir idari işlemle kendiliğinden gerçekleştiği sonucunu kabul etmek gerekecektir. Zira takas, bir aşama olmadığı gibi idarenin takdir yetkisine dayalı olarak zamanının da idarece belirlendiği idari ve inşai işlem özelliği ile borçluluk ve alacaklılığa ilişkin sonuçlar doğurur. Tecilin belirtici bir işlem olması nedeniyle, aktarma şeklindeki fiili bir işlem alacaklılık ve borçluluğa yeni bir etkide bulunmaz.

Tecilin ihlali ile tecil kapsamında ödenen tutarların idarece borcun gecikme zamlı tutarlarına aktarılması şeklinde bir işlemin, tahsil zamanaşımına etkisi konusunda yapılan bir yargısal değerlendirmeyi paylaşmak konuya ışık tutmak açısından yararlı olacaktır. Ödeme emrine karşı çıkarılan bir uyuşmazlıkta, vergi mahkemesince; tecil kapsamında ödenen tutarların borcun eski haline döndürülmesine ilişkin muhasebe işlemlerinin zamanaşımını kesen ödeme olarak görülemeyeceği gibi tahsil olarak da kabul edilemeyeceği, tecil kapsamında yapılan ödemelerin, ihlalin gerçekleşmesiyle kanun gereği borcun ilk vasfına hükmen ve derhal aktarılacak tahsil edildiği ve bu an itibarıyla cebri tahsilin zamanaşımını kesme özelliğinden bahsedilebileceği gerekçesiyle borcun zamanaşımına uğradığına hükmedilmiştir (İzmir 4. Vergi M., 07.11.2012 gün, E:2012/707, K:2012/1316 sayılı karar)⁵ (UYAP, 2018).

5 Mahkeme kararındaki gerekçeyi kısaca vermek gerekirse: “..Bakılan davada; 11/1999-01/2000 ve 02/2000 dönemine ait beyannameye istinaden tahakkuk edip ödenmeyen amme borcunun tahsili amacıyla 2000 yılında ödeme emri düzenlenmek ve akabinde haciz tesis edilmek suretiyle tahsil zamanaşımının kesildiği, ayrıca 14.03.2001 tarihinde davacı tarafından tecil talebinde bulunulduğu, tecilin ihlali üzerine, tecil kapsamında ödenen tutarların, düzeltilme fişi ile 25.03.2003 tarihinde ve yine 18.10.2005 tarihli ayrı bir düzeltme fişiyle diğer borçlara mahsuben ödendiği ve bu ödemenin tahsil zamanaşımını kestiği iddia edilse de, tecil başvurusunda bulunulup ödenen tarih itibarıyla zamanaşımını kesme fiili söz konusu olduğundan, 2005 yılında idarece yapılan mahsubun tahsil zamanaşımını kestiğinden bahsedilemeyecektir. Tecil başvurusunun yapıldığı 2001 yılını takip eden yıldan itibaren 5 yıl içinde zamanaşımını kesen herhangi bir işlem tesis edilmediğinden, borcun zamanaşımına uğradığının kabulü gerekir... Mahsuben ödemenin, mahsup talebi olmadığından, ödeme olarak kabul edilmesi mümkün olmadığı gibi vergi borcunu azaltıcı bir tahsil olarak da değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Aksi bir yorum, tecilden yararlanan mükellefin, idarece istenen tarihte tecilin ihlal edildiğinden bahisle, tecil kapsamında ödenen tutarın mahsup yoluyla ödenmesi zamanaşımını kesmeye yönelik subjektif bir uygulamaya yol açacağından, mahsuben ödemenin bir ödeme sayılması mümkün görülünce, borcun zamanaşımına uğradığının kabulü ile işlemin iptali gerekmektedir.”

Öte yandan, tahsil veya ödeme olarak kabul edilsin, mahsup işleminin tecilin ihlali anında zamanaşımını kestiğine hükmeden mahkeme kararına karşı yapılan itiraz da Bölge idare Mahkemesince reddedilerek karar aynı gerekçe ile onanmak suretiyle kesinleşmiştir (İzmir BİM. 08.04.2013 gün, E: 2013/1929, K:2013/1872 sayılı karar) (UYAP, 2019).

Mahkeme kararına konu olan uyumsuzluğu bir başka açıdan değerlendirsek öncelikle tecil kapsamında yapılan ödeme tutarlarının, tecilin ihlali nedeniyle yersiz bir ödeme olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığını da belirtmek gerekir. Zira ancak yersiz ödenen ve/veya yersiz tahsil edilen tutarlar, iadeye konu edilmesi gereken tutarlardır. Oysaki mevcut durumda, kanunun zor durumda kalan borçluya, tanıdığı yeni bir borç ödeme takvimine göre ödenmesi, ancak tecilin doğurduğu bozucu yenilik doğuran şart olan ihlalin gerçekleşmesiyle, ödenen tutarların gecikme zamlı tutarlara, borçlunun talebi olmaksızın kanun gereği hükmen mahsubu söz konusu olmaktadır. Başka bir deyişle, bozucu yenilik doğuran şart müessesesinin doğası gereği, şartın gerçekleşmesi ile herhangi bir işleme gerek kalmaksızın şartın bağlandığı tüm sonuçlar doğmaktadır. Bu durumda borç, tecil öncesinde olduğu gibi muaccel olmuş ve temerrüte uğramış bir borç olarak, Kamu İcra Hukukunun konusunu oluşturacaktır. Bu nedenle, bozucu yenilik doğuran şartın gerçekleşmesi üzerine, borcun eski haline tevcihi şeklindeki bir işlemin de cebri tahsilden farkı bulunmamaktadır.

Tecil işleminin kurulması sonucu doğan şartın gerçekleşmesi üzerine, şartın gerçekleştiği tarih yerine, işlemin kuruluş tarihinden itibaren, diğer bir ifadeyle geriye dönük olarak gecikme zammının sonuç doğurması, mevcut müessesenin taliki yenilik doğuran bir şart olarak kabul edilemeyeceğini göstermektedir. Şartın ihlalinin bağlandığı sonuca cebri tahsil denilmesi, bu yönüyle de haklı bir tespit olarak görülmelidir.

SONUÇ

Vergi Hukukunda, borcun muaccel olması için vade bildiren bir ihtar gereksinim bulunduğu ve Borçlar Hukukundaki gibi borçlunun derhal ifaya zorlanamayacağı, zira vergi borcunun bir akitten kaynaklanmayıp, doğrudan kanundan kaynaklandığı, verginin beyan edilmemesi veya ödenmemesine ilişkin eylemin haksız fiil benzeri bir borçluluk yarattığı, ancak bu yaratma eyleminin borcun kaynağına ilişkin değil, borçluluk statüsünün güçlenmesine hizmet ettiği, cebri icra hükümlerinin uygulanma alanına geçildiği anda borcun muaccel hale geldiği kabul edilmelidir.

Muaccel hale gelip de ayrıca vadesinde ödenmeyen borcun, temerrüt faizinin vergi hukukundaki yansıması olan gecikme zammı konusunda da alacaklı vergi dairesine hak kazandırdığı görülmektedir. Ayrıca, muacceliyet ile vadenin kaynaşmasının bir sonucu olarak, muaccel olan bu borcun, yine aynı anda temerrüt hükümleri gereği cebren tahsil edileceği gibi, cebri icra baskısı altında ödenmesinin de, borcu ortadan kaldırma sebebi olan, tahsil niteliğini değiştirmeyeceği açıktır. Bununla beraber ödenen tutarların tahsil hükümlerini doğurması için cebri icra işlemlerinden borçlunun muttali olması da gerekmektedir.

Borcun muaccel ve temerrüte uğramadan ifası ise teknik anlamda bir ödemedir. Borç muaccel olmadan yapılan mahsup işleminde bu nedenle borçlunun rızası aranmalıdır; zira mahsup yoluyla ifası istenen vergi borcu muaccel olmadığı müddetçe, mahsuba konu edilecek mükellef alacağı, hala mükellefin tasarrufundadır. Ancak bu tasarruf, mükellefin alacağını dilediği şekilde değerlendirmesi olarak değil, mahsup veya iade talebinde bulunma hakkıyla sınırlı bir tasarruftur. Öte yandan borcun muacceliyet ve temerrüt şartlarını kazanmasının sonucunda, cebri tahsil hükümleri uyarınca, mükellef alacağının artık mükellefin tasarrufunda bulunduğu bahsedilemez. Belirtilen aşamadan sonraki mükellefin talebi, mahsubun sebep unsuru olarak görülmemelidir; çünkü takas yetkisinin doğduğu bu dönemde mükellefin mahsup talebi takas işleminin zorunlu unsuru bile değildir.

Muaccel olan bir vergi borcunun tahsilinin mükellefi zor durumda bırakacağı bir durumda idareye tanınan takdir yetkisi çerçevesinde, borç tecil edilerek belirli taksitlere bölünebilir. Bu durumda, borç muaccel ise artık müaccel borç haline gelecek ve ödeme taksitleri ihlal edilmediği müddetçe cebri icra hükümleri etkili olmayacaktır. Bunun bir sonucu olarak da muacceliyetten doğan ve temerrütün müeyyidesi olan gecikme zammı yerine, tecil süresi boyunca geçerli olmak üzere, daha düşük oranlı tecil faizi alınacaktır.

Öte yandan, tecil kapsamında vergi borcunun ifası bir ödeme iken, tecil şartlarının ihlali sonucunda, ödenen tutarların, cebri icra hükümleri uyarınca gecikme zamlı olarak, mahsuben aktarım işlemi, tahsil işleminin uygulanma işleminden ibarettir.

Belirtilen mahsup veya aktarım işlemlerinin fiilen ileri bir tarihte yapılması halinde, bu uygulama işlemi, mahsubun maddi unsurlarını taşımadığı gibi özellikle mükellefin talebinden ibaret olan sebep unsurunu da taşımamaktadır. Bunun için

ihlalin gerçekleştiği an itibariyle hükmen yapıldığı kabul edilen mahsubun, borcun eski vasfına göre fiili aktarımdan ibaret olan teknik olmayan anlamdaki mahsup yoluyla yeniden zamanaşımını kesmesi mümkün değildir. Zira mahsup yoluyla cebri tahsil yapılması mümkün değildir. Ayrıca, ihlal edilen tecil koşulları nedeniyle, ödenen tutarların cebri icra hükümlerine uyarlanması ve aktarılması sadece idare açısından bir iç işlem olduğu için aktarmanın yapıldığı tarihteki bu iç işlem takas yoluyla borcun tahsili olarak da değerlendirilemez. Bu nedenle, tecil koşullarının ihlali ile kanun gereği cebri tahsil hükümlerinin derhal sonuçlarını doğurduğu Vergi İcra Hukukunda, bu sonucun muhasebe yöntemleriyle aktarılmasının yeni bir zamanaşımı kesme gerekçesi olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, Remzi (2018), "Uyumlu Mükellef misiniz?", 26.02.2018 , (www.ismmmd.org.tr) (Erişim Tarihi: 12.10.2018).
- Akbayrak, İbrahim (2017), "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Getirilen Vergisel Avantajlar", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 144.
- Akdoğan, Abdurrahman (1991), "Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Yayınları No: 165, İİBF Yayınları No: 54.
- Akın, Emre (2014), Vergi Hukukunda Tahsil Zamanaşımı, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık S: 132, <http://www.vmhk.org.tr/vergi-hukukunda-tahsil-zamanasimi/> (Erişim Tarihi: 22.09.2018).
- Atalay, Özcan (1980), "Uygulamada Takas ve Mahsup" <http://www.ankarabarus.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1980-1/1.pdf> (Erişim Tarihi: 12.10.2018).
- Arıkan, Zeynep (2004), "Vergi Borçlarında Tecil", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 46. Seri/Yıl, Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan, İstanbul.
- Arsan Mehmet, Mine Biniş (2015), "Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt II, Sayı 24.
- Balta, Tahsin Bekir (1970), "İdare Hukukuna Giriş", Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara.
- Bıyık, Recep (2016), "Vergi Borçlarının Tecili ve Taksitlendirilmesi", Dünya Gazetesi, (<https://m.dunya.com/kose/yazisi/vergi-borclarinin-tecili-ve-taksitlendirilmesi/28770>) (Erişim Tarihi: 14.10.2018).
- Çitil, Bünyamin (2013), "İhtirazi Kayıtlı Ödemenin Vergi Hukuku'nda Yeri ve Sonuçları", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 576.
- Danıştay 10. Dairesi 28.10.1994 gün, E:1993/700, K:1994/5216 sayılı Karar, www.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi:14.01.2019).
- Eren, Fikret (2009), "Borçlar Hukuku Genel Hükümler", Beta Yayınevi, 11. Baskı, İstanbul.

- Gülseven, Mustafa (1999), "Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun", 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Günay, Binnur (2000), "Takas-Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri", <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm> (Erişim Tarihi: 11.10.2018).
- Karakoç, Yusuf (2002), "Genel Vergi Hukuku", Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kuru Baki, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz (2008), "İcra ve İflas Hukuku", Yetkin Yayınları, Ankara.
- Organ, İbrahim ve Doğan Bozdoğan (2012), "Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi", Vergi Dünyası, Sayı 367.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan (2012), "Vergi Hukuku", 20. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncel, Mualla (1996), "Türk Vergi Hukukunda Takas", AÜHFD, C. 35, S. 1-4, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/307/2935.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.08.2018).
- Özbalcı, Yılmaz (2003), "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Savaş, Hasan Hüseyin, (2001), "Kamu Alacaklarında İptal Davası" Mevzuat Dergisi, Yıl: 4, S48, www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm, (Erişim Tarihi: 15.01.2019)
- Sesli Sözlük-tecil (<https://seslisozluk.net>) (Erişim Tarihi: 12.10.2018).
- Taner, Selda (2016), "Vergi Hukukunda Takas, Yüksek Lisans Tezi", acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/32080/Taner.pdf. (Erişim Tarihi: 16.10.2018).
- T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, "Muaccel: İvedi, peşin; vadesi (eceli) gelmiş; ödenmesi gereken, hale gelmiş", www.sozluk.adalet.gov.tr (Erişim Tarihi: 28.10.2018).
- Tuncer, Selahattin (2006), "Vergi Hukuku Açısından Tecil Taksitlendirme", Yaklaşım Dergisi, Sayı 162, [www.muhasibetr.com>Ozel_Bolum_022\(1\)](http://www.muhasibetr.com/Ozel_Bolum_022(1)) (Erişim Tarihi:13.10.2018).
- UYAP (2018), İzmir 4. Vergi Mahkemesi, 07.11.2012 gün ve E:2012/707, K:2012/1316 sayılı Karar, www.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 09.09.2018).

- UYAP (2019), İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 08.04.2013 gün ve E: 2013/1929, K:2013/1872 sayılı Karar, www.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 11.09.2018).
- UYAP (2019), Sakarya Vergi Mahkemesi, 08.02.2017 gün ve E:2016/521, K:2017/57 sayılı Karar, <http://vatandas.uyap.gov.tr> (Erişim Tarihi: 14.01.2019).
- Üstün, Ümit Süleyman, (2006), "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 14, Sayı 1.
- Üzümcü, Mustafa (1993), "Amme Alacaklarının Tecil ve Taksitlendirilmesi", Mali Çözüm, Sayı 21, archive.ismmmo.org.tr (Erişim Tarihi: 16.10.2018).
- Yılmaz, Ejder (1982), "Medeni Yargılama Hukukunda Islah", Kazancı Matbaacılık, İstanbul.

OBEZİTE VERGİSİNİN KABUL EDİLEBİLİRLİĞİNE İLİŞKİN YAPISAL EŞİTLİK MODELİ ANALİZİ¹

STRUCTURAL EQUATION MODEL ANALYSIS FOR ACCEPTABILITY OF FAT TAX

Ulvi SANDALCI^{*}
Güner TUNCER^{}**

ÖZ

Obezite önemli sağlık sorunları ile birlikte ekonomik ve sosyo-psikolojik birçok soruna neden olan ve dünyada yaygın olarak görülen bir hastalıktır. Obezitenin neden olduğu bu sorunlar obezite yaygınlığıyla birlikte önemli boyutlara ulaşmış bulunmaktadır. Obeziteye neden olan gıdalar üzerinden ek bir vergi alınması olan obezite vergisi yoluyla bireylerin daha sağlıklı gıdalara yönelmesi ve bu yolla obezitenin azaltılması amaçlanmaktadır. Obezite vergisinin başarıya ulaşmasında birçok faktör etkili olmakla beraber bireylerin bu vergiyi kabul etmesi/benimsemesi önem arz etmektedir. Obezite vergisinin kabul edilebilirliğinde ise birçok faktör etkili olmaktadır.

Türkiye’de henüz uygulanmamakla beraber gelecekte uygulanması muhtemel obezite vergisinin kabul edilebilirliğini etkileyen faktörleri yapısal eşitlik modeli ile incelediğimiz çalışmada ekonomik, sosyo-psikolojik, sağlık ve siyasi faktörlerin kabul edilebilirlik üzerinde etkili olduğu; ayrıca kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen bu faktörlerin birbirleri ile ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyi üzerinde en fazla etkili faktör sağlık, ikincisi ekonomi, üçüncüsü sosyo-psikolojik faktör iken sonuncu sırada siyasi faktör yer almaktadır. Ekonomik faktör ile siyasi faktör kabul edilebilirliği negatif etkilerken sağlık ve sosyo-psikolojik faktörler pozitif yönde etkilemektedir.

Anahtar Kelimeler: Obezite, Obezite Vergisi, Yapısal Eşitlik Modeli.

ABSTRACT

Obesity is a common disease in the world, which causes many economic and socio-psychological problems along with important health problems. These problems caused by obesity have reached significant dimensions with the prevalence of obesity. Fat tax, which is an additional tax on the foods that cause obesity, aims to orientate people to

1 Bu çalışma Ulvi SANDALCI’nın Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Sunmuş Olduğu “Türkiye’de Obezite Vergisinin Kabul Edilebilirliğine İlişkin Bir Alan Araştırması” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

* Arş. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ulvi.sandalci@dpu.edu.tr, Orcid: 0000-0003-1527-0815.

** Dr. Öğr. Üyesi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, guner.tuncer@dpu.edu.tr, Orcid: 0000-0001-5579-9436.

healthier alternatives and to decrease the obesity among individuals. While many factors are effective in the success of fat tax, it is important that individuals accept/adopt this tax. Many factors are effective in the acceptability of fat tax, as well.

In the present study where the factors effective on the acceptability of the fat tax, which has yet to be applied but will possibly be implemented in the future in Turkey, were examined by means of structural equation model, it was determined that economic, socio-psychological, health and political factors are influential on the acceptability of this tax. In addition, these factors affecting acceptability were found to be related to each other. The most influential factor on the acceptability of fat tax is health and it is followed by economy, socio-psychological factor and political factor. Economic factor and political factor negatively affect acceptability while health and socio-psychological factors positively affect it.

Keywords: Obesity, Fat Tax, Structural Equation Modelling.

GİRİŞ

Günümüzde obezite hastalığı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hızlı bir şekilde artmakta ve önemli sağlık sorunlarına neden olmaktadır. Dünya Sağlık Örgütü tarafından en riskli on hastalık içinde yer alan obezite ulusal ve uluslararası alanda çözülmesi gereken acil konulardan biri olarak görülmektedir. Ölümcül bazı hastalıkların oluşmasına ve yaşam kalitesinin azalmasına neden olan obezite yetişkinlerle birlikte çocukluk çağındaki bireyleri de etkilemektedir. Bundan dolayı obezite uluslararası boyutta halk sağlığını tehdit eden bir hastalık olarak görülmekte ve önlenmesi için çalışmalar yapılmaktadır.

Devletlerin obezitenin önlenmesine ilişkin yaptığı çalışmaların başında obeziteye neden olan ürünler üzerine ek bir vergi koymak gelmektedir. Obezite vergisi olarak literatürde kabul görmüş bu vergilerle obezite hastalığına neden olan ürünler üzerinden tüketimi kısmak amaçlı ek dolaylı vergiler alınmaktadır. Dünya üzerinde birçok ülke tarafından uygulanan obezite vergilerinin ülkemizde de gelecek dönemlerde uygulanması muhtemel görülmektedir. Bundan dolayıdır ki bu çalışmada gelecek dönemde uygulanması düşünülen obezite vergisinin kabul edilebilirliği ölçülerek bireylerin bu vergiyi kabul edebilirlik düzeyleri ortaya çıkartılmıştır. Bununla birlikte obezite vergisinin kabul edilebilirliği üzerinde etkili olan faktörler ve bu faktörlerin etki yön ve düzeyleri de Yapısal Eşitlik Modeli ile analiz edilmiştir.

Bu analizlere yönelik İBBS (İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması) Düzey 1² Bölgesinde ulaştığımız 54 ilde ikamet eden toplam 1683 bireye anket uygulanmış ve buna ilişkin sonuçlar SPSS 22 ve LISREL 8.51 istatistik programları yardımıyla değerlendirilmiştir.

Obezite vergisine ilişkin literatürde yapılan çalışmalar daha çok bu verginin etkinliğini belirlemeye yönelik iken çalışmada bu etkinliği de belirleyen bireylerin kabul edilebilirlik seviyelerini ölçmek, literatürde eksik olan bu boşluğun doldurulmasına katkı sağlamaktadır. Türkiye’de demografik değişkenler itibariyle obezite vergisine ilişkin kabul edilebilirlik düzeylerini araştıran bu çalışma ise, obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyi üzerinde etkili olan faktörlerin birbirleri ile ilişkisi ve bu kabul edilebilirlik üzerindeki etkisini yapısal eşitlik modeli ile test etmeyi amaçlamaktadır.

1. OBEZİTE VERGİSİ

Obezite hastalığının zamanla bireysel bir sorun olmaktan çıkıp toplumsal bir halk sağlığı sorunu halini almasıyla birlikte sağlıksız gıdalar veya Beden Kitle İndeksi (BKİ) normal üstü olan bireyler üzerinden kilolarına göre ek bir vergi alma fikri uygulanmaya başlanmıştır. Nitekim 2003 yılında Dünya Sağlık Örgütü raporunda birçok ulus devletinin obezite ile mücadele kapsamında sağlıksız yiyecekler üzerine ek bir vergi koyduğu veya koymayı düşündüğü bildirilmiştir. Günümüze gelindiğinde ise obezite ile mücadele kapsamında birçok ülke mali önlemler kapsamında obezite vergisini caydırıcı veya teşvik edici mekanizma olarak kullanmaktadır.

Obezite vergisi, vücut sağlığını bozacak ölçüde yağ birikimine neden olan enerji yoğunluğu yüksek fakat besin değeri düşük sağlığa zararlı yiyecek ve içeceklerden veya BKİ’si normal oranların üzerinde olan bireylerden kilolarına göre ek bir vergi alınması olarak nitelendirilebilir. Obeziteyi önlemek amacıyla yüksek yağ ve şeker içerikli gıdalardan ek bir vergi alınmakta ya da obez olan bireyler üzerine ek bir vergi konulmaktadır (Alemanno ve Carreno, 2013). Ancak

2 İBBS (İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması), Türkiye’nin AB üyelik sürecinde yerine getirmeyi taahhüt ettiği yükümlülüklerden biridir. İBBS’yi kullanma amacı olarak bölgesel politika çerçevesinin belirlenmesi, bölgelerin sosyo-ekonomik analizinin yapılması ve Avrupa düzeyinde karşılaştırılabilir bölgesel istatistiki verilerin üretilmesini sayılabilir. İBBS ile 3 aşamalı bölge sistemi oluşturulmakta, 81 il Düzey 3 olarak, “ekonomik, sosyal ve coğrafi yönden benzerlik gösteren komşu iller ise bölgesel kalkınma planları ve nüfus büyüklükleri de dikkate alınarak” (Bakanlar Kurulu, 2002) Düzey 2 (26 adet) ve Düzey 1 (12 adet) bölge olarak tanımlanmıştır.

uygulamada obeziteye neden olan sağlıksız gıdalardan vergi alınması daha çok kullanılmaktadır.

Hükümetlerin obezite ile mücadele kapsamında obezite vergisini mali önlem olarak kullanmasının gerekçesi olarak obezite hastalığının gün geçtikçe daha fazla yaygınlık kazanması, toplumsal bir halk sağlığı sorunu halini alması ve bu hastalığın neden olduğu maliyetlerin ülkelerin bütçelerinde önemli bir yük ortaya çıkarmasını gösterebiliriz. Sağlıksız gıdalar üzerine uygulanacak vergilendirme politikalarının arkasında yatan teori, meşrubat ve yağ gibi enerji yoğun sağlıksız gıdaların fiyat trendlerinin, enerjisi düşük fakat besin değeri yüksek gıdaların fiyatlarının trendlerinden daha düşük olduğudur. Sağlıklı gıdalar tüketmek isteyen bireylerin aylık gıda harcamalarının sağlıksız gıda tüketen bireylerden daha fazla olması vergileme yoluyla fiyatlandırma stratejilerinin uygulanmasını gerekli kılmıştır. Bu yolla sağlıksız gıdaların fiyatlarının sağlıklı gıdaların fiyatlarından nispeten daha fazla olması ve tüketicilerin tercihlerini değiştirmeleri amaçlanmaktadır (Timmins, 2011: 155). Tüm bu amaçlar doğrultusunda dünyanın çeşitli bölgelerindeki devletler obezite ile mücadelede vergileri kullanmaya başlamıştır. Tablo 1’de obezite vergisi uygulayan ülkelerin vergi konuları ve oranları gösterilmektedir.

Tablo 1: Ülkelerin Obezite Vergisi Uygulamaları

Ülke	Uygulama Yılı	Verginin Konusu	Verginin Oranı veya Miktarı
ABD	Çeşitli	23 eyalette şekerli içecekler ve gıda mamulleri	%1-8
Norveç	1981	Şeker, çikolata ve şekerli içecekler	Değişken
Samoa	1984	Meşrubat	Her bir litre için 0.40 tala (0.14 ₺)
Avustralya	2000	Meşrubat, şekerleme, bisküvi, unlu mamuller	%10
Fransız Polinezya’sı	2002	Tatlandırılmış içecekler, şekerleme ve dondurma	Her bir litre için 60 frank (0.55 ₺) İthal içecekler için
Fiji	2016	Meşrubat	İthal içecekler üzerine %5
Nauru	2007	Şeker, şekerleme, gazlı içecekler, aromalı süt, tatlı içecek	%30 ithalat vergisi
Finlandiya	2011	Meşrubat ve şekerleme	Meşrubat litre başı 0.075 ₺, şekerleme kilo başı 0.75 ₺
Macaristan	2011	Şeker oranı yüksek gıdalar, yağ, tuz ve şekerli içecekler	Ürün başına 10 forint (0.04 ₺)
Danimarka	2011	Doymuş yağ oranı %2.3’ten fazla olan et süt ürünleri, hayvani yağlar ve sıvı yağlar	Doymuş yağ kilo başı 2.15 ₺

Ülke	Uygulama Yılı	Verginin Konusu	Verginin Oranı veya Miktarı
Fransa	2012	Şeker veya tatlandırıcı içeren içecekler	Her bir litre için 0.72 g
Meksika	2014	Her 100 gram için 275 Kcal'dan fazla kalori içeren gıdalar	%8
		Şeker ilave edilmiş içecekler	Her bir litresi için 1 Peso (0,06 g)
	Mali Yükümlülük	Miktarı	
Japonya	2008	Şirket ve yerel yönetimler	Maktu miktarda yaptırımlar

Kaynak: Mytton vd., 2012; Jayarajan, 2011; Thow vd., 2010; OECD, 2014.

Çeşitli ülkelerin obezite ile mücadelede kullandıkları vergiler incelendiğinde hem konu itibariyle hem de oran itibariyle farklılıklar görülmektedir. Buna göre farklı ülkeler farklı gıdalar üzerine farklı oranlarda vergiler koymaktadır. Bununla beraber bazı ülkeler sağlıksız gıdalar üzerinde spesifik vergiler (vergi borcunun ağırlık, hacim, uzunluk gibi ölçüler üzerinden hesaplanarak belirlendiği vergiler) kullanırken diğer ülkeler ad valorem (matrah değerleri üzerinden hesaplanan vergiler) vergiler kullanmaktadır. Ancak çoğu ülkede obezite ile mücadelede kullanılan vergiler “obezite vergisi” adı altında kullanılmamaktadır. Ya var olan vergilere ek oranlar getirilmekte ya da başka adlar altında bu vergi uygulanmaktadır.

Obezite vergisi uygulamasının 1981 yılında başladığı ve günümüze kadar çeşitli ülkelerde çeşitli yıllarda uygulanmaya devam ettiği görülmektedir. Özellikle 2000 yılları sonrasında obezite vergisi uygulaması ülkeler arasında hızlı bir şekilde yayılmaya başlamıştır. Bu yayılmayla birlikte Romanya, İngiltere, Polonya, İtalya, İrlanda gibi vergi uygulamayan ülkelere de vergisel düzenleme tartışılmaya devam etmektedir. Obezite vergisini uygulayan ülkeler arasında sadece Danimarka’da başarısız sonuçlar elde edilmiş ve vergi yürürlükten kaldırılmıştır.

Obezite vergisini, genellikle obezitenin yaygın olduğu ülkelerin uyguladığı görülmektedir. Bazı ülkeler sadece şekerli içeceklerden vergi alırken diğer ülkeler hem içecek hem de yiyeceklerden vergi almaktadır. Ayrıca birkaç ülke ithal ürünler üzerinden obezite vergisi almaktadır. Ülkelerin tümü sağlıksız yiyecek veya içecekler üzerine obezite vergisi koyarken Japonya farklı bir mali önlem anlayışı sergilemektedir. Buna göre Japonya obeziteye neden olan gıdalar yerine obez bireylerin işverenleri ya da yerel yönetimlere mali yükümlülük

getirilmesi yaklaşımını tercih etmiştir. Obez bireylerin çeşitli dönemler itibarıyla bel ölçümlerinin yapılması sırasında kadın ve erkekler için belirlenen bel çevresi ölçüsünün aşılması halinde ilgili kurumlara maktu tutarda ceza kesilmektedir. Bu kapsamda Japonya'nın obezite ile mücadelede uyguladığı yaklaşım diğer ülkelerden farklılık göstermektedir.

2. OBEZİTE VERGİSİNİN KABUL EDİLEBİLİRLİĞİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLERE İLİŞKİN ANKET ÇALIŞMASI

2.1. Literatür Araştırması

Obezite ile mücadele kapsamında bazı devletlerin uygulamaya koyduğu, bazı devletlerin ise uygulamasını tartıştığı obezite vergisinin hastalıkla mücadeledeki etkisi şüphesiz büyük önem taşımaktadır. Nitekim obezite vergisini uygulayan ve uygulamayı tartışan birçok devlet verginin hastalıkla mücadeledeki rolünü inceleyerek kamu politikası yürütmektedir. Bu doğrultuda konunun hem kamu politikası hem de halk sağlığı ve ekonomik boyutunun öneminden dolayı obezite vergisi ile ilgili yazında yapılmış birçok çalışma bulunmaktadır. Çalışmanın uygulama kısmına geçmeden önce konuyla ilgili yapılmış yerli ve yabancı çalışmalara yer verilmiştir.

Tablo 2: Obezite Vergisi Konusunda Yapılan Literatür Çalışmaları

Araştırmacı	Yapılan Çalışma	Sonuç
Schroeter vd., 2005	ABD'de 20-74 yaş arası yetişkinlerin gıda ürünleri ile ilgili fiyat artışlarına karşı göstereceği tepkiyi ölçmeye yönelik çalışma yapılmıştır.	Çalışmada şekerli içecekler üzerinden alınacak verginin kilo düşürücü etkisi olacağı sonucuna ulaşılmıştır.
Mytton vd., 2007	İngiltere'de gıdaların tüketim miktarları ile KDV oranları arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır.	Çalışmada bu tarz vergilerin gıda şirketlerinin direnciyle karşılaşacağı, sağlık üzerindeki etkilerinin kesin olmadığı, yoksullar üzerindeki etkilerinin belirsiz olacağı ve obeziteye bağlı hastalıkları önlemede yetersiz kalacağı sonucuna ulaşılmıştır.
Powell vd., 2009	ABD'de 1997-2006 yılları arasında vergi gelirleri ile Geleceği İzleme anketlerinden alınan ergenlere ilişkin bireysel düzeyde verilerden yararlanılarak yapılan çalışmada vergilerin ergenlerin kiloları üzerindeki etkileri araştırılmıştır.	Yapılan çalışma sonucunda söz konusu dönemde ABD'de yürürlükte bulunan eyalet vergilerinin ergenlerin obezite ve fazla kilolu oranını düşürmede etkili olmadığına ulaşılmıştır.
Nederkoorn vd., 2011	Bu çalışmada, yüksek kalorili yoğun gıdalara uygulanan yüksek bir obezite vergisinin, web tabanlı bir süpermarkette yüksek enerjili yoğun gıdaların satın alınan kalorilerini etkili bir şekilde azaltıp azaltmadığı 306 katılımcı ile gözlenmiştir.	306 katılımcı ile gerçekleştirilen çalışmanın sonucuna göre yüksek kalorili gıdalara üzerine konulan bir obezite vergisinin bireylerin daha az kalori tüketmeleri üzerinde etkisi olmuştur.

Araştırmacı	Yapılan Çalışma	Sonuç
Rivard vd., 2012	Çalışmada ABD'de şekerle tatlandırılmış meşrubatlar üzerinden alınacak %20'lik bir obezite vergisinin halkın tüketimlerini nasıl etkileyeceği ile ilgili olarak 592 yetişkine telefon anketi uygulanmıştır.	Anket çalışması sonucunda ulaşılan bulgulara göre katılımcıların %39'u böyle bir vergi konulması durumunda tüketimlerini kısıacaklarını, %20'si vergi konulmayan içeceklerle yöneceklerini, %37'si tüketimlerinde herhangi bir değişiklik yapmayacaklarını bildirmişlerdir.
Storom, 2012	Güney Afrika için obezite vergileri ile gıda tüketim alışkanlıkları ile sağlıksız gıdaların satın alınması arasındaki ilişkiyi açıklamaya yönelik 451 kişiyle anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.	Anket uygulaması sonucunda ulaşılan bulgulara göre obezite vergisi uygulaması sonucu bu ürünlerin tüketiminde ve Güney Afrika'daki halkın obezite oranlarında azalmalar meydana gelmiştir.
Barry vd., 2013	Şekerle tatlandırılmış içecekler üzerinden alınacak bir obezite vergisi ile ilgili halkın görüşlerinin belirlenmesi amacıyla 1026 kişiye web tabanlı anket uygulaması yapılmıştır.	Anket çalışması sonucunda ulaşılan bulgulara göre katılımcıların %60'ı böyle bir verginin keyfi olduğunu, %58'i gelir elde etmek için alınacağını, %51'i düşük gelirli olumsuz etkileyeceğini, %53,8'i müdahale amaçlı olduğunu, %49'u obeziteye yol açan en önemli nedenin şekerli içecekler olduğunu, %41'i ise obezite ile mücadelede gelir sağlama aracı olarak gördüklerini açıklamışlardır.
Gergerlioğlu, 2014	İstanbul ilinde toplam 1018 bireye yapılan anket çalışması ile obezite vergisine ilişkin halkın düşünceleri araştırılmıştır.	Çalışmada ulaşılan sonuca göre katılımcıların %43'ü obeziteye neden olan sağlıksız ürünler üzerinden vergi alınmasını desteklemiştir.
Ayyıldız ve Demirli, 2015	Obezite vergisine ilişkin halkın düşüncelerini belirlemek amacıyla 20 ilde toplam 1126 bireye anket uygulanmıştır.	Çalışmada halkın obezite ile mücadelenin gerekliliğine inandığı ancak verginin fiskal amaçla alınacağı endişesi taşıdığından bu mücadelenin vergi dışı araçlarla yapılmasını arzuladığı tespit edilmiştir
Saruç vd., 2015	Maliye Akademisyenleri ve Sağlık Profesyonellerince Obezite Vergisi ve Bazı Kamu Politikalarının Kabul Edilebilirliği ve Algılanan Etkinliği ile ilgili çalışma kapsamında 184'ü maliye akademisyeni 262 ise sağlık profesyoneli olmak üzere 447 katılımcıya anket uygulanmıştır.	Sağlık çalışanları ile maliye akademisyenleri için yapılan anket çalışmasında katılımcılar arasında obezite vergilerinin kabul edilebilirliğinin yüksek olduğu gözlenmiştir.
Ajjaji ve Ong, 2015	Hollanda'da şekerli meşrubatlar üzerinden alınan vergilerin etkilerini ölçmeye yönelik olarak yapılmış çalışmada 34'ü çocuklu, 43'ü çocuksuz olmak üzere 77 aile ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir.	Şekerli meşrubatlara uygulanan obezite vergisi bu ürünlerin tüketiminde azalmaya neden olmuştur. Ayrıca şekerli meşrubatlara vergi uygulandıktan sonra çocuklu bireyler çocuksuz bireylere göre daha az şekerli ürün satın almışlardır.
Cornelsen ve Carreido, 2015	İngiltere'de obezite vergisine ilişkin halkın düşünceleri ve kabul edilebilirliğe ilişkin görüşleri araştırılmıştır.	Katılımcıların %76'sı obezite vergisinin alışılmanın dışında bir uygulama olduğunu düşünmüştür. Ancak yine de verginin genel olarak kabul gördüğü ortaya çıkmıştır.
Tuncer ve Sandalcı, 2018	TR33 bölgesinde yaşayan bireylerin algıları ve bu algıları belirleyen faktörler anket yardımıyla ölçülmüştür. Anket çalışması TR33 bölgesinde yer alan (Manisa, Kütahya, Afyonkarahisar ve Uşak) illerinde 537 bireye uygulanmıştır.	Çalışmada obezite vergisi algısını belirleyen faktörler ekonomik, sağlık, ahlaki-psikolojik, siyasi ve sosyal olmak üzere 5 başlık altında analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucuna göre, TR33 bölgesinde yaşayan bireylerin obezite vergisi algı düzeyi düşük çıkmıştır.

Kaynak: Çeşitli çalışmalardan yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

2.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı İBBS Düzey1 bölgesindeki illerde yaşayan halkın ileride uygulanması muhtemel obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyinin ölçülmesi ve bu düzeyi etkileyen faktörler arasındaki nedensel ilişkilerin yapısal bir model ile incelenmesidir. Bununla birlikte obezite vergisinin kabul edilebilirliğinde etkili olan ekonomik, siyasi, sağlık ve sosyo-psikolojik faktörlerin kabul edilebilirliği ne ölçüde ve hangi yönde etkilediğinin belirlenmesi de çalışmanın diğer amacıdır.

2.3. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada veri toplamada anket yöntemi kullanılmıştır. Anket yöntemi henüz uygulamada olmayan obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile bunu etkilediği düşünülen sosyo-psikolojik, ekonomik, sağlık ve siyasi faktörler ile ilgili zengin veri kaynağı sağlayabilme özelliğine sahip olduğundan tercih edilmiştir. Anket formunda Rennis Likert tarafından geliştirilen 5’li Likert ölçeğine (1. Tamamen katılıyorum, 2. Katılıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılmıyorum, 5. Tamamen katılmıyorum) uygun 35 soru yer almaktadır.

İBBS Düzey1 de toplam 1683 bireye uygulanan anketlerden elde edilen veriler ‘SPSS for Windows’ (22.0) programı kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüştür. Bu kapsamda, teorik çerçeveden hareketle gizil bir değişken olan obezite vergisi kabulüne ilişkin faktörler ortaya konmuş ve ekonomik, sosyo-psikolojik, sağlık ve siyasi değişkenin bireylerin obezite vergisi kabulü üzerindeki etkileri test edilmiştir.

Eldeki veri setinden yararlanarak LISREL 8.51 istatistiki program yardımıyla çalışmaya ilişkin yapısal eşitlik modeli ile hipotezler oluşturularak elde edilen veri setinin model ile uyumu test edilmiştir. Buna göre elde edilen analiz sonuçlarına göre hipotezlerin doğrulayıcılığı sonuca bağlanmıştır. Ayrıca obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen faktörlerin birbirleri ile ilişkilerinin yönü ve etkisi ile bu faktörlerin kabul edilebilirlik üzerindeki etkileri ve yönleri yapısal eşitlik modelleri diyagramları ve yol katsayıları ile analiz edilmiştir.

2.4. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örnek Kütlesi

Araştırmanın ana kütlesini İBBS Düzey1 bölgesindeki illerde ikamet eden 18 yaş üzeri bireyler oluşturmaktadır. Kurumsal nüfus olarak tanımlanan okul, yurt, otel, çocuk yuvası, huzurevi, hastane ve hapisanede bulunanlar ile kışla ve ordu evlerinde ikamet edenler kapsanmamıştır. %5 örneklem hatasına göre ana kütlesi

1.000.000 olan kütleyi temsil edecek olan örneklem büyüklüğü 384'tür (Saunders vd., 2000: 1). 2018 yılında İBBS Düzey 1 Bölgelerinde ikamet etmekte olan toplam 20 yaş üzeri 55.250.450 kişi vardır. TÜİK tarafından yaşlara göre tutulan nüfus istatistiklerinde 15-19 yaş aralığı toplu olarak verildiği için bu nüfusa 18 ve 19 yaşındaki bireyleri de eklediğimizde yaklaşık olarak araştırmanın evreni 58-60 milyon arasına denk gelmektedir. Çalışmamızda kaynakların kısıtlı olması ve ana kütlenin tamamına ulaşmanın mümkün olmaması nedeniyle Tabakalı yöntem seçilerek ana kütleyi temsil eden 54 ile ulaşılmıştır. Tabakalı rassal örnekleme biçimi kullanılarak belirlenen 54 ildeki veri toplama çalışmaları sonucunda toplam 1832 katılımcıya ulaşılmıştır. Ulaşılan katılımcılardan elde edilen anketlerin 57 tanesi boş ya da eksik olduğundan ve 92 tanesi güvenilir bulunmadığından analiz dışında bırakılması sonucu, örneklem büyüklüğü en az 384 olarak hesaplanmış olmakla birlikte, 1683 kişilik bir örneklem sayısına ulaşılmıştır. Ankette yer alan yaş, medeni durum, gelir seviyesi, meslek, BKİ, cinsiyet ve eğitim düzeyi gibi değişkenler ile ilgili frekans dağılımlarına ilişkin demografik bulgular Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3: Demografik Özellikler

Medeni Durum	Frekans	%	Cinsiyet	Frekans	%
Evli	1370	81,4	Erkek	854	50,7
Bekâr	313	18,6	Kadın	829	49,3
Yaş	Frekans	%	Aylık Gıda Harcama	Frekans	%
18-25	237	14,1	300 ve altı	360	21,4
26-45	620	36,8	301-500 TL	793	47,1
46 +	826	49,1	500 TL ve üstü	530	31,5
BKİ	Frekans	%	Ortalama Gelir	Frekans	%
Zayıf	26	1,5	1500 TL'ye kadar	192	11,4
Normal	579	34,4	1501-2500	600	35,7
Fazla Kilolu	710	42,2	2501-4000	668	39,7
1. Sınıf Obez	317	18,8	4001 TL ve üstü	223	13,3
2. Sınıf Obez	51	3,0			
Eğitim Düzeyi	Frekans	%	Mesleğiniziz	Frekans	%
İlk Öğretim	791	47	Çalışmıyor	403	23,9
Orta Öğretim	718	42,7	Bağımsız Kendi İşinde Çalışan	370	22
Üniversite	137	8,1	Ücretli (Özel)	531	31,5
Lisans Üstü	37	2,2	Ücretli (Kamu)	195	11,6
			Emekli	118	7
			Diğer	66	3,9
Toplam	1683	100	Toplam	1683	100

2.5. Önerilen Metot ve Hipotezler

Araştırma modelinde 5 gizil ve 33 gözlenen değişken yer almaktadır. Çalışmada, Türkiye’de yaşayan halkın gelecekte olası bir obezite vergisine ilişkin kabulünü açıklayan nedensel bir model test edilmektedir. Araştırmacının modeli bu kapsamda yapılan ulusal ve uluslararası literatür çalışmalarına dayanmaktadır. Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyinin birçok değişken tarafından etkilendiği modelde, ekonomik, sosyo-psikolojik, siyasi ve sağlık etkenlerinin halkın obezite vergisinin kabul edilebilirliği üzerinde belirleyici faktörler olduğu öngörülmektedir. Bir başka deyişle, ekonomik faktör, sağlık faktörü, siyasi faktör, sosyo-psikolojik faktör ve kabul arasındaki nedensel ilişki yapısal eşitlik modellemesi ile açıklanmaktadır.

Araştırmada belirlenen amaçlar ve literatür çalışmaları çerçevesinde geliştirilen Şekil 1’deki modelde belirtildiği üzere aralarında ilişkilerin olduğu düşünülen hipotezler aşağıdaki gibidir:

Araştırma Hipotezleri

H₁: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen ekonomik faktörle siyasi faktör arasında karşılıklı ilişki vardır.

H₂: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen ekonomik faktörle sağlık faktör arasında karşılıklı ilişki vardır.

H₃: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen ekonomik faktörle sosyo-psikolojik faktör arasında karşılıklı ilişki vardır.

H₄: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen ekonomik faktörle kabul faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır.

H₅: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen siyasi faktörle sosyo-psikolojik faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır.

H₆: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen siyasi faktörle sağlık faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır.

H₇: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen siyasi faktörle kabul faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır.

H₈: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen sosyo-psikolojik faktörle sağlık faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır.

H₉: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen sosyo-psikolojik faktörle kabul faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır.

H₁₀: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen sağlık faktörü ile kabul faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır.

H₁₁: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen ekonomik faktör kabul edilebilirlik üzerinde etkilidir.

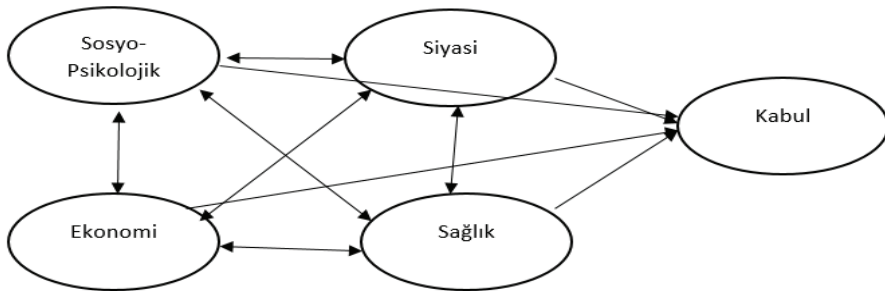
H₁₂: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen sağlık faktörü kabul edilebilirlik üzerinde etkilidir.

H₁₃: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen sosyo-psikolojik faktör kabul edilebilirlik üzerinde etkilidir.

H₁₄: Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen siyasi faktör kabul edilebilirlik üzerinde etkilidir.

Modele ilişkin araştırma hipotezlerinin tamamı ve nedensel ilişkiler Şekil 1’de yer alan grafiksel gösterim ile sunulmuştur.

Şekil 1: Araştırma Hipotezlerine İlişkin Model



2.6. Analiz ve Bulgular

Çalışmada ölçme aracı olarak kullanılan anket formu ulusal ve uluslararası yazında konuyla ilgili yapılmış çeşitli çalışmalarda uygulanan anketlerden esinlenerek oluşturulmuştur. Verilerin güvenilirliğini ve geçerliliğini belirlemek için, anketteki bütün faktörler için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Sosyal bilimler alanında Likert tipi anketlerde ölçek güvenilirliğinin test edilmesinde en sık kullanılan Cronbach’s Alpha katsayısıdır (Bademci, 2011). Cronbach’s Alpha Değeri 0,7 ve üzerinde olan ölçeğin güvenilir olduğu ve ölçekte bulunan ifadelerin birbirleri ile tutarlı oldukları kabul edilmektedir. Cronbach’s Alpha değerinin 0,7’nin altında hesaplandığı durumlarda ise ölçekte bulunan ifadelerin birbirleri ile tutarlı olmadıkları ve kullanılan ölçeğin güvenilir olmadığı ortaya çıkmaktadır (George ve Mallery, 2003: 231). Buna göre araştırmada kullandığımız ölçeğin Cronbach’s Alpha değeri Tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 4: Tüm Anket Verileri Güvenilirlik İstatistikleri

Gözlem Sayısı	Cronbach's Alpha	Madde Sayısı
N=1683	,823	33

Obezite vergisinin kabul edilebilirliğine ilişkin oluşturulan anket formunun tutarlılığını ortaya koyabilmek için 5'li likert ölçeğin kullanıldığı 33 önerme üzerinde yapılan güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach's Alpha katsayısı 0,823 olarak tespit edilmiştir. Bu sonuç bize ölçeğin güvenilirlik düzeyinin "oldukça güvenilir" olduğunu göstermektedir.

Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini İBBS Düzey1 Bölgesinde ölçtüğümüz çalışmada bireylerin obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeylerine ait bir skor elde etmek amacıyla hem yurt dışında hem de ülkemizde daha önce yapılmış konuya ilişkin anketler incelenerek, obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini ölçmek için 7 sorudan oluşan bir endeks geliştirilmiştir. İlgili soruların cevapları 5'li Likert ölçeğine göre, ters soruların cevapları yeniden kodlanarak hesaplanmıştır.

Obezite vergisi kabul edilebilirlik düzeyini ölçmeye yönelik seçilen sorular ve yeni kodlama şekilleri aşağıda gösterilmiştir.

1. Türkiye'de obezite vergisi uygulanmalıdır (5→1)
2. Obezite ile mücadelede vergiler kullanılmalıdır (5→1)
3. Obezite ile mücadele vergi dışı araçlarla yapılmalıdır (1→5)
4. Sağlıksız gıdalar üzerine ek bir vergi konulmalıdır (5→1)
5. Obezite vergisine sağlığımız için olumlu bakmaktayım (5→1)
6. Obezite vergisinin topluma faydalı olacağını düşünüyorum (5→1)
7. Obezite vergisi sağlıklı nesillerin yetiştirilmesi için önemli bir mücadele aracıdır (5→1)

İndeksteki sorulara verilen cevaplarda (5→1) seklindeki kodlamalarda '5' Kesinlikle Katılıyorum seçeneğini, '1' ise Kesinlikle Katılmıyorum seçeneğini gösterecek şekilde kodlanmıştır. (1→5) seklindeki kodlamalarda ise '1' Kesinlikle Katılıyorum seçeneğini, '5' ise Kesinlikle Katılmıyorum seçeneğini gösterecek şekilde kodlanmıştır.

Tablo 5'ten de görüleceği üzere kabul edilebilirlik düzeyini ölçmek için geliştirilen endekse göre İBBS Düzey1 bölgesindeki halkın obezite vergisini kabul

edilebilirlik düzeylerine ait skor 2,3846 olarak bulunmuştur. Araştırma anketinde kullanılan ölçeğin 5'li Likert ölçeği olması ve 3 değerinin orta nokta (% 50) olarak kabul edilmesi, ankete katılan bireylerin obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeylerinin ortalamasının altında olduğunu göstermektedir. Buna göre, örnek kitlemizi temsil eden bireylerin obezite vergisini kabul edilebilirlik düzeyi düşük düzeydedir.

Tablo 5: Ankete Katılan Bireylerin Obezite Vergisi Kabul Edilebilirlik Düzeyi

	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma
Obezite Vergisi Kabul Edilebilirlik Düzeyi	1.00	5.00	2,3846	0,74156

2.7. Açıklayıcı Faktör Analizi

Veri kümesinde yer alan gözlenen değişkenlere uygulanan Açıklayıcı Faktör Analizi sonucu ulaşılan bulgular incelendiğinde farklı faktör sütunlarında benzer faktör yüklerinin olması, faktörü oluşturan diğer değişkenlerle kavramsal bütünlük sağlanmaması ve ortak varyans büyüklükleri dikkate alınarak 35 soruluk anket ölçeğinden madde 15 ve 34 analiz dışında bırakılmıştır. Analiz dışı bırakılan değişkenlerden sonra uygulanan faktör analizi sonucunda KMO ve Bartlett Küresellik Testi sonucuna ilişkin bulgular Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: KMO Değeri ve Bartlett Küresellik Testi Sonucu

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği ölçümü		,861	p>0,6
Bartlett's Testi	Yaklaşık χ^2	21673,111	
	df	1770	
	Sig.	0,000	p<0,05

Analiz sonucunda Bartlett Küresellik Testi sonucunun yüksek çıkması ve anlamlı olması beklenir (Tavşancıl 2010: 151). Bartlett Küresellik Testi sonucunda elde edilen ki-kare (χ^2) nin istatistiksel olarak anlamlılık değerine bakılmaktadır. Bu değer $p<0.05$ çıkması verilerin çok değişkenli normal dağılım gösterdiği sonucunu vermektedir. Bu durumda analize devam edilebilir. Özetle Bartlett küresellik testinin $p<0,05$ olasılıkla anlamlı bulunması faktör analizinin uygulanabilirliği için gerekli koşuldur (Pallant, 2007: 181).

Faktör analizinin uygulanabilirliğine karar verilmesi sürecinde incelenmesi gereken testlerden bir diğeri Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (KMO-örneklem yeterliliği ölçütü) testidir. KMO testi, değişkenlerle ilişkili olarak ortak varyansın belirlenmesine yönelik bir testtir. Bu test, faktörlerin açıklanabilmesi

için ortak varyansın belirlenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu sayede örneklemin yeterli olup olmadığının ölçümü mümkün olmaktadır (Hinton, 2004: 305). Özet olarak KMO testi, korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğü arasında karşılaştırma yaparak örneklem büyüklüğü ve yeterliliği ile ilgili bilgi vermektedir. KMO katsayısı 0 ile 1 arasında değer almaktadır. Bu değerin 0,60'dan büyük olması durumunda değişkenler birbirlerini hatasız tahmin edebilmektedir (Bektaş, 2017: 55).

Yapılan KMO ve Barlett Test analizleri sonucunda KMO değeri 0,861 olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre bulunan değerin $0,6 < 0,861$ olması çalışma kapsamında ulaşılan 1683 kişilik örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu ve değişkenlerin birbirlerini mükemmel olarak hatasız tahmin edebildiği sonucuna ulaşılmıştır. Bartlett's testi sonucunun $p < 0,05$ olarak bulunması ise verilerin normal dağılıma sahip olduğu ve Korelasyon matrisinin birim matris özelliği olmadığını göstermektedir. Buna göre Bartlett's testi sonucunda H_0 (Korelasyon matrisi birim matristir) hipotezi red edilmiştir. KMO ve Bartlett test analizleri sonucunda çalışmanın faktör analizi için uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmada elde edilen verilerin faktör analizine uygunluğuna karar verildikten sonra veri kümesinin altında yatan gizil yapının keşfedilmesi amacıyla ortak faktör sayısının belirlenmesine karar verilmiştir. Nitekim araştırmada uygun ortak faktör sayısının belirlenmesi analiz bulgularının değerlendirilip yorumlanması açısından önem göstermektedir (Bektaş, 2017: 72). Analize uygun faktör sayısının belirlenmesi aşamasında "Varyans Yüzdesi Kriteri" temel alınmıştır. Varyans Yüzdesi Kriteri, faktör sayısını belirlemede toplam varyans ardışık faktörler tarafından açıklanan belirlenmiş bir birikimli yüzdesini hesaba katmaktadır. Her ne kadar birikimli yüzdenin değeri için kesin bir oran olmasa da bu oran yazardan yazara farklılık göstermektedir (Bektaş, 2017: 78). Örneğin Hair ve diğerlerine (2014: 132) göre bu oran sosyal bilimler için %60 olması gerekirken Kline (1994)'a göre bu oranın % 40'ın üzerinde olması kabul edilebilir olmaktadır. Genel itibarıyla literatür çalışmalarına bakıldığında açıklanan toplam varyansın değerinin %40 - 60 arasında olması yeterli kabul edilmektedir. Araştırmada veri setine uygulanan açıklayıcı faktör analizi sonucunda özdeğeri 1'in üzerinde olan 5 faktör bulunmuş olup bu faktörlerin açıklanan toplam varyans özdeğerleri Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7: Açıklanan Toplam Varyans

Component	Total Variance Explained								
	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	7,978	24,175	24,175	7,978	24,175	24,175	6,660	20,182	20,182
2	4,178	12,659	36,834	4,178	12,659	36,834	3,945	11,954	32,136
3	1,875	5,681	42,515	1,875	5,681	42,515	2,958	8,963	41,099
4	1,730	5,242	47,757	1,730	5,242	47,757	1,791	5,428	46,527
5	1,229	3,723	51,480	1,229	3,723	51,480	1,634	4,953	51,480

Hesaplanan eigenvalue (özdeğer) değerlerinde 1'den büyük olanlar dikkate alınıp toplam varyansa yönelik yorumlama yapılmaktadır (Ho, 2006: 219). Bu doğrultuda çalışmada özdeğer değeri 1'den büyük olan 5 faktör dikkate alınmaktadır. İlk faktör toplam varyansın %24,175'ini, ikinci faktör %12,659'unu, üçüncü faktör %5,681'ini, dördüncü faktör %5,242'sini ve beşinci faktör de %3,723'ünü açıklamaktadır. Bu 5 faktörün açıkladıkları kümülatif varyans miktarı ise toplam varyansın %51,480'dir. Çalışmada ulaştığımız 5 boyutlu Açıklayıcı Faktör Analizi sonucunda açıklanan birikimli varyansın %51,480 olduğu sonucu literatürde kabul edilen açıklanan varyans oranı olan %40 - %60 arasına denk geldiğinden yeterli kabul edilmektedir.

Araştırmacı çalışmasına ait ölçeğe ilişkin faktör analizi yöntemlerinden birinden yararlanarak belirlediği faktörleri, bağımsızlık, yorumlamada açıklık ve anlamlılık gibi hususları yerine getirmek amacıyla rotasyona (eksen döndürmesi) tabii tutabilir. (Büyüköztürk, 2002: 476).

Faktör döndürme yönteminde (Rotasyon) iki yönteme başvurulmaktadır. Bu yöntemlerden ilki olan orthogonal (90 derecelik açı ile dik) döndürme; elde edilen faktörlerin birbirleri ile korelasyona (ilişkiye) girmemesini sağlarken, ikinci yöntem, oblique (eğik) döndürme yönteminde faktörler tamamen birbirinden bağımsız değildir. Sosyal bilimler alanındaki çalışmalarda analizlerde yorumlama kolaylığı ve daha sık kullanıldığından dolayı orthogonal (90 derecelik açı ile dik) döndürme yöntemi tercih edilmektedir (Karagöz, 2016: 880).

Ancak araştırma konusunu oluşturan birçok yapının birbiriyle ilişkili olduğu teorik ve ampirik olarak belirlenmiş ise eğik (oblique) döndürme yönteminin seçilmesi daha doğru ve gerçekçi sonuçlar verecektir. Aksi halde böyle bir durumun varlığı halinde dik döndürme yönteminin kullanılması sonuçların hatalı çıkmasına neden olacaktır. Bundan dolayıdır ki araştırmacı, döndürme yöntemine

karar verirken herhangi bir yanıltıcı sonucun ortaya çıkmaması için faktörler arası korelasyonlar matrisini incelemeli ve korelasyonların ihmal edilebilir olması durumunda dik faktör döndürmesini seçmelidir (Bektaş, 2017: 88-89). Bu bilgiler doğrultusunda çalışmamıza ilişkin faktör döndürme yöntemine karar verirken faktörler arası korelasyon katsayılarına bakılmış ve ihmal edilmez olduklarına karar verilmiştir. Bundan dolayı çalışmada faktör yöntemi olarak eğik (oblique) döndürme yöntemlerinden Promax tercih edilmiştir. Tablo 8’de Promax rotasyonlu (dönüşümlü) faktör yükleri hesaplanan ifadelerin değerleri gösterilmiştir.

Tablo 8: Dönüşümlü Faktör Yükleri

Structure Matrix					
	Component				
	Sosyo-psikolojik	Ekonomik	Kabul	Siyasi	Sağlık
s6	,879				
s7	,883				
s8	,817				
s10	,718				
s13	,860				
s16	,501				
s17	,800				
s19	,458				
s20	,496				
s24		,726			
s9		,616			
s12		,484			
s14		,562			
s21		,461			
s22		,530			
s25		,607			
s26		,535			
s28		,635			
s30		,470			
s31		,582			
s1			,500		
s2			,739		
s3			,463		
s4			,525		
s11			,433		
s18			,652		
s23			,638		
s27				,927	

s35				,726	
s29				,923	
s5					,728
s32					,679
s33					,851

Tablo 8’de dönüşümlü faktör yükleri verilen maddelere ilişkin analizler sonucunda araştırma ölçeğinin 33 maddeden ve 5 boyuttan oluştuğu ortaya çıkmıştır. Obezite vergisi ölçeğinde faktör analizi sonucuna göre dağılmış faktörlerde yer alan maddelerin taşıdıkları sözel anlam incelendiğinde sosyo-psikolojik faktöre ilişkin maddelerin 1. faktörde, ekonomik faktöre ilişkin maddelerin 2. faktörde, kabul edilebilirlik faktörüne ilişkin maddelerin 3. faktörde, siyasi faktöre ilişkin maddelerin 4. faktörde ve sağlık faktörüne ilişkin maddelerin 5. faktörde toplandığı görülmektedir. Dolayısıyla birinci faktöre sosyo-psikolojik, ikinci faktöre ekonomik, üçüncü faktöre kabul, dördüncü faktöre siyasi ve beşinci faktöre sağlık isimlerini vermek mümkündür.

3. YAPISAL EŞİTLİK MODELİ

Yapısal Eşitlik Modeli (YEM), gözlenebilen ve gözlenemeyen değişkenlerin nedensel ve ilişkisel olarak bir model içinde tanımlanmasına yarayan ve belli bir teoriye dayanan çok değişkenli istatistiksel yöntem olarak tanımlanmaktadır (Byrne, 2010). YEM, çok değişkenli veri setinde deneysel ve deneysel olmayan araştırmalar için kullanılmaktadır. Bu yöntemde gizil değişkenlerden oluşan yapısal model ve gözlenen değişkenlerden oluşan ölçüm modeli birleşmektedir (Moore, 1995: 179). Ölçülebilen ve gizil (örtük) değişkenler arasındaki nedensel ilişkilerin test edilmesi ile kuramsal yapıların formülasyonunda karşılaşılan sorunların çözümüne yarayan bir istatistik yöntemi (Reisinger ve Turner, 1999: 71) olan YEM, gözlenen ve gözlenemeyen değişkenler arasındaki ilişkileri ele alır ve gözlenemeyen değişkenler arasındaki ilişkilerin yapısal modelini test eder (Bayram, 2016: 2).

Uygulamaya bakıldığında her ne kadar birçok yapısal eşitlik modeli ile karşılaşıyor olsa da yaygın olarak kullanılan yapısal eşitlik modelleri 4 başlık altında incelenebilmektedir. Bunlar (Raykov ve Marcoulides, 2006);

- Yol Analizi Modelleri
- Doğrulayıcı Faktör Analizi Modelleri

- Yapısal Eşitlik (Regresyon) Modelleri
- Gizil Büyüme Eğrisi Modelleri

3.1. Doğrulatoryıcı Faktör Analizi

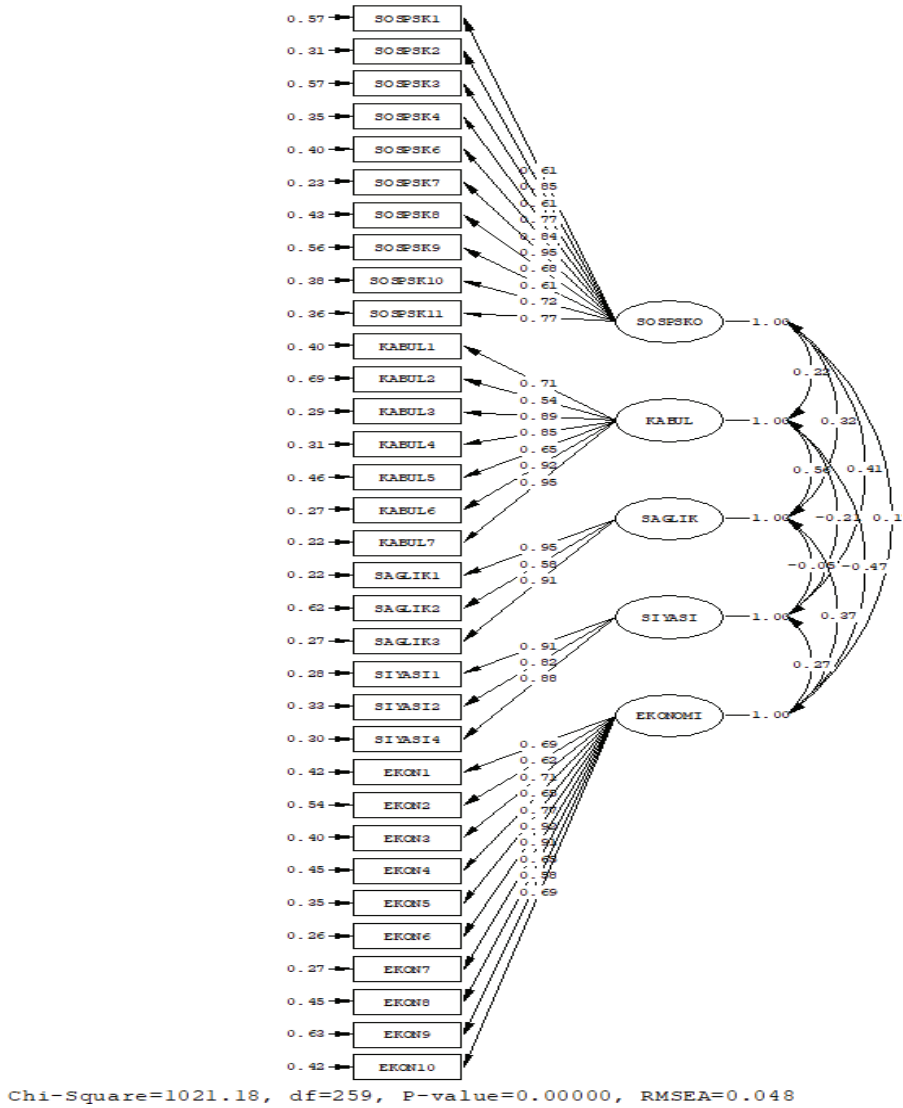
Faktör analizinin bir türü olan Doğrulatoryıcı Faktör Analizi (DFA), değişkenler arasında daha önceden belirlenmiş ilişkiler yoluyla kurulan modelin test edilmesine dayanır (Büyüköztürk, 2002: 16). Önceden belirlenmiş bu model yoluyla gözlenen değişkenlerden hareketle gizil değişken belirlemeye yönelik bir işlem olan DFA, genel itibariyle ölçek geliştirme ve geçerlilik analizleri için kullanılmaktadır. Araştırma kapsamında Açıklayıcı Faktör Analizi ile bulunan faktörlerin kuramsal yapıda hipotez ile belirlenen faktör yapılarına uyup uymadığının test edilmesinde Doğrulatoryıcı Faktör Analizinden yararlanılmaktadır (Karagöz ve Ağbektas, 2016: 279).

Birinci Derece Doğrulatoryıcı Faktör Analizi

Teorik bir yapıya dayanılarak ya da Açıklayıcı Faktör Analizi sonucu elde ettiğimiz modelde oluşturulmuş gizil değişkenler arasındaki ilişki Birinci Düzey Doğrulatoryıcı Faktör Analizi ile modele dahil edilmektedir. Birinci Düzey Doğrulatoryıcı Faktör Analizi yapılmadan önce birbirleriyle ilişkisiz olarak çizilen gizil değişkenler bu analiz yoluyla karşılıklı olarak birbirine bağlanarak birinci seviye analizi yapılabilmektedir (Meydan ve Şeşen, 2015: 76). Birinci Düzey Doğrulatoryıcı Faktör Analizi ile kuramsal temelde modeli kurulan ölçeğin yapısı yani doğru bir ölçüm modeli olup olmadığı doğrulanmaktadır. Birinci Düzey Doğrulatoryıcı Faktör Analizi, ölçüm modeli olarak da adlandırılır.

Bu başlık altında, ekonomik faktör, kabul faktörü, sosyo-psikolojik faktör, sağlık faktörü ve siyasi faktör değişkenlerine birinci derece doğrulatoryıcı faktör analizi uygulayarak elde edilen verilerin kuramsal modele uyum derecesi ve doğruluğu ölçülmüştür. Şekil 2’de araştırma ölçeklerine ilişkin Doğrulatoryıcı Faktör Analizi Diyagramı verilmektedir.

Şekil 2: Modele Ait 1. Derece Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı



Açıklayıcı Faktör analizi sonucunda 5 boyutta toplanan ölçek birinci düzey doğrulayıcı faktör analizi değerlendirilmesiyle boyutların yapısındaki gizil değişkenler ile bu gizil değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkiler test edilmiştir.

Analize ilişkin t değerleri incelendiğinde modele ilişkin tüm yolların anlamlı olduğu ortaya çıkmaktadır. Araştırmada kullanılan ölçeğe ilişkin birinci derece doğrulayıcı faktör analizi sonucunda gözlenen değişkenlere ilişkin faktör yükleri ve t değerleri Tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9: Birinci Derece Doğrulamalı Faktör Analizine İlişkin Değerler

Boyut	Gözlenen Değişken	Standartlaştırılmış Faktör Yüğü	t Değeri
EKONOMİ	EKON1	0,69	15,19
	EKON2	0,62	9,41
	EKON3	0,77	19,33
	EKON4	0,68	13,76
	EKON5	0,71	16,04
	EKON6	0,92	30,56
	EKON7	0,91	28,48
	EKON8	0,65	11,83
	EKON9	0,58	4,58
	EKON10	0,69	14,98
SOSYO-PSİKOLOJİ	SOSPSK1	0,61	6,31
	SOSPSK2	0,85	24,75
	SOSPSK3	0,61	7,23
	SOSPSK4	0,77	19,30
	SOSPSK6	0,84	23,70
	SOSPSK7	0,95	31,85
	SOSPSK8	0,68	13,16
	SOSPSK9	0,61	6,57
	SOSPSK10	0,72	17,70
	SOSPSK11	0,77	20,28
KABUL	KABUL1	0,71	16,35
	KABUL2	0,54	3,12
	KABUL3	0,89	27,57
	KABUL4	0,85	25,03
	KABUL5	0,65	12,86
	KABUL6	0,92	30,15
	KABUL7	0,95	31,48
SİYASİ	SIYASI1	0,91	29,12
	SIYASI2	0,82	22,04
	SIYASI4	0,88	26,89
SAĞLIK	SAGLIK1	0,95	31,78
	SAGLIK2	0,58	5,11
	SAGLIK3	0,91	29,45

Faktör yük dağılımları incelendiğinde; ekonomik faktör gözlenen değişkenleri için faktör yükleri 0,58-0,92, siyasi faktör gözlenen değişkenleri için faktör yüklerinin 0,82-0,91; sağlık faktörü gözlenen değişkenleri için faktör yüklerinin 0,58-0,95; kabul faktörü gözlenen değişkenleri için faktör yüklerinin 0,54-0,95 ve sosyo-psikolojik faktörü gözlenen değişkenleri için faktör yüklerinin

0,61-0,95 arasında değiştiği görülmektedir. Doğrulamalı faktör analizinde t değeri $p<0,01$ anlamlılık düzeyinde 2,56'yı aşarsa anlamlı olduğu kabul edilir. Yapılan analiz sonucunda anlamlılık değerlerini gösteren p değerlerinin $p<0,01$ olduğu ve tüm t değerlerinin 2,56 üstü olduğu görüldüğünden elde edilen değerlerin istatistiksel olarak anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan analiz sonucunda araştırma ölçeğine ilişkin modelin anlamlı olduğu tespit edildikten sonra modelin doğru bir ölçüm modeli olduğunu belirlemek amacıyla modelin uyum iyilik indeks değerleri incelenmiştir. Araştırma ölçeğine ilişkin birinci derece doğrulamalı faktör analizi uyum indeks değerleri Tablo 10'da verilmektedir.

Tablo 10: 1. Derece DFA Uyum İndeks Değerleri

Uyum Ölçütleri	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Çalışma Değeri	Sonuç
χ^2/sd	≤ 3	$\leq 4-5$	3,94	Kabul Edilebilir Uyum
RMSEA	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,048	İyi Uyum
CFI	$\geq 0,97$	$\geq 0,95$	0,96	Kabul Edilebilir Uyum
GFI	$\geq 0,90$	0,89-0,85	0,89	Kabul Edilebilir Uyum
NFI	$\geq 0,95$	0,94-0,90	0,95	İyi Uyum
NNFI	$\geq 0,95$	0,94-0,90	0,96	İyi Uyum

Analize ilişkin uyum indeks değerleri incelendiğinde ki-karenin serbestlik derecesine bölünmesi sonucu 3,90 (χ^2/sd) (Kabul Edilebilir Uyum) değeri bulunmuştur. Bu değer kabul edilebilir uyum değeri olan 5'in altında olduğundan dolayı istatistiki bakımdan yeterli bir değere sahiptir. Bununla birlikte; RMSEA=0,047 (İyi Uyum); CFI=0,95 (Kabul Edilebilir Uyum); GFI=0,87 (Kabul Edilebilir Uyum); NFI=0,97 (İyi Uyum) ve NNFI=0,95 (İyi Uyum) olması model uyumluluğu için istatistiki bakımdan yeterlidir. Tablo 10'daki uyum indeks değerlerine bakıldığında araştırma modelinin geçerliliği ve doğruluğu doğrulamalı faktör analizi ile tespit edilmiştir.

Tablo 11: Modele Ait Yapısal İlişkiler

Yapısal İlişkiler			
Gözlenen Değişken		Standartlaştırılmış Faktör Yüğü	t Değeri
EKON	SİYASİ	0,27	5,63
EKON	SAĞLIK	0,37	7,85
EKON	KABUL	-0,47	6,39
EKON	SOSYO-PSKO	0,17	3,36
SİYASİ	SAĞLIK	-0,05	-1,07
SİYASİ	KABUL	-0,21	4,57
SİYASİ	SOSYO-PSKO	0,41	9,66
SAĞLIK	KABUL	0,56	11,31
SAĞLIK	SOSYO-PSKO	0,32	6,39
SOSYO-PSKO	KABUL	0,23	5,46

Araştırma modelinin doğru bir ölçüm modeli olduğu tespiti yapıldıktan sonra modele ilişkin 1. Derece Doğrulayıcı faktör analizi diyagramında kuramsal modele ilişkin hipotezler doğrultusunda ekonomik faktör, kabul faktörü, sosyo-psikolojik faktör, sağlık faktörü ve siyasi faktör arasındaki yapısal ilişkiler incelenebilmektedir. 1. Düzey Doğrulayıcı Faktör analizi ile doğrulanan ölçüm modeline göre Siyasi faktör ile ekonomik faktör arasındaki korelasyon (0,27), kabul faktörü arasındaki korelasyon (-0,21) ve sosyo-psikolojik faktör arasındaki korelasyon (0,41) dır. Ekonomik faktör ile Kabul faktörü arasındaki korelasyon (-0,47), sağlık faktörü arasındaki korelasyon (0,37) ve sosyo-psikolojik faktör arasındaki korelasyon (0,17) dır. Sağlık faktörü ile kabul faktörü arasındaki korelasyon (0,56) ve sosyo-psikolojik faktör arasındaki korelasyon (0,32) dır. Sosyo-psikolojik faktör ile kabul faktörü arasındaki korelasyon ise (0,23)dır. Siyasi faktör ile Sağlık faktörü arasındaki ilişki (-0,05) ise 0,01 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır.

Yapısal araştırma modelinin analiz edilmesi sonucunda modele ilişkin kurulan hipotezlerin sonuçları Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12: Hipotez Test Sonuçları

Araştırma Modeli Hipotezleri		Sonuç
H ₁	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen ekonomik faktörle siyasi faktör arasında karşılıklı ilişki vardır	Doğrulandı
H ₂	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen ekonomik faktörle sağlık faktör arasında karşılıklı ilişki vardır	Doğrulandı
H ₃	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen ekonomik faktörle sosyo-psikolojik faktör arasında karşılıklı ilişki vardır	Doğrulandı
H ₄	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen ekonomik faktörle kabul faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır	Doğrulandı
H ₅	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen siyasi faktörle sosyo-psikolojik faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır	Doğrulandı
H ₆	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen siyasi faktörle sağlık faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır	Doğrulandı
H ₇	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen siyasi faktörle kabul faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır	Doğrulandı
H ₈	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen sosyo-psikolojik faktörle sağlık faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır.	Doğrulandı
H ₉	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen sosyo-psikolojik faktörle kabul faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır.	Doğrulandı
H ₁₀	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen sağlık faktörü ile kabul faktörü arasında karşılıklı ilişki vardır.	Doğrulandı

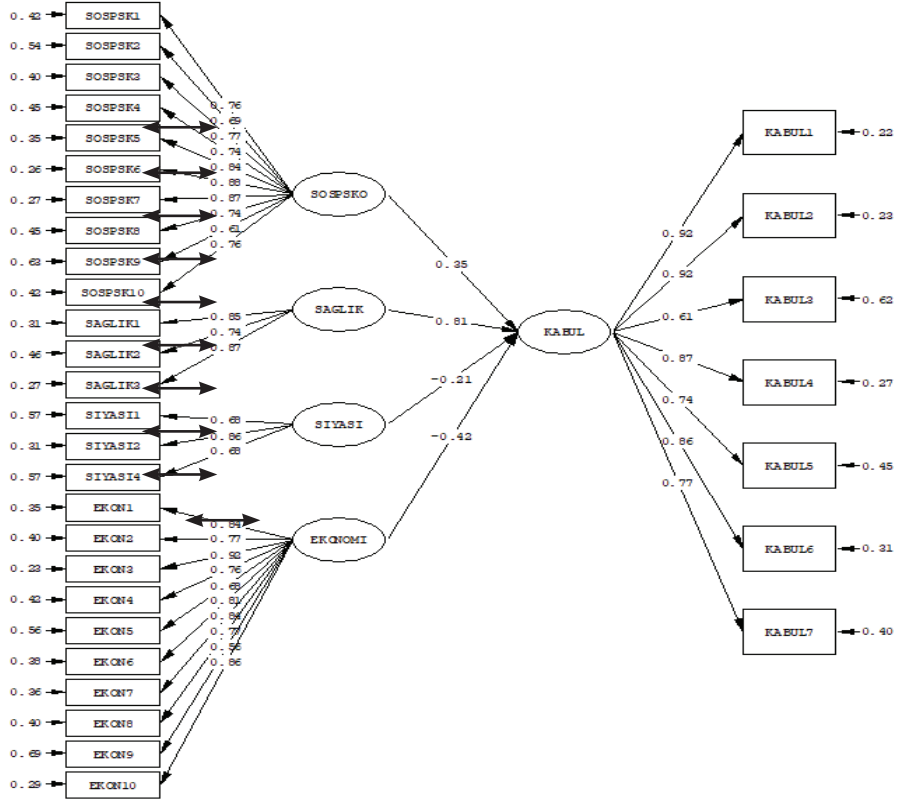
3.2. Yapısal Eşitlik Modeli (Yol Analizi)

Yol analizi, araştırmada kuramsal olarak kurgulanan ve bu kurguya dayalı olarak toplanan verilerin kurgulanan modeli doğrulayıp doğrulamadığını test eden bir analizdir (Meydan ve Şeşen, 2015: 97). Çalışmada teorik temelde kuramsal yapısı oluşturulan obezite vergisinin kabul edilebilirliği üzerinde ekonomik, sosyo-psikolojik, sağlık ve siyasi faktörlerin etkili olduğu şeklinde kurulan ilişki yol analizi yardımıyla analiz edilecektir.

Araştırma modelinde bireylerin obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyleri ile ekonomik, sosyo-psikolojik, siyasi ve sağlık faktörleri ilişkilendirilmektedir. Bireylerin obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyleri üzerinde bu dört faktörün etkili olduğu düşünülmekte ve modeldeki ilişkiler yol analizi ile test edilerek modelin anlamlılığı ortaya konulmaktadır. Bu noktada araştırmada yol analizi ile model bütün olarak test edilmekte ve modelde dört boyuttan oluşan obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyi üzerindeki doğrudan etkiler araştırılmaktadır.

Araştırmanın yapısal modelinde tanımlanan; ekonomik, sosyo-psikolojik, sağlık ve siyasi faktör değişkenlerinin bireylerin obezite vergisinin kabul edilebilirliği üzerinde etkili olduğu şeklinde kurulan ilişkiyi gösteren model Şekil 3'te verilmektedir.

Şekil 3: Faktörlerin Obezite Vergisi Kabul Edilebilirliği Üzerindeki Etkileri



Şekil 3'te gösterilen yol analizine göre obezite vergisini etkileyen faktörlerin obezite vergisinin kabul edilebilirliği üzerindeki etkilerini gösteren standardize regresyon katsayılarına bakıldığında tüm yolların %99 güven aralığında ($p < 0,01$) anlamlı sonuçlar verdiği tespit edilmiştir. Kuramsal yapı üzerine kurulan model çerçevesinde obezite vergisinin kabul edilebilirliği üzerinde etkili olan faktörlerin kabul düzeyleri üzerindeki etkilerini tespit etmek amacıyla geliştirilen hipotezlere ve açıklamalara Tablo 13 ve devamında değinilmiştir.

Tablo 13: Hipotez Test Sonuçları

Araştırma Modeli Hipotezleri		Sonuç
H_{11}	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen ekonomik faktörler kabul edilebilirlik üzerinde etkilidir.	Doğrulandı
H_{12}	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen sağlık faktörü kabul edilebilirlik üzerinde etkilidir.	Doğrulandı
H_{13}	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen sosyo-psikolojik faktör kabul edilebilirlik üzerinde etkilidir.	Doğrulandı
H_{14}	Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyini etkileyen siyasi faktör kabul edilebilirlik üzerinde etkilidir.	Doğrulandı

Araştırma modeli çerçevesinde kurulan H_{11} , H_{12} , H_{13} ve H_{14} hipotezlerinde obezite vergisinin kabul edilebilirliğini etkileyen ekonomik, sağlık, sosyo-psikolojik ve siyasi faktörlerinin kabul edilebilirlik üzerindeki etkileri incelenmiştir. Analiz sonucunda tüm bu faktörler ile obezite vergisinin kabul edilebilirliği arasındaki ilişkinin %99 güven aralığında ($p < 0,01$ düzeyinde) anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Yol analizi sonucuna göre;

- Ekonomik faktör obezite vergisinin kabul edilebilirliğini -0,42 oranında negatif,
- Sağlık faktörü obezite vergisinin kabul edilebilirliğini 0,81 oranında pozitif,
- Sosyo-psikolojik faktör obezite vergisinin kabul edilebilirliğini 0,35 oranında pozitif,
- Siyasi faktör obezite vergisinin kabul edilebilirliğini 0,21 oranında negatif,

olarak etkilemektedir. Buna göre sağlık ve sosyo-psikolojik faktör bireylerin kabul edilebilirliğini pozitif; ekonomik ve siyasi faktör ise negatif etkilemektedir. Modele ilişkin elde edilen yapısal eşitlikler ve R^2 değerleri Tablo 14'te gösterilmiştir.

Tablo 14: Yapısal Eşitlikler ve R^2 Değerleri

Yapısal Eşitlik				R^2
KABUL = 0.81 x SAGLIK + 0.35 x SOSPSKO - 0.42 x EKONOMI - 0,21 x SIYASI				0.63
(0.07)	(0.06)	(0.09)	(0.03)	
9.71	5.12	-4.83	-2.65	

KABUL içsel gizil değişkenini açıkladığı öngörülen modelde SAGLIK, SOSPSKO, EKONOMİ ve SIYASI dışsal gizil değişkenlerinin katsayıları kullanılarak elde edilen yapısal eşitlik sonucunda çoklu belirlilik katsayısı (açıklanan varyans) 0.63 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu gizil değişkenlerin 0.01 anlamlılık düzeyinde KABUL'ün %63'ünü açıkladığına ulaşılmıştır.

Araştırma modelinin doğru ya da kabul edilebilir olması için yol diyagramında yer alan yolların anlamlı olması koşulu ile birlikte kuramsal yapı üzerine kurulan yapısal eşitlik modelinde bir modelin bütünsel olarak geçerli ve doğru kabul edilebilmesi için uyum indeksleri olarak bilinen bağımsız değerlendirme testlerine başvurmak gerekmektedir. Bu değerlendirme testleri ile kurulan modelin toplanan veri tarafından kabul edilebilir düzeyde destek görüp görmediğine ilişkin sonuca ulaşmaya imkan vermektedir. Bu noktada her ne kadar kuramsal yapı üzerine kurulan yapısal eşitlik modeli (yol analizi)'ndeki yollar anlamlı olsa da modelin geçerli ve kabul edilebilir olması için uyum indekslerine bakmak zorunluluk teşkil etmektedir. Nitekim oluşturulan modelin uyumu ya da anlamlılığı, teorik temelde kurulan yapısal eşitlik modelinin araştırma ölçeğiyle toplanan veri setiyle uyum derecesini göstermektedir. Araştırmada kurulan yol diyagramına ilişkin uyum indeks değerleri Tablo 15'te gösterilmektedir.

Tablo 15: Yol Analizi Uyum İndeksleri

Uyum Ölçütleri	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Çalışma Değeri	Sonuç
χ^2/sd	≤ 3	$\leq 4-5$	3,73	Kabul Edilebilir Uyum
RMSEA	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,047	İyi Uyum
CFI	$\geq 0,97$	$\geq 0,95$	0,95	Kabul Edilebilir Uyum
GFI	$\geq 0,90$	0,89-0,85	0,87	Kabul Edilebilir Uyum
NFI	$\geq 0,95$	0,94-0,90	0,97	İyi Uyum
NNFI	$\geq 0,95$	0,94-0,90	0,95	İyi Uyum

Yol analizi uyum indeks test değerleri sonuçlarına göre, ki-karenin serbestlik derecesine bölünmesi sonucu 3,90 (χ^2/sd) (Kabul Edilebilir Uyum) değeri bulunmuştur. Bu değer kabul edilebilir uyum değeri olan 5'in altında olduğundan istatistiki bakımdan yeterli bir değere sahiptir. Bununla birlikte; RMSEA=0,047 (İyi Uyum); CFI=0,95 (Kabul Edilebilir Uyum); GFI=0,87 (Kabul Edilebilir Uyum); NFI=0,97 (İyi Uyum) ve NNFI=0,95 (İyi Uyum) olması model uyumluluğu için istatistiki bakımdan yeterlidir. Tablo 15'teki uyum indeks değerlerine bakıldığında yol analizi model uyumluluğu için geçerli ve kabul edilebilirdir.

Teorik temele göre bireylerin obezite vergisinin kabul edilebilirliği üzerinde etkili olan ekonomik, sosyo-psikolojik, sağlık ve siyasi değişkenlerin kabul edilebilirlik üzerinde etkili olduğunu yol analizi modeli ile araştırılan çalışmada, modelin istatistiksel olarak anlamlı ve kabul edilebilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre çalışmada kurulan modelin teoriyi desteklediği doğrulanmıştır.

SONUÇ

Obezite vergisinin kabul edilebilirliği ile bu kabul edilebilirlikte etkili olan faktörlerin yön ve etki derecesinin belirlenmesine yönelik yapılan çalışmada, İBBS Düzey1 bölgesindeki illerde yer alan 1683 bireye uygulanan anketle bireylerin obezite vergisini kabul düzeylerini etkileyen faktörler arasındaki nedensel ilişkiler YEM ile analiz edilmiştir. Bu kapsamda kuramsal çerçeveden hareketle gizil bir değişken olan obezite vergisinin kabul edilebilirliğine ilişkin faktörler ortaya konmuş ve sosyo-psikolojik, ekonomik, sağlık ve siyasi faktörün bireylerin obezite vergisinin kabulü üzerindeki etkilerini göstermek için kurulan hipotezler test edilmiştir. Bununla birlikte 5 gizil değişken ve 33 gözlenen değişkenden oluşan kavramsal modelde, istatistiksel olarak anlamlı bulunan faktörler arasındaki ilişkiye ait hipotezler de test edilmiştir.

Araştırma modelinin doğru bir ölçüm modeli olup olmadığının tespiti için 1. derece doğrulayıcı faktör analizi yapılmış ve buna ilişkin uyum değerlerine bakılarak modelin doğru bir ölçüm modeli olduğu tespit edilmiştir. Sonrasında modele ilişkin 1. derece doğrulayıcı faktör analizi diyagramı yardımıyla kuramsal modele ilişkin hipotezler kurularak ekonomik faktör, kabul faktörü, sosyo-psikolojik faktör, sağlık faktörü ve siyasi faktör arasındaki ilişkiler incelenmiştir. 1. düzey doğrulayıcı faktör analizi ile doğrulanan ölçüm modeline göre siyasi faktör ile ekonomik, kabul ve sosyo-psikolojik faktör arasında; ekonomik faktör ile kabul, sağlık ve sosyo-psikolojik faktör arasında; sağlık faktörü ile kabul ve sosyo-psikolojik faktör arasında ve sosyo-psikolojik faktör ile kabul faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Siyasi faktör ile sağlık faktörü arasında ise istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Araştırmanın son safhasında yol analizi ile model bütün olarak test edilerek modelde dört boyuttan (ekonomik faktör, sosyo-psikolojik faktör, sağlık faktörü ve siyasi faktör) oluşan faktörlerin obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyi üzerindeki doğrudan etkileri araştırılmıştır. Bu araştırma sonucunda ekonomik

faktörün obezite vergisinin kabul edilebilirliği üzerinde negatif; sağlık faktörünün pozitif; sosyo-psikolojik faktörün pozitif ve son olarak da siyasi faktörün negatif bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre obezite vergisinin kabul edilebilirliğini ekonomik faktör 0,42 katsayı oranıyla negatif, sağlık faktörü 0,81 katsayı oranıyla pozitif, sosyo-psikolojik faktör 0,35 katsayı oranıyla pozitif ve siyasi faktör 0,21 katsayı oranıyla negatif etkilemektedir.

Çalışmada ortaya çıkan sonuca göre anket uygulanan dönem itibariyle Türkiye’de halkın obezite vergisine karşı bakışı olumsuz çıkmaktadır. Buna göre bireyler her ne kadar toplum sağlığı amacı taşısa da gıda ürünleri üzerine konulacak herhangi bir ek vergiye olumsuz bakmaktadır. Obezite vergisinin kabul edilebilirlik düzeyinin düşük çıkması çerçevesinde Türkiye’de obezite ile mücadelede vergi dışında araçlara başvurulması daha başarılı sonuçlar verecektir. Nitekim halkın özümsemediği/olumsuz baktığı/kabul etmediği bir verginin yine de özellikle böylesine önemli bir sağlık sorunuyla mücadelede getirilmesi aksine obezite ile mücadeleye zarar verecektir.

KAYNAKÇA

- Ajjaji, Fadoua ve Ong, Jaimy (2015), "The Sugar Tax in Holland", Bachelor Thesis Economics and Business Economics Social Sciences, Utrecht School of Economics Utrecht University, Utrecht.
- Alemanno, Alberto ve Carreno, Ignacio (2013), "Fat Taxes in Europe – A Legal and Policy Analysis Under EU and WTO Law", European Food and Feed Law Review, 2/2013, ss: 97-112.
- Ayyıldız, Yaşar ve Demirli, Yunus (2015), "Obezite Vergisine İlişkin Halkın Düşünceleri: Türkiye’de Bir Alan Araştırması", Business and Economics Research Journal, Volume 6, Number 2, ss. 59-78.
- Bademci, Vahit (2011), "Kuder-Richardson 20, Cronbach’ın Alfası, Hoyt’un Varyans Analizi, Genellenirlik Kuramı ve Ölçüm Güvenirliği Üzerine Bir Çalışma", Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi, 17: ss.173-193.
- Barry, Colleen L., Niederdeppe, Jeff ve Gollust, Sarah E. (2013), "Taxes on Sugar-Sweetened Beverages Results from a 2011 National Public Opinion Survey", American Journal of Preventive Medicine, 44(2): ss.158 –163.
- Bartlett, Maurice Stevenson (1950), Test of Significance in Factor Analysis, British Journal of Psychology, Statistica, Section 3, ss.77-85.
- Bayram, Nuran (2016), Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş Amos Uygulamaları, 3. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Bektaş, Hakan (2017), Açıklayıcı Faktör Analizi, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Büyüköztürk, Şener (2002), "Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı", Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi, Sayı 32, Güz.
- Byrne, Barbara, M. (2010), Structural Equation Modeling with AMOS: Basic Concepts, Applications, and Programming, Routledge, New York.
- Cornelsen, Laura, Green, Rosemary, Dangour, Alan ve Smith, Richard (2014), "Why Fat Taxes Won’t Make Us Thin", Journal of Public Health, 37(1), ss.18-23.
- George, Darren ve Mallery, Paul (2003), SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference, 14.0 update, (7th ed.), Allyn & Bacon, Boston, USA.

- Gergerlioğlu, Ufuk (2014), Davranışları Etkilemeye Yönelik Özel Tüketim Vergilerinin Tutum ve Davranışlar Üzerindeki Etkilerinin Ampirik Analizi (İstanbul İli Örneği), Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hair Jr, Joseph F., Anderson, Rolph E., Babin, Barry J. ve Black, William (1998), *Multivariate Data Analysis*, Prentice Hall International Inc., New Jersey.
- Hair Jr, Joseph F., Black, William C., Babin, Barry J. ve Anderson, Rolph E. (2014), *Multivariate Data Analysis (7th Edition)*, Pearson New International Edition, Pearson Education Limited, USA.
- Hinton, Perry R. (2004), *Statistics Explained*, New York: Routledge,
- Ho, Robert (2006), *Handbook of Univariate and Multivariate Data Analysis and Interpretation with SPSS*, New York: CRC.
- Jayarajan, Nandini, (2011), *The Fat's on Fire: Curbing Obesity in Japan*, BOSTON U. SCH. PUB. HEALTH, <http://www.bu.edu/themovement/2011/05/29/the-fats-on-fire/>.
- Kaiser, Henry, F. (1974), "An Index of Factorial Simplicity", *Psychometrika*, 39(1), ss. 31-36.
- Karagöz, Yalçın ve Ağbektas, Ali (2016), "Yapısal Eşitlik Modellemesi ile Yaşam Memnuniyeti Ölçeğinin Geliştirilmesi: Sivas İli Örneği", *Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 13.
- Karagöz, Yalçın (2016), *SPSS ve AMOS Uygulamalı İstatistiksel Analizler*, Nobel Yayınevi, 1. Baskı, Ankara.
- Kline, Paul (1994), *An Easy Guide to Factor Analysis*, DK: Routledge.
- Meydan, Cem Harun ve Şeşen, Harun (2015), *Yapısal Eşitlik Modellemesine AMOS Uygulamaları*, Detay Yayınları, Ankara
- Mytton, Oliver, Alastair, Gray, Mike, Rayner ve Rutter, Harry (2007), "Could Targeted Food Taxes Improve Health?", *J Epidemiol Community Health*, 61: ss.689-694.
- Mytton, Oliver, Clarke, Dushy ve Rayner, Mike (2012), "Taxing Unhealthy Food and Drinks to Improve Health", *BMJ (online)*, 344: e2931.

- Nederkoorn, Chantal, Havermans, Remco C., Giesen, Janneke C. A. H. ve Jansen, Anita, (2011), "High Tax on High Energy Dense Foods and Its Effects on the Purchase of Calories in A Supermarket An Experiment", *Appetite Journal*, 56, ss. 760-765.
- OECD (2014), *Obesity, Update*, <http://www.oecd.org/health/obesity-update.htm> (Erişim Tarihi: 22/08/2018).
- Pallant, Julie F. (2007), "SPSS Survival Manual: A Step by Step Guide to Data Analysis Using SPSS for Windows Version 15", Crows Nest, New South Wales.
- Powell, Lisa M., Chiqui, Jamie ve Chaloupka, Frank J. (2009), "Associations between State-level Soda Taxes and Adolescent Body Mass Index", *Journal of Adolescent Health*, 45:ss. 57-63.
- Raykov, Tenko ve Marcoulides, George A. (2006), *A First Course in Structural Equation Modeling*, 2nd Edition, Lawrence Erlbaum Associates, Inc., New Jersey.
- Reisinger, Yvette ve Turner, Lindsay (1999), "Structural Equation Modeling with Lisrel: Application in Tourism," *Tourism Management*, Vol. 20, Issue:1, ss. 71-88.
- Rivard, Cheryl, Smith, Danielle, Mccann, Susan E.ve Hyland, Andrew, (2012), "Taxing Sugar-Sweetened Beverages: A Survey of Knowledge, Attitudes and Behaviours", *Public Health Nutr.*, August, 15(8): ss. 1355-136.1
- Saruç, Tolga, (2015), *Obezite Ekonomisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Saunders, Mark, Lewis, Philip ve Thornhill, Adrian. (2000), *Research Methods for Business Students*, Second Edition, Prentice Hall.
- Schroeter, Christiane, Lusk, Jayson ve Tyner, Wallace, (2005), "Determining the Impact of Food Price and Income Changes on Obesity", *Selected Paper Prepared for Presentation at the American Agricultural Economics Association Annual Meeting Providence, Rhode Island, July 24-27*.
- Storom, Dominic Lebohang, (2012), *Fat Tax and Food Consumption*, Yayınlanmamış Doktora tezi, Pretoria University, Faculty of Economic and Management Sciences, USA.
- Tavşancıl, Ezel (2010), *Tutulumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*, (4. Baskı). Ankara: Nobel Basım Yayın.

- Thow, Am, Jan S., Leeder S, Swinburn B., (2010), "The Effect of Fiscal Policy on Diet, Obesity and Chronic Disease: A Systematic Review", Bull World Health Organ, 88(8):ss. 609–14.
- Timmins, Kate (2011), On with the Pennies, off with the Pounds? The Use of Taxation Policies in Obesity Prevention, Perspectives in Public Health, Royal Society for Public Health, Vol. 131, No. 41, ss. 155–157.
- Tuncer, Güner ve Sandalcı, Ulvi, (2018), "Obezite Vergisi Algısını Belirleyen Faktörlerin Analizine Yönelik Bir Uygulama", 4rd International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS), 28-30 June, Venice/ Italy.
- http://www.tuik.gov.tr/basinOdasi/haberler/2015_58_20151008.pdf, (Erişim Tarihi: 02/07/2018).
- <http://www.who.int/gho/countries/en/>, (Erişim Tarihi: 23/09/2018).
- http://www.who.int/growthref/who2007_bmi_for_age/en/, (Erişim Tarihi: 17/09/2018).
- http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1059, (Erişim Tarihi: 22/05/2018).

KAMU HİZMETİ SUNUMUNA VATANDAŞ KATILIMI (ÜRETİŞİM): ANTALYA EMNİYET MÜDÜRLÜĞÜ TOPLUM DESTEKLİ POLİSLİK ÖRNEĞİ¹

*CITIZEN PARTICIPATION IN PUBLIC SERVICE DELIVERY
(COPRODUCTION): CASE OF THE COMMUNITY POLICING IN
ANTALYA POLICE DEPARTMENT*

Mustafa LAMBA^{*}
Sezai ÖZTOP^{}**

ÖZ

Kamu hizmetlerinin sunumuna vatandaş katılımı anlamına gelen üretim, alternatif hizmet sunum yöntemlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Üretim modelinden, sağlık, eğitim, güvenlik, yerel hizmetler ve sosyal hizmetler gibi alanlarda özellikle Batı Avrupa ülkelerinde sıklıkla yararlanılmakta ve önemi artmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkçe literatürde henüz yeni bir kavram olan üretim hakkında uluslararası literatürden bilgiler vererek, Türkiye’de uygulanan Komşu Kollama Sistemi ve Keşke Demeden Projelerini üretim açısından incelemektir. Çalışmada, literatür incelemesi ve Antalya İl Emniyet Müdürlüğü’nün Toplum Destekli Polislik Şube Müdürlüğünden alınan bilgiler doğrultusunda betimleyici bir yöntem kullanılmıştır. İncelemeler sonucunda, güvenlik alanında, vatandaşların konut güvenliği için aldıkları ilave kapı kilitleme sistemleri, alarm taktırmaları, pencerelerini daha emniyetli hale getirmeleri, Emniyet Teşkilatının Toplum Destekli Polis uygulaması, Antalya’daki Komşu Kollama Sistemi (KKS) ve Keşke Demeden projeleri kapsamında il merkezinde suç oranlarındaki değişimler, yazılı/sözlü yüz yüze yapılan bildirimler, yapılan eleştiri, yorum, öneri ve iyileştirmelerle vatandaşın projeye destek verdiği ve sorunların çözümüne katkı sağlamaya çalıştıkları görülmüştür. Proje süresince uygulamaya dâhil olan sitelerde ve apartmanlarda yaşayan vatandaşların duyarlılığı artmış, apartman giriş kapıları kapalı tutulmaya başlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Üretim, Kamu Hizmeti, Kamu Yönetimi, Toplum Destekli Polislik, Yönetişim.

¹ Bu çalışmanın bir bölümü, “Kamu Hizmeti Sunumunda Coproduction (Üretim) Modeli ve Kent Hizmetlerindeki Uygulamaları” başlığıyla 7-9 Eylül 2018 tarihlerinde Karaman’da düzenlenen III. KENTFOR’da sözel bildiri olarak sunulmuş ve özet metin olarak yayımlanmıştır.

^{*} Doç. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, mlamba@mehmetakif.edu.tr, Orcid: 0000-0002-7406-6112

^{**} Dr. Öğr. Üyesi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, sezaioztop@mehmetakif.edu.tr, Orcid: 0000-0003-2656-2776

ABSTRACT

Coproduction that means the participation of citizens in the delivery of public services is considered as one of the alternative service-provision methods in public administration. Coproduction model has been used in various fields such as health, education, local services and social services especially in the Western European countries and has become increasingly more important. There are some practices in Turkey within the scope of coproduction model. The aim of this study is to provide information collected from international literature about coproduction, and to examine two projects named "Neighborhood Watch" and "If I Only Knew" in terms of coproduction. In the study, a descriptive method has been used with the information obtained from the Community Policing Unit of Antalya Police Department in addition to literature review. At the end of the study, it was determined that the citizens tried to contribute in these projects with their suggestions, critiques and warnings in various environments such as face-to-face contacts, meetings, conferences, and the crime rates have decreased significantly with the implementation of additional door-locking systems, door and window alarms, etc. Awareness of the citizens related to security issues increased and they started to keep the doors locked in the sites and buildings where the projects were implemented.

Keywords: Coproduction, Public Service, Public Administration, Community Policing, Governance.

GİRİŞ

Max Weber'in bürokrasi modelinde ifade edildiği şekliyle geleneksel devlet konsepti, hiyerarşik ve kurallara dayalı karar alma ve kamu hizmetlerinin kamu kuruluşları vasıtasıyla sunulmasına dayanmaktadır. Ancak, kamu yönetiminde katılımcı yapılar ve süreçler ortaya çıktıkça, hiyerarşik otoritenin devletteki baskın unsur özelliği azalmaya başlamıştır. Bu doğrultuda üretim (coproduction) uygulamaları, katılımcı devlet anlayışı içerisinde merkezi bir konuma gelmiştir (Bovaird vd., 2014: 109)

Normal olarak kamu kurumlarının tüketicileri veya müşterileri denildiğinde, kendilerine sunulan hizmetleri alan vatandaşlar aklımıza gelir. Dolayısıyla, vatandaşın pasif müşteri olduğu bu ilişkide aktif taraf ise kurumlardır. Ancak bu ilişki modelinde, bazı kamu hizmetlerinin üretilmesinde vatandaşların da aktif bir rol oynayabileceği gerçeği göz ardı edilmektedir. Hâlbuki birçok kamu hizmeti, vatandaşlarla birlikte üretilmekte ve vatandaşın zamanı ve çabası bir destek unsuru olmaktadır (Alford, 2009: 1-2). Üretim, hizmetlere bağlı olan vatandaşlar ile bu hizmetleri sunan teşkilatlar arasındaki ortaklığa dair özel bir yaklaşımı tarif etmektedir. Özellikle resmi ve uzun vadeli, çok taraflı ortaklıklar son yıllarda

sosyal politikada önemli bir yere sahiptir. Bu ortaklıklar birden fazla teşkilat veya sektörün içinde kurulabilmektedir. Kentsel yenileme, akıl sağlığı, toplum güvenliği ve sürdürülebilir çevre bu ortaklıkların kurulduğu alanlar arasında sayılmaktadır (Hunter ve Ritchie, 2007: 9).

Çok sayıda hizmetin kamusal nitelik taşıması ve bu hizmetleri yürütmeye ilişkin maliyetin yüksekliği, pek çok alanda kamu hizmetlerinin sunulmasına vatandaş katılımı da dâhil alternatif arayışlara yol açmıştır. Özellikle bütçe açıklarının yarattığı baskı, ekonomilerde köklü değişimlerin başlamasına yol açmıştır. Bütçe üzerindeki mali yükleri azaltabilmek için geliştirilen bu yöntemler Levine'a (1984: 179-180) göre şunlardır:

A. Hizmet sunumunu özelleştirmek

- Özel işletmeler ile hizmet sözleşmeleri yapmak
- Firmalarla imtiyaz sözleşmeleri yapmak
- Vatandaşlardan hizmet sunumuna katılım bedeli almak
- Özel veya kar amaçlı olmayan örgütlere hizmet sorumluluğu yüklemek

B. Hizmet sunum düzenlemelerini hükümet içinde dağıtmak

- Hizmetlerin diğer hükümet birimleri veya otoritelere aktarılması
- Hizmet sorumluluğunun paylaştırılması

C. Çalışma verimliliğini arttırmak

- Performans denetimine geçmek
- Çıktılarda verimliliği arttırmak
- Finansal karar alımını etkinleştirmek
- Maliyetleri izleme yöntemleri geliştirmek
- Sözleşmeleri etkin şekilde izlemek ve yönetmek

D. Bürokrasiyi küçültmek

- Kadrolu personel istihdamını azaltmak
- Gönüllü ve yarı profesyonel kişilerden yararlanmak

E. Hizmet sorumluluğunu devretmek

- Mahallelerde hizmet sunum organizasyonları teşkil etmek (imece yöntemi)
- Kişilerin kendi hizmetlerini kendilerinin görmesini sağlamak
- Üretim (coproduction)
- Toplumsal sorunları giderme amaçlı kamu/hizmet ortaklıkları oluşturmaktır.

Bu tür yöntemlerin temel amacı, kamusal hizmetlerle ilgili devletin üzerindeki yükü paylaşmak ve kaynakların daha verimli kullanılabilmesi için özel kesimin elindeki varlıkları sürece dâhil etmektir. Yukarıda sıralanan alternatif hizmet sunum yöntemlerinin her biri farklı bir stratejinin ürünüdür. Örneğin özelleştirmede, hizmetleri dış kaynaklardan tedarik etme ya da hizmetlere erişimi ücretli hale getirme stratejisi ön plana çıkarken, hizmet sorumluluğunun devredilmesinde ise üretim stratejisi ön plana çıkmaktadır. Ayrıca her bir yöntemde vatandaşların rolü de farklılaşmaktadır. Özelleştirmede vatandaşa biçilen rol tüketici iken, üretimde hizmet sunum ortağıdır (bkz. Tablo 1.)

Tablo 1: Hizmet Sunum Düzenlemeleri, Stratejiler ve Vatandaşın Rolü

Alternatif Hizmet Sunum Düzenlemeleri	Öne Çıkan Strateji	Vatandaşın Rolü
Profesyonel Bürokrasi	Uzmanlaşma	Müşteri
Hizmet Sunumunda Özelleştirme	Dış Tedarik/Ücretli Hizmet	Tüketici
Hizmet Sorumluluğunun Kurumlara Paylaştırılması	Hizmet Sorumluluğunun Yüklenmesi ve Paylaştırılması	Müşteri
Çalışma Verimliliğini Arttırmak	Çıktı Maksimizasyonu	Müşteri
Bürokrasiyi Küçültmek	Yarı profesyoneller ve gönüllülerin kullanılması	Marjinal Çalışan
Hizmet Sorumluluğunu Devretmek	Üretim (coproduction)	Hizmet Sunum Ortağı

Kaynak: (Levine, 1984: 182)

Kamu hizmeti sunumuna getirilen yaklaşımlardan biri olan üretim (coproduction), kamu hizmet sunumunda kamu kurumlarıyla farklı aktörlerin bir araya getirilmesini amaçlamaktadır. Üretimdeki odak noktası, vatandaşların kamu hizmet sunumu içinde bir farklılık yaratabileceği düşüncesidir (Tu, 2015: 3).

Bu çalışmanın amacı, Türkçe literatürde henüz yeni bir kavram olan üretim ve uygulamaları hakkında uluslararası literatürden bilgiler vererek, Türkiye’de bir üretim örneği olan “Komşu Kollama” ve “Keşke Demeden” Projelerini incelemektir. Çalışmada, üretime yönelik literatür incelemesi ve Antalya İl Emniyet Müdürlüğü’nün Toplum Destekli Polislik Şube Müdürlüğü’nden alınan bilgiler üzerinden betimleyici bir yöntem kullanılmıştır.

1. ÜRETİŞİM (COPRODUCTION)

Üretim kavramının İngilizce karşılığı *production* olup, Türk Dil Kurumu [TDK] (2011: 2448) tarafından yayımlanan Türkçe Sözlükte, “mal ve hizmetleri bir dizi işlemde geçirerek biçim, zaman ve mekan boyutuyla faydalı hale getirmek veya faydalılıklarını arttırmaya yönelik her türlü etkinlik” olarak tanımlanmaktadır. Üretim kavramı ise İngilizce *coproduction* kavramının Türkçeye uyarlanmasıyla oluşturulmuştur. Üretim, tek taraflı yapılan bir faaliyet olmasına rağmen üretim, bu faaliyetin birden fazla aktörün katılımıyla gerçekleştirilmektedir. Bu çalışmada yönetim kavramının türetilmesine benzer bir şekilde, üretim kavramına eklenen -ş- (üleştirme) harfi yardımıyla, üretim işinin birden fazla aktör arasında paylaştırılmasını ifade etmek için üretim kavramı kullanılmıştır.

Üretim (*coproduction*) ilk kez 1978 yılında Indiana Üniversitesi’nden Elinor Ostrom ve arkadaşlarının (Ostrom vd., 1978) ortaya attığı, kamu kurumları tarafından sunulmakta olan hizmetlere vatandaşların katılımına ilişkin bir kavramdır. Kavram, farklı hizmetleri ve farklı kesimlerin katılımını ilgilendirdiği için çok boyutlu bir yapıya sahiptir. Bundan dolayı üretimin ne olması gerektiği konusunda tek bir tanımın yapılması güçtür. Üretim, zaman içinde ortaya çıkan bir dizi değerleri ve ilkeleri temsil eden şemsiye bir kavram olup, içerisinde angajman, katılım, seçim ve kontrol ile iştirak gibi unsurları barındırmaktadır. Üretim, vatandaşların birey veya grup olarak kamu hizmetlerinin tasarımı, sunumunu ve dağıtımını etkileme imkânına sahip olduklarında ortaya çıkmaktadır (Shahana, 2018). Yönetişim ve üretim, geleneksel kamu hizmet sunum modeli yerine daha fazla katılımı önceleyen tarihsel bir kaymanın işaretleri olarak görülmektedir. Pasif kullanıcılara hizmet sunumu düşüncesi yerine çıktılarının üretilmesine aktif katkı sağlayan vatandaşların dikkate alınmasını öne çıkaran ve pragmatik, entelektüel ve araçsal açıdan teorik ve pratik alanlarda örnekleri görülen üretim modelinin tanınırlık boyutu giderek artmakla birlikte, bu modelin başarıyla uygulanabilmesi

için hizmet sunulan vatandaşlarca çok büyük oranda kabul edilmesi gereğine dikkat çekilmektedir (Ryan, 2012: 315, 321).

2009 yılında Nobel Ekonomi Ödülünü alan Elinor Ostrom ve Indiana Üniversitesi'ndeki ekibi tarafından 1970'lerde Chicago Polis teşkilatındaki çalışmalar ile ortaya atılan üretim kavramı, kamu hizmetlerinin profesyoneller, hizmeti kullananlar, aileler ve komşular arasında eşit ve karşılıklı bir ilişki içinde sunulması anlamına gelmektedir (Boyle ve Harris, 2009: 11). Üretim, bireylerin toplumun gerçek bir zenginliği olduğu düşüncesiyle onları birer değer olarak tanımlamakta; insanların çevresine daha farklı bakmasını ve iletişimi güçlendirmeyi sağlayarak çalışmaya daha farklı bir değer atfetmekte; insanlar ve hizmet sunucular arasındaki güveni artırmak suretiyle karşılıklılığı teşvik etmekte ve bireylerin fiziksel ve zihinsel sağlıklarının kuvvetli ve sürdürülebilir ilişkilere bağlı olduğu düşüncesiyle sosyal ağları güçlendirmektedir (Boyle ve Harris, 2009: 14).

Ostrom'un başlangıçta ortaya koyduğu üretim modeli oldukça basit olmakla birlikte, ilk olması bakımından önemlidir. Bu kavram, vatandaşların politik ekonomi içerisindeki rollerini anlamak açısından, piyasa ve devlet arasındaki boşluğu giderecek yeni bir yol olarak görülmektedir (Alford, 2014: 313). Kamu hizmetlerinde üretim uygulamalarının artmasına yol açan değişimler Löffler (2018) tarafından şu şekilde sıralanmaktadır:

- Özellikle Bilgi İşlem Teknolojilerindeki (BİT) gelişmeler,
- Toplumsal değerlerdeki hızlı ve kapsamlı değişimler,
- OECD ülkelerinin çoğunda ortaya çıkan demografik değişimler,
- Mali kısıtlamaların daha fazla önem kazanması,
- Kamu kurumlarında sonuç odaklı bir yaklaşıma yönelmesidir.

Üretim, kamu hizmetlerinin kalitesi ve etkinliği konusundaki çeşitli güçlükleri aşmak için, vatandaş katılımına dayalı yeni bir model sunmaktadır. Bu bağlamda üretim, vatandaşlar, işletmeler ve sivil toplum kuruluşları ile hükümet ve diğer aktörlerin kamu hizmetlerinin sunumunda birlikte çalışmalarını öngörmektedir (Brudney ve England, 1983: 60; Ostrom, 1996; Pestoff, 2006).

Brudney ve England'a (1983: 60) göre, literatürde üretim için iki tür tanımlama bulunmaktadır. Birinci tür, herhangi bir kamu hizmetinin sunumuna vatandaş katılımı fikrine dayanmaktadır. Bu tanımlama, vatandaşların değişen

veya dönüşen beklentilerini karşılamak maksadıyla katılıma gerek duyulan ve yumuşak (soft) hizmetler olarak adlandırılan eğitim, sağlık bakımı ve krize müdahale gibi hizmetleri kapsamaktadır. Üretim kavramının ikinci tanımlaması ise katı (hard) hizmetler olarak adlandırılan ve vatandaş katılımının çok da mümkün olmadığı polis, itfaiye ve su tedariki gibi hizmetleri içermektedir. Whitaker, ikinci türe yönelik vatandaş katkılarının, bu hizmetlerin başarıyla sunulması açısından önemine işaret etmektedir. Üretim kapsamındaki faaliyetler: vatandaşların destek taleplerine karşılık verme (müracaatta bulunma, sorunlara yönelik kent görevlilerini uyarma), vatandaşların kamu hizmetlerine destek sunması (hizmet kuruluşlarıyla işbirliği, gönüllülük) ve vatandaş ile kamu hizmeti sunan personelin karşılıklı etkileşimi (bir sorunun müştereken değerlendirilmesi, beklentilerin ve faaliyetlerin eğitim, danışmanlık ve refah programlarında olduğu gibi, karşılıklı modifikasyonu) şeklinde ortaya çıkmaktadır. Böylece üretim, genel kamunun ve özellikle de hizmetten doğrudan faydalananların hizmetlerin üretim ve sunum sürecine aktif olarak katılımını sağlamaktadır (Whitaker, 1980: 242-245).

Üretimde mal veya hizmet üretimi, hizmeti sunan kamu kurumu dışındaki bireylerin katkısıyla gerçekleştirilmektedir. Eğitim, sağlık veya altyapı hizmetlerinin genel olarak üreticisi devlettir. Bu tür mal ve hizmetlerin üreticisinin sadece devlet olup olmaması ise hem mal veya hizmetin doğasına hem de devlet dışı aktörlerin aktif katılımının teşvik edilmesine bağlıdır. Tüm kamu mal ve hizmetleri potansiyel olarak devlet tarafından üretilmekte ve genellikle müşteri olarak tanımlanan vatandaşlarca tüketilmektedir. Müşteri ifadesi burada pasif bir kavram olarak kabul edilmektedir. Oysa üretim kavramı, vatandaşların kendileriyle ilgili kamusal mal ve hizmetlerin üretiminde aktif bir rol oynayabileceğine vurgu yapmaktadır (Ostrom, 1996: 1073-1074).

Üretim, fiziksel çevreyi değiştirmekten ziyade insanları doğrudan etkileyen hizmetlerde ortaya çıkmaktadır. Hâlbuki çoğu ekonomik faaliyet, mal üretimine yöneliktir. Bu kapsamda hammadde, sonradan tüketicilere sunulabilir ürünler haline getirilmektedir. Ancak hizmetler ise böyle değildir. Eğitim, sağlık bakımı veya krizlere müdahale faaliyetleri, hammaddeyi değil tüketicinin kendisini dönüştürmeye odaklıdır. Vatandaşların, kamu hizmetlerinin sunumunda etkin aktörler olarak görülmesi biraz garip gelmesine rağmen aslında bu kavram, olağan kamu hizmetinin kamu teşkilatı tarafından verilmesi ve hizmetlerin üretilmesine yönelik yaygın düşünceye değişik bir bakış açısı kazandırmaktadır. Üretim kapsamında şu üç tür faaliyet yer almaktadır: (1) Vatandaş başvurusuyla

sunulan hizmetler (sosyal güvenlik, refah, işsizlik, sağlık hizmetleri, itfaiye, polis), (2) Vatandaşın kamu kurumlarına destek vermesi, (3) Vatandaş ve kamu kurumlarının, karşılıklı hizmet beklentileri ve faaliyetlerini uyumlaştırmak için etkileşimi (Whitaker, 1980: 240-242).

Üretim faaliyetleri uygulamada üç türde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar: (i) bireysel üretim, (ii) grup üretim ve (iii) kolektif üretimdir. Bireysel üretim, sunulan hizmetlerin tabiatına dayalı olarak farklılık gösterebilmektedir. Bireysel üretim genel olarak vatandaşların kendi tükettiği mal ve hizmetler için gönüllü olarak üretim sürecine dâhil olmasıdır. Bu duruma örnek olarak, yangın alarmlarının gerektiğinde en yakın kişi tarafından aktif hale getirilmesi, sokaktaki çöpü gören vatandaşın kaldırması ve yurttaşların arızalı trafik donanımlarını yetkililere bildirmesi sayılabilir. Bu tür faaliyetler, herhangi bir örgütlenme ve işbirliği gerektirmeden yapılan aktif vatandaş katılımlarıdır. İkinci türü oluşturan grup üretimde ise gönüllülük, birden fazla sayıda vatandaşın gruplara aktif katılımını içerir ve hizmet kuruluşları ile vatandaşlar arasında biçimsel bir koordinasyon mekanizmasına gerek duyulur. Belki de grup üretimin en iyi örneği, komşu kollama grupları veya fertlerin tükettikleri hizmetlerin nitelik ve niceliğini geliştirme amacı taşıyan mahalle dernekleridir. Üçüncü türü oluşturan kolektif üretim, birçok kentte yaşanan mali sıkıntılar karşısında kent yönetimleri tarafından benimsenen “kolektif” üretim programları ile ortaya çıkmıştır. Kolektif üretim içinde de birden fazla katılımcı olmakla birlikte, bu faaliyetlere yönelik ihtiyaç kamu kurumları tarafından görülmekte ve vatandaş desteği talep edilmektedir. Burada üretim faaliyetine katılan vatandaşlarca yaratılan fayda, kentin tümüne kolektif yarar sağlamaktadır (Brudney ve England, 1983: 63-64).

Üretim fikri, hizmetlerin temel özellikleriyle de yakından ilişkilidir ve birçok hizmetin üretim ve tüketimi birbirinden ayrılamaz (Zeithaml, Parasuraman ve Berry, 1990’dan aktaran Löffler vd., 2008: 10-12). Hizmetlerde kalite, sadece sürecin sonunda değil genellikle hizmet sunum sürecinde ve tüketici ile hizmet sağlayıcı arasındaki etkileşim çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Bu durum, tüketicilerin hizmet kalitesini sadece çıktıları dayalı olarak değerlendirmede (hastanedeki tıbbi bir tedavinin başarısı gibi) aynı zamanda hizmet sunum sürecinin de dikkate alındığı anlamına gelmektedir (hastane tıbbi ekibinin ne kadar ilgili ve duyarlı oldukları ve hastane odasının konforu gibi). Üretim, hizmet sunum süreci içinde hizmetten faydalananların yaptığı katkıyı ön plana çıkarmaktadır. Örneğin eğitimdeki çıktılar, sadece okul öğretmenleri ya da öğretim elemanları tarafından sunulan

eğitim kalitesine değil, öğrencilerin tavır ve davranışlarına da bağlıdır. Eğer öğrenci dersi dinlemez veya tekrar etmezse, öğrenimin başarısı kısıtlı olacaktır. Bu “işbirliği davranışı”, kısıtların ve müeyyidelerin vatandaşlar tarafından kabulüne kadar genişletilebilir. Örneğin: trafik güvenliğinin geliştirilmesi, vatandaşların hız ve park sınırlarını kabul etmeleri ve bu sınırlara aykırı davrandıklarında ceza ödemeye razı olmalarıyla da ilgilidir. Vatandaşlar, gönüllülük kapsamında başka insanlar için de üretim davranışı sergileyebilirler. Örneğin: bireyler gençler için futbol kulüplerinde gönüllü eğitcilik yapabilir veya hasta olan bir aile ferdi ya da arkadaşına yardım edebilirler. Ancak bu durumun üretim olarak değerlendirilebilmesi için faaliyetin hizmet profesyonelleri ile işbirliği içinde yapılması gereklidir (hasta yakınına verilen bakımın bir doktorun teşhis ve tedavisi kapsamında yapılması gibi) (Löffler vd., 2008: 10-12).

Üretim, Birleşik Krallıktaki kamu hizmetlerinde önemli bir gerçeklik haline gelmiş olup, vatandaşların ve toplumun kamu hizmeti zincirine daha fazla iştirak etmesi olarak görülmektedir. Avrupa’da vatandaşların çevre, sağlık, kamu güvenliği alanlarında üretim düzeyine ilişkin bir gerçekleştirilen araştırmada, kamu hizmetlerine vatandaş katılımının oldukça yaygın olduğu (İngiltere’de %56, Almanya’da %53, Çekya’da %52, Fransa’da %51 ve Danimarka’da %48) tespit edilmiştir (Löffler, 2018). Oldukça yaygın bir kullanım alanına sahip olan üretim konusuna, 2016 yılında Ekvador’da gerçekleştirilen Habitat III Zirvesi’nde de özel bir önem verilmiştir.

İngiltere’de bireysel üretimin ne kadar önemli hale geldiğine örnek olarak, 1.8 milyon düzenli kan donörü bulunması, 8 milyon kişinin potansiyel organ donörü olması ve 10 milyon kişinin komşu kollama sisteminin bir parçası olması gösterilebilir. Kolektif üretime ise yaklaşık 5.6 milyon kişinin spor kulüplerinde gönüllü eğitcilik yapması, 750.000 kişinin okulda öğretmenlere gönüllü yardımcılık yapması ve 170.000 gönüllünün ulusal sağlık hizmetlerinde çalışması örnek verilebilir. Ayrıca, İngiltere’de sosyal bakım ihtiyacı olan kişilerin yüzde doksanının bakımının ücretsiz olarak aileler, arkadaşlar, komşular ve örgütlü gönüllüler tarafından karşılanması bir diğer örnektir. Bu durum ekonomiye ve topluma önemli katkılar sağlamaktadır. Ücretsiz sosyal bakım hizmetinin yıllık yaklaşık 89 milyar pound, devletin sosyal bakım harcamalarının ise 19 milyar pound seviyesinde olduğu tahmin edilmektedir (Bovaird vd., 2014:110). Dolayısıyla üretim yoluyla sağlanan kamusal hizmetlerin kamu maliyesi üzerindeki yükü ne kadar azalttığı ortadadır.

Hangi faaliyetlerin üretim kapsamında değerlendirileceği konusu tartışmalı olmakla birlikte, Löffler tarafından bazı ayırt edici ilkeler geliştirilmiştir. Bunlar: (1) hizmetten faydalananlar pasif değil aktif birer unsur olmalıdır, (2) üretim, hizmet veren ve alanlar arasındaki paternalistik (ataerkil) ilişkilerden ziyade işbirliğini teşvik etmelidir, (3) üretim, sadece sunulan hizmetlere değil onların sonuçlarına da odaklanır, (4) Üretim ikame edici ya da katkı sağlayıcı bir özelliğe sahiptir (Löffler, 2018: 2-9).

Üretimin ekonomik, siyasal, toplumsal ve davranışsal birçok etkisinden söz edilebilir. Bu konuda yapılan bir çalışmada, üretimin “daha iyi hizmet”, vatandaş ile kurumlar arasında “daha iyi ilişkiler” ve “daha iyi bir demokrasiye” hizmet ettiği ifade edilmektedir. Üretim sayesinde gerçekleşen daha iyi hizmetin dayanakları: (1) maliyet etkinliği, (2) kalite, (3) memnuniyet ve (4) performanstır. Vatandaş ve kurumlar arasında daha iyi ilişkiler geliştirilmesine yönelik dayanaklar: (1) hesap verebilirlik, (2) öğrenme, (3) cevap verebilirlik (4) şeffaflık ve (5) güvendir. Daha kaliteli demokrasinin dayanakları ise (1) yetkilendirme, (2) adalet ve (3) eşitlik. Üretim, faydalarının yanı sıra uygulamadan ve insan unsurundan kaynaklanan bazı riskleri de barındırmaktadır. Bu risklerden biri “kendine hizmet eden önyargı” riskidir. Vanleene vd.’nin (2015: 9-18) aktardığına göre Bendapudi ve Leone’un (2003) çalışmaları bu riski açıklamaya yöneliktir. Vanleene vd. bu çalışmada, vatandaşların sunumuna destek verdikleri hizmetlerin değerlendirilmesinde, kendi çabalarına yüksek derecede olumlu baktıklarından ancak, başarısızlık durumunda ise sorumluluğu karşı tarafa yükleme eğilimi gösterdiklerinden söz etmektedir. Yine Vanleene vd. tarafından aktarılan (2015: 9) Troye ve Supphellen’in (2012) çalışmalarında ise “pozitif önyargının” ele alındığı belirtilmektedir. Pozitif önyargıdan kastedilen şeyin, müşterilerin üretim yoluyla sunulan hizmetlerin çıktılarını diğer hizmetlere nazaran daha olumlu değerlendirdikleri dolayısıyla, üretim faaliyetleriyle elde edilen çıktıların, olduğundan daha yüksekmiş gibi gösterilmesidir.

Üretimin bir diğer riski, üretime katkı sağlayan ortaklar arasında, farklı bakış açılarından kaynaklı olarak sonuçlardan memnuniyetsizlik duyulması durumunda diğer katılımcıları suçlama riskidir. Bunun yanı sıra, sürece katılamayan vatandaşların sonucu etkilemesi mümkün olmayacağından üretim uygulamasından ve sonucundan memnun olmama ihtimali söz konusudur. Ayrıca, üretim sürecine katılım talep edilecek vatandaşların adil ve geniş kapsamlı olarak seçilmesi mümkün olmayacağından bir kısım vatandaşların katılımını

sınırlandırma riski ortaya çıkacaktır. Fiili katkı gerektiren üretim süreçlerine bir kısım engelli vatandaşların katılamayacak olması da dikkat edilmesi gereken noktalardan biridir (Vanleene, Verschuere ve Voets, 2015: 9).

Üretim kavramı ve uygulamalarının, akademisyenler, profesyoneller, politika yapımcılar ve toplumun önemli oranda dikkatini çekmesine rağmen, teorik ve analitik açıdan tam olarak netlik kazanmadığına yönelik eleştiriler de bulunmaktadır (Sancino ve Jacklin-Jarvis, 2016: 13). Kavramın uygulamaya yönelik ciddi zorluklar barındırdığı ifade edilmektedir. Önemli fırsatlar bulunmasına rağmen, koşulların oluşturulması açısından önemli engeller bulunduğu işaret edilmektedir. Her şeyden önce üretim, kamu hizmeti sunanlarla vatandaşlar arasındaki bir konsültasyondan ibaret olmayıp, kamu hizmeti sunan profesyoneller ve vatandaşlar arasındaki güç dengesinde ciddi bir kayma gerektirmektedir. Mevcut kurumlarla sağlanması çok güç olan, yeni esnek, yerel nitelikli bir yapılanmaya ihtiyaç vardır. Üretim, sadece bir grup gönüllünün değil herkesin karşılıklı alışverişini sağlayan yeni bir algı gerektirmektedir. Üretim, kamu hizmetlerinin dönüşümüne yönelik önemli bir kapasite barındırmaktadır. Sadece vatandaşlar açısından değil, kamu çalışanları açısından da bir dönüşüm gerektirmektedir. Kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğine de önemli katkı sunan üretim, doğru şekilde uygulamaya konulduğunda, hizmetleri doğru şekilde sunabilmek açısından hizmet sunumunda inovasyona yol açma potansiyeli taşımaktadır (Boyle ve Harris, 2009: 17, 18, 23).

Önemli riskler taşımakla birlikte, devletlere ve toplumlara birçok katkısı olan üretim kavramının dünyada hem ulusal hem de yerel düzeyde farklı uygulamalarına rastlanılmaktadır. Yerel ölçek, vatandaş katılımı bakımından daha uygun bir ortam sunmaktadır. Yerel kamu hizmetlerinin kalitesi ise ancak kullanıcıların ihtiyaç ve beklentileri ile daha uyumlu hale getirilmesiyle geliştirilebilir. Yerel halkın doğrudan katılımına imkân sağlama yöntemleri arasında üretimin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Üretim, yerel yönetişimin bir tezahürü olduğu gibi sosyal katılımın da ileri bir biçimi olarak kabul edilmektedir (Podgórnjak-Krzykacz, 2015: 165-166). Bu durum aynı zamanda kendi kendine organize olan toplumun da bir sonucudur (Barnes vd., 1999: 112).

Üretimin daha iyi anlaşılabilmesi için bazı uygulama örneklerinin incelenmesi yararlı olacaktır. Bu örneklerden biri, "Cape Town Bilgi Aktarım Programı"dır. Bu program, Cape Town'da yaşayan uygulamacılar ile Cape Town üniversitesindeki akademik personel arasında kentsel sorunlara yönelik

bilgi paylaşımı ve çözüm önerileri geliştirmeyi amaçlamaktadır (Patel vd., 2015). Hollanda'daki bir uygulamada ise üretim, kentsel kalkınma planlamasında bir strateji olarak kullanılmaktadır. Kamu görevlileri ve mahalle sakinleri, sorunları tanımlamak, planlar geliştirmek ve inovatif faaliyetler yürütmek için işbirliği yapmaktadırlar. Buradaki amaç, vatandaşların yerel ihtiyaçlarını kendilerinin katkısıyla belirlemek ve kentsel planlamada sonradan ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkları daha başta ortadan kaldırmak ve süreci hızlandırmaktır (Susskind ve Elliot, 1983: 13-15). Hollanda'da rastlanan başka bir uygulama örneği ise "3C" (Collaborative, Communities, Coproduction) metodudur. Bu metod, vatandaş ve kamu otoritelerinin planları birlikte yapması, uygulaması ve değerlendirmesi faaliyetlerini içermektedir. İlk olarak Groningen kentinde uygulanmaya başlanan 3C metoduyla, sadece hazırlık sürecinde değil tüm süreçlerde etkin bir vatandaş katılımı hedeflenmektedir. Bu metodla (i) grup kimliği, paylaşılan vizyon ve sağlam kolektif hedefler teşkil etmek suretiyle vatandaşların toplu yöneliminin güçlendirilmesi, (ii) yerel halk ve kamu otoritelerince elde edilen kazanımların aynı yöne sevk edilmesi amaçlanmaktadır (Frieling vd., 2014).

Almanya'nın Altena kentinde, Belediye Başkanı uzun süredir yayalaştırılması hedeflenen ancak çeşitli nedenlerle gecikmiş olan şehir merkezindeki bir cadde için yöre sakinlerini destek vermeye davet etmiştir. Vatandaşlar, belediye çalışanları, esnaf ve belediye meclis üyeleri projeye destek vermiş ve belediye tarafından sağlanan araç, gereç ve yapı malzemelerini kullanarak yolu sadece yayalar için kullanılabilir hale getirmişlerdir. Bugün Altena, 100.000'in üzerinde ziyaretçi almakta ve kent merkezi ile Altena Kalesi arasında yayalaştırılan bu yol bir cazibe merkezi haline gelmiştir (Schlappa, 2017).

ABD'de, Rochester (New York), Tampa (Florida), St. Luis (Missouri) yerleşim yerlerindeki kamu güvenliğinin sağlanmasında polis teşkilatı ile bireyler ve hane halkları arasındaki işbirliği bir başka üretim örneğidir. Kamu güvenliği kapsamında yapılan, vatandaşların konut güvenliği için aldıkları ilave kapı kilitleme sistemleri, alarm takılması, pencerelerin daha emniyetli hale getirilmesi, kişisel koruyucu silahlar, bekçi köpeği edinilmesi ve suç önleme gruplarına katılım sağlanması çalışmaları üretim olarak değerlendirilmektedir (Kiser ve Percy, 1980).

Georgia Üniversitesi'nde yapılan bir araştırma, kampüs güvenliğinin yaşadığı zorluklara işaret ederek, büyük çoğunluğu daha önce aile gözetiminde yaşamaya alışkın gençlerin üniversite kampüslerinde yaşamaya başladığında,

bağımsızlıklarının kısıtlandığı gerekçesiyle polis gözetimine karşı olumsuz bir algıya kapıldıklarına işaret etmektedir. Her yıl öğrencilerin yaklaşık yüzde yirmi beşinin mezun olması ve yeni öğrencilerin gelmesi, üniversitedeki güvenlik sorunlarının devam etmesine yol açmaktadır. Bu durum, kampüs güvenlik teşkilatının güvenlik sağlamak için yeni bir felsefe arayışına neden olmuştur (Toplum Destekli Güvenlik Felsefesi - *Community-Oriented Policing Philosophy*). Proje kapsamında üniversite güvenlik teşkilatı, web sitesinde, üniversitedeki topluluğun kendisine destek vermesi ve kendi emniyetleri açısından daha uygun seçimler yapması için bilgilendirme ve uyarılarda bulunmaktadır. Bu yöntem çerçevesinde yeni öğrencilere, güvenlik hizmetine verecekleri desteğin suçun önlenmesi açısından önemini açıklayan videolar gösterilmekte ve gönüllü öğrencilere eğitim verilmektedir. Georgia Üniversitesi, 2013 yılının ilk çeyreğinde, 355 öğrenciye güvenlik eğitimi vermiştir. Üniversite güvenlik teşkilatı aynı zamanda çevrimiçi olarak ve sosyal medya vasıtasıyla, suçun önlenmesine yönelik ihbarları da kabul etmektedir. Georgia Üniversitesi, suçun önlenmesine yönelik olarak "UGA Alert System" adlı bir sistem kurmuş olup, öğrenciler ve üniversite çalışanlarına yönelik çeşitli ikazlarda bulunmaktadır (Williams vd., 2016).

Hollanda Komşu Kollama (Dutch Neighbor Watches) uygulaması, mahallede komşuların birbirlerinin güvenliğini sağlamaya yönelik ortaya çıkan başka bir üretim örneğidir. Vatandaşlar bu maksatla, yerel düzeyde belediye ve polis teşkilatı ile işbirliği içinde güvenlik hizmeti sunumuna destek vermektedirler. Vatandaşlar kendi inisiyatifleri dâhilinde, çevrelerine karşı daha duyarlı olmak suretiyle elde ettikleri gözlemlerini ilgili birimlere aktararak güvenlik teşkilatına ve komşularına destek olmaktadır. Belediyeler ve güvenlik birimleri de vatandaşlara bilgilendirme eğitimleri sağlamaktadır (Eijk ve Steen, 2015). Belçika'da uygulanmakta olan komşu kollama sisteminde bazı küçük farklar bulunmasına rağmen, genel olarak komşuların birbirlerini kollayıp gözetmesi hedeflenmektedir. İzleme ve sinyalizasyon yoluyla ve sokaklardaki vatandaşların dikkatiyle güvenlik tehditlerine ilişkin bilgiler elde edilmektedir. Şüpheli bir durum tespit edildiğinde, komşu kollama sistemine dâhil olan vatandaşlar (*coproducers*) polis teşkilatı ile iletişime geçmektedirler. Sonuç olarak belediyeler, polis ve vatandaşlar, güvenliği arttırmak, sosyal kontrolü geliştirmek ve suçu önlemek amacıyla işbirliği yapmaktadır (Eijk vd., 2017: 328).

2. ÜRETİŞİM ÖRNEĞİ OLARAK TOPLUM DESTEKLİ POLİSLİK

Türkiye’de üretim kapsamında değerlendirilebilecek örneklerle rastlamak mümkündür. Bu örneklerden birisi, Antalya İl Emniyet Müdürlüğü Toplum Destekli Polislik Şube Müdürlüğü tarafından uygulanan “Komşu Kollama” ve “Keşke Demeden” adlı projelerdir.

2.1. Kamu Hizmeti Olarak Güvenlik

Kolluk, kamu düzeninin sağlanması amacıyla yürütülen bir kamu hizmeti faaliyetidir. Kamu düzeni ise kamu güvenliği, kamu huzuru ve kamu sağlığı unsurlarından oluşmaktadır. Kamu güvenliği en temel kamu hizmetlerinden olup, kişilere ya da mallara zarar verecek tehlikelerin yokluğu anlamına gelmektedir (Gözler ve Kaplan, 2014: 244-245). Güvenlik, toplumsal yaşamın huzur içinde devamı ve kamu düzeninin sağlanmasında devlet-toplum ilişkileri bakımından ayrı bir yere sahiptir.

Klasik güvenlik yaklaşımında, toplumsal hayatın belirli bir düzen içinde sürdürülmesi ve bireysel özgürlüklerin korunabilmesi amacıyla güvenlik hizmetlerinin yürütülmesi sorumluluğu devlete verilmiş ve bu görevin başka kişilere ya da kuruluşlara devredilemeyeceği (Ekinci, 2011: 61-62; Özgür ve Erciyes, 2017: 82-83) düşünülmüştür. Dolayısıyla böyle bir anlayış sonucunda iç güvenliğe ilişkin hizmetlerin sadece devletin güvenlik güçleri tarafından sunulması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Klasik güvenlik yaklaşımının bir diğer özelliği, güvenlik hizmetlerinin suçun işlenmesi sonrasında müdahale edilerek, suçun aydınlatılması ve failer hakkında gerekli hukuki işlemlerin yapılmasına odaklanan reaktif polislik çerçevesinde sunulmasıdır. Ancak toplumsal yaşamın hemen her alanında meydana gelen hızlı değişimler, güvenlik alanında farklı bakış açılarını gündeme getirmiştir. Bu değişimler polislik yaklaşımının, suçun işlenmesinden sonra değil, suç ortaya çıkmadan önce önlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla suç öncesi polisin yaptığı suçun oluşmasına yol açacak nedenlerin ortadan kaldırılmasına yönelik bu tür faaliyetler suç önleme faaliyetleri olarak kabul edilmektedir. Diğer polislik yaklaşımlarında olduğu gibi önleyici polislik yaklaşımında da halkın desteğinin ve yardımının önemli bir rolü bulunmaktadır. Önleyici polislik yaklaşımı çerçevesinde değerlendirilen Toplum Destekli Polislik (TDP) ise polislik hizmetlerinin halkın desteğiyle yürütülmesini ifade etmektedir (Aydın, 2014: 82-83).

2.2. Toplum Destekli Polislik

Amerikan polis teşkilatının önemli bir reformu olarak görülen toplum polisliği, polis teşkilatının halka bakışında bir felsefe değişikliği olarak değerlendirilmektedir. Toplum polisliği, polis teşkilatının sadece suç odaklı değil, vatandaşın güvenlik talepleri ve desteklerine karşı da duyarlı olmasını sağlayan bir uygulamadır (Kappaler ve Gaines, 2011: 3). Toplum polisliği idealinde, topluma hükmeden geleneksel polislik tarzı terk edilmektedir. Bu anlamda, polis teşkilatı, toplumdaki güç dengelerini değiştiren bir sürecin aktif katılımcısı olmaktadır. Bu uygulama, polis teşkilatının sadece suça müdahaleye karşı değil, toplumun kendi güvenlik endişelerine yönelik olarak da hizmet vermesini sağlar (Kappaler ve Gaines, 2011: 4; Grabosky, 2009: 1-2).

Yaygın olarak önemi kabul edilmesine rağmen, toplum polisliği birçok insan için, halkla ilişkiler kampanyası, yeniden programlanan yaya devriyeleri, etnik gruplarla iyi ilişkiler, basınla ilişkilerin düzenlenmesi, komşu kollama, dedektif devriyeleri ve polis memurlarının hane ziyaretleri gibi çok sayıda uygulamayı içermektedir (Bayley, 1988: 225).

Toplum polisliği, birçok ülkede farklı kavramlar altında yaklaşık 40 yıldır uygulanmaktadır. Toplum polisliği uygulamasında polis teşkilatı ve toplumun dönüşüm kapasitesi önemli rol oynamaktadır. Bu açıdan polis memurlarının kendisini vatandaş yerine, vatandaşın da kendisini polis memurunun yerine koyabilmesine ihtiyaç vardır (Innes vd., 2009: 13)

İngiltere’de toplum polisliğine ilişkin olarak Mahalle Polisliği (Neighbourhood Policing) ve Polis-Toplum Birlikteliği (Police and Communities Together) şeklinde uygulamalar görülmektedir. Polis ve toplum birlikteliği kapsamında başarılması gerekenler üçe ayrılmaktadır; (i) vatandaşların suç ve kargaşaları polis teşkilatına bildirmeye teşvik edilmesi, (ii) vatandaşların yerel öncelikleri tanımlamakta polis teşkilatına yardımcı olması, (iii) polis teşkilatının kendi faaliyetlerini “müşterilerine” (vatandaşlar) aktaracağı forumlar tesis etmesi (Innes vd., 2009: 15). İngiltere’deki mahalle polisliğinin uygulamaya konulması, 2003’te polis teşkilatının 16 biriminde uygulanan bir ampirik araştırmanın (National Reassurance Policing Programme-NRPP) sonuçlarına dayanmaktadır (Innes vd., 2009: 13). Vatandaşların polis teşkilatına desteğini sunmasının bazı faydaları vardır. Bunlar arasında belki en önemlisi; demokratik polislik uygulamalarının vatandaş nazarında, polis teşkilatına üst makamlardan sağlananın ötesinde bir meşruiyet kazandırabilmesidir (Herbert, 2009: 84).

Toplum polisliği uygulamalarının başarılı örneklerinden birisi de Avustralya'da karşımıza çıkmaktadır. Avustralya'da polis teşkilatı ile vatandaş arasında işbirliğine önem verilmektedir. Bu işbirliği, suçun önlenmesi ve azaltılmasına yönelik başarılı sonuçlar üretmektedir. Toplum destekli suç önleme stratejileri arasında Komşu Kollama, Hane Emniyeti ve Hane Destek Hizmetleri sayılmaktadır (Fleming ve O'Reilly, 2009: 71-73).

Toplum polisliği, 1990'ların sonlarından itibaren Çin'de de birkaç kentte uygulanmaya başlamıştır. Elde edilen başarılı sonuçlar doğrultusunda 2002 yılında Kamu Güvenliği Bakanlığı, toplum polisliğinin 2004 yılına kadar tüm büyük ve orta büyüklükteki kentlerde uygulamaya geçeceğini ilan etmiştir. Ardından Kamu Güvenliği Bakanlığı ve Vatandaşlık İşleri Bakanlığı, toplum polisliği uygulamasının ulusal düzeyde güçlendirilmesine yönelik bir yönetmelik yayınlamıştır (Zhong, 2009: 176, 177).

Türkiye'de Toplum Destekli Polislik (TDP), 2003 yılında AB-Türkiye Mali İşbirliği kapsamında Emniyet Genel Müdürlüğü tarafından İspanya ile işbirliği yapılarak yürütülen "Türk Polis Teşkilatının Sorumluluğunun, Verimliliğinin ve Etkinliğinin Güçlendirilmesi Twinning (Eşleştirme) Projesi"nin alt bileşenlerinden birisi olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulamanın amaçlarından bazıları şu şekilde sıralanmıştır; "Toplumun öncelikli güvenlik beklentileri ve önerilerini tespit etmek; toplumsal kesimlerle güvenlik sorunlarına yönelik toplantılar yapmak; suçtan mağdur vatandaşlara moral desteği sağlamak; eğitim çağındaki çocukların ve gençlerin suçlardan ve kötü alışkanlıklardan korunmasına yönelik çalışmalar yapmak; suç oluşumunda etkili olan unsurları belirlenmesi ve giderilmesine yönelik ilgili kişi ve kurumlarla işbirliği yapmak; halkı suçlara karşı bilinçlendirmek ve polis ile vatandaşların ilişkisini güçlendirmek; toplumdaki güvenlik kaygısının ve suç korkusunun azaltılması için çalışmalar yapmak; çeşitli etkinlikler ve projelerle TDP yaklaşımının yaygınlaştırılmasına katkı sağlamaktır" (Toplum Destekli Polislik Şube Müdürlüğü, 2018).

TDP faaliyetleri kapsamında; vatandaşlarla güvenlik hizmetlerine ilişkin sorun çözme toplantıları gerçekleştirilmekte; vatandaşların genel ve bireysel güvenliklerine ilişkin bilgilendirilmeleri amacıyla toplantılar yapılmakta; değişik materyaller kullanılarak genel güvenlik hizmetleri, suç önleme, suçtan korunma ve bireysel güvenlik önlemleri, hırsızlık, kapkaç, yankesicilik gibi suçlardan korunma yöntemleri hakkında vatandaşların farkındalıkları arttırılmaya çalışılmakta; bireysel irtibat çalışmaları gerçekleştirilmekte; eğitim kurumları ile iletişim ve koordinasyon

toplantıları yapılarak öğrenci, öğretmen ve ailelerle iletişim güçlendirilmekte; polisin insani yönünü ön plana çıkarmak ve toplumla kaynaşmasını sağlamak için sosyal etkinlikler ve sosyal yardım faaliyetleri düzenlenmekte ve suç mağdurlarına destek çalışmaları yürütülmektedir (Toplum Destekli Polislik Şube Müdürlüğü, 2018).

TDP kapsamında Antalya Emniyet Müdürlüğü tarafından iki önemli proje hayata geçirilmiştir. Bunlar; “Komşu Kollama” ve “Keşke Demeden” projeleridir.

2.3. Bir Üretim Örneği Olarak Komşu Kollama ve Keşke Demeden Projeleri

Komşu kollama uygulaması, toplumsal güvenlik alanındaki bir üretim örneğidir. Bu uygulama polis teşkilatı, vatandaşlar ve belediyelerin yaşanabilir, güvenli bir çevre oluşturma amacıyla bir araya gelmesiyle gerçekleştirilebilir. Burada odak noktası, suçun önlenmesi ve gönüllülüğün teşvik edilmesidir. Komşu kollama uygulaması, üretimin temel nitelikteki kamu hizmetlerinin sunumunda önemli bir örnek olarak görülmektedir (Eijk, 2018: 223). Başarılı bir komşu kollama programının temel unsuru, üyelerin gönüllü olarak aktif katılımının sağlanabilmesidir (Huck ve Kosfeld, 2007: 271).

Kappeler ve Gaines’e göre (1988: 527) komşu kollama (neighborhood watches) sistemi, site gözetimi ve vatandaşların çevrelerini kollaması şeklinde gerçekleşen ve toplumsal alanda suçun önlenmesine yönelik olarak polis teşkilatı tarafından kullanılan bir yöntemdir. 1970’li yıllarda ABD’de ilk örnekleri görülen komşu kollama sistemi 1983 yılında İngiltere’de de uygulanmaya başlamıştır. Komşu kollama sistemi içinde yer alan faaliyetler toplum gözetimi, hane gözetimi, apartman gözetimi ve site gözetimi gibi değişik uygulamaları kapsamaktadır (Bennett, 1988: 241-242).

Hollanda’da 1980’lerde uygulamaya konulan komşu kollama sistemi, hükümetin ve polis teşkilatının, güvenlik meseleleri ve yaşam kalitesinin yükseltilmesine vatandaşların katılmasını teşvik etmesiyle ortaya çıkmış ve yoğun ilgi görmüştür (Lub, 2018: 4). 1970’lerden sonra Anglo-Sakson ülkelerinde yapılan araştırmalar, özellikle ABD ve İngiltere’deki komşu kollama uygulamalarının suç oranlarını önemli oranda azalttığını göstermiştir (Lub, 2018: 16).

Türkiye’de Antalya Emniyet Müdürlüğü Toplum Destekli Polislik Şube Müdürlüğü tarafından 2006 yılında başlatılan Komşu Kollama Projesi, 2018 yılına kadar sürdürülmüştür. Proje hakkındaki veriler Antalya Emniyet Müdürlüğü

ile yapılan yazışma sonucunda elde edilmiştir. Bu bilgilere göre Komşu Kollama Projesi'nin yaklaşık maliyeti 150.000 TL olarak belirtilmiştir. Projenin amaçları; "polisin yanı sıra vatandaşın da çevresinde olup bitenlere karşı daha duyarlı olmasını sağlamak; toplumda bireyler üzerindeki güvenlik duygusunun geliştirilmesi ve olası riskler hakkında toplumun bilgilendirilerek algılanan suç korkusunun azaltılmasını sağlamak; il genelinde daha huzurlu ve güvenli bir yaşam ortamı temin edilmesine katkı sağlama" şeklinde sıralanmıştır (Antalya Emniyet Müdürlüğü, 2018).

Proje kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler: "Merkez ilçelerde görevli mahalle polisleri tarafından vatandaşları/hane/ikamet sahiplerini bilgilendirmek amacıyla 'hırsızlık' suçlarına karşı duyarlı olunması, güvenlik tedbirlerinin alınması gibi konularda bilinçlendirmek için sitelerde, apartmanlarda, mahallelerde toplantılar düzenlenmesi; alanda/mahallerde/toplantılarda broşür, afiş, şaka makbuzu, sticker dağıtılarak bilgilendirmeler yapılması; yapılan bilinçlendirmeler ile topluca yaşanan alanlarda komşuların birbirlerine sahip çıkarak, duyarlı olmalarının sağlanması; mahalle, alan, site gibi vatandaşların toplu bulunduğu yerlerde bilgilendirme toplantıları (bilgilendirme sunumları) yapılması; broşür, afiş, sticker, reklam panosu (billboard) çalışmaları yapılması; basın ve vatandaşların bilgilendirilmesi (TV programları, röportaj, yapılan çalışmaların anlatılması); suçlara yönelik tedbir alınmasının sağlanması ve toplumsal duyarlılığın artırılması; site güvenlik tedbirlerinin (site kapılarının kilitli tutulması, kamera, tel örgü, ışıklandırma vb.) alınmasıdır" (Antalya Emniyet Müdürlüğü, 2018).

Proje kapsamında 206.966 haneye ve 916.626 vatandaşa ulaşılarak projenin tanıtımı ve gerekli tedbirlerin alınması konusunda bilgilendirme yapılmıştır. Proje kapsamında, mahalle toplantıları, site ve apartman toplantıları, STK ve tüm kamu kurum ve kuruluşları ile toplantılar, ayak izi uygulaması, zil uygulaması, görünmez kalem uygulaması, site-apartman risk analizleri ile afiş, sticker ve broşür çalışmaları yapılmıştır. Projeye, Akdeniz Üniversitesi, Belediyeler, Muhtarlar, STK'lar ve tüm kamu kurum kuruluşların destek verdiği (Antalya Emniyet Müdürlüğü, 2018) ifade edilmiştir.

Projede geri dönüşlerle ilgili net bir istatistik tutulmamakla birlikte, il merkezinde suç oranlarındaki değişimler, yazılı/sözlü yüz yüze yapılan bildirimler, yapılan eleştiri, yorum, öneri ve iyileştirmeler ile vatandaşın projeye destek verdiği, sorunların çözümüne katkı sağlamaya çalıştıkları belirtilmiştir. Proje süresince uygulamaya dâhil olan sitelerde ve apartmanlarda yaşayan vatandaşların duyarlılığının arttığı, apartman giriş kapılarının kapalı tutulmaya başlandığından

(Antalya Emniyet Müdürlüğü, 2018) söz edilmiştir. Alınan tedbirler sonucunda suç oranlarında da düşüş gözlenmiştir (Komşu Kollama Projesi, 2018).

Proje 2007 yılında Aspendos Rotary Kulübü Meslek Hizmet Ödülü ile 2008 yılında ANSİAD tarafından verilen Kamuda İnovatif Hizmet Ödülünü almıştır. 2009 yılında İçişleri Bakanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı'nca Mülki ve Yerel Yönetimlerde yeni Fikirler ve Örnek Uygulamalarda kamu hizmetlerini Geliştirme ve İyileştirme alanında Örnek Proje seçilmiştir. Ayrıca proje Türkiye geneline yayılarak birçok ilde örnek olarak uygulanmaya başlamıştır. Bu kapsamda 2018 yılında yine Antalya Emniyet Müdürlüğü Toplum Destekli Polislik Şube Müdürlüğünün koordine ettiği Asayiş Şube Müdürlüğünün desteklediği, hırsızlık suçları ile etkin mücadele kapsamında 11 Nisan 2018 tarihinde "Keşke Demeden" adlı yeni bir proje başlatılmıştır (Antalya Emniyet Müdürlüğü, 2018).

Projeye ilişkin olarak Antalya Emniyet Müdürlüğünden elde edilen bilgiler doğrultusunda, "Toplum Destekli Polislik Şube Müdürlüğüne bağlı ekiplerin alanda, mahallelerde, iş yerlerinde, pazar yerlerinde, alışveriş merkezlerinde, belediye otobüsleri, tramvay, toplu taşıma araçlarında vatandaşları, yöneticileri, çalışanları bilgilendirme çalışmaları yürüttükleri ifade edilmiştir. Ağustos 2018 itibarıyla iş yerlerine, kamu binalarına ve toplu taşıma araçlarına 700 afiş asılmış, 2000 anket broşür dağıtılmış, 1000 adet sticker kapı/bina/bankamatiklere yapıştırılmış, 7200 vatandaşla yüz yüze bilgilendirme görüşmeleri yapılmıştır. Belediye Başkanlarına ve kamu/özel kurum kuruluşlara destek ziyaretleri yapılmış, merkez ilçe muhtarlarına özel kamera sistemleri, çelik kapı ve PVC kapı/kilit sistemleri ile ilgili bilgilendirme sunumları düzenlenmiş, mahallelerde vatandaşlarla bilgilendirme toplantıları yapılmıştır. Yaklaşık 80 iş yeri ve siteye kamera takılması için önerilerde bulunulmuş, gerekli güvenlik tedbirlerini alan vatandaş/iş yerlerine plaket verilmesi ve topluca yemek verilmesi planlanmıştır. Proje kapsamında 400 iş yeri/bina/sitenin kamera takılması hedeflenmiştir" (Antalya Emniyet Müdürlüğü, 2018).

Vatandaşları görsel açıdan bilgilendirmek ve hırsızlık suçları ile etkin bir şekilde mücadele edebilmek için Büyükşehir Belediye Başkanlığı ile işbirliği içerisinde çeşitli noktalarda bulunan 17 adet reklam panosuna "Keşke Demeden" projesi afişleri asılmıştır. TDP Şube Müdürlüğüne bağlı ekipler afişlerin önünde bilgilendirmeler yapmış, broşürler dağıtmış ve vatandaşlarla görüşmeler gerçekleştirmiştir. Ayrıca, Muratpaşa, Konyaaltı ve Kepez ilçelerindeki muhtarlara özel bir kamera şirketi tarafından, kamera sistemleri, çelik kapı ve PVC kapı/kilit sistemleri ile ilgili bilgilendirmeler yapılmıştır (Antalya Emniyet Müdürlüğü, 2018).

“Keşke Demeden” Proje grubu tarafından gerçekleştirilen diğer faaliyetler ise şunlardır (Keşke Demeden Projesi, 2018):

- 45.000 adet broşür, 6.000 adet afiş, 5.000 adet sticker hazırlanarak yerel imkânlarla bastırılmış ve büyük kısmı dağıtılmış,
- 2.426 iş yeri, AVM, taksi durağı ve diğer ticari işletme sahipleri, çalışanları ve müşterileri ile görüşülmüş, proje ve güvenlik tedbirleri konusunda bilgilendirme yapılmış,
- 451 apartman, site, hane ve ikametgâh ziyaret edilerek hane sakinleri proje ve güvenlik tedbirleri konusunda bilgilendirme yapılmış,
- 180 kamu kurum ve kuruluşu ziyaret edilerek çalışanlar proje ve güvenlik tedbirleri konusunda bilgilendirilmiş,
- 50 okul/eğitim kurumu/sosyal hizmet alanı ziyaret edilerek çalışanlar, öğrenciler ve öğretmenler proje ve güvenlik tedbirleri konusunda bilgilendirilmiş,
- 45 adet işletme, kurum, kuruluş ve haneye güvenlik kamera sistemi,
- 1 adet işletmeye alarm sistemi kurulması sağlanmış,
- 16 adet işletme, kurum, kuruluş ve hane güvenlik kamera sistemlerini güncellemiş ve ilave kamera kurulumu sağlanmış,
- 145 adet iş yeri ve hane kamera sistemi kurma sözü vererek kurulum çalışmaları başlatılmış,
- Proje kapsamında kamu/özel kurum/kuruluş/belediye vd. üst düzey 10 ziyaret yapılmış, ilçe muhtarlıkları dâhil 15 toplantı düzenlenmiş, toplumsal duyarlılığı arttırmak amacıyla biri işitme engelliler diğeri vatandaşların katılımıyla 2 adet video klip hazırlanmış,
- Büyükşehir Belediyesine ait 17 reklam panosu 1 hafta süre ile görsel bilgilendirme afişi olarak kullanılmış,
- Yaklaşık 40.000 kişi ile mahalle, park, fuar, stant, etkinlik, toplantı gibi alanlarda yüz yüze görüşmeler yapılmış,
- Esnaf ve Sanatkarlar Odasına bağlı oda başkanlıklarının sosyal medya hesapları/internet sitelerinde proje bilgilendirmelerinin yayınlanması amacıyla görüşmeler yapılmış,

- Kapalı/açık semt pazarlarına kamera sistemi kurulması, hırsızlık suçlarına karşı bilinçlendirme panolarının oluşturulması için destek sağlanmıştır.

Her iki projenin de üretim açısından güvenlik alanındaki uygulama örnekleri olduğu görülmektedir. Özellikle güvenlik gibi toplumun genelini ilgilendiren önemli bir kamu hizmetinin sunumuna vatandaşın gönüllü katılımı ve desteği ile toplumsal huzurun geliştirilmesi yönündeki çabalar, Türkiye’de her ne kadar adı yeni konulmuş olsa da çok sayıda üretim faaliyetinin varlığına işaret etmektedir.

SONUÇ

Kamu harcamalarını azaltmak, vatandaşları bilinçlendirmek ve sosyal kaynaşmayı güçlendirmek gibi faydaları bulunan üretim, vatandaşlar, işletmeler, sivil toplum kuruluşları ve kamu kuruluşlarının birlikte çalışabilecekleri bir model ortaya koymaktadır. Üretim ile sorunun paydaşları kamu hizmetlerinin planlanması, sunulması veya değerlendirilmesi süreçlerine katılabilmektedirler. Avrupa’da oldukça yaygın olarak kullanılan üretim uygulamalarının önemi dünyanın diğer ülkelerinde de gün geçtikçe artmaktadır.

Çalışma kapsamında incelenen Komşu Kollama ve Keşke Demeden projeleri, güvenlik hizmetlerinden beklenen başarının sağlanması amacıyla vatandaşların hizmet sunum sürecine dâhil olmasını sağlayan iki önemli üretim uygulamasıdır. Her iki projede de vatandaşların, çevrelerinde güvenliği tehdit eden durumları gönüllük esasına dayalı olarak polis merkezlerine bildirmeleri, kendi yaşam alanlarında bireysel güvenlik tedbirlerini almaları, bilgilendirme toplantılarına katılarak ihtiyaç halinde polislere nasıl destek sağlayacaklarını öğrenmeleri güvenlik hizmetlerinin üretim yoluyla sunulmasına örnek teşkil etmektedir. Proje kapsamında yer alan sitelerde ve apartmanlarda yaşayan vatandaşların duyarlılığının artması ve apartman giriş kapılarının kapalı tutulmaya başlanması gelecekte yaşanabilecek suç olayları üzerinde caydırıcı bir etki yaratabilecektir.

Üretime ilişkin bu tür örneklerin çoğalması ve kamu hizmetleri içindeki payının yükselmesi ile birlikte halkın farkındalık ve kamusal hizmetlere ilişkin duyarlılık düzeyleri yükselecektir. Bu sayede devlet ve toplum arasındaki bağlar güçlenecek, vatandaşların devlete olan güveni artacak, kamu hizmetlerinin etkinlik ve verimliliği yükselirken devletin hizmet maliyetlerinde azalmalar görülebilecektir.

KAYNAKÇA

- Aydın, A. H. (2014), "Suç Önlemenin Önemi ve Etkisi", KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 16 (Özel Sayı I), 82-84.
- Alford, J. (2009), Engaging Public Sector Clients, Palgrave Macmillan, New York.
- Alford, J. (2014), "The Multiple Facets of Co-Production: Building on the Work of Elinor Ostrom", Public Management Review, 16(3), 299-316.
- Barnes, M., Harrison, S., Mort, M., Shardlow, P. ve Wistow, G. (1999), "The New Management of Community Care: User Groups, Citizenship and Co-Production", The New Management of British Local Governance, (ss. 112-127), Gerry Stoker (Der.), Macmillan Press Ltd., Hampshire/ London.
- Bayley, D. H. (1988), Community Policing: A Report from the Devil's Advocate. J. Greene, ve S. Mastrofski içinde, Community Policing: Rhetoric or Reality (s. 225-238). New York: Praeger.
- Bendapudi, N. ve Leone, R. P. (2003), Psychological Implications of Customer Participation in Coproduction, Journal of Marketing, 67(1), 14-28.
- Bovaird, T., Loeffler, E., Ryzin, G. G. ve Parrado, S. (2014), "User and Community Coproduction of Public Services: What Influences Citizens to Coproduce?", Public Administration and the Modern State (pp. 109-124), J. D. Eberhard Bohne (Der), Palgrave Macmillan, New York.
- Boyle, D., ve Harris, M. (2009), The Challenge of Co-production. London, United Kingdom: NESTA.
- Brudney, J. L. ve England, R. E. (1983), "Toward a Definition of the Coproduction Concept", Public Administration Review, 43(1), 59-65.
- Eijk, C. V. ve Steen, T. (2015), "Why Engage in Co-Production of Public Services? Mixing Theory and Empirical Evidence", International Review of Administrative Sciences, 82(1), 28-46.
- Eijk, C., Steen, T. ve Verschuere, B. (2017), "Co-Producing Safety in the Local Community: A Q Methodology Study on the Incentives of Belgian and Dutch Members of Neighborhood Watch Schemes", Local Government Studies, 43(3), 323-343.
- Ekinci, S. (2011), Devletin Dönüşümünün Güvenlik Alanına Yansıması: Türkiye'de Güvenlik Yönetimi, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Yönetim Bilimleri Anabilim Dalı, Ankara.

- Frieling, M. A., Lindenberg, S. M. ve Stokman, F. N. (2014), "Collaborative Communities Through Coproduction: Two Case Studies", *American Review of Public Administration*, 44(1), 35-58.
- Gözler, K. ve Kaplan, G. (2014), *İdare Hukukuna Giriş*, Ekin Basın Yayın, Bursa.
- Grabosky, P. (2009), *Community Policing, East and West, North and South*. P. Grabosky içinde, *Community Policing and Peacekeeping* (s. 1-12). Boca Raton, Florida: CRC Press (Taylor ve Francis Group).
- Herbert, S. (2009), *Community Policing and Accountability*. P. Grabosky içinde, *Community Policing and Peacekeeping* (s. 81-94). Boca Raton, Florida: CRC Press (Taylor & Francis Group).
- Hunter, S. ve Ritchie, P. (2007), *Co-Production and Personalization in Social Care*. Jessica Kingsley Publishers, London.
- Innes, M., Abbott, L., Lowe, T. ve Roberts, C. (2009), *Seing Like a Citizen: Field Experiments in Community Intelligence-Led Policing*. P. Grabosky içinde, *Community Policing and Peacekeeping* (s. 13-32). Boca Raton, Florida: CRC Press (Taylor & Francis Group).
- Kappaler, V. E. ve Gaines, L. K. (2011), *Community Policing: A Contemporary Perspective*, 6th Edition. Waltham, MA: Anderson Publishing (Elsevier).
- Keşke Demeden Projesi (2018), *Antalya Emniyet Müdürlüğü Toplum Destekli Polislik Şube Müdürlüğü*, <http://www.antalya.pol.tr/Haberler/Sayfalar/Keske-Demeden-Projesi-Faaliyetlerimiz-Devam-Ediyor.aspx>, (Erişim Tarihi: 19.08.2018).
- Kiser, L. L. ve Percy, S. L. (1980), "The Concept of Coproduction and Its Implications for Public Service Delivery". Paper Presented in the Workshop in Political Theory and Policy Analysis, Annual Meetings of the American Society for Public Administration, San Francisco.
- Komşu Kollama Projesi (2018), *Antalya Emniyet Müdürlüğü Toplum Destekli Polislik Şube Müdürlüğü*, <http://www.antalya.pol.tr/tdp/sayfalar/komsu-kollama-projesi.aspx>, (Erişim Tarihi: (09.06.2018).
- Levine, C. H. (1984), "Citizenship and Service Delivery: The Promise of Coproduction", *Public Administration Review*, 44(Special Issue), 178-189.

- Löffler, E., Parrado, S., Bovaird, T., ve Ryzin, G. V. (2008), "If You Want to go Fast, Walk Alone. If You Want To Go Far, Walk Together: Citizens and the Co-Production of Public Services", http://www.govint.org/fileadmin/user_upload/publications/Coproduction_Citizen_Survey_2008.pdf (Erişim Tarihi: 14.08.2018).
- Löffler, E. (2018), "Why Co-Production is an Important Topic for Local Government", http://www.govint.org/fileadmin/user_upload/publications/coproduction_why_it_is_important.pdf , (Erişim Tarihi: 08.07.2018).
- Lub, V. (2018), *Neighborhood Watch in A Digital Age*. Rotterdam: Palgrave Macmillan.
- Ostrom, E., Parks, R. B., Whitaker, G. P. ve Percy, S. L. (1978), "The Public Service Production Process: A Framework for Analyzing Police Services", *Policy Studies Journal*, 7(1), 381-389.
- Ostrom, E. (1996), "Crossing The Great Divide: Coproduction, Synergy, and Development", *World Development*, 24(6), 1073-1087.
- Özgür, E., ve Erciyes, E. (2017), "Kamu Yönetiminde Yaşanan Dönüşümlerin İç Güvenlik Sektörüne Yansımaları", *Güvenlik Bilimleri Dergisi*, Mayıs 2017, 6 (1), 79 – 109.
- Patel, Z., Greyling, S., Parnell, S., ve Pirie, G. (2015), *Coproduction Urban Knowledge: Experimenting with Alternative to Best Practice for Cape Town, South Africa*, *International Development Planning Review*, 37(2), 187-203.
- Pestoff, V. (2006), "Citizens and Coproduction of Welfare Services: Childcare in Eight European Countries", *Public Management Review*, 8(4), 503-519.
- Podgórnjak-Krzykacz, A. (2015), "Co-Production for Local Public Services – A Case Study of the Cooperative Hallenbad Nörten-Hardenberg Eg", *Zarzdzanie Publiczne*, 2(30), 165–176.
- Ryan, B. (2012). "Co-Production: Option or Obligation?", *Australian Journal of Public Administration*, 71 (3), 314-324.
- Sancino A., ve Jacklin-Jarvis C. (2016) *Co-production and Inter-Organisational Collaboration in the Provision of Public Services: A Critical Discussion*, İçinde: Fugini M., Bracci E., Sicilia M. (Edt.) *Co-production in the Public Sector*, Springer Briefs in Applied Sciences and Technology, Springer, Cham, (13-26).

- Schlappa, H. (2017), "Coproducting the Cities of Tomorrow: Fostering Collaborative Action to Tackle Decline in Europe's Shrinking Cities", *European Urban and Regional Studies*, 24(2), 162-174.
- Shahana, R. (2018), "Practical Approaches to Co-Production", <http://www.communitylivingbc.ca/wp-content/uploads/Practical-approaches-to-co-production.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.07.2018).
- Susskind, L. ve Elliot, M. (1983), *Paternalism, Conflict and Coproduction*, Springer Science+ Business Media LLC, New York.
- TDK (2011), *Türkçe Sözlük* (11. Baskı), Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara.
- Toplum Destekli Polislik Şube Müdürlüğü. (2018), T.C. İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü Asayiş Dairesi Başkanlığı: <http://www.asayis.pol.tr/sayfalar/tdp.aspx>, (Erişim Tarihi: 16.08.2018).
- Tu, X. (2015), "Empowering Citizens in Public Services: A Systematic Review of Co-Production Cases", 2015 IRSPM Conference, University of Birmingham, March 30th – April 1st, (pp. 1-18). Birmingham, UK.
- Vanleene, D., Verschuere, B. ve Voets, J. (2015), "Benefits and Risks of Co-Production: A Preliminary Literature Review. Paper Presented at the IIAS Workshop on Coproduction, Nijmegen/Netherlands, Retrieved from <https://biblio.ugent.be/publication/6909634>, (Erişim Tarihi: 20.06.2018).
- Whitaker, G. P. (1980), "Coproduction: Citizen Participation in Service Delivery", *Public Administration Review*, 40, 240-246.
- Williams, B. N., LePere-Schloop, M., Silk, P. D. ve Hebdon, A. (2016), "The Coproduction of Campus Safety and Security: A Case Study at the University of Georgia", *International Review of Administrative Sciences*, 82(1), 110-130.
- Zhong, L. Y. (2009), *Community Policing in China: A New Era of Mass Line Policing*. P. Grabosky içinde, *Community Policing and Peacekeeping* (s. 169-186). Boca Raton, Florida: CRC Press (Taylor & Francis Group).

FINANSAL PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİ İLE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM İLİŞKİSİ – BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

RELATIONSHIP BETWEEN FINANCIAL PERFORMANCE EVALUATION AND INDEPENDENT EXTERNAL AUDIT – A RESEARCH ON INDEPENDENT AUDITORS

Aykut ANIÇ*

ÖZ

Ekonomik faaliyetlerin karmaşıklaşması ve finansal araçların çeşitlenmesi firmaların finansal yapısının anlaşılmasını zorlaştırmıştır. Bunun sonucunda bağımsız dış denetime olan ihtiyaç artmış ve denetim daha önemli hale gelmiştir.

Bağımsız denetimin uluslararası standartlarla uyumlu olarak gerçekleştirilmesi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kapsamda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları yayımlanmaktadır. İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi başlıklı 315 sayılı Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ile denetçiye işletme ve çevresini tanıma yükümlülüğü getirilmiş bu kapsamda işletmenin finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi denetçinin kanaat getirmesi gerekli alanlar arasında sayılmıştır.

Çalışmada finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesinin bağımsız dış denetim bakımından önemi bağımsız denetçiler üzerinden yapılan bir anket çalışması üzerinden incelenmiştir. Anket sonuçları değerlendirildiğinde bağımsız denetçilerin finansal performans konusuna verdikleri önem ortaya konmuştur. Ayrıca sorumlu bağımsız denetçiler ile bağımsız denetçiler arasında bazı önermelere atfedilen önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Performans, Bağımsız Dış Denetim, Performans Değerlendirme, Önemli Yanlılık, İşletmenin Sürekliliği.

ABSTRACT

Complexification of business activities and diversification of financial instruments have made it difficult to understand the financial situations of firms. As a result, the need for independent external audits has increased and independent audit has become more important.

* Yüksek Lisans Öğrencisi, Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe Anabilim Dalı, aykutanic@gmail.com, Orcid: 0000-0001-8984-184X

Conducting independent auditing in compliance with international standards is regulated by the Turkish Commercial Code No.6102. In this context, Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) publishes the Auditing Standards of Turkey, which are consistent with the international standards. The Independent Standards on Auditing (ISA) 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment imposes obligations on the auditor for understanding the entity and its environment, and within this framework, financial performance assessment is defined as a subject on which auditors have to form an opinion.

In this study, importance of financial performance assessment in terms of independent audit is examined through a survey conducted with independent auditors. The results of the study prove the importance of financial performance assessment in terms of independent auditing, and reveal statistical differences between auditors and cap auditors in relation to some propositions.

Keywords: Financial Performance, Independent External Audit, Performance Assessment, Material Misstatement, Continuity of Entities.

GİRİŞ

İşletmelerin gelişen ve değişimi gerektiren ekonomik koşullar nedeniyle giderek büyümesi beraberinde doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Bu ihtiyacın artması bağımsız dış denetim uygulamalarının da daha fazla önem kazanmasına neden olmuştur (Dönmez ve Ersoy, 2006: 69).

Ekonomik faaliyetlerin karmaşıklaşması ve finansal araçların çeşitlenmesi firmaların finansal yapısının anlaşılmasını zorlaştırmıştır. Yatırımcıların tamamının finansal raporlarda yer alan bilgileri denetleme imkânı olmadığından bu işi firmadan bağımsız yapıların yapması ve başta yatırımcılar olmak üzere kamuoyu ile paylaşması bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile denetime tabi anonim şirketler ile şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KKGK) yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetleneceği düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme gerek denetim kapsamına giren firmalar gerek uluslararası denetim standartlarına tabiiyet gibi hususlar bakımından önemli bir değişime yol açmıştır.

İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi başlıklı 315 sayılı Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ile denetçiye işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanıma

yükümlülüğü getirilmiş bu kapsamda işletmenin finansal performans ölçümü ve gözden geçirmesi denetçinin kanaat getirmesi gerekli alanlar arasında sayılmıştır.

Performans genel olarak hedeflere ulaşma düzeyi üzerinden değerlendirilmekte olup işletmenin başta kar durumu olmak üzere mali yapısına ilişkin hedefler ile gerçekleşenler arasındaki ilişkinin ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin finansal performansının ölçümü olarak bağımsız denetim faaliyetinde göz önünde bulundurulmalıdır. Diğer taraftan işletmenin finansal performansı BDS'lerde düzenlenen işletmenin sürekliliği, hilelerin ortaya çıkarılması, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, muhasebe politikalarının doğrulanması ile iç kontrolün etkinliği gibi diğer konularda da denetçinin doğru kanaate varmasında önemli rol oynayacak niteliktedir.

Bu bakımdan gerek denetimin başlıca amacı olan önemli yanlışlık riskinin tespitinde doğrudan mevzuatta göz önünde bulundurulması gereken hususlar arasında sayılması gerek denetçinin kanaatinin doğru yönde oluşması için önemli katkı sağlaması böylece denetimin etkin bir şekilde yerine getirilmesi açısından işletmenin performans ölçümü ve değerlendirmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda işletmenin finansal performansının bağımsız denetim bakımından önem düzeyini ortaya koymak üzere KGK'ya kayıtlı en fazla bağımsız denetim kuruluşu ve buna bağlı olarak bağımsız denetçinin bulunduğu Ankara ve İstanbul illerinde bir bağımsız denetim kuruluşuna bağlı olarak görev yapmakta olan bağımsız denetçilere yönelik anket uygulanmıştır. Anket ile bağımsız denetçilerin işletmenin finansal performans ölçümüne ne düzeyde önem verdikleri frekans dağılımı üzerinden ortaya konulmuş ayrıca sorumlu denetçiler ile denetçiler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır.

1. LİTERATÜR TARAMASI VE ARAŞTIRMA KONUSUNUN BELİRLENMESİ

Literatürde başta anket yoluyla olmak üzere bağımsız denetçilerin değerlendirmelerini almaya yönelik çokça çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar arasında genel olarak bağımsız denetim hakkındaki değerlendirmeler ile (Uluslararası, 2012; Ersoy ve Dönmez, 2012; Dölen, 2015; Demir vd., 2016) bağımsız denetim beklenti boşluğu (Davidson, 1975; Porter, 1993; Monroe, 1994; Senal, 2013; Köse ve Erdoğan, 2015), bağımsız denetim kalitesi (Acar vd., 2011; Esendemirli, 2013; Erdoğan ve Azgın, 2019) ve denetim komitesinin rolü ve etkisi

(Dezoort vd., 2003; Lin vd., 2006; Kandemir ve Akbulut, 2013) gibi konular öne çıkmaktadır.

Diğer taraftan finansal performans, performansın ölçümü ve değerlendirilmesi üzerine yapılmış çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Ankara Üniversitesi Elektronik Kütüphanesi üzerinden çalışmanın özet ve konu kısmında finansal performans ifadesi yer alan çalışmalar taranmış ve 81.015 sonuç dönmüştür. Literatür taramasının kapsamı, finansal performans ve denetim bağlamında daraltılmak istenmiş ve konusu denetim, özetinde finansal performans ifadeleri geçen çalışmalar taranmış ve 173 sonuç dönmüştür. Ayrımı göstermek adına konusu finansal performans olup özetinde denetim ifadesi geçen çalışmalar tarandığında ise 1.034 sonuç dönmüştür. Bu durum bağımsız denetimi konu alan çalışmalarda finansal performans ilişkisinin daha az kurulduğu şeklinde değerlendirilmiştir. Söz konusu çalışmalar incelendiğinde finansal performans ile bağımsız denetim ilişkisinin doğrudan yalnızca denetim kalitesinin işletmenin finansal performansı üzerindeki etkisi üzerinden incelendiği tespit edilmiştir. Bu konuda 1981 yılında DeAngelo tarafından yapılan çalışma ilk olma özelliği göstermekte olup söz konusu alan gerek finansal performansın gerek denetimin kalitesinin belirlenmesine ilişkin çok sayıda etken bulunması nedeniyle farklı yöntemler kullanılarak çokça incelenmiştir. Türkiye’de yapılan son çalışma (Cengiz vd., 2017) konuya ilişkin literatür hakkında da detaylı bilgiler içermektedir. Ancak bu çalışmalarda denetimin kalitesi bağımsız değişken, finansal performans ise bağımlı değişken olarak alınmış iki değişken arasındaki nedensellik incelenmiş olup finansal performansa ilişkin bilgilerin bağımsız denetime etkisi araştırılmamıştır.

Finansal performans ile bağımsız denetim ilişkisinin kurulduğu bir diğer alan kazanç yönetimidir. Kazanç yönetimi genel olarak yöneticilerin ilgili tarafları yanlış yönlendirmek üzere raporlama yöntemleri, muhasebe politikası seçimleri, tahminler ve açıklamalar üzerinden başvurduğu yöntemler olarak kabul edilmekte olup finansal performans üzerinden getiri elde edilmesi yahut ilgili tarafların işletme hakkındaki görüşlerini olumlu yönde etkilemek için başvurulmaktadır (Healy ve Wahlen, 1999: 368, Inaam ve Khamoussi, 2016: 182). Kazanç yönetimi ile finansal performans arasında ilişki bulunup bulunmadığı ve varsa ilişkinin yönünün tespit edilmesi konusunda çalışmalar bulunmaktadır (Karacaer ve Özek, 2010; Inaam ve Khamoussi, 2016; Huguet ve Gandia, 2016; Kaya ve Yazan, 2017). Bu konudaki çalışmaların odak noktasını şirket yöneticilerinin kendi çıkarları için finansal tablolarda yer alan bilgileri değiştirme eğilimleri ve bunların

önlenmesi/azaltılması veya tespit edilmesi oluşturmakta olup finansal performansın bağımsız denetim bakımından önemine dar bir açıdan yaklaşmaktadırlar. Ancak bu çalışmalar dar bir çerçeveden de olsa finansal performansın bağımsız denetim açısından önemini ortaya koyması bakımından önemli görülmektedir.

2. ARAŞTIRMA KONUSU VE YÖNTEMİ

315 sayılı BDS’de finansal performansın ölçümü ve değerlendirilmesinin, işletmenin performansını artırmak bakımından olumlu katkıda bulunabileceği gibi finansal tablolarda hile yapılması gibi olumsuz etkide de bulunabileceği ifade edilerek performansa ilişkin kanaat edinilmesinin önemli yanlışlık riskini artıran yönetim faaliyetleri ile sonuçlanıp sonuçlanmadığını değerlendirmek bakımından denetçiye yardımcı olacağı belirtilmiştir. İşletmenin endüstrideki diğer firmalarla karşılaştırıldığında işletme büyüklüğünün veya karlılığının olağan dışı ve hızlı şekilde artmasının finansal tablolarda yanlışlık bulunabileceği konusunda denetçi için işaret olacağı örnek olarak verilmiştir.

315 sayılı BDS’de işletmenin finansal performans ölçümüne yer verilmiş olmasına rağmen söz konusu bilginin bağımsız denetim bakımından önemini ortaya koyan bir çalışma bulunmamaktadır. BDS 200’de denetimin amacı hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak olarak tanımlanmıştır. Finansal performans her ne kadar farklı göstergeler üzerinden de ifade edilmeye çalışılsa da genel anlamda kar/zarar olarak kabul görmekte olup finansal tablo kullanıcılarının en öncelikli dikkat ettiği konudur. Bu çerçevede finansal performans ölçümünün ve değerlendirmesinin bu kapsamda finansal performansın tanım ve kapsamının incelenerek bağımsız denetim bakımından öneminin ortaya konması faydalı görülmektedir.

Araştırma kapsamında bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde yer alan finansal performans ölçümüne, bağımsız denetçiler tarafından ne düzeyde önem atfedildiği incelenmiş ek olarak sorumlu denetçiler ile denetçiler arasında konuya yaklaşım bakımından istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu kapsamda yapılan literatür taramasında daha önce yapılmış bir çalışmaya rastlanılmamış olup duruma uygun olarak ortaya çıkarıcı / keşfedici nitelikte bir araştırma tasarımı yapılmıştır (Sekaran ve Bougie, 2016: 43) .

3. HUKUKİ DAYANAK

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu 1957 yılından itibaren yürürlüğe girmek üzere 29/6/1956 tarihinde kabul edilmiş ve yeni Türk Ticaret Kanunu kabul edilinceye kadar yürürlükte kalmıştır. Eski TTK'nın yürürlükte kaldığı süre incelediğinde ulusal ve uluslararası düzeyde ticari hayatı derinden etkileyecek çok önemli değişiklikler olduğu görülmektedir. Özetle, ithal ikameci yapının yerini, dışa açık ekonomi yaklaşımı almış, önemli ekonomik krizler yaşanmış, AB'ye üyelik bakımından gümrük birliğine dahil olunmuş ve adaylık aşamasına geçilmesiyle birlikte uyum süreci yürütülmüş ayrıca küreselleşme tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de iş hacmini ve iş yapma biçimlerini önemli ölçüde değiştirmiştir. Yeni TTK'nın genel gerekçesinde de bu hususlara değinilmiş ve güncelleme ihtiyacı ortaya koyulmuştur.

6102 sayılı yeni TTK 1/07/2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere kabul edilmiştir. Yeni TTK ile anonim şirketlerin denetiminde denetçinin Türkiye Denetim Standartları uyarınca denetim yapacağı hükme bağlanmıştır. Yeni TTK'nın anonim şirket başlıklı dördüncü kısmının üçüncü bölümü de münhasıran denetlemeye ayrılmıştır. Kanun'un 397'nci maddesinde Bakanlar Kurulunca denetime tabi olacak şirketlerin belirleneceği, bu anonim şirket ve şirketler topluluğunun KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde denetleneceği düzenlenmiştir. Ayrıca yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtip yansıtmadığının da denetim kapsamında olduğu belirtilmiştir. Aynı maddede denetime tabi olduğu halde denetlenmeyen finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olacağına ilişkin hüküm de bulunmaktadır.

Yeni TTK'nın 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olacak şirketler, Bakanlar Kurulu tarafından 2012/4213 sayılı Karar ile belirlenmiş olup son güncelleme 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla (BKK) yapılmıştır. Bu kapsamda temel olarak üç kıstas belirlemiş buna ek olarak Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK), 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) düzenleme ve denetimine tabi şirketler ile bazı faaliyet alanlarında faaliyet gösteren belirli şirketler kapsama dâhil edilmiştir¹.

1 2018/11597 sayılı BKK'da ismen yer aldığı için tekrardan kaçınmak amacıyla bu kapsamda sayılan şirketlere yer verilmemiştir.

Bakanlar Kurulu Kararında temel kıstaslar olarak aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ile şirkette çalışan kişi sayısı belirlenmiştir. Kararın 2012 yılında alınan ilk halinde aktif toplamı 150 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üstü, çalışan kişi sayısı ise 500 kişi ve üstü olarak belirlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile anonim şirketlerin önemli kısmı denetimden muaf tutulmuş olup bu nedenle eleştirilmiştir. Zira yeni TTK şirket denetçiliğini de kaldırdığından kapsam dışı bırakılan önemli sayıda şirketin denetim dışı kalması söz konusu olmuştur (Dal ve Çalış 2013: 89). Bu duruma çözüm olarak kapsam dışı kalan şirketler için bağımsız denetimin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği ifade edilmiştir².

Yıllar itibarıyla bağımsız denetime tabi şirketlerin kapsamı genişletilmiş olup 2015 yılında aktif toplamı 50 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 100 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı ise 200 kişi ve üstü olarak belirlenmiş 2016 yılında yapılan güncelleme ile aktif toplam 40 milyon TL ve üstüne, yıllık net satış hasılatı ise 80 milyon TL ve üstüne indirilmiştir.

Bağımsız denetime tabi şirketler son olarak 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla düzenlenmiş ve günümüz itibarıyla aktif toplamı 35 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 75 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 175 kişi ve üstü kriterlerinden en az ikisini art arda iki hesap dönemi için sağlayan şirketler ile Karar'da tabi olunan mevzuat ve sektörel özellikler gözetilerek belirlenen şirketler bağımsız denetim kapsamına girmektedir. Süreç genel itibarıyla değerlendirildiğinde denetim kapsamında yer alan şirketlere ilişkin genişleme göze çarpmaktadır. Diğer taraftan pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç etmek amacıyla SPK tarafından onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler ile önceki karara göre aşağıdaki hak veya lisansların üçüne birden sahip olması gerekli medya şirketleri hak veya lisanslardan herhangi birine sahip olma şartını taşıması durumunda denetim kapsamına dahil edilmiştir.

- a) Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı.
- b) Uydu televizyon yayın lisansı.
- c) Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansı.

2 Bu durum, denetimde ikili bir yapı oluşturması bakımından bazı sorunlar barındırmakla birlikte çalışma kapsamında olmadığı için incelenmemiştir.

Değişiklikler genel itibarıyla değerlendirildiğinde gerek denetim kapsamına dahil edilen şirketlere ilişkin kriterler düşürülerek gerek niteliklerine binaen özel önem atfedilen sermaye piyasası aracı kuruluşları ile medya kuruluşları daha geniş ölçüde kapsama dahil edilerek bağımsız denetimin kapsamı yıllar itibarıyla genişletilmiştir.

Denetim, konu ve kapsam itibarıyla yalnızca muhasebe kayıtları ile sınırlı tutulmamış, bunların envanter kayıtlarındaki karşılıkları ve yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ile doğruluk ve tutarlılığı da kapsama alınmıştır. Yeni TTK'nın 516' ncı maddesinde yıllık faaliyet raporunun şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtacağı ifade edilmiştir. Faaliyet raporunda finansal durumun, finansal tablolara göre değerlendirileceği ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu noktada AB uyum sürecinin etkisiyle benimsenen (6102 sayılı TTK Genel Gereğesi) ve konuya ilişkin önemli bir kavram olan dürüst resim ilkesini incelemekte fayda görülmektedir. Yeni TTK malvarlıklarına ve finansal duruma ilişkin bilgilerin dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılmasını düzenlemiş 402'nci maddede finansal tablolar ile bunların dayanağı defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) çerçevesinde, malvarlığı ve finansal durumu ile karlılık durumunu gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtır yansıtmadığını belirteceği ifade edilmiştir.

Dürüst resim ilkesi Kanun'un 515'inci maddesinde tanımlanmakta olup buna göre anonim şirketlerin finansal tabloları, TMS'ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde hazırlayacağı belirtilmiştir.

Yeni TTK ile güçlü dayanak kazanan bağımsız denetime ilişkin olarak KKG, 2013 yılından geçerli olmak üzere denetim standartlarını yayımlamış ve denetim faaliyetine ilişkin tanımlı bir çerçeve oluşturmuştur.

Bağımsız denetim standartlarından 315 nolu İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı (Standart), isminde de yer aldığı gibi önemli yanlışlık riskinin tespitine odaklı bir

standart olup denetçinin finansal tablolarındaki önemli yanlışlık risklerini belirleme ve risklerin değerlendirmesine ilişkin olarak hazırlanmıştır. Standart, denetçiye işletme ve çevresini tanıma yükümlülüğü getirmekte olup işletme ve çevresinin tanınmasında hangi hususların dikkate alınacağını düzenlemiştir. İşletmenin finansal performans ölçümü ve gözden geçirilmesi de bu hususlar arasında yer almaktadır.

4. FİNANSAL PERFORMANS VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

315 sayılı BDS kapsamında denetçiye işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanıma yükümlülüğü düzenlenmiştir. 315 sayılı BDS'nin 11'inci maddesinde denetçinin işletme ve çevresini tanıması bağlamında kanaat edinmesi gerekli hususlar maddeler halinde sayılmış olup işletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi de bu madde kapsamında yer almıştır. Bu doğrultuda finansal performansın tanımından başlayarak finansal performans ölçümünün ve değerlendirmesinin çerçevesinin çizilmesi ve bağımsız denetim bakımından öneminin ortaya konması faydalı görülmektedir.

Genel itibarıyla performans çerçevesi, belirlenmiş bir çalışma sonucunda elde edilen ölçmeye ve değerlendirmeye yarayan bir kavram olup performans ölçümü de bu bağlamda belli bir dönemde gerçekleştirilen belli faaliyetler sonucu elde edilen gerçekleştirmelerin ortaya konmasıdır. Performans ölçümü, başarı ve başarısızlık durumunun ortaya konması bakımından kanıta dayalı değerlendirme yapmaya imkân vermektedir (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007: 545).

Performans değerlendirme ise elde edilen gerçekleştirmelerin beklenen sonuçlar ile karşılaştırılarak yorumlanmasıdır. Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi ise benzer şekilde bir işletmenin finansal başarı durumunun tanımlı göstergeler üzerinden belirlenen hedeflere ulaşma düzeyini belirlemek amacıyla gerçekleştirmelerin tespiti ve hedefler ile karşılaştırılması işlevi olarak tanımlanabilir.

Bu noktada finansal performans kavramını incelemekte yarar bulunmaktadır. Geleneksel yaklaşıma göre finansal performansın karşılığı kar veya zarardır. Küreselleşme, çok uluslu şirketler ile karmaşık finansal araçların ortaya çıkması gibi gelişmeler finansal performans olarak kapsamlı karın dikkate alınmasını da gündeme getirmiştir (Uluslan, 2013: 46). Diğer taraftan performans göstergesi sınıflandırmasında çıktı, sonuç ve etki olmak üzere temel olarak üç farklı grupta

yapılmakta olup kar veya zarar sonuç nitelikli bir performans göstergesidir. Bu bağlamda performans değerlemenin bütünlüğü gözetilerek likidite oranları, borçluluk oranları, satış oranları gibi çıktı nitelikli, piyasa değerinin en büyüklmesi yahut işletmenin sürekliliğinin sağlanması gibi etki nitelikli göstergeler de finansal performansın değerlendirilmesi için kullanılmaktadır (Ayдын, 2009: 57-59).

Ancak yaşanan gelişmeler finansal performans ölçümünde temel gösterge olarak özü itibarıyla işletmenin kar veya zararının yahut satışların, aktiflerin karlılık oranları gibi kara bağlı oranların kabul edilmesi durumunu değiştirmemiştir. Kar, temel amaç olarak tanımlanabilecek işletme sürekliliği bakımından gerek faaliyetlerin başarı durumunu yansıtmaları gerek ihtiyaç duyulan kaynağın temin edilebilmesine ilişkin özelliği nedeniyle genel kabul görmektedir. İşletmenin finansal performansının belirlenmesinde kar ve zararın yanı sıra yatırımın geri dönüş oranı, ekonomik katma değer gibi değerlendirme yöntemleri de kullanılmaktadır (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007: 549-552).

BDS 315, finansal performans ölçümü ve değerlendirmesine; denetçinin işletme ve çevresini tanıması, hilelerin ortaya çıkarılması, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, iç kontrolün etkinliği, muhasebe politikalarının doğrulanması bakımından önem atfetmiştir. Diğer taraftan gerek bağımsız denetimin amacı gerek finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin kapsamı göz önüne alındığında finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi; denetimin güvenilirliği, işletmenin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyeti ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceği konularında bilgi vermektedir.

5. ANKET UYGULAMASI

Anket, uygulanmadan önce içerdiği soru ve önermelerin öngörüldüğü şekilde anlaşılıp anlaşılmadığını teyit etmek amacıyla Ankara’da farklı bağımsız denetim firmaları bünyesinde görev yapan 6 denetçiye gönderilmiş ve geri dönüşler çerçevesinde gözden geçirilmiştir. Anketin uygulanmaya başlandığı 2018 yılı Mayıs ayı itibarıyla Ankara’da kayıtlı 46 bağımsız denetim firması ve bunlarda görevli 606 bağımsız denetçi, İstanbul’da ise 137 bağımsız denetim firması ve bunlarda görevli 1.574 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Anket formu 183 bağımsız denetim firmasının tamamının kurumsal e-posta adreslerine gönderilmiş olup ulaşp ulaşmadığı telefon ile teyit edilmiş ulaşmayan firmalarda ilgili kişilerinin e-posta adreslerine tekrar gönderilmiştir. Bu işlem Mayıs-Eylül

döneminde üç kere tekrarlanmıştır. Ankete 70 bağımsız denetçiden geri dönüş olmuştur.

Anket iki ana kısımdan oluşturulmuş olup ilk kısımda bağımsız denetçilere ilişkin sorular; ikinci kısımda finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin bağımsız denetim bakımından önemini ölçmeye yönelik önermeler yöneltmiştir. İkinci kısımda önermelerin cevapları derecelendirme şeklinde alınmış, bu kapsamda sıralama düzeyi kullanılacak araştırmalar için önerilen beşli derecelendirme kullanılmıştır. Ankette Likert ölçeği kullanılmakta olup anket yanıt aralığı Likert ölçeği için önerilen 4 ila 8 arasında derece olma şartını da sağlamaktadır (Neuman, 2013: 292-303).

Anket sonuçları %10 güven aralığında test edilmiş olup istenilen güven aralığı için yeterli yanıt sayısı (Krejcie ve Morgan, 1970: 610) aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanmış ve 65,73 çıkmıştır. Ankete verilen toplam cevap 70 olmuş ve asgari gözlem sayının üzerinde geri dönüş alınmıştır.

$$X^2NP(1-P)$$

$$d^2 (N-1) + X^2P(1-P)$$

İhtiyaç Duyulan Yanıt Sayısı =

N: 2.180 kişi

X^2 (Ki Kare Tablo Değeri – 0,10 güven seviyesi için): 2,71

d: 0,10 P: 0,5

Anket uygulamasının temel amacı gerek TTK gerek BDS’lerde dış denetim bağlamında yer verilen finansal performans ölçümüne bağımsız denetçilerin ne düzeyde önem verdiğini ortaya koymaktır. Derecelendirme 1- Kesinlikle Katılmıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum olacak şekilde yapılmıştır. Bağımsız denetim ile finansal performans ilişkisi 315 sayılı BDS’de açıkça kurulmuş olduğundan anket yanıtlarının frekans dağılımında yoğunlaşması ve ortalama değerinin 3-Kısmen Katılıyorum düzeyinden daha yüksek seviyede gerçekleşmesi beklenmiştir. Bu durum frekans dağılımı ve ortalama değerler üzerinden incelenmiş olup sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

Anket yanıtlarının frekans dağılımı incelendiğinde 2.10 sayılı “Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte

faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.” önermesinde en çok 5-Kesinlikle Katılıyorum diğer önermelerde ise en sık 4-Katılıyorum cevabı verildiği tespit edilmiştir. En sık yanıtın 4-Katılıyorum olduğu önermelerde ise ikinci en sık yanıt ağırlıklı olarak 5-Kesinlikle Katılıyorum olmuştur. Özetle 2.10 sorusunda ikinci en sık cevap 4-Katılıyorum olurken diğer önermelerden 6’sında 5-Kesinlikle Katılıyorum, 2’sinde 3-Kısmen Katılıyorum ikinci en sık cevap olmuş 2.7 sayılı önermede ise 5-Kesinlikle Katılıyorum ile 3-Kısmen Katılıyorum cevaplarının frekansı eşit olmuştur.

Önermelerin toplam ve unvan bazında betimsel istatistikleri hesaplanmıştır. Tüm denetçiler hesaba katıldığında en yüksek ortalama değeri 2.10 sayılı önerme alırken (4.229) en düşük ortalama değer 2.3 sayılı önermede görülmüştür (3.757). Unvan bazında bakıldığında denetçilerin yanıtları sonucunda en yüksek ortalama değeri 2.10 sayılı önerme (4.38) alırken sorumlu denetçilerin yanıtları dikkate alındığında en yüksek ortalama değeri 2.9 sayılı önerme almıştır (4,00). Diğer taraftan unvan bazında önemli farklılıklar dikkat çekmektedir. Tüm önermelerde denetçilerin yanıtlarının ortalama değeri sorumlu denetçilerin yanıtlarının ortalamasının üzerinde gerçekleşmiştir.

Bu doğrultuda bağımsız denetçilerin 315 sayılı BDS’de yer alan finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin konu olarak farkında oldukları ve bağımsız denetim bakımından önem düzeyi yüksek bir bileşen olduğunu düşündükleri sonucuna varılmıştır. Diğer taraftan verilen cevaplarda denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında farklılıklar bulunduğu gözlenmiş ve söz konusu farklılıkların istatistiksel olarak anlamlılığı araştırılmıştır.

Anket sonuçlarının değerlendirilmesi bakımından doğru yöntemi seçmek amacıyla öncelikle parametrik olma kriterlerini sağlayıp sağlamadığı kontrol edilmiştir. Parametrik testler; normal bir popülasyondan rastgele seçilmiş olma, bağımsız gözleme dayanma, yeterli büyüklükte olma, normal dağılım gösterme ve varyansların yaklaşık olarak eşit olması varsayımlarına dayanmaktadır (Corder ve Foreman, 2009: 12). Parametrik testler, sayılan koşulları taşıyan örneklem için daha güçlü açıklamalar yapılmasına imkân vermekte olduğundan anket yanıtlarının parametrik testler için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığı test edilmiştir.

Anket yanıtlarının normallik kontrolü SPSS isimli istatistik paket programı kullanılarak Kolmogorov-Smirnov yöntemi ile test edilmiş olup yanıtların normal dağılım sergilemediği belirlenmiştir. Parametrik testlerin uygulanabilmesi için tüm varsayımların birlikte gerçekleşmiş olması beklendiğinden anket yanıtları parametrik olmayan testlerden Mann-Whitney U testi ile incelenmiştir. Mann Whitney U testi, iki ilişkisiz örneklemin karşılaştırılması için kullanılmakta olup içerik itibarıyla örnekleme yer alan gözlem değerleri birleştirilerek bunların farklı değerlerde kümelenip kümelenmediğine göre örneklemelerin farklı olup olmadığını test etmektedir (Corder ve Foreman, 2009: 58).

Anket kapsamında denetçi ve sorumlu denetçilerin yanıtları Mann-Whitney U testi ile test edilerek denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı incelenmiştir. Bağımsız dış denetim bakımından finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin önemine ilişkin yöneltilen on önerme incelenmiş olup aşağıdaki önermelere verilen cevaplarda istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

2.2 “Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.”

2.3 “Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.”

2.6 “Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.”

2.7 “Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.”

2.10 “Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.”

Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 1’de topluca gösterilmiş olup frekans dağılımı ve ortalama değer bakımından farklı sonuçlar bulunmuş olsa da diğer önermelerde denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 1 :Anket Yanıtlarının Mann Whitney U Yöntemi Analiz Sonuçları

Mann-Whitney U Test İstatistiği ^a										
	2.1- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin işlevlerini sürdürebilmesi için gerekli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, yönetim ve denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği	2.2- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin işlevlerini sürdürebilmesi için gerekli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, yönetim ve denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği	2.3- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin işlevlerini sürdürebilmesi için gerekli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, yönetim ve denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği	2.4- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin işlevlerini sürdürebilmesi için gerekli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, yönetim ve denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği	2.5- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin işlevlerini sürdürebilmesi için gerekli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, yönetim ve denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği	2.6- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin işlevlerini sürdürebilmesi için gerekli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, yönetim ve denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği	2.7- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin işlevlerini sürdürebilmesi için gerekli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, yönetim ve denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği	2.8- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin işlevlerini sürdürebilmesi için gerekli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, yönetim ve denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği	2.9- İşletmenin hedeflerini gerçekleştirilmesi, işletmenin işlevlerini sürdürebilmesi için gerekli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, yönetim ve denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği	2.10- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin işlevlerini sürdürebilmesi için gerekli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, yönetim ve denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği
Mann-Whitney U	392,500	367,500	361,500	390,000	390,000	371,500	370,000	437,500	438,500	373,500
Wilcoxon W	602,500	577,500	571,500	600,000	600,000	581,500	580,000	647,500	648,500	583,500
Z	-1,553	-1,817	-1,893	-1,617	-1,547	-1,839	-1,821	-,889	-,882	-1,787
Asymp. Sig. (2-tailed)**	,121	,069	,058	,106	,122	,066	,069	,374	,378	,074

a. Gruplama değışikleni: Görev** Yanıtlar 0,90 güven aralığında test edilmiş olup 0,1 değeri alınarak anlamlı farklılığı işaret etmektedir.

SONUÇ

Bağımsız denetim gerek işletme faaliyetleri bakımından bir doğrulama imkânı sağlaması gerek ilgili taraflara güvenilir bilgi sunulması bakımından ikame edilemez özelliktedir. Gerçekleştirilen denetimlerde finansal tablolaradaki önemli yanlışlık riskinin önlenmesi kritik öneme sahiptir. Bu amaca ulaşmak bakımından bağımsız denetim faaliyeti kapsamında göz önünde bulundurulması gerekli alanlardan birisi de işletmenin finansal performansıdır. BDS 315 işletme çevresinin tanınması yükümlülüğü çerçevesinde işletmenin finansal performansının ölçümü ve değerlendirmesini denetçinin incelemesi gerekli alanlar arasında saymıştır.

Bu doğrultuda denetçi ve sorumlu denetçilerin konuya yaklaşımı değerlendirilerek finansal performans ölçümü ve değerlendirmesine atfedilen önem ortaya konulmuştur. Ankette yer alan önermelere verilen yanıtların frekans dağılımında yoğunlaşmaları ve ortalama değerleri her bir önerme için 3-Kısmen Katılıyorum değerinin üzerinde gerçekleşmiştir. Bu kapsamda işletmenin finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin denetçiler bakımından önem atfedilen bir alan olduğu sonucuna varılmıştır.

Diğer taraftan tüm önermelere, denetçiler sorumlu denetçilere nazaran daha yüksek değer atfetmiştir. Frekans dağılımı ve ortalama değerde görülen bu durumun istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık içerip içermediği kontrol edilmiştir. Anket yanıtları, normal dağılım sergilememesi nedeniyle parametrik olmayan Mann Whitney U testi ile incelenmiştir. Sonuç olarak ankette yer alan 2.2, 2.3, 2.6, 2.7 ve 2.10 sayılı önermelerde, denetçiler ile sorumlu denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır. Bu araştırma konuya ilişkin ilk çalışma olup farklılık bulunup bulunmadığı konusuna odaklanmıştır. Bu nedenle denetçiler ile bağımsız denetçiler arasındaki farklılığın nedenleri araştırılmamış olup ileriki çalışmalarda söz konusu farklılığın ortaya çıkarılmasının bağımsız denetim faaliyetlerinin amaca uygun ve yeterli nitelikte yapılması bakımından önemli çıktılar tespit edilmesine katkı sağlayacağı beklenmektedir.

Ek-1 Yanıtların Frekans Dağılımı

2.1- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, denetçinin işletmeyi tanınmasına katkı sağlar.					
		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde*	Toplam Yüzde
Değer	2,0	1	1,4	1,4	1,4
	3,0	10	14,3	14,3	15,7
	4,0	38	54,3	54,3	70,0
	5,0	21	30,0	30,0	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	
* Eksik veri olmadığı için yüzde ile geçerli yüzde değerleri aynıdır. Diğer tablolarda da benzer durum bulunmakta olup mükerrerlikten kaçınmak adına aynı açıklama diğer tablolar için yapılmamıştır.					
2.2- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.					
		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	2,0	4	5,7	5,7	7,1
	3,0	20	28,6	28,6	35,7
	4,0	28	40,0	40,0	75,7
	5,0	17	24,3	24,3	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	
2.3- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.					
		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	2,0	4	5,7	5,7	7,1
	3,0	23	32,9	32,9	40,0
	4,0	25	35,7	35,7	75,7
	5,0	17	24,3	24,3	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	
2.4- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine katkı sağlar.					
		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	2,0	1	1,4	1,4	1,4
	3,0	12	17,1	17,1	18,6
	4,0	41	58,6	58,6	77,1
	5,0	16	22,9	22,9	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.5- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, iş hayatına ilişkin riskler ile önemli yanlışlık riski ilişkisinin kurulmasını sağlar.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	3,0	17	24,3	24,3	25,7
	4,0	34	48,6	48,6	74,3
	5,0	18	25,7	25,7	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.6- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	2,0	4	5,7	5,7	7,1
	3,0	12	17,1	17,1	24,3
	4,0	38	54,3	54,3	78,6
	5,0	15	21,4	21,4	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.7- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	2,0	4	5,7	5,7	5,7
	3,0	16	22,9	22,9	28,6
	4,0	34	48,6	48,6	77,1
	5,0	16	22,9	22,9	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.8- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin dikkate alınması denetimin güvenilirliğini artırır.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	3,0	14	20,0	20,0	21,4
	4,0	36	51,4	51,4	72,9
	5,0	19	27,1	27,1	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.9- İşletmenin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyeti ile finansal performansı arasında ilişki vardır.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	1	1,4	1,4	1,4
	2,0	1	1,4	1,4	2,9
	3,0	8	11,4	11,4	14,3
	4,0	36	51,4	51,4	65,7
	5,0	24	34,3	34,3	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

2.10- Finansal performans ölçümü ve değerlendirme, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Değer	1,0	2	2,9	2,9	2,9
	3,0	9	12,9	12,9	15,7
	4,0	28	40,0	40,0	55,7
	5,0	31	44,3	44,3	100,0
	Toplam	70	100,0	100,0	

Ek-2: Görev Bazlı Betimsel İstatistikler

Görev			Statistic	Std. Error
2.1- Finansal performans ölçümü ve değerlendirme, denetçinin işletmeyi tanımasına katkı sağlar.	Denetçi	Mean	4,220	,0917
		Median	4,000	
		Variance	,420	
		Std. Deviation	,6481	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,900	,1762
		Median	4,000	
		Variance	,621	
		Std. Deviation	,7881	
	Tüm_Denetçiler	Mean	4,129	,084
		Median	4,000	
		Variance	,490	
		Std. Deviation	,7003	

2.2- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.	Denetçi	Mean	3,940	,1157
		Median	4,000	
		Variance	,670	
		Std. Deviation	,8184	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,450	,2458
		Median	3,000	
		Variance	1,208	
		Std. Deviation	1,0990	
	Tüm_Denetçiler	Mean	3,800	,1107
		Median	4,000	
		Variance	,858	
		Std. Deviation	,9263	
2.3- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.	Denetçi	Mean	3,900	,1317
		Median	4,000	
		Variance	,867	
		Std. Deviation	,9313	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,400	,1974
		Median	3,500	
		Variance	,779	
		Std. Deviation	,8826	
	Tüm_Denetçiler	Mean	3,757	,1123
		Median	4,000	
		Variance	,882	
		Std. Deviation	,9393	
2.4- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine katkı sağlar.	Denetçi	Mean	4,120	,0887
		Median	4,000	
		Variance	,393	
		Std. Deviation	,6273	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,800	,1717
		Median	4,000	
		Variance	,589	
		Std. Deviation	,7678	
	Tüm_Denetçiler	Mean	4,029	,0813
		Median	4,000	
		Variance	,463	
		Std. Deviation	,6804	

2.5- Finansal performans ölçümü ve değerlendirme, iş hayatına ilişkin riskler ile önemli yanlışlık riski ilişkisinin kurulmasını sağlar.	Denetçi	Mean	4,080	,1063
		Median	4,000	
		Variance	,565	
		Std. Deviation	,7516	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,700	,1933
		Median	4,000	
		Variance	,747	
		Std. Deviation	,8645	
	Tüm_Denetçiler	Mean	3,971	,0954
		Median	4,000	
		Variance	,637	
		Std. Deviation	,7980	
2.6- Finansal performans ölçümü ve değerlendirme, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.	Denetçi	Mean	4,020	,1088
		Median	4,000	
		Variance	,591	
		Std. Deviation	,7690	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,550	,2233
		Median	4,000	
		Variance	,997	
		Std. Deviation	,9987	
	Tüm_Denetçiler	Mean	3,886	,1028
		Median	4,000	
		Variance	,740	
		Std. Deviation	,8604	
2.7- Finansal performans ölçümü ve değerlendirme, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.	Denetçi	Mean	4,000	,1143
		Median	4,000	
		Variance	,653	
		Std. Deviation	,8081	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,600	,1835
		Median	4,000	
		Variance	,674	
		Std. Deviation	,8208	
	Tüm_Denetçiler	Mean	3,886	,0987
		Median	4,000	
		Variance	,682	
		Std. Deviation	,8261	

2.8- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesinin dikkate alınması denetimin güvenilirliğini artırır.	Denetçi	Mean	4,100	,1000
		Median	4,000	
		Variance	,500	
		Std. Deviation	,7071	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,850	,2087
		Median	4,000	
		Variance	,871	
		Std. Deviation	,9333	
	Tüm_Denetçiler	Mean	4,029	,0932
		Median	4,000	
		Variance	,608	
		Std. Deviation	,7797	
2.9- İşletmenin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyeti ile finansal performansı arasında ilişki vardır.	Denetçi	Mean	4,220	,1042
		Median	4,000	
		Variance	,542	
		Std. Deviation	,7365	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	4,000	,2052
		Median	4,000	
		Variance	,842	
		Std. Deviation	,9177	
	Tüm_Denetçiler	Mean	4,157	,0947
		Median	4,000	
		Variance	,627	
		Std. Deviation	,7919	
2.10- Finansal performans ölçümü ve değerlendirmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.	Denetçi	Mean	4,380	,0985
		Median	4,500	
		Variance	,485	
		Std. Deviation	,6966	
	Sorumlu_Denetçi	Mean	3,850	,2643
		Median	4,000	
		Variance	1,397	
		Std. Deviation	1,1821	
	Tüm_Denetçiler	Mean	4,229	,1061
		Median	4,000	
		Variance	,788	
		Std. Deviation	,8875	

Ek-3: Normallik Testi

Derecelendirme Önergeleri	Görev	Kolmogorov-Smirnov ^a		
		Statistic	df	Sig.
2.1- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, denetçinin işletmeyi tanımaya katkı sağlar.	Denetçi	0,293	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,3	20	0,000
2.2- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletme ve çevresini tanıma bakımından en önemli unsurdur.	Denetçi	0,249	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,209	20	0,022
2.3- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok etkilidir.	Denetçi	0,201	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,252	20	0,002
2.4- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine katkı sağlar.	Denetçi	0,316	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,303	20	0,000
2.5- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, iş hayatına ilişkin riskler ile önemli yanlışlık riski ilişkisinin kurulmasını sağlar.	Denetçi	0,222	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,336	20	0,000
2.6- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, iç kontrolün etkinliğine ilişkin değerlendirme yapılmasına katkı sağlar.	Denetçi	0,29	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,324	20	0,000
2.7- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, muhasebe politikalarının doğrulanmasına katkı sağlar.	Denetçi	0,26	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,287	20	0,000
2.8- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesinin dikkate alınması denetimin güvenilirliğini artırır.	Denetçi	0,256	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,314	20	0,000
2.9- İşletmenin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyeti ile finansal performansı arasında ilişki vardır.	Denetçi	0,243	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,35	20	0,000
2.10- Finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğine ilişkin bilgi verir.	Denetçi	0,313	50	0,000
	Sorumlu Denetçi	0,3	20	0,000
a. Lilliefors Significance Correction				

KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş, Senal, Serpil, Usul, Hayrettin (2011), "Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 22, s. 273-306.
- Akal, Zühal (2005), İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi, Çok Yönlü Performans Göstergeleri, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No:473.
- Aydın, Gökhan (2009), Marka Değeri ve Finansal Performans, Kısaltılmış Doktora Tezi, İstanbul Sanayi Odası İstanbul Teknik Üniversitesi Doktora / Yüksek Lisans Tezlerine Sanayi Desteği Projesi.
- Cengiz, Selim, Dinç, Yusuf, Güngör, Selim (2017), "Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:9, Sayı:19, s.171-197.
- Corder, W. Gregory, Foreman, I. Dale (2009), Nonparametric Statistics, A John Wiley & Sons, Inc. Publication. New Jersey, ABD.
- Dal, Seniha, Çalış, Y. Ercan, (2013), Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi, Mali Çözüm, Sayı:118, s.87-106.
- Davidson, Lewis (1975), The Role and Responsibilities of the Auditor: Perspectives, Expectations and Analysis. Unpublished background paper for the Commission on Auditors' Responsibilities.
- DeAngelo, E. Linda (1981), "Auditors Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Vol:3, No: 3, pp.183-199.
- Demir, Mehmet, Çiçekay, Hatice, Arslan, Öznur, Arslan, Ebuzer (2016), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetçilik Mesleği Hakkındaki Düşünceleri: Van İlinde Bir Araştırma", Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:17, Sayı:1, s.37-56.
- Dezoort, T., Hermanson, D. R. ve Houston R. W. (2003), "Audit Committee Support for Auditors: The Effects of Materiality Justification and Accounting Precision, Journal of Accounting Public Policy", (22), pp.175-199.
- Dölen, Tuğba (2015), "Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi", Cilt: 17, Sayı: 2, Yıl: 2015, s. 175-189.

- Dönmez, Adnan, Ersoy, Ayten (2006), Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, Bilig, Kış/2006, sayı 36, s.69-91.
- Erdoğan, Nurten, Azgın, Nurcan (2019), Denetçilerin Denetim Kalitesine İlişkin Teorik Algıları ve Pratikteki Uygulamalarının Karşılaştırılması, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:56, s.49-62.
- Esendemirli, Ebru (2013), “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM’lere Yönelik Bir Uygulama”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, s.111-143.
- Healy, M. Paul, Wahlen, M. James (1999), A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standart Setting, Accounting Horizons, Cilt:13, Sayı:4, s.365-383.
- Huguet, David, Gandia, L. Juan (2016), Audit and Earnings Management in Spanish SMEs, Business Research Quarterly Sayı: (2016) 19, s.171-187.
- Inaam, ZZgarni, Khamoussi, Halioui (2016) “Audit Committee Effectiveness, Audit Quality and Earnings Management: A Meta-Analysis”, International Journal of Law and Management, Cilt: 58, Sayı: 2, s.179-196
- Kandemir, Tuğrul, Akdemir, Halim (2013), Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 9, Sayı 20, s.37-55
- Karacaer, Semra, Özek, Pelin (2010), “Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kâr Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma”, Journal of Accounting and Finance, Sayı:48, s.60-74.
- Kaya, Uğur, Yazan, Ömer (2017), Kurumsal Sosyal Sorumluluk - Kazanç Yönetimi ve Finansal Performans İlişkisi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:51, s.15-40.
- Köse, Yasemin, Erdoğan, Sedat (2015), “The Audit Expectations Gap in Turkey”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz/2015 s.193-213.
- Krejcie, V. Robert, Morgan, W. Daryle (1970), Determining Sample Size for Research Activities, Educational and Psychological Measurement, Sayı:30, s.607-610.

- Lin, W. Jerry, Li, F. June, Yang, S. Joon (2006), "The Effect of Audit Committee Performance on Earnings Quality, Managerial Auditing Journal, Vol. 21 No. 9, pp. 921-933.
- Monroe, S. Gary, Woodliff, R. David (1994), 'An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence', Accounting and Finance, Vol. 34, No. 1, pp. 47-74.
- Neuman W. Lawrance (2013), Toplumsal Araştırma Yöntemleri, Nitel ve Nicel Yaklaşımlar 1, 6. Basım, Yayınodası Toplumbilim Dizisi, Ankara.
- Porter, Brenda (1993), An Empirical Study of the Audit Expectation -Performance Gap, Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68.
- Senal, Serpil (2011), Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi.
- Senal, Serpil (2013), "Denetim Beklenti Aralığı ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 41, Ocak-Haziran 2013 s. 137-164
- Uluslan, Hikmet, Eren, Elçin, Köylü, Çağrı (2012), "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2012, s.11-33.
- Uluslan, Hikmet (2013), "Kapsamlı Kâr (Zarar): Raporlama Yöntemi Tercihleri ve Finansal Performansın Raporlanmasına Etkisi Üzerine Bir Araştırma", Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:14, Sayı:2, s.45-72.
- Uma, Sekaran ve Roger, Bougie (2016) Methods for Business, A Skill Building Approach, Seventh Edition, John Wiley & Sons Ltd.
- Yüreğir, H. Oya ve Nakıboğlu, Gülsün (2007), "Performans Ölçümü ve Ölçüm Sistemleri: Genel Bir Bakış", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:16, Sayı:2, s.545-562.

KARA PARA AKLAMADA YENİ YÖNTEMLER VE KARA PARANIN EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

NEW METHODS IN MONEY LAUNDERING AND ITS EFFECTS ON THE ECONOMY

Ufuk ÜNLÜ*

ÖZ

Kaynağı suç olan ve yasa dışı yollardan elde edilen her türlü aktif değer kara para olarak tanımlanırken, söz konusu aktif değer çeşitli yöntemlerle yasalastırılması kara paranın aklanması olarak tarif edilmektedir. Kara para ve kara paranın aklanması faaliyetleri, ülke ekonomileri ve nihayetinde dünya ekonomisi için en önemli sorunlar olan ekonomik ve sosyal bir sorun olarak kabul edilmektedir. Gelişen teknoloji ve küresel ekonomik faaliyetler, suç gelirlerinin daha kolay ve çabuk aklanmasını sağlamış ve bu nedenle ülke ekonomileri bu süreçten daha fazla etkilenmişlerdir. Özellikle teknolojiden yararlanarak geliştirilen yeni kara para aklama yöntemleri ekonomiler üzerinde ciddi olumsuz sonuçlara neden olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kara Para, Kara Para Aklama, Öncül Suç, Vergi Cenneti, Elektronik Para, Akıllı Kart.

ABSTRACT

While all the assets obtained from illicit ways are defined as black economy, the act of legalising such assets by various methods is described as money laundering. The activities of black economy and money laundering are considered to be economic and social problems, which are the most important problems for the country economies and ultimately for the world economy. Advanced technology and global economic activities have made crime revenues to be laundered in an easier and quicker manner, and therefore this process has affected the country economies more. Especially, the new methods of money laundering developed by taking advantage of technology have had serious negative consequences on economies.

Keywords: Black Economy, Money Laundering, Predicate Crime, Tax Heaven, Digital Cash, Smart Card.

* Cumhurbaşkanlığı Denetçisi, ufuk1984@hotmail.com, Orcid : 0000-0003-2547-7609

GİRİŞ

Günümüz suç ekonomisi içerisinde kara para ve kara paranın aklanması yöntemleri önemli bir yer tutmaktadır. Zira kara para aklayanlar ekonomiye ve toplumsal yapıya zarar vermekte ve ekonomik göstergeleri olağanın dışında değiştirmektedirler. Yasadışı eylemlere karışmış kişiler genellikle buna ilişkin kaynakların gelirlerini gizleme çabasında olmakta ve böylelikle elde edilen gelirler yasal kaynaklardan elde edilmiş gibi gösterilerek sistem içerisine aklama yöntemleriyle dâhil edilmektedir. Özellikle küreselleşme ve teknolojiye yaşanan gelişmeler, geleneksel para aklama yöntemlerine yenilerini ekleyerek ekonomik yapı üzerinde derin etkilere sebep olmakta ve bu nedenle ekonomik verilere ve devlete duyulan güven azalmaktadır.

Kara para hacminin her geçen gün büyümesi, devletlerin kara parayla mücadele alanında yeni politikalar geliştirme zorunluluğunu doğurmuştur. Kara paradan elde edilen gelirlerin yarattığı zenginleşmenin büyüklüğü, ülkelerin ekonomik, sosyal ve siyasal sistemlerini eskiye nazaran daha fazla tehdit eder hale getirmiştir. Teknolojik gelişmelerin etkisiyle kara para da yeni aklama yöntemleri geliştirilmeye başlanmış ve kara paranın gerek ekonomiler üzerindeki etkileri gerekse kara parayla mücadele anlamında, farklı bir aşamaya geçilmesi ve yeni politikalar üretilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Nitekim kara paranın büyüklüğü ve söz konusu paraların ülkeler arası dolaşımının yarattığı mevcut olumsuzluklar, dünyanın pek çok ülkesini rahatsız etmektedir.

Kara para aklamanın geleneksel ve yeni yöntemlerine karşı etkin bir mücadele, kara para aklama süreci ve yöntemleri ile kara paranın ekonomi üzerindeki etkilerinin başarılı bir şekilde analiz edilmesini gerektirir. Bu konuda politika üretenlerin yeni yöntemlere ve kara paranın ekonomi üzerindeki zararlarına hâkim olması, mevzuat ve uygulamalarını yeni gelişmelere uygun olarak sürekli güncel tutmaları, önem derecesi yüksek bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

1. KARA PARANIN TANIMI

“Para” ibaresinin siyah, gri ve beyaz gibi renk sıfatlarıyla ifade edilmesi, paranın kaynağına göre sınıflandırılmasıyla ortaya çıkmıştır. Genel kabul görmüş tanımlamaya göre beyaz para, yasal yollardan elde edilen ve vergisi ödenen kazanç, gri para yasal yollardan kazanılmakla birlikte vergi yükümlülüğünden

kaçınmak için kayıt dışına çıkarılan kazanç, kara para ise genel olarak yasadışı yollardan kazanılan gelir olarak ifade edilebilir (Karaduman, 2013: 4). Bunlar arasında kara para, en sık duyulan ve en fazla bilinen bir terim olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kara para, tek bir alan ile ilişkilendirilerek açıklanabilecek dar bir kavram değildir. Kara paranın anlamda tanımlamaları farklıdır (Öztürk, 2003: 146);

Ekonomik anlamda: Ekonominin genel kurallarını yok sayarak ve ihlal ederek hareket etmek suretiyle elde edilen gelirlerdir.

Sosyal anlamda: Kazanılma şekli toplum tarafından uygun bulunmayan ve toplumsal hayata zarar veren her türlü fiilden elde edilen gelirlerdir.

Ahlaki anlamda: Kanunlarla yasaklanmamış olsa bile ahlaki değerlere aykırı, toplumun benimsemediği ve kabul etmediği faaliyetleri icra etmek suretiyle elde edilen gelirlerdir.

Hukuki anlamda: Devlet tarafından belirlenmiş öncül suçların işlenmesi neticesi elde edilen gelirlerdir. Kara para hukuki olarak kara paradır.

91/308/EEC sayılı Avrupa Konseyi Direktifinin 1/a bendinde *“uyuşturucu maddelerle ilgili faaliyetlerden ve bu faaliyetlere iştirak edilmesinden elde edilen her türlü kazanç”* denilerek, uyuşturucuya dayalı olarak dar bir kara para tanımı yapılmıştır. Bu tanımın genişletilmesi düşüncesi sonrasında ve Avrupa Konseyi Direktifi uyarınca Viyana Sözleşmesinde; *“Bir iktisadi değere sahip maddi ya da gayri maddi, taşınır ya da taşınmaz her türlü varlık ile bu araçlar suç sayılan faaliyetlerden kazanıldığı takdirde kara para olarak nitelendirilirler”* denilerek, tanım genişletilmeye çalışılmıştır (İpek, 2000: 3).

Günümüzde, bazı ülkeler hukukî anlamda kara parayı her türlü suç faaliyetinden elde edilmiş gelir olarak tanımlarken, bir kısım ülkeler de sadece belirli suçlardan elde edilmiş gelir olarak tanımlamaktadır. Uyuşturucu, silah, tarihi eser kaçakçılıkları, mafya tipi suçlar gibi ağır olarak nitelenen suçlardan elde edilen gelirler tüm mevzuatlarda kara para sayılmaktadır (Ergül, 2001: 4). Kara paranın mevzuatında tüm ülkelerce kabul görmüş düzenlemeler olduğu gibi, ayırntılarda farklılaşan durumlar da bulunmaktadır.

Kara para farklı dillerde farklı terimlerle de kullanılmaktadır. Fransızca da kara para (L'argent nole) ve kirli para (L'argent sale) terimleri kullanılır. İngilizce de genellikle kirli para terimi kullanılmıştır. Ayrıca hem Fransızca hem de

İngilizce de yasa dışı para terimi de kullanılmaktadır. Yasa dışı ekonomi ve kara ekonomi ile yasa dışı faaliyetler sonucunda elde edilen kazançlar anlatılmaktadır. Uluslararası sözleşmelerde kara para yerine suç geliri ifadesi kullanılmaktadır. Yine uluslararası literatürde yasa dışı gelir ve yasa dışı kazanç terimleri de kullanılır (Erdoğan, 2009: 3). Gerek ülkemizdeki yazılı kaynakları, gerekse uluslararası eserleri incelediğimizde kara para kavramının kullanımının azaldığı, bu kavramın yerini suçtan elde edilen gelir kavramının aldığı görülmektedir. Kara para kavramı yerine suç gelirinin kullanılması, bu konu üzerinde çalışma yapan araştırmacıların konuya hukuki perspektiften bakmalarından kaynaklanmaktadır. Ayrıca bu durum mübadele aracı olan ve günlük hayatta çok sık kullanılan para kavramının saygınlığının yitirilmemesi açısından önemli bir nedendir. Gelir kavramının hukuki olarak içerdiği değerler, para kavramının içerdiği hukuki değerlerden daha kapsamlıdır (Arıcan, 2010: 1-2). Bu nedenle kara para yerine suçtan elde edilen gelir kavramının kullanılması yerinde bir uygulama olarak değerlendirilmektedir.

2. KARA PARANIN AKLANMASI

Kara para aklama, suç gelirleri olarak adlandırılan yasadışı yollardan elde edilen bir varlığın gizlenmesi amacıyla yapılan her türlü eylemi ifade etmektedir (De Koker, 2007: 4). Hukuki neticelerden kaçınmak için suç içinde yer alan bir kimseye yardım etmek, bir malın kanunsuz kaynağını gizlemek veya değiştirmek veya o malın suçtan kaynaklandığını bilerek transfer etmek veya değiştirmek için gerçekleştirilen eylemler kara para aklama faaliyetlerine girer (Aydın, 2000: 18). Bir başka tanıma göre kara para aklama, organize suçluluğun gelişmesiyle birlikte ortaya çıkmış ve geleneksel olarak uyuşturucu kaçakçılığı, günümüzde ise organize olarak işlenebilen pek çok suçtan elde edilen gelirin, ekonomik sistem içerisine sokularak yasal hale getirilmesi işlemi olarak ifade edilmektedir (Ergül, 2001: 3). Tanımlardaki ortak nokta, yasadışı yollardan elde edilen paranın gizlenmesi ve yasal hale getirilmesi eyleminin varlığını vurgulamalarıdır.

Kara para aklama, İngilizce karşılığı ile “money laundering”, ilk olarak ABD’de çıkmış bir kavramdır. 1920’li yılların başında ABD’de organize suçlarla mücadele eden FBI, suç lideri Al Capone’un çamaşırhane işletmelerini incelemeye almış, inceleme sonucunda Al Capone’un, çeşitli yasadışı işlerden kazandığı gelirleri, işlettiği çamaşırhanelerden geliyor gibi gösterdiğini tespit etmiştir. Bu tespit sonucunda Al Capone vergi kaçakçılığı suçundan ceza almış, suç gelirini yasal hale getirmek için yaptığı girişim de çamaşırhanelerden esinlenerek “para

yıkama" veya "para aklama" (İngilizce karşılığıyla money laundering) olarak literatüre girmiştir. Günümüzde kara paranın aklanması artık tüm ülkelerin ortak sorunu haline gelmiştir (Görgün, 2011: 6).

Aklama sürecini kavramak için konu, "öncül suç" ve "suç geliri" kavramları ile birlikte değerlendirilmelidir. Genel olarak aklamadan bahsedebilmek için (MASAK, 2018);

- Bir suç işlenmiş (öncül suç),
- Bu suç sonucunda herhangi bir ekonomik değer elde edilmiş (suç geliri),
- Bu ekonomik değerleri yasadışı nitelikten çıkarıp bunlara yasal görünüm kazandırmaya yönelik fiillerin işlenmiş olması gerekmektedir.

Kara paranın aklanmasını iki şekilde değerlendirmek mümkündür. İlk olarak elde edilen gelir başlangıçtan itibaren yasadışı olabilir. Bu durumda organize bir şekilde veya tek başına bir suçun işlenmesinden elde edilen ve başından itibaren "kara" olan bir paradan söz edilir. İkinci olarak yasal yollarla kazanılan malvarlığı değeri gizlenmek suretiyle aklanmaktadır. Başka bir ifade ile yasalara uygun olarak elde edilen gelir, sonradan kara para niteliği kazanmaktadır. Burada aklamaya konu edilen malvarlığı değeri aslında yasal yollarla elde edilmiştir ancak vergi mevzuatınca ödenmesi gereken vergi miktarından kaçırılması için gizlenmektedir (Yücebaş, 2011: 102).

Aklamanın genel amacı; yasal olmayan faaliyetlerden elde edilen gelirlerin yasal olarak elde edilmiş gibi mali sisteme sokulması, bir başka deyişle bu gelirlerin yasadışı faaliyetlerden elde edildiğinin gizlenmesidir. Bu şekilde; yapılacak muhtemel denetimlerde gerekli açıklamalar yapılabilecek veya bu denetimlerin yapılmasını gerektirmeyecek şekilde bu gelirler, şüpheden uzak bir niteliğe kavuşturulacaktır (MASAK, 2018). Kara para aklamanın suç olarak kabul edilmesindeki temel amaç, suç ile gelir arasındaki bağlantının kesilmesine yönelik olarak içeriğinde suç olan bu fiillerin yaptırıma bağlanmasıdır. Yaptırım, adli para cezası veya hürriyeti bağlayıcı ceza ile beraber aynı zamanda bahse konu kara paranın mahkeme tarafından müsadere edilmesidir. İnsanları suç işlemeye iten temel faktörlerin başında ekonomi bir diğer ifade ile gelir elde etme içgüdüğü yer almaktadır. Sebebi gelir elde etmek olmayan suç türü çok azdır. Özellikle örgütsel suçların tamamının temelinde gelir elde etme içgüdüğü vardır. Zira örgütlerin varlıklarını devam ettirmelerinin yegâne sebebi gelirdir. Suçların işlenmesindeki temel sebebin gelir elde etmek olduğu kabul edildiğinde, bu gelirlerin ortadan

kaldırılmasına yönelik önlemlerin alınması suç işleme oranını da büyük ölçüde ortadan kaldıracaktır (Köksal, 2015: 7).

Gelişmekte olan ülkeler para aklama faaliyetlerinden ve diğer ekonomik ve mali suçlardan tahakkuk eden yasadışı sermayeden dolayı, kendi iç ekonomik politikalarının kontrolünü kaybetmiş durumdadır. Kara para aklamanın finansal davranış ve makro-ekonomik performans üzerinde, ulusal hesap istatistiklerinde ölçüm hataları nedeniyle politika hataları; fonların beklenmedik şekilde sınır ötesi transferleri nedeniyle döviz ve faiz oranlarındaki volatilité; sağlıksız varlık yapıları nedeniyle parasal istikrarsızlık; yanlış ve eksik gelir beyanları nedeniyle vergi boşluğu oluşturarak vergi hasılatının azalması ve kamu harcamaları tahsisinin değişmesi; varlık ve emtia fiyatlarındaki çarpıtmalar nedeniyle kaynak dağılımında etkisizlik; suçla ilişkili olma algısı nedeniyle kirlenme gibi farklı formlarda etkileri olabilmektedir. Bu etkilerin gelişmekte olan ülkelerde ulusal ekonomi politikalarının kontrolünün kaybı ile sonuçlandığı kanıtlanmıştır (Aluko ve Bagheri, 2012: 444).

2.1. Kara Para Aklamanın Aşamaları

Kara paranın aklama aşamaları kirli bir çamaşırın yıkanmasına benzetilmiştir. Birinci aşamada çamaşır makinaya yerleştirilmekte, ikinci aşamada yıkanarak ayrıştırılmakta ve üçüncü aşamada makinadan çıkarılarak bütünleşme aşamasıyla süreç sonlanmaktadır. Söz konusu aşamalar aşağıda tek tek açıklanmaktadır.

2.1.1. Yerleştirme Aşaması (Placement)

Dönüştürme veya ön yıkama olarak da adlandırılan yerleştirme aşaması, kara para aklama faaliyetinin suçlular açısından en zor, kamu görevlileri bakımından ise en önemli aşamasıdır. Çünkü bu aşamada malvarlığı değeri ile bu değer elde edildiği yasa dışı kaynak arasında oldukça sıkı bir bağ bulunmaktadır. Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerinin, kaynağı olan suç ile ilişkisinin ispatı bu aşamada oldukça kolaydır (Aydın ve Yılmaz, 2014: 457). Zira bu aşamada kara para, kaynağında tespit edilerek diğer aşamalara geçilmesi engellenebilir.

Yerleştirme aşamasında nakit olan para; fiziki olarak yurtdışına çıkarılarak denetimin az olduğu ülkelerde bankaya yatırabilir, küçük tutarlara bölünerek (bildirim tutarlarının altındaki tutarlara) ülke içindeki çeşitli bankalara, farklı kişiler adına açılmış hesaplara yatırılabilir. Gayrimenkul, lüks araba, mücevher, antika veya sanat eserleri alımında kullanılabilir. Hisse senedi, tahvil, bono, çek, poliçe gibi mali araçlara dönüştürülebilir. Banka hesaplarına yatırılmadan önce

kumarhane geliri, turizm geliri veya ihracat geliri gibi gösterilebilecek ve bir açıklama yapılmasına olanak sağlayabilecek işlemlere konu edilebilir. Finansal kuruluşlar veya bunların çalışanları ile işbirliği yapılarak mali sisteme dâhil edilebilir veya suç örgütleri tarafından finansal kuruluşlara sahip olmak suretiyle bu vasıtayla nakit formundan kurtulabilir (TBB, 2013: 16).

2.1.2. Ayırıştırma Aşaması (Layering)

Bu aşamada fonun kaynağının kara olduğunu gizlemek yani yasa dışı kazancı kaynağından ayırmak amacıyla ve kara para sahiplerinin gerçek kimliklerini gizlemek suretiyle, sıklık, hacim ve karmaşıklık açısından yasal işlemlere benzeyen bir dizi malî işlem yapılmaktadır. İşlem hacimlerinin ve niteliklerinin takip edilebilme riskini en aza indirme amacıyla, çok fazla işlem yapılmasına özen gösterilir. Diğer bir anlatımla, karmaşık malî işlemler kullanılarak denetim mekanizması aşılmaya çalışılır. Gerçekten birçok işlemde sonra, soruşturmacı malî dolaşımın hareket noktasını gözden kaybeder (Ergül, 2001: 10). Eylemlerin temelinde karmaşık işlem yaratma güdüsü olduğundan, ne kadar fazla işlem yapılırsa gizleme amacına o kadar sağlam ulaşılır.

Bu aşama, karışık bir bankacılık bürokrasisi gerektirmektedir. Küçük tutarlara bölünen para bankacılık sistemine girdikten sonra bankadan bankaya, ülkeden ülkeye aktarılmaya başlar. Kuşku uyandırmamak için her birinde kısa sürelerle tutulur ve bazen de bu süreç diğer miktarlarla birleşerek katlanır. Bu aşama bazen ilk aşama ile eş zamanlı olarak gerçekleşebilir. Örneğin finansal kuruluşların aklayıcılarla işbirliği yapmaları halinde gelir hem yerleştirilip hem de transfer edilebilir (MASAK, 2018).

2.1.3. Bütünleştirme Aşaması (Integration)

Bütünleştirme aşamasında, yasa dışı kaynağı ile bağlantısı koparılan kara para şüphe uyandırmadan yasal işlemlerle mali sisteme girmektedir. Bu aşamada para kullanılmaya hazır durumdadır. Artık paranın geçmişinin yasa dışı olduğu bilinemeyecek durumdadır. Bu aşamada kara para ile taşınır veya taşınmaz mal alımı, hisse senedi, hazine bonusu veya tahvil alımı, borç ödenmesi yapılması veya teminat gösterilmesi mümkündür. Yine paravan olarak kurulmuş şirketin yasal geliri olarak gösterilmesi, yasal kazançlarla karıştırılması, off-shore bankalardan kredilerden kredi alınmış şekilde bütünleştirme sağlanabilmektedir (Taşdelen, 2003: 39). Bu aşamada para yeniden kullanılmakta yahut yatırımlara yönlendirilerek, bir nevi yuvaya dönüş sağlanmaktadır.

Yerleştirme aşamasında amaç; paranın nakit formundan kurtarılması ve sisteme entegre edilmesini, ayırıştırma aşamasında ise yapılan çok sayıda işlemle paranın yasadışı kaynağından uzaklaştırılmasını sağlamaktır. Bu aşamalarda para henüz yasal bir görünüme kavuşmamıştır. Oysa bütünleştirme aşamasında mali sistemde boy gösteren para kullanıma hazır paradır. Artık dolaştırılmasına ve şekil değiştirmesine gerek kalmamıştır. Herkesin yaptığı yasal işlemler yapılarak tüketim, yatırım veya bir başka şekilde değerlendirilebilir. Kısaca; sorulabilecek muhtemel bir soruya verilecek bir cevap artık hazırdır (MASAK, 2018).

2.2. Kara Para Aklama Yöntemleri

Yukarıda ifade edilen üç aşamalı sınıflamaya dayalı yaklaşım bazı seviyelerin üzerindeki kara para aklamanın ortaya çıkardığı problemleri açıklamada yetersiz kalmaktadır. Bu yaklaşım, aklanmış fonların bazı geleneksel faaliyetler (tüketim, üretken yatırımlar) içinde otomatik olarak tekrar yatırılacağını farz etmektedir. Hâlbuki kimi tutarların üzerinde, bu makul görünenin daha ziyade tersi meydana gelmektedir. Çok büyük miktarlardaki kara paranın malî sisteme sokulabilmesi gelişmiş yöntemleri gerektirmektedir (Ergül, 2001: 14). Öyle ki çoğu zaman kara paranın miktarına göre aklama yöntemi belirlenmektedir.

Aklama yöntemleri ülkeden ülkeye, finansal sistemlerde kullanılan araçların çeşitliliğine bağlı olarak değişir. Ayrıca günümüzde yasadışı gelir elde edenler artık kendi paralarını kendileri aklamamakta, bu işte profesyonelleşen aklayıcıları kullanmaktadırlar. Aklama işiyle uğraşanlar işlerini çok iyi bilen muhasebeciler, bankerler, hukukçular, mali danışmanlar vs. olabilir (MASAK, 2018). Sayısı tam olarak bilinmeyen aklama yöntemlerinden birçoğu piyasa aktörleri tarafında bilinen klasik yöntemlerdir. Ancak küreselleşme dalgası ve teknolojik gelişmeler söz konusu yöntemlere yenilerini eklemiştir.

2.2.1. Klasik Kara Para Aklama Yöntemleri

Kara para aklama yöntemi sayı olarak oldukça fazladır. Burada en yaygın olarak bilinen yöntemlerinden bazıları açıklanacaktır.

- Şirinler (Smurfing) Yöntemi

Şirinler, kara para aklamanın en bilinen yöntemidir. İşleri nakit paraları yatırmak ya da bildirim gerektiren tutarın altında banka poliçeleri sağlamak olan çok sayıda kişinin iştirakini gerektirmektedir. Bu tekniğin kullanımı belli bir tutarın üzerindeki nakit işlemlerin bildirim mecburiyetinin bulunduğu ABD (10.000 dolar

ve üzeri) ve Kanada’da yaygındır (Ergül, 2001: 30). Şirinler kelimesi çizgi film karakterinden çevrilmiştir. Şirinler (The Smurfs), büyük bir grup bağımsız varlıktan oluşmaktadır. Bu kelimenin çevriminin mucidi ise Miami kökenli avukat Gregory Baldwin’dir (Mavral, 2001: 66).

Şirinler yönteminde, suç geliri elde eden kişiler elde ettikleri fonları kamu otoritesi tarafından belirlenen limitlerin altında kalacak şekilde birçok kişi aracılığı ile limite yakın tutarlara bölerek bildirim yükümlülüğünden kaçınmaya çalışırlar. Suç geliri, bu yöntemde genellikle limite yakın tutarlara bölünür ve çok sayıda kişi tarafından çok sayıda bankaya veya aynı bankanın farklı şubelerine yatırılır. Söz konusu tutarlar belirlenen limitin altında kaldığından bankanın bildirim yükümlüğü de bulunmamaktadır (Görgün, 2011: 38). Bu yöntemde fazlaca işlem oluşturularak denetim mekanizmasından kaçmak mümkündür.

- Parçalama (Structuring) Yöntemi

Eldeki fonu küçük miktarlara bölüp bunları bankaya yatıracak çok sayıda kişiyi (smurfleri) her zaman bulmak mümkün olmayabilir. Bu durumda insan sayısı yerine işlem sayısını artırmak suretiyle bildirimden kaçınmak mümkün olabilir. Bu yöntemde de yine yapılan işlemleri, bildirimden kaçınmak veya iz bırakmamak amacıyla bölme tekniği kullanılmaktadır. Çok yüksek tutara dayalı bir işlem küçük tutarlara dayanan çok sayıda işlemle bölünmektedir. Örneğin 29 milyon dolarlık bir tutar ortalama 600’er dolarlık 40.000’den fazla işlem yapılmak suretiyle Ekvator’a transfer edilerek aklanmıştır (TBB, 2013: 19-20). Parçalama yöntemi şirinler yöntemine benzetmekle birlikte, daha az sayıda insan kullanılması yönünden anılan yöntemden farklılaşmaktadır.

- Kıyı Bankacılığı – Vergi Cennetleri (Off-shore) Yöntemi

Vergi cennetleri, özellikle kıyı bankacılığı (off-shore) ve paravan şirketler vasıtasıyla suç gelirlerini aklamanın kolay olduğu ve kullanıldığı yerlerdir. Kıyı bankacılığı, genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyet gösteren ve ülke içerisindeki bankacılık sisteminin tabi olduğu kanuni düzenlemelerin kapsamı dışında tutularak, getirilen mali ve hukuksal avantajlar sayesinde cazip çalışma koşullarının sağlandığı bankacılık türüdür. Kıyı bankaları özel banka olmayıp, temel olarak diğer bankalar gibi mevduat toplamakta, kredi vermekte ve güvene dayalı işlemler yapmaktadır. Ancak bu bankalara yatırılan mevduat, devlet garantisi altında olmamaktadır (Bahtiyar, 2000: 196).

Vergi cennetlerine ait özelliklerin çoğunda, kaynağı ne olursa olsun gelirlerin hiç ya da çok az vergilendirilmesi, banka ya da ticari sır uygulaması, kambiyo kontrolünün yokluğu, şirket, banka ya da sigorta şirketleri kurmak ya da sahip olmanın kolaylığı (batılı tanınmış gazetelerde ve internette düzenli olarak ilanlar yayınlanmaktadır) gelmektedir. Kara para aklanması için vergi cennetlerinin seçiminde önemli rol oynayan diğer unsurlar arasında, politik ve parasal istikrar, ulaşım imkânları, modern iletişim vasıtalarının varlığı, ulaşım kolaylığı, coğrafi konum olarak gelişmiş ülkelere yakınlık, uzman personel (vergi danışmanları, avukatlar, vs.) belirtilebilir (Ergül, 2001: 31). Şeffaflıktan ve hesap vermekten kaçanların tercih edecekleri vergi cennetleri, kara para aklayıcıları tarafından söz konusu unsurlara göre belirlenir.

- Oto Finans Borç (Loan-Back) Yöntemi

Bu yöntemde off-shore merkezlerde mevcut finans kurumları vasıtasıyla, buralara ulaştırılan kara para sahibine kredi olarak geri dönmektedir. Yapılan işlemler şu şekilde sıralanabilir (TBB, 2013: 23);

A. Kara para aklayacak kişi off-shore merkezine gider ve kara parayı burada faaliyet gösteren A bankasına yatırır (daha sonra bu parayı bir başka ülkedeki B bankasına da aktarabilir).

B. Daha sonra kendi ülkesindeki C bankasına başvurarak A (veya B) bankasındaki hesabını teminat göstermek suretiyle kredi talebinde bulunur. C bankası da bu krediyi kendisine verir.

C. Aldığı kredi ile istediği yatırımı yapar (Otel alabilir vs.)

D. Kredisini C bankasına geri ödemez. C bankası da bu kişinin teminat gösterdiği A (veya B) bankasındaki parasını haciz eder.

Böylece bu kişinin kara parası otel veya bir başka yatırım şeklinde aklanmış olarak ortaya çıkmaktadır.

- Hayali İhracat - İthalat ile Aklama Yöntemi

1980'li yıllardan sonra özellikle ülkemiz ekonomisinin globalleşme neticesinde dünya pazarına açılması ile birlikte gündemimize giren bir kavram olan hayali ihracatın temel amacı, haksız vergi iadesi alınmasıdır. Değeri oldukça düşük olan bir mal, yüksek kalite standartlarına sahip ve değerli bir ürünmüşçesine yurt dışına gönderilir. Düzenlenen sahte belgelerde gösterilen değer ile ürünün gerçekteki değeri arasındaki fark aklanmış miktarı göstermektedir. Ayrıca

soruşturma mercilerinin dikkatini çekmemek için kara paranın, vergi cennetinde kurulan bir paravan şirket tarafından gönderilmesi gereklidir (İpek, 2000: 27). Örneğin 1 TL'lik mal 25 TL'ye ihraç edilmiş gibi gösterilir. Bu işlemten sonra %20 oranında vergi iadesi varsayımıyla, hem 5 TL vergi iadesi alınır, hem de 24 TL'lik kara para ihracat geliri olarak gösterilebilir. Ancak olası incelemelerde açık vermemek için ve kara paranın bir şekilde finansal sisteme sokulması gerekliliği nedeniyle, kara paranın; sözde ihracatın yapıldığı şirket tarafından gönderilmesi gibi bir işleme tâbi tutulması gerekir (Ergül, 2001: 40).

- Kumarhanelerin Kullanılması Yöntemi

Kredi açılması, vade uzatımı, kiralık kasa hizmeti, çeklerin ciro edilmesi gibi birçok finansal işlemin gerçekleştirilmesine olanak sağlayan kumarhaneler, çok büyük miktarlarda nakit paranın söz konusu olduğu ve nakit yoğun olarak çalışan işyerleridir. Aklayıcılar, yüksek meblağları kumarhaneye yerleştirebilir ve parasını başka yere götüreceği tehdidiyle de herhangi bir bildirim yapılmamasını sağlayabilirler. Bu şekilde yatırılan para, artık kumarhane çekleri ile her an çekilebilir veya transfer edilebilir (Murphy, 2013: 12). Bu yöntem kumarhanelerin faaliyet yürütmesinin yasal olduğu ülkelerde sıklıkla kullanılır.

- Paravan – Hayali Şirketlerin Kurulması

Bu şirketler herhangi bir ticaret ya da imalat faaliyetinde bulunmayan ve genellikle sınır-ötesi merkezlerde kurulan şirketlerdir. Göstermelik şirketlerden farklıdır; göstermelik şirketlerde de aklama amacı olmakla birlikte yasal bir faaliyet ve bir işyeri söz konusudur. Oysa bu şirketler sadece kâğıt üzerinde vardır (masa, kasa, adres, kısa şirketler) ve bunların kurulmasındaki amaç, ayrıştırma aşamasında fon transferlerinin bu şirketler üzerinden geçirilmesi suretiyle inceleme anında iz sürmeyi zorlaştırmaktır. Birçok sınır-ötesi merkezde paravan şirket kurmak için birkaç yüz dolar yeterli olmaktadır (TBB, 2013: 21-22). Sadece kâğıt üzerinde var olan bu şirketlerde hacim ve karmaşıklık açısından yasal işlemlere benzeyen bir dizi malî işlem yapılmaktadır.

- Suç Gelirlerinin Fiziksel Olarak Yurtdışına Çıkarılması Yöntemi

Bu yöntemin esası, nakit parayı kuryeler aracılığıyla kara, deniz, hava yolu gibi değişik ulaşım araçları kullanılarak, finans sistem üzerinde yeterince denetimin olmadığı, banka gizliliğinin esas olduğu ve işbirliği yapacak kuruluşların mevcut bulunduğu ülkelere taşıyıp o ülkelerin mali sistemine sokmaktır. Böylece nakit kara

paranın, mali sistemine dâhil olduğu ülkenin finansal kurumlarını kullanarak, geldiği ülkeye veya başka ülkelere transferi sağlanarak, paranın kaynağı ile olan bağ zayıflatılmakta ve aklama eylemi gerçekleştirilmektedir (Mavral, 2001: 62).

Suç gelirlerinin fiziksel olarak yurtdışına çıkarılması diğer yöntemlere nazaran daha zor ve daha tehlikeli bir yöntemdir. Kuryeye güven esaslı çalışan bu yöntemde, yakalanma olasılığı yüksek olmakla birlikte, çoğu ülke fiziksel para çıkarma işlemine tavan sınırlaması getirerek suç gelirlerinin rahat bir şekilde yurtdışına çıkışını engelleme yoluna gitmiştir.

2.2.2. Yeni Kara Para Aklama Yöntemleri

Kullanıcı gizliliği sağlayan ve fonların hiçbir aracıya gereksinim duyulmadan transferini mümkün kılan yeni teknolojilerin ortaya çıkması, kara para aklamada da yeni yöntemlerin geliştirilmesine zemin hazırlamaktadır. Son dönemlerde hızlı bir gelişme göstererek kullanıcı sayısı gün geçtikçe artan internet, online bankacılık, akıllı kartlar, elektronik ticaret, elektronik para gibi oluşumlar, kara para aklayıcıları açısından yeni ve cazip aklama yöntemleri olabilmektedir. Çünkü bu sistemler aklayıcıların en büyük sorunu olan “büyük miktartlı nakit paranın fiziksel hareketini” ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca bu tür ödeme sistemlerinin globalleşmesi aklayıcılar için ülkelerin ulusal güvenlik standartlarındaki farklılıklardan yararlanma ve böylece yasadışı fonlarının hareketini otoritelerden gizleyebilme fırsatını sunmaktadır (Yazıcı, 2008: 158).

Akıllı kartlar, elektronik para, borsa faaliyetleri ve internetin kullanımı yeni kara para aklama yöntemleri olarak sıralanabilir.

- Akıllı Kartlar Aracılığıyla Kara Para Aklama Yöntemi

Akıllı kart, başka bir deyişle, elektronik cüzdan, kâğıt ve madeni paraya bir alternatif olarak geliştirilmiştir. Akıllı kartın içerisinde bulunan elektronik yongaya belli bir parasal kıymet elektronik olarak yüklenmekte ve ilgili kimsenin söz konusu parasal kıymete kadar harcama yapmasına olanak verilmektedir. Akıllı kart sistemleri, bir çok ülkede ön ürün (prototip) veya deneme aşamasındadır. Bu sistemler, işleyiş özellikleri bakımından çeşitlilik göstermektedir. Bu sistemlerin bazıları, işlem gizliliğini sağlayacak tarzda tasarlanmış iken, bazıları da işlem gizliliğini sağlayamayacak, tersine, hangi işlemlerin yapıldığını gösterir tarzda düzenlenmiştir (Dursun, 2008: 117). Akıllı kartlar da esas olan, kişisel ve ticari bilgilerin yetkili kişiler tarafından görülebilmesini sağlayan kontrollü erişim özelliğine sahip olmalarıdır.

Akıllı kart vasıtasıyla kara para aklanılmasını önlemek için kart üretici veya operatörleri bazı önlemler almak yoluna gitmişlerdir. Örneğin İngiltere’de, akıllı kart basan üreticiler, kartların içerisindeki parasal kıymetin değerini 50 ila 500 sterlin arasında sınırlandırmıştır. Ayrıca, çoğu ülkede kart operatörleri önlem olarak bir akıllı karttan diğer bir akıllı karta para aktarmayı engelleyici bir sistem de kurmuşlardır. Kara para aklanılmasını önleme kaygısı taşımayan kart üreticileri ise bir mali kurumun aracılığına gerek kalmaksızın, kart sahipleri arasında para transferi yapabilecek bir dizge kurmuşlardır. Akıllı kartın iş görşelliğı üzerindeki sınırlamalar, genellikle, ulusal bir düzenleyici kurum tarafından değil, kartı basan organların inisiyatifi ile gerçekleşmektedir (Dursun, 2008: 118).

- Elektronik Para Aracılığıyla Kara Para Aklama Yöntemi

Elektronik para (e-para), ülke parasının sahip olduğı ekonomik değerin elektronik ortama aktarılmasından ibaret yeni bir ödeme şeklidir (Sarıakçalı, 2008: 113). Daha geniş anlamıyla elektronik para (dijital para, dijital döviz veya elektronik döviz), geleneksel kâğıt para ya da madeni para gibi değirlilik, kabul edilirlilik, ticaret, biriktirme ve borç verme işlerine yarayan ama gene de bazı farkları olan bir sayısal unsur, bir değişim aracı, bir döviz cinsidir.

Elektronik para, en küçük madeni paradan bile daha düşük birimde ödeme yapılması olanağı da sağlamaktadır ki, mikro-ödeme “micropayments” yöntemi olarak adlandırılan bu tip ödeme yöntemiyle, örneğın, elektronik ortamda sunulan bir gazetenin sadece bazı bölümlerini okumak mümkündür. Oysa mevcut ödeme sistemlerinin çoğı, bu tip mikro ödemelerin yapılması bakımından ekonomik değildir. Akıllı kart sisteminde olduğı gibi e- para sisteminde de müşteri, yetkili bir hizmet sağlayıcısından belirli bir fon değeri satın almakta, ancak akıllı karttan farklı olarak satın alınan değeri ya müşterinin bilgisayarında ya da çevrimiçi olarak güvenli bir hesapta saklanmaktadır (Dursun, 2008: 119).

Elektronik para sahip olduğı özellikler nedeniyle para aklayıcıları için cazip olmaktadır. Bunlar (Yazıcı, 2008: 162):

- Akıllı kartlara veya yazılım tabanlı mekanizmalarda sınırsız miktarlarda e-para yüklemesi yapılabilir ve karttan karta transfer mümkün olmaktadır. Böylece nakit paranın yarattığı hacimsel büyüklük ortadan kalkmaktadır.
- e-para gerek akıllı kartlar arasında, gerek internet üzerinden birkaç saniye içerisinde transfer edilebilmektedir.

- Yapılan bu transferlerde ayrıca herhangi bir kayıt tutulmamaktadır.
- e-para nakit paraya göre kimlik gizliliği sağlamaktadır. Çünkü kâğıt para sahip olduğu seri numaraları sayesinde kolayca takip edilebildiği gibi, ayrıca yüz yüze işlemleri gerektirmektedir. Buna karşılık e-parada ise şifreleme tekniklerinin kullanımı ve uzaktan transfer işlemlerinin yapılabilmesi, işlemlere taraf olan kişilerin kimliklerinin daha kolay gizlenmesine olanak sağlamaktadır.

Elektronik paranın aklayıcılar açısından en vazgeçilmez özelliği, transferinin kolay ve hızlı olarak gerçekleştirilebilmesidir. Bu sayede kara para hızlı bir şekilde dünyanın herhangi bir yerinde, herhangi bir hesaba iletilmektedir.

- Borsa Yoluyla Kara Para Aklama Yöntemi

Manipülasyon yaparak yahut içerden bilgi sızdırılarak (insider-training) kara para borsa aracılığıyla sisteme dâhil edilebilmektedir. Ayrıca hisse senetleri hakkında spekülasyon yapılarak hisse senetlerinin değeri yükseltebilir ya da alçaltılabilir. Böylelikle anlaşmalı olarak bir taraf para kaybederken diğer taraf para kazanmaktadır.

Diğer yandan aracı kurumlar kolaylıkla kara paranın aklanması için kullanılabilir. Bir işbirlikçi kambiyo görevlisi aracılığıyla, kara fonlarla hisse senetleri ve tahviller satın alınabilir. Bu senetler herhangi bir isim ya da paravan bir şirket adına olabilir. Hamiline senetlere ilişkin olarak, hiçbir kayıt gerekmemektedir. Kambiyo görevlilerine ve borsa piyasasına ilişkin mevzuat ülkeden ülkeye değişmektedir. Bazı ülkelerde bir kambiyo görevlisi aracılığıyla fonların aklanması daha kolay olabilmektedir. Bununla beraber çok sıkı bir mevzuata sahip ülkelerde bile titiz davranmayan kambiyo görevlileri kara paranın aklanmasını kolaylaştırabilmektedirler (Ergül, 2001: 46).

- İnternet Aracılığıyla Kara Para Aklama Yöntemi

Aklamanın dünyadaki gelişen yeni trendi, kullanıcısına geniş anonimlik imkânı sunan ve kimliğini belli etmeyen internetin aklama faaliyetlerinde kullanılmasıdır (MASAK, 2018). Günümüzde, internetin, kara para aklanılmasına karşı savunmasız olduğu neredeyse tüm uzmanlar tarafından kabul edilmektedir. Kara para aklayıcıları, interneti kara para aklama amacıyla yaygın bir şekilde kullanmalarına karşın, ülkeler, internet vasıtasıyla işlenen kara para aklama fiillerine karşı sağlam önlemler geliştirememektedir (Dursun, 2008: 110).

İnternet üzerinden sunulan mali hizmetlerdeki hızlı artış dikkate alındığında, kara para aklamada kullanılma riskinin en yoğun olduğu alan on-line işlem yapabilme imkânlarıdır. On-line işlem hizmetleri giderek artan sayıda ticari banka ve “sadece internette faaliyet gösteren bankalar” (pure internet banks) tarafından sunulmaktadır. Potansiyel kara para aklama riskleri mali kurumların, işlem yapan belli kişilerin kimliğini gerektiği gibi tespit edememelerinden hatta bu işlemi yapan kişinin nerede bulunduğunu belirleyememelerinden kaynaklanmaktadır (Ergül, 2001: 25).

İnternet teknolojisindeki ilerlemeler nedeniyle, devletler, yapılan mali işlemleri denetlemekte büyük güçlüklerle karşılaşmaktadır. Günümüzde bir banka müşterisi, kişisel bilgisayarıyla, hesabı olduğu bankanın bilgisayarına internet üzerinden kolaylıkla bağlanabilmekte ve kendi hesabından başka bir bankanın hesabına kolaylıkla havale gönderebilmektedir. Bu düzende, kişiden havale gönderme talimatını alan banka bilgisayar, takas bankasından işlemin yapılması için yardım talep etmektedir. Doğal olarak bu işlemlerin yapılması sırasında hiç kimse diğer bir kimseyle yüz yüze görüşmemekte, işlemler elektronik ortamda gerçekleşmektedir (Dursun, 2008: 114). Sayısı milyonları bulan elektronik işlemlerin tümünün denetlenmesi de elbette mümkün değildir.

On-line bankacılık faaliyetlerinin yanı sıra, internetten ödeme yapmak, şirket kurmak, kumar ve bahis sitelerini kullanmak suretiyle kara paranın aklanması sürecine teknolojik imkânların sağlandığı yöntemler alet edilmektedir.

İnternetin sahip olduğu bazı özellikler kara para aklayıcılarını internet aracılığıyla kara para aklamaya yönlendirmektedir. Bunlar (Yazıcı, 2008: 161):

- Elektronik transferlerin hızı, kolaylığı,
- Erişim kolaylığı,
- İnternet aracılığıyla yapılan işlemlerin kolaylığı,
- Müşteri ile bankanın karşılıklı birbiriyle muhatap olmaması, dolayısıyla müşteri gizliliğinin var olması,
- Ulusal sınırları genişletme/aşma kolaylığıdır.

İnternet aracılığıyla kara para aklayanlar aşağıdaki nedenlerle fayda sağlamaktadır:

- İşlem yapan kişinin kimliğinin tespit edilememesi ve bağlantıyı kuran kişinin kimliğini doğrulama olanağının bulunmaması,

- İşlem yapan kişinin bu işlemi nereden gerçekleştirdiğinin belirlenememesi, dolayısıyla gerçek kimliğini saklamak isteyen bir kişinin dünyanın herhangi bir yerinden hesabıyla bağlantı kurma ve hesabını kontrol etme imkânına sahip olması,
- Yapılan işlemlerle ilgili herhangi bir kaydın tutulmaması, dolayısıyla işlemlerin yetkililerce izlenememesi nedeniyle şüpheli işlemlerin takip ve rapor edilmesinin güçlüğü,
- Aklayıcıların resmi makamlarca iz sürülmesini engellemek amacıyla sık aralıklarla bilgisayar yazılımlarını değiştirebilmesi ve ayrıca yüksek seviyede şifreleme tekniklerine başvurmaları.

3. KARA PARANIN EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Kara para, uluslararası ve süreklilik arz eden ve bütün dünyayı etkileyen bir sorundur. Kara paranın ekonomiye faydalı olabileceği, aklamayı engellemek için çıkarılan yasaların özellikle gelişmekte olan ve gelişmemiş ülkelerin kalkınmalarına olumsuz etkileri bulunduğu konusunda kara paranın lehine bazı görüşler öne sürülmektedir. Bu görüşler öne sürülse de suç oluşturan fiillerden elde edilen kara para, yalnızca kısa vadeli ekonomik gelişme sağlayabilecek, ancak uzun vadede gerek mali sistem gerekse toplumsal yapıda bozulmalara neden olacaktır (Mavral, 2001: 300). Çünkü kara para, genellikle suç sayılan faaliyetler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kara paranın kaynakları ile ilişkisinin kesilip aklanarak kullanılabilir bir hale getirilmesi gerekmektedir. Bu aklama sürecinde kara para, yasal ve mali yapısı aklamaya uygun ülkelere yönelmekte ve bu ülkelerde yasal kimliğe büründükten sonra tekrar ev sahibi ülkeye dönmektedir. Bu durum yasal ve mali yapısı zayıf olan ülkeler için ciddi istikrarsızlıklar ve zararları içermektedir (Yıldırım, 2007: 170). Ülkelerin yasal yapılarındaki bu farklılık kara parayla mücadeleyi sekteye uğratmakta ve aklayıcıları daha cesaretle hareket eder hale getirmektedir.

Kara paranın; para talebi, büyüme oranı, gelir dağılımı, vergi gelirleri, mali kurumlar, istihdam ve rekabete yönelik sonuçları ekonomik etkiler olarak sıralanabilir.

3.1. Para Talebine Etkisi

Finansal piyasalarda hareket kolaylığından yararlanan kara para; aklamayı kolaylıkla yapabileceği, yakalanma riskinin minimum olduğu ülkeleri seçmektedir. Aklama ile ilgili düzenlemelerin bulunmadığı, banka veya müşteri bilgilerini saklayan, bankacılık sırrının sıkı uygulandığı bir sistem bulunduğu, kayıt dışı ekonominin milli ekonomiye oranının yüksek olduğu, nakit giriş-çıkışlarının kolay olduğu ekonomiler aklayıcılar için tercih sebebi olmaktadır (Aydemir, 1995: 35).

Ülkeye, hızlı ve kontrolsüz para girişinin olması sonucunda normal tüketimle birlikte lüks tüketim oranları artar bunun paralelinde ülkede ihracatta azalış, ithalat, dış ödemeler açığı, enflasyon, faiz ve işsizlik oranlarında önemli artışlar yaşanabilir (Mavral, 2001: 209). Kara para nedeniyle para talebinde yaşanan bu istikrarsızlıklar, doğal olarak para politikasını da olumsuz etkileyecektir.

Kara para aklama faaliyetlerinin verdiği yanlış sinyaller özellikle gelişmekte olan ülkelerde bütçe açığı ve yüksek enflasyon gibi sorunları çözmeye yönelik olarak gerekli önlemlerin alınmasını engellemekte, ekonominin etkin yönetimini olumsuz etkilemektedir. Ayrıca, bu faaliyetler global yapısı nedeniyle piyasaların istikrarını etkilemekte, bir ülkede çıkacak bir mali krizin diğer ülkelere de yansıma olasılığını gündeme getirmektedir. Bu nedenle, kara para aklama faaliyetlerine yönelik mücadelede hem ulusal hem de uluslararası kurumlar arasında işbirliği önem kazanmaktadır (Erçel, 1999: 3).

Merkez bankalarının para politikalarının etkili olup olmaması, para talebinin tahmin edilebilir olup olmamasına bağlıdır. Kara paranın para talebi üzerindeki olumsuz etkisi, merkez bankalarının politikalarını da olumsuz yönde etkilemekte ve başarısız kararlar almalarına neden olmaktadır.

3.2. Büyüme Oranlarına Etkisi

Ülkelerin lokomotifleri durumunda olan reel sektörler birçok olumsuzluktan zarar görebileceği gibi finansal istikrarsızlıklardan da önemli ölçüde zarar görebilmektedirler. Artık şirketler için yerli kaynakların yeterli olmadığı günümüzde yabancı yatırımcıların dikkatlerini çekmek önemli bir hal almıştır. Ancak kara paranın aklandığı ülkelerde yabancı yatırımcıları çekmek zor olmaktadır. Zira kara paranın mali sistemde oluşturduğu fiyat istikrarsızlıkları ekonominin dış çevrelerdeki kredibilitesini de etkileyecek, rasyonel girişimciler yatırım yaparken, ülke riskini de göz önünde bulunduracakları için ülkeye yatırım yapmakta sakınca

bulacaklardır. Dolayısıyla “kötü para iyi parayı tedavülden kovar” şeklinde kabaca özetlenebilecek Gresham Kanunu bir başka şekilde işleyecek; kara para, yasal yollardan ülkeye gelen parayı kovmaya başlayacaktır. Yasal paranın ülkeye girmekten kaçması ise yatırım oranlarının yükselmemesi sonucunu doğuracaktır. Bu durum ise uzun vade de sürdürülebilir bir büyümenin düşmesi anlamına gelecektir (Yıldırım, 2007: 171).

Küresel dünyada sermayenin liberalleşmesi, teknolojik imkânların artması, bilginin çabuk erişilebilir bir halde bulunması neticesinde özellikle uluslararası yatırımcılar yatırım yapacakları ülkelerin ekonomilerini çok titiz bir şekilde incelemektedirler. Piyasalarında istikrarın hâkim olduğu ve krizler karşısında sağlam mali yapıya sahip ülkeler bu tür yatırımcıların yapacakları yatırımlarda ilk sıralarda olmaktadır (Karaal, 2008: 114). Kara para hacminin yüksek olduğu ülkeler, yatırımcılar için riskli yerler olarak kabul edilir. Uluslararası sermayeyi ülkelere çekmek isteyenler için kara parayla mücadele, yatırımcılar için güven sağlayan önemli bir mesajdır. Mücadelenin etkinliği sayesinde yatırımlar artacak, bu durum ise büyüme oranlarını ve ekonomiyi olumlu yönde etkileyecektir.

3.3. Gelir Dağılımına Etkisi

Kara paranın özellikle gelir kaynaklarında meydana getirdiği ciddi kayıplar, mali sistemin işleyişinde önemli sorunlara neden olmaktadır. Bu ekonomi içerisinde yaygınlaşan hastalık aynı zamanda sosyal yaralara da sebebiyet vermektedir. Belirli kişi ve zümrelerin giderek zenginleşmesi ve özellikle genç nesillerin ahlaki problemlerinin artması, toplumsal etiği dejenere etmekte ve sosyal yönden yozlaşmaya neden olmaktadır (Özdemir, 1999: 32).

Kara paranın en zor tespit edilebilen zararlarının başında gelir dağılımına yaptığı olumsuz etki gelmektedir. Gelir kaynaklarında meydana gelen eksilme ve gelir dağılımındaki farklılaşmanın yarattığı olumsuz etkinin ölçümü güç olmakla birlikte, topluma sosyal açıdan verilen zararların da telafisi oldukça zorlaşmaktadır. Gelir dağılımı açısından bireyler arasında oluşan uçurum, suç işlemeye eğilimi artırmakta ve kara parayı daha cazip hale getirmektedir.

Kara paranın yoğun olduğu ekonomilerde aklayıcılar yasal bir şekilde gelir elde eden bireylere nazaran çok hızlı bir şekilde zenginleşecektir. Suç örgütleri elde ettikleri büyük gelirler sayesinde kendi üyelerine dağıtmakta oldukları büyük miktardaki haksız kazançlarla suça bulaşmayan ve yasal sistem içerisinde gelir elde eden bireylerin kazançlarına oranla kat kat gelir elde edecektir (Karaal, 2008:

114). Ayrıca kara para rekabeti olumsuz etkilediğinden, kayıt altındaki sektörde faaliyet gösterenler bir nevi cezalandırılmış olmaktadır. Kayıt dışı ekonomilerde vergi kaçakçılığı yaygın olduğundan resmi sektörde faaliyet gösterenlerin vergi yükü artmakta ve gelir dağılımı olumsuz etkilenmektedir (Mavral, 2001: 301).

3.4. Vergi Gelirlerine Etkisi

Vergilerden elde edilen hasılat kamu gelirleri içerisinde en önemli paya sahiptir. Bu gelirin düşük olması ise kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayamaması ihtimalini ortaya çıkaracak, bu ihtimalin gerçekleşmesi halinde ise bütçe açıkları baş gösterecektir (Ergül, 2001: 61). Kara paranın meydana getirdiği gelir, ülkelerin vergilendiremediği kazançlardır. Bu kazançların milli gelire oranları artmaya başladıkça ülkelerin vergi gelirlerinde azalmalar meydana gelecektir. Azalan vergi gelirleri kamu gelirlerini azaltacak, kamu gelirlerinin kamu harcamaları ve giderlerini karşılayamaması neticesinde ekonomide açıklar oluşabilecektir (Boybaşı, 2005: 16). Vergi gelirlerinin kara paradan olumsuz etkilendiği ülkelerde verginin adaletli dağılımı da mümkün olamamaktadır. Vergi geliri azaldığı için daha fazla vergi almak isteyen ülkelerde kayıt dışı ekonominin hacmi giderek artmaktadır.

Vergi gelirleri azalan devletin iki seçeneği mevcuttur; bunlardan ilki borçlanmadır. Borçlanma sonucunda özel sektörün verimli yatırımlarını kendisine çeken devlet dışlama (crowding-out) etkisiyle özel sektörün verimli yatırımlarını azaltır. Ayrıca borçlanma sonucu tahvillerin değerinin artmasıyla piyasada faiz oranları artar ve bu mekanizmanın sonucunda enflasyon oranının artışıyla ülke birçok sorunla karşı karşıya gelir. Açıkları kapatmanın diğer bir yolu olan emisyon politikasının da sonuçları anlatılanlardan farklı olmayacaktır (Kıldış, 2000: 195). Dolayısıyla her iki seçeneğin de ekonomi üzerinde olumsuz etkileri mevcuttur.

3.5. Mali Kurumlara Olan Etkisi

Kara paranın aklanmasında bilmeyerek kullanılan mali kurumların aktif ve pasif yapılarında ani değişiklikler meydana gelebilecek, bu durum ise kurumlar için bir risk oluşturacaktır. Bu mali kuruluşların kara para akladıkları haberlerinin kamu otoritesinin dikkatini çekmesi durumunda bu kuruluşlar için denetim alanında baskılar artacak ve kurum itibarı zedeleneyecektir (Yıldırım, 2007: 173).

Ayrıca kara paranın doğması için bir suç işlenmesi gerekir. Bu da doğal olarak birçok mağdur veya zarar gören kişi yaratacaktır. Bu kişilere bütçeden ayrılan dava, mahkeme ve cezaevi masrafları toplum için maliyet unsurudur

(Yetim, 1999: 303). Bu gibi maliyetler toplumun tüm kesimine yansıtıldığı için kara paranın olumsuz etkilerinden her birey payına düşeni almaktadır.

3.6. İstihdam Üzerine Etkisi

Kara para aklama ayrıca gelir ve servet yoğunlaşmasına yol açarak gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler doğuracaktır. Kara para aklama gelir ve servet yoğunlaşmasına yol açarak, fonların belirli ellerde toplanmasına neden olmakta ve kara para elde eden kişilerin refah düzeylerini artırırken, bir taraftan toplumun ahlak ve etik değerlerini bozmakta diğer taraftan da üretim ve yatırımlar üzerinde olumsuz etkiler oluşturmaktadır (Erdoğan, 2009: 111).

Kara para ekonomisi, bir yandan uyuşturucu, kumar vb. kötü alışkanlıklar sonucu bireylerin toplumdan ve üretimden soyutlanmasına neden olurken, diğer yandan da suç ekonomisi oluşturmak için kullanılan insan gücü, hammadde ve diğer üretim araçlarını milli geliri oluşturan yasal ekonomilerden çekerek, ekonomilerin kaynak kaybına neden olmaktadır (Yazıcı, 2005: 79).

3.7. Rekabet Üzerine Etkisi

Ekonominin her unsuru birbiriyle bağlantılı ve birbirini etkileyen bir yapıya sahiptir. Örneğin gelir dağılımında yaşanan bir değişim istihdamı, yatırımı veya para politikasını direk etkileyebilmektedir. Dolayısıyla kara paranın ekonomik aktörler üzerinde yarattığı olumsuz etki doğal olarak rekabetçi ortama da zarar verebilmektedir.

Kara para ve kara para aklama, finansal kesimin doğru bir şekilde çalışmasını etkileyerek, piyasalarda güveni ve etkinliği bozucu etkilere sahiptir. Kanun dışı para transferi, kanuni olarak faaliyet gösteren firmaları da sıkıntıya sokmaktadır. Bu durum legal faaliyette bulunan firmaları piyasa dışına itmektedir. Piyasa kuralları sürekli ihlal edilmektedir. Aklama kanuni firmaların da kanun dışı faaliyetlere veya vergi kaçırmalarına sebep olacaktır. Rekabet yapısının da bozulmasıyla piyasalara olan güven ve etkinlik unsurları zedeleneyecektir (Yılmaz, 2006: 32). Kara paranın gelir dağılımı üzerindeki etkisi rekabetçi ortamda oluşturduğu etkiye benzerdir. Nasıl ki kara para gelir dağılımını bozup bazı kesimleri daha zengin hale getirmekteyse, rekabetçi ortama da benzeri zararlar vererek bazı firmaları daha güçlü hale, geri kalanları ise piyasadan silinme noktasına getirmektedir.

SONUÇ

Kara para yasadışı yollardan elde edilen gelir olarak tanımlanırken, bu gelirin yasal yollardan elde edilmiş gibi gösterilerek, ekonomik sistem içerisine sokulması ve meşruluk kazandırılması faaliyetine ise kara paranın aklanması denmektedir. Kara para aklamanın amacı, gelirin yasadışı faaliyetlerden elde edildiğinin gizlenmesidir. Aklamanın varlığından bahsedebilmek için öncelikle bir suç işlenmeli ve bu suç neticesinde bir gelir elde edilmelidir. Sonrasında ise bu duruma yasal görünüm kazandırmaya yönelik fiil ya da fiiller gerçekleştirilmelidir. Kara para aklama sürecinin aşamaları; yerleştirme, ayırıştırma ve bütünleştirmedir.

Küreselleşmenin etkisiyle ülkelerarası sınırlar kalkmış ve kara para aklama faaliyetleri daha geniş bir alana yayılmıştır. Bu faaliyetler ülke ekonomilerine zarar vermekte ve önemli maliyetlere neden olmaktadır. Gelişen teknoloji kara para aklama faaliyetlerinin yapısını değiştirerek geleneksel kara para aklama yöntemlerine yenilerini eklemiştir. İnternetin yoğun kullanımı, borsadaki faaliyetler, elektronik para ve akıllı kartların yaygınlaşması, kara para aklayıcılarına yeni yöntemler ve yeni aklama imkânları sağlayarak, gelirin bölgeler arası geçişini kolaylaştırmakla kalmamış, denetim faaliyetlerinin de etkisiz hale gelmesine neden olmuştur.

Kara paranın ekonomi üzerindeki etkisi, söz konusu alanın her alt kademesine yayılmıştır. Kara paranın istihdam, rekabet, vergi gelirleri, para talebi, gelir dağılımı, büyüme oranı ve mali kurumlar üzerinde olumsuz sonuçları bulunmaktadır. Kaldı ki ekonomik unsurların birbirleriyle olan bağlantılarından dolayı, sadece para talebinde yahut sadece gelir dağılımında yaşanabilecek bir olumsuzluk dahi, geri kalan tüm ekonomik aktörleri olumsuz etkilemeye yetmektedir. Finansal piyasalarda yaşanan bu olumsuzlar, ülke ekonomilerine duyulan güveni azaltmakta ve bu durum ekonomik etkilerin yanı sıra sosyal yapı üzerinde negatif sonuçlara da sebebiyet vermektedir.

Kara para aklamayla mücadelede devletlerin uluslararası işbirliğinden yana olması gerekir. Az sayıda ülkenin gayretini bu alanda göstermesi kara parayı, mücadelesi zayıf ülkelere yönlendirmekte ancak mevcut sistem içerisinde yaşanan olumsuzluklardan tüm ülkeler etkilenmektedir. Burada yapılması gereken ülke yasalarının birbirleriyle uyumlu hale getirilmesi, yeni gelişmelere karşın sürekli iletişim kanallarının açık olması ve uluslararası kuruluşlar nezdinde mücadeleye yönelik stratejiler geliştirilmesidir. Öte yandan, kara para ile mücadelede

bankalara da önemli sorumluluklar düşmektedir. Kara paranın çoğunlukla on-line işlemlere yönelmiş olması, bankacılık iş ve işlemlerinin yakından takip edilmesini gerekli kılmaktadır. Bankaların şüpheli durumlarda gerekli yasal prosedürün derhal uygulanması için tetikte olması mücadelenin başarısı açısından önemlidir. Bankaların sistemlerini güvenilir ve açık bulunmayan bir sanal alan olarak kurgulamaları da elzem bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu kapsamda hükümetlerin, uluslararası kuruluşların ve sivil toplum örgütlerinin top yekûn kara para ile mücadeleleri önemlidir. Teknolojik gelişmeler sadece aklayıcılara fırsatlar sunmamalı, kara para ile mücadelede de teknolojik imkânlardan yararlanılmalıdır. Yürürlükteki mevzuat, kara para aklamada kullanılan yeni yöntemlerin de önüne geçebilecek şekilde dinamik tutulmalı ve süreç yakından takip edilmelidir. Bununla beraber cezaların caydırıcılığı ön plana çıkarılmalı ve denetim süreci daha etkin hale getirilmelidir. Alınacak önlemler sayesinde kara para aklamanın cazibesi azalacak ve bu durum, hem sosyal hem de ekonomik açıdan büyük faydalar sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Aluko, A. ve Bagheri, M. (2012), The Impact of Money Laundering on Economic and Financial Stability and on Political Development in Developing Countries: The Case of Nigeria, *Journal of Money Laundering Control*, Sayı:15(4).
- Arıcan, R. (2010), Türkiye’de Başlıca Kara Para Aklama Yöntem ve Alanları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Aydemir, Ş. (1995), Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Aydın, F. (2000), Mali Suçlar ile Mücadele Mevzuatının Değerlendirilmesi ve Diğer Ülke Uygulaması, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Aydın, S. ve Yılmaz, Y. (2014), Yolsuzluk ve Mali Suçlar, 4. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bahtiyar, M. (2000), Off Shore Bankalar ve Vergi Sorunları, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 90.
- Boybaşı, B. (2005), Ankara Avrupa Birliği Sürecinde Kara Parayla Mücadele Yöntemleri ve Türkiye Örneği, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- De Koker, L. (2002), Money Laundering in South Africa, Johannesburg: RAU University, <https://oldsite.issafrica.org/uploads/1DEKOKERPROJECTPAPER.PDF>. (Erişim Tarihi: 13.12.2018).
- Dursun, H. (2008), Bankacılık Yoluyla Kara Para Aklanılması ve Alınması Gereken Karşı Önlemler, *Kamu-İş Dergisi*, Cilt:10, Sayı:2.
- Erçel, G. (1999), Kara Para Aklama Faaliyetleri ve Önlemler, Ankara: T.C Merkez Bankası Yayını.
- Erdoğan, İ. (2009), Kara Para Aklamanın Makro Ekonomi Üzerine Etkileri ve Türkiye İncelemesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Ergül, E. (2001), Kara Para Endüstrisi ve Aklama Suçu, Ankara: Yargı Yayınevi.

- Görgün, M. (2011), Kara Para ile Mücadelede Bankaların Rolü ve Kara Para Riskinin Bankalarca Yönetimi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- İpek, H. (2000), Önemli Bir Sorun: Kara Para ve Kara Paranın Aklanması, İstanbul: Beta Yayınları.
- Karaal, H. (2008), Suç Ekonomisi ve Kara Para Aklama, Yolsuzluk Ekonomisi ve Yolsuzlukla Mücadele, Ankara: TOBB Yayınları.
- Karaduman, D. (2013), Türkiye’de Kara Para Aklama ile Mücadele Yöntemleri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kıldış Y. (2000), Kayıtdışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 2, Sayı 2.
- Köksal, Ö. (2015), Türkiye’de Kara Para ile Mücadele ve Bankacılık Sektörünün Rolü, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne.
- Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK), Aklama Suçu, <http://www.masak.gov.tr/tr/content/aklama-sucu/57>. (Erişim Tarihi:13.12.2018).
- Mavral, Ü. (2001), Kara Para; Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye Yansımaları, Birinci Basım, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları.
- Murphy, C. (2013), Money Laundering and the Casino Industry: Findings from a Doctoral Study, Max Planck Institute for Foreign and International Criminal Law, https://www.mpicc.de/shared/data/pdf/murphy_44_ribi.pdf (Erişim Tarihi:14.12.2018).
- Özdemir, M. (1999), Kara Para Aklama Faaliyetleri ve Önlemler, Ankara: T.C. Merkez Bankası Yayınları.
- Öztürk, A. (2003), Bir Organize Suç Olarak Kara Para Aklama Ulusal ve Uluslararası Planda Mücadele, Avrasya Dosyası Dergisi (Güvenlik Birimleri Özel), Cilt: 9, Sayı: 2.
- Sarıakçalı, T. (2008), İnternet Üzerinden Akdedilen Sözleşmeler, Ankara: Seçkin Yayınevi.

- Taşdelen, A (2003), Hukuksal Açıdan Türkiye’ de Kara Paranın Aklanması ve Önlenmesi, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Türkiye Bankalar Birliği (TBB) (2013), Kara Paranın Aklanması Suçu ile Mücadele ve Bankaların Yükümlülükleri, Yayın No: 235.
- Yazıcı, A. (2005), Kara Para Aklamanın Ekonomi Üzerindeki Etkileri, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 5, Sayı 1.
- Yazıcı, A. (2008), Yeni Kara Para Aklama Yöntemleri Olarak Akıllı Kartlar ve İnternet, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:8, Sayı:2.
- Yetim, S. (1999), Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıtdışı Ekonomi, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, İstanbul: Yayın No: 215.
- Yıldırım, M. (2007), Kara Paranın Kayıtdışı Ekonomi İçindeki Yeri ve Kara Para Aklamanın Ekonomiye Getirdiği Tehlikeler, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 9, Sayı: 3.
- Yılmaz, S. (2006), Kara Paranın Aklanması ve Türkiye Boyutu, Dumlupınar Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kütahya.
- Yücebaş, Ö. (2011), Suç Ekonomisi ve Terörün Finansmanı, Ankara: Turhan Kitabevi.

PERSONEL HİZMETİ SUNAN BELEDİYE ŞİRKETLERİ

MUNICIPAL CORPORATIONS PROVIDING PERSONNEL SERVICES

Ahmet A. CİLAVDAROĞLU*

ÖZ

Belediyelerin alt işverenleri (taşeron) tarafından işçi olarak çalıştırılanların önemli bir kısmı 2018 yılının ikinci çeyreğinden itibaren belediye şirketleri bünyesine geçiş yapmıştır. Ayrıca bu tarihten sonra personel çalıştırmaya dayalı ihale yapılması yasaklanmıştır. Böylece belediye örgütü dışında ancak belediyenin kontrolü altındaki şirketlerde belediye personelinin çoğunluğu çalışır hale gelmiştir.

Taşeron işçilerin kadroya geçişi için şirket şeklinde örgütlenmede başlıca iki unsurun etkili olduğu görülmektedir. İlki personel giderlerini sınırlama amacıdır. Belediyenin kadrolu işçileri arasında sendikalaşma oranı yüksektir ve toplu iş sözleşmeleriyle işçi ücretleri ve diğer özlük hakları tespit edilmektedir. Şayet taşeron işçiler belediyenin kadrolu işçileriyle aynı haklardan yararlansaydı belediyelere önemli bir mali külfet doğacaktı. Şirket biçimindeki örgütlenmenin ikinci amacı belediye hizmetleri için işçi alımını kolaylaştırmaktır. Mevcut mevzuata göre belediyeye memur ve işçi alımı için Kamu Personeli Seçme Sınavı şartı bulunmaktadır. Belediye şirketleri ise bu yükümlülüğe tabi değildir. Dolayısıyla esnek ücret ve istihdam politikası için belediye şirketi şeklinde bir örgütlenme tercih edilmiştir.

Fakat belediye şirketlerine ilişkin güncel mevzuat bunların siyasal denetimlerinin yapılması bağlamında yeterli değildir. Belediyelerin seçilmiş karar organları olan belediye meclisleri, belediye şirketlerinin mali durumunu ve performansını aktif bir şekilde denetleme araçlarından yoksundur. Bu açıdan mevzuat değişiklikleriyle belediye meclisinin siyasal denetim yetkisi ve araçları güçlendirilmelidir.

Anahtar Kelimeler: Taşeron İşçi, Kadro, Personel Hizmeti, Belediye Şirketi, Siyasal Denetim.

ABSTRACT

A significant number of the subcontracted workers of the municipalities have been transferred to the municipal corporations as of the second quarter of 2018. In addition, tenders for the personnel services have been prohibited starting from this date. As a consequence, the majority of the municipality personnel are currently employed by the municipal corporations, which are outside the municipal organization but are under the control of it.

* Antalya Büyükşehir Belediyesi Genel Sekreter Yardımcısı, cilavdar@gmail.com, Orcid:0000-0002-2969-6406

There are two main factors affecting the organisation as a corporation in this process of transferring subcontracted workers to permanent cadres. The first one is the aim of reducing costs related to the personnel. The unionization rate is high among the regular workers in the municipal organization; their wages and other benefits are regulated by collective labour agreements. If the subcontracted workers had benefited from the same rights as the regular workers of the municipality, this would put a heavy financial burden on the municipalities. The second factor is concerned with the aim of facilitating the recruitment of workers for municipal services. According to the legislation in force, taking the Public Personnel Selection Examination is prerequisite for the recruitment of civil servants and workers who will work at the municipality. Municipal corporations are not subject to this regulation. Therefore, an organization in the form of municipal corporation has been preferred for flexible wage and employment policy.

However, the legislation in force on municipal corporations is not sufficient in terms of their political scrutiny. Municipal council, which is the elected decision-making organs of the municipality, lacks the mechanism to actively scrutinize the financial condition and performance of municipal corporations. Hence, the political scrutiny mandate and mechanisms of the municipal council should be reinforced by legislative amendments.

Keywords: Subcontracted Workers, Cadre, Personnel Service, Municipal Corporation, Political Scrutiny.

GİRİŞ

2017 yılının sonlarında çıkarılan 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile merkezî idarede ve mahallî idarelerde personel hizmeti sunan alt işverenler bünyesinde çalışan (taşeron) işçiler kadroya geçirilmiştir. Merkezî idarede doğrudan sürekli işçi kadrolarında istihdam edilmeye başlanan taşeron işçiler mahallî idarelerde ise mahallî idare şirketlerinde işçi statüsünde çalışmaya başlamıştır. Böylelikle belediyelerin insan kaynağının önemli bir kısmı belediye şirketleri tarafından sunulur hale gelmiştir.

Belediyelerde ve diğer idarelerde maliyetleri düşürmek amacı başta olmak üzere çeşitli sebeplerle taşeron işçi çalıştırılması yaygınlık kazanmıştır. Öte yandan belediye şirketleri bazı mahallî müşterek kamu hizmetlerinin belediye teşkilatı dışında daha esnek ve verimli biçimde sunulması için belediyelerce kullanılan bir imkân olmuştur.

Bu çalışmada taşeron işçilerin neden belediye şirketlerinde çalıştırılmaya başlandığı ile bunun belediyeler üzerindeki maliyeti ve yeni istihdam açısından potansiyel sonuçları incelenmektedir. Ayrıca personel hizmeti sunan belediye şirketlerinin mevcut mevzuat uyarınca siyasal denetimindeki noksanlıklar ele alınarak bu sakıncaların giderilmesi için öneriler getirilmektedir.

1. TAŞERON ÇALIŞTIRILMASININ SEBEPLERİ

Türkiye’de taşeron işçi çalıştırmaya ilişkin ilk düzenleme 1936 yılında çıkarılan İş Kanunu olmuş, 1950, 1967, 1971 ve 2003 yıllarında çıkarılan İş Kanunlarında da taşeron işçi çalıştırılması düzenlenmiştir (Bakır, 2016: 1000-1001; Tozlu ve Eraslan, 2012: 51-54). Kamu idarelerinde taşeron işçi çalıştırılması zamanla yaygınlık kazanmış ve 2017 yılında hizmet alımı suretiyle kamu kesiminde yaklaşık 1 milyon taşeron işçi çalıştırılmıştır (Anadolu Ajansı, 25.12.2017).

Türkiye’de yerel yönetimler alanındaki gelişmelerden birisi ihale ve taşeronlaştırma yöntemleriyle yerel kamu hizmetlerinin çeşitli biçimlerde özel sektör tarafından sunulmasının yaygınlaştırılmasıdır (Çiner, 2017: 48). Genel olarak taşeron firmalar marifetiyle iş gördürülmesi ve işçi çalıştırılmasının başlıca sebebi maliyetleri düşürme ve üretimle ilişkili risklerden kaçınma gayretidir. Ayrıca literatürde uzmanlık ve teknik kapasite gerektiren işleri gördürmek ile bütün yıl yapılması gerekli olmayan veya ne zaman artacağı belirli olmayan işleri gördürmek de taşeronlaştırma için önemli sebepler arasında sayılmaktadır (Geo, 1991: 120-121). Türkiye’de kamu personel rejiminin katı kuralları dışına çıkarak daha esnek istihdam ve ücret politikası uygulamak isteği belediyelerde şirket kurmanın gerekçesi olmuştur (Küçük, 2005: 42).

Belediyeler için de taşeron çalıştırmadaki esas amaç maliyetleri azaltmak idi. Aynı hizmetlerin belediye teşkilatı içinde sunulması, özellikle belediyenin kadrolu işçilerinin özel sektör işçilerine kıyasla görece yüksek ücretler alması sebebiyle, daha pahalıya mal olmaktaydı. Bunun yanı sıra pek çok mevzuattan kaynaklı olarak işverenlerin sorumlulukları doğmaktadır. Örneğin, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca sigorta primleri; 4857 sayılı İş Kanunu uyarınca işçilerin fazla çalışma ücretleri ile işten ayrılan işçilerin ihbar ve kıdem tazminatları; 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu uyarınca işyerinde alınacak iş sağlığı ve güvenliği tedbirleri ile işçilerin kişisel koruyucu donanımlarının temini; Biyosidal Ürünlerin Kullanım Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca eğitim ve izin alınması ve mesul müdür görevlendirilmesi; 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanun uyarınca faaliyet izni alınması gibi idari işlemlerden kaynaklı idari yükler¹ belediyeler tarafından alt işverenler üzerine bırakılmaktaydı. Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımlarında

1 İdari yükler, bir yasal düzenlemeye dayalı olarak izin alma, form doldurma, bilgi verme, raporlama ve evrakı saklama gibi işlemler sebebiyle ortaya çıkan maliyetlerdir (OECD, 2006: 9).

bu gibi külfetler kamu ihale mevzuatına göre genel yönetim giderleri içinden alt işveren (taşeron firma) tarafından karşılanmaktaydı.² İdari yükleri yerine getirmek için belediyelerin personel çalıştırması, yazışmalar yapması ve bazı somut tedbirler alması gerekir. Taşeron kullanımı, belediyelerin bu idari yüklerden kaçınmasını sağlamaktaydı. Maliyetleri düşürmeye katkı sağlayan bir diğer unsur da taşeronların daha verimli çalışmasıdır. İş güvencesinin düşük olduğu taşeron çalıştırma yönteminde işçilerin daha verimli çalıştığına dair bir izlenim vardır (Tiyek, 2014: 28).

Taşeron çalıştırmadaki maliyet azalışı temel olarak taşeron işçilerin düşük düzeydeki sendikalaşmasından doğmaktadır. Başka bir deyişle, taşeronlaşma beraberinde sendikasızlaşmayı da getirmektedir. Taşeron işçilerin genellikle sendikası ve toplu iş sözleşmesi bulunmadığı için, belediyenin kadrolu işçilerine nazaran iş güvencesi daha kötü durumdaydı. Taşeron işçilerin iş değiştirme hızının yüksekliği, taşeron firmalarda çalışan işçilerin iş güvencesinin düşük olduğunun bir göstergesi olmuştur (Gökbayrak, 2003: 34-35). Diğer taraftan işçilerin ücret ve diğer çalışma şartları konusunda pazarlık gücünün sınırlı olması belediyeler lehine bir durum ortaya çıkarmaktaydı. Böylece belediyeler daha düşük maliyetle kesintisiz kamu hizmeti sunabilmekteydi. Bu durum belediye başkanlarının diğer harcamalarına kaynak ayırabilmesini sağlamanın yanı sıra siyaseten başarılı görünmesine de yardımcı olmaktadır. Özellikle çöp toplanması ve şehirlerarası otobüs terminali işletmesi gibi kesintisiz sunulması gereken kamu hizmetlerinin işçi grevleri sebebiyle aksaması belediye başkanları için siyaseten büyük zorluklar doğurabilmekteydi.

İdarelerin taşeron işçi çalıştırmadaki etkenlerden birisi de kamunun kadrolu personelinden daha verimli çalışmalarıdır. Taşeron işçilerin daha verimli çalışmalarının sebebi çalışma hayatında iş güvencelerinden mahrum olmaktan kaynaklı korkudur. Fakat bu korku geçici olarak verimli çalışmayı sağlayan bir çözüm gibi gözüксе de taşeron işçileri kendilerine daha uygun işleri aramaya yönelmektedir (Tiyek, 2014: 28).

2 22.8.2009 tarihli ve 27327 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği’nin “Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımlarında teklif fiyata dâhil olacak giderler” başlıklı 78. maddesinde konu düzenlenmiştir.

Taşeron firma ve işçi çalıştırmanın önemli bir avantajı da uzmanlık ve teknik kapasite gerektiren işleri özel sektöre gördürmektir. Taşerona kadro düzenlemesi sadece personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımlarını kapsadığı³ için, idareler yapım ve danışmanlık işlerinde özel sektörün uzmanlığından ve teknik imkânlarından (makine parkı, nitelikli hukukçu, mimar ve mühendis çalıştırılması gibi) istifade etmeye devam edebilecektir. Yapım ve danışmanlık hizmetlerinde taşeron kullanımı, makine parkı kurmak ve idame ettirmek için büyük sermaye yatırımları yapmak ile nitelikli personeli tam zamanlı çalıştırmak zorunluluğundan idareleri kurtarmaktadır.

Bütün yıl yapılması gerekli olmayan veya ne zaman artacağı belirli olmayan işleri gördürmek de taşeronlaştırma için idarelerin saiklerinden birisi olmuştur. Örneğin belediyelerin sinekle mücadele, park-bahçe bakımı, asfalt dökme gibi işleri mevsim şartlarına bağlı olduğu için yıl boyunca aynı yoğunlukta devam eden işlerden değildir. Taşeron çalıştırma dışında bu gibi işleri geçici (mevsimlik) işçiler eliyle gördürmek belediyelerin seçenekleri arasındadır. Fakat istihdam politikası siyaseten baskı altında olan belediyelerin geçici işçiler eliyle bu işleri gördüremediği vakidir. Örnek olarak aşağıdaki Tablo 1’de 2017 yılında en büyük beş büyükşehir belediyesinin geçici işçi sayıları sunulmuştur.

Tablo 1: Bazı Büyükşehir Belediyelerinin Personel Sayısı (2017)

	İstanbul	Ankara	İzmir	Bursa	Antalya	Bütün mahallî idareler
Memur	7.797	3.149	3.742	1.614	1.097	114.854
Sözleşmeli personel	1.883	209	402	30	403	14.767
Sürekli işçi	3.795	522	606	612	441	86.585
Geçici işçi	13	0	0	227	31	5.879
Toplam	13.488	3.880	4.750	2.483	1.972	222.085

Kaynak: Büyükşehir belediyelerine ilişkin sayılar 2017 yılı faaliyet raporlarından derlenmiştir.⁴ Bütün mahallî idarelere (belediyeler ve bağlı kuruluşları, il özel idareleri, mahallî idare birlikleri) ilişkin sayılar 2017 Yılı Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporu’ndan alınmıştır (MİGM, 2018).

3 Mahallî idarelerde personel çalıştırmaya dayalı olmasa bile park ve bahçe bakım ve onarımı ile çöp toplama, cadde, sokak, meydan ve benzerlerinin temizlik işlerine ilişkin hizmet alımları da kadro düzenlemesine dâhil edilmiştir.

4 Belediyelerin bağlı kuruluşlarının ve şirketlerinin personeli sayıya dâhil değildir. İzmir Büyükşehir Belediyesi 2017 Faaliyet Raporu’nda (2018: 22) bütün işçilerini daimi işçi olarak nitelendirdiği için geçici işçi bulunmadığı varsayılmıştır. Antalya Büyükşehir Belediyesi 2017 Faaliyet Raporu’nda (2018: 26) sürekli ve geçici işçi sayıları toplamı 472 kişi olarak verilmiştir; geçici işçi sayısı sözlü olarak öğrenilmiştir. Ankara Büyükşehir Belediyesi 2017 Faaliyet Raporu’nda (2018: 46) ise işçilerin geçici veya sürekli vasfı belirtilmemiştir, toplam işçi sayısı içinde geçici işçilerin bulunma ihtimali mevcuttur.

Öte yandan geçici işçilerin yeterli siyasal baskı gücüne eriştiklerinde sürekli işçi veya sözleşmeli personel kadrolarına geçtiği de görülmüştür. 2007 yılında çıkarılan 5620 sayılı Kanun⁵’la⁵ usulüne uygun olarak vizesi yapılmış geçici iş pozisyonlarında toplam 6 ay veya daha fazla süreyle çalışmış olan yaklaşık 220 bin geçici işçi (Tezel, 2016) sürekli işçi kadrolarına veya sözleşmeli personel statüsüne geçirilmiştir.

2. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN ÖZELLİKLERİ

Belediye şirketleri Türk Ticaret Kanunu’na göre kurulmakta ve faaliyet göstermektedir. Bu sebeple özel hukuk tüzel kişisidir fakat üstlendiği kamusal görevler ve pay sahiplerinin kamu tüzel kişisi olmasından dolayı herhangi bir şirketten farklıdırlar (Gençay, 2018: 174). Mevzuatla da belediye şirketleri kâr amacı güden alelade şirketlerden farklı hükümlere tabi tutularak kamu hizmeti sunma ve merkezî idarenin vesayet denetimi altında bulunma vasfı vurgulanmıştır. Anayasa Mahkemesi (E.2011/63, K.2013/28) de belediyenin görev ve hizmet alanlarında faaliyet göstermesi ile belediyelerin bu şirketlerin sermayelerinin çoğunluğuna sahip olmaları sebebiyle yönetimlerine hâkim olmasını göz önünde bulundurularak, belediye şirketlerinin, diğer özel şirketlerden farklı bir hukuki niteliğe sahip olduğunu belirtmiştir.

Büyükşehir olmayan yerlerdeki belediye şirketleri⁶ 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 70. maddesine istinaden ve büyükşehir belediyeleri de 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu’nun 26. maddesine göre büyükşehir belediyesine verilen görev ve hizmet alanlarında çalışmak üzere kurulmaktadır.⁷ Dolayısıyla belediyenin görev ve hizmet alanına girmeyen faaliyetlerin belediye şirketlerince yürütülmesi mümkün değildir. Bu açıdan belediye şirketleri mahallî müşterek nitelikteki kamu hizmetlerinin belediye teşkilatı dışında daha esnek ve verimli bir biçimde sunulabilmesi amacına matuftur.

5 4.4.2007 tarihli ve 5620 sayılı Kamuda Geçici İş Pozisyonlarında Çalışanların Sürekli İşçi Kadrolarına veya Sözleşmeli Personel Statüsüne Geçirilmeleri, Geçici İşçi Çalıştırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Belediye ve bağlı kuruluşlarındaki geçici işçiler bu Kanun kapsamına alınmıştı ama belediye şirketlerinde çalışan geçici işçiler kapsam dışında bırakılmıştır.

6 Büyükşehir belediyelerinin ve diğer belediyelerin şirket kurması iki farklı kanunda düzenlenmekle birlikte bu çalışmada aksi belirtilmediği sürece hem büyükşehir belediyelerinin hem de diğer belediyelerin şirketleri kastedilmektedir. Taşeronun kadroya geçişi bağlamında belediye şirketi ibaresi ise 375 sayılı KHK’nın ek 20. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre sermayesinin yarısından fazlası belediyeler ile bağlı kuruluşları ve bunların üyesi olduğu mahallî idare birliklerine ait olan şirketler belediye şirketleridir.

7 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun’un 26. maddesinin dördüncü fıkrasına göre belediyelerin ticarî amaçla faaliyette bulunmak üzere ticarî kuruluşlar kurulması, mevcut veya kurulacak şirketlere sermaye katılımlarında bulunması, Cumhurbaşkanının iznine tabidir. Fakat belediyelerin kurulmuş bir şirketi bağış olarak almasına mâni bir mevzuat hükmü yoktur. Uygulamada belediyeler kurulmuş şirketleri bağış olarak almakta ve Cumhurbaşkanına iznine girmek mecburiyetinden kurtulmaktadır.

Belediye Kanunu, belediye şirketlerinin borçlanmaları için belediye meclisi kararı ile bazı hallerde Çevre ve Şehircilik Bakanlığının onayının⁸ alınmasını zorunlu tutarak bu şirketlerin müflis duruma düşmesini önlemek amacını gütmüştür. Ayrıca belediye şirketleri gider doğuran işlemlerinde 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na tabidir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca, belediye şirketleri Sayıştay tarafından denetlenabilmektedir.

Belediye şirketleri kamusal vasıfları sebebiyle mevzuatın kendisine getirdiği ilave yüklerin yanı sıra mevzuatla bazı avantajlar da elde etmektedirler. Belediye şirketlerinin Kamu İhale Kanunu'nun 3. maddesinin (g) bendi uyarınca⁹ 10,3 milyon TL'yi aşmayan mal ve hizmet alımları ihale mevzuatından istisnadır. Ayrıca Büyükşehir Belediye Kanunu'nun 26. maddesine göre büyükşehir belediyesinin tasarrufundaki bazı tesisler (hafriyat sahalarını, toplu ulaşım hizmetlerini, sosyal tesisler, büfe, otopark ve çay bahçelerini) büyükşehir belediye meclisinin kararıyla belediye şirketlerine ihale edilmeksizin işlettirilebilmektedir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 28. maddesinin birinci fıkrasında belediye şirketlerinde belediyeleri temsilen memurların görev alabileceği hüküm altına alınmıştır.¹⁰ Bu görev şirketin genel kurulu ile şirket yönetim kurulunda belediyeyi temsil etmekten ibarettir ve memurların mesaisinin tamamını belediye şirketinde geçirmesi anlamına gelmemektedir.¹¹

Son olarak, taşerona kadro uygulaması sonrasında, belediye şirketlerinin belediyelere sunduğu personel çalıştırılmasına dayalı hizmetler için uygulanacak Katma Değer Vergisi oranı 1 Haziran 2018 tarihinden itibaren %18'den %1'e

8 Belediye Kanunu'nun (7153 sayılı Kanunla değiştirilen) 68. maddesinde konu düzenlenmektedir.

9 19.1.2018 tarihli ve 30306 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Kurumu'nun 2018/1 No.lu Kamu İhale Tebliği uyarınca 1.2.2018 tarihinden itibaren uygulanan tutar.

10 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nun 26. maddesine göre "Genel sekreter ile belediye ve bağlı kuruluşlarında yöneticilik sıfatını haiz personel bu şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında görev alabilirler." Bu hükme istinaden büyükşehir belediye şirketlerinin yönetim kurullarında sadece yöneticilik sıfatını haiz memurlar görev alabilirken, büyükşehir olmayan belediyelerin şirketlerinde her unvandaki memurlar görev alabilmektedir. Sermaye şirketlerindeki denetim kurulları 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kaldırılmış, yerine bağımsız dış denetim müessesesi getirilmiştir.

11 Sayıştay Temyiz Kurulu'nun 17.3.2015 tarihli ve 40154 sayılı tutanakta yazılı kararında "Söz konusu [657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 28. maddesindeki] hükümden, memurların ticaret ve sanayi müesseselerinde görev alamayacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, yukarıda adı soyadı yazılı memurun, bir ticaret şirketi olan ... A.Ş.'de görev alabilmesi mümkün değildir. Bahsi geçen hükümde, memurların görevli oldukları kurumların iştiraklerinde kurumlarını temsilen alacakları görevler, kapsam dışı bırakılmakla birlikte, memurların hükümde belirtilen istisnaya dayanarak yürüttükleri temsil görevleri asıl işlerinin yanında yürütülen bir görevdir. Dolayısıyla, adı geçen memurun ... tarihinden itibaren ... A.Ş.'de görevlendirilmesi ve genel müdür olarak mesaisinin tamamını anılan şirkette geçirmesi nedeniyle söz konusu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir." şeklinde bir yorumu vardır.

indirilmiştir.¹² Böylelikle belediyelerin belediye şirketlerinden personel hizmeti alımı için ödediği vergi önemli ölçüde azalmıştır.

3. TAŞERONUN KADROYA GEÇİŞİ ÖNCESİ

Taşeron işçilerin kadroya geçiş düzenlemesi, sendikaların çabaları, Yargıtay'ın çok sayıdaki alt işverenlik ilişkisinin muvazaalı olduğu şeklindeki kararları ile taşeron işçilerin yeterli siyasal baskı gücüne erişmesi neticesinde gerçekleşmiştir (Bakır, 2016). Bu süreçte, önce özel sektör üzerine bırakılan riskler ve külfetler kamu sektörü tarafından üstlenilmiştir. Ardından da özel sektör devre dışı bırakılarak taşeron işçiler merkezî idarede doğrudan kadroya geçirilmiş, belediyelerde ise belediye şirketlerinde çalışmaya başlamıştır.

Taşerona kadro uygulamasından 4 yıl önce taşeron müessesesinin idare lehine olan bazı uygulamaları değiştirilmiştir. Böylelikle daha önce özel sektör tarafından üstlenilen bazı riskler kamu kesimi tarafından üstlenilmiş, idare üzerine yeni getirilen işçi haklarının takibi için idari yüklerden kaynaklı maliyetleri yüklenmiştir.

2014 yılında kabul edilen 6552 sayılı Kanun¹³ taşeron işçilerin özlük hakları konusunda önemli bir ilerleme olmuştur. Anılan Kanun'la asıl işverenlere (idareye) alt işverenin (taşeron firmanın) işçi ücretlerini ödediğinin kontrolü, aynı asıl işverende çalışan işçilerin alt işveren değişse bile yıllık izin ve kıdem tazminatı haklarını korumaları, kıdem tazminatlarının idare tarafından ödenmesi, taşeron şirketin yetkili sendikasının kamu işveren sendikasıyla imzaladığı toplu iş sözleşmesinin mali külfetinin idare tarafından ödenmesi düzenlenmiştir. 6552 sayılı Kanun'la, taşeron işçi çalıştırmak suretiyle sınırlanan işçi ücretleri ve diğer özlük haklarının bir kısmı işçi lehine değişmiştir.

6552 sayılı Kanun idareler açısından taşeron çalıştırmaktan elde edilen idari yük kaynaklı maliyetleri düşürme avantajının kaybolmasına yol açmıştır. İdareler, taşeron firmanın işçi özlük haklarına ilişkin daha önce tamamını üstlendiği (bordro düzenleme ve işçiye imzalatma, Sosyal Güvenlik Kurumuna prim ödeme vb.) idari yükleri takip etmek zorunda kalmıştır. Bununla birlikte işçilerin kıdem

12 9.5.2018 tarihli ve 30416 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bakanlar Kurulunun 23.4.2018 tarihli ve 2018/11658 sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Kararı.

13 10.9.2014 tarihli ve 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun.

tazminatının ödenmesi ve toplu iş sözleşmesi kaynaklı ücret artışı ve diğer özlük haklarının ödenmesi gibi mali yükümlülükler de idarenin sorumluluğuna girmiştir.

6552 sayılı Kanun'un ardından taşeron işçiler hızla sendika üyesi olmaya başlamıştır ve 435 bin işçi daha sendikalara üye olmuştur. 2014 yılı Temmuz ayından 2017 yılı Temmuz ayına kadar olan sürede, Türk-İş (Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu) üyeleri %15 oranında, Hak-İş (Hak İşçi Sendikaları Konfederasyonu) üyeleri %117 oranında ve DİSK (Türkiye Devrimci İşçi Sendikaları Konfederasyonu) üyeleri %30 oranında artmıştır. Hak-İş bilhassa kamu sektöründe ve taşeron işçiler arasında hızla örgütlenmiştir (DİSK-AR, 2017: 6-7). Literatürde sendikalaşma ve ardından yapılan toplu iş sözleşmelerinin genel olarak işçi ücretlerinin %39'a varan şekilde artışına yol açmakla birlikte özellikle de vasıflı işçi ve kadın işçilerin ücretlerini artıran bir etkiye sahip olduğu kaydedilmektedir (Polat, 1999: 118; Turan, 2001: 15). Taşeron işçilerin sendika üyesi olup toplu iş sözleşmelerinden yararlanmaya başlaması da idareler üzerinde benzer bir etki doğurmuştur.

Özellikle 2015 yılında Karayolları Genel Müdürlüğü alt işverenlerinde çalışan 6.420 işçinin Karayolları Genel Müdürlüğü bünyesinde kadroya alınması yönündeki Yargıtay kararı taşeronun kadroya geçişi düzenlemesinde bir dönüm noktası olmuştur (Yol-İş, 2015: 363). Bu kararın ardından taşerona kadro düzenlemesi için hukuki çalışmalar başlamıştır.

4. BELEDİYE ŞİRKETLERİ BİÇİMİNDE ÖRGÜTLENMENİN GEREKÇESİ

Belediyelerde taşeron işçilerin doğrudan belediyenin sürekli veya geçici işçi kadrolarına atanmamalarının başlıca iki sebebi vardır. İlki personel giderlerini sınırlama amacı ve ikincisi de işçi alımını kolaylaştırma amacıdır. Bu sebepler belediye teşkilatı içinde belediye şirketi şeklinde bir personel yönetimi örgütlenmesine yol açmıştır.

4.1. Personel Giderlerini Sınırlama

24 Aralık 2017 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 696 sayılı KHK’nın¹⁴ içinde yer alan bazı hükümlerle merkezî idarenin taşeron işçileri merkezî idaredeki sürekli veya geçici işçi kadrolarına geçmiştir. Belediyeler ile bağlı kuruluşlarındaki taşeron işçilerin ise belediyenin sürekli işçi kadroları yerine belediye şirketlerinde işçi statüsünde çalıştırılacağı düzenlenmiştir. Asıl işveren olan belediyelerin, personel çalıştırılmasına dayalı hizmetlerini sunan alt işvereni (taşeron firması) de belediye şirketleri olmuştur. Belediyeler ile bağlı kuruluşları personel çalıştırılmasına dayalı hizmetlerini sadece belediyeye ait şirketlerden satın alabilecektir. Diğer bir deyişle merkezî idare için personel hizmeti satın almak sonlandırılmış; belediyeler için özel sektör şirketlerinden personel hizmeti satın almak yasaklanmış ve belediye şirketleri belediyelere personel hizmeti sunabilen yegâne taşeron firma olmuştur.

Taşeron işçilerin kadroya geçişi için (belediyenin sürekli ve geçici işçi kadroları kullanılmayıp) belediye şirketlerinin kullanılmasında personel giderlerini baskılama amacının büyük etkisi görülmektedir. Belediyenin kadrolu işçileri arasında sendikalaşma oranı yüksektir ve toplu iş sözleşmeleriyle işçi ücretleri ve diğer özlük hakları tespit edilmektedir. Şayet taşeron işçiler belediyenin kadrolu işçileriyle aynı toplu iş sözleşmesinden yararlansaydı (ücret artışı, ikramiye, sosyal yardımlar, daha uzun yıllık ücretli izin ve mazeret izni süreleri, daha yüksek fazla mesai ücretleri vb.) belediyelere önemli bir mali külfet doğacaktı. Taşeron personelin belediye şirketlerinde çalıştırılması, belediyenin kadrolu işçileriyle farklı ücret ve diğer özlük haklarına sahip olmaları sonucunu doğurmuştur.

Taşeron işçiler belediye şirketlerinde çalışmaya başladıkları için, toplu iş sözleşmesi yapma hakkını korumakla birlikte kamunun kadrolu işçilerinin sahip olduğu ilave tediye (ödeme) hakkına sahip olamamışlardır. 6772 sayılı Kanun uyarınca yapılan ilave tediye, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri

14 24.12.2017 tarihli ve 30280 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 126. ve 127. maddeleriyle 27.6.1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’ye ek 20. madde ile geçici 23. ve 24. maddelerin eklenmesi suretiyle taşeron işçilerin kadroya geçişi düzenlenmiştir. Anılan KHK hükümleri 1.2.2018 tarihli ve 7079 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabul Edilmesine Dair Kanun’un 117. ve 118. maddeleriyle aynen kabul edilerek kanunlaşmıştır. Bu düzenlemeyle merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlarda çalışan taşeron işçiler hizmet alım sözleşmesinin yapıldığı idarenin biriminde sürekli işçi kadrolarına geçirilmişlerdir. İl özel idarelerinde çalışan taşeron işçiler il özel idarelerinin şirketlerinde; il özel idareleri, belediyeler ve bağlı kuruluşlarına ait şirketlerde taşeron olarak çalışanlar da hizmet alım sözleşmesini yapan şirkette işçi statüsünde çalıştırılmaya başlanmıştır. Taşeronun kadroya geçişi geniş kapsamlı olmakla birlikte bu maddede sadece belediye tüzel kişiliği üzerine odaklanılmıştır.

(genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar), sosyal güvenlik kurumları, döner sermayeler, sermayesinin yarısından fazlası devlete ait olan kurum ve kuruluşlar, kamu iktisadi teşekkülleri, belediye (bağlı kuruluşlar dâhil) ve il özel idarelerinde işçi olarak çalışan kişilere ödenmektedir. Belediye şirketleri ise bu kapsamda değildir.¹⁵ İlave tediye her yıl için işçinin bir ayda çalıştığı gün sayısı olan 26 gün karşılığında ödenmektedir. Cumhurbaşkanı kararıyla buna bir ilave tediye daha eklenebilmekte ve genellikle bu ödeme her yıl yapılmaktadır. Dolayısıyla kamunun kadrolu işçileri her yıl 52 yevmiye tutarında ilave tediye almaktadır. Şayet belediye şirketlerinde çalışmaya başlayan taşeron işçiler de ilave tediye alsalardı, bu durum aylık ücretlerine %14,2 oranında doğrudan zam yapılması anlamına gelirdi.

Bununla birlikte, belediyelerin personel giderleri Belediye Kanunu'nun 49. maddesiyle sınırlandırılmıştır. Belediyenin yıllık toplam personel giderleri, gerçekleşen en son yıl bütçe gelirlerinin (213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen) yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarın %30'unu aşamaz.¹⁶ Bu hüküm 28 Nisan 2018 tarihine kadar sadece belediyenin memur, sözleşmeli personel ile kadrolu (sürekli ve geçici) işçilerinin giderlerini kapsamaktaydı (Güngör, 2014: 150). Fakat konu hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı¹⁷ ile şirket personeli dâhil yıllık toplam personel giderinin büyükşehir belediyelerinde %30'u, diğer belediyelerde de %40'ı aşamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu oranın aşıldığı hallerde belediyeye yeni memur, sözleşmeli personel ile sürekli ve geçici işçi alınamaz. Personel gideri oranının aşılması halinde belediye şirketine işçi alımı ise Çevre ve Şehircilik Bakanlığının iznine tabidir.¹⁸

15 Diğer yandan belediye şirketleri özel şirketler gibi değerlendirilip 19.9.2009 tarihli 27354 ve sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Eski Hükümlü veya Terörle Mücadelede Malul Sayılmayacak Şekilde Yaralanmaların İşçi Olarak Alınmasında Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik kapsamına da alınmamıştır. Böylelikle %2 oranında gazi, şehit yakını veya eski hükümlü çalıştırma mecburiyeti belediye şirketleri için yoktur.

16 Bu oran nüfusu 10 binin altındaki belediyeler için %40'tır.

17 28.4.2018 tarihli ve 30405 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bakanlar Kurulunun 9.4.2018 tarihli ve 2018/11608 sayılı İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Bağlı Kuruluşları ile Bunların Üyesi Olduğu Mahallî İdare Birliklerinin Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Kararı'nın 5. maddesinde personel giderlerine ilişkin üst sınır büyükşehir belediyeleri için %30 ve diğer belediyeler için %40 olarak düzenlenmektedir.

18 9.4.2018 tarihli ve 2018/11608 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 5. maddesinin üçüncü fıkrası %30 sınırını aşan belediyeler için şirkete işçi alımı öncesi İşçileri Bakanlığının iznini zorunlu tutmaktadır. Diğer taraftan Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü'nün 7.8.2018 tarihli ve 138314 sayılı yazısına (İller ve Belediyeler Dergisi, 2018: 72) göre personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı kapsamında işçi alım izni iş ve işlemlerini yürütmek Çevre ve Şehircilik Bakanlığının görev ve yetkileri arasındadır.

Taşeron işçiler belediye şirketlerinde çalışmaya başladıktan sonra 375 sayılı KHK'nın geçici 24. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca sendikasıız işçilerin ücreti ile diğer mali ve sosyal hakları Yüksek Hakem Kurulu tarafından karara bağlanan ve süresi 30 Haziran 2020 tarihinde sona erecek toplu iş sözleşmesi¹⁹ hükümleri çerçevesinde tespit edilmektedir. Bu toplu iş sözleşmesi her altışar aylık dönemde %4 ücret zammı, yılda 10 gün ikramiye, çocuk, yemek, yakacak, öğrenim, bayram, hastalık, tabii afet ve askerlik yardımı gibi (muhtemelen) taşeron işçilerin daha önce almadığı özlük hakları getirmiştir. İşçinin belediye ile taşeron firma arasındaki sözleşmeye dayalı olarak daha önce bunlardan hangilerini aldığıın tespit edilmesi gerektiği ve asgari ücrete yapılacak zamların ne olacağı bilinemediği için, anılan özlük haklarının belediyeler üzerindeki mali külfetini hesaplamak çok zordur. Fakat ilave bir mali yük getirmesi ihtimal dâhilindedir.

Sayan ve Kışlalı (2008: 73), belediyelerde şirketleşmenin personel giderlerini artırdığını, belediye hizmetlerinde şirketlerin ve taşeron kullanımının fiyatlarda ve maliyetlerde düşüş getirmediğini belediyelerin ve belediye şirketlerinin finansal tablolarından tespit etmiştir. Benzer şekilde İlhan (2013: 23) da belediye şirketlerinin %64'ünün zarar ettiğinden hareketle belediye şirketlerinin kamu kaynağını erittiğini iddia etmiştir. Öte yandan, belediye şirketlerinin yılsonunda kâr etmesi vergi yükünü artıracak için belediyeler vergiden kaçınmaya²⁰ çalışır²¹. İlaveten belediyenin sübvans etmek istediği bir kamu hizmetinin giderlerini, şirketlerin gelirlerinden ödemesi de mümkündür. Bu sebeple belediyelerin ve belediye şirketlerinin bilançolarına bakılarak şirketlerin kârlı olmadığını veya verimsiz çalıştığını anlamak güçtür.

4.2. İşçi Alımını Kolaylaştırma

Belediye tüzel kişiliği içinde memur, kadrolu (sürekli ve geçici) işçi ve sözleşmeli personel olmak üzere başlıca üç çeşit istihdam yöntemi vardır. 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu ile 5393 sayılı Belediye Kanunu personel yönetimi alanında köklü değişiklikler yaparak belediyelere daha fazla serbestlik

19 Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Çalışma Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan "375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Geçici 24. Maddesi Uyarınca İşçi Statüsüne Geçirilen İşçilerin Ücret İle Diğer Mali Ve Sosyal Haklarının Belirlenmesinde Esas Alınacak Toplu İş Sözleşmesi"; İşçileri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün 23.5.2018 tarihli ve 93127266-900-E.11526 sayılı yazısıyla tüm mahalli idarelere duyurulmuştur.

20 "Vergiden kaçınma" terimi kanunun izin verdiği şekilde vergi yükünden kurtulmak için yapılan işlemleri ifade eder. Vergiden kaçınma, "vergi kaçırma" teriminden farklıdır. Vergi kaçırma, kanun dışı yollarla vergi yükünü üstlenmemek anlamındadır (Karagöz ve Erkuş, 2009: 127).

21 Örneğin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine göre, belediyelerin inşa edeceği, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi için yapılacak her türlü nakdi ve aynı başış tutarı Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilir.

(memur ve işçi kadrolarının belediye meclisince tespiti, bu kadroları merkezî idareye vize ettirme zorunluluğu olmaması, sözleşmeli personel istihdamı gibi) tanımıştır. Fakat bu serbestlik, kayırmacılığa²² yönelik riskleri de beraberinde getirmiştir (Arıkan, 2004: 51).

Belediyelerde taşeron işçiler kadroya geçilirken şirket biçimindeki örgütlenmenin tercih edilmesinin ikinci amacı belediye hizmetleri için işçi alımını kolaylaştırmaktır. Belediye şirketlerinin en önemli özelliklerinden birisi yeni personel istihdamında kamu idarelerine uygulanan mevzuata tabi olmamasıdır. Şirkette istihdam edilecek işçilerin tespitinde liyakati tesis edecek Kamu Personel Seçme Sınavı (KPSS) sonuçlarını dikkate alma zorunluluğu yoktur.

Sayan'a (2016: 675) göre Türk kamu personel sistemi alanında en önemli sorun alanlarından birisi liyakat ilkesinin yeterince uygulanmamasıdır. Liyakat ilkesi işe giriş, görevlendirme ve terfi süreçlerinin herkese açık olması ile bu süreçlerin göreve uygunluk, yeterlik ve başarı ölçütlerine dayandırılması anlamına gelmektedir. İşe girişlerde KPSS'nin kullanılması, varsa mülakat aşamalarında idarenin takdir yetkisini tarafsız ve hizmetin gerekleri çerçevesinde kullanması liyakat gereğidir (Sayan, 2016: 675-679). Belediyenin, şirket vasıtasıyla istihdam edeceği işçilerin seçiminde ise KPSS kullanılmadığı için geniş bir takdir yetkisi vardır. Bu yetkinin, liyakat ilkesinden koparak kayırmacılığa yol açma riski mevcuttur.

Öte yandan, özellikle küçük belde ve ilçe belediyelerinde personelin mahallinden temini de önerilmektedir. Başka yerlerden merkezî atama ile küçük belediyelere gelen personeli uzun süreli olarak bu belediyelerde çalıştırmak zor olmaktadır. Merkezî yerleştirme yoluyla personel istihdamı, metropollerde sorun oluşturmamakla birlikte küçük ölçekli belediyelere personel seçiminde mahallinden nitelikli personel istihdamı olanağı verilmesi gerektiği de öne sürülmektedir (Çöpoğlu, 2015: 179). Belediye şirketleri yerel halk için yerel istihdam alanları oluşturmak amacıyla da hizmet edebilmektedir (Kavruk, 2005: 423). Taşeron istihdamı gibi belediye şirketinde işçi istihdamı da bu amaçla hareket eden belediyeler için önemli bir imkân sağlamıştır.

22 Kayırmacılık örgütsel ve yönetsel anlamda kamu görevlerine yapılan atamaların ve terfilerin akrabalık (nepotizm) veya tanıdık-dost (kronizm) münasebetlerine dayanılarak yapılması; siyasal tercihler veya dini aidiyetler temelinde belirli gruplara öncelik verilmesi; siyasal iktidarın yandaşlarına ve seçmen kitlesine kamu kaynaklarının yönlendirilmesi (klijentalizm) gibi anlamlara gelmektedir (Özkanan ve Erdem, 2014: 180-181).

Belediye Kanunu uyarınca belediye meclisleri norm kadro çerçevesinde belediye ve bağlı kuruluşlarına ait kadrolarının ihdas, iptal ve değiştirilmesine karar verme yetkisini haizdir. Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahallî İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik (Norm Kadro Yönetmeliği) ile memur, sözleşmeli personel, sürekli işçi ve geçici işçi pozisyonlarında çalışacakların azami sayısı ve kadro unvanları belirlenmiştir. Azami sayıyı aşacak şekilde ve Yönetmelik'te yer almayan kadrolar belediyelerce kullanılamaz. Fakat daha az sayıda kadro belirlenebilir veya kullanılabilir. Personel giderlerinin bütçe gelirlerinin %30'unu aşamaması sebebiyle, belediyeler Norm Kadro Yönetmeliği'nde belirlenen azami kadro sayısını genellikle fiilen kullanamaz.

Belediyelere açıktan memur alımı Kamu Görevlerine İlk Defa Atanacaklar İçin Yapılacak Sınavlar Hakkında Genel Yönetmelik hükümleri uyarınca KPSS sonuçlarına göre yapılabilmektedir. Yönetmelik'e göre belediyeler ihtiyaç duyduğu memurların kadro ve pozisyonlarının sayı, sınıf, unvan ve dereceleri ile KPSS taban puanı ve türünü Türkiye genelinde yayın yapan gazetelerin en az birinde ve bir mahallî gazetede ilan vermek suretiyle adaylara duyurur. Başvuran adayları KPSS başarı puanlarına göre sıralayarak en yüksek puanlı adaydan başlamak üzere, atama yapılacak boş kadro sayısının beş katı oranında adayı sınava çağırır. Sınav yazılı veya sözlü olarak yapılabilir.

Belediyeler, Kamu Kurum ve Kuruluşlarına İşçi Alınmasında Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre sürekli ve geçici işçileri işe alabilmektedir. Anılan Yönetmelik'e göre işçi alımları KPSS sonuçlarına göre Türkiye İş Kurumu tarafından gönderilenler arasından sınav veya bazı hallerde kura çekmek suretiyle yapılmaktadır. Başka bir deyişle belediyelerin memur ve işçi alımında fazla bir esnekliği yoktur. Fakat belediye şirketleri Yönetmelik'in bu hükümleri kapsamında olmadığı için, Yönetmelik'in 2. maddesinin ikinci fıkrasına göre, alınacak işçi sayısı ve vasıflarını, Türkiye İş Kurumu kanalıyla personel alacağını sadece ilan etmekle yükümlüdür.

Belediyelerde çalıştırılacak sözleşmeli personel için de KPSS puanına göre işe başlatma zorunluluğu bulunmamaktadır. Belediye Kanunu'nun 49. maddesinde düzenlenen sözleşmeli personel, Norm Kadro Yönetmeliği'ne göre ihdas edilen boş memur kadroları karşılık gösterilerek bir yıllık veya daha kısa süreli sözleşmelerle çalıştırılmaktadır.²³

23 Belediyelerdeki sözleşmeli personel statüsü, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4. maddesinin (B) fıkrası uyarınca çalıştırılan sözleşmeli personele büyük oranda benzemektedir (Güngör, 20014: 107). Bakanlar Kurulunun 6.6.1978 tarihli ve 7/15754 sayılı Kararıyla yürürlüğe konulan Sözleşmeli Personel Çalıştırılmasına İlişkin Esaslar ile konu düzenlenmiştir.

Sözleşmeli personelin mühendis, avukat, tabip, gassal gibi uzman ve teknik personel olması gereklidir.²⁴

Belediyenin kadrolu işçilerinin ücretleri toplu iş sözleşmesi veya bireysel iş sözleşmesi ile tespit edilmektedir. Memurların aylıkları Devlet Memurları Kanunu uyarınca belirlenmekte, ilaveten memurlar ve sözleşmeli personel sosyal denge tazminatı alabilmektedir.²⁵ Sözleşmeli personel ise Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği üst sınırlar içinde belediye meclisi tarafından tespit edilen (genellikle işgal ettiği memur kadrolarının aylıklarından bir miktar düşük olan) ücretleri almaktadır. Görüldüğü üzere belediyenin memur ve sözleşmeli personel giderleri konusunda pek esnekliği yoktur, sadece sendikali işçilerin ücretlerini pazarlıkla belirleyebilmektedir. Bu açıdan belediye şirketinde işçi istihdamı, belediyenin işçinin vasıflarına göre ücretini tespit edebilme yetkisini belediyelere tanımaktadır. Belediye şirketleri Norm Kadro Yönetmeliği kapsamında da değildir. Belediyenin, belediye şirketinde çalışacak işçilerin sayısı, vasfı ve ücretini belirleme konusunda çok geniş bir takdir yetkisi vardır.

5. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN BÜYÜKLÜĞÜ

Taşeron kadro düzenlemesinden sonra belediyelere personel hizmeti sunan belediye şirketlerinin personel sayısı ve sundukları hizmetlerin belediyelere maliyeti önemli bir veri haline gelmiştir.

5.1. Belediye Şirketlerinin Personel Sayısı

İçişleri Bakanlığı verilerine göre 2017 yılında bütün mahallî idarelerde toplam 343.548 taşeron işçi ve belediyelerde ise 300.572 taşeron işçi çalıştırılmıştır (MİGM, 2018: 49). Bu sayıya yapım işleri ile danışmanlık hizmet alımları kapsamında alt işverenlerce çalıştırılan işçiler dâhil değildir. Fakat taşeron kadro düzenlemesinde personel çalıştırmaya dayalı olmasa bile park ve bahçe bakım ve onarımı ile çöp toplama, cadde, sokak, meydan ve benzerlerinin temizlik işlerine ilişkin hizmet alımlarında çalışan işçiler de belediye şirketleri bünyesine geçirilmiştir. Bu sebeple belediye şirketleri kadrolarına geçen taşeron işçi sayısı 2017 yılında ilan edilen taşeron işçi sayısından daha fazla olmuştur.

24 İçişleri Bakanlığı Mahallî İdareler Genel Müdürlüğü'nün 16.1.2007 tarihli ve 2007/10 sayılı Genelge'sinde sözleşmeli personelin atanabileceği kadro unvanları sayılmıştır.

25 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca ödenebilmektedir.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı tarafından 2017 yılının Aralık ayında taşeron kadro düzenlemesinden yararlanması beklenen kişi sayısı, 450 bini mahallî idarelerde (il özel idareleri, belediyeler ile bağlı kuruluşları, bunların üyesi olduğu mahallî idare birlikleri ile bunların şirketleri) olmak üzere, 1 milyon 20 bin olarak açıklanmıştı (Anadolu Ajansı, 25.12.2017). Geçiş süreci sonunda ise Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanının açıklamasına göre takriben 900 bin işçi bu düzenlemeden yararlanmıştır (Basın İlan Kurumu, 3.4.2018).²⁶ Süreçte, kadroya geçiş şartlarını sağlamadığı için (emekliğe hak kazandığı, memurluğa atanma şartlarını taşımadığı, işçi alacaklarına ilişkin dava ve icralardan feragat etmediği gibi sebeplerle) 120 bin işçinin kadroya geçirilmediği görülmektedir. Kadroya geçemeyenlerin merkezî ve mahallî idarelerde aynı oranda olduğu varsayımıyla, yaklaşık 400 bin işçinin²⁷ mahallî idare şirketlerinde çalışmaya başladığı tahmin edilebilir.

Aşağıda Tablo 2’de merkezî idarenin ve mahallî idarelerin, kadro düzenlemesinden yararlanan taşeron işçiler hariç, personel sayıları yer almaktadır. Buna göre merkezî idarenin personel sayısına 500 bin kişi, mahallî idarelerin personel sayısına 400 bin kişi ilave olmuştur. Merkezî idarenin personel sayısı %19,6 oranında artarken, mahallî idarelerin personel sayısı %188,3 oranında artmıştır. Diğer bir deyişle belediyelerin yönetmesi gereken personel sayısı yaklaşık iki misli artmıştır.

Tablo 2: Personelin Statülerine ve Çalıştığı İdareye Göre Dağılımı

	Merkezî İdare*	Mahallî İdareler
Memur	2.315.014	110.895
Sözleşmeli personel	121.110	14.096
Sürekli işçi	98.875	82.496
Geçici işçi	10.150	4.913
TOPLAM	2.545.149	212.400

Kaynak: Devlet Personel Başkanlığı (2018).

*Merkezî idare ibaresi bakanlıklar, bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşları kapsar. Bu çerçevede hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları da merkezî idare

26 Hangi sayıda taşeron işçinin, merkezî ve mahallî idarelerde taşeron kadro düzenlemesinden yararlandığına dair bir resmî rapora erişilemediği için rakamlar basın açıklamalarından alınmıştır.

27 Resmî bir açıklamaya ulaşamamakla birlikte, İçişleri Bakanlığı Mahallî İdareler Genel Müdürlüğü’nün mahallî idarelerde çalışan toplam 427.413 işçiden 385.452’sinin belediye şirketlerinde çalışmaya başlayacağına dair açıklama yapıldığı internet basınında yer almıştır (Kamu İşçileri, 12.2.2018).

kapsamında değerlendirilmiştir çünkü bu idarelerdeki taşeron işçiler de idare bünyesindeki kadrolara geçirilmiştir.

Merkezî idarenin personel yönetimi açısından %19,6 ilave iş yükü rahatlıkla telafi edilebilecek bir orandır. Fakat belediyeler için mevcut iş yükünün iki katı ilave iş yükü muazzamdır.²⁸ Taşeron işçiler belediye şirketlerine geçtikten sonra belediye personelinin büyük bir kısmı artık belediye şirketinde çalışıyor hale gelmiştir.

5.2. Belediye Şirketlerinin Hizmet Sunma Maliyeti

Belediyenin personel giderlerinin bütçe gelirlerine oranının, büyükşehir belediyelerinde %30'u ve diğer belediyelerde %40'ı aşamayacağı yönündeki düzenleme açısından da belediye şirketlerinin personel sayısına bağlı olarak belediyeye sundukları hizmetin maliyeti önemli hale gelmiştir. Zira daha önce personel gideri hesaplanırken, hizmet alımları kapsamında taşeron işçilere ödenen ücretler bu sınırlamada dikkate alınmamaktaydı.

Tablo 3: Bazı Büyükşehir Belediyelerinin Toplam Personel Gideri (2017)²⁹

Büyükşehir belediyesi	Yeniden değerlendirme oranıyla artırılmış 2016 yılı geliri (A)	2017 yılı mal ve hizmet alım gideri (B)	2017 yılı taşeron işçi hizmeti satın alma gideri tahmini (C=Bx0,4)	2017 yılı kadrolu personel gideri (D)	Toplam personel gideri (E= C+D)	Personel giderinin gelirlere oranı (F=E/A)
İstanbul	12.166	5.114	2.045	1.022	3.067	%25
Ankara	5.566	2.330	932	306	1.238	%22
İzmir	3.303	837	335	326	661	%20
Bursa	1.411	701	280	165	445	%32
Antalya	1.137	437	174	161	335	%29

Kaynak: Büyükşehir belediyelerinin 2017 yılı faaliyet raporlarından derlenmiştir. (F) sütunu hariç rakamlar milyon TL ile sadeleştirilmiştir.

28 Belediyeler tarafından taşerona kadro düzenlemesinden önce de belediye şirketlerinden personel çalıştırmaya dayalı hizmet alımı yapılmaktaydı. Bu hizmetin yoğunluğuna bağlı olarak bazı belediyelerin bu süreçten pek etkilenmeden aynı şekilde hizmet sunabileceği dikkate alınmalıdır. Fakat bu konuda yeterli veri bulunmadığı için, bu çalışma kapsamında belediye şirketlerinin personel hizmeti sunmasının büyük oranda taşerona kadro düzenlemesiyle başladığı kabul edilmiştir.

29 Antalya Büyükşehir Belediyesi dışında en büyük 5 büyükşehir belediyesinin 2017 yılı faaliyet raporlarında taşeron işçi sayısına ilişkin veri bulunmamaktadır. 2017 yılında taşeron personel giderleri bütçenin mal ve hizmet alım giderleri içinde izlenmekteydi. Bu kalemin içinde, personel çalıştırmaya dayalı hizmet alımı (personel çalıştırmaya dayalı olmasa bile park ve bahçe bakım ve onarımı ile çöp toplama, cadde, sokak, meydan ve benzerlerinin temizlik işlerine ilişkin alımlar dâhil) ihalelerindeki personel giderleri oranını (malzeme alımı ve araç kiralalamaları gibi diğer giderler düşüldükten sonra) kesin olarak bilmek çok zordur. Antalya Büyükşehir Belediyesi'nin taşeron personel giderinin, toplam mal ve hizmet alımı giderleri içindeki oranının %40 olmasından hareketle, diğer büyükşehir belediyelerinin taşeron işçi hizmeti satın alma giderleri (C) sütununda gösterildiği şekilde tahmin edilmiştir.

Tablo 3'te 2017 yılı için bazı büyükşehir belediyelerinin taşeron işçiler dâhil toplam personel gideri tahmin edilmiştir. Buna göre %30 sınırı genel olarak büyükşehir belediyelerini zorlayan bir oran değildir. Elbette nüfus yoğunluğu, ilin yüzölçümü, park-bahçe alanlarının genişliği, belediyenin kişi başına düşen gelirinin fazlalığı gibi pek çok sebep personel sayısını ve personel giderlerinin oranını etkilemektedir.

Tablo 3'te görüleceği üzere taşeron işçi sayısını veren Antalya Büyükşehir Belediyesinde 5.355 taşeron işçinin 2017 yılı maliyeti 174 milyon TL'dir. Buna karşın 1.972 kadrolu personelin (memur, sözleşmeli personel, işçi) 2017 yılı maliyeti 161 milyon TL'dir. Dolayısıyla bir taşeron işçinin ortalama aylık maliyeti 2.708 TL iken bir kadrolu personelin ortalama aylık maliyeti 6.804 TL olmuştur. Taşeron işçilerin çoğunlukla düşük vasıflı, belediyenin kadrolu personelinin çoğunlukla yönetici, mühendis, mimar, avukat, doktor gibi daha vasıflı çalışanlar olması sebebiyle bu durum anlaşılabilir. Fakat aynı işyerinde benzer işleri yapan farklı statüdeki kişilerin gelirleri arasında farklılık olması halinde, uzun vadede işyerindeki çalışma ilişkilerinin olumsuz etkilemesi beklenebilir.

6. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN SİYASAL DENETİMİ

Belediye şirketleri, belediye yönetim sistemi içinde personel sayısı ve mali açıdan çok büyük bir ağırlığa sahip olmakla birlikte bu şekilde örgütlenme siyasal olarak denetim boşluğuna yol açmıştır.³⁰ Kamu kaynağı kullanan ve yerel kamu hizmetleri sunmaya yönelik çalışan belediye şirketlerinin kamu denetimine tabi olması gereklidir (Kavruk, 2005: 439). Belediye şirketlerine yöneltilen eleştirilerin önemli bir kısmı şirketlerin idari ve mali olarak yeterli düzeyde denetlenmemesidir (Bektaş ve Olgun, 2017: 248). Belediye meclislerinin belediye şirketleri üzerinde yeterli denetim yetkisi bulunmadığı, bu durumun da hesap verebilirliği ve şeffaflığı azalttığı konusunda merkezî idarenin de tespitleri vardır (ÖİK, 2014: 157).

Belediye şirketlerinin siyasal denetiminin belediye meclisi tarafından yapılması gerekir. Anayasa'nın 127. maddesine göre mahallî idarelerin karar organları seçimle oluşur. Belediye Kanunu'nun 17. maddesine uyarınca belediyenin karar organı olan belediye meclisi üyeleri seçimle gelmektedir.

30 Belediye şirketleri diğer şirketler gibi, mevzuata uyum açısından Ticaret Bakanlığı ile vergi işlemleri açısından Hazine ve Maliye Bakanlığının denetimi altındadır. Fakat bu kısımda kamu kaynağı kullanmaktan ötürü normatif olarak bulunması gereken denetim odaklı bir inceleme yapılmıştır.

Kamu personel rejimi çerçevesinde Belediye Kanunu'na ve Norm Kadro Yönetmeliği'ne göre belediye tüzel kişiliği bünyesindeki kadroların ihdası, iptali ve değişikliğine ilişkin kararı belediye meclisi vermektedir. Belediye şirketleri Norm Kadro Yönetmeliği kapsamında olmadığından, belediye şirketinde yeni bir kadro ihdas etmek için belediye meclisinden karar alınmasına gerek yoktur. Fakat bu istisna ciddi bir siyasal denetim mahzuruna yol açmaktadır. Belediye şirketlerinin yönetimi ile alınacak işçilerin sayıları ve vasıfları, belediye meclisinden bağımsız olarak belediye başkanının takdir yetkisindedir. Bu konuda Belediye Kanunu'nda ve Norm Kadro Yönetmeliği'nde düzenleme yapılarak belediyenin karar organının personel yönetimi konusunda karar verebilmesini temin etmek faydalı olacaktır.

Belediye Kanunu'nun 26. maddesine göre "Belediye meclisi, bilgi edinme ve denetim yetkisini faaliyet raporunu değerlendirme, denetim komisyonu, soru, genel görüşme ve gensoru yoluyla kullanır." Faaliyet raporları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 41. maddesi, Belediye Kanunu'nun 56. maddesi ile Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik uyarınca her yıl hazırlanır ve idarenin faaliyet sonuçlarını gösterir. Belediyenin yıllık faaliyet raporu Nisan ayı toplantısında belediye başkanı tarafından belediye meclisine sunulur. Anılan Yönetmelik'in 18. maddesine göre belediye idare faaliyet raporunda mali bilgiler (kullanılan kaynaklar, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri, varlık ve yükümlülükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgiler, temel mali tablolara ve bu tablolara ilişkin açıklamalar, iç ve dış mali denetim sonuçları) ile performans bilgilerine (idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projeleri, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenleri) ayrıntılı olarak yer verilir. Belediye Kanunu'nun 56. maddesinde, belediye faaliyet raporunda belediye ortaklıklarına ilişkin bilgi ve değerlendirmelere de yer verileceği belirtilmiştir. Böylelikle belediye şirketlerinin mali bilgileri ve performans bilgileri belediye meclisi, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ve kamuoyuyla paylaşılmaktadır.

Faaliyet raporunda şirketin mali ve performans bilgilerinin sunulması belediye meclisi açısından pasif bir bilgilendirmedir. Belediye meclisinin mali konular hakkındaki esas denetim mekanizması ise denetim komisyonudur. Denetim komisyonu, Belediye Kanunu'nun 26. maddesi ile Belediye Meclisi Çalışma Yönetmeliği'nin 25. maddesinde düzenlenmiştir. Denetim komisyonu belediye meclisindeki siyasî partilerin ve bağımsız üyelerin nisbî temsiliyle oluşur. Ocak

ayında çalışmalarına başlar ve 45 gün çalışarak raporunu Mart ayı sonunda belediye meclisi başkanlığına sunar. Çalışmalarında uzman kişi ve kuruluşlar ile diğer kamu kuruluşlarının personelinden de yararlanabilir. Komisyon tarafından istenen bilgi ve belgelerin idare tarafından verilmesi zorunludur. Görüleceği üzere denetim komisyonu belediyenin hesaplarını incelemek konusunda yeterli yetki ve araçlarla donatılmıştır. Ne var ki Belediye Kanunu komisyonun yetkisini “belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi” olarak sınırlamıştır. Dolayısıyla belediye şirketleri meclis denetim komisyonunun görev ve yetki alanı dışındadır; İçişleri Bakanlığı da mevzuatı bu şekilde yorumlamaktadır (Taşyürek, 2011: 187-188). Denetim komisyonu tarafından aktif bir biçimde denetlenmeyen belediye şirketlerinin mali durumunun tespiti ise ancak Sayıştay denetimi veya Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde bağımsız dış denetim yapıldığında anlaşılabilir.

Belediye meclisi üyeleri soru ve genel görüşme yoluyla da belediye şirketleri hakkında bilgi alabilirler. Soru müessesesi mevzuatla desteklenmiş veya müeyyideye bağlanmış değildir. Belediye Kanunu meclis üyelerinin soru önergesi vermesini düzenlemiştir fakat sorulara cevap verilmemesinin bir yaptırımı yoktur. Genel görüşme ve gensoru müesseseleri ise meclis kararına muhtaçtır ve mutad olarak denetlenmesi gerekli belediye şirketlerinin siyasal denetim ihtiyacını karşılamaktan uzaktır. Ayrıca meclis üyelerinin belediye şirketlerini denetleme kapasitesi sınırlı olacağı için genel görüşme ve gensoru yoluyla kapsamlı bir denetim pek mümkün değildir. Oysa önemli bir mali büyüklüğe sahip olan ve belediyenin personel yönetiminin önemli bir kısmını oluşturan belediye şirketlerinin daha etkin denetimi gereklidir. Aksi takdirde belediye şirketinin kötü yönetiminin tespiti çok zor olacaktır.

2014 yılında Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) hazırlıkları esnasında Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu, mahallî idarelerin şirketleşme yoluyla genişleme ve denetim dışında kalmaya çalıştığını kaydederek şirketler zarar etseler dahi yöneticilere ek gelir sağlamaları veya çıkar ve baskı gruplarının etkisiyle kapatılamadıklarını belirtmiştir. Buna çözüm olarak da özel sektörün gelişmesini engelleyen ve piyasa ekonomisinin bozulmasına yol açan belediye şirketlerinin kısa dönemde vesayet denetimini artırmayı ve uzun dönemde özelleştirilmelerini önermiştir (ÖİK, 2014: 158). Bu öneriye tezat bir biçimde, 2018 yılında henüz Onuncu Kalkınma Planı dönemi bitmeden, belediye personel yönetiminin yaklaşık üçte ikisi şirketleşme yoluyla kamunun mutad denetim usulleri dışına çıkarılmıştır.

SONUÇ

Belediyelerde taşeron işçi çalıştırılması temel olarak personel giderlerini sınırlama ve işçi alımını kolaylaştırma amaçlarıyla yapılmakla birlikte idari yüklerden kurtulma, daha verimli iş gördürme ve mevsimlik olarak çalıştırabilme gibi avantajlar da sağlamaktaydı. 2014 yılında çıkarılan 6552 sayılı Kanun taşeron işçilerin özlük hakları konusunda büyük bir ilerleme olmuş, diğer taraftan belediyelerin taşeron çalıştırmaktan kaynaklı idari yüklerden kurtulma, toplu iş sözleşmesine taraf olmama, kıdem tazminatı ödememe gibi avantajlarını kaybetmesine yol açmıştır.

Yargıtay'ın çok sayıdaki alt işverenlik ilişkisinin muvazaalı olduğu şeklindeki kararları ile taşeron işçilerin yeterli siyasal baskıyı oluşturmamasının ardından 24 Aralık 2017 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 696 sayılı KHK ile taşeron işçilerin kadroya geçişi düzenlenmiştir. Buna göre merkezî idarede çalışan taşeron işçiler doğrudan merkezî idarenin işçi kadrolarına geçiş yaparken belediyelerde çalışanlar belediye şirketlerinde işçi statüsünde çalışmaya başlamıştır. Belediyelerde farklı bir uygulamaya gidilmesinin temel sebepleri yine personel giderlerini sınırlama ve işçi alımını kolaylaştırmak olmuştur.

Taşeron işçilerin belediye şirketi kadrolarına geçişiyle belediyelerin toplam personelinin yaklaşık üçte ikisi belediye şirketlerinde çalışmaya başlamıştır. Belediyelerin personel giderlerinin bir önceki yıl bütçe gelirlerinin, büyükşehir belediyelerinde %30'unu ve diğer belediyelerde %40'ını aşamayacağı yönündeki mevzuat hükümleri çerçevesinde bir sorunla karşılaşması beklenmemektedir. Öte yandan yönetimin temel işlevlerinden olan personel yönetiminin belediye tüzel kişiliği dışında yürütülmesinin siyasal denetim açısından mahzurları doğmuştur. Belediyenin karar organı olan belediye meclisinin, şirketin personel politikasını tespit etmek ve etkin yönetildiğini kontrol etmek için mevzuatın değiştirilerek daha yetkili hale getirilmesi faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Anadolu Ajansı (22.3.2016), "Taşeron İşçilerin Kamuda İstihdamında Detaylar Belli Oldu", <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/taseron-iscilerin-kamuda-istihdaminda-detaylar-belli-oldu/542129> (Erişim Tarihi: 25.11.2018).
- Anadolu Ajansı (25.12.2017), "Bir Milyondan Fazla Çalışana Müjde", <https://www.aa.com.tr/tr/gunun-basliklari/bir-milyondan-fazla-calisana-mujde/1014641> (Erişim Tarihi: 5.12.2018).
- Ankara Büyükşehir Belediyesi (2018), "2017 Faaliyet Raporu", https://www.ankara.bel.tr/files/5115/2404/0333/Faaliyet_2017.pdf (Erişim Tarihi: 26.11.2018).
- Antalya Büyükşehir Belediyesi(2018), "2017FaaliyetRaporu", https://www.antalya.bel.tr/Content/UserFiles/Files/Raporlar%2FFaaliyetRaporlari%2F2017_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim Tarihi: 26.11.2018).
- Arıkan, Yeşeren Eliçin (2004), "Bütünleşen Avrupa'da Yerel Yönetimler", Görüş, Mart 2004, s. 38-51.
- Bakır, Onur (2016), "Kronik: Bir Yılan Hikâyesi ve Kadro Masalında Sona Doğru: Bir Truva Atı Olarak Özel Sözleşmeli Personel", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt: 71, Sayı: 3, s. 999-1023.
- Basın İlan Kurumu (3.4.2018), "Kaç Taşeron İşçi Kadroya Geçti? Bakan Açıkladı", <http://www.bik.gov.tr/kac-taseron-isci-kadroya-gecti-bakan-acikladi/> (Erişim Tarihi: 24.11.2018).
- Bektaş, Mücahit ve İbrahim Olgun (2017), "Belediye Şirketleri ve İştirakler", Belediye Yönetimi ve Kamusal İlişkiler, Hamza Ateş ve Mücahit Bıyıkoglu (editör), İstanbul: Der Kitabevi, s. 225-264.
- Bursa Büyükşehir Belediyesi (2018), "2017 Faaliyet Raporu", https://www.bursa.bel.tr/dosyalar/yayinlar/faaliyet_2017.pdf (Erişim Tarihi: 26.11.2018).
- Çiner, Can Umut (2017), "Yeniden Kamu Yönetimi Temel Kanunu: Yerel Yönetimler Alanındaki Bilanço", Memleket Siyaset Yönetim, Cilt: 12, Sayı: 28 (Aralık), s. 27-52.
- Çöpoğlu, Mustafa (2015), "Belediyelerde İnsan Kaynakları Yönetimi ve Endüstri İlişkileri", Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 1, s. 163-182.

- Devlet Personel Başkanlığı (2018), Kamu Personeli İstatistikleri-Kamu Personelinin Statülerine ve İstihdam Edildikleri Kurum Türlerine Göre Dağılımı, <http://www.dpb.gov.tr/tr-tr/istatistikler/kamu-personeli-istatistikleri> (Erişim Tarihi: 5.12.2018).
- DİSK-AR (Türkiye Devrimci İşçi Sendikaları Konfederasyonu Araştırma Enstitüsü) (2017), Sendikalaşma ve Toplu İş Sözleşmesi Raporu (2013-2017), 10 Ağustos 2017.
- Erkuş, Hakan ve Kadir Karagöz (2009), "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini", Maliye Dergisi, Sayı: 156 (Ocak-Haziran), s. 126-140.
- Gençay, Fatma Didem Sevgili (2018), "Belediye Şirketlerinin Hukuki Statüsü", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 134 (Ocak-Şubat), s. 153-176.
- Geo, W. Richard (1991), "The Growth of Producer Services Industries: Sorting Through The Externalization Debate", Growth & Change, Cilt: 22, Sayı: 4, s. 118-141.
- Gökbayrak, Şenay (2003), "Belediyelerde Sunulan Kentsel Hizmetlerin Özelleştirilmesi Çerçevesinde Taşeronluk ve Çalışma İlişkileri Üzerine Etkileri", Mesleki Sağlık ve Güvenlik Dergisi, Sayı: 16 (Ekim-Kasım-Aralık), s. 30-37.
- Güngör, Hayrettin (2014), Belediye Teşkilatı ve Personel İstihdamı, Ankara.
- Hizmet-İş (2018), "Genişletilmiş Başkanlar Kurulu Toplandı", Hizmet-İş Sendikası (Tüm Belediye ve Genel Hizmet İşçileri Sendikası) Yayın Organı, Sayı: 153 (2018/I-II).
- İlhan, İlhami (2013), "Türkiye'de Belediyeler ve Şirketleri Arasındaki İhale İlişkileri Üzerine Bir Araştırma", Sayıştay Dergisi, Sayı: 88 (Ocak-Mart), s. 5-25.
- İller ve Belediyeler Dergisi (2018), Türkiye Belediyeler Birliği Dergisi, Sayı: 844-845 (Ağustos-Eylül).
- İstanbul Büyükşehir Belediyesi (2018), "2017 Faaliyet Raporu", <https://www.ibb.istanbul/Uploads/2018/4/2017-iBB-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim Tarihi: 26.11.2018).
- İzmir Büyükşehir Belediyesi (2018), "2017 Faaliyet Raporu", <https://www.izmir.bel.tr/tr/Dokumanlar/23/43> (Erişim Tarihi: 26.11.2018).

- Kamu İşçileri (12.2.2018), "Belediye Şirketlerine Geçirilecek Taşeron İşçi Sayısı Belli Oldu", <https://www.kamuiscileri.net/belediye-sirketlerine-gecirilecek-taseron-isci-sayisi-belli-oldu-1676.html> (Erişim Tarihi: 5.12.2018).
- Kavruk, Hikmet (2005), "Yerel Yönetim Şirketleri", Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar: I, Hüseyin Özgür ve Muhammet Kösecik (editör), Ankara: Nobel Yayın, s. 421-448.
- Küçük, Hülya (2015), "Türkiye'de Belediye Şirketlerinin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme", Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives, Cilt: 3, Sayı: 1, s. 39-52.
- MİGM (2018), 2017 Yılı Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporu, Ankara: İşçileri Bakanlığı Mahallî İdareler Genel Müdürlüğü.
- OECD (2006), Cutting Red Tape: National Strategies For Administrative Simplification, Paris: OECD Publishing.
- ÖİK (2014), Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: Kalkınma Bakanlığı.
- Özkanan, Arzu ve Ramazan Erdem (2014), "Yönetimde Kayırmacı Uygulamalar: Kavramsal Bir Çerçeve", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl: 2014/2, Sayı: 20, s. 179-206.
- Polat, H. İbrahim (1999), "Türkiye'de Toplu İş Sözleşmelerinin Ücretler Üzerindeki Etkisi ve Ekonomik Analizi (1980-1997)", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 2 (Haziran), s. 111-118.
- Sayan, İpek Özkal (2016), "Türkiye'de Kamu Personel Sisteminde Sorun Alanları ve Çözüm Önerileri", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt: 71, Sayı: 3, s. 669-691.
- Sayan, İpek Özkal ve Murat Kışlalı (2008), "Belediyelerde Şirketleşmenin Yararı Var mı? Hurafeler ve Gerçekler", Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt:17, Sayı:1 (Ocak), s. 59-74.
- Taşyürek, Abubekir (2011), "Yerel Yönetimlerde Oluşturulan Denetim Komisyonu ve Bu Komisyonun Hazırladığı Denetim Raporları", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 103 (Ocak-Şubat), s. 181-190.
- Tezel, Şevket (13.4.2016), "Taşeron İşçileri ile 5620 Mağdurlarının Haklı Beklentileri", <https://alitezel.com.tr/index.php?sid=yazi&id=8321> (Erişim Tarihi: 26.11.2018).

- Tiyek, Ramazan (2014), "Devletin Endüstri İlişkilerindeki Rolü ve Taşeron Çalışma", HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 7, s. 8-31.
- Tozlu, Ahmet ve Mehmet Tarık Eraslan (2012), "Türkiye'de Alt İşverenlik Uygulaması", Sayıştay Dergisi, Sayı: 84 (Ocak-Mart), s. 45-62.
- Turan, Güngör (2001), "Sendikaların Ücretler ve İstihdam Üzerine Etkileri", Çimento İşveren Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 1 (Ocak), s. 3-17.
- Yol-İş (2015), Türkiye Yol, Yapı, İnşaat İşçileri Sendikası 10. Olağan Genel Kurul Çalışma Raporu, Ankara.

SAYIŞTAY KARARLARI

• Temyiz Kurulu Kararları

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 09.01.2019

No : 45512

Konu: Belediye Bağlı Kuruluş Müfettişlerine Yapılan Ödemeler

133 sayılı İlamin 1'inci maddesinde, ... Su ve Atık Su İdaresi Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığı biriminde çalışan müfettişlere, mevzuatında belirlenen tutarın üzerinde özel hizmet tazminatı, yan ödeme zammı, makam tazminatı ve görev tazminatı ödenmesi neticesinde kamu zararına sebebiyet verilmesi nedeniyle-TL'ye tazmin hükmolunmuştur.

İlamda Harcama Yetkilisi olarak sorumlu tutulan ile Gerçekleştirme Görevlisi olarak sorumlu tutulan ... aynı mahiyetteki dilekçelerinde aynen;

“a) 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun Ek 26 ncı maddesinde: “Bu Kanuna ekli IV sayılı cetvelin 8 inci sırasının (a) bendinde;

En az dört yıl süreli yükseköğrenim veren fakülte veya yüksekokulları bitirmiş, birinci dereceli kadroya atanmış ve Türkiye düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yetkisine sahip merkez denetim elemanlarından;

.....Genel Müdürlük Müfettişleri,.....2000 gösterge rakamı üzerinden, Makam tazminatı ödeneceği öngörülmüştür.

b) 12/05/2008 tarihli ve 2008/13694 sayılı, “Görev Tazminatı Ödenmesi” hakkında Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinde; Devlet memurlarına ödenecek zam ve tazminatların belirlendiği 17/04/2006 tarihli ve 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekli İş Güçlüğü, İş Riski, Temininde Güçlük ve Mali Sorumluluk Zammı ile ilgili I sayılı cetvel (A) Genel İdare Hizmetleri bölümünün devamında yer alan not kısmında;

.....Bağımsız Genel Müdürlük Müfettiş ve Müfettiş ve Yardımcıları;

.....Temininde Güçlük Zammı puanının %50'si oranında İş Güçlüğü Zammı ayrıca ödenir. ”

c) 17/04/2006 tarihli ve 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na ekli cetvelin “Denetim Hizmetleri” başlıklı (B) fıkrasının 3 üncü sırasında yer alan:

“3 a) bağımsız genel müdürlük (mahalli idarelere bağlı genel müdürlükler hariç) Müfettişleri..... -1-2 derecelerden aylık alanlar: 195” hükümleri çerçevesinde ödemeler yapılmıştır.

III- HUKUKİ GEREKÇELER:

A) Danıştay 5. D.nin Müfettişleri hakkında verdiği 16.05.1990 tarih ve 1989/2622 E. 1990/1034 K. sayılı kararında; ...“sözü geçen kanunun (2560 sayılı Yasanın) 1.maddesinde yazılı belediyeye bağlılık deyiminin Genel Müdürlüğün tüzel kişiliğini ortadan kaldıracı nitelikte değil, idarenin iç bünyesini ve kuruluşunu ilgilendiren bir bağlılık olarak nitelendirilmesi gerekir.

Bu durumda ... Genel Müdürlüğünün belediyeden bağımsız bir tüzel kişiliği olduğundan, bu bağımsız tüzel kişiliğine bağlı olarak çalışan müfettişlerin de belediye müfettişi değil bağımsız genel müdürlük müfettişi olarak kabulü gerekir...” ,

B) Büyükşehir Belediyesi Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğünde görevli Daire Başkanları ile 1. Hukuk Müşavirlerine 657 sayılı Kanuna ekli IV sayılı Makam Tazminatı Cetvelinde, müstakil genel müdürlük birinci hukuk müşavirleri ile daire başkanları için öngörülen makam tazminatının ve buna bağlı olarak görev tazminatının, ödemesi hakkındaki 31.5.2011 tarih ve 34814 tutanak numaralı Sayıştay 2.Daire Kararında; ... Genel Müdürlüğü Birinci Hukuk Müşaviri ile daire başkanlarına makam ve görev tazminatı ödenemeyeceğine dair bu görüş, esas itibarıyla bu kuruluşun belediyeye bağlı bir kuruluş olduğu, bu nedenle de “müstakil genel müdürlük” sayılamayacağı tezine dayandırılmaktadır.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 1 ve ek 5 inci maddeleri uyarınca Genel Müdürlüğü, ... Büyükşehir Belediyesine bağlı müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz bir kuruluştur.

Bütçesi müstakil olan ve belediyeden ayrı bir kamu tüzel kişiliği bulunan bu kuruluşu, müstakil bir Genel Müdürlük olarak kabul etmemek mümkün değildir.

Bir kamu idaresine bağlı olan, ancak müstakil bütçesi ve ayrı bir kamu tüzel kişiliği bulunan bir kuruluşun, hukukî statü bakımından müstakil olup olmadığını belirleyebilmek, “bağlı” sıfatının yorumuyla değil, ancak bu konudaki mevzuata müracaatla mümkündür. Bu açıdan mevzuatımıza bakıldığında, bir genel müdürlüğün herhangi bir kamu

idaresinin bağlı kuruluşu olmasıyla, o genel müdürlüğün müstakil olup olmadığı arasında bağlantı kuran ve bağlı kuruluşun müstakil sayılamayacağını ifade eden bir hükme rastlanılmamaktadır.

...

Dolayısıyla, ... Genel Müdürlüğünün Büyükşehir Belediyesine bağlı olması da, onun müstakil genel müdürlük niteliğini ortadan kaldırmamaktadır.

....

Bu durumda, 657 sayılı Kanuna ekli IV sayılı Makam Tazminatı Cetvelinde, müstakil genel müdürlük birinci hukuk müşavirleri ile daire başkanları için Öngörülen makam tazminatının ve buna bağlı olarak görev tazminatının, ... Genel Müdürlüğünde aynı görev unvanlarını taşıyan kişilere ödenmesi gerekmektedir. Bahse konu Cetvelin 7 nci sırasında bazı görev unvanları bakımından belediyelerin ayrık tutulması ise, sadece belediyelerle ilgilidir ve müstakil genel müdürlükler bakımından bir hüküm ifade etmez.

...

Yukarıda açıklanan hususlara ilaveten, savunmada yer verilen diğer ilgili mevzuat hükümleri, bazı mahkeme kararları, Maliye Bakanlığı muktezalari ve Devlet Personel Başkanlığı görüşleri de, ...Genel Müdürlüğü Birinci Hukuk Müşaviri ile daire başkanlarına yapılan söz konusu ödemelerin mevzuata uygun olduğunu destekler niteliktedir.

Bu itibarla, 657 sayılı Kanuna ekli IV sayılı Makam Tazminatı Cetvelinde, müstakil genel müdürlük birinci hukuk müşavirleri ile daire başkanları için öngörülen makam tazminatının ve buna bağlı olarak görev tazminatının, Genel Müdürlüğünde aynı görev unvanlarını taşıyan kişilere ödenmesinde mevzuata aykırılık bulunmamaktadır”,

C) Büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idarelerinde görevli daire başkanları ve 1. Hukuk Müşavirlerine, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na ekli IV sayılı Makam Tazminatı Cetvelinin 7’nci sırasına göre makam tazminatı ödenip ödenmeyeceğine ilişkin Sayıştay Genel Kurulunun 15.12.2011 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan E.2011/1, K.5333/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararında;

“.... Bahse konu idareler, kamu tüzel kişiliğine sahip olduğundan, başka bir anlatımla müstakil genel müdürlük statüsünde bulunduğundan, görevin yürütülmesi için alınan kararlarda her hangi bir makamın iznine, onayına ve denetimine tabi bulunmamaktadır. Bu idareler tarifeleri belirlemekte, kamulaştırma kararlarını kendileri almakta, bu kararların iptali ve kamulaştırma bedelinin artırılması için açılan davalarda hasım gösterilmekte, kamulaştırma bedelinin tespiti için açılan davaları yine doğrudan bunlar tarafından açılmakta, idarelerin yapmış olduğu herhangi bir faaliyeti nedeniyle Büyükşehir Belediyesi aleyhine açılan davaların, su ve kanalizasyon idarelerinin ayrı tüzel kişiliğe sahip olduğu gerekçesiyle mahkemece reddedildiği durumlar bulunmaktadır.

....

2560 sayılı Kanunun 1’inci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan “İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi, İstanbul Büyük Şehir Belediyesine bağlı müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz bir kuruluştur. İSKİ personeli 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümlerine tabidir.” hükmü ile su ve kanalizasyon idarelerinin müstakil bütçeye ve kamu tüzel kişiliğe sahip olduğu belirtilmiştir. Kanundaki bu hüküm ile 657 sayılı Kanunun ekindeki cetvellerde yer alan bağımsız genel müdürlük (mahalli idarelere bağlı genel müdürlükler hariç) ifadesi ile birlikte değerlendirilmelidir. Bir genel müdürlüğün bütçesi müstakilsen ve bu genel müdürlük kamu tüzel kişiliğine de sahipse, bu genel müdürlüğün, başka bir otoritenin izin, onay veya denetimine tabi olmadan karar alma ve uygulama yetkisine sahip bulunduğu açıktır. Nitekim, söz konusu cetvellerde müstakil genel müdürlük olarak belirtilen genel müdürlüklerin kuruluş kanunlarında, kamu tüzel kişiliklerinin bulunduğu ifade edilmiştir. Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Devlet Demir Yolları Genel Müdürlüğü gibi bu idarelere örnek olarak gösterilebilecek genel müdürlüklerde, kamu tüzel kişiliğine sahip olma ibaresi ile bağlı olma ibaresi, aynı şekilde 2560 sayılı Kanuna tabi su ve kanalizasyon idareleri için de geçerlidir.

....

Su ve kanalizasyon idareleri genel müdürlüklerinin 1. hukuk müşavirlerinin 1994 yılından, daire başkanlarının ise 15 Nisan 1997 tarihinden itibaren, makam ve görev tazminatından faydalandırdıkları, Maliye Bakanlığı ve Devlet Personel Başkanlığı görüşleriyle, idari yargıya konu olan davalar sonucu su ve kanalizasyon idarelerindeki 1. hukuk müşaviri ve daire başkanlarının makam ve görev tazminatı alabilecekleri hususunda kararların verildiği görülmektedir.

Bu itibarla, ...Büyükşehir Belediyesi Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü ile ... Büyükşehir Belediyesi Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü gibi kurulan ve 2560 sayılı Kanuna tabi olan su ve kanalizasyon idaresi genel müdürlüklerinde görevli daire başkanları ve 1. hukuk müşavirlerine makam ve buna bağlı olarak Ödenen görev tazminatının ödenmesi gerektiğinden, içtihadın 2. Dairenin 31.5.2011 tarih ve 34814 tutanak numaralı kararına istinaden düzenlenen 19.9.2011 tarih ve 370 sayılı ilamına göre birleştirilmesi gerekir”,

D) 11.10.2016 tarih ve 42262 tutanak numaralı Sayıştay 6. Daire Kararında;

“... 15.12.2011 tarihli Resmi Gazete yayımlanan 01.12.2011 tarih ve 2011/E-5333- 1/K sayılı Sayıştay Genel Kurulu İçtihadı Birleştirme Kararında da, 2560 sayılı Kanunun 1’inci maddesinde yer alan “Büyükşehir belediyesine bağlı” ibaresinin geniş olarak tartışıldığı ve Kamu Tüzel Kişiliği bulunan ...’nin, müstakil genel müdürlük statüsünde bulunduğu, müstakil genel müdürlük personeline uygulanan her türlü hak ve ödemelerin, Genel Müdürlüğü personeline de uygulanması gerektiğinin hüküm altına alındığı ve bu suretle ...’nin, mahalli idare olan belediyenin bir birimi olmadığı anlayışının benimsendiği,...

Ancak, söz konusu İçtihadı Birleştirme Kararı büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idarelerinde görevli daire başkanları ve 1. Hukuk Müşavirlerine, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na ekli IV sayılı Makam Tazminatı Cetvelinin 7’nci sırasına göre makam tazminatı ödenip ödenmeyeceğine ilişkin olup..

E) Yargıtay H.G. nin 20.02.1963 gün ve 4/71-21 sayılı kararında; “bir konunun içtihadı birleştirme kararıyla aydınlanması, ameli sonuç bakımından, o konuda yeni bir yasa çıkarılması anlamına gelmektedir.”

F) Sayıştay Genel Kurulunun 02.10.1972 gün ve 3606/1 sayılı kararında; “Kanun yoluna gidilmesi sonucunda yerilen kararlar sadece tarafları bağladığı halde içtihadı birleştirme kararları bir hukuk kuralı niteliğinde olduğu için yasalar gibi etki yaratır, “denilmektedir.

G) 6085 sayılı Kanunun 58/c maddesine göre; Sayıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarına Sayıştay daire ve kurulları ile kamu idareleri ve sorumluların uymak zorundadırlar.

Ğ) Konuya ilişkin;

1) Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün, ... Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğüne gönderdiği 19.08.1997 tarihli ve B.07.0.BK.0.15.115 509-1965 sayılı,

2) Devlet Personel Başkanlığının İçişleri Bakanlığına gönderdiği 22.09.1997 tarih ve B.02.1.DPB.0.12.01/09081 sayılı,

3) Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün, .. Büyükşehir Belediye Başkanlığı Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğüne gönderdiği 13.02.2008 tarihli ve B.07.0.BMK.0.21.115521-245 Sayılı, görüş yazılarında da;...müstakil bir Genel Müdürlük niteliğinde olan kurumunuzda... denilmek suretiyle Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüklerinin müstakil birer genel müdürlük oldukları ve bu kuramlarda 1. derecelik Daire Başkanı, Hukuk Müşaviri ve İç Denetçileri kadrolarında görev yapan personele "Müstakil Genel Müdürlük" faslından tazminat ödenmesi gerektiği belirtilmiş ve açıklanan bu kurum görüşlerine gerek İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararında, gerekse bu kararda irdelenen ... Genel Müdürlüğüne ait Sayıştay 2.Dairesinin 31.5.2011 tarihli ve 34814 tutanak numaralı Kararında da değinilip dayanak alınmıştır.

Özetle; yukarıda açıkladığı üzere 2560 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde yer alan "Büyükşehir belediyesine bağlı" ibaresinin geniş olarak tartışılıp büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idarelerinde görevli daire başkanları ve 1. Hukuk Müşavirlerine, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na ekli IV sayılı Makam Tazminatı Cetvelinin 7'nci sırasına göre makam tazminatı ödeneceği. Kamu Tüzel Kişiliği bulunan su ve kanalizasyon idarelerinin, müstakil genel müdürlük statüsünde bulunduğu, müstakil genel müdürlük personeline uygulanan her türlü hak ve ödemelerin bu genel müdürlük personeline de uygulanması gerektiği ve bu suretle su ve kanalizasyon idarelerinin mahalli idare olan belediyenin bir birimi olmadığı anlayışının benimsendiği, 657 sayılı Yasa eki cetveldeki "bağımsız genel müdürlük (mahalli idarelere bağlı genel müdürlükler hariç)" ifadesinde su ve kanalizasyon idarelerinin parantez içi tanım değil, parantez dışı tanım "bağımsız/müstakil genel müdürlük" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, su ve kanalizasyon idaresi genel müdürlüğünde görevli Daire Başkanları ve 1. Hukuk Müşavirlerine makam ve buna bağlı olarak ödenen görev tazminatının ödenmesi gerektiğine dair mezkûr İçtihadı Birleştirme Kurulu kararındaki gerekçelerin bu idarelerinin müfettişleri için de geçerli olduğu,

Resmi Gazetede yayımlanan içtihatları birleştirme kararları benzer konularda bağlayıcılığı bulunan bir hukuk kuralı niteliğinde olduğu için yasalar gibi etki yarattığı, hususları ayrı ayrı açıklığa kavuşturulmuş ve hüküm altına alınmış iken, daha önce tahlil edilip farklı yorumlara meydan bırakılmayacak şekilde açıklığa kavuşturulan mevzuat hükümleri karardan farklı bir şekilde yeniden yorumlanarak İçtihadı Birleştirme ve Daire Kararlarıyla hüküm kurulan hususlar tekrar tartışmaya açılmış ve bağımsız idarenin bağımlı genel müdürlük müfettişleri şeklinde kamu hukukunda yeri olmayan statü yaratılmaya çalışılmıştır.

Aksi halde, bir kurumun statüsü bakımından hem bağlı hem de bağımsız olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığı gibi, aynı kurumun, kurumda görev yapan bazı unvanlar (Daire Başkanları ve 1. Hukuk Müşavirleri) için bağımsız genel müdürlük, bazı unvanlar (Müfettişler) için ise bağlı genel müdürlük olarak değerlendirilmesi de hukuken mümkün değildir.

Dolayısıyla, ... bağımsız genel müdürlük statüsünde olduğundan ... Müfettişlerinin “Bağımsız Genel Müdürlük Müfettişi” olarak değerlendirilmesi hukuki zorunluluktur.

Bu durumda, aynı kurumdaki Daire Başkanı ve 1.Hukuk Müşavirleri için uygulanan İçtihadı Birleştirme Kararı aynı kurumdaki Müfettişler için de uygulanacağından, ..Müfettişlerinin bağımsız genel müdürlük müfettişlerinin faydalandığı tazminatlardan faydalanması da mevzuata uygun bulunmaktadır.

Sonuç olarak, temyize konu ilamda aynı ve benzer konuda daha evvel verilmiş kesin hüküm niteliğindeki Danıştay, Sayıştay Daire ve (6085 sayılı Kanunun 58/c maddesi uyarınca Sayıştay daire ve kurulları ile kamu idareleri ve sorumluların uymak zorunda oldukları) Sayıştay İçtihadı Birleştirme Kararları ile yıllardır uygulanı gelen ve Sayıştay Kararında da dayanak alınan yetkili kurum görüşleri hiçbir şekilde dikkate alınmadığı gibi, mezkûr kararlarda irdelenerek tereddüde meydan verilmeyecek şekilde açıklığa kavuşturulan ve hüküm kurulan Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Müstakil bir genel müdürlük olduğu, 657 sayılı Yasadaki Cetvellerde yer alan “bağımsız genel müdürlük (mahalli idarelere bağlı genel müdürlükler hariç)” ifadesinde parantez dışındaki “bağımsız/ müstakil genel müdürlük” kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, su idareleri genel müdürlüğünün belediyeden bağımsız bir tüzel kişiliği olduğundan, bu bağımsız tüzel kişiliğine bağlı olarak çalışan müfettişlerin de belediye müfettişi değil bağımsız genel müdürlük müfettişi olarak kabulü gerektiği hususu tekrar

tartışmaya açılıp, Anayasanın temel ilkeleri ve ameli sonuç bakımından, o konuda yeni bir yasa çıkarılması anlamına gelen, bir hukuk kuralı niteliğinde olduğu için yasalar gibi etki yaratan İçtihadı Birleştirme Kararlarının (mahkeme kararlarının) bu bağlayıcılık hükmü yok sayılarak hukuka aykırı biçimde verilen tazmin hükmünün bozularak kaldırılmasına karar verilmesini, saygılarımla arz ve talep ederim.” denilmiştir.

Başsavcılık mütalaasında;

“ ...

Dilekçede, .. Su ve Atık Su İdaresi Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığında çalışan müfettişlere, mevzuatında belirlenen tutarın üzerinde özel hizmet tazminatı, yan ödeme ve makam tazminatının fazla ödenmesi suretiyle oluşan kamu zararı için verilen tazmin hükmüne itiraz edilerek, tazmin kararının kaldırılması talep edilmektedir.

Sorumlu tarafından, ileri sürülen gerekçeler ve itiraz konusu hususların, Daire Kararında etraflıca değerlendirilerek karşılandığı görülmüştür.

Nitekim, aynı birimin aynı konudaki 2012 yılı hesabına ilişkin düzenlenen 111 sıra nolu ilamında verilen tazmin kararı için temyize gidilmiş, Temyiz Kurulunca, 18.01.2017 tarih ve 62630 tutanak numaralı kararıyla, tazmin hükmünün tasdiki yönünde karar verilmiştir.

İlamın 1. maddesi için ileri sürülen itiraz gerekçelerinin, ilam hükmünün bozulmasını ya da hükmün kaldırılmasını gerektirecek mahiyette olmadığı görüldüğünden, Temyiz Kurulunun 18.01.2017 tarih ve 62630 tutanak numaralı kararındaki gerekçeler doğrultusunda, temyiz talebinin reddedilerek, yasa ve yönetime uygun düzenlenmiş Daire Kararının tasdikine karar verilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.” Denilmiştir.

İlamda Harcama Yetkilisi olarak sorumlu tutulan ... ile Gerçekleştirme Görevlisi olarak sorumlu tutulan ... aynı mahiyetteki ikinci dilekçelerinde aynen;

“Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Müfettişlerine ne şekilde tazminat ödeneceği daha evvel yaptığım savunma, itiraz ve karar düzeltme talebime dayanak aynı konu ve mahiyetteki Danıştay ve Sayıştay Daire Kararları ile Sayıştay Genel Kurulu Kararında (Danıştay 5. Dairesinin ... Müfettişleri hakkındaki 25.12.1990 tarih ve 1032 Esas numaralı kararı, bu kararı da esas alan Sayıştay 2.D. nin ... Genel Müdürlüğü Daire Başkanları ve Hukuk Müşaviri

hakkındaki 31.5.2011 tarih ve 34814 sayılı kararı, yine bu kararlar ile aynı husustaki yetkili kurum görüşlerini de esas alan Sayıştay Genel Kurulunun Su Kanalizasyon İdareleri Daire Başkanları ve 1. Hukuk Müşavirleri hakkındaki 15.12.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan E.2011/1, K.5333/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararında) farklı yorumlara meydan verilmeyecek biçimde tüm yönleriyle hükme bağlanmış iken, Savcılık Makamınca karar düzeltme talebi nedenlerimi çürüten her hangi bir delil ve yasal dayanak gösterilmemiş, sadece “karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen itirazların Temyiz Kurulunun ilgili kararlarında karşılandığı” belirtilmiş, diğer bir söylemle denetçi raporu ve daire kararına dayanak teşkil eden mevzuat hükümlerinden kanun koyucunun Su ve Kanalizasyon İdarelerini kastetmediği açık ve net ifade olunan ve hükme bağlanan yukarıda değindiğim İçtihadı Birleştirme Kararından hiç bahsedilmemiş ve yargı kararlarına aykırı gerekçeyle klasik iddiada bulunulup karar düzeltme talebimin reddi yönünde görüş bildirilmiştir.

Öte yandan, Yargıtay H.G. nin 20.02.1963 gün ve 4/71-21 sayılı kararıyla;

“bir konunun içtihadı birleştirme kararıyla aydınlanması, ameli sonuç bakımından, o konuda yeni bir yasa çıkarılması anlamına geldiği”, Sayıştay Genel Kurulunun 02.10.1972 gün ve 3606/1 sayılı kararıyla; “Kanun yoluna gidilmesi sonucunda verilen kararlar sadece tarafları bağladığı halde içtihadı birleştirme kararları bir hukuk kuralı niteliğinde olduğu için yasalar gibi etki yarattığı” kesin hükme bağlanmış, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 58/c maddesinde de; Sayıştay İçtihadı Birleştirme Kararına Sayıştay daire ve kurulları ile kamu idareleri ve sorumlular uymak zorundadırlar denilmiştir. Dolayısıyla, aynı konu ve mahiyetteki halen geçerli Danıştay ve Sayıştay Daire, Sayıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, ayrıca İçtihadı Birleştirme Kararlarının bağlayıcılığı ve uyulma zorunluluğunu hükme bağlayan yüksek yargı kararları ile yasa hükmü doğrultusunda karar düzeltme talebimin kabulüyle tazmin hükmünün kaldırılmasını, arz ve talep ederim.” Denilmiştir.

II. Başsavcılık mütalaasında;

“...ikinci temyiz dilekçesinde ileri sürülen gerekçelerin, ilk yazımızda belirttiğimiz görüşlerimizin değiştirilmesini sağlayacak bir mahiyet taşımadığı anlaşıldığından, yargılamanın önceki mütalaamıza göre karara bağlanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.” Denilmiştir.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

05.05.2006 tarih ve 26159 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Devlet memurlarına ödenecek olan zam ve tazminatlara ilişkin 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli; “İş Güçlüğü, İş Riski, Temininde Güçlük ve Mali Sorumluluk Zammı” başlıklı I sayılı cetvelin “(A) Genel İdare Hizmetleri” bölümünün sonunda yer alan “NOT” kısmında;

“ ...

b) Bölge ve İl düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yetkisine sahip olup,

- Kadro derecesi (1-4) olanlara 1350

- Kadro derecesi (5) ve daha aşağı olanlara 1050

- Yardımcı, Stajyer veya aday durumunda olanlara 600 puan Temininde Güçlük Zammı verilir.

Bunlara (a) ve (b) fıkralarına göre verilen Temininde Güçlük Zammı puanının %50’si oranında İş Güçlüğü Zammı ayrıca ödenir. ...”

“Özel Hizmet Tazminatı” başlıklı II sayılı cetvelin “(B) Denetim Hizmetleri” başlıklı bölümünün 4’üncü sırasında;

“ ...

Büyükşehir Belediyeleri ile bunlara bağlı genel müdürlük Müfettişleri,

...

- 1-2 derecelerden aylık alanlar :130

...”

“Diğer tazminatlar” başlıklı III sayılı cetvelin “(E) Denetim Hizmetleri” başlıklı bölümünde;

“II Sayılı Cetvelin (B) Denetim Hizmetleri Bölümünün;

...

b) 4,5,6 ve 7 nci sıralarında sayılanlar..... :20”

Memurlara ödenecek makam tazminatı katsayılarının belirlendiği 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na ekli IV sayılı cetvelin 8/d bölümünde;

“... ”

d) (Ek: 21/3/2006 – 5473/3 md.) En az dört yıl süreli yükseköğrenim veren fakülte veya yüksekokulları bitirmiş, mesleğe özel yarışma sınavıyla girerek belirli süreli meslek içi eğitimden sonra özel bir yeterlik sınavında başarılı olmuş, birinci dereceli kadroya atanmış ve doğrudan belediye başkanı veya genel müdür adına teftiş, denetim ve inceleme yetkisine sahip büyükşehir belediyeleri ile bunlara bağlı genel müdürlük müfettişleri ve büyükşehir belediye sınırları içindeki ilçe belediye müfettişleri.....1.000

“... ”

11.06.2008 tarih ve 26903 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan görev tazminatı ödenmesine ilişkin hususları düzenleyen 2008/13694 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın “Görev Tazminatı Göstergeleri” başlıklı 1’inci maddesinde;

“Aylıklarını 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, ... göre almakta olan personelden; bu kanunlarda makam tazminatı öngörülmüş olan kadrolara atanmış olanlardan, almakta oldukları makam tazminatı gösterge rakamı; 6.000 olanlara 9.000, 5.500 - 4.500 olanlara 7.000, 4.000 ve daha az olanlara 6.000 gösterge rakamının, almakta oldukları makam tazminatı gösterge rakamına ilave edilmesi suretiyle bulunan görev tazminatı gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucunda bulunacak miktarda görev tazminatı ödenir.”

“Asgari Görev Tazminatı” başlıklı 4’üncü maddesinde;

“Bu Kararın 1’inci maddesi gereğince ödenecek görev tazminatı tutarından mahsup edilecek tutarın, görev tazminatının %20’sini geçmesi halinde, görev tazminatının % 80’i asgari görev tazminatı olarak ödenir” denilmektedir.

Anılan hükümler uyarınca, kadrosunda bulunan müfettişlere; %150 oranı üzerinden özel hizmet tazminatı, 2025 puan üzerinden yan ödeme, 1000 gösterge rakamı üzerinden makam tazminatı ve 5600 gösterge rakamı üzerinden görev tazminatı ödenmesi gerekmektedir.

.. Su ve Atıksu İdaresi Genel Müdürlüğünde görevli müfettişlere; özel hizmet tazminatlarının %225 üzerinden, yan ödeme tazminatlarının 2700 puan üzerinden, makam tazminatlarının 2000 gösterge rakamı üzerinden ve görev tazminatlarının da 6400 gösterge rakamı üzerinden hesap edilip ödenmesi suretiyle kamu zararına neden olduğu anlaşılmaktadır.

Sorumlular tarafından, ... Su ve Atık Su Genel Müdürlüğünün müstakil bütçeli bir kuruluş olduğu, buna ilişkin olarak Sayıştay ve Danıştay tarafından verilmiş kararlar bulunduğu belirtilmekte ise de;

Sayıştay Genel Kurulunca alınan 5333/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı, büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idarelerinde görevli daire başkanları ve 1. Hukuk Müşavirlerine, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na ekli IV sayılı Makam Tazminatı Cetvelinin 7'nci sırasına göre makam tazminatı ödenip ödenmeyeceğine ilişkin olup, söz konusu Karar'da ; "İSKİ'nin personel rejimi ile alakalı düzenlemeye 2560 sayılı Kanunda yer verilerek bu Kanunun 1'inci maddesine göre; su ve kanalizasyon idaresinde görevli personelin 657 sayılı Kanuna tabi olduğu, personele özlük ve maaş yönünden bunların uygulanması gerektiği aşıkardır." denilerek, İSKİ ve benzeri su ve kanalizasyon idarelerinde görevli personelin 657 sayılı Kanuna tabi olduğu ve bu personele özlük ve maaş yönünden 657 sayılı Kanun'un uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.

Özel hizmet tazminatı ile ilgili olarak, açık bir şekilde büyükşehir belediyeleri bağlı kuruluşlarında görev yapan müfettişlerin alacağı oran belirlenmiştir. Söz konusu hükümde;

"Bakanlık, Denizcilik Müsteşarlığı, Diyanet İşleri Başkanlığı ve bağımsız genel müdürlük (mahalli idarelere bağlı genel müdürlükler hariç) Müfettişleri,..." denilmek suretiyle, ... Su ve Atık Su Genel Müdürlüğü bünyesinde görev yapan müfettişlerin bu kapsamda özel hizmet tazminatı alamayacaklarını açıkça ifade edilmiştir.

Yan ödemeler ile ilgili olarak, 2006/10344 sayılı karara ekli iş güçlüğü, iş riski, temininde güçlük ve mali sorumluluk zammı ile ilgili I sayılı cetvelin (A) Genel İdare Hizmetleri bölümünün devamında yer alan not kısmının 2 nci bendinde, bölge ve il düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yetkisine sahip olanlara ne kadar ödemede bulunulacağı hüküm altına alınmıştır. ...bünyesinde çalışan müfettişlerin denetim ve inceleme yetkisi ülke genelinde olmadığından, bu yetkiye sahip olan denetim elemanları gibi yan ödemeye hak kazanabilmeleri olanağı bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, sorumluların iddialarının reddi ile 133 sayılı İlamın 1'inci maddesiyle ... TL'ye verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE, oy birliğiyle karar verildiği 09.01.2019 tarih ve 45512 sayılı tutanakta yazılı olmakla işbu ilam tanzim kılındı.

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 19.12.2018

No : 45437

Konu: Huzur Hakkı

29 sayılı ilamın 1'inci maddesiyle... İl Özel İdaresi İl Genel Meclisi üyelerine mevzuata aykırı olarak resmi tatil günleri ve hafta sonlarındaki toplantılar için huzur hakkı ödenmesi sonucu oluşan ... TL kamu zararının tazminine karar verilmiştir.

Sorumlulardan Harcama Yetkilisi ... ile Gerçekleştirme Görevlisi'ın gönderdikleri temyiz dilekçesinde özetle;

5302 sayılı İl Özel İdare Kanunu'nun 16. maddesinde ihtisas komisyonlarının çalışmaları için işgünü ifadesine yer verilmiş olmasına rağmen kanunun toplantı süresi ve huzur hakkı ile ilgili 12,16 ve 17 nci maddelerindeki düzenlemelere bakıldığında, kanunun meclis ihtisas ve denetim komisyonlarının çalışma süresi ile ilgili toplantı günü olarak bir üst sınır belirlenmiş, bu sürelerin toplantı günü olarak azami süreler olduğunun anlaşıldığını,

İl Genel Meclisi ihtisas komisyon çalışmalarını yaparken, komisyonlara gelen konular ile ilgili mutad yerinde ilk incelemeler için hafta sonları ve tatil günleri için personel ve araç ihtiyacı ile ilgili kamudan herhangi bir yardım talebinde bulunmadan kendi imkânları ile çalışmalarını gerçekleştirdiklerini, komisyon raporları tanzim edilmeden önce kamudan herhangi bir teknik destek alınması gerekli ise normal mesai günlerinde bu destekleri alarak komisyon çalışmalarını neticelendirdiklerini,

İhtisas komisyonlarına havale edilen konuların çoğunluğu yerinde görülmek ve incelenmek istendiğinden, komisyon üyeleri bu çalışmalarını ilçeler bazında alanda yaparak raporlarını hazırladıklarını,

Yapılan bu çalışmalar 5302 sayılı Kanunun 16 ncı maddesinde belirtildiği gibi İmar ve Bayındırlık Komisyonu için 10, diğer komisyonlar için 5 günü geçmediğini, dolayısıyla komisyon üyelerine kanunda belirtilen süreleri dışında fazla bir ödeme yapılmadığını,

Bunun yanı sıra; İçişleri Bakanlığı Kontrolörler Başkanlığı (Kamu Yönetimi uzmanı)' ün 2008 yılında yayımladığı açıklamalı, yorumlu ve içtihatlı, İl

Özel İdaresi mevzuatı 5302 sayılı Kanun ve Diğer Mevzuat adlı kitabının 118. sayfasında; İhtisas Komisyonları madde 16'nın açıklama 5. Komisyonların çalışma zamanı ve süresi karşılıklı maddesinde; (diğer taraftan yasanın 16. Maddesindeki "iş günü" ifadesinden ihtisas komisyonunun hafta sonu tatil günlerinde toplantı yapamayacağını veya toplantıların aralıksız yapması gerektiğini söylemek zordur. İhtisas komisyonu gerekli görmesi halinde toplantılarına ara verebileceği gibi, hafta sonu tatil günlerinde de toplantılarının devam ettirilmesinde yasal bir engel bulunmamaktadır. Yeterli iş günü olarak "5 ve 10 gün" toplantı sürelerini aşmasını) denildiğini,

Bu yüzden İhtisas Komisyonları olarak "5 ve 10 gün" lük toplantı sürelerini geçirip "5 gün toplanabilen bir komisyon çalışmasının 7-9 gün gibi" çalışmalara devam etmediğini,

10 günlük çalışma süresi olan İmar ve Bayındırlık Komisyonu olarak toplantı süresini 12-14 gibi fazla ödemeye meydan verilmediğini,

5393 sayılı kanunun 24, 25 ve 32 nci maddelerindeki toplantı süresi ve huzur hakkıyla ilgili düzenlemelere bakıldığında; Kanunun meclis ihtisas ve denetim komisyonunun çalışma süresiyle ilgili toplantı günü olarak bir üst sınır belirlediği, bu sürelerin toplantı günü olarak azami süreler olduğu, iş günü ifadesi kullanılmak suretiyle komisyonun hafta sonu ve resmi tatillerde toplantı yapmasını zorunlu kılmadığının anlaşıldığını, ancak komisyonun isteği halinde hafta sonu ve resmi tatil günlerinde toplantısını yasaklamadığı, komisyonun iş günü veya tatil günlerinde toplantı yapmasının toplantı günlerinden sayılacağı ve komisyon toplantılarının gün olarak azami süresini değiştirmedeği, aynı gün meclis ihtisas komisyonuna ve denetim komisyonuna katılan meclis üyelerine sadece bir günlük huzur hakkı verileceği, toplantı günlerinin çakışmaması şartıyla meclis, ihtisas komisyonu ve denetim komisyonu toplantısına katılan meclis üyesine her gün için ayrı ayrı huzur hakkı ödenebileceğinin anlaşıldığını,

...ili coğrafi şartlarının çok engebeli, dağlık ve dağınık yerleşim alanlarından oluştuğu, bu nedenle de sık sık heyelan olayları ile karşı karşıya kaldığı göz önünde bulundurulduğunda, ayrıca; 5302 sayılı İl Özel İdare Kanunu'nun 5 inci maddesinde; "İl özel idaresinin görev alanı il sınırlarını kapsar." ifadesinden de anlaşılabileceği üzere, İl Genel Meclisinin ve ihtisas komisyonlarının görev alanı İl Özel İdaresinin görev alanı olan il sınırlarını kapsadığını, yapılan hizmetlerin yerinde denetlemesi, işin kalitesinin, verimliliğin artırılması, kamu kaynaklarının

etkin ve yerinde kullanılması, yapılan hizmetlerin yerinde denetlenmesi amacıyla komisyon üyeleri kendilerine gelen konuları yerinde denetlemek için haftanın yedi günü çalıştıklarını ve ücretlerini kanunen ödenmesi gereken gün sayısı üzerinden aldıklarını,

Yukarda açıklanan bu nedenlerle Sayıştay 1. Daire Başkanlığının 17.01.2018 tarih ve 271 sayılı ilamının bozulması ve tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmişlerdir.

Başsavcılık Mütalaasında;

“Dilekçesinde özetle; daha önceki savunmalarını tekrarlamış ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 16. maddesinde ihtisas komisyonlarının çalışmaları için iş günü ifadesine yer verilmiş olmasına rağmen kanunun toplantı süresi ve huzur hakkı ile ilgili 12. 16. ve 17. maddelerindeki düzenlemelere bakıldığında, kanunun meclis ihtisas ve denetim komisyonlarının çalışma süresi ile ilgili toplantı günü olarak bir üst sınır belirlendiğini, bu sürelerin toplantı günü olarak azami süreler olduğunun anlaşıldığını,

İl Genel Meclisi ihtisas komisyon çalışmalarını yaparken, komisyonlara gelen konular ile ilgili mutat yerinde ilk incelemeler için hafta sonları ve tatil günleri için personel ve araç ihtiyacı ile ilgili kamudan herhangi bir yardım talebinde bulunmadan kendi imkânları ile çalışmaların gerçekleştirildiğini,

Komisyon raporları tanzim edilmeden önce kamudan herhangi bir teknik destek alınması gerekli ise normal mesai günlerinde bu destekleri alarak komisyon çalışmalarının neticelendirildiğini,

İhtisas komisyonlarına havale edilen konuların yoğunluğunun saha çalışmasını gerektirdiğini, komisyon üyelerinin bu çalışmaları ilçeler bazında alanda yapmak zorunda olduklarını,

Yapılan bu çalışmaların kanunun 16. maddesinde belirtildiği gibi İmar ve Bayındırlık Komisyonu için 10 günü, diğer komisyonlar için 5 günü geçmediğini,

Konu ile ilgili yayınlanan makalelere göre de bu uygulamanın doğru olduğunu,

5393 sayılı kanunun 24. 25. ve 32. maddelerindeki toplantı süresi ve huzur hakkıyla ilgili düzenlemelere bakıldığında; Kanunun meclis ihtisas ve denetim komisyonunun çalışma süresiyle ilgili toplantı günü olarak bir üst sınır

belirlediğini, bu sürelerin toplantı günü olarak azami süreler olduğunu, iş günü ifadesi kullanılmak suretiyle komisyonun hafta sonu ve resmi tatillerde toplantı yapmasını zorunlu kılmadığını,

Ancak komisyonun isteği halinde hafta sonu ve resmi tatil günlerindeki toplantısını yasaklamadığını,

Komisyonun iş günü veya tatil günlerinde toplantı yapmasının toplantı gününden sayılacağı ve komisyon toplantılarına gün olarak azami süresini değiştirmeyeceğini, aynı gün meclis ihtisas komisyonuna ve denetim komisyonuna katılan meclis üyelerine sadece bir günlük huzur hakkı verileceğini, toplantı günlerinin çakışmaması şartıyla meclis, ihtisas komisyonu ve denetim komisyonu toplantısına katılan meclis üyesine her gün için ayrı ayrı huzur hakkı ödenebileceğini,

İfade ederek 17.01.2018 tarihli 29 numaralı ilamın 1. maddesi ile verilen kamu zararının tazminine ilişkin hükmün kaldırılması talebinde bulunmuştur.

5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanununun "Meclis Toplantısı " başlıklı 12. maddesinde:

"İl genel meclisi, il genel meclisince belirlenecek bir aylık tatil hariç her ayın ilk haftası meclis tarafından önceden belirlenen günde mutat toplantı yerinde toplanır.

Bütçe görüşmesine rastlayan toplantı süresi en çok yirmi gün, diğer toplantıların süresi en çok beş gündür. "

"Denetim Komisyonu" başlıklı 17. maddesinde:

"İl genel meclisi, her yılın ocak ayında yapılacak toplantısında il özel idaresinin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile hesap ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az, beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur.

Komisyon, çalışmasını şubat ayı sonuna kadar tamamlar ve buna ilişkin raporunu, izleyen ayın on beşine kadar meclis başkanlığına sunar." denilmektedir.

İlgili Kanunun "İhtisas Komisyonları " başlıklı 16. maddesinde ise:

"İl genel meclisi, bir yıl görev yapmak üzere üyeleri arasından en az üç, en fazla beş kişiden oluşan ihtisas komisyonları kurabilir. Plân ve Bütçe ile İmar ve Bayındırlık komisyonları en çok yedi kişiden meydana gelir.

İhtisas komisyonları, her siyasî parti grubunun ve bağımsız üyelerin il genel meclisindeki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşturulur. Eğitim, kültür ve sosyal hizmetler komisyonu, imar ve bayındırlık komisyonu, çevre ve sağlık komisyonu ile plân ve bütçe komisyonu kurulması zorunludur.

İmar ve bayındırlık komisyonu dışındaki komisyonların çalışma süreleri meclisin toplantı süresiyle sınırlıdır. Meclis toplantısını müteakip imar ve bayındırlık komisyonu en fazla on iş günü, diğer komisyonlar ise beş iş günü toplanarak kendisine havale edilen işleri sonuçlandırır.” ifadesine yer verilmiştir.

Kanun koyucu 12. ve 17. maddelerde İl Genel Meclisi toplantısı için gün ifadesi kullanmış, denetim komisyonu toplantısı için de şubat ayı sonuna kadar çalışmanın tamamlanacağını hüküm altına almıştır. 16. maddede ise “iş günü” ifadesine yer verilmiştir.

İş günü Ulusal bayram ile genel ve hafta sonu tatil günleri hariç, diğer günleri ifade etmektedir. Türk Dil Kurumu iş gününü “tatil günleri dışında kalan, çalışılmak üzere yasayla belirlenmiş gün, çalışma günü” olarak tarif etmektedir.

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunun “Çalışma Saatleri” başlıklı 99 uncu maddesinde:

“Memurların haftalık çalışma süresi genel olarak 40 saattir.

Bu süre Cumartesi ve Pazar günleri tatil olmak üzere düzenlenir.

Ancak özel kanunlarla yahut bu kanuna veya özel kanunlara dayanılarak çıkarılacak tüzük ve yönetmeliklerle, kurumların ve hizmetlerin özellikleri dikkate alınmak suretiyle farklı çalışma süreleri tespit olunabilir.

Bakanlar Kurulu, yurt dışı kuruluşlarda hizmetin gerektirdiği hallerde, hafta tatilini Cumartesi ve Pazardan başka günler olarak tespit edebilir. ” denilmektedir.

İl genel meclisinin aylık mutad beş günlük toplantısı ve denetim komisyonunun her yıl şubat ayı sonuna dek tamamlaması gereken çalışmaları için gün kavramı kullanılmış ve bu konuda hafta içi veya sonu ayrımı olmadan toplantılar yapılmış hatta denetim komisyonları oluşturulduğu andan itibaren kesintisiz (hafta sonları dâhil) toplanmış ve huzur haklarını almışlardır.

İhtisas Komisyonları için ise işgünü ifadesi getirilerek sınırlama yapılmıştır. Kanun koyucu işgünü ifadesini özellikle getirmiştir diye değerlendirmek gerekir. Aksi takdirde diğer iki kanun maddesindeki gibi gün ifadesini kullanır veya sınırlama yapmazdı.

Bu nedenlerle temyiz talebinin reddi ile 2016 yılı İl Özel İdaresi hesabının Sayıştay 1. Dairesi tarafından yargılanması sonucunda çıkarılan 17.01.2018 tarih ve 29 numaralı ilamın 1. maddesi ile verilen tazmin hükmünün tasdikine karar verilmesinin uygun olacağı mütalâa edilmektedir.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

29 sayılı İlamin 1. maddesiyle, ... İl Özel İdaresi İl Genel Meclisi üyelerinin 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu’nun İhtisas Komisyonları başlıklı 16 ncı maddesinde geçen iş günü ifadesine aykırı olarak resmi tatil günleri ve hafta sonlarındaki toplantıları için de huzur hakkı ödenmesi neticesinde TL’ye tazmin hükmü verildiği görülmüştür.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanun’unun “Meclis Toplantısı” başlıklı 12 nci maddesinde;

“İl genel meclisi, il genel meclisince belirlenecek bir aylık tatil hariç her ayın ilk haftası meclis tarafından önceden belirlenen günde mutat toplantı yerinde toplanır.

Bütçe görüşmesine rastlayan toplantı süresi en çok yirmi gün, diğer toplantıların süresi en çok beş gündür.”

“Denetim Komisyonu” başlıklı 17 nci maddesinde;

“İl genel meclisi, her yılın ocak ayında yapılacak toplantısında il özel idaresinin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile hesap ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az, beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur.

Komisyon, çalışmasını şubat ayı sonuna kadar tamamlar ve buna ilişkin raporunu, izleyen ayın on beşine kadar meclis başkanlığına sunar.” denilmektedir.

İlgili Kanunun “İhtisas Komisyonları” başlıklı 16 ncı maddesinde ise;

“İl genel meclisi, bir yıl görev yapmak üzere üyeleri arasından en az üç, en fazla beş kişiden oluşan ihtisas komisyonları kurabilir. Plân ve Bütçe ile İmar ve Bayındırlık komisyonları en çok yedi kişiden meydana gelir.

İhtisas komisyonları, her siyasî parti grubunun ve bağımsız üyelerin il genel meclisindeki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşturulur. Eğitim, kültür ve sosyal hizmetler komisyonu, imar ve bayındırlık komisyonu, çevre ve sağlık komisyonu ile plân ve bütçe komisyonu kurulması zorunludur.

İmar ve bayındırlık komisyonu dışındaki komisyonların çalışma süreleri meclisin toplantı süresiyle sınırlıdır. Meclis toplantısını müteakip imar ve bayındırlık komisyonu en fazla on iş günü, diğer komisyonlar ise beş iş günü toplanarak kendisine havale edilen işleri sonuçlandırır.” ifadesine yer verilmiştir.

Rapor dosyası ve eki belgelerin incelenmesi neticesinde; ... İl Özel İdaresi İl Genel Meclisi tarafından oluşturulan ihtisas komisyonlarına iş günleri dışında yapılan toplantılar için de huzur hakkı ödendiği anlaşılmıştır.

Dilekçiler temyiz dilekçesinde; İl Özel idaresi Kanunu’nun 16. maddesinde ihtisas komisyonlarının çalışmaları için iş günü ifadesine yer verilmiş olmasına rağmen Kanunun toplantı süresi ve huzur hakkı ile ilgili 12. 16. ve 17. maddelerindeki düzenlemelere bakıldığında, kanunun meclis ihtisas ve denetim komisyonlarının çalışma süresi ile ilgili toplantı günü olarak bir üst sınır belirlediğini, bu sürelerin toplantı günü olarak azami süreler olduğunun anlaşıldığını, İl Genel Meclisi ihtisas komisyon çalışmalarını yaparken, komisyonlara gelen konular ile ilgili mutat yerinde ilk incelemeler için hafta sonları ve tatil günleri için personel ve araç ihtiyacı ile ilgili kamudan herhangi bir yardım talebinde bulunmadan kendi imkânları ile çalışmaların gerçekleştirildiğini, ihtisas komisyonlarına havale edilen konuların çoğunluğunun saha çalışmasını gerektirdiğini, komisyon üyelerinin bu çalışmaları ilçeler bazında alanda yapmak zorunda olduklarını, yapılan bu çalışmaların Kanunun 16. maddesinde belirtildiği gibi İmar ve Bayındırlık Komisyonu için 10 günü, diğer komisyonlar için 5 günü geçmediğini, 5393 sayılı Kanunun 24. 25. ve 32. maddelerindeki toplantı süresi ve huzur hakkıyla ilgili düzenlemelere bakıldığında; Kanunun meclis ihtisas ve denetim komisyonunun çalışma süresiyle ilgili toplantı günü olarak bir üst sınır belirlediğini, bu sürelerin toplantı günü olarak azami süreler olduğunu, iş günü ifadesi kullanılmak suretiyle komisyonun hafta sonu ve resmi tatillerde toplantı yapmasını zorunlu kılmadığını, ancak komisyonun isteği halinde hafta sonu ve resmi tatil günlerindeki toplantısını yasaklamadığını ifade etmişlerse de;

Kanun Koyucu 12 ve 17 nci maddelerde İl Genel Meclisi toplantısı için gün ifadesini kullanmış, denetim komisyonu toplantısı için de şubat ayı sonuna kadar çalışmanın tamamlanacağını hüküm altına almıştır. İhtisas komisyonlarının düzenlendiği 16 ncı maddede ise “iş günü” ifadesine yer verilmiştir.

İş günü Ulusal bayram ile genel ve hafta sonu tatil günleri hariç, diğer günleri ifade etmektedir. Türk Dil Kurumu iş gününü “tatil günleri dışında kalan, çalışılmak üzere yasayla belirlenmiş gün, çalışma günü” olarak tarif etmektedir.

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun “Çalışma Saatleri” başlıklı 99 uncu maddesinde;

“Memurların haftalık çalışma süresi genel olarak 40 saattir.

Bu süre Cumartesi ve Pazar günleri tatil olmak üzere düzenlenir.

Ancak özel kanunlarla yahut bu kanuna veya özel kanunlara dayanılarak çıkarılacak tüzük ve yönetmeliklerle, kurumların ve hizmetlerin özellikleri dikkate alınmak suretiyle farklı çalışma süreleri tespit olunabilir.

Bakanlar Kurulu, yurt dışı kuruluşlarda hizmetin gerektirdiği hallerde, hafta tatilini Cumartesi ve Pazardan başka günler olarak tespit edebilir.” denilmektedir.

İl genel meclisinin aylık mutad beş günlük toplantısı ve denetim komisyonunun her yıl şubat ayı sonuna dek tamamlaması gereken çalışmaları için gün kavramı kullanılmış ve bu konuda hafta içi veya sonu ayrımı olmadan toplantılar yapılmış hatta denetim komisyonları oluşturulduğu andan itibaren kesintisiz (hafta sonları dâhil) toplanmış ve huzur haklarını almışlardır.

İhtisas Komisyonları için ise Kanunda “Meclis toplantısını müteakip imar ve bayındırlık komisyonu en fazla on iş günü, diğer komisyonlar ise beş iş günü toplanarak kendisine havale edilen işleri sonuçlandırır” denilmek suretiyle, toplantı yapılacak gün sayısı için işgünü ifadesi getirilerek sınırlama yapılmıştır. Kanun Koyucu işgünü ifadesini özellikle getirmiş olup, toplantıların işgünlerinde yapılmasını öngörmüş bulunmaktadır.

Bu itibarla; 29 sayılı İlamın 1. maddesiyle verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE, oybirliğiyle

Karar verildiği 19.12.2018 tarih ve 45437 sayılı tutanakta yazılı olmakla işbu ilam tanzim kılındı.

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 07.11.2018

No : 45303

Konu: Avukatlık Vekâlet Ücreti

138 sayılı İlâmin 2'nci maddesiyle; ... Belediyesi Hukuk Müşavirliğinde, adli ve idari davalar ile icra dairelerinde idarenin vekili sıfatıyla dava takip ve duruşmalara katılmakla görevli personele, 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'de belirlenen gösterge rakamına göre hesaplanan avukatlık vekâlet ücretine yeniden değerlendirme oranı uygulayarak üst sınırdan fazla vekâlet ücreti ödenmesi sonucu TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

İlamda Harcama Yetkilisi sıfatıyla sorumlu tutulan ... ve Gerçekleştirme Görevlisi sıfatıyla sorumlu tutulan’ın aynı mahiyetteki temyiz dilekçelerinde özetle;

Daire kararının usul ve yasaya aykırı olduğunu ve bozulması gerektiğini,

Sayıştay Dairesi kararında, parasal sınır olmayan ve sabit bir değer olan gösterge rakamına göre hesaplanan vekâlet ücretine yeniden değerlendirme oranı uygulanarak belirlenen üst limitten fazla vekâlet ücreti alınması nedeniyle kamu zararı doğduğuna karar verildiğini, Sayıştay Dairesinin söz konusu kararının yerinde olmadığını, bu sebeple de temyizen incelenerek bozulmasına karar verilmesini istemek gereğinin hâsıl olduğunu,

...Belediyesi Mali Hizmetler Müdürlüğünce gerçekleştirilen ödemelerin usul ve yasaya uygun olduğunu, kamu zararı niteliğinde değerlendirilmesinin mümkün olmadığını,

02 Kasım 2011 tarih ve 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri, Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararnamenin Kamu avukatlarının Vekâlet Ücreti Dağılımını Gösteren “Davalardaki temsilin niteliği ve vekâlet ücretine hükmedilmesi ve dağılımı” başlıklı 14. maddesinde; kamu kurumlarında çalışan kamu avukatlarının yıllık vekâlet ücretlerinin parasal olarak üst sınırı düzenlendiğini; aynı kanun hükmünde kararnamenin “parasal sınırlar” başlıklı 15. maddesinde; “Bu Kanunu Hükmünde Kararnamede yer alan parasal

sınırlar, her takvim yılı basından geçerli olmak üzere. Bakanlar Kurulunca daha yüksek tutarlar belirlenmedikçe, o yıl için 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanır. Uygulanacak tutarlar her yıl Ocak ayı içerisinde Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanır.” hükmünün düzenlendiğini,

Söz konusu yasal düzenleme kapsamında, taraflarınca talep edilen ve Belediye Mali Hizmetler Müdürlüğüne gerçekleştirilen ödemelerin kamu zararı olarak nitelenmesinin mümkün olmadığını, aksi yöndeki kararın taraflarınca kabulünün mümkün olmadığını, temyizen incelenerek bozulmasına karar verilmesi gerektiğini,

Konuya ilişkin savunma ekinde sundukları ... Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü avukatlarının 2011 yılında avukatlık vekâlet ücretini 659 sayılı K.H.K. 15. maddesine istinaden yeniden değerlendirme oranında arttırılmış olarak almasının kamu zararı oluşturmadığını, kanun gereği olduğuna ilişkin Sayıştay Dairesinin 04/02/2014 tarih ve 2014/163 sayılı ilamının da savunmalarını destekler nitelikte olduğunu, ancak Sayıştay Kararında söz konusu kararın yargılaması yapılan konuya özgü olduğu belirtilerek dikkate alınmadığını, bu şekilde hakkaniyete açıkça aykırı şekilde inceleme ve değerlendirme yapılarak karar verilmiş olduğunun açık olduğunu, öyle ki aynı nitelikteki konuda bir kurum için kamu zararı oluşmadığı belirtilmişken, tarafına yapılan ödemenin kamu zararı olarak nitelendirilmesinin çelişki yarattığını,

Belirtilen sebeplerle, eksik inceleme ve hatalı değerlendirme neticesinde verilmiş kararın temyiz itirazları doğrultusunda bozulmasına karar verilmesini istemek gereğinin hasıl olduğunu belirterek ilamın temyizen incelenerek bozulmasına karar verilmesini talep etmişlerdir.

Başsavcılık mütalaasında;

“Dairesince, .. Belediyesi Hukuk Müşavirliğinde idarenin vekili sıfatıyla takip ve duruşmalara katılan personele KHK’de belirtilen üst sınırdan fazla vekâlet ücreti ödenmesi sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği gerekçesine dayalı tazmin hükmünün verildiği anlaşılmaktadır.

Sorumlu savunmasında;

Gerçekleştirilen ödemelerin usul ve yasaya uygun olduğunu, kamu zararı niteliğinde değerlendirilmemesi gerektiğini, bu nedenle kamu zararı çıkarılmasına ilişkin ilamın temyizen incelenerek bozulmasına karar verilmesini talep etmiştir.

Sorumluların ileri sürdükleri hususlar karar aşamasında değerlendirilmiş olup kararın gerekçelerini karşılamaktan uzaktır.

Bu nedenle Dairece verilen tazmin hükmünün tasdikinin uygun olacağı mütalaa edilmektedir.

Arz olunur.”

denilmiştir.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

Rapor dosyası ve ekli belgelerin incelenmesi neticesinde; ... Belediyesi Hukuk Müşavirliğinde, adli ve idari davalar ile icra dairelerinde idarenin vekili sıfatıyla dava takip ve duruşmalara katılmakla görevli personelin, 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname’de belirlenen gösterge rakamına göre hesaplanan avukatlık vekâlet ücretine yeniden değerlendirme oranı uygulayarak üst sınırdan fazla vekâlet ücreti aldığı görülmüştür.

5393 sayılı Belediye Kanununun “Avukatlık ücretinin dağıtımı” başlıklı 82. maddesinde; *“Belediye lehine sonuçlanan dava ve icra takipleri nedeniyle hükme bağlanarak karşı taraftan tahsil olunan vekâlet ücretlerinin; avukatlara (49 uncu maddeye göre çalıştırılanlar dâhil) ve hukuk servisinde fiilen görev yapan memurlara dağıtımı hakkında 1389 sayılı Devlet Davalarını İntaç Eden Avukat ve Saireye Verilecek Ücreti Vekâlet Hakkında Kanun hükümleri kıyas yolu ile uygulanır.”* hükmü yer almaktadır.

02.11.2011 tarihli ve 28103 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanan 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 18. maddesi, 02/02/1929 tarihli ve 1389 sayılı Devlet Davalarını İntaç Eden Avukat ve Saireye Verilecek Ücreti Vekâlet Hakkında Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve diğer mevzuatta 1389 sayılı Kanuna yapılan atıfların bu Kanun Hükmünde Kararnameye yapılmış sayılacağını ifade etmiştir.

659 sayılı KHK'nın 14. maddesi ile avukatlık vekâlet ücretlerinin dağıtım usulü; hangi personelin, hangi şartlar altında ve hangi limite kadar vekâlet ücreti hak edebileceği düzenlenmiş ve ödenecek vekâlet ücretinin yıllık tutarının; hukuk birimi amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü ve avukatlar için (10.000) gösterge rakamının, memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak aylık brüt tutarının on iki katını geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

2014-2015 yıllarını kapsayan 2. dönem Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin toplu sözleşmede, 659 sayılı KHK' da vekâlet ücreti için belirlenen 10.000 gösterge rakamının 13.000 gösterge rakamı, 2016-2017 yıllarını kapsayan 3. dönem toplu sözleşmede ise 15.000 gösterge rakamı olarak uygulanacağı belirlenmiştir.

659 sayılı KHK'nın 15. maddesinde ise "Parasal sınırlar" başlığı altında, Kanun Hükmünde Kararname'de yer alan parasal sınırların, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, Bakanlar Kurulunca daha yüksek tutarlar belirlenmedikçe, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı düzenlenmiştir.

... Belediyesi Hukuk İşleri Müdürlüğünde görevli avukat personel, 2014-2015 yıllarını kapsayan 2. dönem toplu sözleşmede avukatlık vekâlet ücreti için belirlenen 13.000 gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunan tutara yeniden değerlendirme oranı uygulanarak, 659 sayılı KHK'nın 14. maddesinde belirlenen üst limitin üzerinde vekâlet ücreti almışlardır.

Anılan KHK'nın 14. maddesinde ifade edilen gösterge rakamı sabit değer olup, parasal bir sınır olarak kabul edilemez. Uygulanacak gösterge rakamı, vekâlet ücreti hak eden avukatların alabilecekleri ücretin hesaplanmasına olanak sağlayan unsurlardan sadece biridir. Gösterge rakamının parasal bir değer ifade edebilmesi için memur aylık katsayısı ile çarpılması gerekmektedir. Memur aylık katsayısı da yine toplu sözleşme ile belirlenmekte ve memur maaşlarında öngörülen yüzdelik artış kadar 6 aylık dilimler halinde 2015 yılında artırılmıştır. Dolayısıyla 659 sayılı KHK'nın 14. maddesinde belirlenen üst limit, katsayının artması ve 2. dönem toplu sözleşmede vekâlet ücreti gösterge rakamının 13.000 olarak belirlenmesi sebebiyle değişmekte ve yükselmektedir. Bu nedenle sabit olmayan, üst limiti memur aylık katsayısındaki değişiklikler ile sürekli artarak güncellenen ve KHK'da parasal bir tutar yerine gösterge rakamı ile ifade edilen vekâlet ücreti sabit bir parasal değer olarak kabul edilmez ve üst limitine yeniden değerlendirme oranı uygulanamaz.

659 sayılı KHK'nın 15. maddesinde ifade edilen parasal sınırlar ile Kararnamenin 11. maddesindeki parasal değerlere atıf yapılmaktadır. Kararnamede yasal bir değişiklik yapılmadıkça veya 15. madde ile yetkilendirilen Bakanlar Kurulunca yeni bir parasal değer belirlenmedikçe değişme ihtimali olmayan Kararnamenin 11. maddesindeki parasal tutarlar için yeniden değerlendirme oranı uygulanacaktır.

Ayrıca sorumlular daha önceki savunmalarında ve temyiz dilekçelerinde; ...Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü'nün 2012 yılı hesabı ile ilgili olarak düzenlenen Yargılamaya Esas Raporun yargılanması sonucu düzenlenen 163 sayılı İlamda, görevli personelin avukatlık vekâlet ücretini 659 sayılı K.H.K. 15. maddesine istinaden yeniden değerlendirme oranında arttırılmış olarak almasına ilişkin olarak ilişilecek bir husus bulunmadığına karar verildiğini ifade etmişler ve ... Belediyesi için de aynı hususa ilişkin olarak beraat kararı çıkması gerektiğini iddia etmişlerdir.

Ancak, .. Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü'nün 2012 yılı hesabına ilişkin düzenlenen 163 sayılı İlamın söz konusu maddesi ile verilen "işilecek bir husus bulunmadığına" kararı Sayıştay Başsavcılığı tarafından Kararnamede belirtilen 10.000 rakamının sabit bir rakam olup gösterge rakamını ifade etmesi, parasal bir sınırı ifade etmemesi, bu rakamı değiştirme yetkisinin Bakanlar Kuruluna ait olması, 2013 yılı için bu rakamın 13.000'e çıkarılması, bu gösterge rakamına yeniden değerlendirme oranı uygulanarak bulunacak rakamın esas alınarak vekâlet ücretinin hesaplanması durumunda mükerrerlik olması sebepleriyle temyiz edilmiş ve 12.04.2016 tarih ve 41788 sayılı Temyiz Kurulu Kararı ile "kamu zararının bulunmadığı ve yapılan işlemlerin mevzuata uygun olduğu" yönündeki kararın Bozularak, yargı raporunda kamu zararı olarak tespit edilen tutarın sorumlular adına tazmini yönünde hüküm kurulmasını teminen dosyanın Dairesine Gönderilmesine karar verilmiş ve Dairenin 477 sayılı Ek İlamı ile de kamu zararının sorumlular adına tazminine karar verilmiştir. Dolayısıyla, sorumluların iddiaları yerinde değildir.

Bu itibarla, sorumlu iddialarının reddedilerek 138 sayılı İlamın 2. Maddesiyle....TL'ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE, oybirliğiyle

Karar verildiği 07.11.2018 tarih ve 45303 sayılı tutanakta yazılı olmakla işbu ilam tanzim kılındı.



T.C.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

Destek Grubu 2

06520 Balgat / ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN : 1300 - 1981