

İLKBAHAR 2014 CİLT: 5 SAYI: 1
SPRING 2014 VOLUME: 5 ISSUE: 1

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ



AKADEMİK YAKLAŞIMLAR DERGİSİ JOURNAL OF ACADEMIC APPROACHES

ISSN: 2146-1740

AKADEMİK YAKLAŞIMLAR DERGİSİ
JOURNAL OF ACADEMIC APPROACHES

Uluslararası hakemli bir dergidir.

Taranılan indeksler



AKADEMİK YAKLAŞIMLAR DERGİSİ
JOURNAL OF ACADEMIC APPROACHES

Sahibi/Owner
İnönü Üniversitesi İİBF Dekanlığı Adına
Mehmet TİKİCİ

Editörler/Editors
Recep KARABULUT
Ahmet KARADAĞ

İngilizce Editörleri/Editors for English Written Papers
Ali ŞEN
Abdulkadir BAHARÇİÇEK

Hukuk Danışmanı/ Legal Consultant
Hayri KESER

Yayın Kurulu Sekreterleri/ Assistant Editors
Mehmet Ozan SARAY
Nazlı NALCI ARIBAŞ

Adres/Address
İnönü Üniversitesi İİBF
44280 MALATYA

Tel. (0422) 377 30 00

Fax. (0422) 341 04 38

e-mail. inonu.edu.tr">akademikyak@inonu.edu.tr

Web: <http://cms.inonu.edu.tr/tr/akademikyak>

ISSN: 2146-1740

ULUSLARARASI DANIşMA KURULU

İlter TURAN, İstanbul Bilgi Üniversitesi
Ümit CİZRE, İstanbul Şehir Üniversitesi
Cemil KOÇAK, Sabancı Üniversitesi
Beril DEDEOĞLU, Galatasaray Üniversitesi
M. Hakan YAVUZ, University of Utah
Ahmet İÇDUYGU, İstanbul Bilgi Üniversitesi
Hüseyin BAĞCI, Orta Doğu Teknik Üniversitesi
Muhittin KAPLAN, Melikşah Üniversitesi
Mustafa GÜNEŞ, Gediz Üniversitesi
Kemal YILDIRIM, Anadolu Üniversitesi
Kerem ALKİN, İstanbul Ticaret Üniversitesi
James L. BICKSLER, Rutgers, The State University of New Jersey
Metin Kamil ERCAN, Gazi Üniversitesi
Cengiz TORAMAN, Gaziantep Üniversitesi
Recep GÜNEŞ, İnönü Üniversitesi
Şaziye GAZİOĞLU, Orta Doğu Teknik Üniversitesi
Mustafa ERDOĞAN, İstanbul Ticaret Üniversitesi
Enver BOZKURT, İstanbul Aydın Üniversitesi
Alaeddin YALÇINKAYA, Sakarya Üniversitesi
Michael ALLES, Rutgers, The State University of New Jersey
Shyam, SUNDER, Yale University
Levent KÖKER, Atılım Üniversitesi
Şaban ÇALIŞ, Selçuk Üniversitesi
James ALM, Georgia State University
Jorge MARTINEZ-VAZGUEZ, Georgia State University
Gordon TULLOCK, George Mason University
Mehmet DEMİRBAĞ, University of Sheffield
Nihat BOZDAĞ, Gazi Üniversitesi
Ayşe Neyran ORHUNBİLGE, İstanbul Üniversitesi
Hüseyin Öner ESEN, İstanbul Üniversitesi
Bharat SARATH, Rutgers, The State University of New Jersey
Zühtü ARSLAN, Anayasa Mahkemesi
Asaf Savaş AKAT, İstanbul Bilgi Üniversitesi
M. Naci BOSTANCI, Gazi Üniversitesi
Cavide Bedia UYARGİL, İstanbul Üniversitesi
Ahmet Cevat ACAR, İstanbul Üniversitesi
Oya ÖZÇELİK, İstanbul Üniversitesi
İhsan D. Dağı, Orta Doğu Teknik Üniversitesi
E. Fuat KEYMAN, Koç Üniversitesi
Nazım ENGİN, Yeni Yüzyıl Üniversitesi
Ekrem TATOĞLU, Bahçeşehir Üniversitesi
Murat KARAGÖZ, Yıldız Teknik Üniversitesi

YAYIN KURULU

Fikret OTLU, İnönü Üniversitesi

Ali KOÇYİĞİT, İnönü Üniversitesi

Selma KARATEPE, İnönü Üniversitesi

Mehmet GÜNGÖR, İnönü Üniversitesi

Ahmet UĞUR, İnönü Üniversitesi

Serkan BENK, İnönü Üniversitesi

İÇİNDEKİLER/CONTENTS

Döviz Kuru, Verimlilik ve İhracat Nedensellik Analizi

Suzan ERGUN, İzzet TAŞAR

Mali Tablo Denetiminde Ön Analitik İnceleme Tekniği Olarak Veri Madenciliğinin Kullanımı: Borsa İstanbul Uygulaması

Hilmi KIRLIOĞLU, İsmail Fatih CEYHAN

İşlem Bazlı Manipülasyon Şirketlerinin Vektör Otoregresif Analizi İle İncelenmesi

Savaş Tarkun, H.Oğuzhan Ergür, A. Fahimi Aydın

Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Kayahan Tüm Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi

Hakan ERKUŞ, Arslan Can ÜNAL

Kamu Yönetiminde Etik Denetimi: OECD Ülkeleri Örneği

S. Mustafa ÖNEN, Ali YILDIRIM

Gümrük Birliği Üyeliğinden Günümüze Türkiye'nin Dış Ticareti Üzerine Bir İnceleme

Mehmet ŞENTÜRK

Küreselleşme ve Yoksulluk

Hasan MEMİŞ

Cilt 5 Sayı 1'in Hakemleri

Prof. Dr. Ali Koçyiğit, İnönü Üniversitesi

Prof. Dr. Ali ŞEN, İnönü Üniversitesi

Prof. Dr. Selma KARATEPE, İnönü Üniversitesi

Prof. Dr. Cengiz TORAMAN, Gaziantep Üniversitesi

Prof. Dr. Said KINGIR, Siirt Üniversitesi

Prof. Dr. Yusuf KARAKILÇIK, İnönü Üniversitesi

Doç. Dr. Selami YILDIZ, Düzce Üniversitesi

Doç. Dr. Yusuf Cahit Çukacı, İnönü Üniversitesi

Doç. Dr. Ahmet UĞUR, İnönü Üniversitesi

Doç. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ, Cumhuriyet Üniversitesi

Doç. Dr. İlder ÜNLÜKAPLAN, Çukurova Üniversitesi

Doç. Dr. Abdulkadir BİLEN, Dicle Üniversitesi

Said Kınır, Sakarya Üniversitesi

Ünsal Memiş, Çukurova Üniversitesi

Döviz Kuru, Verimlilik ve İhracat Nedensellik Analizi

Suzan ERGUN¹

İzzet TAŞAR²

ÖZET

En temel ekonomik göstergeler arasında yer alan dış ticaret bilgileri, Türkiye için 1980 sonrası anlamlı hale gelmeye başlamıştır. Kısıtlı olan ithalat ve yeterli düzeye bir türlü erişemeyen ihracat liberal ekonomiye geçişle beraber ekonominin en önemli belirleyicilerinden biri olmuştur.

Türkiye gibi kendi parası dışındaki bir para birimiyle ticaret yapan ülkeler için dış ticaret aynı zamanda bir risk oluşturmaktadır. Bu durumda çoğu ülkeyi dış ticarete karşı korumacılığa itmektir. Ülkeler ithalatı kotalar ve yüksek gümrük vergileriyle kontrol altına almaya çalışmış, ülkedeki dövizin yurtdışına çıkmasını zorlaştırmaya çalışmışlardır.

Çalışmada ihracatı etkileyen faktörlerden döviz kuru ve verimlilik incelenmiştir. Amaç Türkiye’de 1992- 2009 yılları arasında 6 aylık veriler kullanılarak döviz kuru, ihracat ve verimlilik arasında bir nedensellik ilişkisi olup olmadığını incelemektir.

Anahtar Kelimeler: İhracat, Döviz Kuru, Emek Verimliliği.

ABSTRACT

The international trade statistics became more important after 1980 due to the liberalization policies. The increasing imports and insufficient exports are always an important issue for Turkey policy makers. International trade policies are one of the determinants of the economic system in Turkey.

Especially for countries like Turkey that uses another currency for international trade has a big risk in terms of currency movements. So some of the countries in the world implement some trade restriction policies in order to avoid this risk. On the other hand some other countries try to find a policy that they will increase the exports and reach a more stabile economy.

In our study, we tried to explore the relation of the exports of Turkey with the FX rate and the productivity using the data from 1992 – 2009 in 6 months period.

Keywords: Export, Labor Efficiency, Foreign Currency Rate

¹ İktisat Bölümü, İnönü Üniversitesi, 44280, Malatya / Turkey, Suzan.ergun@gmail.com

² İktisat Bölümü, Fırat Üniversitesi, 23119, Elazığ / Turkey, zztasar@yahoo.com

1. Döviz Kuru ve Dış Ticaret

Kur tespitinde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında en önemli ayırım amaç konusunda belirlemektedir. Gelişmiş ülkeler için kur politikasının amacı, piyasa şartlarında belirlenen kurun orta vadede ne ölçüde istikrarlı olup olmadığının anlaşılmasına yardımcı olmaktır. Burada ulaşılmak istenen sonuç cari kurun denge kurundan sapma gösterip göstermediğini ortaya koymaktır. Diğer ülkelerdeki amaç ise orta vadede sürdürülebilir ve seviyesi korunabilir istikrarlı bir kur dengesi elde etmektir (Abusoglu, 1990:51).

Dış ticareti kontrol etmek için kullanılan en önemli argümanların başında döviz kuru gelir. Döviz kuru kendi parası dışında veya kendi parasıyla dış ticaret yapan tüm ülkeler için dış ticaret miktarını etkiler. Satın alma gücü paritesine göre her ülkenin farklı ülkelerden alabileceği mal veya hizmetler değişiklik gösterebilir. Döviz kurunun dış ticaretteki önemini konunun hemen başında bir örnekle açıklayalım.

Türkiye'deki bir tekstil ihracatçısını ele alalım. Bu ihracatçı, dünya pazarında ki fiyatları belirleme gücü olmadığından ötürü, oluşan dünya fiyatlarıyla ihracat yapmaktadır. Avrupa'ya ihracat yaparken € kullandığını bildiğimiz ihracatçı birinci kalite 100 adet tişört için 100€ almaktadır. Satış yapıldığı dönemde €/TL paritesi 2'dir. Bu dönemde toplam maliyeti 160 TL olan (80€) olan ihracatçı 20€ kar etmeyi planlamaktadır. (20€x2 = 40 TL) Burada dikkat etmemiz gereken husus bu ihracatçının maliyetlerinin TL cinsinden olduğudur.

Satışlarını bir ay vadeli yapan bu ihracatçı satıştan elde ettiği 100€'yu tahsil ettikten sonra hemen TL'ye dönüştürüp maliyetlerini ödemek ister. Türkiye'deki istikrar ve ekonomik gelişmeler TL'nin değer kazanmasına neden olmuştur. Kur €/TL= 1,5 dir. İhracatçı 100 € karşılığı 150 TL almıştır. Maliyetleri 160 TL olan ihracatçı kendisiyle veya tekstil sektörüyle hiçbir ilgisi olmaksızına karşın 10 TL zarar etmiştir. Burada görülen kur riskinden kaynaklı bir zarardır. Bu örneği tam teri şekilde verilseydi, ihracatçıyı beklemediği bir karla da karşı karşıya kalabilirdi.

İthalat içinde durum farklı değildir. Kur değişimleri her zaman ithalatında seyrini değiştirir. Örneğin 1 aylık geliriyle LED TV almayı planlayan bir işçi, TL'nin değer kaybetmesi sonucu aynı LED TV için 1,5 ay çalışmak zorunda kalabilir.

Bu yönüyle döviz kurundaki değişikliklerin dış ticaret hacminin ana belirleyicilerinden olduğu söylenebilir. Döviz kurundaki ani değişiklikler hem alıcı hem satıcı için hesaplanamayacak getiriler veya zararlara neden olabilir. Türkiye'de ki bir sanayicinin ihracat yaptığını varsayalım. Bu sanayicinin hemen hemen tüm maliyetleri Türk lirası olduğundan

ihracat sonucunda elde ettiği getiriye kendi para birimine çevirmek zorundadır. Özellikle vadeli satışlarda Türkiye gibi döviz dalgalanması yaşayan ülkelerdeki ihracatçılar bir ay sonraki döviz kurunu tahmin edemeyecekleri için riske altındadırlar. Bu belirsizlik ve ihracat yapmayı düşünen firmalar için caydırıcı bir etken olacaktır.

Diğer yandan, riskten kaçınma derecesinin döviz kuru belirsizliğinin ihracat üzerindeki etkilerini belirlemede önemli rol oynadığı savunulmaktadır. Sözgelimi, eğer ihracatçı risk sevmeyen biriye, döviz kuru değişkenliğinin artması beklenen ihracat gelirinin marjinal faydasını artıracaktır. Çünkü ihracatçı bu durumda ihracat gelirinin azalmasından kaçınmak için daha fazla üretim yapmayı tercih edecektir. Bundan dolayı, döviz kuru volatilitésinin ihracat üzerindeki etkileri pozitif yada negatif olabilir ve teori bu ilişkiyi yalnız başına belirleyemez(Ozturk ve Acaravcı 2003).

1.1 Talep Esnekliği

Döviz kurunda meydana gelen %1'lik bir artışın ihracat gelirini yüzde kaç arttıracığını ölçen katsayıya ihracat talep esnekliği, ithalat harcamasını ne kadar azaltacağını ölçen katsayıya da ithalat talep esnekliği denmektedir. Örneğin kur %1 arttığında döviz cinsinden ihracat geliri %0.7 artıyorsa ve ithalat harcaması %0.3 düşüyorsa toplamda dış ticaret dengesi döviz cinsinden $0.7 - (-0.3) = 1$ oranında iyileşirken kurdaki %1 artış bu iyileşmeyi tamamen nötralize eder ve dış ticaret dengesi ülke için hiçbir değişme göstermemiş olur.

Eğer ihracat talep esnekliği – ithalat talep esnekliği farkı 1'den küçükse kurdaki artış dış dengedeki artışı aşacağından dış ticaret dengesi gerçekte daha da bozulur. Buradan çıkan sonuç şudur: bir kur artışının dış ticaret dengesine olumlu etki edebilmesi ancak ve ancak ülkenin ihracat talep esnekliği – ithalat talep esnekliği farkının 1'den büyük olması halinde söz konusu olabilir. Buna ekonomi biliminde Marshall–Lerner koşulu denmektedir. Talep esneklikleri arasındaki fark büyüdükçe kur artışının dış ticaret dengesine olumlu etkisi güçlenir. Marshall–Lerner koşulu dikkate alındığında dış ticaret açığı veren ülkelerin devalüasyon yoluna başvurmadan önce ithalat ve ihracat talep esnekliklerini tahmin edip ona göre bu yola başvurmaları gerekir. İktisatçılar bu esneklikleri çeşitli ekonometrik yöntemlerle tahmin etmektedirler(Ünsal, 2009).

1.2 J eğrisi hipotezi

Cari işlemler açığını kapatmak için yapılan harcama kaydırıcı politikaya devalüasyon denir. Devalüasyon ihraç edilen mallarının fiyatını döviz cinsinden düşürürken, ithal edilen mallarının ulusal para cinsinden fiyatını artırır. Devalüasyonlarla hedeflenen bir yandan

ihracatı teşvik ederek döviz gelirlerini artırmak, diğer yandan ithal mallarının yurt içi talebini kısarak döviz tasarrufu sağlamaktır(Karagöz ve Doğan 2005).

J eğrisi hipotezi kısa dönemde devalüasyonun dış ticaret dengesine pozitif olarak yansımamayacağını, hatta kısa dönemde dış ticaret dengesini negatif etkileyeceğini iddia eder. Devalüasyonun dış ticaret dengesi üzerindeki pozitif etkisi ancak uzun dönemde ortaya çıkar. Bu hipotez birçok kez test edilmiş, genel itibariyle de literatürde kabul görmüştür.

J eğrisi kısa dönemde devalüasyonun hali hazırda yapılmış olan anlaşmalar nedeniyle ithal ürünleri daha da pahalılaştırıp ihracat gelirini reel anlamda düşüreceğinden kısa dönemde negatif etkilidir. Uzun dönemde fiyattaki değişikliklere bağlı olarak ithalat azalır, ihracat artar ve sonuçta dış ticaret açığı küçülür.

1.3 Samuelson-Balassa Hipotezi

Reel kur, satın alma gücü paritesine göre yurtiçi fiyatlarla yurtdışı fiyatlar arasındaki göreceli değişime göre şekillenir. Diğer bir deyişle reel kur uzun dönemde ekonominin yapısında meydana gelen değişimlere göre şekillenmektedir. Reel kurdaki değişimler sadece ülkeler arası fiyat farklılıklarından kaynaklanmamaktadır.

Örneğin fiyatlar verimliliğe de bağlı olduğundan, uzun dönemde döviz kuru ile verimlilik arasında bir bağ kurulabilir. Aynı sektörlerdeki farklı verimlilik oranları döviz kuru oluşumunu şekillendirebilir. Sermaye hareketleri, tarifeler, piyasa yapıları, finansal serbestleşme, ticarete engelleri, yapısal değişim gibi faktörler ülkelerin ekonomik performanslarına göre fiyatlarını farklılaştırmakta dolayısıyla reel kuru da etkilemektedir(Yıldırım, 2007).

İthalat ve ihracata konu olan ve olmayan sektörlerdeki verimlilik birbirinden farklı olabilmektedir. Dış ticarete konu olmayan sektörlerde verimlilik artışı daha düşüktür. Bunun sebebi ticarete konu olmayan sektörlerin, tarım ve imalat sanayine benzer bir şekilde standardize ve mekanize olmaması ve daha çok hizmetlerden meydana gelmesidir (Yıldırım, 2007).

Bir ülkenin ticarete konu olan sektörünün ticarete konu olmayan sektöre göre ortalama verimi diğer ülkelere göre daha hızlı artıyorsa ise reel döviz kuru artacak ve parası değerlenecektir(Conzeri, 1999).

2. Literatür Taraması

Literatür taramasında da gözlenebileceği üzere bu başlık altında yapılan incelemeler özellikle Türkiye açısından yeterli düzeyde değildir. Daha ziyade verimliliğin dış ticareti

etkilemesi yönüyle değil de, dış ticaretin verimliliği etkileyip etkilemediği konusunda yapılan araştırmalar vardır. Bu araştırmaların savunduğu tez, özellikle gelişmekte olan ülkelerin dışa açıklık yoluyla gelişmiş ülkelere yapacağı teknoloji transferi bu ülkelerdeki teknoloji seviyesini artıracak ve bu da verimlilik artışına neden olacaktır. Verimlilik artışı da büyümenin bir dinamiği olacak ve ihracat bir büyüme modeli olarak kabul edilecektir.

2.1 Dış Ticaret Döviz Kuru İlişkisi

1980'li yıllarda sanayileşmiş ülkelerin döviz kurlarını dalgalanmaya bırakması ve döviz kuru üzerindeki denetimlerini azaltması veya kaldırmasıyla dünya ticaretindeki en önemli belirleyicilerden biri olmuştur. Uluslararası ticaretin en önemli sebeplerinden biri olan fiyat veya maliyet avantajı ülkeler arasındaki döviz kuru ile doğrudan alakalıdır. Türkiye'de ihracat yapan bir firmayı ele alalım. Firmanın katlandığı üretim maliyetleri TL bazında hesaplanır, bu paralelde satış fiyatları oluşur. Firmanın TL maliyetleri değişmediği halde, olası kur değişiklikleri sebebiyle firma uluslar arası ticarete avantajlı veya dezavantajlı konuma gelebilir.

Hooper ve Kohlhagen (1978), Gotur (1985), Bailey (1986), ve Asseery ve Peel (1991) tarafından yapılan çalışmalarda ise döviz kuru değişkenliği ve ihracat arasında önemli bir ilişki olmadığı sonucu elde edilmiştir. Hatta bazı çalışmalarda ise döviz kurunun ihracat ve ithalatı açıklamada önemsiz rol oynadığı saptanmıştır.

Örneğin, Aristotelous (2001) tarafından İngiltere'nin Amerika'ya olan 1889-1999 yılları arasındaki ihracatında, döviz kuru değişkenliğinin hiç bir etkisi olmadığı bulunmuştur. Akbostancı (2001) kısa ve uzun dönemde döviz kurunun değer kaybının Türkiye'nin dış ticaret dengesine olumlu bir yanı olup olmadığını araştırmış, 1987 – 2000 yılları arasında yaptığı çalışmada uzun dönemde Türk Lirasının değer kaybının ticaret dengesini olumlu etkilediğini göstermiştir.

Söderling (2000) Kamerun için yapmış olduğu çalışmada, 1980- 1995 yılları arasında toplam faktör verimliliği ile ihracat arasında bir bağlantı olduğunu göstermiştir. Doğan ve Karagöz (2005) döviz kuru ile ithalat ve ihracat arasındaki ilişkiyi 1995- 2004 yılları arasında ki aylık verileri kullanarak irdelemişler, ihracat ve ithalat ile döviz kuru arasında bir ilişki gösterememişler, fakat 2001 deki devalüasyonun etkisi anlamlı bulmuşlardır.

Wilson (2001) Singapur, Kore ve Malezya'nın ABD ve Japonya ile karşılıklı ticareti için reel döviz kuru ve ticaret dengesi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. 1970-1996 dönemine ait üç aylık verilerin kullanıldığı bu çalışma sonucunda Kore'nin ABD ile ticareti hariç, reel

döviz kurunun ticaret dengesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığı bulunmuştur. Ayrıca Singapur ve Malezya için J-eğrisi ile ilgili ikna edici bir kanıt bulunamamıştır.

Rose ve Yellen (1989) döviz kuru ile dış ticaret arasında bir bağlantı olmadığını göstermişlerdir. Kunst ve Marin (1989) Avusturya için yaptıkları nedensellik analizinde verimliliğin ihracatı etkilediğini ve bu etkinin tek yönlü olduğunu not etmişlerdir.

Verimlilikle ilgili olarak daha çok ön plana çıkan, ihracatın verimliliği artırıp artırmadığına ilişkin araştırmalardır. Bu kapsamda yapılan bazı incelemeler; Clerides, Lach ve Tybout (1998) diğer yandan Bernard ve Jensen (1999) Bernard ve Wagner (1997), Delgado, Farinas ve Ruano (2002) ve Bernard ve Jensen (2004); bu konuda bir ilişkinin varlığını açıklayamamışlardır.

Bu araştırmaların aksine, Chung ve Roberts (2000), Baldwin ve Gu (2003), Van Biesebroeck (2004), Lileeva (2004), Hallward-Driemeier, Iarossi ve Sokoloff (2005), Fernandes ve Isgut (2006), Park, Yang, Shi and Jiang (2006), Aw, Roberts ve Winston (2007) ihracatla verimlilik arasında bir ilişki göstermişlerdir.

3. Ekonometrik Analiz

Çalışmanın bu bölümünde, serilerin birim kök testleriyle durağanlıkları test edilmiştir. Yapısal kırılma içeren birim kök testleri yapılarak serilerin kırılma tarihleri gözlenmiş ve bu tarihlerdeki önemli ekonomik göstergeler tahlil edilmiştir. Granger, nedensellik analizleri ile değişkenler arasındaki ilişkilerin yönü tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.1. Veriler ve Metodoloji

İhracatın birçok ekonomik değişkene bağlı olarak şekillenmektedir. Bu değişkenler; ülke içindeki fiyat seviyesi, döviz kuru, dünya talep miktarı, dünya arz miktarı, ürünü kalitesi, ulaşım imkânları, siyasi konjüktür vb. Bu çalışmada ihracat ile döviz kuru ve emek verimliliği arasında ampirik bir ilişki olup olmadığını 1992 -2009 yılları arasında ki altı aylık verileri kullanarak incelenecektir.

Çalışmada kullanılan veriler; ihracat, döviz kuru ve emek verimliliğidir. Emek verimliliği serisini elde etmek için, TÜİK'in hazırladığı sanayi üretim endeksi ve istihdam verileri kullanılmıştır. Sanayi Üretim Endeksi TÜİK istatistikleri arasında 1992 yılı sonrası hesaplanmaktadır. Bu serilere aylık bazda ulaşmak mümkün olmasına karşın; yine TÜİK'in hazırladığı istihdam istatistikleri 2000 yılı öncesi için sadece altı aylık bazda ulaşılabilir. Bu nedenle bu çalışmada seriler 1992 yılı itibariyle altı aylık seriler halinde olacaktır.

3.2. Birim Kök Testleri

Ekonometrik analizde öncelikle kullanılan zaman serilerinin durağan olup olmadığını test edilecektir. Belli bir dönem için gözlemlenen bir seriyi (X_t) ortaya çıkaran stokastik sürecin durağan olup olmadığını belirleyen şartlar şunlardır (Ertek,1996:380):

- Sabit Aritmetik Ortalama : $E(X_t) = \mu$
- Sabit Varyans : $Var(X_t) = \sigma^2$
- Sabit Aritmetik Ortalama : $Kov(X_t - X_{t-1}) = \sigma_j$

Yukarda belirtildiği üzere herhangi bir zaman serisinin varyansı ve ortalaması zaman içerisinde sabit, kovaryansı ise zamana değil, sadece iki dönem arasındaki zaman aralığına bağlı ise bu zaman serisine “durağan zaman serisi” denir. Eğer incelenen zaman serisi yukardaki şartlardan bir veya daha fazlasını sağlamıyor ise bu zaman serisine “durağan olmayan zaman serisi” denir.

Zaman serilerinin durağan olup olmaması özellikle üç yönden önem taşımaktadır:

a) Zaman serileri kullanmak suretiyle iki değişkenin katsayıları arasında istatistiksel bakımdan anlamlı bir ilişki bulunabilir. Ancak bu iki zaman serisi arasındaki ilişki ortak bir trendin varlığından kaynaklanabilir. Durağan olmayan serilerin olduğu durumda yapılan tahminde ortaya sahte regresyonun çıkacağı Granger ve Newbold tarafından 1974 yılında yapılan araştırmada belirtildiği üzere istatistiksel çalışmada kullanılan iki serinin katsayıları arasında anlamlı bir ilişki olabilir. (Kutlar, 2000:156).

Trend içeren tahminlerin regresyon sonuçlarına bakıldığında r^2 yeterince yüksek ve t istatistikleri anlamlıdır, fakat Durbin Watson istatistik değeri küçüktür. Ancak sonuçların herhangi bir ekonomik anlamı bulunmamaktadır.

b) Zaman serisi verileri içeren regresyon modelleri çoğunlukla öngörü amaçlı kullanılmaktadır. Durağan serilerin kullanılmadığı modellerle yapılan öngörülerin geçerliliği tartışmalıdır.

c) Dinamik bir zaman serisi modelinde geleneksel tahmin yöntemlerinin (EnKüçük Kareler Yöntemi) kullanılabilmesi için tüm değişkenlerin durağan olmaları gerekmektedir. Değişik yöntemler olmakla birlikte, durağanlık için kullanılan en yaygın ve en geçerli yöntem “birim kök” testleri olmaktadır.

3.3. ADF Birim Kök Testi

$$1) \Delta Y_t = \gamma Y_{t-1} + \sum_{i=2}^p \beta_i \Delta y_{t-i+1} + \varepsilon_t$$

$$2) \Delta Y_t = c + \gamma Y_{t-1} + \sum_{i=2}^p \beta_i \Delta y_{t-i+1} + \varepsilon_t$$

$$3) \Delta Y_t = c + \gamma Y_{t-1} + \delta_2 t + \sum_{i=2}^p \beta_i \Delta y_{t-i+1} + \varepsilon_t$$

1'deki denklem sabitsiz trendsiz modeli, 2'deki denklem sabitli modeli, 3'deki denklem ise hem sabitli hem de trendli modeli ifade etmektedir. ADF testinde daha yüksek dereceden otokorelasyon süreçlerindeki modellere yer verilir. DF testinde ise 1. derecelen otokorelasyon süreci alınmıştır. Hata teriminin (ε_t) beyaz gürültü özelliği gösterebilmesi için daha yüksek seviyede otokorelasyon sürecine sahip modellerin olması gerekir bunun için ADF testi kullanılır. (Sever Demir, 2007), Birim kök testi sonucunda H_0 hipotezinin reddi Y_t serisinin birim kök taşımadığı ve durağan olduğu anlamına gelmektedir. Y_t serisinin düzey değerinde durağan olması $I(0)$ olduğu anlamına gelir. Eğer Y_t serisi düzey değerinde durağan değilse serinin birinci farkı alınır. Y_t serisinin birinci farkında durağan olması serinin $I(1)$ olduğu anlamına gelir.

3.3.1. Türkiye 1992 – 2009 Altı Aylık Veriler İçin ADF Test Sonuçları

IHR, VER ve KUR için yaptığımız ADF birim kök testi sonuçlarına baktığımızda hepsinin düzey değerinde $I(0)$ (sabitsiz trendsiz), (sabitli) ve (sabitli trendli) durumlarının hepsinde birim kök taşıdığını ve durağan olmadığını görmekteyiz. Bu serilerin tümünde de birinci fark ve ikinci fark alındığında; (sabitsiz trendsiz), (sabitli) ve (sabitli trendli) durumlarının hepsinde birim kökten arındırıldığını görebiliriz.

Tablo 1 :

IHR, VER, KUR için ADF Birim Kök Testi Sonuçları

	ln(IHR)			ln(VER)			ln(KUR)		
	Sabitsiz Trendsiz	Sabitli	Sabitli Trendli	Sabitsiz Trendsiz	Sabitli	Sabitli Trendli	Sabitsiz Trendsiz	Sabitli	Sabitli Trendli
Düzye Değeri	3,0254 (0) * [-1,9501] **	-0,3493 (0)* [-2,9434] **	-2,0675 (0)* [-3,5403] **	1,1466 (0) * [-1,9501] **	-1,3176 (0)* [-2,9434] **	-3,1324(0)* [-3,5366] **	1,2777 (0) * [-1,9501] **	-5,3549 (0) * [-2,9434] **	-0,6628 (0) * [-1,9501] **
Birinci Fark	-3,7043 (1)* [-1,9503] **	-4,7288 (1)* [-2,9458] **	-4,6573 (0)* [-3,5403] **	-8,1366 (0)* [-1,9503] **	-8,4827 (0)* [-2,9458] **	-8,3447 (0)* [-3,5403] **	-2,3156 (0) * [-1,9501] **	-2,9286(0) * [-2,9458] **	-5,0462 (0) * [-3,5403] **
İkinci Fark	-6,5378 (2)* [-1,9510] **	-6,4340 (2)* [-2,9511] **	-5,6435 (0)* [-3,5529] **	-8,3648 (0)* [-1,9513] **	-8,2103 (0)* [-2,9540] **	-8,0495(0)* [-3,5529] **	-6,5407 (0) * [-1,9510] **	-6,4895 (0) * [-2,9511] **	-6,3933 (0) * [-3,5484] **

*Parantez içindeki değerler SIC kriterine göre seçilen gecikme uzunluklarını göstermektedir.

** ADF testi için %5 güven aralığında Mac Kinnon(1996) kritik değerleridir.

3.4 Engle Granger Nedensellik Testi

Nedensellik analizi; değişkenler arasında bir öncelik durumunu ifade etmektedir. Literatürde Granger (1969), Sims (1972), Gwekes, Meese, Dent (1983) gibi birçok Granger tipi nedensellik üzerine yapılmış çalışma bulunmaktadır. Bununla birlikte değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisi bulunması durumunda Granger nedensellik testi için vektör hata düzeltme modelinin (VECM) kurulması gerekmektedir (Engle, Granger, 1987:256). VEC modeli değişkenler arasında kısa dönemli ilişkileri göstermektedir.

Bununla birlikte değişkenler düzeyde durağan değil ancak aralarında eşbütünleşme ilişkisi varsa Granger nedensellik analizi için Wald testi yapmak gerekmektedir (Güloğlu, 2009:43).

Türkiye için geçmiş yıllara ait sağlıklı verilere ulaşmak verimlilik endeksi için mümkün olmadığından, 1992–2009 arası dönemde altı aylık veriler kullanılarak nedensellik analizini E views 6 paket programını kullanarak yapıldı.

Çalışmada Türkiye için ihracat, verimlilik ve döviz kuru arasında nedensellik analizi yapılırken, diğer ülkeler için analiz ihracat ve verimlilik ilişkisini belirlemek üzere ihracat ve verimlilik için nedensellik analizi yapıldı.

Kullanılan seriler daha önce birim kök testi yapıp durağanlaştırılan serilerdir. Sunumda hem E-wievs sonuç tablosu hem de tarafımızca hazırlanan özet tablo yardımıyla sonuçlar gösterilmektedir.

3.4.1 Engle Granger Nedensellik Testi – Türkiye

Tablo 2:

Türkiye 1992–2009 Verimlilik, Kur ve İhracat İlişkisi.

VAR Granger Causality/Block Exogeneity Wald Tests

Date: 03/11/11 Time: 10:20

Sample: 1992S1 2010S2

Included observations: 35

Dependent variable: DLVER

Excluded	Chi-sq	df	Prob.
DLKUR	1.588363	2	0.4520
DLIHR	0.667263	2	0.7163
All	2.270331	4	0.6862

Dependent variable: DLKUR

Excluded	Chi-sq	df	Prob.
DLVER	11.57899	2	0.0031
DLIHR	2.505822	2	0.2857
All	12.44617	4	0.0143

Dependent variable: DLIHR

Excluded	Chi-sq	df	Prob.
DLVER	0.236646	2	0.8884
DLKUR	0.106958	2	0.9479
All	0.841799	4	0.9328

Tablo 3:

Türkiye Nedensellik Analizi Sonuçları

Hipotez	P değeri	Nedensellik
ihracat→verimlilik	0.7168	Red
verimlilik→ ihracat	0,8884	Red
Kur→ihracat	0.9479	Red
ihracat → Kur	0.2857	Red
Kur→Verimlilik	0.4520	Red
Verimlilik → Kur	0.0031	Kabul

Sonuç

Türkiye için, 1992–2009 arası dönemde altı aylık veriler kullanılarak yapılan nedensellik analizine göre ihracat – döviz kuru arasında bir nedensellik ilişkisine rastlanmamıştır.

Yine aynı dönemde verimlilik–döviz kuru arasında tek yönlü bir ilişki gözlemlenmiştir. Bu sonuç incelenen dönemde Türkiye için Samuelson-Blassa hipotezinin geçerliliğini gösterir.

KAYNAKÇA

Akbostancı E. (2002). “Dynamics of the Trade Balance: The Turkish J-Curve” *ERC Working Papers in Economics* 01/05 Kasım 2002.

Conzeri, M.B., Cumby, R., E., Diba, B., (1999).“Relative Labor Productivity and Real Exchange Rate in the Long Run”, *Juornal of International Economics*.

Dickey, D. A., Fuller, W. A. (1981) “The Likelihood Ratio Statistics for Autoregressive Time Series with a Unit Root”, *Econometrica*, 49, s. 1057-1072.

Doğan Çetin, K.Murat, “Döviz Kuru Dış Ticaret İlişkisi: Türkiye Örneği” (2005). *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* Cilt: 15, Sayı: 2, ss: 219-228.

Dünya Ticaret Örgütü İstatistikleri Erişim Tarihi; 25 Mart 2011
http://www.wto.org/english/res_e/reser_e/reser_e.htm

Engle, R. F. ve Granger, C. W. J. (1987). “Co-Integration and Error Correction: Representation, Estimation, and Testing”, *Econometrica*, pp. 251-276.

Erdal Ünsal; (2009) Makro İktisat; İmaj Yayıncılık; İstanbul.

Ertek T. (1996).Ekonometriye Giriş, İstanbul; Beta Yayınları.

Kutlar, A.(2000).Ekonometrik Zaman Serileri, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.

Kumar, S., R. R. Russell. (2002) “Technological Change, Technological Catch-up, and Capital Deepening: Relative Contributions to Growth and Convergence.” *American Economic Review*.92 pp:527-548.

OECD Main Science and Technology Database, (2009). Main Science and Technology Indicators (2007), Erişim Tarihi Kasım 20, 2010, www.stats.oecd.org

Measuring Productivity OECD Manual, Measurement of Aggregate and Industry-Level Productivity Growth, 2001 (<http://www.oecd.org/dataoecd/59/29/2352458.pdf>) (Erişim Tarihi: 05.12.2010)

Öztürk, İ. and Acaravcı, A. (2002). “The effects of exchange rate volatility on the Turkish export: an empirical investigation”, *Review of Social, Economic and Business Studies*, Sayı 2, Fall 2002-2003, 197-206.

Yıldırım A. (2007) “Samuelson-Balassa Hipotezi ve Reel Döviz Kuru”; *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar* Cilt: 44 Sayı:509 ss. 9-20.

Mali Tablo Denetiminde Ön Analitik İnceleme Tekniği Olarak Veri Madenciliğinin Kullanımı: Borsa İstanbul Uygulaması *

Hilmi KIRLIOĞLU*, İsmail Fatih CEYHAN**

ÖZET

Kaliteli bir denetim gerçekleştirmek adına denetçi mümkün olduğunca denetleyeceği firma hakkında varacağı yargıya kısa bir süre içinde ulaşmalıdır. Bu yargıya varmak için denetçi, firmanın mali tablolarından yararlanmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak düzenlenmiş bu mali tablolar, firma hakkında bilgi sağlayan önemli göstergeler olup, denetim programı aşamalarından olan analitik inceleme faaliyeti sırasında denetçinin yararlanacağı araçlardan biridir.

Çalışmamızda Borsa İstanbul'a kayıtlı 40 şirketin mali tablo verileri kullanılmış, bu şirketlerin veri madenciliği algoritmalarıyla finansal olarak başarılı ya da başarısız olarak sınıflandırılarak ön analitik inceleme faaliyetinin kısa sürede tamamlanması hedeflenmiştir. Sonuç olarak, k-en yakın komşu algoritması ve 10 kat çapraz doğrulama tekniği ile %95 gibi yüksek bir oranda doğru finansal sınıflama tahmini elde edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mali Tablo Denetimi, Veri Madenciliği, Sınıflama Analizi, Weka

ABSTRACT

Auditors will have to be reached the judgment about the firm that will be supervised to perform a good quality audit as much as possible in a short time. To reach this judgment, the auditors benefit from the company's financial statements. Financial statements arranged in accordance with International Financial Reporting Standards are important indicators that provide information about companies. These statements is one of the instruments the auditor can use it during the analytical review activities in stage of the audit program.

In our study, we aimed to classify 40 companies listed in Borsa İstanbul as financially successful or financially unsuccessful with data mining algorithms using datas of the financial statement of these companies. As a result, correct classification estimation was achieved at a rate as high as 95% with the k-nearest neighbor algorithm and 10-fold cross-validation technique.

Keywords: Financial Statement Audit, Data Mining, Classification Analysis, Weka

* Bu çalışma Sakarya Üniversitesi S.B.E. Muhasebe-Finansman A.B.D.'da yapılmakta olan "Muhasebe Denetiminde Kalite ve Veri Madenciliği- Bir Uygulama" adlı doktora tezinden üretilmiştir.

* Prof. Dr., Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D., hilmik@sakarya.edu.tr

1. Giriş

Her gün sınırsız miktarda verinin toplandığı bir dünyada yaşamakta olduğumuz için bu verilerin analiz edilmesi önemli bir ihtiyaç haline gelmiştir. Veri zengini fakat bilgi fakiri olduğumuz bu ortamda veri analizi yapılabilmesi için güçlü veri analizi araçlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Terabaytlarca veya petabaytlarca veri, internet aracılığıyla bilgisayar ağlarına ve çeşitli veri depolama cihazlarına her gün aktarılmakta ve toplanan verilerin hacmi de hızla artmaktadır. Çok yüksek miktardaki veriden otomatik olarak anlamlı bilgi ortaya çıkaracak ve tecrübeye dönüştürecek güçlü ve becerikli araçlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle veri madenciliği, veri çağından bilgi çağına geçişte önemli açılımlar sağlamaktadır. (Han vd., 2012:1-2).

Çalışmamızın amacı bağımsız denetçinin, denetim aşamalarından biri olan ön analitik inceleme sürecinde işletmelerin mali tablolarından elde edilen veriler kullanılarak veri madenciliği modellerinin uygulanmasında, “Naive Bayes” ve “K-En Yakın Komşu” algoritmalarının hangisinin daha iyi sınıflandırma sonucu verdiği ve veri madenciliği ile şirketin finansal performans tahminini hızlandırmanın mümkün olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, mali tablo oranları ile veri madenciliği uygulamalarının birlikte kullanımının yer aldığı çalışmalarla ilgili literatür taraması yapılmıştır. İkinci bölümde ise çalışmada yer alan veri madenciliği ve sınıflandırma kavramlarının tanımı, önemi, kullanım amaçları, özellikleri ve türleri ele alınmıştır. Çalışmanın uygulama aşaması olan üçüncü bölümde, Borsa İstanbul’a kayıtlı 40 firmanın mali tablo verileri kullanılarak farklı bir işletmenin mevcut pazar durumu hakkında tahmin yapılmıştır. Çalışmanın dördüncü bölümü olan sonuç ve değerlendirme kısmında ise ulaşılan bulguların analizi ve değerlendirilmesi yapılarak önerilerde bulunulmuştur.

2. Literatür

Mali tablo oranları ile veri madenciliği uygulamalarının birlikte kullanımının yer aldığı çalışmalarla ilgili yapılan taramada uygulanan yöntemlerle ilgili şu bilgilere ulaşılmıştır. Fanning, Cogger ve Srivastava (1995) yaptıkları çalışmada yönetim kaynaklı hile tespiti için yapay sinir ağları kullandıkları bir model geliştirmişlerdir. Green ve Choi (1997) çalışmalarında kurumsal hilenin tespitinde içsel mali verileri kullanarak bir sinir ağı hile

** Arş. Gör., Bartın Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü., Muhasebe ve Finansman A.B.D., ismailc@bartin.edu.tr

sınıflandırma modeli geliştirmişlerdir. Fanning ve Cogger (1998) ile Cerullo ve Cerullo (1999) araştırmalarında kurumsal hilenin tespiti için geliştirdikleri modelde sinir ağlarını kullanmışlardır. Koskivaara (2000) çalışmasında mali hesapların denetimi için sinir ağı tahmin yeteneği üzerinde çeşitli ön-işleme modellerinin etkisini incelemiştir. Feroz ve diğerleri (2000) yaptıkları araştırmada olası dolandırıcıları ve muhasebe hilelerini tahmin etmeye çalışmışlardır.

Lin, Hwang ve Becker (2003) çalışmalarında lojistik model ve bulanık sinir ağlarını kullanarak kurumsal dolandırıcılık tespiti için bir bütünlük bulanık sinir ağı modeli programını değerlendirmişlerdir. Kotsiantis ve diğerleri (2006) yaptıkları araştırmada Karar Ağaçları, Yapay Sinir Ağları, Bayes İnanç Ağı, K-En Yakın Komşu tekniklerini kullandıkları hibrid bir karar destek sistemi ile hileli finansal tabloları tespit etmede istif değışken yöntemi kullanmışlardır. Kirkos ve diğerleri (2007) çalışmalarında hileli finansal tabloların tespitinde sinir ağları, karar ağaçları ve Bayes İnanç Ağlarının etkinliğini araştırmış ve ilişkili faktörleri tespit etmişlerdir. Liou (2008) araştırmasında hileli finansal raporlamayı tespit için algılama / tahmin modelleri kurmuştur.

Kapardis ve diğerleri (2010) çalışmalarında hile tespiti aracı olarak yapay sinir ağlarının kullanılmasını test etmişlerdir. Jans ve diğerleri (2010) çalışmalarında tanımlayıcı veri madenciliği yaklaşımı ve çok değışkenli gözlemlenemeyen sınıf kümeleme tekniğinin kullanılmasının, şirket içi dolandırıcılık riskini azaltmada daha etkili olduğunu ortaya çıkarmışlardır. Ravisankar ve diğerleri (2011) ve Perols (2011) çalışmalarında finansal tablo hilesine başvuran şirketleri belirlemek için Sinir Ağı ve Destek Vektör Makinelerini kullanmışlardır. Zhou ve Kapoor (2011) yaptıkları çalışmada kendi uyarladıkları tepki yüzeyi modeline dayanan bir çerçeve araştırma ile finansal tablo hilesini tespit etmeyi hedeflemişlerdir. Glancy ve Yadav (2011) yönetimin kararları ve 10-K başvuru analizi kullanarak hileli raporlar ile hilesiz raporları ayırt etmişlerdir. Pandey ve Pal (2011) çalışmalarında kurumun satış oranının önemli bir seviyeye düşüşünü azaltmak ve kurumun performans düzeyini artırmak için Bayesian sınıflandırma modelini uygulamışlardır. Ngai ve diğerleri (2011) çalışmalarında, finansal dolandırıcılık tespiti için veri madenciliği tekniklerinin uygulanmasına ilişkin literatürü gözden geçirmişlerdir.

Kuzey ve diğerleri (2014) çalışmalarında, karar ağaçları ve yapay sinir ağları kullanarak firma değeri üzerindeki çok ulusluluk etkisini ve diğer on dört finansal göstergeyi 1997-2011 dönemi için araştırmışlardır. Kou ve diğerleri (2014) çalışmalarında, finansal risk analizi alanında kümeleme algoritmalarının kalitesini artırmak için Çok Ölçütlü Karar Verme

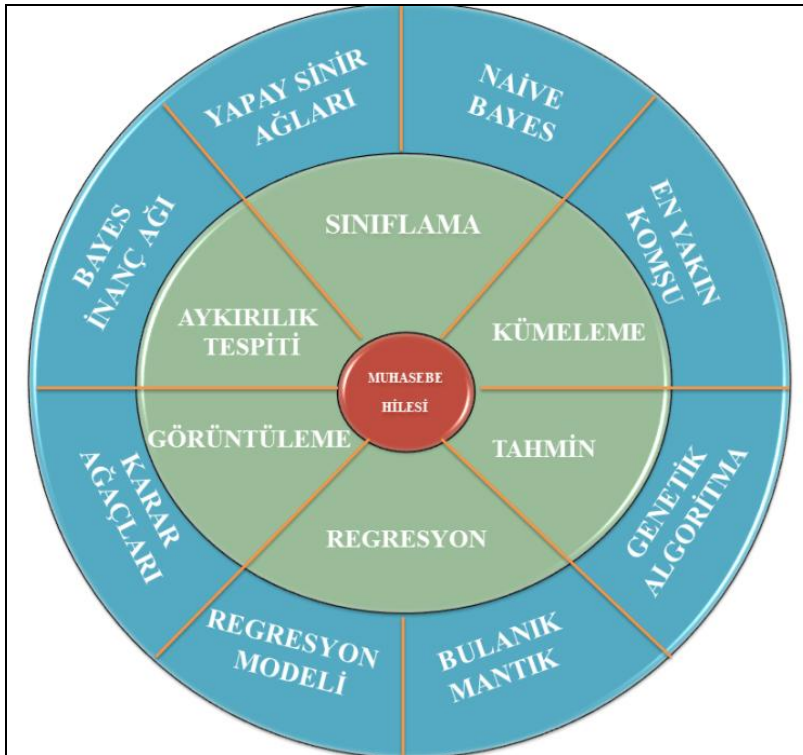
yöntemlerinin kullanıldığı yeni bir değerlendirme yaklaşımı önermişlerdir. Huang ve diğerleri (2014) yaptıkları araştırmada topolojik kalıpları ortaya çıkarma ve Büyüyen Hiyerarşik Kendinden Düzenlenen Haritalar yaklaşımı ile etkili finansal hile algılama ve özellik çıkarma üzerine çalışmışlardır.

Türkiye’ de yapılan çalışmalarda; Terzi (2012) yaptığı çalışmada muhasebe denetiminde kullanılan veri madenciliği yöntemlerini ve nasıl kullanılacağını incelemiştir. Albayrak ve Yılmaz (2009) çalışmalarında, İMKB’ de faaliyet gösteren 173 işletmenin yıllık finansal göstergelerine karar ağaçları tekniği uygulayarak firmaları ayıran en önemli değişkenleri saptamışlardır. Boran (2012) yaptığı araştırmada İMKB’ye tabi şirketleri veri madenciliği yöntemleri aracılığıyla finansal olarak değerlendirmiş ve uygun kümelere ayırmıştır. Akyel (2011) çalışmasında potansiyel hilebazın tespitinde k en yakın komşuluk algoritmasından yararlanılabileceğine ilişkin örneklere yer vermiştir. Yücel (2013) çalışmasında SAS No.99’da belirtilen 42 kırmızı bayrağın hile ve yolsuzlukların tespitindeki etkinliğinin Türkiye’deki bağımsız denetçilerin bakış açılarıyla değerlendirmiştir.

Finansal tablolarda hile tespitinde veri madenciliği uygulamasının kavramsal çerçevesi Şekil 1’de sunulmuştur.

Şekil 1

Finansal Tablolarda Hile Tespitinde Veri Madenciliği Uygulamasının Kavramsal Çerçevesi



Kaynak: Sharma, 2012: 37-47

3. Veri Madenciliği Ve Analitik İnceleme

Bu bölümde veri madenciliği ve analitik inceleme hakkında özet bilgi verilmiştir.

3.1. Veri Madenciliği

Veri madenciliği, hangi potansiyel bilginin veriler arasında olduğunu bulmak ve problemi çözmek için yöntemlerin nasıl uygulanacağını keşfetmek için veriler ile uğraşmanın bir diğer adıdır. Veri madenciliği için kullanılan yazılım araçlarının birçoğu istatistik, yapay zeka ve makine öğrenmesi gibi konulardan faydalanılarak oluşturulmuştur. Bu araçlar sadece veri setinin bir parçasındaki veriler ile diğer parçasındaki verileri karşılaştırarak bir ilişki ortaya çıkarmaya çalışmaktadır. Buradan bilgiyi kişinin çıkarması gerekmektedir. Veri madenciliği projelerinde veri madencisinin zamanının çoğu veri seti hazırlama işinde geçer (Shmueli vd., 2010:275).

Veri madenciliği ve bilgi keşfi alanındaki gelişmeler çeşitli faktörlerden dolayı önemlidir (Larose, 2005:4);

- Toplanan verilerin hızla artması,
- Verinin veri ambarlarında toplanması, böylelikle tüm kuruluşların güvenilir bir veri tabanına ulaşması,
- İnternette dolaşma ve intranetler aracılığıyla veriye ulaşımın artması,
- Global ekonomide piyasa paylaşımının artması için rekabet baskısı,
- Satışa hazır ticari veri madenciliği yazılımlarının geliştirilmesi,
- Hesaplama gücü ve depolama kapasitesinde hızla artan büyüme.

Veri madenciliği uygulamalarına örnek olarak, yapılan bir çalışmada aynı cinsiyet, yaş ve tedavi geçmişine sahip, belirli tedavilere yanıt veren son 100 hastasının tanımlanması amacıyla, veri madenciliği teknikleri kullanıldığından bahsetmektedir. (Swartz, 2004:8). Ayrıca bankaların kredi kartı müşterisi kazanmasında (Weng vd., 2007:46–57), sigorta ve telekomünikasyon firmalarında hile tespitinde (Rejesus vd., 2004:24–32), üretici firmalarda kalite kontrolünde (Cunha, 2006:4041–4054) ve daha birçok uygulamada veri madenciliği sıkça kullanılmaktadır.

3.1.1. Veri Madenciliği Uygulamasında Sınıflandırma

Sınıflandırma, veri madenciliğini de içeren çeşitli alanlarda yaygın olarak kullanılan bir tekniktir. Sınıflandırma, gözetimli öğrenme yöntemleri ile büyük veri setlerini öznitelik değerleri kullanılarak daha öncesinde tanımlanmış olan sınıflardan birine dahil etmektir (Mastrogiannis, 2009: 2829-2839).

Diğer bir deyişle sınıflandırma, hangi sınıfa ait olduğu bilinmeyen bir kayıt için bir sınıf belirleme sürecidir. Sınıflandırma yapılırken öğrenme algoritmalarından biri kullanılır. Eğitim işlemi tüm veriler kullanılarak değil, bu veriler içinden seçilen bir örnek veri seti üzerinde gerçekleştirilir. Eğitimin amacı, bir sınıflandırma modelinin oluşturulmasıdır. (Özkan, 2013:34).

Sınıflandırma işlemi dört temel bileşenden oluşmaktadır (Gorunescu, 2011:15):

- Sınıf: Sınıflandırılan objeye verilen etikettir.
- Öngörücüler: sınıflandırılacak verinin karakteristikleri. Bu karakteristiklere kan basıncı, satın alma sıklığı, medeni durumu, rüzgâr ve hız yönü, mevsim vb. örnekler verilebilir.
- Öğrenme veri seti: yukarıda belirtilen iki bileşen için veriler içeren veri setidir. Uygun sınıf belirlemek için öğrenme modeli oluşturmada kullanılır.
- Test veri seti: sınıflandırıcı model tarafından sınıflandırılacak yeni veriler içerir ve böylece sınıflandırıcı doğruluğu (model performansı) elde edilebilir.

3.1.1.1. Sınıflandırma Algoritmaları

Araştırmada, sınıflandırma algoritmalarından K-En Yakın Komşu Metodu ve Naive Bayes Metodu kullanılmıştır.

3.1.1.1.1. K-En Yakın Komşu Metodu

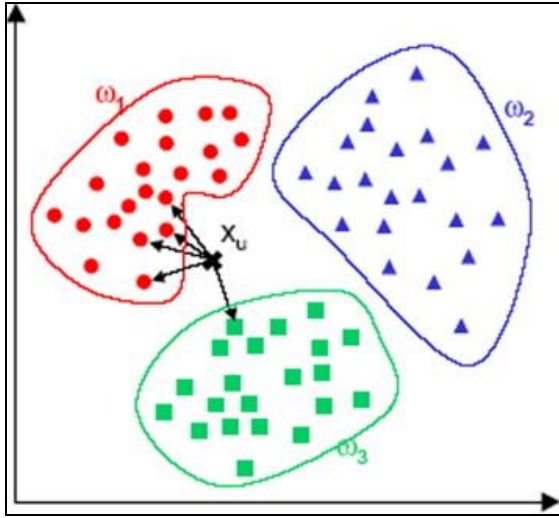
K-en yakın komşu metodu eğiticili öğrenme tabanlı en eski ve en basit metotlardan biridir (Aci vd., 2011:12585-12591). K-en yakın komşu sınıflandırması, eğitim veri setindeki yeni bir vektörün kategorisini belirlemede en yakın uzaklığı kullanan bir algoritmadır. Eğitim aşamasında, özellik uzayı bölgelere ayrılır ve eğitim veri noktaları içeriklerinin benzerliklerine göre bu bölgeler içinde gösterilirler. Etiketlenmemiş giriş verisi noktaları, bu noktaların kategorilere olan uzaklığı hesaplanarak kategorilendirilir. K-en yakın komşu sınıflandırma algoritması sadece küçük bir eğitim veri setine ihtiyaç duyar. Bu özellik bu algoritmanın daha basit olmasını ve diğer algoritmalarından daha üstün olmasını sağlar. Şekil2’de w1, w2 ve w3 isimli üç kategoriden oluşan bir 5-en yakın sınıflandırıcıya örnek

gösterilmektedir. X_u ise test işlemi aşamasında sınıflandırılacak olan yeni etiketsiz giriş verisidir (Wan vd., 2012:11880-11888).

K-en yakın komşu metodunun en önemli avantajı çoklu kategorize edilmiş veri noktaları ile sınıflandırma işleminde başarılı çalışabilmesidir. En önemli dezavantajı ise yeni verinin sınıfını belirlemede uzaklık hesabı yaptığından dolayı eğitim setinin boyutu büyüdüğünde hesaplama zorlaşacaktır. Ayrıca sınıflandırmada harcanan zaman ile hafıza ve işlemci kullanımı artacaktır (Wan vd., 2012:11880-11888).

Şekil 2

Üç Boyutlu Bir 5-En Yakın Sınıflandırıcının Öznitelik Uzayı



Kaynak: Osuna, 2002: Introduction to pattern recognition, Wright State University, Dayton, Ohio, USA

K-en yakın komşu sınıflandırıcıda en sık kullanılan uzaklık fonksiyonu Öklid uzaklık formülüdür ve yeni bir etiketsiz veri noktası ile eğitim veri noktaları arasındaki uzaklığın hesaplanması için kullanılır. K-en yakın komşu algoritmasının sınıflandırma aşamasında temel adım yeni giriş veri noktasının en yakın komşularını belirlemek için uzaklığın hesaplanmasıdır (Wan vd., 2012:11880-11888).

3.1.1.1.2. Naive Bayes Metodu

Veri madenciliği uygulamalarında kullanılan Naive Bayes algoritması sınıflandırma problemlerinde sıkça kullanılan etkili ve basit bir yöntemdir (Soria vd., 2011:775–784). Hızlı öğreticili sınıflandırma tekniklerinden biri olan Naive Bayes algoritması, büyük ölçekli, karışık ve tamamlanmamış veri setlerinde sınıflandırma yapmak için uygun bir yöntemdir.

Naive Bayes sınıflandırma, belirlenen sınıflardaki değişkenlerin bağımsız olduğunu varsaymaktadır. Bu sınıflandırıcı yüksek miktardaki değişkenler ve büyük veri setleriyle ilgilenmektedir (Soria vd., 2011:775–784).

3.1.1.2. Eğitim-Test Yöntemleri

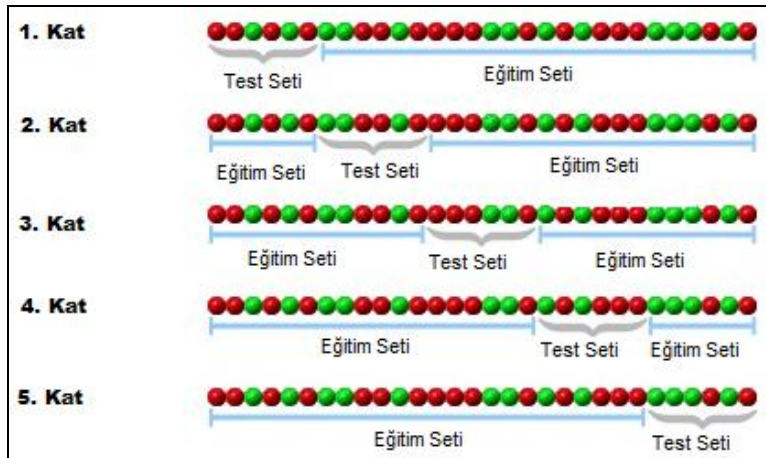
Araştırmada kullanılan eğitim-test yöntemlerinden, “K-Kat Çapraz Doğrulama Yöntemi” ve “Veri Setinin Eğitim Seti - Test Seti Olarak Ayrılması Yöntemi” hakkında özet bilgi aşağıda verilmiştir.

3.1.1.2.1. K-Kat Çapraz Doğrulama Yöntemi

Bir sınıflandırıcının performansı genellikle tahmin hatası ile ölçülmektedir. Çoğu problemlerde, hata tam olarak hesaplanamamaktadır ve bu tahmin edilmelidir. Dolayısıyla uygun bir hata tahmin edici seçilmesi önemlidir. K-kat çapraz doğrulamada veri seti k adet eşit parçaya ayrılmaktadır, bir sınıflandırıcı k-1 parça ile eğitilmektedir ve geri kalan parçada sınıflandırıcı test edilerek bir hata değeri hesaplanmaktadır. Şekil 3’de örnek olarak 5 kat çapraz doğrulama modeli gösterilmiştir. K-kat çapraz doğrulamada hata tahmini, her parçadaki elde edilen hatanın ortalama değeri olarak elde edilmektedir. Dolayısıyla k-kat çapraz doğrulama hata tahmin edici iki etkene bağlıdır. Bunlardan biri eğitim seti, diğeri bölünen parçalardır (Rodriguez vd., 2010:569-575).

Şekil 3

5 kat çapraz doğrulama modeli



Kaynak: http://ecs.victoria.ac.nz/Courses/COMP307_2014T1/Lect13-team1

Uygun modellerin performansını hesaplamak için kestirim hatasının tahmini gerekmektedir. Çapraz doğrulama kestirim hatasının tahmininde çoğunlukla kullanılmaktadır. Birçok araştırmada birini dışarıda bırakan çapraz doğrulama çalışılmasına rağmen, k-kat çapraz doğrulama, k değeri küçük olduğunda gerçek veri analizinde bir problem haline gelebilmektedir. Çapraz doğrulama model seçimi için kullanılmaktadır fakat daha iyi bir kestirim hatası tahmini, daha iyi bir model seçim kriterine götürmek zorunda değildir (Fushiki, 2011:137–146).

3.1.1.2.2. Veri Setinin Eğitim Seti - Test Seti Olarak Ayrılması Yöntemi

Belirli bir veri setinin, seçilen bir sınıflandırıcı ile sınıflandırılması sırasında kullanılacak diğer bir yöntem ise, veri setinin eğitim seti ve test setine bölünmesidir. Veri setinin bölünmesinde %66 eğitim seti ve %34 test seti gibi oranlarda setler oluşturulabilmektedir. Eğitim seti, sistemin eğitiminde, test seti ise eğitilen bu sistemin test setindeki değerlerle test edilerek sınıflandırma başarısının bulunmasında kullanılmaktadır. Test setindeki verilerin doğruluk oranı ile seçilen veri seti üzerinde sınıflandırıcının başarısı ölçülebilmektedir [Goyal, 2011:1-4, Almonacid, 2013:165-172, Togun, 2010:349–355).

3.2. Analitik İnceleme

Denetimin planlama, yürütme ve tamamlama aşamalarında bir risk değerlendirme yöntemi olarak kullanılan analitik inceleme tekniği, denetlenen işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranmasına imkân tanımaktadır. Ayrıca kayıtlı değerler ile beklenen değerler arasında farklılıklar olup olmadığının araştırılmasında da uygulanan bir yöntemdir.

Analitik inceleme; cari dönem finansal bilgilerinin; önceki dönemlere ait karşılaştırılabilir nitelikteki bilgilerle, bütçe ve tahminler gibi işletmenin beklediği sonuçlarla ve sektörel göstergelerle basit olarak ve/veya ileri derecede istatistikî teknikler kullanılmak suretiyle karşılaştırılması şeklinde açıklanabilir.

Analitik inceleme prosedürlerinin tanımı AICPA (American Institute of Certified Public Accountant-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu) tarafından 1988 yılında yayınlanan SAS No:56 “Analitik Prosedürler” yönetmeliğinde şu şekilde yapılmıştır; “çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere

uyup uymadığına bakılması işlemlerine analitik inceleme prosedürleri adı verilmektedir” (SAS No:56, par. 2).

IFAC (International Federation of Accountants- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından yayınlanan ISA 520 Analitik Prosedürler ’de ise; “finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki ilişkilerin makullüğünü araştıran çalışmalardan elde edilen finansal verilerin değerlendirilmesi ve olağandışı dalgalanmaların, tutarsız ilişkilerin ve tahmin edilen tutarlardan sapmaların karşılaştırılmasıdır” şeklinde bir tanımlama yapılmıştır (ISA 520, par. 4).

BDKK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) tarafından yayınlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik’de, analitik inceleme “finansal tablolar ile banka hakkında edinilen bilgilerin tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesinde, finansal tablolarda yer alan bilgi ve açıklamaların karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır.

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de de analitik prosedürler; “finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki inandırıcı ilişkilere dayalı çalışmaların ortaya çıkardığı finansal bilgilerin değerlendirilmesi” olarak tanımlanmıştır (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ– Onsekizinci Kısım m.2).

Denetimin planlama, test etme ve nihai gözden geçirme aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinin kullanılmasında en uygun denetim prosedürünün seçilmesi en önemli aşamalardan biridir. Literatürde ve denetim standartlarında aşağıda açıklanan beş çeşit analitik inceleme prosedüründen bahsedilmektedir (Arens vd., 2006:209);

- İşletme verileri ile önceki yıllara ait benzer verilerin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş bütçe ve tahminlerin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması.

Analitik inceleme; denetimin planlanması, kanıt toplama ve denetimin tamamlanması ve raporlama olmak üzere denetim sürecinin her aşamasında kullanılmaktadır (Arens vd., 2000:190)

AICPA tarafından yayınlanan SAS No:56 Analitik Prosedürler Yönetmeliği ve ülkemizde SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Tebliğ de analitik inceleme prosedürlerinin denetimin planlama aşamasında kullanılmasını zorunlu tutmaktadır (SAS No:56, para.1; Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım- m.3).

Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin planlama aşamasında kullanılması denetçiye, mali zorlukların ve başarısızlıkların önceden tespit edilmesi, birçok gelir tablosu hesaplarının uygunluğunun belirlenmesi, gelir tablosuyla doğrudan ilişkili bilanço hesaplarının (stoklar ve alacaklar gibi) uygunluğunun belirlenmesi veya finansal zorlukların tespit edilmesi gibi yararlar sağlamaktadır.

Denetim planının hazırlanmasında, denetçinin tecrübesi, iç kontrol sisteminin güvenilirliği ve analitik inceleme prosedürlerinin sonuçları çok etkilidir. Denetçi tarafından hazırlanacak olan denetim planı aynı zamanda denetimin kalitesini de doğrudan etkileyeceği için denetçinin analitik inceleme prosedürlerini planlama aşamasında kesinlikle göz ardı etmemesi gerekir. Denetçi planlama aşamasında kullanacağı analitik prosedürlerin seçiminde serbesttir. Prosedürler basit oranlardan başlayıp karmaşık matematiksel modellere kadar değişebilmektedir (SAS No:56, par.2)

Analitik inceleme tekniklerinden biri olan oran analizi tekniği işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını kendi içinde ve aynı veya farklı sektörden diğer işletmelerin sonuçlarıyla karşılaştırılarak incelemek amacıyla kullanılmaktadır. Bu oranlar sadece bir döneme ait olabileceği gibi, birden fazla döneme ait de olabilmektedir. Oranlar, finansal tabloda yer alan değerler arasındaki ilişkileri kurmaya yarar.

Oran analizi yapılırken; ilgili finansal tablolardan gerekli bilgilerin toplanarak oranların hesaplanması, hesaplanan oranların şirketin farklı dönemlerine ait oranlarla veya başka şirketlerin oranlarıyla karşılaştırılması, derleme ve çıkarımların ifade edilmesi adımları uygulanır (Bhat, 2008:291).

Oran analizinin avantajları aşağıda listelenmiştir (Singh, 2007:128).

- Finansal Açıdan Sağlıklı Olması: Oran analizi çeşitli ilgi grupları için şirket çapında sağlıklı analiz yapılmasına yardımcı olur.
- Planlama ve Tahmin Yapabilme: Belirli bir dönem üzerinde yapılan oran analizi yönetimin planlama yapmasına ve tahminlerde bulunmasına yardımcı olur.
- Kontrol Edilebilir Ölçütler: Oran analizi şirketin güçlü ve zayıf yönlerinin tanımlanmasını ve zayıf yönleri için önlem alınmasını sağlar.

- Karar Verme: Oran analizi organizasyonun faaliyet verimliliğinin artmasına katkıda bulunur.
- Kullanışlılık: Oran analizi, yatırımcılar tarafından uygulanan temel analizin en basit aracıdır. Finansal tabloların gösterdiği bilginin ilgililerce anlaşılır ve kullanılabilir olmasını sağlar.

4. Araştırma Yöntemi

4.1. Veri Toplama Yöntemi

Bu çalışma kapsamında, Borsa İstanbul'da gözaltı pazarı ve ulusal pazarda yer alan firmaların 2013 yılı ilk 9 ayına ait bilanço ve gelir tabloları incelenmiş ve veri madenciliği tekniklerinden faydalanılarak karşılaştırma yapılmıştır. Bu çerçevede herhangi bir firmanın anlık finansal değerleri ile önümüzdeki dönemde gözaltı pazarında yer alıp almayacağı tahmin edilebilmektedir. Böylelikle denetçi, firma hakkında ön bilgi sahibi olacaktır. Önerilen yöntemde Waikato Üniversitesi tarafından geliştirilen açık kaynak kodlu Weka veri madenciliği aracından yararlanılmıştır (<http://www.cs.waikato.ac.nz/ml/weka/>).

Bu amaçla öncelikle Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun internet sitesinden gözaltı pazarında yer alan tüm firmaların (20 firma) 2013 yılının ilk 9 ayına ait ve ulusal pazarda yer alan rastgele seçilmiş 20 firmanın aynı döneme ait finansal verileri elde edilmiştir. Bu firmaların listesi Ek 1' de sunulmuştur. Ulusal Pazar; Borsa İstanbul kotasyon koşullarını tümüyle karşılayan şirketlerin paylarının işlem gördüğü pazardır. Gözaltı Pazarı ise; belirli koşulların ortaya çıkması sonucunda, şirketlerin izleme ve inceleme kapsamına alınması durumlarında sürekli gözetim, denetim ve izleme ortamında, yatırımcıların devamlı ve zamanında bilgilendirilmesini sağlayacak önlemlerle birlikte, hisse senetlerinin Borsa İstanbul bünyesinde işlem görebileceği pazardır (<http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/pazarlar>).

Bu verilerden faydalanılarak araştırmada anlamlı nitelikler oluşturulurken kullanılan mali tablo oranları aşağıda sunulmuştur.

Öznitelik Çıkarımında Uygulanan Mali Tablo Oranları

- Cari Oran = Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Yabancı Kaynak
- Asit_Test Oranı = (Dönen Varlıklar - Stoklar) / Kısa Vadeli Yabancı Kaynak
- Çabuk Oran = Ticari Alacak / Ticari Borç
- Nakit Oran = Hazır Değerler / Kısa Vadeli Yabancı Kaynak

- Stok Bağımlılık Oranı = (Kısa Vadeli Yabancı Kaynak - Hazır Değerler) / Stoklar
- Devamlı Sermaye Bağımlılık Oranı = (Stoklar + Ticari Alacak - Ticari Borç) / (Özkaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynak)
- (Kısa Vadeli Yabancı Kaynak + Uzun Vadeli Yabancı Kaynak) / Varlıklar
- Özkaynaklar / Toplam Varlıklar
- Özkaynaklar / Toplam Borç
- (Özkaynaklar - Ödenmemiş Sermaye) / (Kısa Vadeli Yabancı Kaynak + Uzun Vadeli Yabancı Kaynak + Ödenmemiş Sermaye)
- (Kısa Vadeli Yabancı Kaynak + Uzun Vadeli Yabancı Kaynak) / (Özkaynaklar – Maddi Olmayan Duran Varlıklar)
- Maddi Duran Varlıklar / (Özkaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynak)
- Maddi Duran Varlıklar / Özkaynaklar
- Maddi Duran Varlıklar / Toplam Varlıklar
- Dönen Varlıklar / Toplam Varlıklar
- Duran Varlıklar / Dönen Varlıklar.
- Satılan Mal Maliyeti / Ortalama Stok
- Ticari Alacak / Net Satışlar
- Net Satışlar / Ortalama Hazır Değerler
- Net Satışlar / (Dönen Varlıklar – Kısa Vadeli Yabancı Kaynak)
- Net Satışlar / Ortalama Özsermaye
- Net Satışlar / Ortalama Varlıklar
- Net Satışlar / Ortalama Duran Varlıklar
- Brüt Satış Kârı / Net Satışlar
- Faaliyet Kârı / Net Satışlar
- Olağan Kâr / Net Satışlar
- Dönem Kârı / Net Satışlar
- Net Kâr / Net Satışlar
- Faaliyet Giderleri / Net Satışlar
- Net Kâr / Özkaynak
- Net Kâr / Varlıklar
- Dönem Zararı / Özkaynaklar
- Altman Z Skoru (Altman :1968)

Her bir firma için yukarıda sayılan rasyolardan elde edilen nitelikler veri tabanına aktarılarak her bir firma için veri tabanında bir satır oluşturulmuştur. Bir satırdaki her bir sütun hesaplanan rasyolara aittir. Aynı zamanda bu sütunun keşiştiği her bir satır farklı bir firmanın bu değişkene ait verisini içermektedir.

Bazı firmaların sütunlarındaki bazı nitelikler hesaplanamamıştır. Bunun sebebi formüllerde kullanılan firma verilerinden pay veya paydada bir veya daha fazla verinin bulunmamasıdır. Bu nedenle oluşturulan veri setine veri temizleme işlemi uygulanarak sütunlarda eksik veri kalmaması sağlanmıştır. Veri temizleme işleminde, eksik nitelik değerleri o niteliğin ortalama değeri ile doldurulmuştur (<http://www.stat.gen.tr/index.php?istek=sinif&dersid=ist01&konuid=ver01&max=1>).

Böylelikle eksik veri kalmamış ve elde edilen veri seti Weka'da kullanılmaya hazır hale getirilmiştir. Elde edilen veri seti, Weka veri madenciliği programında K-en yakın komşu ile Naive Bayes algoritmaları ve 10-kat çapraz doğrulama ve veri setinin rastgele belirlenen %66 eğitim %34 test seti olacak şekilde eğitim ve test kümesi oluşturma yöntemleri kullanılarak test edilmiştir. Eğitim ve test kümeleri her bir algoritma için ayrı ayrı denenmiş ve sınıflandırıcıların başarıları doğru sınıflandırılan örneklerin oranları ile değerlendirilmiştir. Daha sonra sınıflandırıcılardan elde edilen bu başarı oranları karşılaştırılarak hangi tekniğin yapılan analizde daha doğru sınıflandırma yaptığı, dolayısıyla denetçiye firma seçilirken ya da denetim programı yürütülürken bu tekniklerden hangisinin daha fazla yardımcı olabileceği belirlenmiştir.

Buna ilaveten ayrıca 2013 yılında gözaltı pazarında yer alan firmaların verileri eğitim seti olarak kullanılarak, 2014 yılında gözaltı pazarına alınan bir firmanın verileri test seti olarak sınanmıştır. Bu test işleminde Naive Bayes algoritması ve 10-kat çapraz doğrulama tekniği kullanılmış, elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir.

4.2. Araştırmanın Kısıtları ve Karşılaşılan Zorluklar

Yapılan eğitim ve test işlemlerinden anlamlı sonuçlar elde edebilmek için veri setinde kullanılmak üzere belirlenen sınıfların eşit miktarda elemana sahip olması gerekmektedir. Bu çalışmada karşılaşılan kısıtlardan en önemlisi gözaltı pazarında yer alan firma sayısının az olması nedeniyle, veri setinin ulusal pazardaki ve gözaltı pazarındaki 20'şer şirket ile sınırlandırılmış olmasıdır. Ulusal pazardaki sadece 20 firmaya ait verilerin kullanılmasının sebebi, veri madenciliği teknikleri kullanılırken sınıflar arasında dengeli dağılım sağlanabilmesini için iki sınıfın da eşit dağıldığı bir veri setinin oluşturulması zorunluluğudur.

Ayrıca her bir şirket için mali tablo oranlarının hesaplanması, veri temizleme işlemi ve Weka programında kullanılan “arff” formatına dönüştürülmesi uzun zaman almıştır.

Diğer bir kısıt; analizde uygulanan şirket verilerinin sadece 2013 yılı 9 aylık mali tablolarından elde edilmesi ve sadece k-en yakın komşu algoritması ve Naive Bayes algoritmasının kullanılmasıdır.

5. Bulgular

Çalışmamızda, 2013 yılının ilk 9 ayına ait veri seti ile farklı sınıflandırma teknikleri kullanılarak sınıflandırma başarısı ölçülmüştür. Bu amaçla oluşturulan veri seti Weka veri madenciliği programına yüklenmiştir. Daha sonra sınıflandırıcı ve test işlemi alternatifleri seçilmiştir. Farklı başarı oranlarını karşılaştırmak amacıyla Naive Bayes ile K-en yakın komşu sınıflandırma algoritmaları ve 10-kat çapraz doğrulama ile %66 eğitim %34 test seti oluşturma teknikleri kullanılmıştır..

Weka programından elde edilen sonuç tablolarında ortaya çıkan “doğru pozitif”, “yanlış pozitif”, “doğru negatif” ve “yanlış negatif” değerlerinin yerleri Tablo 1’de gösterilmiştir. Çalışmadaki karışıklık matrislerinde de belirtildiği üzere “a” sınıfı ulusal pazardaki şirketleri, “b” sınıfı ise gözaltı pazarındaki şirketleri temsil etmektedir. Yani ulusal pazarda sınıflandırılması gereken bir firma ulusal pazarda sınıflandırılmış ise “Doğru Pozitif”, fakat bu firma gözaltı pazarında sınıflandırılmış ise “Yanlış Pozitif” sınıflandırılmıştır. Firma gözaltı pazarında sınıflandırılması gerekirken gözaltı pazarında sınıflandırılmış ise “Doğru Negatif”, fakat bu firma ulusal pazarda sınıflandırılmış ise “Yanlış Negatif” olarak sınıflandırılmış olur.

Tablo 1

Karışıklık Matrisi (Confusion Matrix)

		TAHMİN EDİLEN		
		Pozitif	Negatif	Sınıflama
GERÇEK	Pozitif	Doğru Pozitif	Yanlış Negatif	a = a
	Negatif	Yanlış Pozitif	Doğru Negatif	b = b

İlk olarak Naive Bayes algoritması ve 10-kat çapraz doğrulama tekniği kullanılmış, elde edilen sonuçlar Tablo 2’de sunulmuştur. Sonuç olarak karışıklık matrisinde (Confusion Matrix) veri setinin doğru pozitif sınıflandırılan örnek sayısı 19, doğru negatif sınıflandırılan örnek sayısı 16, yanlış pozitif sınıflandırılan örnek sayısı 4 ve yanlış negatif sınıflandırılan örnek sayısı ise 1 olarak bulunmuştur. Dolayısıyla doğru sınıflandırılan örnek sayısı 35 ve yanlış sınıflandırılan örnek sayısı ise 5 olarak elde edilmiştir. Oluşturulan modelin doğru sınıflandırma oranı %87,5 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 2

Naive Bayes Algoritması Ve 10-Kat Çapraz Doğrulama Kullanılarak Sınıflandırma Tahmini Sonuçları

	NAİVE BAYES
	10-Kat Ç.D.
Doğru Sınıflandırılan Örnek Sayısı	35
Yanlış Sınıflandırılan Örnek Sayısı	5
Doğru Pozitif	19
Yanlış Negatif	1
Yanlış Pozitif	4
Doğru Negatif	16
Doğru Sınıflandırma Oranı (%)	87,5
Yanlış Sınıflandırma Oranı (%)	12,5

Yine Naive Bayes algoritması kullanılarak bu defa sınıf verilerinin karışık olarak kaydedildiği veri setinin %66’sı eğitim seti, %34’ü ise test seti olarak ayrılarak sınıflandırıcının başarısı ölçülmüştür. Elde edilen sınıflama başarısı Tablo 3’de gösterilmiştir. Test setinde bulunan 14 firmanın sınıflandırdıktan sonra elde edilen karışıklık matrisine göre doğru pozitif sınıflandırılan örnek sayısı 9, yanlış pozitif sınıflandırılan örnek sayısı 1 ve doğru negatif sınıflandırılan örnek sayısı 4 olarak bulunmuştur. Yanlış negatif sınıflandırılan firma ise olmamıştır. Toplamda doğru sınıflandırılan örnek sayısı 13 ve yanlış sınıflandırılan örnek sayısı ise 1 olarak elde edilmiştir. Oluşturulan modelin doğru sınıflandırma oranı %92,9 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 3

Naive Bayes Algoritması Ve %66 Eğitim-%34 Test Seti Kullanılarak Sınıflandırma Tahmini Sonuçları

	NAİVE BAYES %66-%34
Doğru Sınıflandırılan Örnek Sayısı	13
Yanlış Sınıflandırılan Örnek Sayısı	1
Doğru Pozitif	9
Yanlış Negatif	0
Yanlış Pozitif	1
Doğru Negatif	4
Doğru Sınıflandırma Oranı (%)	92,86
Yanlış Sınıflandırma Oranı (%)	7,14

K-en yakın komşu algoritması ile 10-kat çapraz doğrulama tekniği kullanılarak oluşturulan modele ait sonuç Tablo 4’de verilmiştir. Burada k değeri “8” olarak modele dahil edilmiştir. Tablodaki karışıklık matrisinde veri setinde doğru pozitif sınıflandırılan örnek sayısı 20, yanlış pozitif sınıflandırılan örnek sayısı 2 ve doğru negatif sınıflandırılan örnek sayısı ise 18 olarak bulunmuştur. Yanlış negatif sınıflandırılan örnek ise olmamıştır. Doğru sınıflandırılmış örnek sayısı 38 ve yanlış sınıflandırılan örnek sayısı ise 2 olarak elde edilmiştir. Oluşturulan modelin doğru sınıflandırma oranı %95 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 4

K-En Yakın Komşu Algoritması Ve 10-Kat Çapraz Doğrulama Kullanılarak Sınıflandırma Tahmini Sonuçları

	k-NN 10-Kat Ç.D.
Doğru Sınıflandırılan Örnek Sayısı	38
Yanlış Sınıflandırılan Örnek Sayısı	2
Doğru Pozitif	20
Yanlış Negatif	0
Yanlış Pozitif	2
Doğru Negatif	18

Doğru Sınıflandırma Oranı (%)	95
Yanlış Sınıflandırma Oranı (%)	5

Son olarak K-en yakın komşu algoritması ile %66 eğitim %34 test seti kullanılarak oluşturulan modele ait sonuç ise Tablo 5’de verilmiştir. K değeri yine “8” olarak alınmıştır. Karışıklık matrisinde, veri setinde doğru pozitif sınıflandırılan örnek sayısı 9, yanlış pozitif sınıflandırılan örnek sayısı 1 ve doğru negatif sınıflandırılan örnek sayısı ise 4 olarak bulunmuştur. Yanlış negatif sınıflandırılan örnek ise olmamıştır. Toplamda doğru sınıflandırılmış örnek sayısı 13 ve yanlış sınıflandırılan örnek sayısı ise 1 olarak elde edilmiştir. Oluşturulan modelin doğru sınıflandırma oranı %92,86 ve yanlış sınıflandırma oranı ise %7,14 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 5

K-En Yakın Komşu Algoritması Ve %66 Eğitim-%34 Test Seti Kullanılarak Sınıflandırma Tahmini Sonuçları

	<i>k-NN</i> %66-%34
Doğru Sınıflandırılan Örnek Sayısı	13
Yanlış Sınıflandırılan Örnek Sayısı	1
Doğru Pozitif	9
Yanlış Negatif	0
Yanlış Pozitif	1
Doğru Negatif	4
Doğru Sınıflandırma Oranı (%)	92,86
Yanlış Sınıflandırma Oranı (%)	7,14

Çalışmanın daha sonraki aşamasında ilk uygulamadan farklı olarak, 2. Bölümde araştırma yönteminde belirtilen 2013 yılı 9 aylık mali tablo verileri kullanılarak oluşturulan veri seti, eğitim seti olarak kullanılarak 2014 yılında gözaltı pazarına alınmış bir firmanın gerçek zamanlı pazar tahmini yapılmıştır. Bu firmanın sınıflandırılmasında Naive Bayes algoritması kullanılmıştır. Elde edilen sonuç Tablo 6’da sunulmuştur. Sonuçlara göre 2014 yılında gözaltı pazarına alınan bu şirket, 2013 verilerine göre eğitilen modelde denenmiş ve

doğru negatif olarak sınıflandırılmıştır. Sonuç olarak başarılı bir şekilde gözaltı pazarında olduğu tahmin edilmiştir.

Tablo 6

2014 Yılında Gözaltı Pazarına Alınmış Olan Bir Firmanın Gerçek Zamanlı Pazar Sınıflandırma Tahmini Sonuçları

	<i>NAİVE BAYES</i> 10-Kat Ç.D.
Doğru Sınıflandırılan Örnek Sayısı	1
Yanlış Sınıflandırılan Örnek Sayısı	0
Doğru Pozitif	0
Yanlış Negatif	0
Yanlış Pozitif	0
Doğru Negatif	1
Doğru Sınıflandırma Oranı (%)	100
Yanlış Sınıflandırma Oranı (%)	0

Yaptığımız çalışmadan elde edilen sonuçlar Tablo 7’de toplu olarak ifade edilmiştir.

Tablo 7

2013 Yılı Verilerine Göre Sınıflandırma Algoritmalarının Başarı Durumu Karşılaştırması

	<i>BAYES</i>		<i>k-NN</i>	
	10-Kat Ç.D.	%66- %34	10-Kat Ç.D.	%66- %34
Doğru Sınıflandırılan Örnek Sayısı	35	13	38	13
Yanlış Sınıflandırılan Örnek Sayısı	5	1	2	1
Doğru Pozitif	19	9	20	9
Yanlış Negatif	1	0	0	0
Yanlış Pozitif	4	1	2	1
Doğru Negatif	16	4	18	4
Doğru Sınıflandırma Oranı (%)	87,5	92,86	95	92,86
Yanlış Sınıflandırma Oranı (%)	12,5	7,14	5	7,14

6. Sonuç ve Değerlendirme

Naive Bayes algoritması ve 10 kat çapraz doğrulama tekniği uygulandığında toplam doğru sınıflandırılan örnek sayısı 35, toplam yanlış sınıflandırılan örnek sayısı 5 olarak bulunmuştur. Naive Bayes algoritması ve %66-%34 tekniği uygulandığında toplam doğru sınıflandırılan örnek sayısı 35, toplam yanlış sınıflandırılan örnek sayısı 5 olarak bulunmuştur. k-en yakın komşu algoritması ve 10 kat çapraz doğrulama tekniği uygulandığında toplam doğru sınıflandırılan örnek sayısı 38, , toplam yanlış sınıflandırılan örnek sayısı 2 olarak bulunmuştur. k-en yakın komşu algoritması ve %66-%34 tekniği uygulandığında toplam doğru sınıflandırılan örnek sayısı 13, , toplam yanlış sınıflandırılan örnek sayısı 1 olarak bulunmuştur.

Bu sonuçlara göre Naive Bayes algoritması ve 10 kat çapraz doğrulama tekniği uygulandığında doğru sınıflandırma oranı %87,5 olarak, toplam yanlış sınıflandırma oranı ise %12,5 olarak bulunmuştur. Naive Bayes algoritması ve %66-%34 tekniği uygulandığında doğru sınıflandırma oranı %92,86, yanlış sınıflandırma oranı %7,14 olarak bulunmuştur. k-en yakın komşu algoritması ve 10 kat çapraz doğrulama tekniği uygulandığında doğru sınıflandırma oranı %95, yanlış sınıflandırma oranı ise %5 olarak bulunmuştur. k-en yakın komşu algoritması ve %66-%34 tekniği uygulandığında doğru sınıflandırma oranı %92,86 ve yanlış sınıflandırma oranı ise %7,14 olarak bulunmuştur.

Sonuç olarak Naive Bayes algoritması ve %66-%34 tekniği ile k-en yakın komşu algoritması ve %66-%34 tekniği aynı doğru sınıflandırma oranına ulaştırmıştır. En iyi doğru sınıflandırma oranına k-en yakın komşu algoritması ve 10 kat çapraz doğrulama tekniği ile ulaşılmış, en kötü doğru sınıflandırma oranına Naive Bayes algoritması ve 10 kat çapraz doğrulama tekniği ile ulaşılmıştır.

Çalışmamızda ortaya çıkan sonuçlara göre denetim firmaları denetlenecek firmalar ile sözleşme yapmadan önce veya denetçiler denetim sürecinin bir parçası olan işletmeyi tanımak için yaptıkları ön analitik inceleme sırasında veri madenciliği yöntemlerinden k-en yakın komşu algoritması ve 10 kat çapraz doğrulama tekniğini kullanmaları daha doğru olacak, bu sayede firma hakkında ön bilgi sahibi olunabilecektir.

Çalışmamızda iki önemli kısıt vardır. Birincisi, çalışmada analizde uygulanan şirket verilerinin sadece 2013 yılı 9 aylık mali tablolarından elde edilmesidir. Bu konuda çalışacak araştırmacılar veri setini genişletebilirler. İkincisi, çalışmada sadece k-en yakın komşu algoritması ve Naive Bayes algoritması kullanılmıştır. Araştırmacılar diğer veri madenciliği algoritmalarını da kullanarak çalışmayı genişletebilirler.

Kaynakça

- Aci, M. & Avcı, M. (2011). K nearest neighbor reinforced expectation maximization method. *Expert Systems with Applications*, 38, 10, 15, 12585-12591.
- Akyel, N. & Seçkin K. (2011). K-en yakın komşuluk algoritmasının hile denetiminde kullanımı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 51, 21-39.
- Albayrak, A.S. & Koltan Yılmaz, Ş. (2009). Veri madenciliği karar ağacı algoritmaları ve İMKB verileri üzerine bir uygulama. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14, 1, 31-52.
- Almonacid F., Fernández, E.F., Rodrigo, P., Pérez-Higueras, P.J. & Rus-Casas, C. (2013). Estimating the maximum power of a high concentrator photovoltaic (HCPV) module using an Artificial Neural Network. *Energy*, 53, 165-172.
- Altman, E.I. (1968). Financial ratios, discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy. *The Journal of Finance*, XXIII, 4, 589-609.
- Arens, A. & Loebbecke, J. (2000). *Auditing: An Integrated Approach*. New Jersey: Prentice Hall.
- Arens, A., Randall, J., & Beasley, M. (2006). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* (11. b.). New Jersey: Prentice Hall.
- Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, md.33/g
- Bhat, M.S. & Rau, A.V. (2008). *Managerial Economics and Financial Economics*. Hyderabad Sultan Bazar: BS Publications,.
- Boran, L. (2012). *Veri Madenciliğinin Türk İşletmelerin Finansal Tablolarına Uygulanması ve Uygulama Örneği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.E., İstanbul.
- Cerullo, M. J. & Cerullo, V. (1999). Using neural networks to predict financial reporting fraud. *Computer Fraud & Security*, May/June, 14–17.
- Cunha C. D., Agard, B., & Kusiak, A. (2006). Data mining for improvement of product quality. *International Journal of Production Research*, 44:18/19, 4041–4054.
- Fanning, K., Cogger, K., & Srivastava, R. (1995). Detection of management fraud: a neural network approach. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management*, 4, 2, 113– 26.
- Fanning, K. & Cogger, K. (1998). Neural network detection of management fraud using published financial data. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management*, 7, 1, 21- 24.
- Feroz, E. H., Kwon, T. M., Pastena, V. & Park, K. J. (2000). The efficacy of red flags in predicting the SEC's targets: an artificial neural networks Approach. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance, and Management*, 9, 3, 145–157.
- Fushiki, T. (2011). Estimation of prediction error by using K-fold cross-validation. *Stat Comput*, 21, 137–146.
- Glancy, F. H. & Surya, B. Y. (2011). A computational model for financial reporting fraud detection. *Decision Support Systems*, 50, 95–601.
- Gorunescu, F. (2011). *Data Mining Concepts, Models and Techniques* (12.b.). Romania: Intelligent Systems Reference Library.

Goyal, S. & Goyal, G. K. (2011). A New Scientific Approach of Intelligent Artificial Neural Network Engineering for Predicting Shelf Life of Milky White Dessert Jeweled with Pistachio. *International Journal of Scientific & Engineering Research*, 2, 9, 1-4.

Green, B. P. & Choi, J. H. (1997). Assessing the risk of management fraud through neural-network technology. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 16(1), 14–28.

<http://www.cs.waikato.ac.nz/ml/weka/> Erişim Tarihi: 18.09.2013

http://ecs.victoria.ac.nz/Courses/COMP307_2014T1/Lect13-team1 Erişim Tarihi: 17.04.2014

<http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/pazarlar> Erişim Tarihi: 11.04.2013

<http://www.stat.gen.tr/index.php?istek=sinif&dersid=ist01&konuid=ver01&max=1> Erişim Tarihi: 17.04.2014

<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00329.pdf> Erişim Tarihi: 16.06.2013

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A027%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20520.pdf> Erişim Tarihi: 18.06.2013

Han, J., Kamber, M. & Pei J. (2012). *Data Mining* (Third Edition). Boston: Morgan Kaufmann.

Huang, S.Y., Tsaih, R. H. & Yu, F. (2014). Topological pattern discovery and feature extraction for fraudulent financial reporting. *Expert Systems with Applications*, 41, 9, 4360–4372.

Jans M., Lybaert, N. & Vanhoof, K. (2010). Internal fraud risk reduction: Results of a data mining case study. *International Journal of Accounting Information Systems*, 11, 17–41.

Kapardis, M. K., Christodoulou, C. & Agathocleous, M. (2010). Neural networks: the panacea in fraud detection? *Managerial Auditing Journal*, 25, 659-678.

Kirkos, E., Spathis, C. & Manolopoulos, Y. (2007). Data mining techniques for the detection of fraudulent financial statements. *Expert Systems with Applications*, 32, 4, 995–1003.

Koskivaara, E. (2000). Different pre-processing models for financial accounts when using neural networks for auditing. *Proceedings of the 8th European Conference on Information Systems*, 1, (pp.326–3328).

Kotsiantis, S., Koumanakos, E., Tzelepis, D. & Tampakas, V. (2006). Forecasting fraudulent financial statements using data mining. *International Journal of Computational Intelligence*, 3, 2, 104–110.

Kou, G., Peng Y. & Guoxun W. (2014). Evaluation of clustering algorithms for financial risk analysis using MCDM methods. *Information Sciences*. <http://dx.doi.org/10.1016/j.ins.2014.02.137> Erişim Tarihi: 27.03.2014.

Kuzey, C., Uyar, A. Delen, & D. (2014). The impact of multinationality on firm value: A comparative analysis of machine learning techniques. *Decision Support Systems*, 59, 127–142.

Larose, D., T. (2005). *Discovering Knowledge in Data: An Introduction to Data Mining.*, Hoboken: John Wiley and Sons.

Lin, J. W., Hwang, M. I. & Becker, J. D. (2003). A Fuzzy Neural Network for Assessing the Risk of Fraudulent Financial Reporting. *Managerial Auditing Journal*, 18, 8, 657-665.

Liou, F. M. (2008). Fraudulent financial reporting detection and business failure prediction models: a comparison. *Managerial Auditing Journal*, 23, 7, 650-662.

- Mastrogiannis, N., Boutsinas, B. & Giannikos, I. (2009). A method for improving the accuracy of data mining classification algorithms. *Computers and Operations Research*, 36, 10, 2829-2839.
- Ngai, E.W.T., Yong, H., Wong, Y.H., Yijun, C. & Xin Sun (2011). The application of data mining techniques in financial fraud detection: A classification framework and an academic review of literature. *Decision Support Systems*, 50, 559-569.
- Osuna, R.G. (2002). *Lecture Notes CS 790: Introduction to pattern recognition*. Ohio: Wright State University.
- Özkan, Y. (2013). *Veri Madenciliği Yöntemleri*. İstanbul: Papatya Yayıncılık Eğitim.
- Pandey, U.K. & Pal S. (2011). Data Mining: A prediction of performer or underperformer using classification. *International Journal of Computer Science and Information Technologies*, 2, 2, 686-690.
- Perols, J. (2011). Financial Statement Fraud Detection: An Analysis of Statistical and Machine Learning Algorithms. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30, 2, 19-50.
- Ravisankar, P., Ravi, V., Rao, G.R. & Bose, I. (2011). Detection of financial statement fraud and feature selection using data mining techniques. *Decision Support System*, 50, 491-500.
- Rejesus R.M., Little, B.B. & Lovell, A.C. (2004). Using data mining to detect crop insurance fraud: Is there a role for social scientists? *Journal of Financial Crime*, 12, 1, 24-32.
- Rodriguez, J. D., Perez A. & Lozano J. A. (2010). Sensitivity Analysis of k-Fold Cross Validation in Prediction Error Estimation. *Transactions On Pattern Analysis And Machine Intelligence*, 32, 3, 569-575.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ- Seri X, No:22, Kısım 18, md.2
- Sharma, A. & Panigrahi, P. K. (2012). A Review of Financial Accounting Fraud Detection based on Data Mining Techniques. *International Journal of Computer Applications*, 39-1, 37-47.
- Shmueli, G., Nitin, R. P., Peter, C. B. (2010). *Data Mining for Business Intelligence: Concepts, Techniques, and Applications in Microsoft Office Excel with XLMiner*. Hoboken: John Wiley and Sons.
- Singh, Y.P. (2007). *Accounting and Financial Management For IT Professionals*. New Delhi: New Age International Limited Publishers,.
- Soria, D., Garibaldi, J. M., Ambrogi, F., Biganzoli, E. M. & Ellis I. O. (2011). A 'non-parametric' version of the naive Bayes classifier. *Knowledge-Based Systems*, 24, 775-784.
- Swartz, N. (2004). IBM, Mayo clinic to mine medical data. *The Information Management Journal*, 38, 6.
- Terzi, S. (2012). Hile Ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 51-64.
- Togun, N. K. & Sedat Baysec (2010). Prediction of torque and specific fuel consumption of a gasoline engine by using artificial neural networks. *Applied Energy*, 87, 349-355.
- Wan, C. H., Lee, L. H., Rajkumar, R. & Dino, I. (2012). A hybrid text classification approach with low dependency on parameter by integrating K-nearest neighbor and support vector machine. *Expert Systems with Applications*, 39, 15, 11880-11888.
- Weng, S.-S., Chiu, R.-K., Wang, B.-J. & Su S.-H. (2006/2007). The study and verification of mathematical modeling for customer purchasing behavior. *Journal of Computer Information Systems*, 47, 2, 46-57.
- Yücel, E. (2013). Hileli Finansal Raporlamanın Tespitinde Kırmızı Bayrakların Etkinliği: Türkiye Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 60, 139-158.

Zhou, W. & Kapoor, G. (2011). Detecting evolutionary financial statement fraud. Decision Support Systems, 50, 3, 570-575.

Ek :

2013 Yılı İlk 9 Aylık Mali Tabloları Kullanılan Firmalar

<i>Gözaltı pazarındaki firmalar</i>	<i>Ulusal pazardaki firmalar</i>
1 Ansa Yatırım Holding A.Ş.	Adana Çimento Sanayii T.A.Ş.
2 Artı Yatırım Holding A.Ş.	Adel Kalemcilik Ticaret ve Sanayi A.Ş.
3 ÇBS Boya Kimya Sanayii ve Ticareti A.Ş.	Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.
4 ÇBS Printaş Oto Boya ve Gereçleri Sanayii A.Ş.	Akçansa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.
5 Dardanel Önentaş Gıda Sanayi A.Ş.	Akenerji Elektrik Üretim A.Ş.
6 Egeplast Ege Plastik Ticaret ve Sanayi A.Ş.	Akfen Holding A.Ş.
7 Ekiz Yağ Ve Sabun Sanayii A.Ş.	Akın Tekstil A.Ş.
8 Esem Spor Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.
9 Feniş Alüminyum Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Aksa Enerji Üretim A.Ş.
10 Frigo-Pak Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Aksu Enerji ve Ticaret A.Ş.
11 İCG Yatırım Holding A.Ş.	Akyürek Tüketim Ürünleri Pazarlama Dağıtım ve Ticaret A.Ş.
12 İdaş İstanbul Döşeme Sanayii A.Ş.	Alarko Carrier Sanayi ve Ticaret A.Ş.
13 Kapital Yatırım Holding A.Ş.	Alarko Holding A.Ş.
14 Mango Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Alcatel Lucent Teletaş Telekomünikasyon A.Ş.
15 Mazhar Zorlu Holding A.Ş.	Alkim Alkali Kimya A.Ş.
16 Metro Altın İşletmeciliği İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Alkim Kağıt Sanayi ve Ticaret A.Ş.
17 Selçuk Gıda Endüstri İhracat İthalat A.Ş.	Altınyag Kombinaları A.Ş.
18 Şeker Piliç ve Yem Sanayi Ticaret A.Ş.	Altınyıldız Mensucat ve Konfeksiyon Fabrikaları A.Ş.
19 Transtürk Holding A.Ş.	Anadolu Cam Sanayii A.Ş.
20 Yeşil Yatırım Holding A.Ş.	Anadolu Efes Biracılık Ve Malt Sanayii A.Ş.
21 [†] Ataç İnşaat ve Sanayi A.Ş.	

[†]2014 yılında Borsa İstanbul'da "Gözaltı Pazarı"na alınan şirket

İşlem Bazlı Manipülasyon Şirketlerinin Vektör Otoregresif Analizi İle İncelenmesi

Savaş Tarkun¹

H.Oğuzhan Ergür²

A. Fahimi Aydın³

Özet

İşlem bazlı manipülasyon hisse senedi yatırımcıları ve ekonomi üzerinde olumsuz etkileri söz konusudur. Dolayısıyla bu tür manipülasyon üzerinde araştırmalar yapılması, konunun taraflarına önemli yararı olacaktır. 2008-2011 yılları arasında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından haftalık bültenleri incelenerek, 2007 yılı baz alınarak, bu suça maruz kalan Bisas Tekstil Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, Pera Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Anonim Şirketi, Vakıf Finansal Kiralama Anonim Şirketi ve Taksim Yatırım Ortaklığı Anonim Şirketi incelenmiştir. 28.03.2007-15.11.2007 dönemine ilişkin günlük maksimum ve minimum fiyatları oranlanarak incelenmiş olup oluşturulan bu seriler durağanlaştırılarak vektör otoregresif model ile incelenmiş, modelin tahmininden elde edilen etki-tepki analizi ve varyans ayrıştırması sonucunda, ele alınan şirketler arasında nedensellik ilişkisi bulunmuştur.

Anahtar Kelimeler: Durağanlık, Etki-Tepki Fonksiyonları, Granger Nedensellik Testi, İşlem Bazlı Manipülasyon, Varyans Ayrıştırması, Vektör Otoregresif Model

Trading Based Manipulation of Company Vector Autoregressive Analysis with Investigation

Abstract

Trading based manipulation of the stock investors, and the negative effects on the economy. Therefore, this kind of manipulation on the research needs to be done, will be the subject of significant benefit. Between the years 2008-2011 weekly bulletins by the capital markets Board based on 2007, by examining the crime exposed Bisas Tekstil Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, Pera real estate investment trust Company, trust and investment companies, Financial Leasing joint stock company joint stock company. 28.03.2007-15.11.2007 17 daily maximum and minimum prices for the period of oranlanarak vector Autoregressive model in this series examined whether created with durağanlaştırılarak, the model's projections are obtained as a result of the action-reaction analysis and variance decomposition, among the companies discussed causality relationship.

Keywords: Stillness, Action-Reaction Functions, Granger Causality Test, Process-Based Manipulation, Vector Autoregressive Model, The Decomposition Of Variance

¹ muğla sıtkı koçman üniversitesi, istatistik bölüm yüksek lisans öğrencisi, ekosawas1983@gmail.com

² İnönü üniversitesi iktisat bölümü doktora öğrencisi, halil.ergur@inonu.edu.tr

³ Yrd. Doç. Dr., İnönü üniversitesi iktisat bölümü, fahimi.aydin@inonu.edu.tr

1. Giriş

Manipülatif faaliyetlerin yatırımcılar, finansal piyasalar ve buna bağlı olarak tüm ekonomi üzerinde önemli etkileri söz konusudur. Kullanılan manipülatif teknikler ve yasal düzenlemelerdeki çeşitli aksaklıklar nedeniyle manipülasyon sonucu oluşan zararları en şiddetli şekilde hissenden kesim, kâr elde etmek amacıyla manipülatörlerin varlığından habersizce hisse senedi piyasalarına fon arz ederek şirketlerin finansmanında büyük rol oynayan yatırımcılardır. Bu nedenle yatırımcıların manipülasyondan ve manipülasyona neden olduğu zararlardan korunmalarına yönelik bir çalışma büyük önem taşımaktadır.

İşlem bazlı manipülasyon çalışılmasının temel nedeni ise, hisse senetlerinin alım satım şeklinde gerçekleşen bu manipülasyon faaliyetine ilişkin somut verilere ulaşılabilmesidir. Bu türdeki manipülasyonda diğerlerinin aksine, piyasaya yanlış veya eksik bilgiler sunmadan, sadece alım-satım işlemleri ile piyasayı yanıltma amaçlı fiili faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu bağlamda manipülatif faaliyetlere konu olan hisse senetlerinin gün içi maksimum ve minimum fiyatları incelenerek endeks oluşturulmuş ve bu endeks, Vektör Otoregresif Model ve Granger Nedensellik Testi ile incelenmiştir.

Yapılan birçok çalışmada, nedensellik analiz sonuçlarında anlamlılık düzeyinin düşeceğinden, veriler günlük yerine haftalık, aylık veya daha fazla aralıkla alınması tavsiye edilmemiştir. Şirketlerin gün içerisindeki değişimleri gün içinde yoğun bir şekilde etkilediği, eğer veriler aylık olarak alınırsa sermaye hareketlerindeki etkileri ve bu ilişkiyi tarif etmede yetersiz kalabilecektir.

Literatürde manipülasyon ile ilgili olarak betimleyici nitelikte (Özparça, 2000) ve yasal düzenlemeleri (Pickholz, 2000) içeren çalışmaların ağırlık kazandığı görülmektedir. Özellikle bilgi bazlı manipülasyon ve buna bağlı olarak içeriden öğrenilenin ticareti hakkında (Fesli,2003; Kütükçü, 2003; Ertekin 1999; Tezcanlı, 1996; Bhattacharya ve Daouk, 2000) çok sayıda çalışma mevcuttur. Bunların dışında işlem bazlı manipülasyonla ilgili az sayıda çalışmaya rastlanılmaktadır.

Allen ve Gorton (1992) manipülasyon üzerine yaptıkları çalışmada kârlı bir manipülasyonda alıcı tarafından bilgi bazlı, satıcı tarafın ise, bu bilgiden yoksun olduğunu gözlemlemiştir. Ayrıca, Allen ve Gorton'a (1992) göre, pazarda bulunan bir yatırımcı hisse senedinin fiyatını alım emriyle kolayca ve hızlıca üst fiyat adımlarına çıkarıp, ardından satışa geçerek kar yapabilmektedir. Bu işlemi yapmak için ayrıca bir bilgiye sahip olması

gerekmemektedir. Fakat bu işlemin satış yönlü olanından kâr sağlamak her zaman mümkün değildir. Yatırımcının hisse senedi satışlarıyla hisse senedinin fiyatını alt fiyat adımlarına indirmesi hem kolay değildir hem de zaman alıcıdır. Bu yüzden önce satışa başlayıp ardından alışı geçmek her zaman kârlı sonuçlar doğurmaz. Allen ve Gale (1992)'de bilgi bazlı yatırımcıların ve manipülatörlerin riske karşı duyarsız (risk nötr), pasif yatırımcıların ise riskten kaçınan kişiler olduğunu gözlemlemiştir.

Jarrow (1992), az sayıdaki güçlü yatırımcının tüm piyasayı etkileyebilecek şekilde yaptığı işlemler dolayısıyla değişen fiyatları ve manipülatif köşeye sıkıştırma tekniğini incelemiştir. Jarrow (1992) geliştirdiği modelde, manipülatörün işlem bazlı manipülasyon yapabilmesi için varlıklı olması gerektiğini ve fiyatların bu manipülatörün geçmişte yaptığı işlemlere göre şekillendiğini göstermiştir.

Kumar ve Seppi (1992), vadeli işlem piyasalarını göz önüne alarak işlem bazlı manipülasyon üzerinde çalışmışlardır. Yapılan çalışmada manipülatörlerin, başlangıç aşamasında fiyatların hiç kimse tarafından bilinmediği ve dolayısıyla etkilenmediği bir durumda, vadeli işlem piyasalarında harekete geçtikleri belirlenmiştir. Buna göre manipülatör, bilgili bir yatırımcı ile anlaşarak menkul kıymet piyasasında fiyatları değiştirmektedir.

Manipülatif teknikler açısından Jiang vd (2005) havuz işlemleri ve etkilerini, Küçükkocaoğlu (2003) ise gün içi getiri, volatilité ve kapanış fiyatı manipülasyonunu incelemiştir. Küçükkocaoğlu'nun, yatırımcıların kapanış fiyatı üzerindeki manipülatif etkilerini inceleyen çalışmasını sonuçlarına göre; Borsa İstanbul (BİST)'da gün boyu yüklü miktarda alım-satım yapan yatırımcılar tarafından, kapanış fiyatını belirlemeye yönelik manipülatif hareketlerin varlığı hakkında bulgulara ulaşılmıştır.

Yukarıda belirtilen çalışmaların birlikte değerlendirilebilmesinde, işlem bazlı manipülasyonun ortaya çıkarılması için uzun bir zaman dilimi içerisinde piyasa fiyatlarının ve alış-satış işlemlerinin takip etmesi, hatta vadeli işlem piyasalarındaki işlemlere dahi dikkat edilmesi gerekmektedir. Ancak her bir yatırımcının alım-satım işlemlerini, anlık göstergeleri ya da vadeli işlem piyasasındaki hareketleri sürekli takip ederek manipülasyon olasılığını hesaplamak kolay değildir.

Yıllar genelinde SPK tarafından belirlenen günler yerine, işlem bazlı manipülasyon yapıldığı yıl içerisindeki, başlangıç günü ile o yıl içerisindeki bitiş gün dönemleri kullanılarak, etkilerin bahsi geçen yıl içerisindeki tarihler de dikkate alınarak işlem bazlı

manipülasyon eylemi gerçekleştiği tarihlerde, şirketin maksimum ve minimum değerleri ile oluşturulan endekste kırılmalar gözlemlenmiş ve teyit edilmiştir. Granger, Huang ve Yang 2000 yılında yaptıkları çalışmada, kırılmaları içeren dönemlere ait verilerin ve/veya günlük alınmayan verilerin, uzun dönemli bir ilişki bulunmasında engel teşkil ettiğini görmüşlerdir. Lakin bu çalışmada, belirli şirketlerin üzerinde yapılan manipülasyonun belirli şirketlerin her yıl manipülasyona maruz kalmayacağı düşüncesi ile daha kısa vadeli, bir yorum getirebilmek amacı ile gerçekleştirilmiştir.

İktisadi ilişkilerin karmaşıklığı, birçok iktisadi olayın tek denklemliler yerine, eşanlı denklemler yardımıyla incelenmesine yol açmıştır. İktisadi hayatta, makro ekonomik değişkenlerin karşılıklı olarak birbirlerinden etkilendikleri gözlenmektedir. Bu nedenle verileri salt içsel ya da dışsal değişken olarak ayırmak zorlaşmaktadır. Eşanlı denklemler sistemlerinde, içsel-dışsal değişken ayrımı gibi güçlüklerin çözümüne yönelik olarak önerilmiş olan Vektör Otoregresif Modeller (VAR) ile bu zorluk aşılmaktadır. Ayrıca yine eşanlı denklemler sistemlerinde, belirlenme problemini aşabilmek için bazen yapısal model üzerinde bazı kısıtlamalar yapmak gerekmektedir(Darnell,1990: 114-116).

Sözü edilen bu kısaltmalar araştırma için bir takım güçlükler doğurmaktadır. VAR modelleri ise; yapısal model üzerinde herhangi bir kısıtlama getirmeksizin dinamik ilişkileri verebilmekte ve bu sebeple zaman serileri için sıklıkla kullanılmaktadır (Keating, 1990). Zaman serileri üzerinde yapılan ekonomik çalışmalarda çok kullanılan, VAR modeli, herhangi bir iktisat teorisinden yola çıkarak, değişkenlerin içsel-dışsal ayrımını gerektirmediği için, bu yönüyle eşanlı denklemler sisteminden ayrılmaktadır (Wojciech ve Derek, 1992). Ayrıca VAR modellerinde bağımlı değişkenlerin gecikmeli değerlerinin yer alması, geleceğe yönelik güçlü tahminlerin yapılmasını mümkün kılmaktadır (Kumar, Leona, Gasking, 1995).

Granger (1969) nedenselliği “Y’nin öngörüsü, X’in geçmiş değerleri kullanıldığında X’in geçmiş değerlerinin kullanılmadığı duruma göre daha başarılı ise X,Y’nin Granger nedeni değildir.” Şeklinde tanımlamıştır. Bu ifadenin doğruluğu sınılandıktan sonra ilişki, $X \rightarrow Y$ şeklinde gösterilir.

Granger nedensellik testi için kurulan model, yapısal bir ekonometrik model değildir. Bu model, geleceğin tahminini değil nedensellik sınamalarının gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır. Bu nedenle, modeldeki değişkenler önceden filtre edilmeli ya da durağanlaştırılmalıdır (Granger 1988).

$$\begin{aligned} X_t &= A(L)X_t + B(L)Y_t + u_{1t} \\ Y_t &= C(L)X_t + D(L)Y_t + u_{2t} \end{aligned} \quad (1)$$

Şeklinde ifade edilmektedir. Burada A,B,C ve D parametreleri, L ise gecikme işlemcisini temsil etmektedir. Durağanlık için parametre matrisine ilişkin karakteristik denklemin köklerinin (-1,+1) aralığının dışında olması gereklidir. Regresyon artıkları u_{1t} ve u_{2t} 'nin ise bağımsız ve aynı zamanda sıfır ortalama ve sabit varyansa sahip oldukları varsayılmaktadır.

(1) nolu modelin uygun gecikme yapısı model seçim kriterleri yardımıyla belirlendikten sonra model parametreleri en küçük kareler yöntemi ile tahmin edilir. “Y, X’in Granger nedeni değildir” boş hipotezinin sınanması, X’in bağımlı değişken olduğu denklemde, Y’ye ilişkin parametrelerin birlikte sıfır olduğunun testini gerektirir. Test algoritması “Y,X’in Granger nedeni değildir” boş hipotezinin sınanması ile başlar. Bu sınama için uygulamada F olabilirlik oranı ve Wald testleri gibi testler kullanılmaktadır. Ancak en yaygın kullanım F testinde yoğunlaşmıştır. F testi sonucuna göre boş hipotez kabul edilmezse, B(L) parametreleri istatistiksel olarak sıfırdan farklıdır anlamı ortaya çıkacaktır.

VAR modelinin tahmin edilmesi neticesinde, elde edilen parametreleri yorumlamak yerine, sistemin tahmini neticesinde elde edilen artıkların analizine geçilerek, geleceğe yönelik yorumlar yapılabilir. Modelde yer alan değişkenlerin hata teriminde meydana gelecek şokların, diğer değişkenler üzerindeki etkisi, Etki- Tepki fonksiyonları ile ölçmektedir. Enders (1995) de ifade ettiği gibi, modelin tahmini ile belirlenen ve öngörü hata varyansını ölçen Varyans Ayırıştırması, artıkların analizinde kullanılan bir diğer tekniktir. Sözü edilen teknik yardımıyla istatistikî şoklar gelecek şokun diğer değişkenler tarafından açıklanma oranı hesaplanarak, değişkenler arasındaki ilişkiler daha iyi açıklanabilecektir. Eğer bir değişkenin hata terimine ilişkin şok, diğer değişkenin ileriye yönelik tahmin varyansını açıklayabiliyor ise, ilgili değişken içsel olarak değerlendirilebilir (Lütkepolh, 1993).

1. Veri ve Metodoji

Borsa İstanbul’da işlem gören, 2007 yılında Sermaye Piyasası Kurulu(SPK)’nun 2008-2011 yıllarındaki haftalık bültenlerinde duyurulan şirketlerin etkilerinin araştırıldığı bu çalışmada değişkenler oluşturulurken;

$$\frac{A_{\max} - A_{\min}}{A_{\max}} \quad (2)$$

Şeklinde hisse senedinin gün içerisinde ulaştıkları maksimum ve minimum değerleri arasındaki fark alınıp gün içerisindeki maksimum değerine oranlanarak elde edilmiştir. Burada;

A_{\max} = Hisse Senedinin Gün İçerisindeki En Yüksek Değerleri

A_{\min} =Hisse Senedinin Gün İçerisindeki En Düşük Değerleri

Temsil etmektedir. Durağanlık, VAR modeli, Granger Nedensellik Testi, Etki-Tepki Fonksiyonları ve Varyans Ayrıştırması, metotları uygulanarak söz konusu şirketler (Bisas, Vakfn, Pegyo, Tksyo)⁴ incelenmiştir. Araştırma için gerekli olan veriler, İMKB, SPK ve İş Yatırım Web sitelerinden temin edilmiş ve analizlerin tamamı, Eviews-6 paket programı ile gerçekleştirilmiştir.

2.1 Durağanlık Testi

Zaman serisi verilerine dayalı ekonometrik analizlerde ele alınan serilerin durağan olmamasından kaynaklanan nedenlerle, sahte regresyon, sorunu ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda t, F ve ki-kare gibi sınamalar yetersiz kaldığı için serilerin taşıdığı trendin mutlaka ortadan kaldırılarak durağan hale getirilmesi büyük önem taşımaktadır. Serilerin durağanlığının belirlenmesi ve sağlanması açısından ise Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) ve Phillips-Perron (PP) birim kök testleri kullanılmaktadır (Uzgören vd., 2007: 250).

ADF testi için aşağıdaki modeller önerilmektedir:

$$\Delta Y_t = \gamma Y_{t-1} + \sum_{i=2}^m \beta_i \Delta Y_{t-i+1} + \varepsilon_t \quad (3)$$

⁴ İstanbul Menkul Kıymetler Borsası kodları kullanılmıştır. Kullanılan şirketlerin tam isimleri EK-1'de verilmiştir.

$$\Delta Y_t = \alpha_0 + \gamma Y_{t-1} + \sum_{i=2}^m \beta_i \Delta Y_{t-i+1} + \varepsilon_t \quad (4)$$

$$\Delta Y_t = \alpha_0 + \gamma Y_{t-1} + \beta_i + \sum_{i=2}^m \beta_i \Delta Y_{t-i+1} + \varepsilon_t \quad (5)$$

Bu testin sonucunda elde edilen τ değeri, Dickey-Fuller tarafından hesaplanan (MacKinnon tarafından yeniden düzenlenen) tablo değerleri karşılaştırılarak $\gamma = 0$ hipotezi test edilmektedir. Sıfır hipotezi serinin durağan olmadığını ve birim köke sahip olduğunu ($H_0 : \gamma = 0$) alternatif hipotez ise serinin durağan olduğunu yani birim kök içermediğini göstermektedir(Göktaş Yılmaz, 2005:69). Alternatif olarak, PP testi otokorelasyonun bilinmeyen şekillerinin varlığını ve hata terimindeki şartlı değişen varyansı dikkate alır ve serisel ilişki için parametrik olmayan bir düzeltme kullanır. O zaman, test istatistiklerinin asimptotik dağılımı üzerine serisel ilişkinin etkilerini kaldırmak için istatistikler dönüştürülür. Her iki testte de t istatistiğinin kritik değerinden daha büyük olması, birim kökün boş hipotezinin reddine neden olmaktadır (Günaydın,2004:173).

1.2 VAR Modeli

Birbirleri ile bağlantılı olan değişkenlerin birlikte nasıl hareket ettiklerini gösteren bir denklem sistemidir. Modelin temel varsayımı ise içsel ve dışsal değişken ayrımı yapılmasına gerek olmamasıdır. Bu denklem sisteminde tüm değişkenler aynı anda kendi gecikmeleri ve diğer değişkenlerin gecikmeli değerleri ile açıklanmaktadır. Model matematiksel olarak, Δx_t durağan iken;

$$\Delta x_t = A_0 + \alpha \Delta x_{t-1} + \beta_0 A_t + \varepsilon_t \quad (6)$$

şeklinde gösterilebilir. Bu denklem VAR modelinin standart biçimini yansıtmaktadır. Burada; $x_t(n*1)$ ve $x_{t-1}(n*1)$ içsel değişken vektörü iken $A_t : (n*1)$ dışsal değişkenler vektörüdür (Pekkaya ve Tosuner, 2004:59).

1.3 Etki- Tepki Fonksiyonları

Etki-tepki fonksiyonlarının kullanılması, değişkenlerin birinde meydana gelen bir standart hata kadarlık şok karşısında her bir değişkenin gösterdiği dinamik tepkilerin

izlenmesine olanak tanımaktadır. Hareketli ortalama vektörü (VMA) gösterimi, Sims(1980)'in yönteminde, şokların VAR sisteminin içerdiği değişkenler üzerindeki etkilerinin zaman yolunun çizilmesine olanak tanımaktadır. Etki-tepki fonksiyonlarının gösterimi ise;

$$\begin{bmatrix} y_t \\ z_t \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} a_{10} \\ a_{20} \end{bmatrix} + \begin{pmatrix} a_{11} & a_{12} \\ a_{21} & a_{22} \end{pmatrix} \begin{bmatrix} y_{t-1} \\ z_{t-1} \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} e_t \\ e_{2t} \end{bmatrix} \quad (7)$$

Hareketli ortalama sunumu $\{\mathcal{E}_{yt}\}$ ve $\{\mathcal{E}_{zt}\}$ serileri açısından,

$$\begin{bmatrix} y_t \\ z_t \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} \bar{y} \\ \bar{z} \end{bmatrix} + \sum_{i=0}^{\infty} \begin{pmatrix} \Phi_{11(i)} & \Phi_{12(i)} \\ \Phi_{21(i)} & \Phi_{22(i)} \end{pmatrix} \begin{bmatrix} \mathcal{E}_{yt-1} \\ \mathcal{E}_{zt-1} \end{bmatrix} \quad (8)$$

Veya özet şekilde yazılırsa;

$$x_t = \mu + \sum_{i=0}^{\infty} \phi_i \mathcal{E}_{t-i} \quad (9)$$

şeklinde yazılabilir.

Bu hareketli ortalama sunumu özellikle y_t ve z_t serileri arasındaki karşılıklı etkileşimi incelemek için yararlı bir araçtır. ϕ_i 'in katsayıları $\{\mathcal{E}_{yt}\}$ ve $\{\mathcal{E}_{zt}\}$ şokları y_t ve z_t serilerinin tüm zaman yolu üzerindeki etkilerini ortaya çıkarmak için kullanılabilir. Burada dört eleman $\phi_{jk}(0)$ etki çarpanıdır. Örneğin; $\phi_{12}(0)$ $\{\mathcal{E}_{zt}\}$ deki bir birimlik değişiminin y_t üzerindeki ani etkisidir. Aynı şekilde $\phi_{11}(1)$, $\phi_{12}(1)$ sırasıyla $\{\mathcal{E}_{yt} - 1\}$ ve $\{\mathcal{E}_{zt} - 1\}$ deki bir birimlik değişmelerin y_t üzerindeki bir dönemlik etkileridir. Dört terimden ibaret olan bu katsayılar kümesi $\phi_{11}(i), \phi_{12}(i), \phi_{21}(i), \phi_{22}(i)$ etki-tepki fonksiyonları olarak adlandırılır. Etki-tepki fonksiyonları grafiksel olarak $\{y_t\}$ ve $\{z_t\}$ serilerinin değişik şoklar karşısındaki tepkileri şeklinde çizilmektedir (Barışık ve Kesikoğlu, 2006:70).

1.4 Varyans Ayrıştırması

VAR'ın hareketli ortalamalar bölümünden elde edilen varyans ayrıştırılmaları, değişkenlerin kendilerinde ve diğer değişkenlerden birinde meydana gelecek olan bir değişimin yüzde kaçının kendinden, yüzde kaçının da diğer değişkenlerden kaynakladığını göstermektedir. Bir değişkende meydana gelen değişmelerin büyük bölümü kendisindeki şoklardan kaynaklanıyorsa bu durum, söz konusu değişkenin dışsal olarak hareket ettiğini, modeldeki diğer değişkenlerden kaynaklanıyorsa değişkenin içsel olduğunu ifade eder. Ayrıca VAR ayrıştırılmaları, değişkenler arası nedensellik ilişkilerinin derecesi konusunda da bilgi vermektedir (Aktaran: Uysal vd., 2009:9).

2. Analiz Sonuçları

VAR modelleri ile çalışabilmek için öncelikle serilerin durağan olmaları gerekmektedir. Zaman içinde serilerin ortalaması ve varyansının sabit olmasını ifade eden durağanlık kavramı, bu amaçla en yaygın kullanılan, Augmented Dickey-Fuller (1979: 427-431) ve Philips-Perron (1988: 335-346) testleri ile incelenmiştir.

3.1 Durağanlık Test Sonuçları

Tablo-1:

Şirketlerin ADF ve PP Test Sonuçları

	Düzyey	t-istatistiği	1%	5%	10%	Prob
BİSAS	ADF	-1.610036	-3.472	-2.8797	-2.5765	0.4751
	PP	-1.247715	-3.4712	-2.8794	-2.5764	0.653
PEGYO	Düzyey	t-istatistiği	1%	5%	10%	Prob
	ADF	-1.226281	-3.4712	-2.8794	-2.5764	0.6625
	PP	-1.264794	-3.4712	-2.8794	-2.5764	0.6452
TKSYO ⁵	Düzyey	t-istatistiği	1%	5%	10%	Prob
	ADF	-0.862267	-3.472	-2.8797	-2.5765	0.7979
	PP	-0.768415	-3.4712	-2.8794	-2.5764	0.8248
VAKFN	Düzyey	t-istatistiği	1%	5%	10%	Prob
	ADF	-1.015943	-3.472	-2.8797	-2.5765	0.747
	PP	-0.985513	-3.4712	-2.8794	-2.5764	0.7578

⁵ Taksim Yatırım ortaklığı

Eski Ünvan : Taksim Yatırım Ortaklığı A.Ş.

Yeni Ünvan : Asya Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklığı A.Ş.

Ünvan Değişikliğinin Tescil Tarihi :28/03/2012

EK AÇIKLAMALAR:

Şirketimizin ünvan değişikliği 28/03/2012 tarihli 8036 sayılı Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilmiştir.

Şirketler için yapılan durağanlık testinde ADF ve PP test değeri, McKinnon kritik değerlerinden %1, %5 ve %10 anlamlılık düzeylerinde mutlak değer olarak küçük çıktığı için birim kök içerdiği gözlemlenmektedir.

Tablo-2:

Şirketler İçin Birinci Farkı I(1) Alınmış ADF ve PP Test Sonuçları

	1. Fark	t-istatistiği	1%	5%	10%	Prob
BİSAS	ADF	-5.033079	-3.4723	-2.8798	-2.5766	0,000
	PP	-9.630016	-3.4715	-2.8795	-2.5764	0,000
PEGYO	1. Fark	t-istatistiği	1%	5%	10%	Prob
	ADF	-9.952544	-3.4715	-2.8795	-2.5764	0,000
	PP	-10.02613	-3.4715	-2.8795	-2.5764	0,000
TKSYO	1. Fark	t-istatistiği	1%	5%	10%	Prob
	ADF	-6.210727	-3.472	-2.8797	-2.5765	0,000
	PP	-13.9399	-3.4715	-2.8795	-2.5764	0,000
VAKFN	1. Fark	t-istatistiği	1%	5%	10%	Prob
	ADF	-7.886877	-3.472	-2.8797	-2.5765	0,000
	PP	-8.824754	-3.4715	-2.8795	-2.5764	0,000

Birim kökü ortadan kaldırabilmek amacıyla serinin birinci dereceden farkı I(1) alınıp yeniden durağanlık testi uygulanmış ve ortaya çıkan sonuçlar Tablo-2’de verilmiştir.

3.2 VAR Modeli Sonuçları

Tahmin edilecek VAR modeline geçilmeden önce, model için uygun gecikme uzunluğu belirlenmiştir. VAR modeli için gecikme uzunluğu seçim kriteri olan AIC (Akaike Bilgi Kriteri) sekiz gecikme, HQ (Hannan-Quinn Bilgi Kriteri) iki gecikme, SC (Schwarz Bilgi Kriteri) sıfır gecikmeyi düzeyde uygun görürken, FPE (Final Prediction Error) ise yedi gecikmeyi uygun görmektedir. Bir gecikmeli modelde otokorelasyon meydana geldiğinden, sekiz gecikmeli VAR modeli ile çalışılmıştır. VAR(8) aynı zamanda otokorelasyonun ortadan kalktığı en küçük gecikme uzunluğudur.

Tablo-3

Uygun Gecikme Uzunlukları

Gecikme	AIC	SC	FPE	HQ
0	-6.544257	-6.462884*	1.69e-08	-6.511194

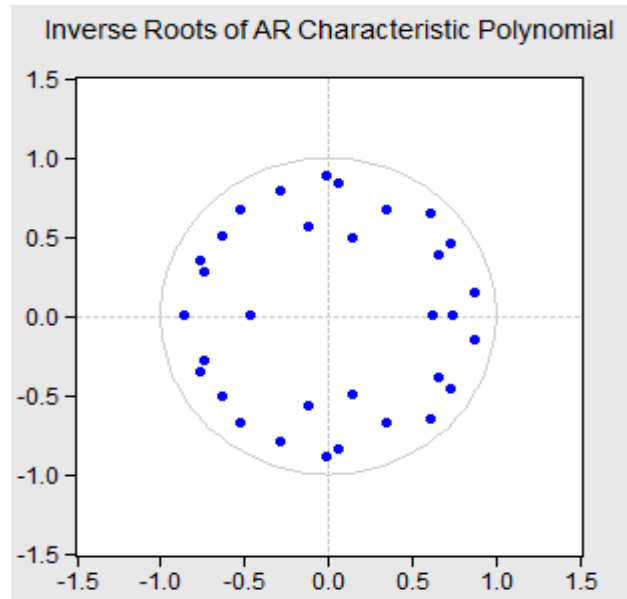
1	-6.770948	-6.364087	1.35e-08	-6.605636
2	-6.912803	-6.180452	1.17e-08	-6.615241*
3	-6.941096	-5.883256	1.14e-08	-6.511284
4	-6.902727	-5.519398	1.19e-08	-6.340665
5	-6.977735	-5.268917	1.10e-08	-6.283424
6	-6.935375	-4.901067	1.16e-08	-6.108813
7	-6.997792	-4.637995	1.10e-08*	-6.038981
8	-7.002463*	-4.317176	1.10e-08	-5.911402

* kriter tarafından seçilen gecikme yapısını gösterir

Son olarak tahmin edilen modelin durağanlık koşulunu sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi gerekmektedir. VAR modelinin durağanlığı ise katsayı matrisinin öz değerlerine bağlı bulunmaktadır. Katsayı matrisinin özdeğerleri, birim çemberin içerisinde ise sistem durağan ya da istikrarlı, özdeğerlerin en az bir tanesi birim çemberin üzerinde veya dışarısında ise sistem istikrarsız kabul edilmektedir (Batmaz ve Tunca, 2007: 218).

Tahmin edilen VAR modelinin birim kök içerip içermediğine ilişkin olarak AR karakteristik polinomun ters köklerinin birim çember içerisindeki konumuna bakılmıştır.

Grafik-1 AR Karakteristik Polinomun Ters Köklerinin Birim Çember Konumu



Grafik-1, ters köklerin tamamının birim çember içerisinde yer alması, tahmini yapılan modelin durağan bir yapı sergilediğini ortaya koymaktadır.

Tablo-4:

Otokorelasyon LM Testi

Gecikme	LM-İstatistiği	Olasılık
1	20.88437	0.1830

2	13.34023	0.6477
3	12.83904	0.6845
4	16.36296	0.4279
5	13.65760	0.6242
6	23.25180	0.1072
7	15.10614	0.5169
8	10.58731	0.8342
9	25.89781	0.0555
10	18.00883	0.3234
11	20.10461	0.2155
12	17.44726	0.3572

Modelde artıkların otokorelasyonu için LM testi yapılmış. Tablo-4'ten de görüldüğü üzere olasılık değerleri 0.05'den büyük olduğu için, otokorelasyona rastlanılmamıştır.

3.3 Granger Nedensellik Testi Sonuçları

İki değişken arasındaki bağıntının yönünü belirlemek için Granger Nedensellik Testi yapılmıştır.

Tablo-5:

VAR Granger Nedensellik Test Sonuçları

Bağımlı Değişken: DBISAS			
Diğer Değişkenler	Ki-Kare İstatistiği	Gecikme	Olasılık
DPEGYO	15.16134	8	0.0561
DTKSYO	8.150690	8	0.4189
DVAKFN	22.24132	8	0.0045
Bağımlı Değişken: DPEGYO			
Diğer Değişkenler	Ki-Kare İstatistiği	Gecikme	Olasılık
DBISAS	17.26648	8	0.0275
DTKSYO	16.75310	8	0.0328
DVAKFN	16.27132	8	0.0387
Bağımlı Değişken: DTKSYO			
Diğer Değişkenler	Ki-Kare İstatistiği	Gecikme	Olasılık
DBISAS	59.93677	8	0.0000
DPEGYO	7.404968	8	0.4936
DVAKFN	10.75354	8	0.2161
Bağımlı Değişken: DVAKFN			
Diğer Değişkenler	Ki-Kare İstatistiği	Gecikme	Olasılık
DBISAS	17.28937	8	0.0272
DPEGYO	18.61089	8	0.0171
DTKSYO	3.724927	8	0.8810

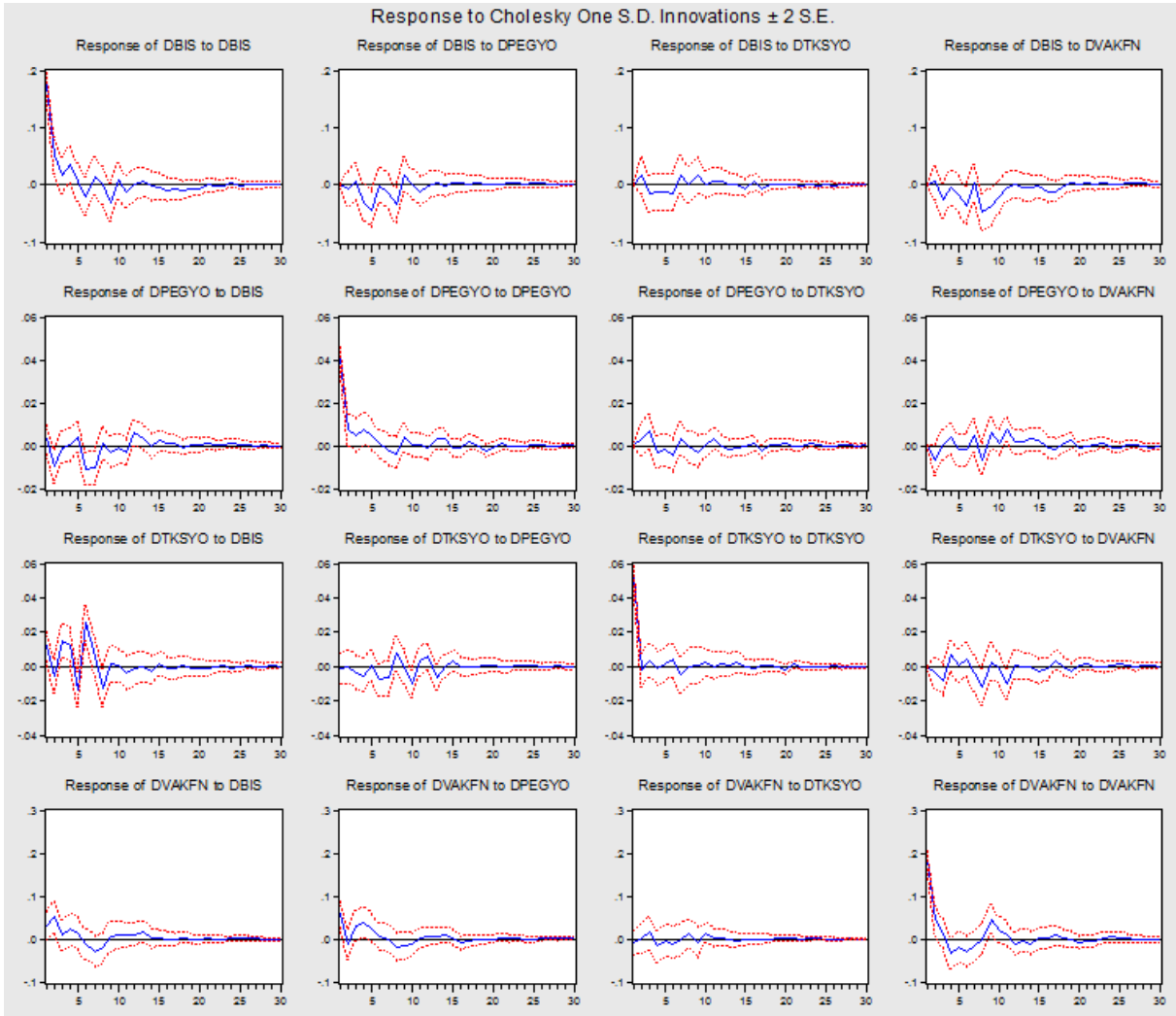
Granger Nedensellik testi bulguları ile ortaya çıkan sonuca göre; olasılık değerinin 0.05'ten küçük olmasına bağlı olarak, Vakfn ile Bisas ve Vakfn ile Pegyo arasında çift yönlü bir nedensellik, Bisas'dan Tksyo'ya; Bisas'dan Pegyo'ya ve Tksyo'dan, Pegyo'ya doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi ortaya çıkmıştır.

3.4 Etki-Tepki Fonksiyon Grafik Sonuçları

Bisas, Pegyo, Tksyo ve Vakfn değişkenlerine verilen bir standart hatalık şoka karşın söz konusu değişkenlerin verdikleri tepkiyi belirlemek üzere etki-tepki fonksiyonları kullanılmıştır. Dört değişkenli VAR modelindeki etki-tepki fonksiyonları 30 dönem esas alınarak Grafik-2 de gösterilmiştir.

Grafik-2:

Etki-Tepki Grafikleri



İlk satır: Bisas'ın kendine verdiği tepki 2. döneme kadar azaldıktan sonra dönemler itibariyle artış ve azalış şeklinde devam etmiş daha sonra belirsizleşmiştir.

Pegyo'dan Bisas'a, Bisas'ın Pegyo şokuna verdiği tepki 2. dönem itibariyle azalış ve artış şeklinde devam etmiş son dönemlere doğru tepki kaybolmuştur.

Tksyo'dan Bisas'a, Bisas'ın Pegyo şokuna verdiği tepki ilk dönemde artmış, daha sonraki dönemlerde azalış ve artış şeklinde devam etmiş ve on yedinci dönemden sonra belirsizleşmiştir.

Vakfn'den Bisas'a, Bisas'ın Vakfn şokuna verdiği tepki, ikinci dönemden sonra önce azalarak, daha sonra on sekizinci döneme kadar artış ve azalış şeklinde devam etmiş, sonraki dönemlerde belirsizleşmiştir.

İkinci satır; Bisas'dan Pegyo'ya, Pegyo'nun Bisas şokuna verdiği tepki ilk dönemde azalarak, ikinci dönemden itibaren artış ve azalış şeklinde devam etmiş on sekizinci dönemden sonra belirsizleşmiştir.

Pegyo'nun kendine verdiği tepki ikinci döneme kadar azaldıktan sonra artış ve azalış şeklinde devam etmiş son dönemlere doğru kaybolmuştur.

Tksyo'dan Pegyo'ya, Pegyo'nun Tksyo şokuna verdiği tepki, artarak başlamış daha sonraki dönemlerde ise azalış ve artış şeklinde devam edip belirsizleşmiştir.

Vakfn'den Pegyo'ya, Pegyo'nun Vakfn şokuna ikinci dönemde azalmış sonraki dönemlerde artış-azalış şeklinde devam etmiş son dönemlerde belirsizleşmiştir.

Üçüncü satır; Bisas'dan Tksyo'ya, Tksyo'nun Bisas şokuna üçüncü dönemde azalmış, artış-azalış şeklinde devam ettikten sonra, son dönemlere doğru kaybolmuştur.

Pegyo'dan Tksyo'ya, Tksyo'nun Pegyo şokuna ikinci dönemde azalmış daha sonraki dönemlerde artış-azalış şeklinde devam etmiş, son dönemlerde ise belirsizleşmiştir.

Tksyo'nun kendine verdiği tepki, ilk dönemden itibaren azalmaya başlamış, artış-azalış şeklinde devam etmiş, son dönemlerde belirsizleşmiştir.

Vakfn'den Tksyo'ya, Tksyo'nun Vakfn şokuna dördüncü dönemde azalmış, beşinci dönemden itibaren artış-azalış şeklinde devam etmiş sonra belirsizleşmiştir.

Dördüncü satır; Bisas'tan Vakfn'e, Vakfn'in Bisas şokuna ikinci döneme kadar artmış, sonraki dönemler azalış-artış şeklinde devam etmiş, son dönemlerde belirsizleşmiştir.

Tksyo'dan Vakfn'e, Vakfn'in Tksyo şokuna üçüncü döneme kadar artmış, daha sonraki dönemlerde azalış-artış şeklinde devam etmiş, son dönemlerde belirsizleşmiştir.

Pegyo'dan Vakfn'e, Vakfn'in Pegyo şokuna ikinci döneme kadar azalmış daha sonraki dönemlerde artış-azalış şeklinde devam etmiş, son dönemlerde belirsizleşmiştir.

Vakfn'in kendine verdiği tepki ikinci döneme kadar azalmış, daha sonraki dönemlerde azalış-artış şeklinde devam edip, son dönemlerde belirsizleşmiştir.

3.5 Varyans Ayrıştırması Sonuçları

VAR modelinin çözümü ile elde edilen varyans ayrışım değerleri Tablo-6.1'de verilmiştir.

Tablo-6.1: Bisas Şirketi'nin Varyans Ayrıştırması

Variance Decomposition of DBIS:					
Period	S.E.	DBIS	DPEGYO	DTKSYO	DVAKFN
1	0.174874	100.0000	0.000000	0.000000	0.000000
2	0.183360	98.82255	0.205256	0.910271	0.061921
3	0.186796	95.89640	0.328207	1.532080	2.243313
4	0.193319	92.95071	3.050980	1.836006	2.162307
5	0.199705	87.16579	7.875912	2.072541	2.885759
6	0.204518	84.07762	7.512410	2.499963	5.910004
7	0.206331	83.10980	7.921304	3.130070	5.838826
8	0.214718	76.74360	10.00931	2.890438	10.35665
9	0.221430	74.08208	10.05443	3.266381	12.59710
10	0.222579	73.42477	9.953599	3.233142	13.38849

Tablo 6.1'den görüldüğü üzere, Bisas şirketi, öncelikle kendi gecikmeli değerlerinin etkisi altında kalırken, diğer şirketlerin 10 dönemlik sürede önemsiz seviyede olduğu görülmektedir. Vakfn değişkeninin açıklayıcısı 8. Dönemden itibaren %10'un üzerine çıkmakta, 10. Dönemde bu etki %13 seviyesinde kalmaktadır. Birinci dönemde Bisas değişkeninin %100'ü kendisi tarafından açıklanmakta, 10. Dönemde ise bu oran %73.4 seviyesinde olmaktadır. Ayrıca, Granger Nedensellik analizi ile paralellik göstermektedir.

Tablo-6.2: Pegyo'nun Varyans Ayrıştırması

Variance Decomposition of DPEGYO:					
Period	S.E.	DBIS	DPEGYO	DTKSYO	DVAKFN
1	0.041347	0.512634	99.48737	0.000000	0.000000
2	0.043753	5.319391	91.68660	0.461162	2.532848
3	0.044509	5.173471	89.65653	2.719907	2.450093
4	0.045422	4.978006	88.90481	3.100627	3.016554
5	0.045967	5.668894	87.99064	3.197232	3.143234
6	0.047543	10.63861	82.28222	3.992446	3.086732
7	0.049090	14.57894	77.46819	4.147580	3.805287
8	0.049668	14.30323	76.19951	4.068904	5.428356
9	0.050328	14.27300	74.77224	4.337931	6.616829
10	0.050367	14.32581	74.66221	4.331706	6.680272

Tablo-6.2'ye bakıldığında, Pegyo çoğunlukla kendi gecikmeli değerlerinin etkisi altında kaldığı görülmektedir. Tksyo'nun 3. döneminden itibaren %2.7 seviyesinde gerçekleşmiştir. Bisas'ın Pegyo üzerinde açıklayıcı etkisi 6. dönemde %10.6 düzeyinde olmakta ve bu etki 10. dönemde %14.3 seviyesine ulaşmaktadır.

Tablo-6.3:

Tksyo'nun Varyans Ayrıştırması

Variance Decomposition of DTKSYO:					
Period	S.E.	DBIS	DPEGYO	DTKSYO	DVAKFN
1	0.054337	4.714191	0.050546	95.23526	0.000000
2	0.054799	5.599851	0.053497	93.81040	0.536254
3	0.057590	11.74864	0.489546	85.26165	2.500168
4	0.059467	15.14141	1.311015	79.99335	3.554230
5	0.060976	19.18248	1.258135	76.15682	3.402562
6	0.066794	30.56962	2.288567	63.83904	3.302780
7	0.067707	30.59830	3.247393	62.60404	3.550261
8	0.070339	31.54960	4.284419	58.00936	6.156623
9	0.070411	31.51763	4.275714	57.90288	6.303767
10	0.071144	30.87258	6.127158	56.79490	6.205358

Tablo-6.3 diğer varyans ayrıştırmalarından farklı olarak ilgili değişkenin kendi gecikmeleri dışında diğer değişkenlerden Bisas ve Pegyo'dan etkilendiği görülmektedir. 10. dönem içerisinde Bisas ve Pegyo'nun Tksyo varyansı üzerinde yaklaşık %36 seviyesinde açıklayıcı etkiye sahip oldukları görülmektedir, ancak burada en yüksek yaklaşık %30'luk pay ile Bisas değişkenine aittir. Burada, Bisas şirketi ile Tksyo şirketi SPK'nın yayınlamış olduğu "2010_46" haftalık bülteninde Tksyo şirketinin 17.09.2007-19.09.2007 dönemleri arasında gerçekleşen işlemler sonucunda ve Bisas şirketinin 22.06.2007-28.09.2007 dönemleri arasında gerçekleşen incelemeler sonucunda, işlem bazlı manipülasyonu gerçekleştirildiğini SPK haftalık bülteninde kamuya açıklamıştır. Bu suçu işleyen Tksyo'daki 11 kişiden 6'sı ile Bisas şirketinde de işlem bazlı manipülasyon suçu işlemişlerdir. Bu sonuç, aynı zamanda Granger Nedensellik Analizi ile de paralellik göstermektedir.

Tablo-6.4:

Vakfn'nin Varyans Ayrıştırması

Variance Decomposition of DVAKFN:					
Period	S.E.	DBIS	DPEGYO	DTKSYO	DVAKFN
1	0.195456	2.275132	8.893409	0.205672	88.62579
2	0.207053	8.198000	8.307163	0.184544	83.31029
3	0.210520	8.096258	10.14717	0.711689	81.04489
4	0.218133	8.561863	12.33864	1.296639	77.80286
5	0.220668	8.630986	13.21602	1.302786	76.85021
6	0.223214	8.735999	12.95562	1.506656	76.80173
7	0.225734	10.29979	12.66914	1.473233	75.55784
8	0.227865	10.98661	13.15734	1.700575	74.15547
9	0.233348	10.53198	13.04213	1.764928	74.66096
10	0.235212	10.53567	13.09586	2.104200	74.26427

Vakfn değişkeninin varyans ayrıştırma sonucu Tablo-6.4'te sunulmuştur. İlgili tabloda, birinci dönemde Vakfn değişkeni varyansının %88.6'sı kendisi tarafından açıklanmaktadır. Pegyo'nun açıklayıcı etkisi birinci dönemde %8.89 olurken 10. dönemde %13 seviyesinin üzerine çıkmaktadır. Bisas değişkeni ise, ikinci dönemde yaklaşık %8 açıklayıcı orana sahiptir. Buna göre, Vakfn üzerinde, kendi gecikmeli değerlerinin dışında Pegyo ve Bisas değişkeninin de etkili olmaktadır. Bu durum Granger Nedensellik analizi ile paralellik göstermektedir.

3. Sonuç

Yapılan bu çalışmada, 2007 yılı baz alınarak, SPK tarafından 2011 yılına kadar haftalık bültenlerinde ilan ettiği işlem bazlı manipülasyon yapılan dört şirket VAR analizi ile incelenmiştir.

SPK'nın haftalık bültenlerinde açıkladığı şirket ve bu şirkette manipülatif harekette bulunan kişiler hakkında suç duyurusunda bulunduğunu haftalık bültenlerinde bulunmaktadır. Analiz sonucunda, Pegyo ile Vakfn arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi saptanmıştır. Bu sonuç SPK'nın 2010 yılının 39. haftasında yayınlamış olduğu haftalık bültenin, "Özel Durum" başlığı altında on dördüncü ve on beşinci maddelerinde bulunan şirketler ile işlem bazlı manipülasyon yapan kişilerin isimleri bulunmaktadır. Pegyo'nun 25.07.2007-15.11.2007 dönemleri arasında gerçekleşen SPK tarafından yapılan inceleme sonucunda 12 kişiden 11'i, 05.07.2007- 06.12.2007 dönemlerinde Vakfn şirketi üzerinde manipülatif suç işleyen 14 kişiden 11'i aynı kişilerdir. Tarihler dikkate alındığında elde edilen analiz arasında paralellik göstermektedir.

Aynı şekilde, SPK'nın 2010 yılının 46. Haftasında yayınlamış olduğu haftalık bültenin "Özel Durum" başlıklı sekizinci ve dokuzuncu maddelerinde bulunan şirket ile manipülasyon suçu işleyen kişilerin isimleri mevcuttur. Bışaş şirketinin 22.06.2007-28.09.2007 dönemlerine ve Tksyo şirketinin 17.09.2007-19.09.2007 dönemlerine, ilişkin gerçekleşen incelemeler sonucunda SPK tarafından Bışaş şirketi için 10 kişi, Tksyo şirketi için 8 kişi hakkında suç duyurusunda bulunulmuştur. Bu şirketlerde manipülasyon yapan 5 kişi aynı kişilerdir. Analize göre, tarihler dikkate alınır, Bışaş'dan Tksyo'ya tek yönlü nedensellik ilişkisi bulunmuştur.

KAYNAKÇA

Adrian, C. ve A. Darnell (1990). "Dictionary of Econometrics". England: **Edward Elgar Pub**

Allen, F. & Gorton, G. (1992). "Stock Price Manipulation Market and Asymmetric Information". **European Economic Review**. Cilt 36, s. 624-630.

Barışık, Salih ve Demircioğlu, Elmas (2006). "Türkiye'de Döviz Kuru Rejimi, Konvertibilete, İhracat – İthalat İlişkisi (1980 – 2001)". **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 2(3), 71 – 84.

Bhattacharya, U. & Daouk, H. (2002). "The World Price of Insider Trading", **The Journal of Finance**, Cilt 57, Sayı 1, s. 75–108. 95

Charemza, W.W. ve D.F.Derek (1992). "New Directions in Econometric Practise General to Spesific Modelling,Cointegration and Vector Autoregressions". **England: Edward Elgar Pub**.

Dickey, D. A. ve W. A. Fuller (1979) "Distribution of the Estimators for Autoregressive Time Series with a Unit Root", **Journal of American Statistical Association**, 74, 427-31.

Enders,Walter (1995), "Applied Econometric Time Series:Wiley Series in Probability and Mathematical Statistics", **New York, John Wiley Inc**.

Ertekin, G. (1999). "Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Ekonomik Suçlar ve İçerden Öğrenenlerin Ticareti". **Ankara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi**

Fesli, M. (2003). “İçeriden Öğrenenlerin Ticareti ve Manipülasyonlar”. **İstanbul Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi**

Göktaş Yılmaz, Özlem (2005). “Türkiye Ekonomisinde Büyüme İle İşsizlik Oranları Arasındaki Nedensellik İlişkisi”. **İ. Ü. Ekonometri ve İstatistik Dergisi**, 2, 11 – 29.

Granger C. (1969) “ Investigating Causal Relation by Econometric Models and Cross-Spectral Methods”, **Econometrica**. Vol 37, 424-38

Granger C. (1988) “Causality, Cointegration and Control”, **Journal of Economic Dynamics and Control**. 12, 551-59

Granger, C. W. J., Huang, B. & Yang, C. (2000). “A bivariate causality between stock prices and exchange rates: Evidence from recent Asian flu”. **The Quarterly Review of Economics and Finance**, 40, 337-354.

Günaydın, İhsan (2004). “Vergi – Harcama Tartışması: Türkiye Örneği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 5 (2), 163 – 181.

Jarrow, R. A. (1992). “Market Manipulation, Bubbles, Corners, and Short Squeezes”, **The Journal of Financial and Quantitative Analysis**, Cilt 27, Sayı 3, s. 311–337.

Jiang, G., Mahoney, P. G. & Mei, J. (2005). “Market Manipulation: A Comprehensive Study of Stock Pools”, **Journal of Financial Economics**, Cilt 77, Sayı 1, s. 147–170.

Keating, J. W. (1990), “Identifying VAR Models Under Rational Expectations”, **Journal of Monetary Economics**, 25.

Kumar, P. & Seppi, D.J. (1992). “Futures Manipulation with ‘Cash Settlement’”, **The Journal of Finance**, Cilt 47, Sayı 4, s. 1485-1502.

Kumar, V., Leona, R.P. ve J.N Gasking (1995), “Aggregate and Disaggregate Sector Forecasting Using Consumer Confidence Measures”, **International Journal of Forecasting**.

Küçükkocaoğlu, G. (2003). “İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Gün İçi Getiri, Volatilite ve Kapanış Fiyatı Manipülasyonu”. **Ankara Üniversitesi, Doktora Tezi**.

Kütükçü, D. (2003). “İçerde Öğrenenlerin Ticareti”. **İstanbul Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi**

Lütkepohl, Helmut (1993), “Introduction to Multiple Time Series Analysis”, **Berlin, Springer – Verlag**.

Özparça, İ. (2000). "Hisse Senedi Piyasalarında Manipülasyon Ve Spekülasyon", **Marmara Üniversitesi**, Yüksek Lisans Tezi.

Pekkaya, Semra ve Ayhan Tosuner; (2004). "Türkiye Ekonomisinin Temel Dinamikleri Işığında 2000 Yılı Enflasyonu Düşürme Programına Eleştirel Bir Yaklaşım: 1990-99 Dönemine Yönelik Bir VEC (Vector Error Correction: Vektör Hata Düzeltme) Modeli Denemesi". **2004 Türkiye İktisat Kongresi**, Gelişme Stratejileri ve Makroekonomik Politikalar Tebliğ Metinleri II, 3.Cilt, 39 – 77.

Phillips, P. C. B. & Perron, P. (1988). "Testing for a unit root in time series regression". **Biometrika**, 75, 335-346.

Pickholz, G.M. & Pickholz, J.R. (2000). "Manipulation", **Eighteenth Cambridge International Symposium**, s. 34-49

Sims, C.A.(1 980), "Macroeconomics and Reality", **Econometrica**, Vol.48

Tezcanlı, M.V. (1996). "İçerden Öğrenenlerin Ticareti". **İstanbul**: Ufuk Yayınları

Tarı, Recep ve Yıldırım, Durmuş Çağrı (2009). "Döviz Kuru Belirsizliğinin İhracata Etkisi: Türkiye İçin Bir Uygulama". **Yönetim ve Ekonomi**, 16(2), 95 – 105.

Uzgören, Nevin, Ceylan, Gülçin ve Uzgören, Ergin (2007). "Türkiye’de Kredi Kartı Kullanımını Etkileyen Faktörleri Belirlemeye Yönelik Bir Model Çalışması". **Celal Bayar Üniversitesi İ. İ. B. F. Yönetim ve Ekonomi**, 14 (2), 247 – 256

EK-1

BİST KODU	TAM İSMİ
BİSAS	Bişaş Tekstil Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi
PEGYO	Pera Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Anonim Şirketi
TKSYO	Taksim Yatırım Ortaklığı Anonim Şirketi
VAKFN	Vakıf Finansal Kiralama Anonim Şirketi

KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VE MUHASEBEYE YANSIMALARI: SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ

Kayahan TÜM *

ÖZET

Bu çalışmanın amacı kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik muhasebesi arasındaki etkileşimi kurumsal bir çerçeveden incelemektir. Yapılan literatür incelemesi sonucunda işletmelerin temel bilgi sistemleri arasında yer alan geleneksel muhasebe sisteminin, kurumsal sürdürülebilirliğe yönelik bilgi ihtiyacını karşılayamadığı söylenebilir. Bu ihtiyaçtan dolayı ortaya çıkan sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin çevre ve paydaş grupları üzerindeki etkilerini ölçmek ve değerlendirmek üzere oluşturulan yöntemleri içermektedir. Çalışma sonucunda işletmelerde sürdürülebilirlik muhasebe sistemi geliştirilmesinin; işletmelerin sosyal ve çevresel konulardaki güvenilirliğinin ve şeffaflığının artmasına, ürün maliyetlerinin daha doğru bir şekilde tespit etmesine ve kaynak kullanımında verimliliğinin artmasına katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilir Kalkınma, Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Muhasebesi,

CORPORATE SUSTAINABILITY AND ITS REFLECTIONS ON ACCOUNTING: SUSTAINABILITY ACCOUNTING

Abstract

The aim of this study is to evaluate the interaction between corporate sustainability and sustainability accounting in theoretical framework. In the light of literature review it can be said that traditional accounting system as a part of business's fundamental information system can not meet the need for information about corporate sustainability. Sustainability accounting, as an approach proposed for meeting this need, includes the methods of measuring and evaluating effects of economic activities of a business on the environment and its stakeholders. The study indicates that sustainability accounting system increases business's reliability and transparency in the social and environmental issues while it also contributes to measuring product costs more accurately and to increasing efficiency in resource use.

Keywords: Sustainable Development, Corporate Sustainability, Sustainability Accounting

1. Giriş

Sürdürülebilir kalkınma, 21. yüzyılın başından bu yana gerek kamu sektörü gerekse de özel sektör açısından önemi gittikçe artan stratejik bir konu olarak kabul edilmektedir. 1987 yılında Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu'nun "Brundtland Raporu"nu yayınlamasıyla yaygınlaşan sürdürülebilir kalkınma terimi başlangıçta çevresel konuları içerse de, zaman içerisinde kavram gelişerek kalkınmanın ayrılmaz bir parçası olan sosyal boyutu da içine almıştır. Uzun vadede dengeli kararlar almak için sosyal, çevresel ve ekonomik konuların bir arada değerlendirilmesi şeklinde tanımlanan sürdürülebilir kalkınmanın temelinde doğal, ekonomik ve sosyal sermayenin gelecek nesillere taşınmasında daha hassas ve dikkatli davranılması fikri yatar (Garriga ve Mele,2004:61; Sarıkaya ve Kara,2007:221). Bu anlamda sürdürülebilir kalkınma özenli ve güvenli bir şekilde insan gelişimini gerçekleştirme süreci olarak ifade edilebilir (Gladwin ve Kennelly,1995: 876).

Sürdürülebilir kalkınma yaklaşımı makro düzeyde geliştirilmekle birlikte, önemli ölçüde işletme katkısını da gerektirmektedir. Çünkü işletmelerin günümüzde gerek elinde bulundurduğu ekonomik kaynaklar ile gerekse de sahip olduğu bilgi ve teknolojik araçlarla sosyal ve çevresel sorunların çözümüne yönelik önemli katkı yapabileceği kabul edilmektedir. Bu nedenle işletmelerin toplum ve çevreye yönelik sorumluluklarını arttırmaları ve bu yönde daha fazla çaba harcamaları toplumun sürdürülebilir kalkınma hedefine ulaşmasında önemli ölçüde yardımcı olması beklenmektedir (Sarıkaya ve Kara,2007:22)

Sürdürülebilir kalkınma prensiplerinin, işletme düzeyinde ele alınması literatürde kurumsal sürdürülebilirlik olarak ifade edilmektedir (Signitzer ve Prexl,2008:2). Kurumsal sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevreye yönelik olumsuz etkilerini, olumlu ekonomik ve toplumsal etkileriyle dengelemeyi hedefleyen yeni bir yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir (Pothong ve Ussahawanitchakit, 2011:1). Bu yaklaşım kurumsal büyüme ve kârlılığın sürdürülebilirlik için önemli olduğunu kabul ederken, işletmeleri sosyal adalet ve eşitlik, çevreyi koruma ve ekonomik gelişme gibi sürdürülebilir kalkınmayla yakından ilişkili toplumsal hedeflerin peşinden koşmaya zorlamaktadır (Wilson, 2003:1).

Yukarıda belirtildiği gibi kurumsal sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerine odaklanmaktadır. Bu anlamda işletmeler faaliyetlerinin yarattığı ekonomik, sosyal ve çevresel etkileri takip etmesi ve bu etkilere ilişkin bilgiler üretmesi, işletmelerde sürdürülebilir bir yapının oluşması için temel zorunluluktur (Çalışkan, 2012:42). Ancak işletmenin temel bilgi sistemleri içinde yer alan geleneksel muhasebe sistemi işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevreye yönelik etkilerinin ölçülmesinde yetersiz kalmaktadır. Başka bir ifadeyle geleneksel muhasebe sistemi hissedarların kârlarını en üst düzeye çıkarmak için işletme faaliyetlerinin sadece ekonomik yani finansal sonuçlarına odaklanır. Dolayısıyla, geleneksel muhasebe sisteminin işletmelerin çevresel etkilerini belirlemede kolaylık sağlamaması, işletmelerin çevresel ve sosyal performansları ile ekonomik performansı arasındaki dengenin sağlanmasına yönelik taleplerin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Schaltegger ve Burritt,2010:376). Sosyal ve çevresel faktörleri de göz önünde bulunduran sürdürülebilirlik muhasebesi bu şartlar çerçevesinde ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmanın amacı işletmelerde kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanması için gerekli olan muhasebe yapısını kuramsal bir çerçeveden incelemektir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada; sürdürülebilirlik muhasebesinin ne anlama geldiği, hangi ihtiyaca karşılık olarak ortaya çıktığı, geleneksel ve çevre muhasebesinden farkları ve kurumsal sürdürülebilirliğin muhasebe alanındaki etkilerinin ne olduğu gibi sorulara literatür çerçevesince cevap aranacaktır.

2.Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramı: Tanım ve Kuramsal Alt Yapı

Günümüzde işletmeler, faaliyetleriyle içinde bulunduğu toplumun refah seviyesinin artmasına katkı sağlayan temel aktörlerden biri olarak kabul edilmektedir. Yaşam standardını arttıran kaliteli mal ve hizmet sunumu, ürün çeşitliliği işletmelerin topluma yönelik yapmış olduğu olumlu katkılar arasında sayılabilir. Ancak bu olumlu etkilere rağmen, işletmeler faaliyetleri sırasında çevre kirliliği, atık maddeler, çalışan hakları gibi sosyal ve çevresel sorunlara da yol açmaktadır. İşletme faaliyetlerinin çevre ve topluma yönelik olumsuz etkilerinin, işletme paydaşları tarafından yakından takip edilmesi işletmelerde sorumluluk ve sürdürülebilirlik konularının önem kazanmasına neden olmuştur (Senal ve Ateş, 2012:83-84; Sarıkaya ve Kara,2007).

Sürdürülebilirlik konusunun önem kazanması ve işletmelerin bu konunun önemli bir aktörü olarak kabul edilmesine rağmen, literatürde bazı yazarlar sürdürülebilir gelişmenin, kurumsal düzeyde gerçek anlamda uygulanıp uygulanmadığını sorgulamaya başlamıştır (Çalışkan, 2012:46). Bu yazarlardan biri olan Gray (2010) sürdürülebilirliğin makro düzeyde uygulanabilir bir kavram olduğunu dolayısıyla kavramın kurumsal sınırlarla örtüşemeyeceğini ifade etmiştir. Gray'e (2010) göre ayrıca sürekli gelişim sürecini ifade eden sürdürülebilirliğin tanımlı bir son aşamasının olmaması, tam anlamıyla sürdürülebilir bir işletme gibi bir durumun da söz konusu olmayacağını belirtmiştir (Çalışkan, 2012:46; Roca ve Searcy,2012:104). Ancak günümüzde sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusunda çeşitli girişimlerde bulunan işletme sayısı her geçen gün artmaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirlik, bir yandan işletme ve paydaşların günümüzdeki ihtiyaçlarının karşılanmasına, öte yandan da işletmenin gelecekte ihtiyaç duyacağı beşeri ve doğal kaynakların korunması ve geliştirilmesine olanak sağlayan işletme stratejileri ve faaliyetlerinin benimsenmesi olarak tanımlanabilir (Roca ve Searcy,2012:104). Konuyla ilgili diğer bir çalışmada Marrewijk (2003:102), kurumsal sürdürülebilirliği sosyal ve çevresel konuların işletme faaliyetlerine ve işletmenin paydaşlarla etkileşimine dâhil edilmesi şeklinde tanımlamıştır. Signitzer ve Prexl (2008:3) ise kurumsal sürdürülebilirliği ekonomik, sosyal ve çevresel hedef ve değerler arasında bir denge sağlamak için yapılan işletme çalışmalarının planlı ve stratejik yönetim sürecini tanımlayan göreceli bir kavram olarak nitelendirmişlerdir. Yapılan tanımlardan anlaşılacağı gibi kurumsal sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin sadece ekonomik boyutlarını değil, sosyal ve çevresel boyutlarını da göz önünde bulundurmaya gerekli kılmaktadır.

Günümüzde kurumsal sürdürülebilirlik kavramı çeşitli teorik çerçeveler üzerinden araştırılıp değerlendirilmektedir. Wilson (2003:1)'a göre kurumsal sürdürülebilirlik kavramının ortaya çıkmasında dört temel yaklaşım etkili olmuştur. Bu yaklaşımlar ve bu yaklaşımların kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Wilson (2003:1), kurumsal sürdürülebilirliğin teorik alt yapısını oluşturmaya çalıştığı çalışmasında; sürdürülebilir kalkınma, kurumsal sosyal sorumluluk, paydaş teorisi ve kurumsal hesap verebilirlik teorisini incelemiştir. Sürdürülebilir kalkınma, Brundtland Raporunda, gelecek kuşakların ihtiyaçlarını karşılayabilme olanağından ödün

vermeksizin bugünün ihtiyaçlarını karşılayabilecek kalkınma” olarak tanımlanmıştır. (Garriga ve Mele, 2004:61). Buradan hareketle Wilson (2003) sürdürülebilirliğin; ekonomi, sosyal ekoloji, etik felsefesi, stratejik yönetim ve iş hukuku gibi çeşitli alt dallara ayrıldığını vurgulamıştır (Engin ve Akgöz,2013:88). Wilson’a göre (2003:1-2) *sürdürülebilir kalkınmanın*, kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı iki aşamalıdır. İlk olarak sürdürülebilir kalkınma çevresel, sosyal ve ekonomik performans olmak üzere işletmelerin odaklanması gereken alanları ortaya koymaktadır. İkinci aşamada ise sürdürülebilir kalkınma; işletmeler, hükümetler ve sivil toplum için ekolojik, sosyal ve ekonomik sürdürülebilirlik olmak üzere ortak bir toplumsal hedef belirlemektedir. Ancak sürdürülebilir kalkınma tek başına işletmelerin neden bu konuları önemsemesi gerektiği konusunda gerekli gerekçeleri sağlayamaz. Dolayısıyla bu gerekçeler kurumsal sosyal sorumluluk ve paydaş teorileri çerçevesinde açıklanmaya çalışılır.

Kurumsal sürdürülebilirliğin teorik yapısını oluşturan diğer bir unsur ise *kurumsal sosyal sorumluluktur*. Kurumsal sosyal sorumluluk, işletme faaliyetlerinin toplum üzerindeki olumsuz etkilerini en aza indiren, olumlu etkilerini ise en üst düzeye çıkmasını sağlayan yönetim uygulamalarının bütünü olarak tanımlanabilir (Dahlsrud,2006:7-11). Kurumsal sosyal sorumluluk kavramının temelinde işletmelerin topluma yönelik olarak ekonomik, hukuki, etik ve gönüllü olmak üzere dört sorumluluk türü olduğu fikri yatar (Carroll ve Shabana,2010:84-87). Bu anlamda kurumsal sosyal sorumluluk, işletme yöneticilerinin neden sürdürülebilir kalkınmaya yönelik olarak çalışmalar yapması konusunda etik gerekçeler sağlayarak kurumsal sürdürülebilirliğe katkı sağlar. Wilson,’a göre (2003:2-3) eğer toplum genel olarak sürdürülebilir kalkınmanın çabalamaya değer bir hedef olduğuna inanırsa, işletmelerin de bu hedefi gerçekleştirmede topluma destek olmak için etik bir zorunluluğu doğacaktır.

Kurumsal sürdürülebilirlik kavramının yararlandığı bir başka yaklaşım *paydaş teorisidir*. Bu teoriye göre sosyal sorumluluk anlayışına sahip her işletmenin sadece hissedarlarının çıkarlarını değil, tüm paydaşların meşru çıkarlarını eşit ölçüde dikkate alması gerekmektedir (Kaptein ve VanTulder,2003:208). Freeman’ın (1984) öncülük ettiği bu yaklaşımda paydaş, kurumsal faaliyetlerin yönetiminde ve/veya maddi boyutunda meşru çıkarları bulunan kişiler veya gruplar olup, bütün paydaş grupları işletmeler için birer gerçek değer olarak kabul edilir (Donaldson ve Preston,1995:67). Bu anlamda bir işletmenin başarısı paydaşlarıyla (müşteri, tedarikçiler, sivil toplum

kuruluşları, tüketiciler, devlet vs.) olan ilişkilerini nasıl yönettiğine bağlıdır (Het Hof,2009:13). Paydaş teorisinin, kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı ise işletmelerin sadece hissedar çıkarları için değil, faaliyetlerinden etkilenen tüm paydaşları için çalışmaları gerektiği konusunda iş gerekçeleri sunmasıdır (Wilson,2003:2-4).

Kurumsal sürdürülebilirliğin yararlandığı son yaklaşım ise kurumsal hesap verebilirlik kuramıdır (Wilson,2003:4). Bu teori bir kurumun faaliyetlerinin işletmenin dış çevresinden etkilendiğini ve bu nedenle bu faaliyetlerin etkilerinden sorumlu olunması gerektiğini vurgular. Bu anlamda, hem içsel hem de dışsal çevrede, bu faaliyetlerin etkilerinin ölçülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla hesap verebilirlik teorisi, işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyet sonuçlarının ve bu faaliyetlerin etkilerinin, işletme dışı paydaşlara raporlanmasını ifade etmektedir. (Aras,2007:3). Bu çerçevede hesap verebilirlik teorisi, işletme yöneticileri ve toplum arasındaki sağlıklı bir ilişkinin kurulmasına yardımcı olur. Başka bir ifadeyle bu teori, işletmelerin sadece finansal performanslarını değil de çevresel, sosyal performanslarını da raporlaması gerektiği konusunda gerekçe sunmaktadır (Wilson,2003:4).

3.Kurumsal Sürdürülebilirliğin Boyutları

Büyüme ve kar maksimizasyonuna dayalı geleneksel yönetim anlayışının hakim olduğu işletmelerde, faaliyetler temel olarak hissedar değerini artırma ya da maliyet azaltma gibi ekonomik konulara odaklanmaktadır. Bu tür işletmelerde; hissedarların kar beklentilerinin karşılanması, likidite sorunlarının yaşanmaması ve muhasebenin süreklilik ilkesinin yerine getirilmesi ekonomik sürdürülebilirlik için yeterli olacaktır (Hernadi,2012:24). Ancak kurumsal sürdürülebilirlik prensiplerini göz önünde bulunduran işletmeler ekonomik sürdürülebilirliklerinin yanı sıra, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliklerini arttırmak ve genişletmek zorundadırlar. Bu anlamda kurumsal sürdürülebilirliğin ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere üç boyutu söz konusudur (Dyllick ve Hockerts,2002:131-132).

Kurumsal sürdürülebilirliğin ilk boyutu ekonomik sürdürülebilirliktir. Ekonomik sürdürülebilirlik işletmenin finansal, maddi ve maddi olmayan sermayesiyle ilgili olup, bu sermaye türlerinin etkin bir şekilde yönetilmesi gerektiğini vurgular. Bir başka ifadeyle ekonomik sürdürülebilirlik; özsermaye, borç gibi finansal sermaye, arsa, makine, stoklar gibi maddi sermaye, kurumsal itibar ve teknik bilgi gibi maddi olmayan sermaye gibi

çeşitli sermaye türleri arasında optimal bir dengenin sağlanmasını gerektirir. Bu bakımdan işletmelerin ekonomik anlamda sürdürülebilirliğini sağlaması için bir yandan hissedarlarına daima ortalamanın üzerinde kazanç sağlamasını, diğer yandan da her zaman likidite sıkıntısı yaşamayacak şekilde nakit akışını temin etmesi gerekir (Dyllick ve Hockerts, 2002:132-133; Çalışkan,2012:48).

Kurumsal sürdürülebilirliğin ikinci boyutu sosyal sürdürülebilirliktir. Sosyal sürdürülebilirlik; beşeri ve toplumsal sermayenin geliştirilmesini gerekli kılar. Beşeri sermaye çalışanların ve işletme ortaklarının yetenek, motivasyon sadakat gibi bireysel yönleriyle ilgiliyken, toplumsal sermaye ise iyi bir eğitim sistemi, alt yapı ya da girişimciliğin desteklenmesi gibi kamu hizmetlerinin kalitesine odaklanır. Bu açıdan bakıldığında sosyal olarak sürdürülebilir işletmeler, hem ortaklarının beşeri sermayelerini geliştirerek, hem de sosyal hedefleri desteklemek suretiyle toplumsal sermayenin gelişime katkıda bulunan işletmelerdir. Sosyal açıdan sürdürülebilirlik; paydaşların işletmenin hedeflerini anlamalarına ve işletmenin değer sistemiyle büyük ölçüde uyum içinde olmalarına imkan verecektir (Dyllick ve Hockerts,2002:134) . Bu durum ise işletmenin toplumsal kabul edilebilirliğini ve meşruiyetini güçlendirecektir.

Kurumsal sürdürülebilirliğin son boyutu ise çevresel sürdürülebilirliktir. Çevresel sürdürülebilirlik, doğal kaynakların sürekliliğinin sağlanması anlamına gelmektedir. Kaynakların kullanım düzeyinin bu kaynakların kendini yenileme hızını; salınan kirleticilerin oranının, doğal kaynakların bu kirleticileri işleme tabi tutma hızını aşmaması gerekmektedir. Biyo-çeşitliliğin; insan sağlığının; hava, su ve toprak kalitesinin; hayvan ve bitki yaşamlarının korunması da çevresel sürdürülebilirlik içinde yer almaktadır (Kaypak,2011:26). Bu açıdan bakıldığında; doğal kaynaklar ile bu kaynakların yenilenme kapasitelerini göz önünde bulunduran ve işletme faaliyetlerinin neden olduğu atık, gaz salınımı gibi çevre kirletici etkileri en alt seviyeye indiren işletmeler çevresel olarak sürdürülebilir işletmeler olarak kabul edilir (Hernadi, 2012:25). Başka bir ifadeyle bu tür işletmeler doğal sisteminin kaldırabileceği ölçüde kaynak tüketen ya da doğal sistemin absorbe edebileceği kadar atık ve emisyonu sebep olan işletmelerdir. Dolayısıyla çevresel olarak sürdürülebilir işletmeler, faaliyetleriyle ekolojik sistemin insanlara sunmuş olduğu hizmetlere zarar vermeyen kuruluşlardır (Dyllick ve Hockerts, 2002:133).

Kurumsal sürdürülebilirlik, ancak işletmenin yukarıda bahsedilen üç boyutta sürdürülebilir olmasıyla sağlanabilir. Dolayısıyla ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliğin bütünleştirilmesi ve ayrıca bu üç boyutlu sistemin eş zamanlı uyum içinde olması gerekir. Bu uyum temelde metodolojik bir mesele olup, bu bütünleştirmeyi sağlayacak uygun araç ve yöntemlerin kullanılmasını gerekli kılar.

4.Kurumsal Sürdürülebilirliğin Muhasebeye Yansımaları

Kurumsal sürdürülebilirlik, işletmeleri belirli bir sürdürülebilirlik stratejisi seçmeye ve işletme yönetimini işletmenin sürdürülebilirliğiyle ilgili konularda karar almasını kolaylık sağlayabilecek muhasebe bilgi sistemine sahip olmaya zorlar. Diğer bir ifadeyle muhasebe sürecinin sürdürülebilirlik ile ilgili kriterleri yerine getirmesi beklenir (Hernadi,2012:25). Ancak literatürde muhasebe ve sürdürülebilirliği ilişkilendiren çoğu çalışma, kurumsal ekonomik faaliyetlerin parasal ve sayısal ölçümlerine odaklanan geleneksel muhasebe ve maliyet muhasebesinin eksikliklerine dikkat çekmektedir (Schaltegger ve Burritt, 2010:375).

Schaltegger ve Burritt (2010:376) çalışmasında geleneksel muhasebeye ve maliyet muhasebesine yönelik eleştirileri birkaç başlık altında toplamıştır. Geleneksel muhasebe ilkelerinin, kurumsal faaliyetlerin (hukuki varlık olarak) sınırı konusunda dar bir bakış açısı sunması geleneksel muhasebeye yönelik ilk eleştiridir. Geleneksel muhasebeye yapılan ikinci eleştiri ise muhasebenin genel olarak iş/işletme gündeminin öncelik ve arzu edilebilirlik konusunda yazılı olmayan bazı ilkeleri öne sürmesidir. Örneğin geleneksel muhasebe de işletmenin kazanç ve karlılığı gibi konular, sosyal ve çevresel meselelerden daha fazla ön plandadır. Diğer taraftan Maunders ve Burritt (1991:12) ise muhasebenin tutarlık, ihtiyatlık, ve tahakkuk ilkelerinin ekolojik etkileri olan kurumsal faaliyetlerinin değerlendirilmesinde yetersiz olduğunu ileri sürerek geleneksel muhasebeye yönelik bir başka eleştiride bulunmuştur. Ayrıca işletme faaliyetlerinin ekolojik etkileri karşısında geleneksel muhasebenin mali ölçümlere aşırı önem vermesi, işletmelerin karşılaşacağı fırsatların ve risklerin eksik olarak hesaplanmasına neden olabilir. Çünkü fiziksel ve nitel çevresel bilgi, işletme faaliyetlerinin çevreye yönelik tahribatının geri dönüşümü olup olmadığının belirlenmesinde ya da işletme faaliyetlerinin, işletme kapasitesini aşırı ölçüde aştığı durumlarda oldukça önemli bir rol üstlenebilir (Milne,1996:142; Schaltegger ve Burritt,2010:376; Çalışkan,2012:50-51). Benzer şekilde maliyet muhasebesi de eleştirilen

konular arasında yer almaktadır. Maliyet dağılımlarının rastgele kullanılması, genel muhasebe kurallarının egemenliği, üretim maliyetlerine dar açıdan bakılması ve stratejik kararlar yerine kısa vadeli kararlara odaklanması bu eleştirilerden bazılarıdır (Schaltegger ve Burritt,2010:376).

Bu çerçevede geleneksel muhasebe yapısının kurumsal sürdürülebilirliğe bilgi sağlamada yetersiz kalması, son yıllarda sosyal ve çevresel faktörleri de göz önünde bulunduran yeni muhasebe yaklaşımlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu nedenle, başta büyük işletmeler olmak üzere, birçok işletme iş süreçlerini daha sürdürülebilir (ekonomik olarak uygulanabilir, sosyal açıdan sorumlu ve çevreye duyarlı) hâle getirmek yani başka bir deyişle uzun vadeli kâr maksimizasyonunu arttırmak için üç boyutlu muhasebe (üçlü raporlama), sürdürülebilirlik performans karnesi, çevresel bilgi ve yönetim sistemleri gibi araç ve yöntemlere başvurmaktadır (Signitzer ve Prexl,2008:3).

5.Çevre Muhasebesi ve Üç Boyutlu Muhasebe

Çevre muhasebesi, tanımlanmış bir ekonomik sistemin; faaliyetleri, yöntemleri ve sistemlerinin kayıt, analiz ve raporlanmasını; ekolojik etkilerini ve çevresel faktörlerin neden olduğu finansal etkileri inceleyen bir muhasebe dalıdır (Schaltegger ve Burritt,2010:377). Çevre muhasebesi işletmenin çevreye etkisine, nitel veya finansal olmayan terimlerle ifade edilen performansına odaklanır. Bu bağlamda çevre muhasebesinin; iç ekolojik muhasebe, çevresel yönetim muhasebesi, dış ekolojik muhasebe ve finansal çevre muhasebesi olmak üzere dört alanı söz konudur (Fülöp ve Hernadi, 2013:233).

İç ekolojik muhasebe işletme faaliyetleri sonucu doğada görülen değişikliklerin analizini yapar. Bir başka ifadeyle doğal çevrenin işletmenin faaliyetleri ya da işlemleri sonucunda ne ölçüde değişim gösterdiğini hesaplama gibi işletmenin ekonomik faaliyetlerinin çevresel etkilerini inceler (Hernadi,2012:27). Çevresel yönetim muhasebesi; işletmenin ekonomik ve çevresel politikalarının bütünleştirilerek; işletmenin çevresel sürdürülebilirliğinin sağlanması amacıyla finansal ve finansal olmayan bilgilerin toplanması, analiz edilmesi ve kullanılmasını ifade etmektedir (Akbaş,2011:38). Çevresel yönetim muhasebesi işletmenin çevresel ve diğer maliyetlerine ilişkin bilgilerin analizine, iç analizlerin hazırlanmasına ve işletme yönetiminin çevre konusunda rasyonel karar almasına yardımcı olur. Diğer taraftan finansal çevre muhasebesi, işletmenin ekonomik

durumunu etkileyen çevresel yükümlülüklerini ve çevre harcamalarını işletme dışı çıkar gruplarını için raporlaması ile ilgidir. Dış ekolojik muhasebe ise iç ekolojik muhasebeye bezer olarak işletmenin çevresel etkilerini göz önünde bulundurarak, bu etkilere ilişkin raporlama faaliyetleriyle uğraşır (Hernadi,2012:27).

Yukarıda ifade edildiği gibi, çevre muhasebesi işletmenin hem ekonomik performansının iyileştirilmesinde, hem de çevresel performansının geliştirilmesinde kullanılabilecek bir araç olarak öne sürülmektedir. Genel olarak çevre muhasebesinin, işletmenin çevreye yönelik etkilerine ilişkin bilgileri analiz etmesi ve raporlaması geleneksel muhasebe sürecinden en temel farklılığı olarak ortaya çıkmaktadır (Akbaş,2011:54). Ancak çevre muhasebesinin, sürdürülebilirlik açısından düşünüldüğünde, işletmenin ekonomik ve çevresel etkilerini göz önünde bulundurması buna karşın, işletme faaliyetlerinin toplum üzerindeki etkilerini göz ardı etmesi muhasebe alanında üç boyutlu muhasebe (üçlü raporlama) adı verilen yeni bir yaklaşımın ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Üç boyutlu muhasebe (üçlü raporlama), Elkington (1997) tarafından işletmelerin, çevresel, sosyal ve ekonomik sorumluluğu olduğu ve bunlar arasında bir denge kurulması gerektiği yaklaşımının bir sonucu olarak akademik yazına kazandırılmıştır. Bu kavram kısaca işletmelerin faaliyetlerinin çevresel, ekonomik ve sosyal etkilerini açıkça dikkate almaları ve bu etkilerini raporlaması gerektiğini ifade eder (Çalışkan,2012:52). Dolayısıyla bu yaklaşım, kurumlara sürdürülebilirlik yöntemiyle birlikte daha yüksek verimlilik ve gelişmiş kurumsal performans sağlamayı amaçlamaktadır (Senal ve Ateş, 2012:90). Ancak üç boyutlu muhasebe işletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkileri ayrı ayrı ele alınmaktadır. Başka bir ifadeyle üç boyutlu muhasebede ağırlıklı olarak finansal göstergeler ve ölçülebilir faktörler üstünde durulan konular olup, işletmenin sosyal ve çevresel sonuçları bütünlük arz etmeyecek şekilde ayrı ayrı yayınlanır (Gray ve Milne, 2002:66-70). Bu düşüncüyü destekledikleri çalışmasında Wiedman ve Lenzen (2006) üç boyutlu muhasebenin amacının, işletmelerin sosyal ve çevresel amaçlar edinmesi olduğunu, ancak karar mercileri için sadece finansal olarak ifade edilen bilgilerin sürdürülebilirlik performansı açısından önemli olduğunu öne sürmüşlerdir (Hernadi,2012:27). Dolayısıyla bu yaklaşımda, sosyal ve çevresel konulara aynı derecede önem verilmemesi sosyal ve çevresel raporlama kalitesinin ciddi anlamda geliştirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu çerçevede günümüzde kapsamlı muhasebe

ve raporlamanın geldiği en üst noktayı ifade eden sürdürülebilirlik muhasebesi ekosistem ve toplum için muhasebenin önemini vurgulayarak, ekolojik-adalet, etkinlik ve etkililik gibi konulara odaklanmaktadır (Schaltegger ve Burritt,2010:377).

5.Sürdürülebilirlik Muhasebesi

İşletmelerin sosyal ve çevresel faaliyetlerine ilişkin bilgilerin elde edilmesi ve geliştirilmesinde muhasebe sürecinin üreteceği bilgiler önemli rol oynar. Kurumsal sürdürülebilirlikte, işletmenin sürdürülebilirlik stratejine dayanak oluşturan en önemli bilgi sürdürülebilirlik muhasebesinden elde edilir (Hernadi,2012:27).

Sürdürülebilirlik muhasebesi, tanımlanmış bir ekonomik sistemin (işletme, üretim tesisi vb.); ilk olarak çevresel ve sosyal faktörlerin sebep olduğu finansal etkilerini, ikinci olarak da ekolojik ve sosyal etkilerini, belki de en önemlisi sürdürülebilirliğin üç boyutunu oluşturan sosyal, çevresel ve ekonomik konular arasındaki etkileşimler ve ilişkilerini kaydetmek, analiz etmek ve raporlamak üzere işletmenin faaliyetleri, metotları ve sistemlerini ele alan muhasebe alt dalı olarak tanımlanır (Schaltegger ve Burritt,2010:377). Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin, geleneksel muhasebe sisteminde olduğu gibi öncelikle üst yönetimin bilgi ihtiyacını karşılaması gerekir. Bu açıdan bakıldığında bir sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin temel işlevinin; işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel performansı ile ilgili toplanacak verileri belirlemek, toplanan verileri değerlendirmek ve değerlendirme sonrasında ise işletmeye geri dönüşümünü sağlamak olduğu söylenebilir.

Sürdürülebilirlik muhasebesiyle ilgili literatür incelendiğinde, kavramın daha çok çevre muhasebesi temeli üzerinden geliştiği gözlenmektedir. Örneğin Lamberton (2005), sürdürülebilirlik muhasebesinin kısa tarihçesini ele aldığı çalışmada kavramı çevre muhasebesi anlamında kullanmıştır (Lamberton, 2005:7-26). Aynı şekilde literatürde sürdürülebilirlik muhasebesinin, üç boyutlu sorumluluk anlamıyla kullanıldığı örnekleri görmek de mümkündür (Hernadi,2012:27). Ancak sürdürülebilirlik muhasebesi; sözü edilen muhasebe türlerinden farklı olarak, işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliğinin eş zamanlı olarak uyum içinde olmasını sağlayan muhasebe yöntemlerinin bütünü olarak ifade edilebilir. Bu çerçevede sürdürülebilirlik muhasebesinin geleneksel ve çevre muhasebesinden farkları Tablo-1’de sunulmuştur.

Tablo 1

Geleneksel, Çevre ve Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Kriterleri	Geleneksel Muhasebe Sistemi	Çevre Muhasebesi Sistemi	Sürdürülebilirlik Muhasebe Sistemi
Bakış açısı	İşletmenin finansal durumu	İşletme faaliyetleri ve çevre arasındaki ilişkiler	İşletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin bütünleştirilmesi
Hedef	Finansal durumun sunulması Maliyet Yönetimi	Çevresel yükümlülüklerin ve maliyetlerin sunulması, Çevresel performansın sunulması	Sürdürülebilirlik performansın sunulması (ekonomik, sosyal ve çevresel)
Temel Alanlar	Finansal muhasebe Maliyet ve Yönetim muhasebesi	Finansal çevre muhasebesi Çevresel yönetim muhasebesi, İç ve Dış Ekolojik Muhasebe	Sürdürülebilirlik muhasebesi Sürdürülebilirlik yönetimi muhasebesi
Yöntem	Değerlendirme süreçleri Maliyet Analizleri	Çevresel Performansın Değerlendirilmesi-Yaşam Döngüsü Analizi-Çevresel Maliyetlerin Analizi	Sürdürülebilirlik Performans Karnesi Diğer disiplinler (biyoloji, sosyoloji) yöntemleri
Raporlama Türü	Finansal ve Maliyet Raporları	Çevresel raporlar	Sürdürülebilirlik raporları
Düzenlemelerdeki Zorunluluk	Yasal Sorumluluk	Gönüllü	Gönüllü

Kaynak: Hernadi, 2012:28

Geleneksel muhasebe, çevre muhasebesi ve sürdürülebilirlik muhasebesinin karşılaştırılmasını amaçlayan Tablo 1’den görüleceği gibi sürdürülebilirlik muhasebesi, gerek amaç ve kapsam bakımından gerekse de kullanılan metodoloji ve raporlama açısından diğer muhasebe türlerinden önemli farklılık arz etmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebesinde temel amaç işletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin bütünleştirilmesi olduğu için bu yaklaşımda söz konusu bütünleşmeyi sağlayacak araç ve yöntemlerin kullanılması gerekir. Ayrıca geleneksel finansal raporlama ve çevresel raporlamanın işletme faaliyetlerinin sosyal etkilerini dikkate almaması, kurumsal sürdürülebilirlik konusunda en temel eksiklikleridir. Buna karşın sürdürülebilirlik raporlaması; sürdürülebilirlik gelişmeyi hedefleyen, kurumsal performansla ilgili olarak ölçüm ve açıklama yapan, iç ve dış paydaşlarına karşı sorumlu olmayı ilke edinen bir uygulamadır (Senal ve Ateş,2012:91). İşletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel sonuçlarını içeren sürdürülebilirlik raporlaması, aynı

zamanda sürdürülebilirliğin işletme düzeyinde ne kadar önemsendiğinin bir göstergesidir (Çalışkan,2012:64).

Diğer taraftan işletmelerde ekonomik, sosyal ve çevresel yönden sürdürülebilir bir yapının oluşturulmasını hedefleyen sürdürülebilirlik muhasebesinde, muhasebenin rolü ve kapsamı önemli ölçüde genişlemiştir. Böyle bir yapıda muhasebenin rolü; belge toplama, sınıflandırma, kayda almanın ötesinde sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirliğin gelişmesi ile ilgili bilgilerin analiz edilmesi ve raporlanması olarak değişmiştir (Senal ve Ateş,2012:88). Bu çerçevede sürdürülebilirlik muhasebe yapısı, geleneksel muhasebe yapısından farklı olarak muhasebenin rolünü aşağıdaki bilgileri içerecek şekilde genişletmiştir (Senal ve Ateş,2012:88 ; Moradzadehfard ve Moshashaei,2011:400-401):

- Sürdürülebilirlik konularına karşı, işletmelerin politika geliştirmeleri ve bu politikaların işletme genelinde uygulanmasını ve takip edilmesini sağlamak,

- Organizasyonlarda tedarik zinciri ile ilgili yönetim sistemleri geliştirmek, satın alma politika ve standartlarının oluşturulması, uygulanması ve denetlenmesini temin etmek,

- Mevcut güvenilir verileri kullanarak paydaşlarla olan iletişim sürecini desteklemek,

- İşletmenin iş alanına uygun ve bu alanla ilişkili gönüllü sosyal ve çevresel düzenleme ve kurallar oluşturmak ve bu düzenleme ve kuralların işletmeyle bütünleştirilmesini sağlamak,

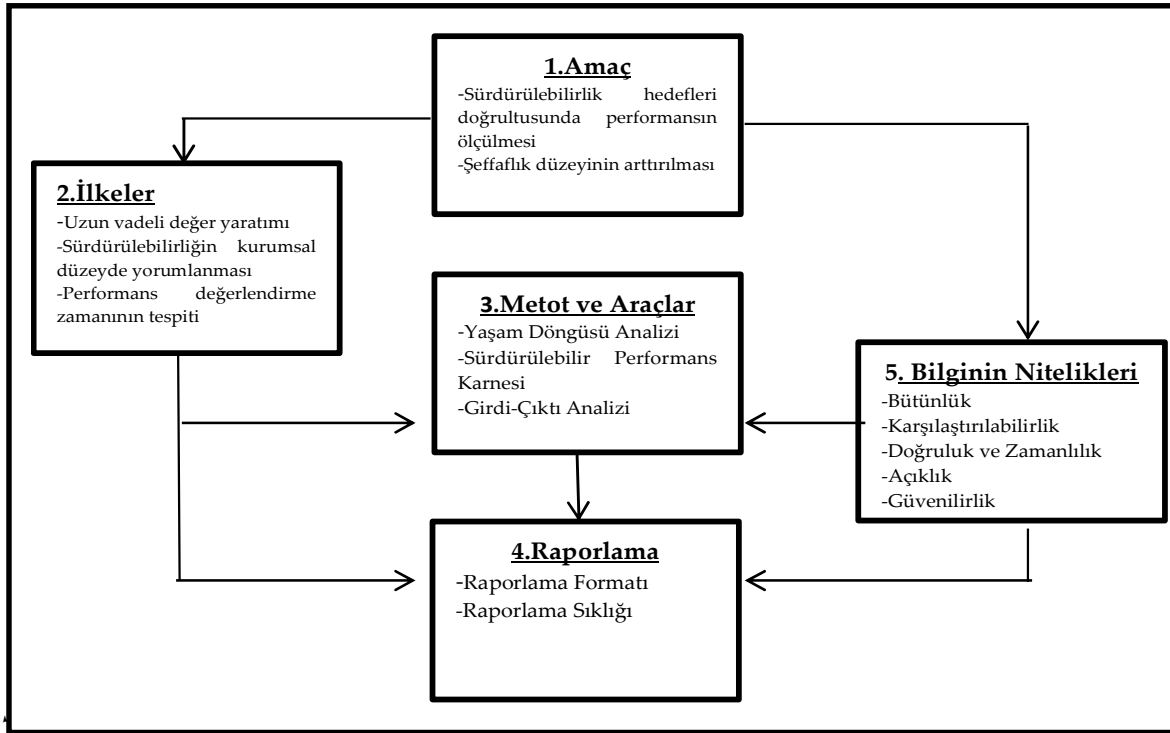
- Veri hazırlama, verilerin yorumlanması ve karar alma süreçlerinin desteklenmesi ve

- Sosyal ve çevresel konularla ilgili bilgileri zamanında sunmak amacıyla işletme faaliyetlerinin çerçevesini belirleyen düzenleme kanunlarla ilgili duyarlılığı arttırmak.

6. İşletmelerde Sürdürülebilirlik Muhasebesi Oluşturma Süreci

İşletmelerde sürdürülebilir muhasebe sistemi geliştirmek için belirli bir takım amaç, ilke ve yöntemlerin göz önünde bulundurulması gerekir. Lamberton (2005:16) bir işletmede sürdürülebilirlik muhasebe sistemini oluşturma sürecini beş temel aşamada

incelemiştir. Bu çerçevede sürdürülebilirlik muhasebe sistemi oluşturma süreci Şekil-2'de gösterilmiştir.



Kaynak: Lamberton 2005:19-25 ; Fülöp ve Hernadi2013:239'dan yararlanılarak düzenlenmiştir

Şekil 1'de gösterildiği gibi bir işletmede sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin geliştirilmesi için; birinci aşamada sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin uygulanma amacı belirlenmelidir. İkinci aşamada ise sistemin uygulanması sırasında göz önünde bulundurulması gereken ilkelerin tespit edilmesi gerekir. Üçüncü aşamada, işletmenin sürdürülebilirlik performansının ölçülmesi için kullanılacak araç ve metotlar belirlenmelidir. Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin dördüncü ve beşinci aşamasında ise sırasıyla sürdürülebilirlik raporlamasının biçimi ve bu raporlardan elde edilen sürdürülebilirlik bilgilerinin niteliksel özellikleri üzerinde durulur.

6.1.Sürdürülebilirlik Muhasebe Sisteminin Amacı

Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin temel amacı işletmenin sürdürülebilirlik doğrultusunda yürüttüğü faaliyetleri değerlendirip ölçmektir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik muhasebe sistemini geliştirmenin ilk adımı işletmelerin ölçülebilir sürdürülebilirlik amaçlarını ortaya koyması ve bu amaçlar doğrultusunda sistemi tasarlaması gerekir (Fülöp ve Hernadi, 2013:233). Geleneksel muhasebede olduğu gibi, sürdürülebilirlik muhasebesinde de muhasebe bilgisini kullananlar, iç (işletme içi)

kullanıcılar ile dış (işletme dışı) kullanıcılar olmak üzere iki gruba ayrılabilir (Lamberton,2005:19). Sürdürülebilirlik muhasebe bilgisi, dış kullanıcıların işletmelerin sosyal ve çevresel konulardaki mali sorumluluğuyla ilgili bilgi ihtiyacını karşılamayı amaçlar. Bu açıdan bakıldığında sürdürülebilirlik muhasebesi dış paydaşlara, işletmenin sürdürülebilirlik bağlamındaki çevresel ve sosyal etkilerinin değerlendirilmesi için şeffaf ve karşılaştırılabilir veriler sunabilir. Benzer şekilde iç kullanıcılara sunulan sürdürülebilirlik muhasebe bilgisi, yönetime karar alma sürecinde faydalı olan ilgili bilgiyi sağlamayı amaçladığından, üst yönetimin karar alma sürecinin güçlendirilmesinde önemli rol oynayabilir. Örneğin sürdürülebilirlik amaçlarına yönelik ilgili performans göstergeleri ve yaşam döngüsü verileri, çok boyutlu sürdürülebilirlik amacının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesinde işletmenin üst yönetimine yardımcı olabilir (Lamberton,2005:19; Fülöp ve Hernadi,2013:233-234).

6.2. Sürdürülebilirlik Muhasebe Sistemini Uygulama İlkeleri

İşletmelerde sürdürülebilirlik muhasebesinin geliştirilmesi sırasında; veri toplama, ölçme ve değerlendirmede kullanılacak araçlar ve uygulanacak metotları belirleyen bazı önemli ilke ve koşulların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin geliştirilmesi sırasında göz önünde bulundurulması gereken bir ilke sürdürülebilirliğin kurumsal düzeyde yorumlanmasıdır. Sürdürülebilirliğin kurumsal düzeyde yorumlanması tüm sistemin çerçevesini belirlediğinden oldukça fazla önem arz etmektedir. İşletmenin sürdürülebilirlik hedefleri ve ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliklerinin üçünün birden gerçekleştirilmesi üç tür sürdürülebilirliğin bütünlük ölçümü ve performans değerlendirilmesi meselesini ortaya çıkarır. İşletmenin sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesi karmaşık bir süreç olduğundan, sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin sınırlarının işletme tarafından yönetebileceği şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Fülöp ve Hernadi,2013:235). Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin geliştirilmesi sırasında dikkate alınması gereken bir diğer koşul ise hesaplama, değerlendirme ve analiz için doğru zaman aralığının seçilmesi yani işletmenin sürdürülebilirlik açısından değerlendirileceği zaman aralığının belirlenmesidir. Tutarlı bir zaman aralığının tespiti, işletme faaliyetlerinin neden olduğu sosyal ve çevresel etkilerini doğru bir şekilde belirlenmesi bakımından önemlidir (Lamberton,2005:19-22).

6.3. Veri Toplama ve Ölçme için Araç ve Metotlar

İşletmelerde sürdürülebilirlik muhasebe sistemi geliştirmenin üçüncü adımı veri toplama ve ölçüm için gerekli olan araç ve metotların belirlenmesidir. Literatür incelendiğinde sürdürülebilirlik muhasebe yapısı içerisinde verinin toplanmasında ve ölçülmesinde çeşitli kaynak türü olduğu gözlenmektedir.

İşletme, sürdürülebilirlik performansı için gerekli olan ekonomik, sosyal ve çevresel verileri maliyet-fayda analiziyle doğrudan ya da dolaylı olarak elde edilebilir. Toplanan bu veriler sayesinde işletmenin sürdürülebilirlik performansını ölçmek mümkün hâle gelmektedir. Sürdürülebilirlik performansının ölçümü ise çeşitli değerlendirme ve ölçme metotlarının kullanılmasını gerektirir. Kurumsal sürdürülebilirliğe ilişkin alternatif kararların maliyet tahminlerinde girdi çıktı analizi, yaşam döngüsü analizleri ve sürdürülebilirlik performans karnesi gibi metotlar kullanılabilir (Fülöp ve Hernadi,2013:235).

Girdi-çıkıtı analizi, Gray (1994:33) tarafından sürdürülebilirlik muhasebesi için önerdiği üç yöntemden biridir. Girdi çıktı analizi, hammadde ve enerji girişi ile ürün ve atık çıktılarının fiziksel akışının değerlendirilmesidir. Bu analiz, üretim sürecine giren tüm hammadde ve enerjinin, üretim süreci sonunda ürün, emisyon ve atık olarak çıkışını hesaplamayı amaçlamaktadır. Girdi çıktı analizi çevresel bilgi tedariği konusunda işletmeye disiplinli bir yaklaşım sağlamasına yardımcı olur (Senal ve Ateş,2012:90; Lamberton, 2005:22). İşletmelerde sürdürülebilirlik performansının ölçülmesinde kullanılabilecek yöntemlerden biri de yaşam döngüsü maliyet muhasebesi sayılabilir. Yaşam döngüsü maliyet muhasebesi, bir ürünün yaşam döngüsü içerisindeki her aşamada oluşan maliyetleri değerlendirmeye alan tekniktir. Sermaye, iş gücü, materyal, enerji, atık maliyetleri gibi değişik maliyet kalemleri, hem bugünkü hem de gelecekte oluşacak maliyetler dikkate alınarak değerlendirilir. Dolayısıyla bu teknik ürünün yaşam boyu maliyetlerinin ve çevresel maliyetlerinin hesaplanmasında ve kayda alınmasında bir araç olarak kullanılmaktadır (Senal ve Ateş, 2012:92).

Sürdürülebilirlik performans karnesi ise literatürde sürdürülebilirlik performansının ölçülmesinde en etkin araç olarak görülmektedir. Sürdürülebilirlik performans karnesi, işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerini derleyerek, işletmenin kurumsal

sürdürülebilirlik performansına ilişkin gerekli bilgilerin toplanıp, kaydedilmesini amaçlayan bütünleşik bir gösterge sistemidir (Nikolaou ve Tsalis,2013:77-78). Sürdürülebilirlik performans karnesi, işletmenin çevresel ve sosyal yönlerinin geleneksel performans karnesi (Balance Scorecard) boyutları tarafından kapsanması yoluyla ve/veya ilave piyasa dışı bir boyutun eklenmesi yoluyla geliştirilebilir. Sürdürülebilirlik unsurlarının geleneksel performans karnesi içerisine entegre edilmesi işletmelerin, çevresel ve sosyal ölçülerin, ekonomik başarıları ile nedensellik ilişkisini belirlemelerine, analiz etmelerine ve görselleştirmelerine yardımcı olur (Özçelik,2013:4998).

Sürdürülebilirlik performans karnesini, kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanmasında potansiyel bir araç olarak ele alan Figge vd. (2002:276-278) işletmelerde sürdürülebilirlik performans karnesi oluşturma sürecini üç temel adımda incelemiştir. Figge, vd (2002:276) göre işletmelerde sürdürülebilirlik performans karnesi oluşturma sürecinde ilk adım stratejik işletme biriminin seçilmesidir. İlk olarak Kaplan ve Norton tarafından geliştirilen geleneksel performans karnesi, iş birimi düzeyinde stratejik yönetim için tasarlanmıştır. Dolayısıyla, ilk adım olarak, sürdürülebilirlik performans karnesinin uygulanacağı işletme biriminin seçilmesi gerekmektedir (Figge, vd , 2002:276). İkinci adımda ise sürdürülebilirlik performans karnesinin seçilen iş biriminin belirli ihtiyaçlarına uygun hale getirildiğinden emin olmak için işletme birimini etkileyen çevresel ve sosyal faktörler belirlenmelidir. Bu adımın amacı, iş birimi stratejisiyle ilgisi olabilecek çevresel ve sosyal faktörleri içeren kapsamlı bir liste oluşturmak için ilgili tüm çevresel ve sosyal başlıkları belirlemektir. Dolayısıyla bu adım sonunda işletme biriminin çevresel ve sosyal durumunun profili çıkarılabilir hâle gelmektedir (Figge, vd (2002:277). İşletme biriminin çevresel durumunu belirlemek için işletme biriminin faaliyetlerinden ve ürünlerinden kaynaklanan tüm çevresel müdahalelerin belirlenmesi gerekir.

Seçilen işletme biriminin çevresel durumunu tespit etmek için, iş biriminin tüm faaliyetleri ve ürünleri Tablo 2’de gösterilen kategorilere göre değerlendirilmelidir (Figge, vd, 2002:277).

Tablo 2

İş Biriminin Çevreye Yönelik Etkilerinin Belirlenmesi

Çevreye Yönelik Müdahale Çeşitleri	İşletme Birimi
Çevresel müdahale tipi	X
Emisyonlar (hava, su ve toprağa)	X
Atıklar	X
Materyal girişi/materyal yoğunluğu	X
Enerji yoğunluğu	X
Gürültü ve sarsıntılar	X
Atık ısı	X
Doğaya ve yaşam alanına yapılan direk müdahaleler	X
Radyasyon	X

Kaynak: Figge vd., 2002: 277

İş biriminin sosyal yönden durumu ise çevresel yönler olarak belirlenebilir. Ancak sosyal yönlerin büyük çeşitlilik ve farklılıklarından dolayı, sosyal yönlerin kapsamlı sınıflandırılması çok zordur. Sosyal yönler ağırlıklı olarak, sürece dahil olan farklı aktörlerin tercih ve değerlerine dayanmaktadır (Özçelik,2013:5004). Paydaş teorisi, farklı sosyal talepleri olan aktörleri sınıflandırmak için kullanışlı bir çerçeve sunabilir. Böylece işletme birimiyle ilgili sosyal konular, konuyla ilgisi olabilecek paydaş gruplarını içeren kapsamlı bir çerçeve dâhilinde sistematik olarak belirlenebilir. Bu doğrultuda, ilk olarak bir işletme biriminin mevcut tüm paydaşlarını belirlemek gerekmektedir. İkinci adımda, bu paydaş gruplarının öne sürdüğü sosyal talepler ve konular belirlenmelidir. Son olarak da paydaş gruplarının öne sürdüğü talep ve konular işletme birimine uyarlanarak işletme biriminin sosyal durumunu gösteren belirli bir profil (genel çerçeve) oluşturulabilir (Figge, vd, 2002:278).

İş biriminin sosyal ve çevresel durumunun tespit edilmesinden sonra atılacak son adım stratejiye uygun yönlerin belirlenmesi ve sınıflandırılmasıdır. Bu adımın amacı, iş biriminin sözel olarak belirlenmiş stratejisini, nedensel olarak ilişkilendirilmiş amaç ve göstergelere dönüştürmektir. Bu aşamada çevresel ve sosyal yönler stratejik uygunluklarına göre sınıflandırılmalı ve performans karnesi sistemine entegre edilmelidir (Özçelik,2013:5004). Genel hatlarıyla anlatılmaya çalışılan sürdürülebilirlik performans

karnesi, işletme ve çevre arasındaki etkileşim ile işletme ve toplum arasındaki ilişkilerin bütünleştirilmesini hedeflemektedir. Dolayısıyla sürdürülebilirlik performans karnesi, işletmelerde kurumsal sürdürülebilirliğin temel amaçlarının belirlenmesi ve bu amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılabilecek etkin bir yöntem olarak kabul edilmektedir.

6.4. Sürdürülebilirlik Raporları

İşletmelerde sürdürülebilirlik muhasebe sistemi geliştirme sürecinin dördüncü adımı nitel ve nicel bilgilerin kullanıcılara aktarılmasını ele alır. Sürdürülebilirlik raporlaması, sürdürülebilirliğin paydaşlar üzerindeki etkisinin önemini kamuoyuna raporlama yoluyla gösterme faaliyetlerini içerir (Moradzadehfard ve Moshashaei,2011:398). Sürdürülebilirlik raporlaması konusunda işletmelerde cevaplanması gereken iki temel soru vardır (Fülöp ve Hernadi,2013:235): Bir sürdürülebilirlik raporlamasını doğru şekli ve içeriği nedir? Bu raporlar ne kadar sıklıkla hazırlanmalı ve yayınlanmalıdır?

Küresel Raporlama Girişimi, sürdürülebilirlik raporları içeriğinin belirlenmesi ve raporlanan bilgilerin kalitesinin sağlanmasına yönelik genel bir çerçeve oluşturmuştur. Küresel raporlama girişiminin raporlama çerçevesi kullanılarak geliştirilen sürdürülebilirlik raporları, raporlama dönemi esnasında kurumun taahhütleri, stratejisi ve yönetim yaklaşımı bağlamında ortaya çıkmış sonuçları kapsamaktadır. Dolayısıyla Küresel Raporlama Çerçevesi, bir kurumun ekonomik, çevresel ve sosyal performansına dair genel kabul görmüş bir raporlama çerçevesi olarak hizmet etme amacını taşımaktadır ((Özçelik,2013:4990). Sürdürülebilirlik muhasebesi doğrultusunda kullanılan raporlara örnek olarak; girdi-çıkı analiz raporları, yaşam döngüsü analiz raporları, çevresel ve sosyal etkilerin gösterildiği raporlar verilebilir (Senal ve Ateş,2012:91). Diğer taraftan işletmeler bu raporları yayınlamak üzere tutarlı ve periyodik bir döngü belirlemelidir. Ayrıca işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili muhasebe bilgisini web sayfasından yayınlaması, paydaşların bu bilgilere daha rahat ulaşabilir hale getirecektir. Dolayısıyla sürdürülebilirlikle ilgili sürekli olarak güncellenen bu raporlar zamanında, geciktirilmeden paydaşlara da sunulmuş olacaktır (Fülöp ve Hernadi,2013:235).

6.5.Sürdürülebilirlikle İlgili Bilgilerin Niteliksel Özellikleri:

Sürdürülebilirlik muhasebesinin beşinci ve son bileşeni sürdürülebilirlik bilgisinin niteliksel özellikleridir. Sürdürülebilirlik muhasebe sistemi, işletmenin sürdürülebilirliğiyle ilgili gerçek, güvenilir ve ilgili gerekli bilgiyi sağlayarak kurumsal sürdürülebilirlik stratejilerini desteklemesi gerekir. Dolayısıyla sürdürülebilirlik muhasebesi sistemleriyle elde edilen bilgilerin bazı şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Bu şartlar Küresel Raporlama Girişiminin sürdürülebilirlik raporlarının ilkelerine ve geleneksel muhasebe bilgisine dayanmaktadır. Şeffaflık ve denetlenebilirlik bu şartlardan en çok dikkat çeken ikisidir. Şeffaflık işletmelerin tüm süreçleri ve prosedürlerini yayınlamasını gerektirir. Denetlenebilirlik ise sunulan verilerin ve bilgilerin kaydedilmesinin, düzenlenmesinin, analiz edilmesinin ve yayınlanmasının; denetçilerin verilerin güvenilirliğini denetlemelerini sağlayabilecek şekilde olmasını gerektirir. Sürdürülebilirlikle ilgili bilgilerin sahip olması gereken diğer şartlar ise tamlık, tarafsızlık, açıklık, önemlilik, zamanlılık, karşılaştırılabilirlik ve sürdürülebilirlik bağlamında yorumlanmasıdır (Lamberton,2005:22).

Sürdürülebilirlik muhasebe sistemlerinin işletmeye sağladığı bilgiler, yönetsel karar alma sürecine destek sağlamanın dışında, sürdürülebilirlikle ilgili hazırlanan raporlar da dâhil olmak üzere farklı amaçlarla da kullanılmaktadırlar. Mikro ve makro çevresel faydalarına ek olarak, sürdürülebilirlik stratejilerinin geliştirilmesine ve uygulanmasına da katkı sağlayan sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin başlıca kurumsal faydaları bir kaç başlık altında şu şekilde özetlenebilir (Fülöp ve Hernadi,2013:236):

- Üretim maliyetinin belirlenmesine ve ürünün daha doğru bir şekilde fiyatlandırılmasına yardımcı olur,
- Sürdürülebilirlik odaklı faaliyetlerin getirdiği kazançları, finansal olanakları ve maliyet tasarrufu açısından sunduğu avantajları ortaya koyar,
- İşletmenin karşılaşacağı sosyal ve çevresel risk ve maliyetleri değerlendirmek suretiyle söz konusu risk ve maliyetlerin azalmasına yardımcı olur,
- İşletmelerde enerji ve materyal akışlarının daha doğru bir şekilde takip edilmesini kolaylaştırarak kaynak verimliliğinin artmasına katkı sağlar,
- İşletme çalışanlarının sosyal ve çevresel farkındalığını artırmak suretiyle çalışanların bu konudaki sorumluluklarını güçlendirir,

• Kamuoyunun, işletmenin sosyal ve çevresel konulardaki kurumsal sorumluluğu, şeffaflığı ve güvenilirliğinin farkına varmasını ve dolayısıyla işletmenin genel kabul edilirliliğinin güçlendirmesine katkı yapabilir,

• İşletmenin çevreye karşı duyarlı sosyal açıdan sorumlu davranışlar göstermesi kurumsal yatırımcılar için daha elverişli bir yatırım ortamı sağlar,

• Paydaşlarla daha iyi ilişkilerin kurulmasına yardımcı olur.

Yukarıda belirtilen faydalardan hareketle, işletmelerde sürdürülebilirlik muhasebe sistemi oluşturmak ve uygulamak, sürdürülebilirlik şartlarını yerine getirilmesi açısından oldukça önemli bir davranış şekli olacaktır.

Sonuç

Kurumsal sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarını çeşitli teorik yaklaşımlar çerçevesinde değerlendirmeyi öngören bir yönetim anlayışı olarak ifade edilebilir. Sürdürülebilir kalkınma, bu yaklaşımın odaklanması gereken hedefleri belirlerken, kurumsal sosyal sorumluluk işletme düzeyinde sürdürülebilirliğin ahlaki gerekçelerini açıklar. Paydaş yaklaşımı, kurumsal sürdürülebilirlik açısından işletmelerin, tüm menfaat gruplarına yönelik faaliyette bulunmasının işletmenin ve toplumun uzun vadeli çıkarına olduğunu vurgular. Son olarak hesap verebilirlik teorisi ise işletmelerin sorumlu bir kurumsal vatandaş olarak faaliyetlerinin çevre ve topluma yönelik etkilerini de raporlaması gerektiğini belirtir. Kurumsal sürdürülebilirlik amaçları doğrultusunda hareket eden işletmeler küresel düzeyde sürdürülebilirlik hedefine katkı sağladığı gibi ekonomik, sosyal ve çevresel sermaye tabanlarını genişletirler. Bu anlamda kurumsal sürdürülebilirlik günümüzde birçok işletmede hem kurumsal bir değer olarak benimsenmekte hem de işletme stratejisinin bütünleşik bir parçası olarak görülmektedir. Ancak kurumsal sürdürülebilirlik; işletme yönetiminin görev, yapı ve faaliyetiyle ilgili mevcut birçok yaklaşımın temel dayanağını da sarsmaktadır.

Bu bağlamda kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik muhasebesi arasındaki etkileşimi incelemeyi amaçlayan bu çalışma sonucunda aşağıda belirtilen hususlara ulaşılmıştır.

- Günümüzde işletme ve toplum arasındaki ilişkilerin çeşitli faktörlerin etkisiyle (küreselleşme, rekabet, teknolojik gelişmeler) değiştiği görülmektedir. Bu değişim ortamında toplum, işletmelerden ekonomik değer yanı sıra sosyal ve ekolojik açıdan da değerler yaratmasını beklemektedir. Bu açıdan bakıldığında sürdürülebilir işletme başarısı; işletmelerde hissedar karını artırmaya yönelik ekonomik politikaların izlenmesiyle birlikte, işletme faaliyetlerinin çevre ve topluma yönelik etkilerinin takip edilmesini, ölçülmesini ve bu işlemleri yerine getirecek araç ve yöntemlerin kullanılmasını gerektirmektedir. Ancak geleneksel muhasebe yapısının işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevreye yönelik etkilerinin belirlenmesinde ve ölçülmesinde yetersiz kalması, sosyal ve çevresel faktörleri göz önünde bulunduran yeni muhasebe yaklaşımlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu çerçevede sürdürülebilirlik muhasebesi; işletmelerde kurumsal sürdürülebilirlik amaçlarının gerçekleştirme konusunda kullanılacak bir araç olarak literatüre girmiştir.
- Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin temel amacı işletmenin sürdürülebilirlik doğrultusunda yürüttüğü faaliyetleri değerlendirip ölçmektir. Sürdürülebilirlik muhasebe yapısının, işletme faaliyetlerinin çevre ve sosyal paydaş üzerindeki etkilerine yönelik işletme üst yönetimine disiplinli bir yaklaşım sağlaması, işletmenin sosyal ve çevresel sürdürülebilirliğinin bütünleştirilmesi açısından önemlidir. Dolayısıyla böyle bir yapının işletmelerde uygulanmasının sağlayacağı yararlar düşünülerek, ulusal düzeyde işletmelerde sürdürülebilirlik performansının ölçülmesinde ve raporlanmasında standart bir çerçevenin oluşturulması sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılmasında yararlı olabilir. Sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusunda düzenleyici kuruluşlar tarafından bir çerçevenin oluşturulması, işletmelerin sürdürülebilirlik konusuna daha fazla önem vermesine yol açacağı gibi işletmelerin sosyal ve çevresel konularda daha duyarlı ve hassas davranmasına yol açacaktır. Ayrıca sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkilerini yönelik bilgi sağlaması paydaşlarıyla olan ilişkilerini güçlendirerek, toplum içindeki genel kabul edilebilirliklerini arttıracaktır. Bu bağlamda işletmelerin küresel sürdürülebilirlik hedefinde etkin rol oynayabilmesi ve uzun vadede varlığını

sürdürülebilmesi için işletmelerde sürdürülebilirlik muhasebesi hayata geçirilmelidir.

KAYNAKÇA

Akbaş, H.E., (2011). Çevresel Yönetim Muhasebesi: Özellikleri, Unsurları ve Kullanım Alanları. *Möдав Dergisi*, 2011, (3),29-59

Aras, G. (2007). Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Yansımaları. *İç Denetim Dergisi*, (20), 1-7

Carroll, B.A., ve Shabana M.K., (2010). The Business Case for Corporate Social Responsibility: A Review of Concepts, Research and Practice. *International Journal of Management Reviews* (2010),85-105

Çalışkan, Ö.,A.(2012). Sürdürülebilirlik Raporlaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2012 (1),41-68

Dahlsrud, A.,(2006). How Corporate Social Responsibility is Defined: An Analysis of 37 Definitions, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, (15),1-13

Donaldson, T. ve Preston, L.E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation:Concept, Evidence, and Implacations. *Academy of Management Review*,20(1),65-91

Dyllick, T. ve Hockerts, K. (2002). Beyond The Business Case for Corporate Sustainability. *Business Strategy and Environment*, 11 (2),130-141.

Engin, E.,ve Akgöz, E.B. (2013). Sürdürülebilir Kalkınma ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Çerçevesinde Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi*, 8 (1),85-94

Figge F, Hahn, T., S.,Schaltegger-M., Wagner (2002). The Sustainability ScorecardLinking Sustainability Management to Business Strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11,(5), 269-284

Fülöp, G, Hernadi,H.B. (2013). Sustainability accounting: a Success Factor in Corporate Sustainability Strategy. *New Challenges of Economic and Business Development*, May 9 - 11, 2013, Riga, University of Latvia

Garriga, E., ve Mele, D. (2004). Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory. *Journal of Business Ethics* (53), 51-71

Gladwin,N., ve Kennelly, J. (1995). Shifting Paradigms for Sustainable Development: Implications for Management Theory and Research. *Academy of Management Review* 20 (4),874-904

Gray, R. ve Milne, M. (2002). Sustainability Reporting: Who's kidding whom?. *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, 81(6):,66-70

Hernadi, H.B, (2012). Green Accounting for Corporate Sustainability. *Club of Economics in Miskolc TMP* 8 (2), 23-30

- Het Hof Van, S.D. (2009). Türkiye’de Kurumsal Sosyal Sorumluluk Üçgeni: Şirketler, Toplum ve Toplum Kuruluşları. Tübitak Projesi, Proje No: 107K182
- Kaptejn, M. ve VanTulder, R.(2003). Toward Effective Stakeholder Dialogue. *Business and Society Review* 108 (Summer), 203-225
- Kaypak, Ş. (2011). Küreselleşme Sürecinde Sürdürülebilir Bir Kalkınma İçin Sürdürülebilir Bir Çevre, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13 (20),19-33
- Lamberton, G. (2005). Sustainability Accounting- a Brief History and Conceptual Framework. *Accounting Forum*, 29(1), 7–26.
- Marrewijk, M. V. (2003). Concepts and Definitions of CSR and Corporate Sustainability: Between Agency and Communion. *Journal of Business Ethics*,44 (2),95-105.
- Maunder, K., ve Burritt, R. L. (1991). Accounting and Ecological Crisis, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(3),9–26.
- Milne, M. J. (1996). On Sustainability; The Environment and Management Accounting, *Management Accounting Research*, 7(1), 135–161
- Moradzadehfard, M.,ve Moshashaei (2011). The Accountant’s Role in Organizations Sustainability. *European Journal of Scientific Research*, 59 (3),396-402
- Nikolaou, E.I, ve Tsalis, A.T., (2013). Development of Sustainable Balanced Scorecard Framework., *Ecological Indicators* 34 (2013),76– 86
- Özçelik, F. (2013). Sürdürülebilirlik Performans Karnesi, *Journal of Yasar University*, 30(8), 4985-5008
- Pothong, O. ve Ussahawanitchakit, P. (2011). Sustainable Accounting And Firm Survival: An Empirical Examination of Thai Listed Firms. *Journal of Academy Of Business and Economics*, 11(3),1-28
- Roca, L. C. ve Searcy C. (2012). An Analysis of Indicators Disclosed in Corporate Sustainability Reports. *Journal of Cleaner Production*,(20),103-118.
- Sarıkaya, M., ve Kara, Z.F.,(2007). Sürdürülebilir Kalkınmada İşletmenin Rolü: Kurumsal Vatandaşlık, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 14(2),221-233
- Schaltegger, S. ve Burritt R. L. (2010). Sustainability Accounting for Companies: Catchphrase or Decision Support for Business Leaders?. *Journal of World Business*, (45),375-384.
- Senal, S, ve Ateş, A.B. (2012) “Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Raporlama” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Nisan (2012), 83-96
- Signitzer, B. ve Prexl, A. (2007). “Corporate Sustainability Communications: Aspects of Theory and Professionalization”, *Journal of Public Relations Research*,20 (1),1-19.
- Wilson, M. (2003). Corporate Sustainability: What is it and where does it come from?. *Ivey Business Journal*, (March/April),1-5.

Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi

Hakan ERKUŞ¹
Arslan Can ÜNAL²

Özet

Ülkemizde vergi denetimi yeniden yapılandırılmıştır. Bu anlamda daha önce var olan karmaşık yapı yerine daha sade bir vergi denetim organizasyonu benimsenmiştir. Bu doğrultuda önceden var olan karmaşık yapı yerine daha sade ve tek elden vergi denetim organizasyonu benimsenmiştir. Bu çerçevede, var olan tüm vergi denetimi yapmakla yükümlü ve yetkili olanlar yapılan düzenlemeler ile vergi müfettişliği adı altında birleştirilmiştir. Bu çalışma da yeni yapılandırılan düzenlemeler üzerinde durulmuştur. Vergi denetimine yetkili olanların eğitim ve yetiştirme süreçleri açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi denetimi, Vergi müfettişliği

Abstract

The tax audit has been restructured in our country. Thus, more simply a tax audit organization has adopted made from pre-existing complex structure. In this context, all existing obliged to tax audits and those authorized by the regulations made under the name of the tax inspectorate are combined. This study focused on the newly configured arrangements. Education and training of those who are authorized to tax audit processes are described.

Key Words: Tax Audit, Tax Inspectorate

1 Doç. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
hakan.erkus@inonu.edu.tr

² Vergi Müfettiş Yardımcısı

Giriş

Hayatımızın her anında bir kontrol ve denetim mekanizması içerisinde olduğumuz gerçeğini düşünürsek herhalde, ekonominin ve ticaretin de kamu ve özel kesim tarafından denetimsiz bırakılacağı ve bilhassa kamu gelirlerinin %75'ten fazla (Siverekli, 2003) kısmını oluşturan vergi gelirleri açısından bu işlemlerin“devlet tarafından” denetimsiz bırakılacağı düşünülemez.

Bu anlamda vergisel denetimin Türkiye’deki yapısını-işleyişini anlayabilmek amacı ile ilk olarak vergisel denetimin unsurlarından bahsetmek gerekecektir. Bu çalışmada vergisel denetimin ne olduğu, denetimin dayanağı ve kapsamı, vergi denetimine yetkili kişiler ve bu kişilerde aranan özellikler ve yetiştirme süreçleri, vergi denetiminde uyulması gereken kriterler ile son olarak denetim mekanizmasının Türkiye’deki işleyişi ele alınacaktır.

1. Vergisel Denetimin Dayanağı, Kapsamı ve Yetkilileri

1.1. Vergisel Denetim

Denetim kelimesi Türk Dil Kurumu’na göre; “*Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci.*”(TDK, 2014)olarak tanımlanmıştır. Bu tanım ile Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesinde yer alan “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*” ifadesini birlikte değerlendirdiğimizde vergisel denetimi, vergi ödemekle yükümlü kişilerin (mükelleflerin) yaptığı iş veya işlemlerinin önceden belirlenmiş vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuata (tebliğ, genelge, özelge, sirküler) uygun olup olmadığının tespiti ve ödenmesi gereken vergilerin takdiri olarak ifade edebiliriz.

Bununla birlikte vergisel (mali) denetim ile ilkçağlardan beri hemen hemen bütün devlet yapılarında kamu gelirlerinin düzenli olarak tahsil edilmesi ve gelir kayıplarının önlenmesi amaçlanmış (Parlak, Müslüm, 2012) böylelikle kamuya açık işletmelerin/kurumların hesap verme zorunluluğu(HUD, 2011) olarak ta tanımlanmıştır.

1.2. Vergisel Denetimin Dayanağı

Bilindiği üzere Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Temel Hak ve Ödevler başlıklı ikinci kısmının Siyasi Haklar ve Ödevler başlıklı dördüncü bölümünün Vergi

Ödevi başlıklı 73. maddesinde, vergi, bir ödev olarak dikkate alınmış, herkesten ödeme gücüne göre vergi alınacağı belirtilmiştir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması da maliye politikalarının sosyal amacı olması benimsenmiş ve bu doğrultuda madde hükmünde aşağıdaki şekilde ifadelere yer verilmiş ve vergileme ile ilgili konular için bu madde ile yasal dayanak sağlanmıştır.

“MADDE 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasanın 73. maddesi hükümleri doğrultusunda 13/12/1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin (178 sayılı KHK) 1. maddesi ile maliye politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini yapmak üzere Maliye Bakanlığının kurulması kararlaştırılmış, Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemek amacı ile de 178 sayılı KHK çıkarılmıştır. Bu kararnamenin 2. maddesine 7/7/2011 tarihinde 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (646 sayılı KHK) ile yapılan ek ile “Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak.” görevi Maliye Bakanlığının temel görevleri arasına eklenmiş ve bu doğrultuda 178 sayılı KHK'nın İkinci Kısımının Danışma ve Denetim Birimleri başlıklı üçüncü bölümü içerisinde yer alan 20. maddesi de 7/7/2011 tarih 646 sayılı KHK ile değiştirilmiş ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulmuştur.

178 sayılı KHK'nın 20. maddesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın doğrudan Bakana bağlı Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri'nden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşacağı ve kurulun görev yetkilerinin aşağıda sıralanan maddelerden ibret olduğu ifade edilmiştir.

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.
- ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.
- g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Aynı KHK ile Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıklarının kurulabileceği belirtilmiştir.

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı.
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.

1.3. Vergisel Denetimin Kapsamı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Yoklama ve İnceleme başlıklı yedinci kısmının Vergi İncelemeleri başlıklı ikinci bölümünün Maksat başlıklı 134. maddesinde "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*" denilmiştir. Bu hüküm gereğince vergisel açıdan denetimin "ödenmesi gereken vergiler" ile ilgili olduğu söylenebilir.

Vergisel denetimin kapsamı ise, ödenmesi gereken ve beyan üzerine alınan bu vergilerin, mükelleflerin veya vergi ile ilgili diğer tarafların kayıtları ile uyumlu ve doğru olup olmadığının Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan

“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü doğrultusunda, akılcılık sınırları içerisinde tespiti ve vergi mevzuatına göre doğru olanın sağlanması olmaktadır.

Fakat diğer taraftan, literatür de vergi denetiminin kapsamının sadece mali amaç doğrultusunda vergi toplamak olmadığı, vergilendirmenin sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlarla kullanılması gerektiği de savunulmaktadır (Çağan, 1980).

1.4. Vergi Denetimine Yetkili Olanlar

Vergi denetimine yetkili olanlar ile ilgili olarak 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” (10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 646 sayılı KHK) ile değişiklik yapılmadan önce VUK 135. maddeye göre Vergi İncelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından yapılmaktaydı. 646 sayılı KHK ile yapılan değişiklik sonrasında madde metni aşağıdaki şeklini almıştır. Böylelikle farklı denetim birimleri tarafından yapılan incelemeler sebebiyle oluşan karmaşaya (Bakır, 2012) son verilmiş, vergisel denetimin, görevi sadece vergi incelemesi olan tek bir birim (Vergi Müfettiş ve Yardımcılarını bünyesinde barındıran Vergi Denetim Kurulu) tarafından yapılması amaçlanmıştır.

646 sayılı KHK sonrasında Vergi Usul Kanunu’nun İncelemeye Yetkililer başlıklı 135. maddesi aşağıdaki şeklini almıştır. Madde metnine dikkat edildiğinde ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlara verilen inceleme yetkisi bunların üstlenmiş oldukları görevleri sebebi ile kendilerine verilmiş bir inceleme yetkisidir.

Ancak bunların dışında yer alan Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları sadece görevleri veya unvanları sebebiyle inceleme yetkisine haiz

bulunmamakta aksine bilhassa inceleme görevi yapmaları için bu yetki kendilerine verilmiş olmaktadır.

“Madde 135 –Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”

2. Vergi Denetimine Yetkililerin Yetiştirme Süreçleri İle Görev ve Yetkileri

Çalışmanın bir önceki bölümünde vergi denetimine yetkililerden bahsedilmiştir. Yetkililerden ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanların bu görevleri sebebi ile denetim yetkisine haiz olduğunu belirtmiş, vergi müfettiş ve vergi müfettiş yardımcılarının ise inceleme görevinin asli görevleri olduğu vurgulanmıştır.

Bu sebeple de 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın idari yapılanması içerisinde grup başkanlıklarında görevli ve görece diğer incelemeye yetkililerden daha fazla inceleme yapan vergi müfettişlerinin ve vergi müfettiş yardımcılarının mesleğe giriş ve yetiştirme süreçleri, görev ve yetkileri yönetmelikler ile düzenlenmiştir.

2.1. Vergi Müfettişliği Mesleği'ne Giriş

Vergilendirme, Türk vergi sistemi içerisinde beyana dayalı olduğundan, vergi incelemelerinin etkin olması, sağlıklı bir biçimde işleyebilmesinin en önemli koşullarından birisidir. (Nas, 2012)Bu doğrultuda denetimin sadece denetim görevi ile ilgili kişiler tarafından profesyonel bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bu anlamda 178 sayılı KHK'ya dayanılarak 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş, 31/10/2011 tarihinde 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği ile, Vergi Müfettişlerinin ve Yardımcılarının görev, yetki ve sorumlulukları, mesleğe alınmaları, yetiştirilmeleri, yeterlikleri, yükselmeleri ve Grup Başkanlıklarında görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esasları düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin 10. ve 11. maddesinde vergi müfettişliği mesleğine giriş şartları belirlenmiştir. Buna göre vergi müfettişliği mesleğine özel yarışma sınavıyla Vergi

Müfettiş Yardımcısı olarak girilebilecektir. Yarışma sınavı yazılı ve sözlü olmak üzere iki aşamalı olarak yapılacaktır. Giriş (yarışma) sınavının yazılı kısmı, bakanlık ile Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM) arasında imzalanmak bir protokole göre Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM) tarafından yapılacaktır. Yazılı sınava başvurular, sınavın usulü, sınav konuları, sınav tarihi ve yeri ile sınava ilişkin diğer hususlar protokole yer alacaktır. Yönetmeliğin 12. maddesine göre sınava girebilmek için en az dört yıllık lisans eğitimi veren Siyasal Bilgiler, İktisat, İşletme, İktisadi ve İdari Bilimler ile Hukuk Fakültelerinden veya Mühendislik programları ile Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri ile Fen ve Teknoloji bölümlerinden ya da bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilen yurt içi ve yurt dışındaki öğretim kurumlarından birini bitirmiş olmak gerekmektedir.

Yazılı ve sözlü sınavda başarılı olan adayların puanlarının aritmetik ortalaması alınarak giriş sınavı puanları hesaplanacağı, 65 ve üzeri puan alan en başarılı adaylar kadro sayısına göre Bakan onayı ile Vergi Müfettiş Yardımcılığına atanacağı kararlaştırılmıştır.

2.2. Vergi Müfettiş Yardımcıları'nın Eğitimi

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği'nin 21 ve 22. maddelerinde Vergi Müfettiş Yardımcılığı'na atananların Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde en az üç ay temel eğitime tabi tutulması öngörülmüştür. Bu eğitimin temel vergi mevzuatı, revizyon, vergi inceleme teknikleri, ihtisas muhasebeleri, mali tablolar analizi, istatistik, gider ve milli emlak mevzuatı ile Başkanlıkça belirlenen diğer konulardan oluşacağı ifade edilmiştir. Aynı yönetmeliğin 23. maddesinde ise mesleğe girişin birinci yılının sonunda performans değerlendirmesine göre 1 yıllık süre içinde başarısız olan Vergi Müfettiş Yardımcılarının yetki ve yeterlik sınavları beklenmeksizin Bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memur kadrolarına atanacağı belirtilmiştir.

2.3. Vergi Müfettişlerinin ve Vergi Müfettiş Yardımcıları'nın

Yetiştirilmeleri

Esas olarak Vergi Müfettiş Yardımcıları 3 yıllık bir yardımcılık sürecine tabidirler. Bu süreç içerisinde mesleğe yeni giren Vergi Müfettiş Yardımcıları aşağıdaki amaçlar doğrultusunda atandıkları grup başkanlığında görevli başkan,

başkan yardımcısı, vergi müfettişlerinin ile birlikte çalışarak bilgi ve tecrübelerini artırmaktadırlar.

a) Görev ve yetki alanlarına giren konularda, yeterli bilgi, ihtisas ve deneyime sahip olmalarını sağlamak.

b) Mesleğin gerektirdiği bilgi işlem teknolojilerini öğrenmelerini sağlamak.

c) Görev ve yetki alanlarına giren konularda bilimsel araştırma yapma becerilerini kazandırmak.

ç) Yabancı dil bilgilerini geliştirmelerini teşvik etmek.

d) Analitik düşünme, takım çalışması ve iletişim becerilerini geliştirmek.

e) Mesleğin gerektirdiği diğer niteliklere sahip olmalarını sağlamak.

Yukarıda yer alan niteliklerin sağlanması amacı ile yardımcılık süreci boyunca yetkili vergi müfettiş yardımcısı olana kadar Vergi Müfettişleri yanında refakate tabi tutulurlar ayrıca meslek içi eğitimler ve kurs ve seminerlere katılmaktadırlar.

2.4. Vergi Müfettiş Yardımcıları'na Re'sen Vergi İnceleme Yapma

Yetkisi Verilmesi

Yönetmeliğin²⁹. maddesine göre Vergi Müfettiş Yardımcıları, mesleğe girişlerinden itibaren fiilen 18 ay çalıştıktan sonra, Başkanlıkça tespit edilen bir tarihte yetki sınavına tabi tutulurlar. 18 aylık sürenin hesabında temel eğitimde geçen süreler de dikkate alınmaktadır.

Yetki sınavı, Vergi Müfettiş Yardımcılarının görev ve yetki alanlarına giren yürürlükteki mevzuat ve bunun uygulamasına ilişkin mesleğin gerektirdiği niteliklerin kazanılıp kazanılmadığını, performans değerlendirmesi kapsamında, ölçen bir sınavdır. Sınav sonucunda yeterli görülenlere re'sen inceleme, teftiş ve soruşturma yetkisi verilir.

Yetki sınavı, Başkanlıkça belirlenen esaslar çerçevesinde ve yazılı olarak yapılır. Yetki sınavında başarılı olmak için, sınav oturumlarının her birinden 100 tam puan üzerinden en az 50 puan alınması ve bütün sınav oturumlarından alınacak puanların ortalamasınının 65'den aşağı olmaması şarttır.

Yetki sınavında başarılı olamayanlar, en az üç ay süresince bir Vergi Müfettişinin refakatinde çalıştıktan sonra, Başkanlıkça belirlenen bir tarihte yeniden yetki sınavına girerler. Bu sınavda da başarılı olamayan veya özürsüz olarak sınava girmeyen Vergi Müfettiş Yardımcıları, performans değerlendirmesine göre başarısız

sayılır. Yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayan bu kişiler, Bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar.

2.5. Vergi Müfettiş Yardımcılarının Yeterlik Sınavı Ve Konuları

Mezkur yönetmeliğin 30. 31. ve 32. maddesinde Vergi Müfettiş Yardımcıları'nın yeterlik sınavı ve konuları düzenlenmiştir.

30. maddeye göre Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlik sınavı ile Vergi Müfettiş Yardımcılarının görev ve yetki alanlarına giren yürürlükteki mevzuat ve bu mevzuatın uygulamasını; inceleme, teftiş ve soruşturma yöntemleri hakkındaki bilgilerini; mesleğin gerektirdiği diğer bilgi ve nitelikleri kazanıp kazanmadıkları ölçülür. Başkanlıkça belirlenen esaslar çerçevesinde yapılan yeterlik sınavı, yazılı ve sözlü olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır.

31. ve 32. maddede ise yeterlik sınav konuları grup başkanlıklarına göre aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

“MADDE 31 – (1) (A) Grup Başkanlıklarında görevlendirilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının yeterlik sınav soruları aşağıdaki konu gruplarından hazırlanır:

a) Muhasebe

- 1) Genel Muhasebe, Şirketler Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi
- 2) Mali Tablolar Analizi
- 3) Tekdüzen Hesap Planı ve işleyişi, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve bu standartların uygulaması

b) Vergi İnceleme Usul ve Uygulamaları

- 1) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında yapılan vergi incelemeleri
- 2) Revizyon teknikleri

c) Vergi Hukuku ve Özel Hukuk

- 1) Her türlü vergi, resim ve harçlara ait kanunlar, usul kanunları ve vergilendirmeye ilişkin diğer mevzuat ve uygulamaları
- 2) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve uygulamaları
- 3) Ticaret Hukuku
- 4) 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat

ç) Gider ve Milli Emlak Mevzuatı

- 1) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 2) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (mali hükümler)

- 3) 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu
- 4) 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
- 5) 6245 sayılı Harcırah Kanunu
- 6) Devlet mallarının edinimi, idaresi ve elden çıkarılmasına ilişkin mevzuat
- d) Teftiş ve Soruşturma Usul ve Esasları
 - 1) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu
 - 2) 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu
 - 3) 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun Genel Hükümleri ile kamu görevlilerine özgü suçlara ilişkin hükümleri ve ilgili diğer mevzuat
 - 4) 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun
 - 5) Maliye Bakanlığı ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarına dair teşkilat kanunları ile ilgili diğer mevzuat
 - 6) 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat
 - 7) 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat
 - 8) Teftiş usulleri

(B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıklarında görevlendirilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının yeterlik sınav konuları ile ilgili bilgi aşağıdaki gibidir.

MADDE 32 – (1) (B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıklarında görevlendirilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının yeterlik sınav soruları aşağıdaki konu gruplarından hazırlanır:

- a) Muhasebe ve Finans
 - 1) Genel Muhasebe, Şirketler Muhasebesi, Bankacılık Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi
 - 2) Mali Tablolar Analizi
 - 3) Tekdüzen Hesap Planı ve işleyişi, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve bu standartların uygulaması
 - 4) Finansal analiz teknikleri ve finansal matematik
- b) Vergi İnceleme Usul ve Esasları
 - 1) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında yapılan vergi incelemeleri
 - 2) Revizyon teknikleri
 - 3) Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve yurtdışı kazançların dağıtımına ilişkin inceleme ve revizyon teknikleri
 - 4) Organize vergi kaçakçılığıyla mücadele yöntemleri
- c) Vergi Hukuku ve Özel Hukuk
 - 1) Her türlü vergi, resim ve harçlara ait kanunlar, usul kanunları ve vergilendirmeye ilişkin diğer mevzuat ve uygulamaları
 - 2) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve uygulamaları
 - 3) Uluslararası Vergi Anlaşmaları

- 4) Ticaret Hukuku
- ç) Kambiyo, Finansal İşlemler ve Suç Gelirleriyle Mücadele Mevzuatı
- 1) Dış Ticaret ve Kambiyo Hukuku
 - 2) 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat
 - 3) Yabancı sermayeyi teşvik mevzuatı
 - 4) 5411 sayılı Bankacılık Kanunu
 - 5) 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu
 - 6) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
 - 7) 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
 - 8) 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun
- d) Gider Mevzuatı
- 1) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
 - 2) 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
 - 3) 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu
 - 4) 6245 sayılı Harcırah Kanunu
 - 5) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (mali hükümler)
- e) Milli Emlak Mevzuatı
- 1) Devlet mallarının edinimi, idaresi ve elden çıkarılmasına ilişkin mevzuat
 - 2) 4271 sayılı Türk Medeni Kanununun Eşya Hukukuna ilişkin hükümleri
- f) Teftiş ve Soruşturma Usul ve Esasları
- 1) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu
 - 2) 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu
 - 3) 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun Genel Hükümleri ile kamu görevlilerine özgü suçlara ilişkin hükümleri ve ilgili diğer mevzuat
 - 4) 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun
 - 5) Maliye Bakanlığı ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarına dair teşkilat kanunları ile ilgili diğer mevzuat
 - 6) 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat
 - 7) Teftiş usulleri”

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden sorumlu olarak yeterlik sınavına giren ve başarılı sayılan Vergi Müfettiş Yardımcıları, Vergi Müfettişi kadrolarına atanırlar. Başarı gösteremeyenler ise yönetmelik gereği Bakanlık kadrolarında derecelerine uygun bir memuriyete atanmaktadırlar.

2.6. Vergi Müfettişlerinin Görev Ve Yetkileri

178 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ve personelinin çalışma esaslarını düzenleyen yönetmeliğin³⁸. maddesinin birinci fıkrasında Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

- a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

- b) Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- c) 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, karar ve tebliğlere göre incelemeler yapmak.
- ç) 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında incelemeler yapmak.
- d) 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş etmek, teftiş ettikleri birim personeli hakkında görüş bildirmek.
- e) Mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini Başkanlığa bildirmek.
- f) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde iktisat, maliye, işletmecilik ve mali denetim gibi konularda araştırma ve etütler yapmak.
- g) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki alanda yetkinliklerini artırıcı konferans, kurs, seminer gibi çalışmalara katılmak.
- ğ) Refakatlerine verilecek Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetişmesini sağlamak; liyakat, temsil, çalışma azmi ve başarıları hakkındaki değerlendirmelerini Başkanlığa intikal ettirmek.
- h) Başkan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.
- ı) Bakan tarafından Kurula verilen her türlü görevi yapmak.

Ayrıca 38. maddenin ikinci fıkrasında, birinci fıkrada belirtilen görevler Vergi Müfettişlerine, Başkanlıkça veya Başkanlıkça uygun görülen diğer hallerde ilgili Grup Başkanlığınca verilir. Usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça, Vergi Müfettişleri re'sen, vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapamayacakları belirtilerek, denetim iş akışında denetim elemanının görev sahası ve sınırları çizilmiştir.

2.7. Vergi Müfettişlerinin sorumlulukları

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği'nin 41. maddesinde Vergi Müfettişlerinin sorumlulukları ve uymaları gereken temel kurallar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir

- a) Yetkili makamlar tarafından verilen iş ve görevleri süresinde ve eksiksiz olarak tamamlarlar.
- b) Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar.
- c) Refakatine verilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının en iyi şekilde yetişmesine özel bir önem verirler ve bu amaçla refakat boyunca Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslek ve hizmet gereklerine uygun şekilde yetiştirmelerini gözetirler.
- ç) Teftiş edilen birimin faaliyetlerini aksatmayacak şekilde teftiş yaparlar.
- d) Meslektaşlarına, diğer kamu görevlilerine ve ilgili diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve saygılı davranırlar.
- e) İnceleme, teftiş ve soruşturma ile görevli buldukları sırada, bu işlerle ilgili bulunanlara konuk olamazlar, doğrudan veya dolaylı olarak soruşturma ile ilgili

olanların hizmet ve ikramlarını kabul edemezler, bunlarla alışveriş yapamazlar, borç alıp veremezler.

f) Başkanlıkça izin verilmedikçe; Başkanlık adına panel, sempozyum ve komisyonlara, kurs ve seminerlere katılamazlar, yayın yapamazlar, beyanda bulunamazlar, mesai saatleri içerisinde lisansüstü eğitim ve doktora yapamazlar, bu amaçla verilen kurslara katılamazlar.

2.8. Vergi Müfettişleri Tarafından Yapılan Çalışmalar Sonucunda

Düzenlenecek Raporlar

Bir önceki bölümde kendilerine verilen görevler ile ilgili olarak Vergi Müfettişleri çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre aşağıdaki raporları düzenlerler.

a) Vergi inceleme raporu: Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir.

b) Vergi suçu raporu: 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda aynı Kanunun 367 nci maddesi uyarınca konunun Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirilmesi amacı ile düzenlenir.

c) Görüş ve öneri raporu: Aşağıdaki durum ve konular için görüş ve öneri raporu düzenlenir:

1) Başkanlıkça tetkik ettirilen çeşitli konular hakkındaki kanaat ve düşünceler.

2) Yürürlükteki kanun, tüzük, yönetmelik, karar ve genel tebliğlerde ve bunların uygulanmalarında görülen noksanlar ve bunların düzeltilmesi yolları ile yeniden konulması gereken hüküm ve usuller hakkındaki görüş ve teklifler.

3) Görevin icrası sırasında, tespit olunan konulara ilişkin öneriler.

4) Teftişlerde cevaplı raporlara bağlanması gerekli görülmeyen hususlar.

5) İhbar ikramiyesi, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamındaki meslek mensuplarının cezai sorumlulukları gibi konular.

6) Bu bölümde sayılan rapor türleri kapsamına girmeyen konular.

ç) Cevaplı rapor: Yapılan teftişlerde noksan ve hatalı bulunan ve ilgili dairelerce düzeltilmesi gereken işlemler hakkında, bir asıl ve iki örnek olarak ve her servis ya da bölüm için ayrı ayrı düzenlenir.

d) Genel kuruluş raporu: Teftiş edilen ünitelerin kadro ve iş hacmi, kadroların ve personelin sayı ve nitelik yönünden yeterlik dereceleri, çalışma usul ve metotları, işyerleri ve çalışma araçları ile döşeme ve demirbaş, kırtasiye ve diğer ihtiyaçları hakkındaki görüş ve teklifleri kapsar.

e) Genel durum raporu: Teftişlerin sonuçları hakkında Başkanlığa özet halinde bilgi vermek amacı ile aşağıdaki hususlara yer verilir:

1) Vergi incelemelerinin sonuçları.

2) Teftiş yeri ve ünitesi, teftiş edilen servisler, düzenlenen raporlar.

3) İhbar ve şikâyet konuları, bunlar üzerine yapılan çalışmaların sonuçları.

4) Başkanlıkça programla beraber veya sonradan gönderilen araştırma ve inceleme konuları, yapılan çalışmaların sonuçları.

5) Mali mevzuatın uygulanmasında görülen genel hata ve noksanlar.

f) Ön inceleme raporu: Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlarla ilgili olarak soruşturma izni verilmesi kararında değerlendirmeye alınmak amacıyla yapılan ön inceleme sonuçlarının yer aldığı rapordur. Raporun sonuç bölümünde, ileri sürülen iddialarla ilgili eylemlerin soruşturma iznini gerektirip gerektirmediği ve ulaşılan sonucun hukuki dayanağı, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde belirtilir.

g) Soruşturma raporu: Memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında savcılığa doğrudan bildirilmesi gereken suçlar hakkında yapılan soruşturma ile malvarlığı soruşturması sonucunda suç duyurusunda bulunulması halinde düzenlenmesi gereken rapordur.

ğ) Disiplin soruşturması raporu: Devlet memurları hakkında yapılan disiplin soruşturması için düzenlenen rapordur.

h) Bilim raporu: Vergi Müfettişlerince yürütülen bilimsel ve teknik araştırma ve incelemeler sonucunda düzenlenen rapordur.

1) Yazı: İdareye, mükelleflere veya sair kişi ve kurumlara rapor, bilgi, belge ve diğer konularda yazılan tüm yazıları kapsar, konuya göre değişiklik gösterir.

i) Tanıtma belgeleri: Bir rapor olmamakla beraber, işlemleri teftiş edilen memurların mesleki bilgileri hakkındaki görüş ve düşünceleri belirtmek amacıyla ve üç örnek olarak düzenlenir.

3. Vergi Denetiminde Uyulması Gereken İlkeler ve Vergi Denetiminin Türkiye'deki İşleyişi

Ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsa ve gelir idarelerinin işleyişi de mükemmel olsa bile, vergi denetimi hiç yapılmazsa yada gereken nitelik ve etkinlikte yapılmazsa sistemin zaman içerisinde bozulması ve doğru işlememesi kaçınılmaz olur. (Acar, Merter, 2004)

Bu bölüme kadar geçen önceki bölümlerde denetimin ne olduğu vergi denetiminin yasal dayanağı, kapsamı, vergi denetimine yetkililer ve vergi denetimine yetkililerin (Vergi Müfettişleri ve Yardımcılarının) yetişme aşamalarını ele alınmıştır. Bu bölümde ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) tarafından, Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları'na yaptırılan denetimde hangi kurallara dikkat edildiği, inceleme sürecinin nasıl geliştiği, hangi kurallara dikkat edilmesi gerektiği üzerinde durulacaktır. Ancak aşağıda bahsi geçen Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile düzenlenen kurallar tüm incelemeye yetkilileri kapsamaktadır. Bu sebeple inceleme elamanı ibaresinden VUK 135'te sayılan tüm incelemeye yetkililer anlaşılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre vergi incelemesinden maksadı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespiti ve ödenmesinin sağlanması olduğunu belirtmiştik. Çalışmanın önceki bölümlerinde yer aldığı üzere Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri yönetmelik ile belirlenmiş ve VDKB Yönetmeliği'nin 38. maddesinin a bendine göre, "Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak." görevi kendilerine verilmiştir.

Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yapılacak olan incelemelerde inceleme süreci, 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de

yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile düzenlenmiştir.

Ancak bu yönetmelikteki inceleme sürecinden bahsetmeden önce genel olarak Vergi Müfettişlerinin de içinde yer aldığı vergi incelemesi yapmaya yetkililer için uyulması gereken temel ilkeler, yönetmeliğin 5. maddesi ile sıralanmıştır. Sonrasında yönetmeliğin 6 ila 20. maddeleri arasında ise inceleme görevinin verilmesi ve incelemede uyulacak usuller ortaya konulmuştur.

3.1. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Temel İlkeler

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi incelemelerini yürütürken Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte yer alan aşağıdaki temel ilkelere uyarlar.

- a) *Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.*
- b) *Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek.*
- c) *Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak.*
- ç) *Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olunduğunu davranışlarıyla da göstermek.*
- d) *Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.*
- e) *Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.*
- f) *Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.*
- g) *Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak.*
- ğ) *Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmak.*

3.2. Vergi İnceleme Görevinin Vergi Müfettişine Verilmesi

Vergi inceleme görevi Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik gereği, inceleme elemanına bağlı olduğu birim tarafından yazı ile verilir. İnceleme görevi yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verilir. Ayrıca inceleme, bir veya birden fazla vergi türüne ilişkin olarak yaptırılabilir. İnceleme görevini verenler tarafından, tam veya sınırlı inceleme olarak yapılmış olan görevlendirmenin mahiyetini değiştirmeye yine görevi

verenler yetkilidir. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı duyulduğunda durum gerekçeleri ile birlikte Müfettiş tarafından bağlı olduğu birime bildirilir.

Vergi müfettişine verilen incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanması esas kılınmıştır. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi esastır. Belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce, ek süre talep edebilirler. Ek süre talebi ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, inceleme kalan süre içinde tamamlanmalıdır.

3.3. İşe Başlama Ve Vergi İnceleme Evresi

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. ve müteakip maddelerinde vergi inceleme görev yazısını alan inceleme elemanın vergi incelemesi esnasında uyması gereken kurallar belirlenmiştir. Maddelere göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, inceleme görevinin kendilerine tebliğ edilmesinden (alınmasından) en geç on gün içinde işe başlamaları gerektiği, bu doğrultuda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetlerin işe başlandığını göstereceği belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 9. maddesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde belirtilen anlamda vergi incelemesi kastedilerek, 135. maddede yer alan vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara inceleme görevinin verilmesinden (tebliğinden) itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye tabi olan (mükellef) nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile vergi incelemesine başlanması gerektiği belirlenmiştir. Yönetmelikte incelemeye başlama tarihinin, mükellefin tutanağı imzaladığı tarih olduğu, tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde ise tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihin incelemeye başlama tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülebilmektedir.

3.4. Mükellefin Defter Ve Belgelerin Alınması

Mükelleflerin defter ve belgeleri mükelleften yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır. Defter ve belge isteme yazısında, ibrazı istenen defter ve belgeler ile ibraz süresi ve yeri, ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir. Tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verilir. Ayrıca mükellefler, Maliye Bakanlığının elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda inceleme elemanlarına ibraz edebilirler.

3.5. İnceleme Tutanakları Düzenlenmesi

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında ve gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilirler. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadeler yer verilmez. Düzenlenen tutanakların birer nüshasının tutanakları imza edenlere verilmesi zorunludur. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik gereği ilgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre suç delili olan defter ve belgeler mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulur. Alıkonulan defter ve

belgeler yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır.

3.6. Vergi İnceleme Tutanaklarına İstinaden Vergi İnceleme

Raporlarının Düzenlenmesi

Mükellefe ait bilgiler (defter belge, defter belge yok ise harici veriler, tarh dosyası kayıtları risk analiz merkezi bilgileri vb.) üzerinden tespit edilen unsurlar vergi kanunlarına ve vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere uygun bir şekilde rapor haline dönüştürülür. Vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle ve takvim yılı aşılmamak koşuluyla tek bir rapor olarak düzenlenebilir. Tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşur. Mükellef hakkında tarh edilmesi önerilen vergi ve ceza tutarları, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde vergi inceleme raporlarının sonuç bölümünde gösterilir.

3.7. Vergi İnceleme Raporlarının İlgili Komisyona Gönderilmesi

Yönetmelikte bu kısımda bir ayrıma gidilmiş ve Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları için, Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinden hareketle, Vergi Müfettişleri ve Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, bağlı bulunduğu birimde bulunan Rapor Değerlendirme Komisyonu'na, belirli tarhiyatı aşan raporlar ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yer alan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderileceği belirtilmiştir. Bunun dışında yer alan diğer vergi incelemeye yetkili kılınan memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları ise Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilmesi gerektiği belirtilmiştir.

İlgili Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından vergi mevzuatı ve diğer usuller açısından değerlendirilen rapordaki herhangi bir aykırılık tespit edildiği takdirde, incelemeyi yapandan mevzuata veya diğer usul şekillerine aykırı durumun düzeltilmesi istenir, mevzuat veya diğer usul hataları düzeltildikten sonra raporlar işleme konulması için ilgili vergi dairesine gönderilir.

3.8. Vergi İncelemelerinin Tamamlanması

Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir.

3.9. Defter ve Belgelerin İadesi

Mükellefin defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana ileildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde bir tutanak ile iade edilir.

3.10. İnceleme Dosyası Oluşturulması

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresi dâhil, inceleme görevi sırasında tespit ettikleri hususları ihtiva eden bir inceleme dosyası oluştururlar. İnceleme dosyasında; görevlendirme yazısı, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinde tespit edilen hususlar, mükellefin vergi incelemesi kapsamında incelenen hesapları, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmalar, düzenlenen tutanaklar ve ilgili diğer belgeler yer alır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca görevin devredilmesi gerektiği durumlarda inceleme dosyası da devredilir. İnceleme dosyası, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana ileildiği tarihi takip eden 15 gün içerisinde ilgili inceleme ve denetim birimine iletilir.

Sonuç

Bu çalışmada, vergi toplamakla görevli kurum olan Maliye Bakanlığı tarafından yapılan vergi denetiminin ne olduğu, yasal dayanağı, vergi denetiminde yer alan yetkililer ve bu yetkililerin yetiştirme süreçleri ile denetimin seyri konusuna odaklanılmıştır.

Bu bağlamda çalışmada bahsedilen söz konusu hususlara yönelik olarak vergi denetimine ilişkin mevcut durumun toplu bir şekilde ortaya konması ve inceleme sürecinde yer alan aktörler ile aşamaların somutlaştırılması hedeflenmiştir. Bu yüzden teorik tartışmalardan ziyade denetimin mevzuat dayanakları ön plana

çıkarılmış ve Türkiye’de vergi denetiminin genel çerçevesi ortaya konmaya çalışılmıştır.

Kaynaklar

Acar, İbrahim Atilla, Merter, Mehmet Emin, Maliye Dergisi Türkiye’ de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu (2004)

http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md147/vergi%20denetimi.pdf

Erişim Tarihi: 30.03.2014

Bakır, Caner Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması (2012) Amme İdaresi Dergisi, Cilt 45, Sayı 2

Çağan, Nami Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme (1980)

<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1980-37-01-04/AUHF-1980-37-01-04-Cagan.pdf>

Erişim Tarihi: 30.03.2014

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (HUD), (2011) , Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt Sayfa 11

Nas, Adil Türk (2012) Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Sayı: 61

Parlak, Müslüm, Parlak, Zeliha, (2012) Osmanlı Mali Sistemi ve Divan-ı Muhasebata Giden Yol, Sayıştay Dergisi Sayı:87

Siverekli Demircan, Esra, (2003) Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 21

Türk Dil Kurumu (TDK) Denetim:

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5319b7e7914909

[.53149976](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5319b7e7914909) Erişim Tarihi: 07.03.2014

Yasal Düzenlemeler

178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında K.H.K.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair K.H.K.

30.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği (VDKBY)

30.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Kamu Yönetiminde Etik Denetimi: OECD Ülkeleri Örneği

S. Mustafa ÖNEN¹ Ali YILDIRIM²

Özet

Kamu yönetiminin etik ilkelerine ve kurallarına dayalı faaliyette bulunması, kamu hizmetlerindeki israf, verimsizlik, bozulma ve etkinsizliği ortadan kaldıracığı gibi halkın yönetime itibar ve güven duygusunu da artıracaktır. İşte bu çalışmada etik ilke ve kurallara bağlı kalmasını öngören “kamu yönetiminde etik denetimi” ile kamu yönetiminin uyması gereken etik davranış ilkeleri ve yürürlükteki başlıca yasal düzenlemeler incelenmiştir. Bu çalışma başlıca iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde denetim ve etik ile ilgili teorik çalışmalara, ikinci bölümde ise Türkiye’deki ve OECD ülkelerindeki etik ilkeleri ile buna dönük yasal ve kurumsal düzenlemelere değinilmiştir. Çalışma, Türkiye için nasıl bir kamu yönetiminin etik denetimine ilişkin genel önerilerin geliştirilmesi ile tamamlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Yönetimi, Denetim, Etik, Kamu Yönetiminin Etik Denetimi, Etik İlkeleri ve Kuralları

Ethics Control in Public Administration: An Example of OECD Countries

Abstract

Ethics principles and rules of public administration not only eradicate wastefulness of public services, inefficiency, malfunction and ineffectiveness but also catalyze reputation and trust in public administration. Thus, this study focuses on examining ethics principles and rules anticipating to “ethics control in public administration ” as well as main laws, regulations and codes of ethical behavior. This study consists of two sections. First section presents theories related to ethics and control, second section, however, deals with examining ethics principles along with legal and institutional regulations of Turkey and OECD member countries. The study has been accomplished by development of and suggesting an ethics control of public administration for Turkey.

Key Words: Public Administration, Control, Ethics, Ethics Control of Public Administration, Ethics Principles and Rules

¹ Doç. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü.

² Öğr. Gör., Ardahan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü.

1. Giriş

Kamu hizmetlerinden yararlananlar, hizmetlerin kendilerine sunumu sırasında idarenin dürüstlük ve ahlaki ilkeler çerçevesinde hareket etmesini ve kamu kaynaklarını adil bir şekilde yönetmesini beklerler. Kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde sunulmasında kuşkusuz etik değerlerin önemli bir rolü ve etkisi vardır. Etik ilke ve standartlar, özellikle idare içerisinde hizmeti gerçekleştiren kamu görevlilerinin vatandaşlara karşı tarafsız, objektif ve dürüst davranmasını, aynı zamanda kamusal yetkilerini doğru ve yerinde kullanmasını sağlar.

Kamu yönetiminde etik olgusunun, özellikle 1970'lerden itibaren somut gelişmelere bağlı olarak ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Bu durumun temel nedeni olarak, etik dışı davranışların çoğalması ve dolayısıyla kamu yönetimine karşı güvenin giderek azalması gösterilebilir. Aslında söz konusu bu durum, birçok ülkeyi kendi etik değerlerini uygulamak ve denetlemek için yeni yasal düzenlemeler çıkarmaya zorlamaktadır. Hatta ülkelerin demokratik olup olmadıklarının bir göstergesi de kendi kamu görevlilerinin etik ilke ve kurallarına ne ölçüde uyup uymadıklarıyla ilgilidir.

Türkiye’de ise etik ilkelerinin kamu görevlileri tarafından uyulmasını sağlamak amacıyla ilk olarak 25.05.2004 tarih ve 5176 sayılı “Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkındaki Kanun” çıkarılarak etiğe dayalı bir denetim anlayışına geçilmiştir. Bu kanun ile oluşturulan Kamu Görevlileri Etik Kurulu'nun yetki ve görevleri; kamu görevlilerinin uymaları gereken etik davranış ilkeleri ortaya konulmuş; etik davranış ilkelerinin ihlal edilmesi halinde gerekli denetimlerin yapılması ve kamuda etik kültürünün yerleştirilmesi öngörülmüştür. Bunun yanı sıra kamu yönetiminde etik denetimine ilişkin olarak başta “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” olmak üzere birçok yasal düzenlemeye başvurulmuş ve Türkiye’de etik kültürün oluşturulmasına dönük önemli girişimlerde bulunulmuştur.

Bu çalışmada denetim ve etik tanımları, türleri ve önemleri ile kamu yönetiminin denetiminde etiğin yeri ve kamu hizmetinin sunumunda kamu görevlilerinin uymaları gereken etik davranış ilkeleri üzerinde öncelikle durulmuştur. Ayrıca çalışmada, önce Türkiye’de kamu yönetiminin etik denetimine dönük mevcut yasal düzenlemelerine, ardından Türkiye’ye örnek teşkil edebilecek OECD ülkelerinin başlıca yasal düzenlemelerine değinilmiştir. Bazı OECD ülkelerinin etik davranış ilkeleri ile etik kurallarına çalışmada yer verilmesinin temel nedeni, özellikle Türkiye’deki kamu yönetiminin etik denetimini daha iyi anlayabilmek ve

değerlendirebilmek içindir. Bu sayede kamu yönetiminin denetlenmesine ilişkin Türkiye'ye özgü nasıl bir etik denetiminin oluşturulabileceğini saptamak kolaylaşacaktır.

2. Kamu Yönetiminde Denetim Kavramı

Kamu yönetimi, devletin amaçlarını gerçekleştirecek biçimde örgütlenmiş insan gücü ve araç-gereçler ile bunların yönetimi anlamına gelmektedir. Başka bir ifadeyle kamu yönetimi, kamu politikalarının yürütülmesi için gerekli bireysel ve toplumsal çabaların uyumlaştırılması olarak da tanımlanabilir. Kamu yönetiminin temel işlevi, mevcut hükümetin günlük işlerini yürütüp yerine getirmesi ve siyasal karar organlarına teknik destek sağlayarak siyasal kararları uygulayan örgütlerin bütününe kapsamıdır (Ergun, 2000: 4). Bu açıdan ülkedeki kamu politikalarının yerine getirilmesinde ve uygulanmasında kamu yönetimine önemli görevler ve sorumluluklar düşmektedir.

Denetim ise, felsefeden psikolojiye, borsa işlerinden askeri alana pek çok alanda değişik anlamlarda kullanılıp, bir işin olması gerektiği yolda yapılıp yapılmadığını anlamak ya da bir işi yapılması gerektiği yolda yürütmek için bakıp gözetmek olarak ifade edilmektedir. Diğer bir deyişle denetim, önceden belli bir amaca yönelik olarak tasarlanmış bir yapının, bir sürecin ya da olgunun amaca ve işlevine uygun olup olmadığının saptanması; yönlendirmek amacıyla önlem alınması ve çözüm üretmeye yönelik bir dizi öznel ve nesnel içerikli eylemin gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Akıncı, 1999:47). Denetim sayesinde örgütün önceden belirlenen ilke ve kurallara uyup uymadığı; söz konusu ilke ve kurallardan sapılmışsa, örgütün tekrar eski haline dönüştürülmesi amaçlanmaktadır.

Amaçlara verimli ve zamanında ulaşıp ulaşılmadığını tayin eden bir araç olarak ifade edilen denetimin üç ana ögesi bulunmaktadır. Bunlar şunlardır (Coşkun, 2002:83):

- Bir örgütte denetim yapılabilmesi için mutlaka belli amaçların bulunması gerekmektedir. Bu amaçlar daha çok örgütün ana amaçlarıyla ilişkilidir.
- Denetimde verimlilik esas olup, örgütün belirlenmiş amaçlara en kısa ve etkili bir şekilde ulaşabilmesi için fazladan para, emek, malzeme ve zaman harcamadan ulaşılması esastır.
- Denetimin üçüncü ögesini zaman oluşturmaktadır. Belirlenen amaç ve sonuçlara, hedeflenen zamanda ulaşmak önemlidir.

Kamu yönetimi açısından denetim, yönetimin planlama, örgütleme, yöneltme, eşgüdüm fonksiyonlarından biri, belki de en önemlisi kabul edilebilir. Bu anlamda denetim, bir örgütte önceden belirlenen hedef ve ilkelere uyulup uyulmadığı, şayet örgütsel amaçlarından sapılmışsa bunun tekrar sağlanması ve kamu görevlilerinin örgüt içinde uyum

ve işbirliği içinde çalışmasına yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla denetim, devlet ve toplum düzeninin yerine getirilmesi ve sunumu sırasında kamu yönetiminin önemli bir fonksiyonu olarak ortaya çıkmaktadır.

Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde ortaya çıkan aksaklıklar, denetleme aşamasında görülebilmektedir (Tortop, 1974: 27). Günümüzde kamu hizmetleri, kişilerin istek ve talepleri doğrultusunda artma ve genişleme eğiliminde olduğundan kamu hizmetlerinin kapsamı genişledikçe denetime olan gereksinimde aynı ölçüde artmaktadır. Bu açıdan bakıldığında denetim, örgütün etkili ve verimli yönetilmesini sağlamaktadır.

Kamu yönetimi; siyasal, yönetsel, ombudsman, yargısal, baskı grupları ve kamu oyu ile etik açılardan olmak üzere çeşitli şekillerde denetlenmektedir.

(1) *Siyasal Denetim*: Yasama organının yürütme organı üzerinde, dolayısıyla kamu yönetiminin genelde yapısı ve işleyişine dönük olarak gerçekleştirdiği bir denetimdir. Bu denetim türüyle başta hükümetin ve onun uzantısını oluşturan kamu bürokrasisinin hukuka uygun hareket etmesi sağlanmış olmaktadır. 1982 Anayasası'nın 98. maddesinde TBMM'nin bu denetim yetkisini soru, meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve meclis soruşturması yollarıyla kullanabileceği belirtilmektedir.

Soru; sözlü ve yazılı olarak bir önergeyle gerçekleştirilmektedir. Sözlü soru ilgili bakan veya başbakan tarafından cevaplandırılırken; yazılı soruda verilen cevap yalnızca Tutanak Dergisinde yayınlanmaktadır. Sorudan farklı olarak genel görüşmede ise, tartışmaya yalnız soru sahibi ile ilgili bakanın değil, bütün meclis üyelerinin katılması esastır. Gensoru önergesi ise, soru ve genel görüşmeden farklı olarak güven oylamasıyla gerçekleştirilir. Bakanlar Kurulu veya bir bakanın gensoruyla düşürülebilmesi için meclis üye tam sayısının salt çoğunluğu gerekir ve oylamada yalnız güvensizlik oyları sayılır. Meclis araştırması, parlamento üyelerinin belli bir konuda bilgi edinmesi için kurulan bir komisyon tarafından gerçekleştirilirken; meclis soruşturması ise, başbakanın veya bakanlardan birinin suçlu olduğu kanısıyla açılır (Soysal, 1986: 306-308).

(2) *Yönetsel Denetim*: Yönetimin kendi kendini denetleyebileceği gibi, başka bir kamu kuruluşu tarafından denetlenmesi durumu da söz konusudur. Birincisine iç denetim, ikincisine ise dış denetim denir. İç denetimin en belirgin örneğini hiyerarşik denetim, dış denetimin ki ise vesayet denetimi oluşturmaktadır (Gözübüyük, 2007: 361). Hiyerarşik denetimde örgütte üstün astın her türlü işlemini onaylama, iptal etme veya alı koyma şeklinde denetler. Ancak üstün astın yerine geçerek yeni bir karar alması durumu söz konusu değildir. Vesayet denetimi ise, merkezden yönetimin kendi hiyerarşik yapısı dışında kalan yerinden yönetim

kuruluşları üzerinde kullandığı bir denetim türüdür. Bu da yasaların öngördüğü çerçevede yönetimin başlıca işlemleri, eylemleri, organları ve görevlileri üzerinde söz konusudur.

Yönetim; hiyerarşik ve vesayet denetimleri dışında, isti'laf yoluyla, bilgi edinme ve değerlendirme kurulu yoluyla ve insan hakları kurulları yoluyla da yönetsel denetimi gerçekleştirir (Gözler ve Kaplan, 2011: 439-444): İsti'laf yoluyla denetimde kişinin yönetimin eylem ve işleminden çıkar veya hakları ihlal edilmişse yönetime söz konusu işlemin kaldırılmasını veya değiştirilmesini isteyerek uğramış olduğu zararın giderilmesini talep eder. Bilgi edinme ve değerlendirme kurulu yoluyla yapılan denetimde, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamında kişilere, kamu kurum ve kuruluşlarının sahip oldukları bilgi ve belgeye erişim için başvurma hakkı tanınır. İnsan hakları kurulları yoluyla yapılan denetim ise, Başbakanlık İnsan Hakları Başkanlığı ile İl ve İlçe İnsan Hakları Kurulları aracılığıyla insan hakları ihlali iddiaları kapsamında yerine getirilir.

(3) *Ombudsman Denetimi*: 1809 İsveç Anayasası'nda anayasal bir kurum olarak yer alan ombudsmanlık anlayışı tarihimizde Demirbaş Şarl olarak tanınan, İsveç Kralı XII. Şarl'ın Osmanlı İmparatorluğu'nda yaşamak zorunda kaldığı 1709-1714 arasındaki sürgün yıllarında Stockholm'deki yöneticilerin ve hakimlerin yasalara gereği gibi uymasını gözetecek, uzaktaki kralın gözü kulağı olacak bir bireyi atamasıyla doğmuştur (Küçüközyiğit, 2006:91). Halk için hizmet sunan ombudsman, adaleti yerine getirmeyi hedefleyen ve hizmetten faydalanan kişilere kamu yönetiminin iyi ve saygılı davrandığı düşüncesini vermeye çalışan bir kurum olarak varlığını ortaya koymaktadır. Diğer taraftan ise, yönetim için yanlış işlemleri düzeltmeyi, bunların tekrarlanmamasını sağlamayı ve doğru yapılan işlemlerin de güçlendirilmesi için çaba sarf edilmesini sağlayan bir mekanizma olduğu da ifade edilmektedir (Pickl, 1986:37). Türkiye'de kamu denetçisi olarak örgütlenen bu kurum, vatandaş ile kamu yönetimi arasında adeta köprü rolü oynayarak arabuluculuk etmekte ve daha çok zayıf konumda yer alan halkı güçlü konumda yer alan devlet örgütlenmesine karşı korumaktadır.

(4) *Yargısal Denetim*: Hukuk sistemimizde kamu yönetiminin yargısal denetimi özellikle Anayasa Mahkemesi, adli ve idari yargı organları ile askeri mahkemeler ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir (Atay, 1999: 221). Bu denetimin temel amacı, yönetimi hukuk sınırları içinde faaliyet göstermeye zorlayarak yönetilenleri idare karşısında korumaktır (İnaç ve Ünal, 2007: 46). Anayasanın 125. maddesine göre, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açık tutularak kişilerin uğrayabilecekleri her türlü zararın tazmin edilmesi esası benimsenmiştir.

Yönetimin yargısal denetimi kapsamında idari yargıda iptal ve tam yargı davalarından söz edilir. İptal davaları yönetimin eylem ve işleminin iptaline dönük, tam yargı davaları ise iptalin yanı sıra ihlal edilmiş hakkın veya zararın tazminine dönük olarak açılır. Tam yargı davalarının başlıcası tazminat davaları ile idari sözleşmeden doğan davalardan oluşur (Derdiman, 2007: 55).

(5) *Baskı Grupları ve Kamu Oyu Denetimi*: Baskı grupları, bir takım ortak çıkarlar etrafında toplanmış ve kamu yönetimi içerisinde var olan kurumlarla iletişim kurarak görüş ve isteklerini ileten ve yönetimi etkilemeye çalışan gruplardır. Başka bir ifadeyle baskı grupları maddi ya da sosyal, ahlaki, çevresel ve ideolojik nedenlerle kurulan, örgütlü ya da örgütsüz yapıda bulunabilen ve siyasal karar alma sürecini üyeleri lehine etkilemeye çalışan grupları ifade etmektedir (Arı, 2004: 133). Basın, çeşitli meslek kuruluşları ve dernekler önemli birer baskı grubu olarak kamu oyu denetimini oluştururlar (Öztürk, 2007: 31). Kamu oyu denetiminde kavramsal olarak idarenin halkı ilgilendiren faaliyetlerinin sonucunda halkın haksız ve zararına olabilecek kararlara tepki göstererek itiraz etmesi durumu söz konusudur (Avşar, 2007: 21). Aslında her iki kavram da birbirlerini tamamlamaktadır. Örneğin halkın karşısında durmak istediği ya da desteklediği bir konu baskı grupları aracılığıyla dile getirilebilir ve baskı gruplarıyla ise daha bir anlam kazanabilir.

(6) *Kamu Yönetiminde Etik Denetimi*: Kamu yönetiminde etik, kamu hizmetini yerine getiren kamu görevlileri üzerinden sağlanmaya çalışılmaktadır. Çünkü etik kavramı insan davranışlarını konu aldığından denetim sayesinde kamu görevlilerinin etik ilke ve kurallara uygun hareket etmesi amaçlanmaktadır. Kamu yönetiminde etik anlayışının daha iyi anlaşılması için konu aşağıda geniş şekilde açıklanmıştır.

3. Etiğin Tanımı ve Kapsamı

Etik kavramının kökeni, Yunanca “ethos” kelimesinden gelmekte ve iki farklı anlamı ifade etmektedir. Birincisi, töre ve alışkanlık anlamlarını çağrıştırıp, antik kentte geçerli olan töreye bağlı kalarak işini eğitim yoluyla düzenlemeye alışkın bireyin, toplum tarafından genel kabul gören ahlak kurallarına uygun davranış sergilemesi olarak tanımlanmaktadır. İkincisi ise, eylemi gerçekleştiren birey, kabul edilmiş davranış kurallarını ve değer yargılarını sorgulama sonucunda kavrayarak üzerinde düşünülme istenilen iyiyi gerçekleştirmek için onları alışkanlığa dönüştürmesi durumudur (Pieper, 1999: 30). Her iki durumda da bireyin önceden belirlenen değer kalıplarına ve kurallara uyması söz konusudur.

Yapılan diğer çalışmalara bakıldığında etiğin ahlak felsefesi şeklinde kullanıldığı da anlaşılmaktadır. Bu anlamda düşünüldüğünde etik, özelde “nasıl davranmalı?”, genelde ise “nasıl yaşamalı?” sorularını cevaplayan görüşleri inceleyen ve analiz eden bir felsefe dalı olarak ifade edilmektedir (Stroll vd, 2008: 8). Etiğin çok geniş bir alanı kapsaması, etik ile ilgili açıklamaların çoğalmasına yol açmaktadır.

Etik, aynı zamanda kurallara dayalı insan davranışlarını, ahlak ve normlara uymanın yükümlülüğünü bilimsel olarak incelemekte ve sistematik ahlak değerlerine hizmet etmektedir. Ahlak davranışlarını hukuksal bir yapı içinde düzenleyerek sistemleştiren etik, toplumları kontrol edici bir özelliğe sahiptir. Bu özelliği ile etik, değişik ahlak anlayışlarının kesiştiği ortak noktadan çıkarak evrensel normlar oluşturmaktadır (Gök, 2008: 6). Etiği belki de diğer disiplinlere göre daha evrensel kılan hususun bu olduğu söylenebilir.

Beekun etiği, yanlış ve doğruyu birbirinden ayıran ahlaki ilkelerin bütünü olarak tanımlamaktadır. Bu açıdan etik, normatif (kuralları ya da standartları belirleyen) yapı içerisinde bireyin hem yapması gerekeni hem de yapmaması gereken bir alanı ortaya koymaktadır (Beekun, 1996: 2).

Etiğin amacı, bireye toplum içerisinde diğerleriyle birlikte yaşarken iyi temellendirilmiş ahlaki kararları kendi başına verebilecek durumda olmayı ve kendi başına var olabilmeyi öğretmektir. Davranışlara kılavuzluk edecek olan ilke ve kuralları oluşturmak, geliştirmek ve bunların uygulanmasını savunmak amacıyla olan etik (Mahmutoğlu, 2009: 242-243); ahlâkın yapısını, özünü ve tabiatını araştırarak, iyi ve kötünün içeriğini belirlemeye çalışmakta ve olanla olması gerekeni ortaya koymaktadır. Ayrıca bireyin nasıl bir hayat sürmesi gerektiğini, erdemli bir hayata götüren davranışların neler olduğunu ve insanın ileride hangi standartlara göre yaşaması gerektiği hakkında da fikir ileri sürmeye çalışmaktadır. Dolayısıyla etik (King, 2008: 27);

- Ahlaki koşulların anlamlarıyla,
- Ahlaki kararların yer aldığı koşullarla ve
- Ahlaki ilkelerin açıklanmasıyla ilgilidir.

Pieper, etiğin amacını bir dizi alt amaçlarla ifade etmiştir. Bunları (Pieper, 1999: 18) sırasıyla;

- İnsan pratiğini ahlaki niteliği bakımından aydınlatmak,
- Ahlak tarafından belirlenmiş bir bilinci geliştirebilecek temellendirme süreçlerine girebilmek,

- Ahlaki eylemin, insanın isterse gerçekleştirebileceği, istemezse vazgeçebileceği keyfi bir eylem olmadığını öğretebilmek olarak sıralamıştır.

Günümüzde etik alanındaki çalışmalar; başlıca Betimleyici Etik, Normatif Etik, Meta Etik ve Uygulamalı Etik olmak üzere dört başlık altında açıklanmaktadır (Pieper, 1999: 224).

(1) *Betimleyici Etik*: Ahlak alanına bilimsel yaklaşımın uygulanmasının bir sonucu olan betimleyici etik, ahlak ve ahlaki eylem bağlamında, olan olgularla ya da olması gereken olgularla ilgilenir. Diğer bir ifadeyle ahlaki inançlarımızla ilgili sosyolojik ya da psikolojik olguları ifade eder. Dolayısıyla betimleyici etik, norm bildirmek ya da kural koymak yerine, sadece insan eylemini gözlemleyerek eylemlerin sonuçlarını betimler (Cevizci, 2008: 6).

(2) *Normatif Etik*: Eylemin nasıl olacağı, nasıl yaşanacağı ya da nasıl bir insan olunmalı gibi sorulara kimi kıstaslar getirilerek açıklama ihtiyacı duyulur. Normatif etikte ahlaki isteklerin ve normların betimlenmesinden çok, gerekçelendirilerek temellendirilmesi amaçlanır. Normatif etik, bu amacı gerçekleştirirken “en üst iyi”ye göndermede bulunur (Pieper, 1999: 224). Normatif etik bireylere, varlıklarına, neyin doğru ve neyin yanlış, neyin iyi ve neyin kötü olduğuyla, bazı durumlarda, ne yapıp ne yapmamaları gerektiğiyle, hayatta hangi amaçların peşinden gitmeleri, hayatlarını nasıl sürdürmeleri gerektiğiyle ilgili bilgi veren, insanların ahlaki eylemleri için düzenleyici ilkeler getiren bir etik türüdür. Normatif etik, söz konusu ilkelerle bireye hayatı sırasında rehber olur ve kullanması gereken normları sağlar. Bunun yanında, yaşamamızı nasıl sürdürmemiz gerektiğini bildiren ahlaki ilkeleri araştırır ve adil bir toplumun hangi unsurları içermesi gerektiğini gözler önüne sererek, bir insanı ahlaken iyi olarak tanımlayan şeylerin neler olduğunu sorgular (Cevizci, 2008: 7). İnsanın ahlaki açıdan eksik kalan kısımlarını daha çok tamamlar.

(3) *Meta Etik*: Bu terim, Anglo-Sakson felsefe çevresinden ortaya çıkmış bir kavramdır (Özlem, 2004: 142). Meta etik, normatif etiğin ortaya koyduğu ahlaki yargılar üzerine konuşup, bu yargılarda adı geçen kavramları ve söz konusu kavramlarla yargıların manalarını, işlevlerini ve birbirleriyle olan ilişkileri inceler. Bu bağlamda meta etik, ahlaki hayatla ilgili önermeler ileri süren etiğin de bir üst düzeyine çıkarak, onun üzerine bir söylem olmak durumundadır (Cevizci, 2008: 10).

(4) *Uygulamalı Etik*: Bu etik türü, çeşitli mesleklerde hizmet sunulurken belirli durumlarda ortaya çıkan etik çıkmazların, seçimlerin, standartların ve ahlak teorileri ile kavramlarının belirli bir konuya uygulanmasını ele alır (Resnik, 2004: 35-41). Farklı

uygulamaların olması, farklı meslek gruplarının kendine özgü değer ve ilkelerinden kaynaklanır.

Etik kavramı teleolojik, deontolojik ve erdem etiği olmak üzere başlıca üç teori altında incelenebilir.

(1) *Teleolojik Yaklaşım*: Bu yaklaşımda bir davranışın ahlaki olup olmadığına ancak o davranışın sonucuna bakılarak karar verilebileceği öngörülür. Eğer sonuç iyi ise, davranış doğru; sonuç kötü ise, davranış yanlış ya da ahlaka uygun olmayan bir davranış olarak kabul edilir. Bu durumda bir eylemin doğru ya da yanlış olduğuna karar verebilmek için sonuç ve etkilerin neler olabileceğinin belirlenmesi gerekir. Herhangi bir eylemden etkilenecekler adına karar veren bireyin, bağımsız bir kişi olması esastır (Sayımer, 2006: 14). Ancak bu sayede kişinin etki altında kalmadan doğru kararı vermesi mümkündür.

(2) *Deontolojik Yaklaşım*: Deontolojik yaklaşımda herhangi bir eylemin değerini, o eylemin sonuçlarından daha çok, eylemin arkasındaki iyi olan isteğe bağlanır. Bireyleri bu isteğe götüren ise sahip oldukları ödev ve zorunluluklar görülür. Deontolojistlere göre, her birey söz konusu zorunluluklara sahiptir ve bu zorunluluklar sonuçlarına bakılmaksızın yerine getirilmelidir. Bu teorinin kurucusu Immanuel Kant'a göre gerçekleşen eylemin doğruluğu veya yanlışlığı, eylemin kaynağındaki ahlakın değerine bağlıdır. Bir eylem, iyi olanı yapma isteğinden kaynaklanıyorsa, o eylemin ahlaki olduğuna inanılır. Bu yaklaşımda etik eylem, bireyin görevini yapmasını ele alır ve görevin yapılması doğru, yapılmaması ise yanlış olarak değerlendirilir (Karagöz, 2000:2-3). Frankena'ya göre deontolojik yaklaşım, neyin ahlaki olarak doğru olduğu üzerinde durur (Ponnu ve Tennakoon, 2009: 23).

(3) *Erdem Etiği*: Bu etik, günümüzde karakter anlamında kullanılıp, doğru düşünce tarafından yönetilen, faaliyetlerde ortaya çıkan alışkanlıklar olarak tanımlanır (Hammerton ve Mee, 2008: 13). Erdem etiği, hiçbir şekilde doğuştan olmayan huylar ya da karakter özellikleri olarak algılanır ve cazibe ya da utangaçlık gibi kişisel özelliklerden daha çok karakter özellikleri olarak belli durumlarda belli eylemlerde bulunma eğilimini içerir. Bunlar kişinin zekâ ya da herhangi bir sanat gibi, kullanmadan sahip olabileceği kabiliyetler ya da beceriler olarak kabul edilmezler (Frankena, 2007: 119-120). Çevresel koşulların bu etiğin oluşumunda belli ölçüde etkisi söz konusudur.

4. Kamu Yönetiminin Etik Denetimi: OECD Ülkeleri İncelemesi

Çalışmanın bu bölümünde, kamu yönetiminde etik ile denetim ilişkisi açıklandıktan sonra, Türkiye’de ve bazı OECD ülkelerinde kamu yönetimlerine dönük etik ilkeleri ve düzenlemeleri üzerinde durulmuştur.

4.1. Kamu Yönetiminde Etik ve Denetim İlişkisi

Kamu yönetimi açısından bakıldığında günümüzde “Kamu Yönetiminde Etik ve Yönetim Etiği” kavramları, İngilizce’deki “Administrative Ethics” kavramına karşılık birbirleri ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Kamu yönetimi literatüründe “iş ahlakı”, “örgüt kültürü”, “kamu yönetimi ahlakı”, “yönetimsel ahlak” gibi kavramlarla ifade edilen kamu yönetiminde etik, göreceli bir kavram olan ahlakın belli bir kamu idaresi içerisinde, o idarece belirlenmiş kurallarla beslenerek ortaya çıkmış biçimi olarak ifade edilebilmektedir (Bilgin, 1997: 2).

Kamu yönetiminde etik, kamu görevlilerinin kamusal hizmetleri yerine getirirken hangi davranışları sergilemesi gerektiği üzerinde durmaktadır. Yönetim faaliyeti içerisinde yönetilenlerin tutum ve davranışları kadar hizmeti sunan görevlilerin davranışları da hem devlet açısından hem de kamu hizmetinden yararlananlar açısından önemli olmaktadır. Hizmetler yerine getirilirken sergilenen davranışlar, bir bakıma kamu bürokrasisinin ne kadar sağlıklı ve güvenli şekilde işlediğinin bir göstergesidir.

Kamu yönetimi açısından etik, kamu görevlilerinin kamu hizmetlerini yerine getirirken uymaları gereken tarafsızlık, dürüstlük, sosyal adalet, saydamlık, hesap verebilirlik, çıkar çatışmasından kaçınma, kamu yararını gözetme gibi ahlaki ilke ve değerler bütünüdür. Bu ilke ve değerleri benimseyen, karar ve işlemleri uygulayan yönetime ise “etik yönetim” denir (Eryılmaz, 2012: 405). İyi bir etik yönetimi, kuşkusuz kamu görevlilerinin davranışlarını etik ilke ve kurallara göre düzenlemesine ve denetlemesine göre değişecektir.

Kamu Görevlileri Etik Rehberi’ne göre (Şen, 2012: 14-15) bazı durumlarda, yasalar ve diğer hukuki düzenlemeler, bir kurumda ortaya çıkan ahlak dışı davranışların tanımlanmasında yetersiz kalabilir. Yasal boşlukların bulunduğu böylesi durumlarda karşılaşılan ikilemlerin çözümünde kamu görevlilerine yardımcı olacak etik ilke ve standartlar, en az yasalar kadar önemlidir.

Yönetimde yozlaşma olgusu, halkın yönetime olan güvenini yitirmesine neden olur iken; devlet yönetiminin sağlıklı yapılanması ve işlemlerini olumsuz etkilemektedir. Savurganlık ve görevi kötüye kullanma, devlet yönetiminde daha az ve kalitesiz hizmet

şeklinde halkın beklenti ve istekleriyle ters yönde ortaya çıkmaktadır. Oysa demokratik yönetimde, halk ile kamu görevlilerinin arasında güvene dayalı bir yönetimin kurulması zorunludur. Halk; genel olarak kamu görevlilerinden yönetsel standartlara duyarlı olmasını ve kamu hizmetlerini yasalara dayalı sunmasını bekler iken; aynı zamanda rüşvet, zimmet, kayırmacılık gibi yolsuzluklardan arınmasını ve halkın güven duygusunu kazanmasını isteyecektir.

Bununla birlikte mevcut denetim yöntemleri, yönetim süreci içinde ortaya çıkan kötü yönetim uygulamalarını ve yolsuzlukları önlemede kısmen yetersiz kalabilir. Söz konusu yöntemlerle yolsuzluklar ortaya çıkarıldıktan ve zarar tespit edildikten sonra kamu kaynaklarının geri kazanılması bazen mümkün olmayabilir. Bu durumda kamu yönetiminde etik denetimi, sorunun çözümünde etkili ve kalıcı bir tedbir olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sayede, kamu görevlilerinin davranışlarının etik ilke ve kurallar açısından sınırlandırılması, yolsuzluk ve rüşvet gibi olumsuzlukları önleyecektir.

4.2. Türk Kamu Yönetiminde Etik İlkeleri ve Denetimi

Tarihsel açıdan bakıldığında bir kamu görevlisinin etik anlayışına uygun hareket etmesi, sadece günümüzde ön plana çıkmış bir durum değildir. İnsanlık tarihinin başlamasıyla birlikte birçok dönemde ifade edilmiştir. Örneğin, 1069 ve 1070 yıllarında Yusuf Has Hacıp, kaleme aldığı Kutadgu Bilig adlı eserinde bir yöneticide bulunması gereken etik özelliklerini şu şekilde sıralamıştır (Yusuf Has Hacıp, 2013: 94; Yılmaz, 2005: 44):

- Doğru sözlü ve dürüst olmak,
- Seçkin ve iyi tabiatlı olmak,
- Adil olmak,
- Haya ve takva sahibi olmak,
- Cesaretli olmak,
- Sabır ve sükunetli olmak,
- Alçak gönüllü olmak,
- İlimli olmak,
- Fesat olmamak,
- Kötü alışkanlıklar sahibi olmamak,
- Cömert olmak,
- Doğru kanunları koymak ve halkın refahını artırmak,
- Zulmetmemek,
- Hizmette bulunanları ödüllendirmektir.

Oysa, günümüzde kamu görevlilerinin uyması gereken etik davranışlar ve bu davranışlara uygun ilke ve esaslar birçok yasal düzenleme ile ortaya konmuştur. Bu düzenlemelerden biri, Türkiye’de 2005 yılında çıkarılan “Kamu Görevlileri Etik Davranış

İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”tir (R.G Tarih: 13/04/2005, No: 25785). İlgili yönetmelikte (md. 1) kamuda etik kültürünün yerleştirilmesi, kamu görevlilerinin uymaları gereken etik davranış ilkelerinin belirlenmesi, bu ilkelere uygun davranış göstermeleri açısından onlara yardımcı olunması, toplumda güvensizlik yaratan durumlara son verilerek kamu yönetimine halkın güveninin artırılması ve toplumun kamu görevlilerinden beklenebilecek davranışlar konusunda bilgilendirilmesi amaçlanmıştır.

25785 sayılı yönetmeliğin ikinci bölümünde kamu görevlilerinin uyması gereken etik davranış ilkelerine yer verilmiştir. Buna göre kamu görevlileri şu ilkelere uymak zorundadır (m. 5-22):

- Görevin yerine getirilmesinde kamu hizmeti bilinci,
- Halka hizmet bilinci,
- Hizmet standartlarına uyma,
- Amaç ve misyona bağlılık,
- Dürüstlük ve tarafsızlık,
- Saygınlık ve güven,
- Nezaket ve saygı,
- Yetkili makamlara bildirim,
- Çıkar çatışmasından kaçınma,
- Görev ve yetkilerin menfaat sağlamak amacıyla kullanılmaması,
- Hediye alma ve menfaat sağlama yasağı,
- Kamu malları ve kaynaklarının kullanımı,
- Savurganlıktan kaçınma,
- Bağlayıcı açıklamalar ve gerçek dışı beyan,
- Bilgi verme, saydamlık ve katılımcılık,
- Yöneticilerin hesap verme sorumluluğu,
- Eski kamu görevlileriyle ilişkiler,
- Mal bildiriminde bulunma, davranışlarına uymak zorundadır.

25785 sayılı yönetmeliğin ikinci maddesinde uygulamanın hangi personeli kapsadığı ve hangi kamu görevlilerinin kapsam dışında bırakıldığı ortaya konmuştur. Buna göre; genel bütçeye dâhil daireler, katma bütçeli daireler, kamu iktisadi teşebbüsleri, döner sermayeli kuruluşlar, yerel yönetimler ve bunların birlikleri, kamu tüzel kişiliğini haiz olarak kurul, üst kurul, kurum, enstitü, teşebbüs, teşekkül, fon ve sair adlarla kurulmuş olan tüm kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan; yönetim ve denetim kurulu ile kurul, üst kurul başkan ve üyeleri dahil tüm personel bu kapsamdadır (Baykaler, 2006: 37).

Türkiye’de özellikle 2004 yılı sonrası kamu yönetiminde etiğe ilişkin birçok düzenleme yapılmış ancak bunların en önemlisi 08.06.2004 tarihinde Resmi Gazete’de

yayımlanan 5176 sayılı “Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” olmuştur. Söz konusu kanuna göre (md.1) Türkiye’de Kamu Görevlileri Etik Kurulu kurulması öngörülmüştür. Buna göre; Bakanlar Kurulu, bu kanun kapsamında kararları almak ve uygulamak için;

- a) Bakanlık görevi yapmış olanlar arasından bir üyeyi,
- b) İl belediye başkanlığı yapmış olanlar arasından bir üyeyi,
- c) Yargıtay, Danıştay, Sayıştay üyeliklerinden emekliye olanlar arasından üç üyeyi,
- d) Müsteşarlık, büyükelçilik, valilik, bağımsız ve düzenleyici kurul başkanlığı görevlerinde bulunmuş veya bu görevlerden emekli olanlar arasından üç üyeyi,
- e) Üniversitelerde rektörlük veya dekanlık görevlerinde bulunmuş öğretim üyeleri veya bunlardan emekli olanlar arasından iki üyeyi,
- f) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında en üst kademe yöneticiliği yapmış olanlar arasından bir üyeyi, olmak üzere toplamda onbir üyeyi biri Başkan olmak üzere seçmekte ve atamaktadır (5176 Sayılı Kanun, md. 2).

Söz konusu kanunun 3. maddesinde Kamu Görevlileri Etik Kurulu’nun görevleri belirtilmiştir. Buna göre kurul, kamu görevlilerinin uymaları gereken etik davranış ilkelerini gösteren yönetmeliğin hazırlanmasından, etik davranış ilkelerinin ihlâl edildiği iddiasıyla re’sen veya yapılacak başvurular üzerine gerekli inceleme ve araştırmaların yapılarak sonucun ilgili makamlara bildirilmesinden ve kamuda etik kültürünün yerleştirilmesi için çalışmalar yapması, yaptırması ve bu türden çalışmalara destek olmasından görevli ve yetkili kılınmıştır.

5176 sayılı Kanununun 4. maddesi ile kurula veya yetkili disiplin kurullarına başvuru şeklinin nasıl yapılacağı ortaya konmuştur. Kanun kapsamında etik davranış ilkelerinin ihlal edildiği iddiasıyla, en az genel müdür veya eşiti seviyedeki kamu görevlileri hakkında Kurula başvurulabileceği öngörülmüştür. Hangi unvanların genel müdüre eşiti sayılacağına Kurul karar verecektir. Başvuru üzerine diğer kamu görevlilerinin, etik davranış ilkelerine aykırı hareket ettiklerine ise, ilgili kurumların yetkili disiplin kurulları tarafından Kurulun çıkardığı yönetmelikler çerçevesinde bakılacaktır.

Kurula yapılan başvurular, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunda belirlenen esaslara göre, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları ile Türkiye’de ikamet eden yabancı gerçek kişilere tanınmıştır. Ancak, kamu görevlilerini itham edici, haklı bir gerekçeye dayanmayan ve başvuru konusuyla ilgili yeterli belgeye dayanmadan yapılan başvurular ise dikkate

alınmayacaktır. Mahkemelerde görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış bulunan uyuşmazlıklar hakkında ise, Kurula veya yetkili disiplin kurullarına başvuru yapılamayacağı; hatta inceleme sırasında yargı yoluna gidildiği anlaşılan başvuruların da durdurulmasına karar verilmiştir (md. 4).

İnceleme ve araştırma başlığının yer aldığı 5. madde ile Kurulun, kendisine yapılan başvuruları etik davranış ilkelerinin ihlâl edilip edilmediği çerçevesinde yürüteceği benimsenmiştir. Bu başvuruları Kurulun en geç üç ay içinde tamamlaması; tamamladığı sonuçları ise, ilgililere ve Başbakanlık Makamına yazılı olarak bildirmesi zorunludur. Yapılan inceleme ve araştırmalar, ceza kovuşturmasına veya disiplin kovuşturmasına gidilmesine mani olmayacaktır.

Türkiye’de Kamu Görevlileri Etik Kurulu kurulmasıyla birlikte çıkarılan başlıca yasal düzenlemeler şunlar olmuştur:

- Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG: 08.06.2004, No: 5176),
- Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RG: 13.04.2005, Sayı: 25785),
- Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik (RG: 31.07.2009, No: 15169),
- Başbakanlık tarafından yayınlanan 2004/27 sayılı ve "Kamu Görevlileri Etik Kurulu" konulu genelge,
- Başbakanlık tarafından yayınlanan 2005/16 sayılı ve "Başbakan ve Bakanların Uğurlanma ve Karşılınmaları, Seyahatler ve Hediye Uygulaması" konulu genelge,
- Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından alınan 2007/1 sayılı ve "Hediye Alma Yasağı" konulu ilke kararı,
- Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından alınan 2008/1 sayılı ve "Kamu Konutlarının Tahsis İşlemleri" konulu ilke kararı,
- Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından alınan 2008/2 sayılı ve "24 Kasım Öğretmenler Günü" konulu ilke kararı.

4.3. OECD Ülkelerinin Kamu Yönetimlerinde Etik Denetimleri

OECD ülkelerindeki kamu yönetimi etik ilkelerine ve bazı OECD ülkelerinin etik kuruluşlarına çalışmanın bu bölümünde değinilmiştir.

4.3.1. OECD Ülkelerinin Etik İlkeleri ve Düzenlemeleri

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak, 1961'de kurulmuştur ve savaş yıkıntıları içindeki Avrupa'nın Marshall Planı çerçevesinde yeniden yapılandırılması amacıyla 1948 yılında kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün (OEEC) devamı niteliğindedir. OECD'yi kuran anlaşma 30 Eylül 1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

OECD'de kurucu üyeler (1961) Avusturya, Belçika, Kanada, Danimarka, Fransa, Almanya, Yunanistan, İzlanda, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Norveç, Portekiz, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, Birleşik Krallık (İngiltere), Birleşik Devletler (ABD); OECD'ye sonradan katılan üyeler ise Avustralya (1971), Şili (2010), Çek Cumhuriyeti (1995), Estonya (2010), Finlandiya (1969), Macaristan (1996), İsrail (2010), Japonya (1964), Kore (1996), Meksiko (1994), Yeni Zelanda (1973), Polonya (1996) Slovakya (2000), Slovenya (2010) olmuştur (TÜSİAD, 2003: 3).

OECD ülkeleri açısından kamu yönetimi; davranışın önceden belirlenmiş ve rasyonel olduğuna dair varsayımlar içeren nesnel bir hukuk bilimidir. Ayrıca yönetim hedef saptama, insan yönetme, amaç ve kaynaklar arasında uyum sağlama, uzlaşma arama, piyasanın dalgalı ve değişken ortamına tepki verme ve “kar” fırsatı arama sanatı gütmektedir (TÜSİAD, 2003: 87). OECD ülkelerinin kamu yönetimlerinin daha çok esnek ve verimliliğe dayalı örgütlenmesi, kamu yönetimi etiğinin bu ülkelerde daha kolay ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini kolaylaştırmaktadır.

OECD ülkelerinde kamu yönetimi etiği, devlete ve kurumlarına karşı güven oluşturmanın ve bunu korumanın hayati bir unsuru olarak görülmektedir. Dolayısıyla kamu yönetiminde etik, bir durumdan öte bir faaliyeti ifade etmektedir. Sadece uyulması gereken kuralların listesinin ya da ulaşılması gereken bir statünün belirlenmesi etik davranışın desteklenmesi anlamını taşımamaktadır. Aslında kamu yönetimi etiği devletin işleyişinin temelini ve yönetimin başarılı bir şekilde devam ettiğini göstermektedir. Bu anlamda yönetişimin başarısında ve devamlılığında son derece önemli bir sistemdir (Yüksel, 2006: 186).

Kamu görevlilerinin istenilen davranışlara uymaması gibi durumlarda, yasalar çerçevesinde soruşturma, disiplin gibi yaptırımlara başvurulmaktadır. Temel etik değerler dizisi ve davranış kuralları gibi etik altyapı genelde mevzuata dahil edilmiştir. Temel etik değerlerin ihlal edilmesi durumunda ise cezai yaptırımlar uygulanır. Örnek olarak, OECD

ülkelerinde, kamu görevlilerinin etkin karıştıkları yolsuzluk gibi durumlarda ceza kanunları uygulanmaktadır. Bunun dışında, doğrudan veya dolaylı olarak karışılan yolsuzluklar da ceza kanunlarına girmektedir. Karar vermede tarafsızlık ve kamuoyunun güvenine sahip olmak kamu yönetiminin en temel değerlerinden biri haline gelmiştir (OECD, 2000). Ancak bunların nasıl uygulanacağı konusunda ülkeler arasında farklılıklar çıkabilmektedir. Farklı uygulamaların söz konusu olması, daha çok ülkelerin devlet ve yönetim sistemleri ile ilgilidir.

OECD'nin yayımladığı kamu yönetimi etik sistemleriyle ilgili bir araştırmaya göre (OECD, 2000);

- Tarafsızlık,
- Hukukilik,
- Dürüstlük,
- Saydamlık,
- Etkinlik,
- Eşitlik,
- Sorumluluk,
- Adalet ilkeleri, OECD ülkelerinin birçoğunun mevzuatında düzenlenen sekiz temel etik ilke olarak ifade edilmiştir.

OECD, birbirinden farklı önlemleri gerektiren çok çeşitli yöntemleri uygulamaya koymuştur. OECD Kamu Yönetimi Komitesi Puma (Public Management Committee), her yıl OECD ülkelerinde yaptığı taramalarda ortaya çıkan bulgulardan hareketle olması gerekenleri belirterek söz konusu ülkeleri etik davranışlar konusunda yönlendirmiş ve onlar için yapılabilecekleri sıralamıştır. Örneğin OECD, Kamu Yönetimi Etiği alanında bir model geliştirerek şu ilkeleri benimsemiştir (Kılavuz, 2003: 257):

- Kamusal hizmetler açısından uygulanacak etik standartlar, açık ve anlaşılır olmalıdır.
- Kamu hizmetleri açısından ortaya konacak etik standartlar yasal sınırlar içerisinde kalmalıdır.
- Kamu görevlilerine etik anlamda eğitim ve danışmanlık hizmetleri verilmelidir.
- Kamu görevlileri kendilerine yapılan haksız eylemlere karşı, hak ve yükümlülüklerini bilmelidir.
- Etik ile ilgili politik yorumlar, kamu görevlilerini etik davranışlara ilişkin olarak teşvik etmelidir.
- Yönetimsel düzenlemeler ve prosedürler yozlaşmayı hedef almalıdır.
- Politik karar alma süreci açık ve şeffaf olmalıdır.
- Kamu ve özel sektör arasındaki ilişkilerde ilkeler açık olmalıdır.
- Kamu yöneticileri etik davranışlar sergileyerek, bu konuda teşvik edici olmalıdır.
- Yönetimsel politikalar, süreç ve uygulamalar, etik davranışı teşvik etmelidir.

- Kamu hizmetinin koşulları ve insan kaynakları yönetimi etik davranışı teşvik etmelidir.
- Kamu hizmetlerinin sunumunda etkili bir denetim ve sorumluluk mekanizması yer almalıdır.

4.3.2. Bazı OECD Ülkelerinin Etik Denetim Kuruluşları

Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Kanada ve Avusturya gibi bazı OECD ülkelerinde Türkiye'deki benzer etik kurullarının veya organlarının olduğu bilinmektedir. Bu kuruluşların yapısını ve işleyişini bilmek, Türkiye'deki Etik Kurulunun daha iyi anlaşılmasına ve değerlendirilmesine kuşkusuz katkı sağlayacaktır.

4.3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

ABD'de etik denetiminden esas olarak sorumlu kuruluş "Hükümet Etik Ofisi (Office of Government Ethics-OGE)" olup, bünyesinde her biri farklı görevleri üstlenmiş beş ofis bulunmaktadır. Ofis, hem yürütme organının etik programa uyumundan sorumlu hem de uluslararası etik ve yolsuzluk faaliyetlerine destekte bulunmakta ve kamuda iyi yönetişimin güçlendirilmesi yönünde faaliyetlerde bulunmaktadır (Seçkiner, 2012: 63).

"Hükümet Etik Ofisi"nin misyonu, yürütme organında çalışanların yüksek etik standartlarını geliştirmek ve hükümetin faaliyetlerini tarafsız ve bütün içinde yürütülmesini sağlayacak kamu güvenliğinin güçlendirilmesi olarak tanımlanmıştır. 1978'deki "Hükümetteki Etik Kanunu" ile kurulan "Hükümet Etik Ofisi", Yürütme Organının çıkar çatışmasını önlemeye ve çözmeye dayalı politikalarının tüm yönlerini gözetim ve sorumluluğunu sağlamaktadır. "Hükümet Etik Ofisi", yürütme organına bağlı çalışanların yüksek etik standartlarını geliştirmek için şu görevlerden sorumlu tutulmuştur (United States Office of Government Ethics, 2014):

- Dört milyondan fazla sivil çalışanın ve 130'dan fazla kamu görevlisinin uygulanabilir "Etik Davranış Standartları"nın göre düzenlenmesi ve bunun sürdürülmesi,
- 28 binden fazla "Kayıt Memuru" ile 325 binden fazla "Gizli Kayıt Memuru"nun "Finansal Açığa Vurma Sistemi" ile gözetilmesi,
- Yürütme organına uygulanacak etik programların kanunlar ve diğer yasal düzenlemeler ile uyumlaştırılmasının sağlanması,
- Yürütme organına bağlı çalışanların yanında 5,700' den fazla "Etik Görevlisi"ne eğitim ve öğretim hizmetinin verilmesi,

- Kamu sektörü, özel sektör ve sivil toplum kadar toplumun geneline ulaşılması,
- Hükümet, yerel yönetimler, yabancı hükümetler ve uluslar arası kuruluşlar ile iyi uygulamaların paylaşılması ve teknik desteğin sağlanmasıdır.

Federal düzeyde “Etik Dairesi”, çoğu eyaletlerde ise ayrı etik kurulları bulunmakta olan Amerika Birleşik Devletleri’nde, “Federal Etik Dairesi”, etik davranış ilkelerini belirlemek ve etik ihlalleri soruşturmakla görevli bir dairedir. Etik Dairesi, etik dışı davranışı tespit etmesi hâlinde, yapılan eylemin durumuna göre, uyarı, kınama ve işten çıkarma gibi çeşitli yaptırımlar uygulayabilmektedir (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011: 43).

4.3.2.2. İngiltere

İngiltere’de 25 Ekim 1994 tarihinde dönemin Başbakanı John Major tarafından kurulan “Kamu Yaşamı Standartları Kurulu (Comitte on Standards in Public Life)”, İngiltere’nin kamu yaşamındaki etik konularda hükümete tavsiyelerde bulunan ve yüksek etik standartlarını geliştiren bağımsız ve özerk yapılı bir kamu organıdır. Kurul; ilk kez 1995’de Lord Nolan tarafından yürürlüğe konan “Kamu Yaşamının Yedi İlkesi”ni uygulamak amacıyla geniş araştırmalar yapmaktan ve çeşitli raporlar, incelemeler ve görüşler yayınlamaktan sorumlu tutulmuştur. İngiltere’de kamu görevlilerinin uyması gereken etik ilke ve değerlerinin özünü oluşturan bu yedi ilke şunlardır (Committee on Standars in Public Life, 2014):

(1) *Bencilleşmeme*: Kendilerini düşünmemeli, sadece kamu çıkarları doğrultusunda hareket etmelidir.

(2) *Dürüstlük*: Kendi işlerine uygun düşmeyecek tarzda halka veya örgütlere herhangi bir yükümlülük altında bulunmaktan kaçınılmalıdır. Kendilerine, ailelerine ve yakınlarına parasal veya diğer maddi kazanç sağlayacak hareket veya kararlardan mutlaka uzak durmalıdır.

(3) *Tarafsızlık*: En iyi kanıtlara dayalı, ayrımcı ve yanlı olmaksızın hareket etmeli ve kararlarını tarafsız, dürüst ve liyakat esasına dayanarak vermelidir.

(4) *Sorumlu Olmak*: Kendi kararlarında ve eylemlerinde kamuya karşı sorumlu olabilmeli ve bunu sağlayabilmek için gerekli incelemeleri yapabilmelidir.

(5) *Açıklık*: Kararlarını açık ve şeffaf olacak bir tarzda almalıdır. Açıklık ve işi yapmak için yasal gerekçeler olmadan, bilgi kamudan saklanmamalıdır.

(6) *Doğruluk*: Görevlerinde doğru ve düzgün hareket edebilmelidir.

(7) *Liderlik*: Bu ilkeleri kendi davranışlarında sergileyebilmeli, aktif olarak benimsemeli ve güçlü bir şekilde desteklemelidir. Zayıf kalan davranışlarını ise değiştirebilmeye gönüllü olmalıdır.

“Kamu Yaşamı Standartları Kurulu”, tüm kamu çalışanlarının mali ve ticari faaliyetleri olmak üzere yürüttükleri işlerin standartlarını incelenmekte ve kamu yaşamında en yüksek görgü standartlarına ulaşılmasını sağlayan mevcut düzenlemelerde değişiklik yapılmasına dönük öneriler getirmektedir. Bu kapsamda şu kimseler kurula karşı sorumlu tutulmuştur (Committee on Standards in Public Life, 2014): Bakanlar, kamu görevlileri ve danışmanlar, milletvekilleri ve Avrupa Parlamentosunun İngiliz Vekilleri, kamu dışındaki kuruluşların üyeleri ve üst düzey yöneticileri, ulusal sağlık hizmeti kuruluşları, bakanlık dışı çalışanlar ile kamu fonlarıyla yükümlü diğer kuruluşlar ve organları ile yerel yönetimlerin seçilmiş üyeleri ve üst düzey yöneticileri.

Kurul üyeleri 10 kişiden oluşup, üyelerin 1’i başkan, 3’ü İşçi Partisi, Muhafazakar Parti ve Liberal Demokrat Partinin liderlerinin önerdikleri siyasi adaylar, 6’sı ise bağımsız adaylar arasından başbakan tarafından üç yıldan fazla süreliğine atanmaktadırlar (Committee on Standards in Public Life, 2014).

4.3.2.3. Kanada

Kanada Devletinin bir kurumu olan “Çıkar ve Etik Çatışma Komiserliği (Conflict of Interest and Ethics Commissioner – CIEC)”; “Çıkar Çatışması Kanunu” ve “Avam Kamarası Üyelerinin Çıkar Çatışması Kuralı” esaslarına dayalı olarak ve Kanada Parlamentosunun bağımsız bir organı şeklinde kurulmuştur. Aslında Komiserlik, 9 Temmuz 2007 tarihinde çıkarılan “Çıkar Çatışması Kanunu” ile birlikte yürürlüğe girmiştir. Bu kurum, Kanada’nın seçilmiş ve atama yoluyla gelmiş kamu görevlilerinin kendi görevleri ile özel çıkarları arasındaki ihtilafli durumları çözmek üzere oluşturulmuştur (www.en.wikipedia.org/, 2014).

“Çıkar ve Etik Çatışma Komiserliği (CIEC)”, federal hükümete ya da bir bakana değil, yalnızca parlamentoya karşı sorumlu tutulmuştur. Görevlerinin yerine getirilmesi sırasında Kanada Parlamentosuna bağlı olarak Avam Kamarasının ayrıcalık ve dokunulmazlıklarına sahip kılınmıştır. Komiserliğin bağımsızlığı şu şekilde teminat altına alınmıştır (CIEC, 2014):

- Komiser, “Kanada Parlamentosu Kanunu” altında Avam Kamarasındaki her siyasi parti liderinin görüşü alındıktan sonra Konsüldeki “Genel Vali” tarafından atanır.

- Komiserlik kendi çalışma koşullarına sahip olup, Federal Hükümetin bir organı olarak çalışmaz.
- Komiserlik raporlarını bir bakan vasıtasıyla değil, doğrudan kendisi sunar.
- Komiserliğin bütçesi hükümetten ayrı tutulmuş olup, komiser kendi ihtiyacını doğrudan Avam Kamarası sözcüsüne sunar ve bu kanaldan hazineden kaynak aktarılır.

4.3.2.4. Avusturya

1999’da çıkarılan “Kamu Hizmeti Kanunu” ile Avusturya’daki kamu hizmetlerinin sahip olması gereken ilke ve kurallar belirlenmiştir. Kamu görevlilerinin Avusturya kamu hizmetlerinin sağlanması sırasında ihtilafli ve çıkar çatışmasına yol açacak durumlardan kaçınması, görevlerini açıktan ve dürüst olarak yerine getirmesi sağlanmak istenmiştir. Bu kapsamda, Başbakanlık ve kabine içinde yer alan merkezi hükümete bağlı “Avusturya Kamu Hizmeti Komisyonu (Austrian Public Service Commission –APSC)” kurulmuştur. Komisyon, merkezi hükümet içinde “Başbakanlık Kamu Hizmetlerinden Sorumlu Bakan”a bağlı olarak faaliyetlerini yerine getirmekte ve kamu hizmetlerindeki değişikliklere yönelik her yıl parlamentoya rapor sunmaktadır (Austrian Public Service Commission, 2014).

Avusturya’da kamu hizmetlerinin sahip olması gereken temel ilke ve değerler olarak şunlar sayılmıştır (OECD, 2003: 102):

- Kamu hizmetleri siyasal etkilerden uzak, tarafsız ve profesyonel bir tarzda sunulmalı,
- Kamu hizmetleri en yüksek etik standartlara sahip olmalı,
- Kamu görevlileri kendi görevlerini yerine getirirken dürüstlük ve doğruluk içinde hareket etmeli,
- Kamu görevlileri görevleri sırasında açık olmalı ve mantıklı davranmalı,
- Kamu görevlileri haksız bir kazanç veya yarar elde etmek için görevlerini, statülerini, güç ve otoritelerini veya sahip oldukları bilgiyi yanlış yönde kullanmamalıdır.

5. Sonuç

Etığın artan önemi ile birlikte günümüzde etik alt yapısına yönelik birçok yasal ve yönetsel düzenleme söz konusu olmuştur. Bu girişimlere rağmen, Türk Kamu Yönetiminde etik dışı davranışların hala varlığını sürdürdüğü söylenebilir. Etik değer ve kuralların kamu

personelince benimsenmediği ve yönetim içinde kurumsallaştırılmadığı sürece hiçbir etik dışı davranışın engellenemeyeceği de bilinen bir gerçektir.

OECD ülkelerinin bazısında söz konusu etik kurulları bağımsız, özerk ve kendilerine özgü bütçeleri ile kamu yönetimi etiğine katkıda bulunurken; ülkemizdeki “Kamu Görevlileri Etik Kurulu”nun Başbakanlığa bağlı bir kurum olarak hareket etmesi, görev ve yetki alanını baştan sınırlandırmaktadır. Bu durum, söz konusu kurulun özerk olmaması nedeniyle hem bütçe açısından sıkıntı çekmesine, hem de faaliyet alanına müdahale edilmesine yol açabilmektedir. Kurulun yıllar itibariyle baktığı etik ihlal başvuruları dikkate alındığında³ ülkemiz açısından ne kadar önem taşıdığı da bilinen bir gerçektir. Ülkemiz açısından şayet etik ilke ve kurallarının benimsenmesi ve iyi bir etik kültürünün oluşturulması isteniyorsa, öncelikli olarak Kamu Görevlileri Etik Kurulu’nun idari ve mali açıdan özerk kılınması şarttır.

Diğer taraftan konuya kamu görevlileri açısından bakılacak olursa, etik konusunda toplumsal ve bireysel bilincin oluşturulması da gerekmektedir. Ayrıca kamu yönetiminin kural temelli etik sistemi, dürüstlüğe dayanan sistemin teşvik edici, rehberlik edici ve eğitici özellikleriyle geliştirilmesinde yarar vardır. Ancak bu sayede kamu yönetiminde etik, en etkili şekilde hayata geçirilebilecek ve yasal düzenlemeler daha rahat uygulanabilir olacaktır.

Kamu yönetiminde etik dışı davranışlarla mücadele için özellikle;

- Kamu işlemlerinin basitleştirilmesi ve hızlandırılması,
- Kamu çalışanlarının mali durumlarının iyileştirilmesi,
- Kurumlarda insan kaynakları yönetiminin etkili hale getirilmesi ve personele etik eğitimlerin verilmesiyle iyi yönetim uygulamalarının yaygınlaştırılması,
- Hesap verilebilirlik mekanizmalarının geliştirilmesi şarttır.

³ Kurul’a 2005-2012 yılları arasında toplam 1357 başvuru yapılmış; ilk yıllarda etik ihlalleri konusunda başvuru sayısının az olması Kurul’un yeni kurulması ve tanınırlığının az olması ile ilişkilendirilmiştir. 2005-2008 yılları arasında toplam 260 başvuru da bulunulmuştur. 2009 yılı içerisinde Kurul’a yapılan başvuru sayısında gözle görülür bir artış olmuş ve 183 başvuru değerlendirmeye alınmıştır. 2010 yılı içerisinde incelenen 358 dosyanın 319 tanesi karara bağlanmış, 39 tanesi ise 2011 yılına intikal etmiştir. 2011 yılında toplam 305 başvuruda bulunulmuş ve bu başvurulardan 264 tanesi karara bağlanmıştır. 2012 yılında ise toplamda 247 adet etik ihlali nedeniyle başvuruda bulunulmuş ve bu başvurulardan 211’i sonuçlandırılarak karara bağlanmıştır (Biricikoğlu ve Sayer, 2012: 82).

Toplumda genel olarak yöneten ve yönetilen ahlakı verilmediği müddetçe etik dışı davranışlar da görülebilir. Yönetilen kesimde herhangi bir kişinin bireysel anlamda etik davranması, iş ahlakı ve dürüstlük ile yakından ilgilidir. İşinde etik davranan kişi zamanla etrafındakileri etkileyerek örgütsel etiği sağlamış olacaktır. Örgütsel etik ise, toplumsal etiğin kurulmasına bir alt yapı ve zemin hazırlayacaktır.

Kaynakça

- Akıncı, M. (1999). *Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman*. İstanbul: . Beta Yayınları.
- Arı, T. (2004). *Uluslararası İlişkiler ve Dış Politika*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Atay, C. (1999). *Devlet Yönetimi ve Denetimi*, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Austrian Public Service Commission (APSC), <http://www.apsc.gov.au/about-the-apsc>, Erişim Tarihi: (20.04.2014).
- Avşar, B. Z. (2007). *Ombudsman İyi Yönetilen Türkiye İçin Kamu Hakemi*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Baykaler, G. (2006). Kamu Görevlilerine Yönelik Etik Davranış İlkeleri. *Türk İdare Dergisi*, Aralık, Sayı: 453, 35-45.
- Beekun, R. I. (1996). Islamic Business Ethics. *International Institute Of Islamic Thought*, (703) 471-1133, 1-14.
- Bilgin, K. U. (1997). 21. Yüzyılda Nasıl Bir Kamu Yönetimi Sempozyumu. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Biricikoğlu, H. & Sayer, A. (2012). Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kararları Işığında Etik İlke ve Değerlerin Kamu Yönetiminin Hesap Verebilirliğini Sağlamadaki Rolü. Kuram ve Yöntem Açısından Türkiye’de Kamu Yönetimi Bildiriler Kitabı (ss.71-91). Ankara: TODAİE.
- (CIEC) Conflict of Interest and Ethics Commissioner, <http://ciec-ccie.parl.gc.ca/EN/AboutUs/WhoWeAre/Pages/IndependenceOfTheCommissioner.aspx>, Erişim Tarihi: (20.04.2014).
- Cevizci, A. (2008). *Etiğe Giriş*. İstanbul: Paradigma Yayıncılık, İkinci Baskı.
- Committee on Standards in Public Life, www.public-standards.gov.uk/, Erişim Tarihi: (18.04.2014).
- Coşkun, B. (2002). Türk Kamu Yönetiminde İdari Denetim Süreci ve Bu Süreç İçinde Ortaya Çıkan Sorunlar. *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 437, 81-104.
- Derdiman, C. (2007). *İdare Hukuku*. Bursa: Alfa Aktüel, Güncellenmiş 2. Baskı.
- Ergun, T. (2000). *Kamu Yönetimi Ders Notları*. Ankara.

- Eryılmaz, B. (2012). *Kamu Yönetimi Düşünceler-Yapılar-Fonksiyonlar-Politikalar*. Ankara: Okutman Yayıncılık, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı.
- Eryılmaz, B. & Biricikoğlu, H. (2011), Kamu Yönetiminde Hesap Verilebilirlik ve Etik. *İş Ahlakı Dergisi*, Cilt:4, Sayı:7, 19-45.
- Frankena, W. (2007). *Etik*, A. Aydın (Çev.). Ankara: İmge Kitabevi.
- Gök, S. (2008). İş Etiği ile İş Ahlakı Arasındaki İlişki ve Çalışma Yaşamında İş Etiğini Etkileyen Faktörler, *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1, 1-19.
- Gözler, K. & Kaplan, G. (2011). *İdare Hukukuna Giriş*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Güncelleştirilmiş 14. Baskı.
- Gözübüyük, A. Ş. (2007). *Yönetim Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 25. Bası.
- Hacip, Y. H. (2013). *Kutadgu Bilig*, Y. Çağbayır (Hazırlayan), Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı, 14. Baskı.
- Hammerton, J. A. & Mee, A. (2008). *Geçmişten Günümüze Çığır Açan Felsefeciler*. A. Uysal & A. Uysal (Çev.). İstanbul: Nokta Kitap.
- İnaç, H. & Ünal, F. (2007). Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesinde Yönetim Açıklığının Önemi ve Uygulama Düzeyi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Ağustos 2007, Sayı 18, 41-62.
- Karagöz, S. (2000). Cerrahi Hemşireliği ve Etik. *CÜ Hemşirelik Yüksek Okulu Dergisi*, Cilt:4, Sayı:1, 1-8.
- Kılavuz, R. (2003). *Kamu Yönetiminde Etik ve Bir Sorun Alanı Olarak Yozlaşma*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- King, M. T. (2008). Framing An Interdisciplinary Ethical Leadership Model Built On Character, Civility And Community. *The Leadership Center At Morehouse College*, Power Point, 1-33.
- Küçüközyigit, H. G. (2006). Ombudsmanlık Kurumu-Hukuksal Ve Siyasal Bir İnceleme, *Uluslararası Hukuk ve Politika*, Cilt:2, No:5, 90-111.
- Mahmutoğlu, A. (2009). Etik ve Ahlak, Benzerlikler, Farklılıklar ve İlişkiler. *Türk İdare Dergisi*, Yıl 81, Sayı 463-464, 225-249.
- OECD (2000), Kamuoyu Güveninin Tesisi: OECD Ülkelerinde Alınan Etik Önlemler, *Araştırma Raporu*.
- OECD (2003), Managing Conflict of Interest in the Public Service OECD Guidelines and Overview, Paris: OECD Publications, <http://www.oecd.org/gov/ethics/48994419.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.04.2014).
- Özlem, D. (2004). *Etik Ahlak Felsefesi*, İstanbul: İnkılâp Yayınları, Bütün Eserlerine Doğru-12.
- Öztürk, A. T. (2007). *Türk Kamu Yönetiminde Bireyden Devlete Yöneltilen Denetim Süreci; Sorunlar, Öneriler ve Çözüm Yolları*. Ankara: Platin Yayın Dağıtım, Birinci Baskı.

- Pickl, V. J. (1986). Ombudsman ve Yönetimde Reform, T. Ergun (Çev.). *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:19, Sayı:4, 37-46.
- Pieper, A. (1999). *Etiğe Giriş*. V. Atayman ve G. Sezer (Çev.). İstanbul: Ayrıntı Yayınları.
- Ponnu, H. & Girindra, T. (2009). The Association Between Ethical Leadership and Employee Outcomes – The Malaysian Case, *Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies*, Vol:14, No:1, 21-32.
- Resnik, D. B. (2004). *Bilim Etiğine Giriş*. V. Mutlu (Çev.). İstanbul: Ayrıntı Yayınları.
- Saymer, İ. (2006). Halkla İlişkiler Etiğinde Öne Çıkan Modellerin Etik Sistemler Açısından Değerlendirilmesi, *Küresel İletişim Dergisi*, Sayı:2, 1-19.
- Seçkiner, E. (2012). Türkiye’de Etik Yönetim Sistemi Oluşturulması Sürecinde Dışsal Faktörlerin Bir Ürünü Olarak Kamu Görevlileri Etik Kurulu, *Kuram ve Yöntem Açısından Türkiye’de Kamu Yönetimi Bildiriler Kitabı*, Ankara: TODAİE, (ss. 51-69).
- Soysal, M. (1986). *100 Soruda Anayasanın Anlamı*. İstanbul: Gerçek Yayınevi.
- Stroll, A. A. & A. LONG & V. J. BOURKE & R. CAMPBELL (2008). *Etik Kuramları*. M. Türkeri (Çev.). Ankara: Lotus Yayınevi.
- Şen, M. L. (2012). *Kamu Görevlileri Etik Rehberi*. Ankara: Torna Tasarım, 3. Baskı.
- Tortop, N. (1974). Yönetimin Denetlenmesi ve Denetleme Biçimleri, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:7, Sayı:1, 27-50.
- Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği. (2003). *Kamu Hizmetinde Etik Güncel Konular ve Uygulama*. İstanbul: Yayın No: TÜSİAD-T/2003-9-363.
- United States Office of Government Ethics (2014). *Mission & Responsibilities*, <http://oge.gov/About/Mission-and-Responsibilities/Mission---Responsibilities/>, Erişim Tarihi: (20.04.2014).
- Yılmaz, E. (2005). *Etik ve Liderlik*. İstanbul: Mikro Yayıncılık, Öğretmenin Dünyası Odunpazarı Belediyesi Yayınları Eğitim Dizisi-3, 39-51.
- Yüksel, C. (2006). Kamu Yönetiminde Etik Ve Türk Kamu Yönetiminde Etik Hakkında Yeni Yasal Düzenlemeler, *İÜHFMC. LXIV*, Sayı:2. 167-212.
- [www.en.wikipedia.org/wiki/Ethics_Commissioner_\(Canada\)](http://www.en.wikipedia.org/wiki/Ethics_Commissioner_(Canada)), Erişim Tarihi: (20.04.2014).

Gümrük Birliği Üyeliğinden Günümüze Türkiye'nin Dış Ticareti Üzerine Bir İnceleme

Yrd. Doç. Dr. Mehmet ŞENTÜRK^a

Özet

Türkiye, 1996 yılında Gümrük Birliği'ne dâhil olmuş ve bu dönemden itibaren Avrupa Birliği (AB)'den gelen işlenmiş tarım ürünü ve sanayi mallarına yönelik tüm gümrük vergisi ve eş etkili tedbirlere yönelik uygulamalarını tamamen yürürlükten kaldırmıştır. Böylece Türkiye ekonomik bütünleşme sürecinde çok önemli bir adım atmıştır. Türkiye Gümrük Birliği'ne başlarken toplam dış ticaretinin yarısını aşan kısmını AB ile gerçekleştiren, son yıllarda bu payında önemli azalışlar ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda, ithalat noktasında Rusya Federasyonu, İran ve Çin'in; ihracat noktasında ise, Irak başta olmak üzere diğer Yakın ve Orta Doğu ülkelerinin ön plana çıkmış olmaları önem arz etmektedir. 2008 küresel finans krizini takip eden süreçte AB ekonomilerinde yaşanan resesyon ve tüketim daralmasının Türkiye ile AB arasındaki ticarete önemli etkileri olmuştur. Bu çalışmada Gümrük Birliği sürecinin başladığı 1 Ocak 1996 tarihinden günümüze kadar Türkiye'nin dış ticaretindeki yapısal dönüşüm incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Gümrük Birliği, Türkiye, Dış Ticaret, İthalat, İhracat, Cari Açık, Ekonomik Büyüme.

JEL Sınıflandırması: F10, F43, J51, P45.

An Investigation on Turkey's Foreign Trade since Customs Union Membership

Abstract

Turkey began the membership in the Customs Union In 1996. From this period on, Turkey completely removed all customs duties and measures and its equivalent effects related to the processed agricultural products and industrial goods imported from European Union countries, Thus, Turkey has taken a very important step in the process of economic integration. Turkey realised just a little more over the half of its foreign trade at the beginning of the Customs Union, In recent years, the foreign trade composition of Turkey has dramatically changed. In this context, the fact that at the point of import the Russian Federation, Iran and China; and also, at the point of export, Iraq and other Middle Eastern countries nearby, in particular, have come to the fore is very important. In addition, it has been seen that the EU economy during the global financial crisis, recession and contraction in consumption have adversely affected the trade between Turkey and the EU. In this study, structural transformation in Turkey's foreign trade were examined the process of the Customs Union from 1 January 1996 to the present.

Keywords: Customs Union, Turkey, Foreign Trade, Import, Export, Current Deficit, Economic Growth.

JEL Classification: F10, F43, J51, P45.

^a Kilis 7 Aralık Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, sen-turkmehtmet@hotmail.com

1. Giriş

Son yüzyıl içerisinde ülkelerarası ekonomik ve siyasi bütünleşme hareketlerinde yaşanan gelişmeler, ticari ve finansal aktivitelerin de gelişmesine katkı sağlamıştır. Özellikle dış ticaret alanında artan bu serbestleşme eğilimi rekabete küresel bir nitelik kazandırmasının yanında ticaretten elde edilen kazanımları da artırmıştır. Bu noktada yüksek kaliteli üretim yapan, ucuz iş gücüne sahip olan, stratejik doğal kaynaklara ev sahipliği yapan ve coğrafi konum itibarıyla uluslararası pazarlara yakın olan ülkeler ön plana çıkmışlardır. Bu durum, söz konusu ülke ekonomilerini de son derece olumlu etkilemiştir.

Şahinöz (2002)'ye göre; uluslararası ticaret ekonomik büyümenin tek kaynağı olmasa da, dünya ekonomisinin gelişmesine çok önemli katkılarda bulunmuştur. Ekonomilerini uluslararası ticarete açabilecek bir düzeye yükseltip dış ticarete yönelen gelişmekte olan ülkeler, özellikle uluslararası ticaretin hızla geliştiği dönemlerde dış pazarlardan yararlanıp ekonomik büyümelerine ivme kazandırmışlardır.

Ülkemiz küresel çapta ticari serbestleşme hareketine Ticaret ve Tarifeler Genel Antlaşması (GATT)'na üye olarak başlamıştır. 1951 yılında İngiltere-Torquay'da yapılan müzakerelerde, bir çok ülke ile beraber Türkiye'nin de GATT'a katılması öngörülmüştür. Türkiye anlaşmayı 1953 yılında imzalamıştır. (Karaca, 2003). Türkiye bölgesel düzeyde de, bir çok serbest ticaret antlaşmasına taraf olunmuştur. En önemli bölgesel ticareti serbestleştirme girişimi de Avrupa Birliği ile yapılan Gümrük Birliği antlaşmasıdır. Gümrük Birliği, taraf ülkelerin aralarındaki ticaretin her çeşit tarife ve eş değer vergiden muaf bir biçimde gerçekleşebildiği ve tarafların, birlik dışında kalan ülkelere yönelik olarak da ortak bir gümrük tarifelerini benimsedikleri bir ekonomik entegrasyon modelidir (T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, ab.gtb.gov.tr, Erişim: 01.05.2014).

Türkiye'nin AB'ye üyelik müracaatı 1959 yılında gerçekleşmiştir. O dönemdeki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ile Türkiye arasında 1963 yılında imzalanan Ankara Anlaşması ile de Türkiye'nin AB'ye tam üyeliğini nihai hedef olarak tanımlayan üyelik süreci başlamıştır. Bu bağlamda, Türkiye'nin AB'ye tam üyeliğine giden yol "hazırlık dönemi", "geçiş dönemi" ve "son dönem" olarak tanımlanmıştır. Bu süreç 22 yıllık kademeli bir geçiş dönemini ifade etmektedir (Antalya AB Bilgi Merkezi, 2010:2). 23 Kasım 1970 tarihinde AET ile Türkiye arasında kota ve tarife uygulamalarının kaldırılmasını ve malların serbest dolaşımını sağlamaya yönelik bir takvimin belirlendiği "Katma Protokol" imzalanmıştır. 31 Aralık 1995 tarihinde de 95/1 sayılı AB-Türkiye "Ortaklık Konseyi Kararı"

ile “Gümrük Birliği” tesis edilmiştir (Dünya Bankası, 2014:1). Aslında, Gümrük Birliği; Türkiye ile AB arasında yapılmış yeni bir anlaşma değildir. 1963 Ankara Anlaşmasıyla başlatılan bütünleşme sürecinin bir aşamasıdır (T.C. Dışişleri Bakanlığı, Erişim: 01.05.2014). Katma Protokol’ün imzalanması ile birlikte AB tek taraflı olarak Türkiye lehine işlenmiş tarım ürünü ve sanayi mallarına yönelik tüm gümrük vergisi ve eş etkili tedbirlere yönelik uygulamalarını tamamen yürürlükten kaldırmıştır. Türkiye ile AB arasında Gümrük Birliği Anlaşması’nın tesis edilmesi ile de Türkiye, AB lehine aynı uygulamayı gerçekleştirmiştir.

Türkiye’nin Gümrük Birliği ilişkisini kuran Ortaklık Konseyi Kararı’nın 16. maddesi uyarınca, AB’nin Ortak Ticaret Politikasını üstlenme yükümlülüğü ve üçüncü ülkelere yönelik olarak AB’nin tercihli ticaret sistemini üstlenme zorunluluğu bulunmaktadır (Aydın, 2004).

Literatürde, Gümrük Birliği’nin etkileri farklı sınıflandırmalara tabi tutulabildiği gibi, genel olarak etkiler statik ve dinamik etkiler olarak iki temel başlık altında incelenmektedir (Kreinin,1964). Statik etkiler teknolojik ve ekonomik yapının değişmemesi varsayımı altında bir kez ortaya çıkan etkiler olarak açıklanmaktadır. Bu bağlamda, ticaret yaratıcı ve ticaret saptırıcı etkiler statik etkileri oluşturmaktadır (Dura ve Atik, 2003). Ticaret saptırıcı etki ve ticaret yaratıcı etki üretim etkisi olarak da ifade edilmektedir. Ticaret yaratıcı etki ülkedeki tüketimin ülkede üretilen yüksek maliyetli mallardan Gümrük Birliği’ne giren ülkelere üretilen düşük maliyetli ülke mallarına kayması neticesinde ortaya çıkmaktadır. Ticaret yaratıcı etki birlik içerisinde üye ülkeler arasındaki ticaret hacminin genişlemesi neticesinde oluşmaktadır. Ticaret saptırıcı etki ise, Gümrük Birliği’nin kurulmasından sonra en verimli üreticinin birlik dışında kalması neticesinde birlik içinde kalan ülkelerin bu ülkeden yapmakta oldukları ithalatın sona ermesi neticesinde ortaya çıkmaktadır. Gümrük Birliği dışında kalan ülkelerle yapılan ticaret hacminin daralması ticaret saptırıcı etkiyi oluşturmaktadır (Dura ve Atik, 2003). Gümrük Birliği’nin statik etkilerinden bir diğeri de ticaret hadleri etkisidir. Yıldırım ve Dura (2007)’ye göre, ticaret hadleri ihracat fiyatları ile ithalat fiyatlarının birbirine oranıdır. Ülkenin ithal ettiği malların fiyatındaki artış ve ihraç ettiği malların fiyatındaki düşüş ticaret hadlerinin ülke aleyhine değiştiğini gösterir. Ters durumda ise, ithal mallarının fiyatındaki düşüş ve ihraç mallarının fiyatındaki artış, ticaret hadlerini ülkenin lehine çevirmektedir (Yıldırım ve Dura, 2007:145).

Dinamik etkiler ise, uzun dönemli etkiler olmakla birlikte büyüme hızı üzerinde ortaya çıkan etkileri tanımlamaktadırlar. Daha rekabetçi bir piyasa yapısı, ölçek ekonomileri, dış ticaret işlemlerinden kaynaklanan risk ve belirsizliklerin ortadan kaldırılması ve dışsal

ekonomiler dinamik etkileri oluşturmaktadır (Kreinin,1964). Ayrıca, yatırımların teşvik edilmesi ve sanayileşme hızının artması da dinamik etkiler bağlamında sayılabilir (Dura ve Atik, 2003). Gümrük Birliği'nin zikredilen dinamik etkileri ülkelerin ekonomik büyüme performansları üzerinde önemli yansımalara sahiptir. Belirtilen etki sadece ekonomik büyüme üzerinde değil, aynı zamanda ülkelerin ekonomik aktivitelerinin niteliği üzerinde de etkili olmaktadır.

Piyasa büyüklüğü ve büyüme oranı arasındaki ilişkinin dinamik etkilerden kaynaklandığı ifade edilmektedir. Dünya refahı için hatta Gümrük Birliği'ne katılmayan ülkeler için bile dinamik etkilerin olumlu sonuçları vardır (Kreinin,1964). Rekabet artışı neticesinde de dinamik etki ortaya çıkmaktadır. Rekabet artışı ise, hem doğrudan yabancı sermaye yatırımı vasıtasıyla hem de birlik içindeki diğer ülkelerden yapılan ithalat neticesinde sağlanabilmektedir. Gümrük Birlikleri'nin büyük çapta üretime imkân sağlaması ise, hem içsel hem de dışsal ölçek ekonomilerine neden olmaktadır. Piyasadaki belirsizliğin azalması, firmaların uzun dönemli yatırım planları yapabilmesini sağlamakta ve içsel ölçek ekonomilerine neden olmaktadır. Malların, üretim faktörlerinin ve bunların yanı sıra bilgi ve teknolojinin birlik içerisinde serbest dolaşımı, üretimde etkinliği artırarak dışsal ölçek ekonomilerine yol açmaktadır. Ayrıca, Gümrük Birlikleri dış ticaret işlemleri neticesinde ihtiyaç duyulan döviz rezervlerini azaltmaktadır. Böylece dış ticaret işlemlerinden kaynaklanan risk ve belirsizlikler de ortadan kaldırılmış olmaktadır. Bu etki iki şekilde ortaya çıkmaktadır: bunlardan ilki birlik içindeki üretimin artması neticesinde ithalat ihtiyacının ve dolayısıyla döviz talebinin azalmasıdır. Diğer sebep ise, birliğe giren ülkelerin pazarlık gücünün artması ve lehlerine dönen dış ticaret hadleri neticesinde daha az dövize ihtiyaç duymalarıdır. Gümrük Birliği dışında kalan ülkelere birlik içindeki ülkelere doğrudan sermaye yatırımı gerçekleşmesi ve birlik içindeki ülkelerin gelir artışı ile birlikte tasarruf ve yatırımlarında meydana gelecek artış da sanayileşme üzerinde olumlu etki oluşturmaktadır (Dura ve Atik, 2003).

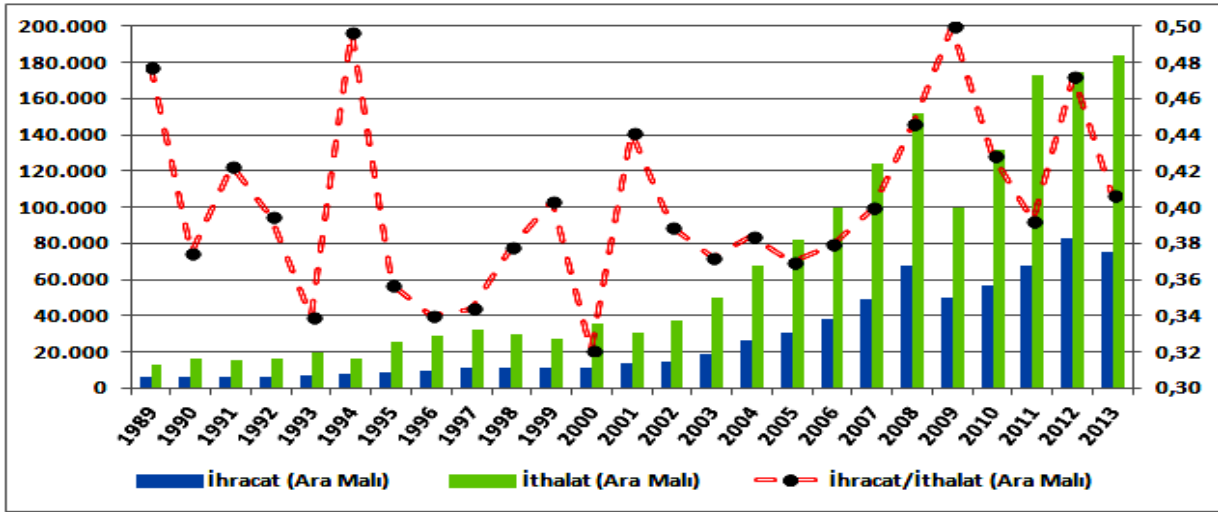
Bu çalışmada, Türkiye ile AB arasında 1996 yılından günümüze süregelen Gümrük Birliği Anlaşması'nın Türkiye'nin dış ticaretini nasıl şekillendirdiği incelenmektedir. Bu bağlamda, Türkiye'de ithalat ve ihracatın kompozisyonu incelenmekte ve mevcut durum analizinden elde edilen bulgular ayrıntılı bir biçimde gözler önüne serilmektedir.

2. Türkiye’de İthalat ve İhracatın Yapısal Gelişimi

İthalat ve ihracatın hacmi Türkiye’nin dış dünya ile ekonomik bütünleşme seviyesi açısından önemli olduğu gibi üretim ve istihdam kapasitesini etkilemek suretiyle ekonomik büyüme performansı ile de yakından ilgilidir. Ancak, toplam ithalat ve ihracatın yanında ithalat ve ihracatın yapısı da son derece önemlidir. Şekil 1.’de 1989-2013 dönemi içerisinde Türkiye’nin ara malı ithalat ve ihracatı Şekil 2’de de aynı dönem için sermaye malı ithalat ve ihracatı görülmektedir. Buna göre, Türkiye’de söz konusu dönem içerisinde ara malı ve sermaye malı ithalatı, ihracatından daha büyüktür. Ayrıca, 2013 yılında toplam ithalatın %73’ü ara malı ithalatı olarak gerçekleşirken, ara malı ihracatı toplam ihracatın %49’unu oluşturmaktadır. Sermaye malına bakıldığında ise, 2013 yılında toplam ithalatın %14’ü sermaye malı ithalatı olarak gerçekleşirken, toplam ihracatın %10’unu sermaye malı oluşturmuştur. Genel itibariyle 1994 krizi ve 2008 küresel finans krizlerinin yaşandığı dönemlerde ara malı ihracatının ithalatını karşılama oranı %50 ile en yüksek seviyelerini görmüştür. Sermaye malında da durum çok farklı değildir. Türkiye’de 2001 yılında yaşanan “Bankacılık Krizi” nedeniyle artan döviz kuru ve pahalılaştıran ithalat nedeniyle sermaye malı ithalatı 11,3 milyar dolar¹ seviyesinden 6,9 milyar dolara gerilemiştir. Sermaye malı ihracatı ise 2,1 milyar dolar seviyesinden 2,6 milyar dolara yükselmiştir. Bu dönemde sermaye malı ihracatının ithalatını karşılama oranı %37 olarak gerçekleşmiştir. Bu durum, ekonomik durgunluktan kaynaklı olarak dış ticaret hacminin daralmasından kaynaklanmaktadır. Benzer şekilde, 2008 küresel finans krizi döneminde de sermaye malı ihracatı bir önceki yıla göre %17 artış göstermiş ve 13,7 milyar dolardan 16,7 milyar dolara yükselmiştir. Aynı dönemde sermaye malı ithalatı ise, 28 milyar dolardan 21,4 milyar dolara gerilemiştir. Bu dönemde sermaye malı ihracatının ithalatını karşılama oranı %59 olarak gerçekleşmiştir. Gerek ara malı ve gerekse de sermaye malında kriz dönemlerinde ihracatın ithalatı karşılama oranlarının yükselmesi döviz kurlarındaki yükselmeden kaynaklı olarak ithalatın pahalılaşması ve ihracattan daha fazla düşüş göstermesinden kaynaklanmaktadır.

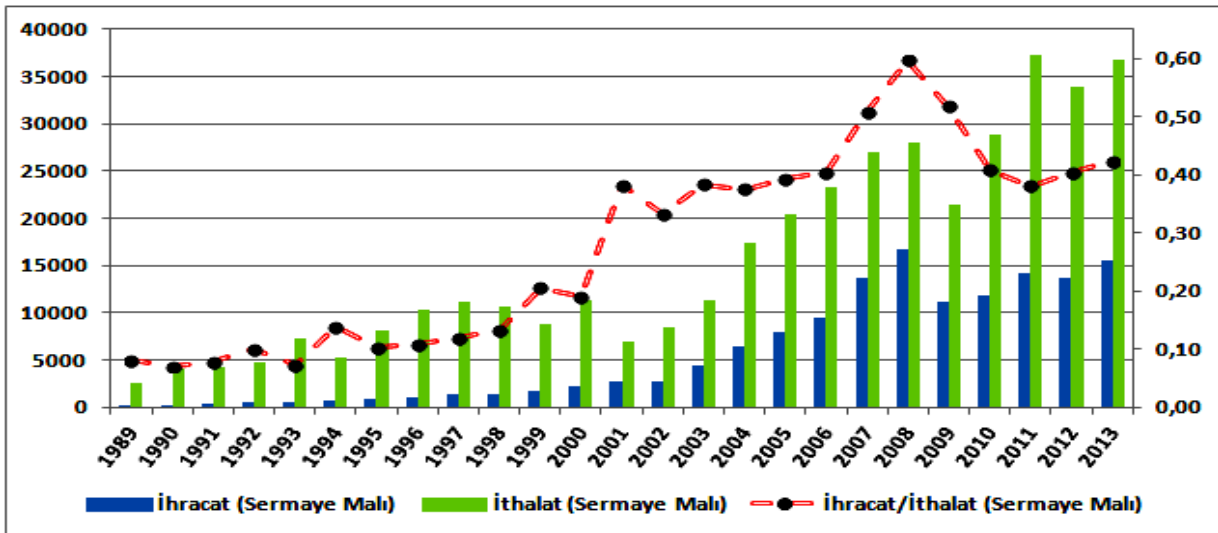
¹ Amerikan Doları’nı ifade etmektedir.

Şekil 1. Türkiye'nin Ara Mali İthalat ve İhracatı (1989-2013) (Milyon USD)



Kaynak: TCMB'den elde edilen verilerden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

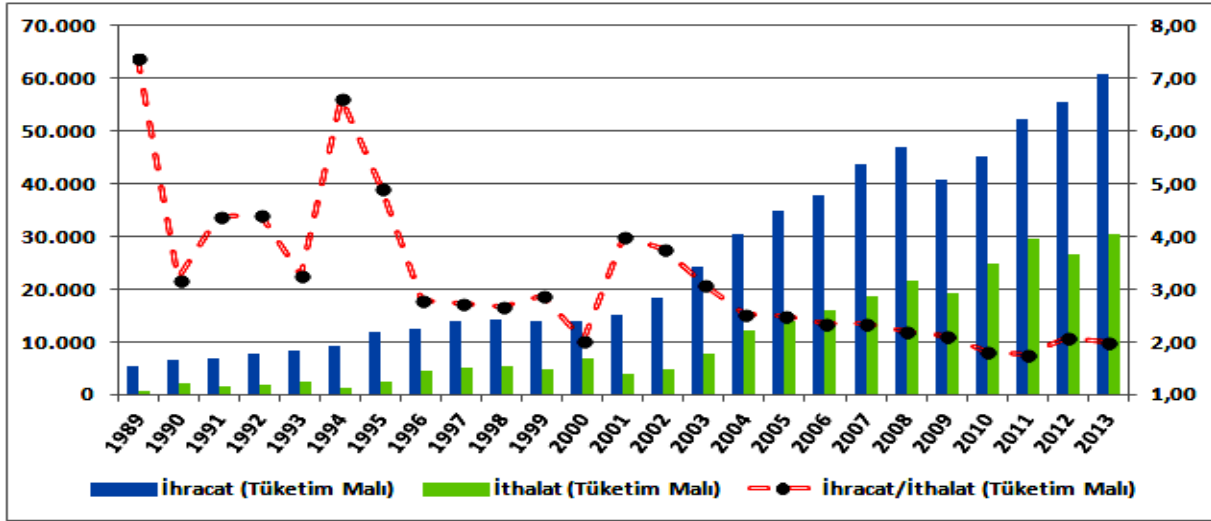
Şekil 2. Türkiye'nin Sermaye Mali İthalat ve İhracatı (1989-2013)



Kaynak: TCMB'den elde edilen verilerden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Türkiye'nin 1989-2013 döneminde tüketim malı ithalat ve ihracatı Şekil 3.'de görülmektedir. Buna göre, 2008 küresel finans krizinin yansımalarının görüldüğü 2009 ve 2010 yılları dışında Türkiye'nin tüketim malı ihracatı, ithalatından daha fazla olmuştur. Liberalizasyon sürecinin başları sayılabilecek 1989 yılında ihracatın yapısı daha çok tüketim malları ile sınırlı olmakla birlikte ilerleyen yıllarda üretimin gelişip genişlemesi ile birlikte ara malı ve sermaye malı ihracatında da gözle görülür artışlar yaşanmıştır (Bkz. Şekil 1-2). Küresel kriz sonrası dönemde hiç azalmadan artışını sürdüren tüketim malı ihracatı 2013 yılında tüketim malı ithalatının 2 katı seviyelerinde gerçekleşmiştir. Aynı dönemde tüketim malı ihracatı toplam ihracatın %40'ı seviyelerinde gerçekleşirken, tüketim malı ithalatı da toplam ithalatın %12'sini oluşturmuştur.

Şekil 3. Türkiye'nin Tüketim Malı İthalat ve İhracatı (1989-2013)

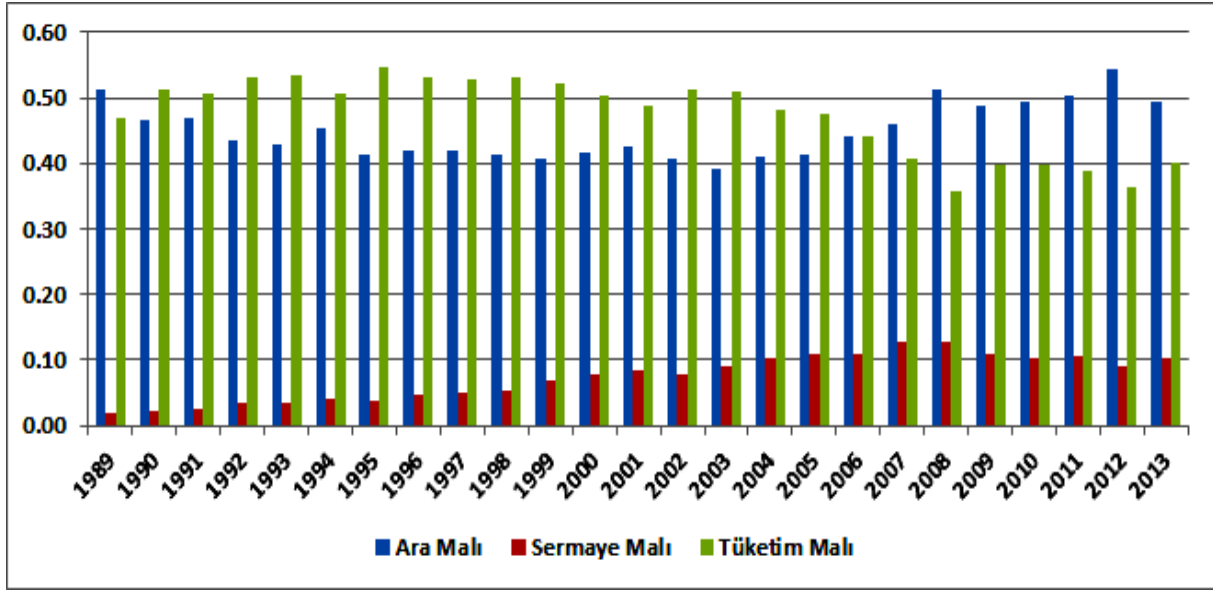


Kaynak: TCMB'den elde edilen verilerden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Özetlemek gerekirse, 2013 yılında Türkiye'nin ihracatının %49'u ara malı, %40'ı tüketim malı ve %10'u da sermaye malından oluşmaktadır. İthalatın ise, %73'ü ara malı, %14'ü sermaye malı ve %12'si ise tüketim malından oluşmaktadır.

Şekil 4.'de 1989-2013 döneminde Türkiye'de ihracatın yapısal gelişimi görülmektedir. Buna göre; sermaye malı ihracatı 1989 yılında toplam ihracatın %2'sini oluştururken, 2007 ve 2008 yıllarında bu oran toplam ihracatın %13'üne 2013 yılına gelindiğinde ise, %10'una ulaşmıştır. Tüketim malı ihracatı ise, 1990-2006 dönemi içerisinde toplam ihracat içerisinde daima en büyük paya sahip olmuştur. Öyle ki; 1990 yılında toplam ihracatın %51'ini tüketim malı ihracatı oluştururken, 2013 yılına gelindiğinde bu oran %40'a kadar gerilemiştir. Ara malı ihracatı ise, toplam ihracat içerisinde 2006 yılına kadar tüketim malı ihracatının altında paylar almış ve %47-%44 aralığında seyretmiştir. 2006 yılında ara malı ve tüketim malı ihracatı toplam ihracat içerisinde %44 ile eşit paylar almışlar ve bu yıldan itibaren ara malı ihracatı toplam ihracat içerisinde tüketim malı ihracatından daha fazla pay alagelmıştır. Öyle ki; 2013 yılına gelindiğinde toplam ihracatın %49'unu ara malı ihracatı oluşturmaktadır.

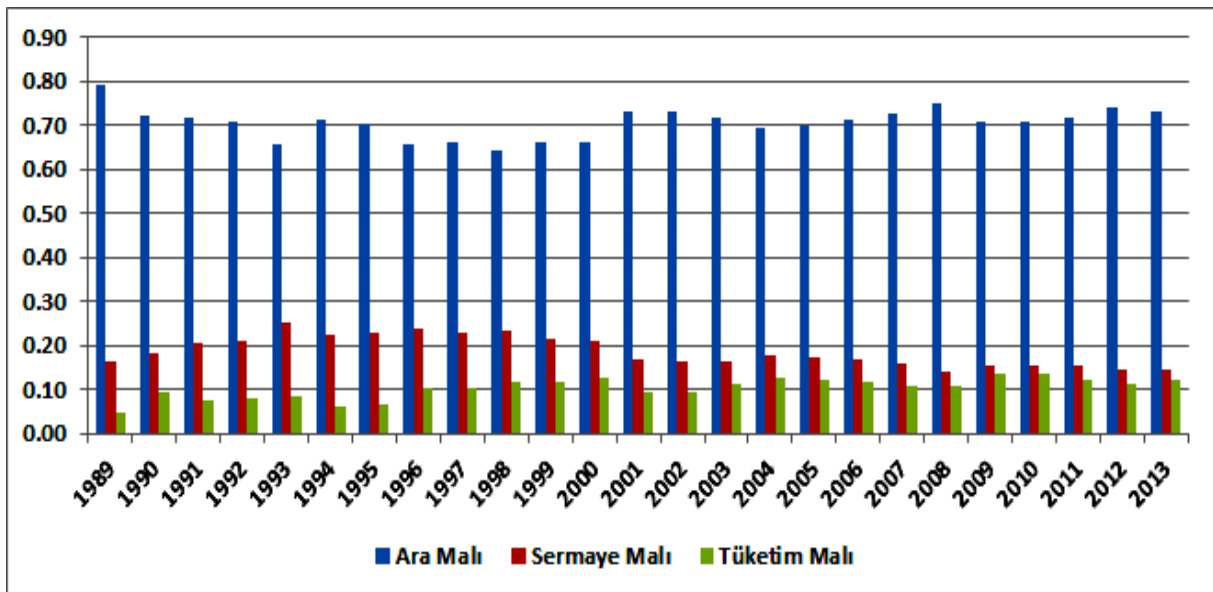
Şekil 4. Türkiye’de İhracatın Yapısal Gelişimi (1989-2013) (%)



Kaynak: TCMB’den elde edilen verilerden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Şekil 5’de 1989-2013 dönemi için Türkiye’de ithalatın yapısal gelişimi görülmektedir. Buna göre; ara malı ithalatı tüm dönemlerde toplam ithalat içerisinde en yüksek paya sahiptir. Öyle ki; 1989 yılında toplam ithalatın %79’unu ara malı ithalatı oluştururken 2013 yılına gelindiğinde bu oran %73 olarak gerçekleşmiştir. Tüketim malı ithalatı ise, 1989 yılında toplam ithalatın %5’ini, 2013 yılına gelindiğinde ise %12’sini oluşturmaktadır. Sermaye malı ithalatına bakılacak olursa, süreç içerisinde artış ve azalışlar kaydetmiş olsa da 2013 yılında toplam ithalatın %15’ini oluşturmaktadır.

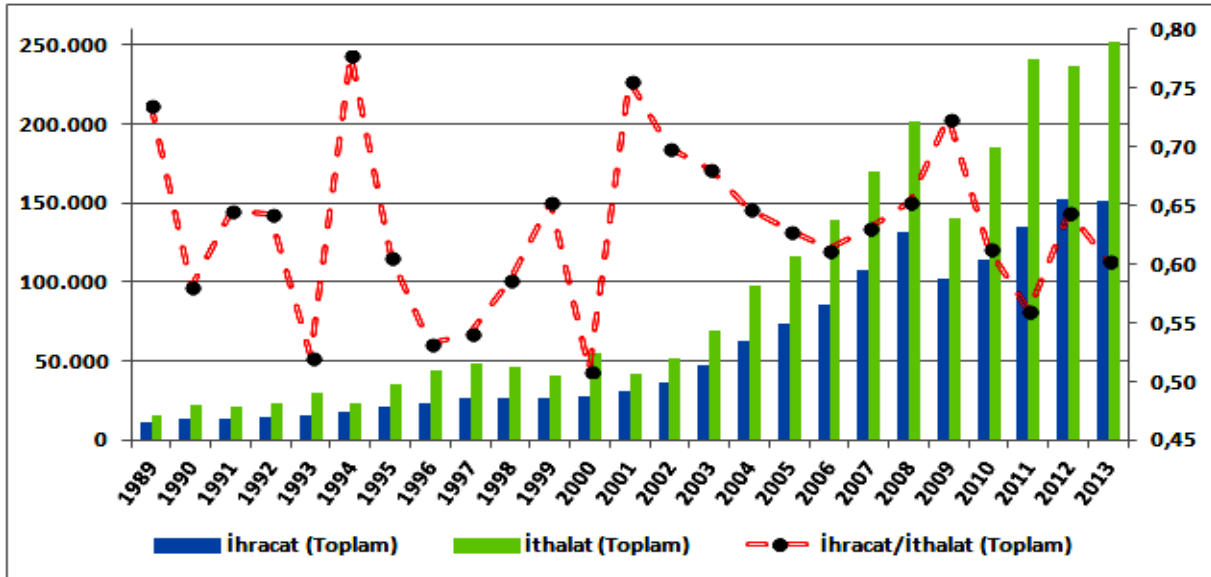
Şekil 5. Türkiye’de İthalatın Yapısal Gelişimi (1989-2013) (%)



Kaynak: TCMB’den elde edilen verilerden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

1989-2013 döneminde Türkiye'nin toplam ithalat ve ihracatının gelişimi Şekil 6.'da görülmektedir. Buna göre; Türkiye'nin gerek iç ve gerekse de küresel koşulların etkisiyle yaşamış olduğu kriz dönemleri olan 1994, 2001 ve 2009 yılları dışında ithalat ve ihracat performansı istikrarlı bir biçimde artış göstermektedir. Türkiye'nin kriz dönemlerinde kurlardaki yükselmeden kaynaklı olarak ithalatında gözle görülür bir düşüş yaşanmıştır. Aynı dönemde ihracatta da ciddi bir düşüş söz konusu olmaktadır. Bu düşüşün temel kaynağı da yine artan döviz kurları nedeniyle pahalılaştıran ithalattır. Nitekim, Türkiye ihracatını ithal etmiş olduğu ham madde ve ara malları ile gerçekleştirebilmektedir. Bu da, kur artışı sonucu pahalılaştıran ithalatın, ihraç malı üretim maliyetlerini olumsuz etkilediği anlamına gelmektedir. Böylece, ihracat tıpkı ithalatta olduğu gibi aşağı yönlü hareket etmektedir. Ayrıca, 2008 küresel finans krizinin etkilerinin görüldüğü 2009 yılı sonrasında gerek ithalat ve gerekse de ihracatta önemli artışlar yaşanmış hatta kriz öncesi dönemlerin dahi üzerine çıkmıştır. İhracatın ithalatı karşılama oranına bakıldığında ise, 2011 yılında %56, 2012 yılında %64 ve 2013 yılına gelindiğinde ise, %60 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

Şekil 6. Türkiye'nin Toplam İthalat ve İhracatı (1989-2013)



Kaynak: TCMB'den elde edilen verilerden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

3. Türkiye'nin İthalat Yaptığı Ülkeler ve İhracat Pazarındaki Dönüşüm

Türkiye'nin 1996 ve 2013 yıllarında ihracat yaptığı ülkeler ve bu ülkelerin Türkiye'nin toplam ihracatından aldıkları payların karşılaştırması Tablo 1.'de görülmektedir. Buna göre; Türkiye'nin Gümrük Birliği üyeliğinin gerçekleştiği 1996 yılında toplam ihracatının %22,30'u Almanya'ya gerçekleştirirken %7,10'u A.B.D.'ye, %6,50'si Rusya'ya,

%6,20'si İtalya'ya, %5,40'ı İngiltere'ye, %4,50'si Fransa'ya, %3,30'u Hollanda'ya gerçekleşmektedir.

2013 yılına gelindiğinde ise, Almanya'nın yine Türkiye'nin en büyük ihracat pazarı olduğu ancak, 1996 yılındaki %22,30'luk payının %9,03'e gerilediği görülmektedir. Yine 2013 yılında Irak %7,87 ile Türkiye'nin ihracat pazarında ikinci sırada yer almaktadır. Buna ek olarak, ihracatın %5,78'i İngiltere'ye, %4,59'u Rusya'ya, %4,43'ü İtalya'ya, %4,20'si Fransa'ya, %3,71'i A.B.D.'ye %3,27'si Birleşik Arap Emirlikleri (BAE)'ne, %2,86'sı İspanya'ya, %2,76'sı İran'a %2,37'si Çin'e, %2,33'ü Hollanda'ya, %2,11'i Mısır'a, %2,10'u Suudi Arabistan'a, %1,95'i Azerbaycan'a ve %1,81'i ise Libya'ya gerçekleşmektedir. Açıkça görülmektedir ki; 1996 yılında Türkiye'nin ihracatı ağırlıklı olarak A.B.D. ve Avrupa'ya gerçekleşirken, 2013 yılına gelindiğinde Yakın ve Orta Doğu ülkeleri ile Çin'in de ön sıralara yükseldiği görülmektedir.

Tablo 1. Türkiye'nin 1996 ve 2013 Yıllarında İhracat Yaptığı Ülkeler ve Bu Ülkelerin Türkiye'nin Toplam İhracatından Aldıkları Payların Karşılaştırması

Ülkeler	İhracat 1996 (Bin USD)	Toplam İhracat İçerisindeki Pay (%)	Ülkeler	İhracat 2013 (Bin USD)	Toplam İhracat İçerisindeki Pay (%)
Almanya	5.186.588	22.30	Almanya	13.706.034	9.03
A.B.D.	1.639.016	7.10	Irak	11.952.995	7.87
Rusya Federasyonu	1.511.634	6.50	İngiltere	8.772.951	5.78
İtalya	1.446.419	6.20	Rusya Federasyonu	6.965.120	4.59
İngiltere	1.260.636	5.40	İtalya	6.717.606	4.43
Fransa	1.053.157	4.50	Fransa	6.377.906	4.20
Hollanda	769.682	3.30	ABD	5.636.015	3.71
Belçika Lüksemburg	492.663	2.10	BAE	4.966.063	3.27
Suudi Arabistan	430.644	1.90	İspanya	4.334.932	2.86
İspanya	363.264	1.60	İran	4.192.647	2.76
Mısır	316.228	1.40	Çin	3.600.931	2.37
Romanya	314.045	1.40	Hollanda	3.538.221	2.33
Suriye	307.778	1.30	Mısır	3.200.728	2.11
İran	297.521	1.30	Suudi Arabistan	3.191.517	2.10
Avusturya	290.514	1.30	Azerbaycan	2.960.333	1.95
Cezayir	278.373	1.20	Libya	2.753.218	1.81
İsviçre	275.717	1.20	İsrail	2.649.770	1.75
Ukrayna	267.539	1.20	Romanya	2.616.742	1.72
İsrail	254.853	1.10	Belçika	2.574.007	1.70
Polonya	253.248	1.10	Ukrayna	2.189.556	1.44
Diğerleri	6.214.947	26.80	Diğerleri	48.909.341	32.22

Kaynak: TÜİK'den elde edilen verilerden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Türkiye'nin 1996 ve 2013 yıllarında ithalat yaptığı ülkeler ve bu ülkelerin Türkiye'nin toplam ithalatından aldıkları payların karşılaştırması Tablo 2.'de görülmektedir. Buna göre; 1996 yılında Almanya, Türkiye'nin en çok ithalat yaptığı ülkeler arasında %17,91'lik pay ile ilk sırada yer almaktadır. Buna ek olarak toplam ithalatın %9,82'si İtalya'dan, %8,06'sı A.B.D.'den, %6,35'i Fransa'dan, %5,75'i İngiltere'den, %4,40'ı Rusya'dan, %3,91'i Suudi

Arabistan'dan, %3,32'si isei Hollanda'dan sağlanmaktadır. 2013 yılına gelindiğinde ise, Almanya'nın toplam ithalat içerisindeki payının %9,61'e düştüğü görülmektedir. Buna ek olarak, toplam ithalatın %9,96'sı Rusya'dan, %9,81'i Çin'den, %5,12'si İtalya'dan, %5,01'i A.B.D.'den ve %4,13'ü de İran'dan sağlanmaktadır. Buradan da açıkça anlaşılmaktadır ki; Türkiye'nin yüksek hacimli doğalgaz ithalatı nedeniyle Rusya ve İran ithalat partnerleri içerisinde en üst sıralara yükselmişlerdir. Çin ise, ucuz iş gücü avantajını kullanarak 2013 yılında Türkiye'ye 24,6 milyar dolar ihracat gerçekleştirmiştir. 2013 yılında Türkiye'nin Çin ile dış ticaret açığı 21 milyar dolar seviyesindedir. Bu da toplam 71,4 milyar dolar olan dış ticaret açığının %29,4'üne tekabül etmektedir.

Tablo 2. Türkiye'nin 1996 ve 2013 Yıllarında İthalat Yaptığı Ülkeler ve Bu Ülkelerin Türkiye'nin Toplam İthalatından Aldıkları Payların Karşılaştırması

Ülkeler	İthalat 1996 (Bin USD)	Toplam İthalat İçerisindeki Pay (%)	Ülkeler	İthalat 2013 (Bin USD)	Toplam İthalat İçerisindeki Pay (%)
Almanya	7.813.503	17.91	Rusya Federasyonu	25.064.214	9.96
İtalya	4.285.793	9.82	Çin	24.685.881	9.81
A.B.D.	3.515.963	8.06	Almanya	24.181.568	9.61
Fransa	2.771.466	6.35	İtalya	12.884.895	5.12
İngiltere	2.510.395	5.75	A.B.D.	12.596.178	5.01
Rusya Federasyonu	1.921.139	4.4	İran	10.383.143	4.13
Suudi Arabistan	1.707.636	3.91	İsviçre	9.647.289	3.83
Hollanda	1.448.604	3.32	Fransa	8.079.820	3.21
Japonya	1.421.921	3.26	İspanya	6.417.722	2.55
Belçika Lüksemburg	1.128.645	2.59	Hindistan	6.367.788	2.53
İspanya	1.033.710	2.37	İngiltere	6.270.869	2.49
İsviçre	1.014.743	2.33	Güney Kore	6.088.466	2.42
İran	806.335	1.85	B.A.E.	5.384.468	2.14
Ukrayna	761.658	1.75	Ukrayna	4.516.333	1.79
Cezayir	736.914	1.69	Yunanistan	4.206.020	1.67
Güney Kore	719.401	1.65	Belçika	3.843.375	1.53
İsveç	659.917	1.51	Romanya	3.592.568	1.43
Çin	556.492	1.28	Japonya	3.453.189	1.37
Avusturya	545.485	1.25	Hollanda	3.362.322	1.34
Libya	476.346	1.09	Polonya	3.184.407	1.27
Diğerleri	7.790.932	17.86	Diğerleri	67.439.484	26.80

Kaynak: TÜİK'den elde edilen verilerden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Türkiye'nin AB ülkeleri ile gerçekleştirmiş olduğu ithalat ve ihracatının gelişimi Şekil 7. ve 8.'de görülmektedir. Buna göre; Türkiye'nin Gümrük Birliği üyesi olduğu 1996 yılında toplam ihracatının %54'ü AB ülkelerine gerçekleştirilirken bu oran 2008 yılı itibariyle düşüş trendine girmiş ve 2013 yılında %42 seviyesine gerilemiştir. İthalata bakıldığında ise, 1996 yılında Türkiye'nin toplam ithalatının %56'sı AB ülkelerinden sağlanırken, 2013 yılına

gelindiğinde bu oranın %37'ye gerilediği görülmektedir. Her iki şekilde de açıkça görülmektedir ki; toplam ihracat ve ithalat çizgisi ile AB ülkeleri ile yapılan ithalat ve ihracat çizgileri arasındaki makas giderek açılmaktadır. Bu da, Türkiye'nin 1996 Gümrük Birliği üyeliği sonrasında hemen hemen 2003 yılına kadar AB ile sürdürmüş olduğu yakın ticari ilişkilerinin yerini yeni partnerlerin aldığı ortaya koymaktadır. Öyle ki; ihracatta, Almanya'nın payının 1996 yılından 2013'e gelindiğinde %13,2 gerilediği görülmektedir. Buna karşın, Irak, BAE, İran, Çin, Mısır, Suudi Arabistan, Azerbaycan ve Libya Türkiye'nin güçlü ihracat partnerleri arasına girmişlerdir. Bir başka deyişle, Türkiye Avrupa'dan Yakın ve Orta Doğu ülkelerine doğru bir pazar kayması yaşamıştır. Öte yandan, 1996 yılı ve sonrasında yoğun bir şekilde ABD ve Avrupa'dan karşılanan ithalat talebi 2013 yılına gelindiğinde Rusya, Çin ve İran'a kaymaktadır. Rusya ve İran'ın Türkiye'nin ithalatında ön sıralara yükselmesi Türkiye'nin bu ülkelerden gerçekleştirmiş olduğu doğalgaz ithalatından kaynaklanmaktadır. Çin ise, bir çok alanda sunduğu ucuz ham madde ve ara malı nedeniyle Türkiye'ye çok yoğun bir biçimde ihracat gerçekleştirmektedir.

Türkiye'nin dış ticaretinde AB'nin payının son yıllarda azalmasının bir diğer önemli nedeni de Türkiye'nin özellikle de Yakın ve Orta Doğu ülkeleri ile gerçekleştirmiş olduğu serbest ticaret anlaşmaları ve bu kapsamda genişleyen ticaret hacmidir. Öyle ki; bugüne kadar, Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkeleri* (MDAÜ : Macaristan, Polonya, Çek Cumhuriyeti, Slovakya, Slovenya, Litvanya, Estonya, Letonya, Bulgaristan, Romanya) ile EFTA ülkelerinin (Norveç, İzlanda, İsviçre, Liechtenstein) yanı sıra, İsrail, Makedonya, Hırvatistan, Bosna-Hersek, Fas, Filistin, Tunus, Suriye, Mısır, Arnavutluk, Gürcistan, Karadağ, Sırbistan, Şili ve Ürdün'le serbest ticaret anlaşmaları imzalanmış ve yürürlüğe girmiştir. Lübnan'la imzalanan anlaşma ise halen onay sürecindedir (T.C. Dışişleri Bakanlığı, Erişim: 01.05.2014).

Şekil 7. Türkiye'nin AB Ülkelerine Gerçekleştirdiği İhracat ve Toplam İhracat İçerisindeki Payı



Kaynak: TÜİK'den elde edilen verilerden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Şekil 8. Türkiye'nin AB Ülkelerine Gerçekleştirdiği İthalat ve Toplam İthalat İçerisindeki Payı



Kaynak: TÜİK'den elde edilen verilerden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

4. Sonuç

Gümrük Birliği'nin gerçekleştirildiği 1996 yılından günümüze kadar olan süreçte Türkiye'nin ithalat ve ihracatı gerek nitelik ve gerekse de nicelik olarak değişim arzemiştir. Söz konusu dönemde ihracat ve ithalat hacmi büyümüştür. Hiç şüphesiz, Gümrük Birliği üyeliği, Türkiye'nin AB ile olan ticaretini olumlu etkilemiştir. Ancak son dönemlerde küresel dinamiklerin de etkisiyle bu durum değişiklik göstermektedir. Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne dâhil olduğu 1996 yılında toplam ihracatının %54'ü, toplam ithalatının ise %56'sı AB ülkeleri

ile gerçekleştirilmiştir. 2013 yılına gelindiğinde ise, toplam ihracatın %42'si ve toplam ithalatın da %37'si AB ülkeleri ile gerçekleştirilmiştir.

Açıkça görülmektedir ki; Türkiye'nin AB ülkeleri ile gerçekleştirmiş olduğu ithalat ve ihracattaki azalma özellikle de 2008 küresel finans krizinin etkilerinin görüldüğü dönemden sonra kendini göstermektedir. Bu da, Türkiye'nin yakın ticari ilişki içerisinde bulunduğu AB ekonomilerinde yaşanan daralmadan kaynaklanmaktadır. Nitekim, söz konusu ülkelerde yaşanan ekonomik daralma, üretimin yavaşlaması ve buna bağlı olarak da ithal malı talebinin ve ihracat potansiyelinin zayıflaması ile sonuçlanmıştır.

Bu süreçte, Türkiye'nin AB ile olan ticari ilişkileri zayıflarken gerek ithalatta ve gerekse de ihracatta başka ülkeler öne çıkmaya başlamışlardır. Öyle ki; ucuz işgücü avantajını son derece etkili kullanan Çin, 1996 yılında Türkiye'ye 556,4 milyon dolar ihracat yaparken, 2013 yılında bu rakam 24,6 milyar dolara ulaşmıştır. Buna ek olarak, Rusya ve İran gibi Türkiye'nin önemli doğalgaz tedarikçileri olan ülkeler de Türkiye'nin ithalatından önemli ölçüde pay almaktadırlar. Öyle ki; Türkiye 2013 yılında Rusya'dan 25, İran'dan ise 10 milyar dolar ithalat yapmıştır.

Türkiye, AB ülkelerine gerçekleştiremediği ihracatına ise, Yakın ve Orta-Doğu pazarı ile karşılık bulmuştur. Öyle ki; Irak başta olmak üzere Birleşik Arap Emirlikleri, Mısır, Suudi Arabistan, İran, Azerbaycan ve Libya söz konusu dönemde Türkiye'nin önemli ölçüde ihracat yaptıkları ülkeler olmuşlardır.

Dış ticaret sadece rakamsal olarak değil kompozisyonel olarak da değişiklik göstermiştir. 1989 yılında ihracatın bileşimine bakıldığında, sermaye malı ihracatı toplam ihracatın %2'sini oluştururken, tüketim malı ihracatı toplam ihracatın %47'sini, ara malı ihracatı ise %51'ini oluşturmuştur. 2013 yılında ise, Türkiye'nin ihracatının %49'u ara malı, %40'ı tüketim malı ve %10'u da sermaye malından oluşmuştur.

Özetle, Gümrük Birliği'nde geçen süre zarfında Tüketim malı ihracatının payı önemini korumakla birlikte %51'lik orandan %40'a düşmüş ve ilk sıradan ikinci sıraya gerilemiştir. Bununla birlikte sermaye malı ihracatının payı %2 den %10 seviyesine çıkmıştır. Bu durum, ekonomideki niteliksel değişimin bir ölçüsü olarak kabul edilmelidir. Gerek dolaylı yatırımlar, gerekse diğer dinamik etkiler neticesinde ekonomi sermaye malı ihracatını artırmıştır.

İthalata bakıldığında, ara malı ithalatının tüm dönemlerde toplam ithalat içerisinde en yüksek paya sahip olduğu ancak payının giderek azaldığı görülmektedir. 1989 yılında toplam

ithalatın %79'unu, 2013 yılında ise %73'ünü ara malı ithalatı oluşturmuştur. Tüketim malı ithalatı ise, 1989 yılında toplam ithalatın %5'ini, 2013 yılına gelindiğinde ise, %12'sini oluşturmaktadır. Tüketim malı ithalatı, ara malı ithalatının aksine payını artırmıştır. Sermaye malı ithalatına bakılacak olursa, 2013 yılında toplam ithalatın %15'ini oluşturduğu görülmektedir. 1989 yılındaki %16 lık payı ile kıyaslandığında fazla bir değişiklik yaşanmadığı söylenebilir.

Dış ticaret açısından ortaya çıkan en önemli sonuçlardan birisini şu şekilde özetlemek mümkündür: Siyasi ilişkiler ve ikili anlaşmalar neticesinde Türkiye'nin ticaret ortaklarında son yıllarda bir dönüşüm yaşanmıştır. 2013 yılında yaklaşık 35 milyar dolar ithalat yapılan Rusya ve İran ile 24 milyar dolar ithalat yapılan Çin'e ancak yaklaşık 15 milyar dolar ihracat gerçekleştirilebilmiştir. Açıkça görülmektedir ki; Türkiye'nin ithalatında yüksek paya sahip Çin, Rusya ve İran'a aynı hacimde ihracat yapılamadığı için ciddi bir dış ticaret açığı oluşmaktadır.

KAYNAKÇA

- [1] ANTALYA AB BILGI MERKEZİ (2010), Gümrük Birliği'nin Türk Ekonomisine Etkileri,
<https://www.atso.org.tr/yukleme/dosya/c2518b72560e3466982b8e6e5937725d.pdf>, Erişim: 01.05.2014.
- [2] AYDIN, Ali Kemal, (2004), Serbest Ticaret Anlaşmalarının Yeri ve Türkiye'nin Dış Ticaretinin Geliştirilmesindeki Önemi, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Sayı: Şubat
http://www.mfa.gov.tr/serbest-ticaret-anlasmalarinin-yeri-ve-turkiye_nin-dis-ticaretinin-gelistirilmesindeki-onemi.tr.mfa, Erişim: 01.05.2014.
- [3] DURA, Cihan ve ATİK, Hayriye (2003), Avrupa Birliği, Gümrük Birliği ve Türkiye, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- [4] DÜNYA BANKASI,
<http://www.avrupa.info.tr/uploads/tr-eu-customs-union-tr.pdf>, Erişim: 01.05.2014.
- [5] KARACA, Nil (2003), GATT'tan Dünya Ticaret Örgütü'ne, Maliye Dergisi, Sayı 144, ss. 84-99.
- [6] KREININ, Mordechai E. (1964), On the Dynamic Effects of a Customs Union, Journal of Political Economy, Vol. 72, No. 2, pp. 193-195.
- [7] ŞAHİNÖZ, Ahmet (2002), Dünya Ticaret Örgütü'nün Dönüşümü. Küreselleşme ve Türkiye Tarımı, Ankara: TMMOB Ziraat Mühendisleri Odası Yayını, 177-189.
- [8] T.C. Dışişleri Bakanlığı,
<http://www.mfa.gov.tr/turkiye-ab-gumruk-birligi.tr.mfa>, Erişim: 01.05.2014.
- [9] T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü,
<http://ab.gtb.gov.tr/ab-ile-iliskiler/30-soruda-gumruk-birligi>, Erişim: 01.05.2014.
- [10] TCMB, evds.tcmb.gov.tr, Erişim: 01.05.2014.
- [11] YILDIRIM, Ertuğrul ve DURA, Cihan (2007), Gümrük Birliği'nin Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri Konusundaki Literatüre Bir Bakış, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 28, Ocak-Haziran 2007, ss. 141-177.

Küreselleşme ve Yoksulluk İlişkisi

Hasan MEMİŞ¹

ÖZET

Küreselleşme, günümüzde yaygın olarak kullanılan kavramlardan biridir. Küreselleşmenin ekonomik, sosyal, siyasal ve kültürel boyutları vardır. Genel olarak ekonomik boyutu üzerinde durulmaktadır. İster gelişmiş, ister az gelişmiş olsun, ülkeler çeşitli konularda küreselleşme sürecinden etkilenmektedirler. Bu konulardan biri de yoksulluktur. Kimilerine göre küreselleşme, dünyada yoksulluğu azaltan, kimilerine göre de arttıran bir süreçtir. Çalışmada, küreselleşme yoksulluğu arttıran bir süreç olarak kabul edilmiş ve bu bağlamda küreselleşme ile yoksulluk arasındaki ilişkinin ortaya konması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Küreselleşme, Yoksulluk, IMF, Dünya Bankası, Dünya Ticaret Örgütü

ABSTRACT

Today globalization is one of the widely used concepts. There are economic, social, political and cultural dimensions of globalization. In general, it is focused on the economic dimension of it. Countries whether developed or underdeveloped are affected by the globalization process on various issues. One of them is poverty. Some economists argues that globalization reduces poverty, some economists argues that globalization increases poverty. In this study globalization has been accepted as a process which increases poverty and in this connection it is aimed to explain the relationship between globalization and poverty.

Keywords: Globalisation, Poverty, IMF, World Bank, World Trade Organisation

¹ Yrd. Doç. Dr., Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF İktisat Bölümü, hasanmemis@kilis.edu.tr

1. Giriş

Küreselleşme, özellikle 1980'li yılların sonları ve 1990'lı yılların başlarından itibaren dünyada yaygın olarak kullanılan çok boyutlu bir kavramdır. Küreselleşmenin ekonomik, sosyal, siyasi ve kültürel boyutları vardır. Fakat genelde ekonomik boyutu üzerinde durulmaktadır. Küreselleşme ile ilgili ortak bir tanım oluşturulamadığı gibi, bu konuda fikir birliğine de varılamadığı görülmektedir. Savunsak da karşı çıksak da küreselleşme günümüz dünyasının bir gerçeğidir. Gelişme seviyesi ne olursa olsun ülkeler bu gerçekle yüz yüzedir. Küreselleşme çeşitli alanlarda ülkeleri etkileyen bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan biri de küreselleşmenin yoksulluk üzerinde meydana getirdiği etkidir.

Çalışmada küreselleşme yoksulluğu arttıran bir süreç olarak kabul edilmiş ve bu bağlamda küreselleşme ile yoksulluk arasındaki ilişkinin açıklanması amaçlanmıştır. Makalede; önce küreselleşme kavramı, yoksulluk ve yoksulluğun küresel görünümü, küreselleşme-yoksulluk ilişkisi üzerinde durulmuş, daha sonra da küreselleşme-yoksulluk ilişkisi değerlendirilmiştir.

2. Küreselleşme

Çok boyutlu bir kavram olan küreselleşme, sadece ekonomik teoriden ibaret değildir. Aynı zamanda devlet teorisi, uluslararası ilişkiler teorisi, barış, demokrasi, küresel bir sivil toplum oluşumu, hükümetler dışı kuruluşlar ve kültürel yaşam gibi farklı alanlara ilişkin çeşitli önerme ve tezler içermektedir. Bununla birlikte ciddiye alınabilir bütün küreselleşme teorilerinin temeli ekonomiktir. Ekonomik anlamda küreselleşme, dünya ekonomileri arasında üretim, dağıtım, mal ve hizmetlerin kullanımının entegrasyonu olarak tanımlanabilir (Şahin, 2012: 125).

Bir başka tanıma göre küreselleşme, dünya ticaretini evrensel boyutlarda serbestleştirme çabalarıdır. Özellikle 1980'li yılların sonları ve 1990'lı yılların başlarından itibaren dünyada yaygın olarak kullanılan bir kavramdır. Ekonomik anlamda küreselleşmenin üç temel boyutu bulunmaktadır (Seyidoğlu, 2013: 226):

Ticari küreselleşme, 1947'de kurulan GATT (General Agreement on Tariffs and Trade-Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması) çerçevesinde gümrük tarifeleri ve kotaların kaldırılarak uluslararası ticaretin evrensel boyutlarda serbestleştirilmesi çalışmaları ile başlamıştır. Küresel ticaretin gelişmesinde bu çabalarla birlikte iletişim ve haberleşme başta olmak üzere teknolojik gelişmelerin önemli etkileri vardır. Ayrıca 1980 sonrası ve 1990'lı yılların başlarında, Doğu Bloku'nun yıkılması ile tek kutuplu bir dünyanın ortaya

çıkması da böyle bir gelişmenin ana koşullarını hazırlamıştır.

Mali küreselleşme, ülkelerin kısa ve uzun vadeli sermaye akımlarıyla ilgili olarak uygulamakta oldukları engel ve kısıtlamaları kaldırıp ulusal piyasalarını dünya piyasaları ile bütünleştirmelerinin bir sonucudur. Bu gelişmeler nedeniyle sermayenin uluslararası alanda dolaşımında büyük artışlar olmuş ve dünya tek bir mali piyasa durumuna dönüşmüştür. Mali küreselleşme olayı 1980 sonrası döneme aittir. Küreselleşme kavramı da özellikle mali küreselleşme ile birlikte yaygınlık kazanmıştır.

Üretimin küreselleşmesi ise, sınır ötesi üretimin yaygınlaşmasını ifade etmektedir. Günümüzde dünya üretiminin önemli bir kısmı çok uluslu işletmeler tarafından, ana ülke sınırları dışında gerçekleştirilmektedir. Bu anlamdaki küreselleşme de yeni olmayıp İkinci Dünya Savaşı sonrasına kadar uzanmaktadır.

Başka bir yaklaşıma göre küreselleşmeyi, doğal ve yönlendirilebilen küreselleşme şeklinde ikiye ayırmak mümkündür (Karagül, 2010: 11):

Doğal küreselleşme, özellikle iletişim ve ulaşım araçlarının yaygınlaşması ile ortaya çıkan küresel hareketlilik, yeme, içme, barınma hatta düşünce itibarı ile tek tip yaşantı tarzının giderek yaygın hale gelmesi şeklinde tanımlanabilir. Ancak, küresel güçlerin bu doğal süreci kendi menfaatleri doğrultusunda kullanmaya çalıştıkları ve büyük ölçüde yönlendirdikleri yadsınamaz.

Yönlendirilen küreselleşme, dünya üzerinde topyekün hesap yapma gücünü ve hakkını kendinde gören güçlü devletlerin, bu güçlerini kullanarak dünya üzerindeki ekonomik, siyasi ve askeri hâkimiyetlerini genişletme çabası olarak değerlendirilebilir. Özellikle küresel ölçekte faaliyet gösteren Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (WB) gibi uluslararası örgütlerin söz konusu ülkelerin küresel çıkarları ile paralel politikalar ürettikleri görülmektedir.

Küreselleşme ile ilgili ortak bir tanım oluşturulamadığı gibi, bu konuda fikir birliğine varılamadığı ve değişik yorumlar yapıldığı görülmektedir. Bu bağlamda birbirine zıt iki tezden bahsetmek mümkündür (Çeken vd., 2008: 81-82):

Birinci teze göre; küreselleşme çağdaşlaşma ve gelişme demektir, önüne geçilemeyecek ve önüne geçilmemesi, desteklenmesi gereken bir süreçtir. Bu görüşü savunanlar, küreselleşme sürecinin uluslararası ticareti ve yatırımları yaygınlaştıracağını, ülkelerin hızla büyümesi için önemli fırsatlar oluşturacağını ve dünya refahına yol açacağını ileri sürmektedirler. Dolayısıyla küreselleşmenin ekonomik, siyasi ve uluslararası düzen

açısından herkese yararı vardır.

- Ekonomik açıdan: Küreselleşme dünya kaynaklarının en akılcı, en verimli şekilde kullanılmasına imkân vererek toplam dünya ticaretini ve gelişmeyi hızlandırmaktadır.
- Siyasal açıdan: Küreselleşme demokratikleşme sürecini hızlandırmaktadır. Şöyle ki; ya Batı'nın demokrasi ve insan haklarına dayanan temel değerleri küreselleşme aracılığıyla az gelişmiş ülkelere taşınmakta, ya da iletişim alanındaki gelişmeler kamuoyunun her şeyden anında haberdar olmasını sağlamakta, böylece demokrasiyi ve bireyin özgürlüğünü güçlendiren bir etki yapmaktadır.
- Uluslararası düzen açısından: Dünya'ya Batı düzeninin egemen olması ki bu, ideolojik kavgaların sona ermesi ve “Yeni Dünya Düzeni”nin sağlanması demektir.

İkinci teze göre; küreselleşme emperyalizmin, neo-liberalizmin 21. yüzyıl başındaki adıdır. Bu görüşte olanlara göre küreselleşmenin ekonomik, siyasal ve uluslararası düzen bakımından çeşitli sakıncaları bulunmaktadır.

- Ekonomik açıdan: Küreselleşme, Batı'nın dünyadaki pazar payını maksimize etmek amacıyla, kapitalizmin dünyaya yayılmak istemesi durumudur. Böylece dünya genelinde gelir dağılımı bozulmakta, yoksulluk artmakta ve çevre kirliliği gibi çeşitli problemler ortaya çıkmaktadır.
- Siyasal açıdan: Küreselleşme demokrasiyi getirememekte, batılı ülkeler bu kavramı az gelişmiş ülkelerin işlerine müdahale etmek ve bu ülkeleri zayıflatarak amaçlarına daha kolay ulaşmak için kullanmaktadırlar. Küreselleşme bahanesiyle gelişmiş ülkeler, az gelişmiş ülkelerin ulusal ve uluslararası alanda alacakları kararları engellemekte, bu ülkelerin bağımsızlığını zedelemektedirler.
- Uluslararası Düzen Açısından: Küreselleşmenin başlıca sloganı olan “Yeni Dünya Düzeni”, aslında düzensizliği beraberinde getirmektedir. Ülkelerde çatışmaların artması, uluslararası terörün yaygınlık kazanması, yoksulluk, açlık, sefalet ve insan tacirliği bunun somut örnekleridir.

Kısaca ifade etmek gerekirse, savunsak da karşı çıksak da küreselleşme günümüz dünyasının bir gerçeğidir. Gelişme seviyesi ne olursa olsun ülkeler bu gerçekle yüz yüzedir. Küreselleşme çeşitli alanlarda ülkeleri etkileyen bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan biri de küreselleşmenin yoksulluk üzerinde meydana getirdiği etkidir.

3. Yoksulluk ve Yoksulluğun Küresel Görünümü

3.1. Yoksulluk Tanımları

Yoksulluk çok yönlü ve karmaşık yapısı sebebiyle tanımlanması güç bir kavramdır. Bununla birlikte, farklı dünya görüşüne sahip kişilerin yoksulluk olgusuna değişik açılardan yaklaşması, yoksulluğun tanımı konusunda bir uzlaşma sağlanmasını da güçleştirmektedir. Kimileri yoksulluğu, sistemin yapısından ve işleyişinden kaynaklanan güç ve servet dağılımındaki eşitsizliğin bir sonucu olarak görmektedir. Kimileri de, yoksul olarak tanımlanan kişilerin, eğitimsizlik, beceri ve kapasite gibi bireysel nitelik ve yeteneklerinin düşüklüğü nedeniyle ortaya çıkan fırsatlardan yararlanamama durumu olarak ifade etmektedirler (Gündoğan, 2008: 43). Literatürde yoksullukla ilgili çeşitli tanımlara rastlamak mümkündür. Çalışmamızda sadece üç tanım üzerinde durulmuştur.

Mutlak, görel ve insani yoksulluğu aşağıda şekilde özetleyebiliriz (Taş ve Özcan, 2012: 424-425):

3.1.1. Mutlak Yoksulluk

Mutlak yoksulluk, hane halkının veya bireyin asgari yaşam düzeyini sürdürebilmesi için gerekli olan en temel ihtiyaçlarını bile karşılayamaması durumudur. Günlük alınması gereken kalori miktarı esas alınarak hesaplanır. Örneğin, WB'nin 1990'daki çalışmasına göre bir insanın hayatını devam ettirebilmesi için gerekli minimum kalori miktarı olan 2.400 kalorilik gıda sepetinin fiyatı, mutlak yoksulluk sınırı olarak belirlemiştir. TÜİK ise 2008 yoksulluk çalışmasında Gıda-Tarım Örgütü ve Dünya Sağlık Örgütü tarafından belirlenen yetişkin bir kişinin minimum harcaması gereken günlük kalori değerini 2.100 olarak açıklamıştır.

3.1.2. Görel Yoksulluk

Bu yaklaşım, yoksulluğu bireyin ihtiyaçlarını karşılama gücü yönüyle toplumun diğer bireyleri karşısındaki durumuna göre tanımlamaktadır. Yani, bir kişinin yoksul olup olmadığı sadece ne kadar gelire sahip olduğuna bağlı olmayıp, aynı zamanda toplumdaki diğer bireylerin gelirine de bağlı olmaktadır. Yoksulluğun görel olarak tanımlanmasında ya nüfusun düşük gelirli bir oranı yoksul olarak alınmakta, ya da ortalama gelir düzeyinde bir sınır belirlenerek, bu sınırın altında bir gelire sahip olanlar yoksul olarak tanımlanmaktadır.

3.1.3. İnsani Yoksulluk

Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) tarafından 1997 İnsani Gelişme

Raporu ile ilk defa insani yoksulluk kavramı ortaya atılmıştır. İnsani yoksulluk, gelir yoksulluğu ile ilişkili bulunmasına rağmen ondan farklıdır. Gelir yoksulluğu ölçümleri mutlak gelir üzerine odaklanırken, insanî yoksulluk kavramı, okur-yazarlık, yetersiz beslenme, kısa yaşam süresi, ana-çocuk sağlığının yetersizliği, önlenebilir hastalıklara yakalanmak gibi temel insanî yeteneklerden yoksun olmak biçiminde tanımlanabilir. Buna göre temel insan yeteneklerini sürdürebilecek olan mal, hizmet ve altyapıya (enerji, hijyen, eğitim, iletişim, içme suyu) erişimin yokluğu ya da kısıtlılığı yoksulluğun insani boyutu olarak nitelendirilmektedir. Aynı raporda insani yoksulluğu ölçmek amacıyla İnsani Yoksulluk Endeksi (Human Poverty Index) geliştirilmiştir. Bu endeks gelişmekte olan ülkeler için üç kriterden yola çıkarak hesaplanmaktadır.

- Yaşam süresi: 40 yaşın altındaki nüfus yüzdesi
- Eğitim: Okuma yazma bilmeyen nüfus yüzdesi
- Makul bir yaşam standardı (Sağlıklı içme suyuna sahip olmayan nüfus yüzdesi, temel sağlık imkânlarından yoksun nüfus yüzdesi, 5 yaşın altında olan ve yeterli beslenemeyen, bu yüzden ciddi düzeyde düşük kilolu olan çocukların nüfus yüzdesinden oluşmaktadır.)

3.2. Yoksulluğun Küresel Görünümü

Yoksulluğun değerlendirilebilmesi için yoksul olanı, olmayandan ayırabilecek bir ölçüt gerekmektedir. Geleneksel yaklaşım, bir gelir eşiği oluşturulmasına ve kaç bireyin, ailenin veya hane halkının bunun altında kaldığının hesaplanmasına dayanmaktadır (Townsend and Steven, 2004: 13). Yoksulluğun çeşitli görünümleri ve gerçekleşebileceği farklı yollar vardır. Bazı tanımlar daha niteliksel, diğerleri daha bütüncüdür. Tek bir ortak ve doğru yaklaşım yoktur. Farklı ülkeler ve farklı zamanlarda kullanılmış olan geniş bir yöntemler dizisi bulunmaktadır. Ancak genelde kabul gören yöntem, satın alma gücü paritesine göre hesaplanan günlük 1,25 dolar ya da 2 doların altında gelire hayatını sürdürmek zorunda kalan insanları yoksul olarak kabul eden WB'nin yöntemidir. Buna göre günlük 1,25 dolar, açlık sınırını ifade etmektedir. Bu sınır sadece insanın yaşamını sürdürebilmesi için gerekli olan asgari gıda ihtiyacını belirlemektedir. 2 dolarlık seviye ise temel ihtiyaçlar olarak ifade edilen sadece gıda değil, aynı zamanda ısınma, giyinme, bir hanede oturma, kısacası asgari toplumsulaşma hakkına sahip olmanın en düşük düzeyini göstermektedir.

Yoksulluğun küresel görünümü, aşağıda dünyada farklı yoksulluk seviyeleri ve

bölgesel yoksulluk göstergelerinin verildiği tablolar ile açıklanmıştır.

Tablo 1’de bir günde dolar cinsinden elde edilen gelir dikkate alınarak dünyada farklı yoksulluk seviyeleri verilmiştir. Buna göre; 1 doların altında gelire sahip olanlar dünya nüfusunun %14’ünü (880 milyon kişi), 1,25 doların altında gelire sahip olanlar %22’sini (1 milyar 400 milyon kişi), 1,45 doların altında gelire sahip olanlar %27’sini (1 milyar 720 milyon kişi), 2 doların altında gelire sahip olanlar %40’ını (2 milyar 600 milyon kişi), 2,5 doların altında gelire sahip olanlar %49’unu (3 milyar 140 milyon kişi), 10 doların altında gelire sahip olanlar da %80’ini (5 milyar 150 milyon kişi) oluşturmaktadır.

Tablo 1: Dünya’da Farklı Yoksulluk Seviyeleri
(2005 Yılı Satın Alma Gücü Paritesine Göre)

		Dünya Nüfusu		
		Kişi Sayısı (Milyon)		Nüfus (%)
Bir Günde Elde Edilen Gelir (\$)	1\$	1 \$’dan Az	880	14
		1 \$’dan Çok	5.580	86
	1,25\$	1,25 \$’dan Az	1.400	22
		1,25 \$’dan Çok	5.060	78
	1,45\$	1,45 \$’dan Az	1.720	27
		1,45 \$’dan Çok	4.740	73
	2\$	2 \$’dan Az	2.600	40
		2 \$’dan Çok	3.860	60
	2,5\$	2,5 \$’dan Az	3.140	49
		2,5 \$’dan Çok	3.320	51
	10\$	10 \$’dan Az	5.150	80
		10 \$’dan Çok	1.310	20

Kaynak: <http://www.globalissues.org/article/26/poverty-facts-and-stats>, Erişim: 29.03.2014. (Tablo “Percent of People in the Wold of Diffirent Poverty Levels” grafiğindeki verilere göre hazırlanmıştır.)

Tablo 2, dünya genelinde yıllara ve bölgelere göre yoksulların toplam nüfus içindeki oranına ilişkin verileri içermektedir. Dünyanın değişik bölgelerinde yoksulluk düzeyleri ve yoksulluğun yıllar itibariyle seyrine ilişkin gelişmeler oldukça farklılık göstermektedir. 2005 yılı itibariyle, günlük 1,25 doların altında gelire yaşayan insanlar, Sahra Altı Afrika (%50,9), Hindistan (%41,6) ile Güney Asya (%40,3) ülkelerinde yoğunlaşmaktadır. Yoksulluk seviyesinin en düşük olduğu bölgeler ise Ortadoğu ve Kuzey Afrika (%3,6), Avrupa ve Merkez Asya (%3,7) ile Latin Amerika ve Karayip (%8,2) ülkeleridir.

Uluslararası yoksulluk sınırı günde 2 dolara yükseltildiğinde, yoksulluğun çok daha yüksek oranlara sıçradığı görülmektedir. 2 doların altında günlük gelir ile yaşayan insanların toplam nüfus içindeki payının en yüksek olduğu bölgeler, Hindistan (%75,6), Güney Asya (%73,9) ile Sahra Altı Afrika (%72,9) ülkeleri olmuştur. Yoksulluğun en düşük olduğu bölgeler ise sırasıyla, Avrupa ve Merkez Asya (%8,9), Ortadoğu ve Kuzey Afrika (%16,9) ile Latin Amerika ve Karayip (%17,1) ülkeleridir.

Tablo 2: Bölgesel Yoksulluk Göstergeleri (%)
(2005 Yılı Satın Alma Gücü Paritesine Göre)

Bölge	1981	1984	1987	1990	1993	1996	1999	2002	2005
Günlük Geliri 1,25 ABD Doların Altında Olanların Nüfusa Oranı (%)									
Doğu Asya ve Pasifik	77,7	65,5	54,2	54,7	50,8	36,0	35,5	27,6	16,8
Çin	84,0	69,4	54,0	60,2	53,7	36,4	35,6	28,4	15,9
Avrupa ve Merkez Asya	1,7	1,3	1,1	2,0	4,3	4,6	5,1	4,6	3,7
Latin Amerika ve Karayipler	12,9	15,3	13,7	11,3	10,1	10,9	10,9	10,7	8,2
Ortadoğu ve Kuzey Afrika	7,9	6,1	5,7	4,3	4,1	4,1	4,2	3,6	3,6
Güney Asya	59,4	55,6	54,2	51,7	46,9	47,1	44,1	43,8	40,3
Hindistan	59,8	55,5	53,6	51,3	49,4	46,6	44,8	43,9	41,6
Sahra Altı Afrika	53,4	55,8	54,5	57,6	56,9	58,8	58,4	55,0	50,9
Günlük Geliri 2 ABD Doların Altında Olanların Nüfusa Oranı (%)									
Doğu Asya ve Pasifik	92,6	88,5	81,6	79,8	75,8	64,1	61,8	51,9	38,7
Çin	97,8	92,9	83,7	84,6	78,6	65,1	61,4	51,2	36,3
Avrupa ve Merkez Asya	8,3	6,5	5,6	6,9	10,3	11,9	14,3	12,0	8,9
Latin Amerika ve Karayipler	24,6	28,1	24,9	21,9	20,7	22,0	21,8	21,6	17,1
Ortadoğu ve Kuzey Afrika	26,7	23,1	22,7	19,7	19,8	20,2	19,0	17,6	16,9
Güney Asya	86,5	84,8	83,9	82,7	79,7	79,9	77,2	77,1	73,9
Hindistan	86,6	84,8	83,8	82,6	81,7	79,8	78,4	77,5	75,6
Sahra Altı Afrika	73,8	75,5	74,0	76,1	75,9	77,9	77,6	75,6	72,9

Kaynak: The World Bank, World Development Indicators (2008), Poverty Data A Supplement To World Development Indicators, s.11.

Yukarıdaki veriler de göstermektedir ki, yoksulluk ciddi boyutlara ulaşmış ve acilen çözülmesi gereken küresel bir sorundur.

4. Küreselleşme-Yoksulluk İlişkisi

II. Dünya Savaşı'nın hemen sonrasında ABD'nin himayesinde tesis edilen IMF, WB ve GATT gibi uluslararası kuruluşların hayata geçirilmesi küreselleşme sürecine ivme kazandırmıştır. Bu kuruluşların da katkısıyla 1950'ler ve 1960'larda yeni bir globalleşme dalgası ortaya çıkmıştır. IMF ve WB 1944 yılının Temmuz ayında ABD'nin New Hampshire

eyaletinin Bretton Woods kasabasında yapılan BM para ve Maliye Konferansı'nın sonucunda, İkinci Dünya Savaşı'nın yol açtığı yıkımın ardından, Avrupa'yı yeniden kurabilmek ve dünyayı ekonomik bunalımlardan kurtarabilmek için finans sağlama çabasının bir parçası olarak kurulmuştur. WB'nin gerçek adı, Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası'dır. Buradaki "kalkınma" ibaresi bu kuruluşun asıl misyonunu yansıtmaktadır. IMF ise küresel krizlerin çıkmasını engellemekle görevlendirilmiştir. Bu görevi, küresel toplam talebi korumak için üstüne düşeni yapamayan ve kendi ekonomilerinin çökmesine engel olamayan ülkelere, uluslararası baskı uygulayarak yerine getirecekti. Gerekliğinde, toplam talebi kendi kaynakları ile karşılayamayan ve ekonomik krizle karşı karşıya olan ülkelere likidite sağlayacaktı. Ayrıca üçüncü bir oluşum olarak GATT meydana getirilmiştir. GATT uluslararası ticareti engelleyen gümrük tariflerini indirmede başarı sağlamış olsa da, Dünya Ticaret Örgütü (WTO) gibi daha çok yetkilere sahip bir kuruluşa ihtiyaç duyulmuştur. Az gelişmiş ülkeleri küreselleşme sürecine daha çok dahil edebilmek için büyük sermayeye sahip gelişmiş ülkelerin yeni pazarlara daha rahat açılma fikri çerçevesinde gereklilik duyulan WTO, yedi yıl süren görüşmeler sonucu ancak 1995 yılında hayata geçirilmiştir (Göngen, 2013: 125-129).

IMF, WB ve WTO küreselleşmenin temel aktörleridir. Bu kuruluşlar tarafından önerilen/dayatılan ekonomi politikaları birbirini tamamlayan ve aynı amaca hizmet eden uygulamalar olarak nitelendirilmektedir. Bu uygulamaların genel anlamda gelişmiş ülkelerin çıkarları doğrultusunda şekillendiği, dolayısıyla yoksulluğu etkilediği ifade edilmektedir. Aşağıda WTO, IMF ve WB politikalarının yoksulluğu nasıl etkilediği açıklanmıştır.

WTO, küresel düzenin kurumsal yapısının temel taşlarından birini oluşturmaktadır. WTO, bazı önemli alanlarda az gelişmiş ülkelerin hareket alanını kısıtlayıcı yeni denetim mekanizmalarının gündeme gelmesinde önemli bir rol üstlenmiştir. WTO, liberalleşme eğilimini mal ticaretinin ötesinde hizmet ticaretine ve dış ticaretle ilgili olarak fikrî mülkiyet hakları ve yatırım alanlarına doğru genişletme açısından etkili bir güç olarak ortaya çıkmıştır. WTO, az gelişmiş ülkelerin dış ticarete, yabancı sermaye yatırımlarına ve teknoloji akımlarına daha açık bir hale gelmelerini sağlayarak, çokuluslu şirketlerin hareket alanındaki engelleri ortadan kaldıran bir kurum olarak değerlendirilmektedir (Şenses, 2004: 3-4).

Ayrıca küreselleşme eğilimlerine paralel olarak finansal serbestleşmeyle birlikte, finansal sermayenin kısa dönemli, spekülasyon nitelikli kararları, sanayileşme hedeflerinin önüne geçmiştir. Ancak bir yandan da spekülasyon kazançlarının özendirildiği finansal şişkinlik giderek başlı başına bir istikrarsızlık unsuru haline gelmiştir (Yeldan, 2009: 16). 2010 yılında dünyada yapılan ihracatın değeri 15 trilyon 237 milyar dolardır. Aynı yıl döviz piyasasında

sadece bir günde yaklaşık 4 trilyon dolarlık işlem hacmi gerçekleştirilmiştir. Bu rakamın yılın tamamında dünyanın yaptığı toplam ihracatın %26,25'ine tekabül etmesi, döviz piyasalarının ülke ekonomileri için ne derece önemli bir yere sahip olduğunu göstermektedir (Noğay, 2012).

Yapılan bir araştırmaya göre, WTO tarafından uluslararası ticarete getirilen serbestleşme nedeniyle önümüzdeki on yıl içerisinde dünya ticaretinin %10, dünya gelirinin de 260 milyar dolar artacağı beklenmektedir. Bunun 80 milyar dolarının Japonya'ya, 70 milyar dolarının AB'ye, 75 milyar dolarının da ABD'ye düşeceği öngörülmektedir. Yani 260 milyar doların 225 milyar doları Merkez'in üç ülkesi tarafından paylaşılacaktır. Dünya nüfusunun %84,5'ine sahip çevre ülkelerine ise, yalnızca 35 milyar dolar kalacaktır. Bu tabloya bakıldığında, ekonomik küreselleşmeden kimlerin kazançlı çıkacağı açıkça görülebilmektedir (Leba, 2001: 9).

Ekonomik sorun yaşayan ülkeler IMF ve WB kredilerinden yararlanmak istediklerinde, bu kurumlara başvurmaktadır. Söz konusu kredilerde izlenen politika temelde "şartlılık" ilkesine dayanmaktadır. "Şartlılık", kredi alabilmek için borç alan ülkelerin uygulamak zorunda oldukları politikaları ifade etmektedir (Allegret and Dulbecco, 2007: 309). Buna göre, kredi almak isteyen ülke, dış ödemeler dengesini sağlamaya yönelik bir istikrar programı hazırlayarak IMF'ye sunmak ve onunla anlaşmak zorundadır. Ülkenin uygulayacağı ekonomik ve mali politikaları gösteren bu programa "niyet mektubu" adı verilmektedir. Yapılan anlaşmalar, yapısal uyum programı olarak adlandırılmaktadır. Verilen kredilerin kullanımı ve bunların devamı, bahsedilen programın uygulanması şartına bağlıdır. IMF uyum programı ile ülkeleri küresel ekonomik sisteme entegre etmeye çalışmaktadır. Bu politikalar liberal bir ekonomik sürece işaret etmekte ve dünya ekonomisiyle bütünleşmenin anahtarı olarak görülmektedir (Yılmaz ve Çetin, 2007). Üye ülkenin hazırladığı ekonomik önlemler tedbirlerinin IMF tarafından onaylanması, uluslararası finans çevrelerinden yapılacak borçlanmalar açısından da büyük önem taşımaktadır. Resmi veya özel uluslararası finans çevrelerinin söz konusu ülkeye kredi açmaları, genellikle IMF'nin "yeşil ışığı"na bağlıdır (Seyidoğlu, 1998, s.566). Gelişmiş ülkeler uluslararası ticari ilişkilerde, az gelişmiş ülkelerin IMF ile stand-by anlaşması yapıp yapmadıklarına bakmakta, gelişmekte olan ülkelere kredi verme ve yatırım yapma kararlarında IMF kriterlerini göz önünde bulundurmaktadırlar (Alpago, 2002: 155). Az gelişmiş ülkeleri IMF ve WB ile anlaşmaya zorlayan nedenlerden biri de budur.

IMF ve WB'nin yoksulluğun ortadan kaldırılması amacıyla birlikte yürüttükleri politikalar, çeşitli eleştirilere hedef olmuştur. Dünyadaki konjonktürel gelişmelere paralel olarak bu politikalarda da değişim yaşanmasına rağmen eleştirilerin giderek arttığı görülmektedir.

WB, nüfusunun önemli bir kısmı yoksulluk sınırının altında bulunan ülkelere kaynak, teknik yardım ve politika önerisi sağlayan kalkınma amaçlı bir kurumdur. Banka binasına girildiğinde “*Hayalimiz, yoksulluğun olmadığı bir dünyadır.*” şeklindeki yazı dikkati çekmektedir. WB'nin temel misyonu yoksulluğun yok edilmesidir. Ancak, Banka'nın izlediği politikaların yoksulluğu ne ölçüde azalttığı konusunda çok farklı değerlendirmeler bulunmaktadır. Banka'nın yoksullukla ilgili politikaları özellikle yapısal uyum programları açısından eleştirilmektedir. Yaygın olan görüşe göre, bu politikaların yoksullara ağır yük getirdiği savunulmaktadır. Bazı iktisatçılar ise yapısal uyum programlarının büyüme meydana getiremediğini ve yoksulların bu programlardan marjinal biçimde yararlandığını öne sürmüşlerdir. Öte yandan bazı iktisatçılar da, 1980'li yıllardan beri IMF ve WB tarafından gelişmekte olan ülkelere sunulan bu programların, yüz milyonlarca insanın yoksullaşmasına neden olduğunu ve yapısal uyum programlarının büyük oranda ulusal paraların istikrarsızlaşmasına ve gelişmekte olan ülke ekonomilerinde olumsuz etkilere neden olduğunu iddia etmektedir. Bu bakış açısı, söz konusu kurumları yoksulluğun küreselleşmesine yol açmakla suçlamaktadır. Bu görüşün dünya ölçeğinde büyük bir destek bulduğu son derece açıktır (Uzun, 2003: 161-162).

IMF ve WB yıllardan beri ticaretin liberasyonu, fiyat kontrollerinin kaldırılması, özelleştirme ve bütçe harcamalarının kısıtlanması gibi politikaları az gelişmiş/yoksul ülkelere dayatmaktadır. Uygulama sonuçları tam bir hayal kırıklığı meydana getirmiştir. IMF ve WB tarafından özellikle su ve alt yapı gibi kamusal hizmetler için empoze edilen ısrarcı özelleştirme uygulamaları, bu hizmetlerin yabancı şirketler tarafından arz edilmesi ve üretilmesinin yolunu açmaktadır. Bahsedilen hizmetler, bu firmalar tarafından ticari fiyatlarla piyasaya sürüleceği için yoksul halk daha yüksek fiyatlarla karşılaşmakta, mal ve hizmetlere ulaşım gittikçe zorlaşmakta ve halk günden güne daha da yoksullaşmaktadır (Mekay, 2003: 2).

IMF ve WB imkânlarından yararlanmak isteyen az gelişmiş ülkelere dayatılan yapısal uyum programları, hazır elbise olarak sunulmaktadır. Bu programların bir parçası olan tarımsal reformlar, IMF'nin öncelikleri arasındadır. Ülkeyi içine düştüğü sıkıntıdan kurtarmak

için bu ülkeye gelen IMF ve WB yetkilileri, öncelikle tarımsal reformlara odaklanmaktadır (Şahinöz, 2000: 38).

Dünyadaki yoksulların hala %70'i kırsal alanlarda yaşamaktadır. Tarım sektöründe meydana gelecek bir gelişme, tarımsal iş imkanı sağlayarak ve tarımsal istihdamı uyararak yoksul insanların gelirlerinin artmasında önemli rol oynayacaktır (FAO, 2002: 2). Fakat IMF ve WB tarafından önerilen programlarda tarıma yönelik sübvansiyonların kaldırılmasında ısrar edilmektedir. Gelişmiş ülkeler kendi tarım sektörlerini WTO kurallarına rağmen desteklemeye devam ederken, azgelişmiş ülkeler yapısal uyum programları çerçevesinde tarıma verdikleri desteklerden vazgeçmek zorunda bırakılmaktadırlar.

Ayrıca tarımsal desteklerin kaldırılması ile devletin üzerinden büyük bir yükün kalkacağı, bütçede tasarrufa gidileceği ve piyasa ekonomisi içinde güçlü olanların yaşayacağı, rekabet kurallarına uyum sağlayamayanların da piyasadan çekileceği düşünülebilir. Fakat asıl sıkıntı bundan sonra başlamaktadır (Minibaş, 2001: 21). Çünkü IMF programı uygulayan az gelişmiş ülkelerde, tarım sektöründe çalışanların diğer sektörlerde istihdam imkânları genellikle yoktur. Bu durumda tarım sektöründe kıt kanaat geçinen bu bireyler, tarımdan koparılınca büyük şehirlere göç etmek zorunda kalmakta, bu göçler çeşitli sosyal problemleri de beraberinde getirmekte ve yoksulluğun artmasına neden olmaktadır.

Gelişmiş ülkeler, İkinci Dünya Savaşı sonrasında kendi sanayilerini ve tüketicilerini beslemek için tarım üreticisi olarak görmek istedikleri gelişmekte olan ülkeleri, artık kendi tarımsal ürün fazlaları için cazip pazarlar olarak düşünmektedirler. Bunu da IMF ve WB kanalıyla yapısal uyum programları çerçevesinde gerçekleştirmektedirler. Bu programların bir parçası olarak, azgelişmiş ülkelerin tarımsal ürün ithalatında korumacılıktan vazgeçmeleri istenmektedir. Gelişmiş ülkelerdeki üreticilere uygun görülmeyen dünya fiyatlarını bu ülkelere empoze edilmektedir. Oysa gelişmiş ülkelerde, üreticilerin eline geçen fiyatlar ile piyasada oluşan fiyatlar arasındaki fark devlet tarafından karşılanmaktadır. Bu durumda, IMF programı uygulayan ülkelerdeki üreticileri dünya fiyatları şeklinde empoze edilen fiyatlara mahkum etmek, onları üretimi sürdürmez bir noktaya itmek demektir (Oyan, 2001: 33-34). Nitekim 1970'li yıllarda Afrika ülkelerinde uygulanan bu politikalar sonucunda dönem başında Afrika, gıda ihtiyacının %20'sini ithal ederken, on yıl sonra yarısını ithal etmek zorunda kalmıştır. Eski üretim bölgelerinde yoksulluktan ölüm olayları gözlenmiştir (Tuyed, 2000: 3).

Yapısal uyum programları çerçevesinde yapılması istenen bir diğer reform da özelleştirilmedir. Örneğin IMF 2000 yılında kredi verdiği 16 ülkede suyun özelleştirilmesini

şart koşmuştur. Bu ülkelere bakıldığında buradaki genç ve çocuk ölümlerinin kötü beslenme ve kirli sudan kaynaklandığı dikkati çekmektedir (Minibaş, 2001: 16). Özelleştirme sonucunda yalnızca tüketiciler değil, aynı zamanda işçiler de zarar görmektedir. Az gelişmiş ülkelerde işsiz kalan kişiler topluma yük olmaktadır. Çünkü bu ülkelerde işsizlik sigortası yoktur. Bununla birlikte büyük bir toplumsal maliyet çıkabilmekte ve kentsel şiddet, artan suç oranları toplumsal ve politik huzursuzlukla kendini en kötü şekilde göstermektedir (Stiglitz, 2002: 78-79).

Az gelişmiş ülkelere dönük IMF ve WB uygulamalarında eğitim, sağlık ve benzeri sosyal içerikli politikaların öne çıktığını görmek mümkündür. Ancak sosyal içerikli bu politik yaklaşımların diğer ekonomik politikalarla desteklenmesi söz konusu olmadığı için fazla anlamlı olmamaktadır. Çünkü WB'nin eğitim ve sağlık projeleri kapsamında sağladığı destek kredileri, ilgili projelerin dış finansmanında kullanılmak koşuluyla verildiğinden dolayı bir yandan krediler için yeni pazar imkânı oluştururken, karşı ülkeler için ise ilave borçlar anlamına gelmektedir. Dolayısıyla WB, bu konularda verdiği destek kredileri ile ilgili ülkelerin kalkınmasından ziyade, borç yükünü artırdığı ve dolayısıyla yoksullaştırdığı gerekçesiyle ciddi eleştiriler almaktadır (Chossudovski, 1999: 37).

5. Küreselleşme-Yoksulluk İlişisinin Değerlendirilmesi

Küreselleşme ile yoksulluk arasındaki ilişki farklı şekillerde yorumlanmaktadır. Küreselleşmenin yoksulluk üzerinde olumsuz etkileri olduğunu savunan grup, UNDP'nin insani yoksulluk tanımını, küreselleşmenin yoksulluğu azalttığını savunanlar ise WB'nin mutlak yoksulluk tanımını kullanarak iddialarını ispatlamaya çalışmaktadırlar.

Tablo 2'de de görüldüğü gibi, bütün bölgelerde 1981 yılından bu yana yoksulluk oranlarında önemli azalmalar olduğu dikkati çekmektedir. Yani bu verilere göre küreselleşme yoksulluğu azaltan bir süreç olarak değerlendirilebilir.

Ancak, yine WB tarafından, yoksulluğun evrenselliği dikkate alınarak ve satın alma gücü paritesindeki farklılıklar da düşünülerek mutlak yoksulluk sınırı az gelişmiş ülkeler için kişi başına günlük 1 dolar, Türkiye'nin de dahil olduğu Doğu Avrupa ülkeleri ve Latin Amerika ülkeleri için 4 dolar, gelişmiş ülkeler için ise 14,40 dolar olarak belirlenmiştir (Demiral vd., 2007: 4). Bu açıklamalar Tablo 2'de verilen rakamları tartışmalı hale getirmekte ve bu verilere dayanarak küreselleşmenin yoksulluğu azalttığını iddia edenlerin savlarını geçersiz kılmaktadır. Dolayısıyla genel olarak, küreselleşme yoksulluğu arttıran bir süreç olarak ifade edilebilir.

Dünyada yoksulluğun boyutlarını aşağıda verilen bazı gerçekler tüm çıplaklığı ile göz önüne sermektedir.

- Dünya nüfusunun yaklaşık yarısı yoksulluk içinde yaşamaktadır.
- Dünyanın ağır borç yüküne sahip 41 yoksul ülkesinin (567 milyon kişi) gayrisafi yurtiçi hasılası, dünyanın en zengin 7 insanın servetinden daha azdır.
- Yaklaşık 1 milyar insan 21. yüzyıla bir kitap okuyamadan veya ismini bile yazamadan girmiştir.
- Dünyada her yıl silahlara harcanan paranın %1'inden daha azı ile bütün çocuklar okula gidebilirlerdi.
- Dünyada 1 milyar çocuk (dünyadaki çocukların yarısı) yoksulluk içinde yaşamakta, her gün yaklaşık 29 bin çocuk ölmektedir (<http://www.globalissues.org/issue>).
- Dünyada temel eğitim hakkından yoksun olan çocuk sayısı 121 milyondur.
- Gelişmiş ülkelerdeki nüfusun %20'si dünyadaki malların %86'sını tüketmektedir.
- Gelişmekte olan ülkelerde yaşayan 1,1 milyon insan yeterli suya, 2,6 milyon insan da temel sağlık hizmetlerine ulaşamamaktadır.
- Dünya nüfusunun yalnızca %12'si suyun %85'ini kullanmakta ve bu insanlar üçüncü dünya ülkelerinde yaşamamaktadır.
- ABD'de kozmetik ürünlerine yılda 8 milyar dolar, ABD ve Avrupa'da evde beslenen hayvanlara 17 milyar dolar, Avrupa'da sigaraya 50 milyar dolar ve yine Avrupa'da alkollü içeceklere 105 milyar dolar harcanmaktadır. Diğer taraftan, dünyada yaşayan herkese temel eğitim verilebilmesi için gerekli olan para 6 milyar dolar, temel sağlık harcamaları ve beslenme için ihtiyaç duyulan para ise sadece 13 milyar dolardır.

Bu listeyi daha da uzatmak mümkündür. Ancak bu kadarı bile, dünyamızın yaşadığı gelir dağılımı adaletsizliği ve yoksulluk sorununun boyutlarını gözler önüne sermek için yeterlidir (Gündoğan, 2008: 44-45). Yoksulluğun bu boyutlara ulaşmasının yegâne sebebi tabii ki küreselleşme değildir. Bunun yerel anlamda gelir dağılımındaki adaletsizlik, işsizlik, enflasyon, rant ekonomisi, doğal afetler gibi başka nedenleri de elbette vardır.

5. Sonuç

Küreselleşme, özellikle 1980'li yılların sonları ve 1990'lı yılların başlarından itibaren dünyada yaygın olarak kullanılan çok boyutlu bir kavramdır. Küreselleşmenin ekonomik, sosyal, siyasi ve kültürel boyutları vardır. Fakat genelde ekonomik boyutu üzerinde durulmaktadır. Küreselleşmeyle ilgili ortak bir tanım oluşturulamadığı gibi, bu konuda fikir

birliğine de varılmadığı görülmektedir. Kimilerine göre küreselleşme çağdaşlaşma ve gelişme demektir. Küreselleşme uluslararası ticareti ve yatırımları yaygınlaştıracak, dünya refahını arttıracak bir süreçtir. Kimilerine göre de küreselleşme emperyalizmin, neo-liberalizmin 21. yüzyıl başındaki adıdır. Savunsak da karşı çıksak da küreselleşme günümüz dünyasının bir gerçeğidir. Gelişme seviyesi ne olursa olsun ülkeler bu gerçekle yüz yüzedir. Küreselleşme çeşitli alanlarda ülkeleri etkileyen bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan biri de küreselleşmenin yoksulluk üzerinde meydana getirdiği etkidir.

Yoksulluk çok yönlü ve karmaşık yapısı sebebiyle tanımlanması güç bir kavramdır. Literatürde mutlak, görelî, insani yoksulluk gibi çeşitli tanımlara rastlamak mümkündür.

II. Dünya Savaşı sonrasında IMF, WB ve WTO gibi uluslararası kuruluşların hayata geçirilmesi ile küreselleşme süreci ivme kazanmıştır. Bunlar küreselleşmenin temel aktörleridir. Bu kuruluşlar tarafından önerilen ekonomi politikaları birbirini tamamlayan ve aynı amaca hizmet eden uygulamalar olarak nitelendirilmektedir. Bu uygulamaların genel anlamda gelişmiş ülkelerin çıkarları doğrultusunda şekillendiği, dolayısıyla yoksulluğu etkilediği ifade edilmektedir.

Küreselleşme ile yoksulluk arasındaki ilişki farklı şekillerde yorumlanmaktadır. Küreselleşmenin yoksulluk üzerinde olumsuz etkileri olduğunu savunan grup, UNDP'nin insani yoksulluk tanımını, küreselleşmenin yoksulluğu azalttığını savunanlar ise WB'nin mutlak yoksulluk tanımını kullanarak iddialarını ispatlamaya çalışmaktadırlar.

Küreselleşmenin yoksulluğu azalttığını iddia edenler, WB verilerini kullanarak 1981 yılından bu yana (günlük 1,25 ve 2 dolar gelire göre) yoksulluk oranlarında önemli azalmalar olduğunu ileri sürerek, küreselleşmeyi yoksulluğu azaltan bir süreç olarak değerlendirmektedirler. Ancak, yine WB tarafından, yoksulluğun evrenselliği dikkate alınarak ve satın alma gücü paritesindeki farklılıklar da düşünülerek mutlak yoksulluk sınırı az gelişmiş ülkeler için kişi başına günlük 1 dolar, Doğu Avrupa ülkeleri ve Latin Amerika ülkeleri için 4 dolar, gelişmiş ülkeler için ise 14,40 dolar olarak belirlenmiştir. Bu durumda, Tablo 2'de verilen rakamlar tartışmalı hale gelmekte ve bu verilere dayanarak küreselleşmenin yoksulluğu azalttığını iddia edenlerin savları geçerliliğini yitirmektedir. Dolayısıyla genel olarak, küreselleşme yoksulluğu arttıran bir süreç olarak ifade edilebilir.

Dünyada yoksulluğun boyutlarını gösteren bazı gerçekler aşağıda verilmiştir:

- Dünya nüfusunun yaklaşık yarısı günlük 1 doların altında bir gelir ile yaşamaktadır.

- Dünyanın ağır borç yüküne sahip 41 yoksul ülkesinin (567 milyon kişi) gayrisafi yurtiçi hâsılası, dünyanın en zengin 7 insanın servetinden daha azdır.
- Yaklaşık 1 milyar insan 21. yüzyıla bir kitap okuyamadan veya ismini bile yazamadan girmiştir.
- Dünyada her yıl silahlara harcanan paranın %1'inden daha azı ile bütün çocuklar okula gidebilecektir.
- Dünyada temel eğitim hakkından yoksun olan çocuk sayısı 121 milyondur.
- Gelişmiş ülkelerdeki nüfusun %20'si dünyadaki malların %86'sını tüketmektedir.
- Gelişmekte olan ülkelerde yaşayan 1,1 milyon insan yeterli suya, 2,6 milyon insan da temel sağlık hizmetlerine ulaşamamaktadır.
- ABD'de kozmetik ürünlerine yılda 8 milyar dolar, ABD ve Avrupa'da evde beslenen hayvanlara 17 milyar dolar, Avrupa'da sigaraya 50 milyar dolar ve yine Avrupa'da alkollü içeceklere 105 milyar dolar harcanmaktadır. Diğer taraftan, dünyada yaşayan herkese temel eğitim verilebilmesi için gerekli olan para 6 milyar dolar, temel sağlık harcamaları ve beslenme için ihtiyaç duyulan para ise sadece 13 milyar dolardır.

Bu gerçekler de göstermektedir ki, yoksulluk ciddi boyutlara ulaşmış küresel bir problemdir. Bu problemin çözümü için küresel işbirliğine ihtiyaç vardır. Bu bağlamda küreselleşmenin nimetlerinden sadece gelişmiş ülkelerin değil, az gelişmiş ülkelerin de yararlanacağı şekilde küresel örgütlerin ekonomi politikaları tekrar dizayn edilmeli ve bu örgütlerin söz konusu politikaları uygulamaları sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Alpago, H. (2002), IMF Türkiye İlişkileri, Ötüken Yayınları, İstanbul.
- Allegret, J. P. and Dulbecco, P. (2007), The Institutional Failures of International Monetary Fund Conditionality, Review of International Organization, ss.309-327.
- FAO (Food and Agriculture Organization) (2002), World Agriculture: Towards 2015/2030, <ftp://ftp.fao.org/docrep/fao/004/y3557e/y3557e01.pdf>, Erişim Tarihi: 09.01.2003.
- Chossudovsky, M. (1999), Yoksulluğun Küreselleşmesi: IMF ve Dünya Bankası Reformlarının İçyüzü, (Çev.: Neşenur Domaniç), Çivi yazıları Yayınevi, İstanbul.
- Çeken, H., Ökten, Ş. ve Ateşoğlu, L. (2008), “Eşitsizliği Derinleştiren Bir süreç Olarak Küreselleşme ve Yoksulluk”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 2, 2008, ss.79-95, <http://public.cumhuriyet.edu.tr/iibfdergi/archive/e%C5%9Fitsizli%C4%9Fi%20derinle%C5%9Ftiren%20bir%20s%C3%BCre%C3%A7%20olarak%20k%C3%BCreselle%C5%9Fme%20ve%20yoksulluk.pdf>, Erişim Tarihi: 22.10.2012.
- Demiral, N., Evin, H. ve Demiral, B. (2007), Yoksulluğun Küreselleşmesi ve Küresel Yoksulluk, IV. Uluslararası Sivil Toplum Kuruluşları Kongresi, 19-21 Ekim 2007, Çanakkale.
- Göngen, M. A. (2013), “Küreselleşmenin Ekonomik Boyutu Küreselleşmeyi Yöneten Üç Ana Kurum: IMF, Dünya Bankası, Dünya Ticaret Örgütü”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Ağustos 2013, Sayı:29, ss.117-134.
- Gündoğan, N. (2008), “Türkiye’de Yoksulluk ve Yoksullukla Mücadele”, Ankara Sanayi Odası (ASO), Ocak-Şubat 2008, ss.42-56, <http://www.aso.org.tr/kurumsal/media/kaynak/TUR/asomedy/aocak-subat2008/Dosya.pdf>, Erişim Tarihi: 12.10.2012.
- <http://www.globalissues.org/article/26/poverty-facts-and-stats>, Erişim Tarihi: 29.03.2014.
- <http://www.globalissues.org/issue/2/causes-of-poverty>, Erişim Tarihi: 29.03.2014.
- Karagül, M. (2010), Uluslararası İktisadi Örgütler ve Az gelişmiş Ülkeler, Nobel Yayınları, Ankara.
- Leba, R. (2001), “Küreselleşmenin Öteki Yüzü: Yoksulluk”, Mevzuat Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 43, Temmuz 2001, <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/07a/02.htm>, Erişim Tarihi: 04.12.2008.
- Mekay, E. (2003), IMF, World Bank Join Forces with WTO, <http://www.globalpolicy.org/ngos/int/wto/2003/0512join.htm>, Erişim Tarihi: 22.06.2004.
- Minibaş, T. (2001), “Tarımın Yapısı ve Yeni Düzenlemelerin Etkileri”, İktisat Dergisi, Sayı: 412, ss.3-21, Nisan 2001.
- Noğay, Burhanettin (2012), Dünya Günlük Ortalama Döviz Piyasası İşlem Hacmi, 31 Mayıs 2012, <http://www.burhanettinnogay.com/2012/05/dunya-gunluk-ortalama-doviz-piyasas.html#!/2012/05/dunya-gunluk-ortalama-doviz-piyasas.html>, Erişim Tarihi: 24.04.2013.
- Oyan, O. (2001), “IMF-DB Yaklaşımı Tarımı Bitirir”, Ekonomik Forum Dergisi, Sayı: 5, ss.32-35, Mayıs 2001.
- Seyidoğlu, H. (1998), Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama, Güzem Can Yayınları, İstanbul.
- Seyidoğlu, H. (2013), Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama, Güzem Can Yayınları, İstanbul.

- Stiglitz, J. E. (2002), Küreselleşme Büyük Hayal Kırıklığı, (Çev.: Arzu Taşçıoğlu, Deniz Vural), Plan B Yayınları, İstanbul.
- Şahin, M. (2012), Küreselleşme Kaynaklı Yoksulluk ve Yolsuzluk, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/601/12.pdf>, Erişim Tarihi: 25.10.2012.
- Şahinöz, A. (2000), “Tarım Reformu, Made in IMF”, İktisat, İşletme ve Finans Dergisi, Sayı: 172, ss.37-52.
- Şenses, F. (2004), Neoliberal Küreselleşme Kalkınma için Bir Fırsat mı, Engel mi?, Economic Research Center (ERC) Working Paper in Economic 04/09, August 2004 Ankara, <http://erc.metu.edu/menu/series04/0409.pdf>, Erişim Tarihi: 14.12.2012.
- Taş, Y. ve Özcan, S. (2012), Türkiye’de ve Dünya’da Yoksulluk Üzerine Bir Araştırma, International Conference on Eurasian Economies 2012, ss.423-430, <http://www.eecon.info/papers/544.pdf>, Erişim Tarihi: 28.10.2012.
- The World Bank, World Development Indicators (2008), Poverty Data A Supplement To World Development Indicators.
- Townsend, I. and Steven, K. (2004), Poverty: Measures and Targets, Research Paper 04/23, Library House of Commons, March 2004, London.
- TUYED (Turunçgiller Yetiştiricileri Derneği) (2000), Tarım Politikaları Hakkında Görüşler, Temmuz 2000.
- Uzun, A. M. (2003), “Yoksulluk Olgusu ve Dünya Bankası”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, ss.155-173.
- Yeldan, Erinç (2009), “Kapitalizmin Yeniden Finansallaşması ve 2007/2008 Krizi: Türkiye Krizin Neresinde?”, Çalışma ve Toplum Dergisi, <http://www.calismatoplum.org/sayi20/yeldan.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2013.
- Yılmaz, A. S. ve Çetin, B. N. (2007), Structural Conform Policies and Unemployment, New World Sciences Academy, www.newwsa.com, Erişim Tarihi: 15.11.2008.