



# SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X

Sayı/Issue: 133 - Haziran/June 2024

## ■ The Impact of IFRS Adoption on Global Competitiveness

IFRS'ye Uyumun Küresel Rekabet Gücü Üzerindeki Etkisi

## ■ Yükseköğretim Kurumlarında Kamu Zararı: Sayıştay İlamlarından Kanıtlar

Public Loss in Higher Education Institutions: Evidence from the Turkish Court of Accounts Writs

## ■ Hile ve Usulsüzlüklerin İhbar (Whistleblowing) Edilmesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma

A Research on Factors Affecting Whistleblowing of Fraud and Irregularities

## ■ Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kaynaklı İhtilafların Çözümünde Tahkim: Türk Hukuku Perspektifinden Bir Değerlendirme

Arbitration to Resolve Disputes Arising from Double Taxation Agreements: An Evaluation from the Perspective of Turkish Law

## ■ Kamu Harcamalarının İşsizlik Üzerine Etkisi: OECD Ülkeleri Örneğinde Dinamik Bir Panel Veri Analizi

The Impact of Government Expenditures on Unemployment: A Dynamic Panel Data Analysis on OECD Countries

## ■ Sayıştayın İkili İlişkiler Aracılığıyla Kapasite Geliştirme Çabaları ve Diğer Sayıştaylara Katkıları

Capacity Building Efforts of the Turkish Court of Accounts Through Bilateral Relations and Contributions to Other Supreme Audit Institutions

## ■ Sayıştay Kararları

Decisions of Turkish Court of Accounts





# SAYIşTAY DERĐİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

**Cilt/Volume: 35 | Sayı/Issue: 133 | Haziran/June 2024**

**ISSN: 1300-1981 | eISSN: 2651-351X**

## Sahibi/Owner

*T.C. Sayıştay Başkanlığı adına (on behalf of the TCA)*

Ahmet TEZCAN (Başkan Yardımcısı/Vice President) - atezcan@sayistay.gov.tr

## Baş Editör/Editor in Chief

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Bölüm Başkanı/Director General) - omerkose@sayistay.gov.tr

## Editör/Editor

Murat AKKAYA (Bölüm Başkanı/Director General) - muratakaya@sayistay.gov.tr

## Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/Responsible Manager

Buket KARACA YAVUZ (Mali Hizmetler Uzmanı/Financial Services Specialist) - buketkaraca@sayistay.gov.tr

## Yayın Kurulu/Editorial Board

Prof. Dr. Murat ÖNDER (Boğaziçi Üniversitesi) - murat.onder1@boun.edu.tr

Prof. Dr. Metin TOPRAK (İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi) - metin.toprak@izu.edu.tr

Prof. Dr. Abdülkerim ÇALIşKAN (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi) - abdulkerim.caliskan@hbv.edu.tr

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Bölüm Başkanı/Director General) - omerkose@sayistay.gov.tr

Murat AKKAYA (Bölüm Başkanı/Director General) - muratakaya@sayistay.gov.tr

Doç. Dr. Ahmet TANER (Denetim Planlama ve Raporlama Grup Başkanı/Head of Audit Planning and Reporting Dept.) - ataner@sayistay.gov.tr

Dr. Nihal OKUR (Uzman Denetçi/Principal Auditor) - nihalokur@sayistay.gov.tr

Ertan ERÜZ (Savcı/Prosecutor) - ertan.eruz@sayistay.gov.tr

**Çeviri Editörleri/English Language Editors**

Barbara İNAN - Vildan TAŞTEMEL

**Dizgi ve Grafik Tasarım/Typesetting and Graphic Designer by**

Mustafa Burak KIRPAÇ

**Yayın Türü ve Periyodu/Type and Period of Publication**

Üç ayda bir yayımlanan yaygın süreli, açık erişimli, uluslararası ve hakemli bir dergidir.  
*The Journal is a double-blind peer-reviewed, open-access, international journal published quarterly.*

**Yayın Dili/Language**

Türkçe ve İngilizce / Turkish and English

**Baskı/Printed by**

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü/TCA Publishing Department

**Baskı Tarihi/Print Date:** Temmuz/July 2024

**Yönetim Yeri ve İletişim Bilgileri/Correspondence**

Sayıştay Dergisi Editörlüğü - 06520 Balgat-ANKARA/TÜRKİYE

**Tel:** +90 (312) 295 27 75 **Fax:** +90 (312) 295 40 93

**E-mail:** [dergi@sayistay.gov.tr](mailto:dergi@sayistay.gov.tr)

**Web**

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

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

**Tarandığı Index ve Veri Tabanları/Indexes and Databases**

EBSCOhost, ERIH PLUS, TÜBİTAK ULAKBİM TR Dizin



## BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Tekin AKDEMİR	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye tekinakdemir@hotmail.com
Prof. Dr. Adnan AKIN	Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye akin-adnan@hotmail.com
Prof. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI	Atatürk Üniversitesi, Erzurum, Türkiye maavci@atauni.edu.tr
Assoc. Prof. Mahabat BAIMYRZAEVA	Monterey Institute of International Studies, California, USA mbaimyrz@miis.edu
Prof. Dr. H. Kent BAKER	American University, Washington, DC, USA kbaker@american.edu
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye barcamehmet@gmail.com
Prof. Dr. Yüksel BAYRAKTAR	Ankara Üniversitesi, Ankara, Türkiye yuksel.bayraktar@ankara.edu.tr
Prof. Dr. Gonca BAYRAKTAR DURGUN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye gbdurgun@gmail.com
Prof. Dr. Sabri BOUBAKER	EM Normandie Business School, Paris, France sabri.boubaker@gmail.com
Doç. Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAĞLU	Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Bişkek, Kırgızistan kahyaoglu@manas.edu.kg
Prof. Dr. Nihat BULUT	İstanbul Medipol Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nihat.bulut@medipol.edu.tr
Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye ramazan.caglayan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. Abdulkerim ÇALIŞKAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye abdulkerim.caliskan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye adnancelik@selcuk.edu.tr
Prof. Dr. Ali ÇELİK KAYA	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye acelikka@ogu.edu.tr
Prof. Dr. Dilek DEMİRBAŞ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye dilek.demirbas@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ	Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye tolga@uludag.edu.tr
Prof. Dr. Wolfgang DRECHSLER	Tallinn University of Technology, Tallinn, Estonia w.drechsler@ucl.ac.uk

## BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye halis.ersoz@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Cemal FEDAYİ	Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye fedai67@yahoo.com
Prof. Dr. Filiz GİRAY	Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye giray@uludag.edu.tr
Doç. Dr. Gonca GÜNGÖR GÖKSU	Sakarya Üniversitesi, Sakarya, Türkiye ggungor@sakarya.edu.tr
Prof. Dr. Ferda HALICIOĞLU	University of Lincoln, Lincoln, United Kingdom fhalicioglu@lincoln.ac.uk
Doç. Dr. Murteza HASANOV	Azərbaycan Devlet İdarəçilik Akademiyası - Bakü, Azərbaycan m_hasanoglu@yahoo.com.tr
Prof. Dr. Farouk HEMICI	Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne - Paris, France farouk.hemici@univ-paris1.fr
Doç. Dr. Hakan KARABACAK	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye hakan.karabacak@asbu.edu.tr
Prof. Dr. Bülent KENT	Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın, Türkiye bulentkent@gmail.com
Prof. Dr. Halit KESKİN	Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul, Türkiye hkeskin@yildiz.edu.tr
Prof. Dr. Valentina KHRAPKINA	National University of Kyiv-Mohyla Academy, Ukraine valentina_31@i.ua
Doç. Dr. Halis KIRAL	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye halis.kiral@asbu.edu.tr
Prof. Dr. Ali Cengiz KÖSEOĞLU	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye ackoseoglu@ybu.edu.tr
Prof. Dr. Ali M. KUTAN	Southern Illinois University, Edwardsville, USA akutan@siue.edu
Assoc. Prof. Bruce McDONALD	North Carolina State University, North Carolina State, USA bmcdona@ncsu.edu
Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye hakkiodabas@gmail.com
Prof. Dr. Murat ÖNDER	Boğaziçi Üniversitesi, İstanbul, Türkiye murat.onder1@boun.edu.tr
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Ankara Medipol Üniversitesi, Ankara, Türkiye abuzer.pinar@ankaramedipol.edu.tr
Prof. Dr. Şakir SAKARYA	Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye sakarya@balikesir.edu.tr

## BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. İdris SARISOY	Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye isarisoy@marmara.edu.tr
Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye tolgasaruc@gmail.com
Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN	Sakarya Üniversitesi, Sakarya, Türkiye fsavasan@sakarya.edu.tr
Prof. Dr. Muhammad SHAHBAZ	Beijing Institute of Technology, Beijing, China muhdshahbaz77@gmail.com
Prof. Dr. İbrahim SİRKECI	Edinburgh Napier Üniversitesi, Edinburgh, Birleşik Krallık i.sirkeci@napier.ac.uk
Prof. Dr. Nazan SUSAM	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nsusam@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Adriana TIRON TUDOR	Babeş-Bolyai University - Cluj-Napoca, Romania adriana.tiron@econ.uubcluj.ro
Prof. Dr. Metin TOPRAK	İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi, İstanbul, Türkiye metin.toprak@izu.edu.tr
Prof. Dr. Gökhan TUNCEL	İnönü Üniversitesi, Malatya, Türkiye tuncel444@gmail.com
Assoc. Prof. Hadeel YASEEN	University of Jordan, Amman, Jordan h.yaseen@ju.edu.jo
Prof. Dr. Sayim YORĞUN	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye sayim.yorgun@istanbul.edu.tr





# İÇİNDEKİLER/CONTENTS

## MAKALELER/ARTICLES

### **The Impact of IFRS Adoption on Global Competitiveness**

*UFRS'ye Uyumun Küresel Rekabet Gücü Üzerindeki Etkisi*

Doç. Dr. Ünal ERYILMAZ, Doç. Dr. Deniz KOÇAK .....179-210

### **Yükseköğretim Kurumlarında Kamu Zararı: Sayıştay İlamlarından Kanıtlar**

*Public Loss in Higher Education Institutions: Evidence from the Turkish Court of Accounts Writs*

Dr. Mehtap ÖKSÜZ ..... 211-240

### **Hile ve Usulsüzlüklerin İhbar (Whistleblowing) Edilmesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma**

*A Research on Factors Affecting Whistleblowing of Fraud and Irregularities*

Dr. Özge ÖZKAN, Dr. Arif GÜMÜŞ ..... 241-266

### **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kaynaklı İhtilafların Çözümünde Tahkim:**

#### **Türk Hukuku Perspektifinden Bir Değerlendirme**

*Arbitration to Resolve Disputes Arising from Double Taxation Agreements: An Evaluation from the Perspective of Turkish Law*

Ahmet ÇÖMLEKÇİOĞLU ..... 267-296

### **Kamu Harcamalarının İşsizlik Üzerine Etkisi: OECD Ülkeleri Örneğinde Dinamik Bir Panel Veri Analizi**

*The Impact of Government Expenditures on Unemployment:*

*A Dynamic Panel Data Analysis on OECD Countries*

Dr. Nadide GÜLBAY YİĞİTELİ ..... 297-322

## **YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER / NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD**

### **Sayıştayın İkili İlişkiler Aracılığıyla Kapasite Geliştirme Çabaları ve Diğer Sayıştaylara Katkıları**

*Capacity Building Efforts of the Turkish Court of Accounts Through Bilateral Relations and Contributions to Other Supreme Audit Institutions*

İbrahim Aydın KABAKCI ..... 325-330

## **SAYIŞTAY KARARLARI / DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS**

Temyiz Kurulu Kararları - *Decisions of Board of Appeal* ..... 333-352





## THE IMPACT OF IFRS ADOPTION ON GLOBAL COMPETITIVENESS

### UFRS'YE UYUMUN KÜRESEL REKABET GÜCÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Ünal ERYILMAZ<sup>1</sup>

Deniz KOÇAK<sup>2</sup>

#### ABSTRACT

Global adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) represents a significant transformation that enhances the harmonization of accounting practices and the comparability of financial statements. In this study, the relationship between countries' levels of IFRS adoption and global competitiveness indicators is investigated using Multivariate Analysis of Variance (MANOVA) and discriminant analysis to comprehensively examine this transformation. Data from 86 countries are analyzed, revealing significant differences in several competitiveness indicators based on IFRS adoption levels. The MANOVA results indicate that countries with full or partial IFRS adoption generally exhibit higher institutional quality, infrastructure, and information and communication technology adoption rates. The discriminant analysis classifies countries based on their IFRS adoption levels with an accuracy rate of 77.9%, demonstrating that these adoption levels play a critical role in determining the relevant indicators. The findings suggest that adopting IFRS can enhance economic performance and institutional quality providing valuable insights for policymakers.

1- Assoc. Prof. Dr., Public Oversight Authority, unaleryilmaz@yahoo.com, ORCID: 0000-0002-9056-4963

2- Assoc. Prof. Dr., Osmaniye Korkut Ata University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, deniz.kocak@kgk.gov.tr, ORCID: 0000-0002-5893-0564

Submitted/Gönderim Tarihi: 24.06.2024

Revision Requested/Revizyon Talebi: 16.07.2024

Last Revision Received/Son Revizyon Tarihi: 29.07.2024

Accepted/Kabul Tarihi: 29.07.2024

Corresponding Author/Sorumlu Yazar: Koçak, D.

To Cite/Atıf: Eryılmaz, Ü. ve Koçak, D. (2024). The Impact of IFRS Adoption on Global Competitiveness. TCA Journal/Sayıştay Dergisi, 35(133), 179-210. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1500046>

## ÖZ

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) küresel uyum, muhasebe uygulamalarının harmonizasyonunu ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artıran önemli bir dönüşümü temsil etmektedir. Bu dönüşümün kapsamlı bir incelemesini sağlamak amacıyla çalışmada, ülkelerin IFRS'ye uyum seviyesi ile küresel rekabet edebilirlik göstergeleri arasındaki ilişki, çoklu varyans analizi (MANOVA) ve diskriminant analizi kullanılarak incelenmiştir. 86 ülkeden elde edilen veriler analiz edilerek, IFRS'ye uyum seviyelerine göre çeşitli rekabet edebilirlik göstergelerinde önemli farklılıklar saptanmıştır. MANOVA sonuçları, tam veya kısmi IFRS uyumuna sahip ülkelerin genellikle daha yüksek kurumsal kalite, altyapı ve bilgi ve iletişim teknolojisi uyum oranlarına sahip olduğunu göstermektedir. Diskriminant analizi, ülkeleri IFRS uyum seviyelerine göre %77.9 doğruluk oranıyla sınıflandırarak, bu uyum seviyelerinin belirlenmesinde ilgili göstergelerin kritik bir rol oynadığını göstermektedir. Bulgular, IFRS uyumunun ekonomik performansı ve kurumsal kaliteyi artırabileceğini göstermekte ve politika yapıcılar için değerli bilgiler sunmaktadır.

**Keywords:** IFRS, Global Competitiveness, MANOVA, Discriminant Analysis, Institutional Quality, Economic Performance

**Anahtar Kelimeler:** IFRS, Küresel Rekabet Edebilirlik, MANOVA, Diskriminant Analizi, Kurumsal Kalite, Ekonomik Performans

## INTRODUCTION

The adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) has become a critical aspect of financial reporting and corporate governance worldwide. IFRS, developed by the International Accounting Standards Board (IASB), aims to create a common accounting language that enhances transparency, comparability, and consistency in financial statements across different jurisdictions (IFRS Foundation, 2018: 17; De George et al., 2016: 898; Whittington, 2005: 128). This global movement towards uniform accounting standards is expected to facilitate better decision-making by investors, regulators, and other stakeholders, thereby fostering global economic integration and stability (Horton et al., 2013: 388; Oppong and Aga, 2019: 792).

The adoption of IFRS has increased with the completion of the first core standards in 1988, the European Union's call to adopt IFRS for listed companies in 2002, and the subsequent mandatory use of IFRS in many capital markets since 2005 (Nobes, 2006: 243; Shima and Yang, 2012: 277). Despite all of this positive early momentum toward the widespread acceptance of IFRS, the extent and manner of its adoption vary significantly across countries

(Clements et al. 2010: 124). Some countries have fully embraced IFRS, making it mandatory for all public interest entities, while others permit or even restrict its use (IFRS Foundation, 2024). This diversity in adoption practices raises important questions about the impact of IFRS on economic and institutional outcomes. Specifically, does the adoption of IFRS contribute to a country's global competitiveness? And if so, to what extent does the type of IFRS adoption influence key competitiveness indicators such as institutional quality, infrastructure development, information and communication technology adoption, market efficiency, and economic performance?

This study contributes to the literature by addressing the above questions to investigate the relationship between the type of IFRS adoption and global competition indicators. To this end, the study employs multivariate analysis of variance (MANOVA) and discriminant analysis. MANOVA, a member of the general linear model, is a powerful statistical technique used to analyze the differences in multiple dependent variables simultaneously across levels defined by an independent variable (Warne, 2014: 2). In this context, MANOVA is particularly useful for examining how various global competitiveness indicators collectively differ based on the type of IFRS adoption. In addition to MANOVA, discriminant analysis is employed to predict level membership based on the observed characteristics of each case. Discriminant analysis helps in identifying the underlying structure of the data and understanding how different competitiveness indicators influence the likelihood of a country adopting a particular type of IFRS.

By combining MANOVA and discriminant analysis, this study aims to offer a comprehensive examination of the impact of IFRS adoption on global competitiveness. The findings are expected to provide valuable insights into how variations in accounting standards can influence a country's economic performance, institutional quality, and market dynamics. Ultimately, this research contributes to the broader discourse on the role of standardized accounting practices in enhancing global economic integration and competitiveness. Through a detailed analysis of the relationship between IFRS adoption and global competitiveness indicators, this study seeks to inform policymakers, regulators, and practitioners about the potential benefits and challenges of adopting IFRS. It also aims to highlight the importance of considering local economic and institutional contexts when implementing global accounting standards, thereby ensuring that the adoption of IFRS aligns with the specific needs and priorities of different countries.

The remainder of this paper is structured as follows. The second section focuses on the conceptual underpinnings of IFRS adoption and gives a detailed prior literature. This is followed by the theoretical framework section, where data, descriptive statistics and methodology are presented. The fourth section presents the statistical results. In the last section, the results on the impact of IFRS adoption on global competitiveness are discussed.

## **1. CONCEPTUAL UNDERPINNINGS AND PRIOR LITERATURE**

Known as a common accounting language, IFRS has gained significant traction globally, with varying levels of adoption among countries, ranging from mandatory implementation to complete prohibition (Jeanjean and Stolowy, 2008: 480). When this interest is combined with studies on the development of accounting systems in different countries, it can be said that the difference between IFRS and national accounting systems is the adoption of a “self-sufficient” or “dominant” system economically, institutionally or culturally (Tyrrall et al., 2017: 84). That is, cross-country differences in cultures, institutional approaches and political systems are likely to influence IFRS interpretation at the local level (Kohler et al., 2021). Nowadays, IFRS adoption can be categorized into four distinct types: not allowed, permitted, required partially, and required.<sup>3</sup> Countries, where IFRS is not allowed, have explicitly prohibited using the standards in financial reporting. Permitted countries allow the use of IFRS but do not mandate it, giving companies the option to choose between national accounting standards and IFRS. Required partially countries mandate IFRS for certain types of entities, typically public interest entities such as listed companies, while other entities may continue to use local standards. Finally, required countries have fully adopted IFRS for all relevant entities, making it the standard for financial reporting.

Over the past five decades, many steps have been taken to harmonize accounting standards, with standards modified and updated according to sector and accounting needs (Sharma et al., 2017: 409). However, the transition to IFRS is not without challenges. Implementing these standards requires significant changes to existing accounting practices, which can be costly and time-consuming (Jermakowicz and Gornik-Tomaszexski, 2006:

---

3- The website of the IFRS Foundation provides a detailed analysis of jurisdictions' use of IFRS accounting standards around the world. Please refer to <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/>

173). Companies may need to invest in new accounting systems, retrain staff, and adjust internal controls to comply with IFRS requirements (Uyar and Güngörmüş, 2013: 78). All these compliance costs, training, and adjustments are likely to vary depending on how IFRS is implemented (Christensen et al., 2015: 37). Additionally, the complexity of IFRS can pose difficulties for smaller companies and entities in developing countries, which may lack the resources and expertise to implement these standards effectively (Liviú-Alexandru, 2018: 156).

Despite the aforementioned challenges, many countries have successfully transitioned to IFRS, recognizing the long-term benefits of improved financial reporting (Ball, 2006: 5). Because at the national level, the perceived benefits of IFRS encourage better reporting in favor of allowing or mandating IFRS (Shima and Gordon, 2011: 482). Thus, in connection with the adoption of IFRS, numerous studies have stated that companies result in higher net income, higher share value, and lower cost of capital (O'Connell and Sullivan, 2008; Callao and Jarne, 2010; Elbakry et al., 2017; Habib et al., 2019). Besides, the process of adoption often involves a phased approach, starting with larger, public interest entities before extending to smaller companies. Regulatory bodies play a crucial role in facilitating this transition, providing guidance and support to ensure a smooth implementation. Although the task of international harmonization of financial reporting is considered to be at the core of the IASB, it has not undertaken the initiative on the supply side of financial reporting regulation alone. On the demand side, regulators have been important actors in supporting the IASB as a common financial reporting framework (Pope and McLeay, 2011: 237).

The rationale behind adopting IFRS varies across countries and regions. One of the primary motivations is to improve the quality of financial reporting, enhance investor confidence and attract more capital (Armstrong et al. 2010: 31; Mensah, 2019: 2890). In this context, there are many studies in the literature supporting the argument that IFRS is an important driving force of foreign direct investment flows (Gordon et al., 2012: 376; Mameche and Masood, 2021: 610; Owusu et al., 2017: 43). By adopting a globally recognized set of accounting standards, countries can attract foreign investment, as investors are more likely to trust financial statements that are comparable and transparent. Francis et al. (2016) suggested that it is advantageous to

adopt similar accounting standards within the scope of cross-border merger and acquisition activities. Leuz and Verrecchia (2000) determined that better quality reports were prepared with the transition to internationally accepted accounting standards and that transaction volume and liquidity increased after the adoption of IFRS.

In addition to improving financial transparency, IFRS adoption is linked to enhanced economic performance and institutional quality. Countries that adopt IFRS tend to exhibit better governance practices, as the standards require more rigorous disclosure and accountability mechanisms. This, in turn, can lead to a more robust institutional environment, fostering economic stability and growth. For example, according to the study by Owusu et al. (2017), IFRS adoption should not be considered a stand-alone strategy; it should be addressed together with institutional reforms aimed at improving institutional quality. Jamani et al. (2022) have articulated the synergistic impact of IFRS adoption and institutional quality improvements, especially in emerging IPO markets. Cieşlik and Hamza (2022) stated that IFRS is a crucial element of institutional quality in alleviating information asymmetry and reducing information processing costs. Emphasizing the positive relationship of foreign direct investment inflows with IFRS, it was stated that institutional quality factors in economies should be improved to attract more investments. Akisik et al. (2020) have shown that IFRS adoption holds the promise of promoting economic growth through the impact of foreign direct investments.

Prior literature indicates that the harmonization of accounting standards through IFRS also supports the integration of global financial markets, enabling more efficient capital allocation and risk management. Having internationally acceptable accounting standards eliminates the need to revise financial statements, allowing cross-border movement of capital and thus facilitating the integration of global financial markets (Cai and Wong, 2010: 25). Dhaliwal et al. (2019) stated that in the presence of integrated financial markets, country risk is assumed by foreign and domestic investors as a result of foreign investments investing in domestic markets. Therefore, it has been stated that allowing cross-border investment contributes to risk management. Shah and Wan (2024) expressed the need to improve cross-country harmonization of financial reporting standards and regulatory oversight to prevent manipulation of financial reporting quality.



Overall, IFRS adoption represents a critical step towards achieving greater harmonization in global accounting practices. While the transition may be challenging, the IFRS benefits of improved transparency, comparability, and therefore the effective functioning of financial statements makes it a worthwhile endeavor (European Parliament and Council, 2002). Given that IFRS focuses on improving financial reporting standards, it is not surprising that to date, much of the existing IFRS research has been based on studies that contribute to countries better positioning themselves in the global economic environment. However, IFRS adoption can also have significant effects within the scope of global competitiveness. This study explores how different levels of IFRS adoption influence key competitiveness indicators, such as institutional quality, infrastructure, ICT adoption, market efficiency, labor market flexibility, financial system development, market size, GDP growth, and profit tax rates. These global competitiveness indicators collectively can support the effective implementation of international accounting standards, facilitating enhanced transparency and comparability in financial reporting. It is believed that these insights will inform policymakers and regulators considering the adoption and implementation of IFRS to improve their countries' global competitiveness and financial reporting standards.

## **2. THEORETICAL FRAMEWORK**

### **2.1. Data**

The IFRS Foundation monitors practices in countries to assess progress toward the global adoption of IFRS accounting standards (IFRS Foundation, 2024). Using this information, countries were first categorized into four levels based on their IFRS adoption types: not allowed (NA), permitted (P), required partially (RP), and required (R). Table 1 provides a detailed breakdown of the countries' IFRS adoption status and income levels. It can be seen that 86 countries are categorized according to the type of IFRS adoption from the table. Accordingly, 5 countries have adopted IFRS at the not allowed level, 6 countries at the permitted level, 37 countries at the required partially level, and finally 38 countries at the required level.

**Table 1:** Countries' Adoption Status and Income Levels

Country	Income	IFRS	Country	Income	IFRS
Bolivia	Lower middle income	NA	Spain	High income	RP
China	Upper middle income	NA	Sweden	High income	RP
India	Lower middle income	NA	Türkiye	Upper middle income	RP
Indonesia	Lower middle income	NA	United Kingdom	High income	RP
Vietnam	Lower middle income	NA	Uruguay	High income	RP
Guatemala	Upper middle income	P	Albania	Upper middle income	R
Japan	High income	P	Armenia	Upper middle income	R
Nicaragua	Lower middle income	P	Australia	High income	R
Paraguay	Upper middle income	P	Austria	High income	R
Switzerland	High income	P	Azerbaijan	Upper middle income	R
United States*	High income	P	Bahrain	High income	R
Argentina	Upper middle income	RP	Belgium	High income	R
Brunei Darussalam	High income	RP	Bosnia-Herzegovina	Upper middle income	R
Canada	High income	RP	Botswana	Upper middle income	R
Czechia	High income	RP	Brazil	Upper middle income	R
Denmark	High income	RP	Bulgaria	Upper middle income	R
Estonia	High income	RP	Chile	High income	R
Finland	High income	RP	Colombia	Upper middle income	R
France	High income	RP	Costa Rica	Upper middle income	R
Germany	High income	RP	Croatia	High income	R
Greece	High income	RP	Cyprus	High income	R
Hong Kong	High income	RP	Dominican Republic	Upper middle income	R

Country	Income	IFRS	Country	Income	IFRS
Hungary	High income	RP	Ecuador	Upper middle income	R
Iceland	High income	RP	Georgia	Upper middle income	R
Iran	Upper middle income	RP	Jamaica	Upper middle income	R
Ireland	High income	RP	Jordan	Upper middle income	R
Israel	High income	RP	Kuwait	High income	R
Italy	High income	RP	Malaysia	Upper middle income	R
Kazakhstan	Upper middle income	RP	Mauritius	High income	R
Latvia	High income	RP	Montenegro	Upper middle income	R
Lithuania	High income	RP	Namibia	Upper middle income	R
Luxembourg	High income	RP	New Zealand	High income	R
Malta	High income	RP	North Macedonia	Upper middle income	R
Mexico	Upper middle income	RP	Oman	High income	R
Netherlands	High income	RP	Qatar	High income	R
Norway	High income	RP	Russia	Upper middle income	R
Panama	High income	RP	Saudi Arabia	High income	R
Peru	Upper middle income	RP	Serbia	Upper middle income	R
Poland	High income	RP	Singapore	High income	R
Portugal	High income	RP	South Africa	Upper middle income	R
Romania	High income	RP	Thailand	Upper middle income	R
Slovakia	High income	RP	Trinidad & Tobago	High income	R
Slovenia	High income	RP	United Arab Emirates	High income	R

\*: The adoption level of the United States is included in the analysis as permitted, while it is permitted partially.

**Source:** Created by authors according to the data from IFRS Foundation.

The Global Competitiveness Index 4.0 2019 dataset published by the World Economic Forum was used to examine the impact of IFRS adoption on global competitiveness. The countries' 2019 profit tax and 2022 GDP growth data from the World Development Indicators database published by the World Bank were also considered to determine the economic and tax impact. Table 2 provides a detailed breakdown of the global competitiveness indicators along with GDP growth and profit tax.

**Table 2:** Selected Global Competitiveness Indicator

Label	Indicator
INS	Institutions assess security, property rights, social capital, checks and balances, transparency and ethics, public-sector performance, future orientation of government, and corporate governance.
INF	Infrastructure assesses the quality and extension of transport infrastructure (road, rail, water and air) and utility infrastructure.
ICT	Information and Communication Technology (ICT) adoption assesses the degree of diffusion of specific ICTs.
PM	Product market assesses the extent to which a country provides an even playing field for companies to participate in its markets. It is measured in terms of extent of market power, openness to foreign firms and the degree of market distortions.
LM	Labor market assesses the flexibility of the labor market, namely, the extent to which human resources can be reorganized and
FS	Financial system assesses the depth, namely the availability of credit, equity, debt, insurance and other financial products, and the stability, namely, the mitigation of excessive risk-taking and opportunistic behavior of the financial system.
MS	Market size assesses the size of the domestic and foreign markets to which a country's firms have access. It is proxied by the sum of the value of consumption, investment and exports.
GDPG	GDP growth (annual %) expresses the annual percentage growth rate of GDP at market prices based on constant local currency
PTAX	Profit tax (% of commercial profits) is the amount of taxes on profits paid by the business.

**Source:** Created by authors according to the Global Competitiveness database and the World Development Indicator database.

## 2.2. Descriptive Statistics

Table 3 presents the descriptive statistics of the global competitiveness indicators along with GDP growth and profit tax, including the mean, standard deviation, median, minimum, maximum, 25th percentile, 75th percentile, skewness, and kurtosis for each indicator.

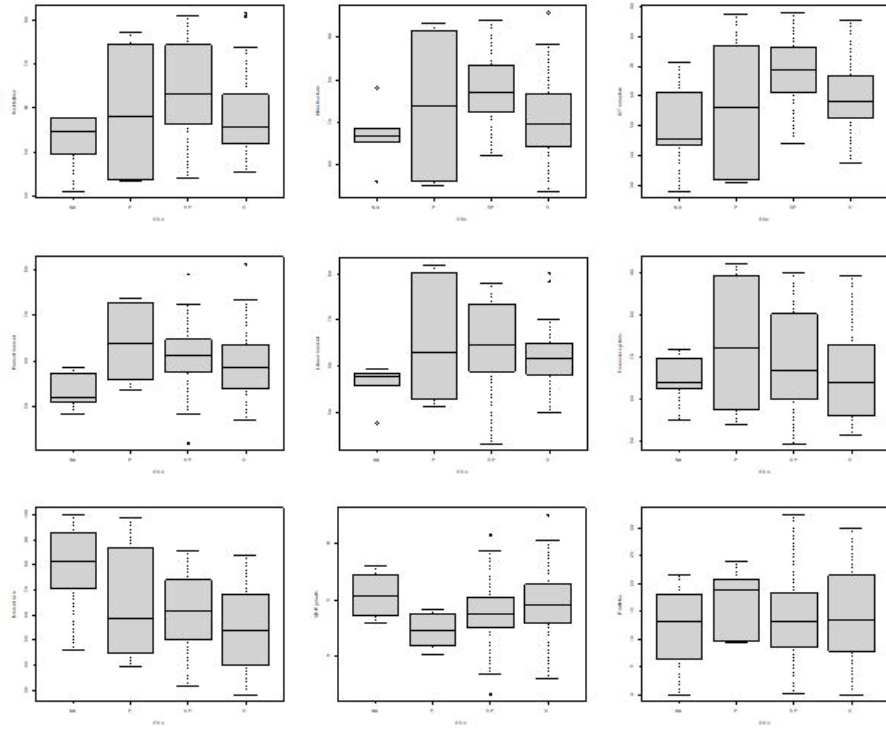
**Table 3:** Descriptive Statistics of the Global Competitiveness Indicators

	Mean	Std. dev.	Median	Minimum	Maximum	25th	75th	Skewness	Kurtosis
INS	60.581	10.411	58.011	41.212	81.554	52.717	69.531	-0.918	0.335
INF	74.149	10.180	74.145	53.916	95.704	66.748	81.538	-0.658	0.127
ICT	62.553	13.768	64.757	27.978	87.931	53.667	72.369	-0.418	-0.295
PM	87.558	13.317	89.949	44.896	100.000	74.439	100.000	-0.393	-0.723
LM	85.813	11.312	86.393	43.218	100.000	79.676	95.298	2.571	-1.285
FS	68.890	9.656	68.666	45.549	87.878	60.999	74.394	-0.641	0.039
MS	60.312	7.147	60.893	42.020	81.230	55.190	64.050	0.444	0.371
GDPG	63.034	8.394	62.477	43.122	81.885	57.960	67.701	-0.384	0.236
PTAX	67.658	12.174	64.522	49.377	92.117	57.482	78.217	-1.014	0.462

**Source:** Created by authors according to the data from Global Competitiveness Report and World Development Indicator.

These descriptive statistics highlight the variations and distribution trends among different countries' competitiveness indicators, providing insights into the areas where countries excel or face challenges. Figure 1 presents a series of boxplots for various global competitiveness indicators, providing a visual representation of the distribution, central tendency, and variability of each indicator.

**Figure 1:** Boxplots of Global Competitiveness Indicators



**Source:** Created by authors according to the data from Global Competitiveness Report and World Development Indicator.

For example, the boxplot of the institution indicator reveals a median value slightly lower than the mean, indicating a left-skewed distribution with moderate variability among countries. The wide interquartile range (IQR) and the presence of outliers on the lower end suggest that a few countries have significantly lower institution scores. These boxplots provide valuable insights into the distribution and variability of global competitiveness indicators across different countries.

### 2.3. Methodology

MANOVA, a member of the general linear model, is a robust statistical technique used to understand the differences between levels when there are multiple dependent variables (Warne, 2014: 2). It extends the ANOVA (Analysis of Variance) by accommodating multiple continuous dependent variables simultaneously, thus providing a more comprehensive understanding of the relationship between these variables and the independent variable (in this case,

IFRS adoption type). Instead of using a MANOVA, a series of ANOVAs can be used. However, since this increases the possibility of type I error, MANOVA should be used, which provides better protection against the increase in this error rate (Pituch and Stevens, 2016: 250). Consequently, MANOVA can be described as an extended version of ANOVA in mathematical terms (Emerson, 2018: 125).

By using MANOVA, this study assesses whether the means of the dependent variables (seven global competitiveness indicators GDP growth, and profit tax) differ significantly across the levels of the independent variable (IFRS adoption types). Thus, MANOVA helps to determine whether the adoption of IFRS is associated with variations in these economic and competitiveness measures. The countries included in the MANOVA analysis, representing the independent variable of IFRS adoption types, are shown in Table 1. Meanwhile, the global competitiveness indicators along with GDP growth and profit tax, which serve as the dependent variables in the MANOVA analysis, are listed in Table 2.

For describing MANOVA effects, the discriminant analysis is utilized in this study (Huberty and Olejnik, 2006: 6; Gürler, 2023). The discriminant analysis aims to classify countries into the predefined IFRS adoption levels based on their global competitiveness indicators. This approach helps in identifying the underlying structure of the data and understanding how different global competitiveness indicators influence the likelihood of a country adopting a particular type of IFRS. In discriminant analysis, the type of IFRS adoption serves as the dependent variable, while the metric global competitiveness indicators function as the independent variables. This methodological approach contrasts with MANOVA, where the IFRS adoption type is the independent variable, and the global competitiveness indicators are the dependent variables. Because the type of IFRS adoption, which is the only dependent variable in discriminant analysis, turns into an independent variable in MANOVA (Çılan et al., 2009: 102).

Ultimately, the study aims to shed light on the relationship between IFRS adoption and global competitiveness, providing insights into how accounting standards influence economic and institutional performance across different countries. Through the combination of MANOVA and discriminant analysis, the research seeks to offer a comprehensive analysis of the impact of IFRS adoption on global competitiveness, highlighting how variations in accounting standards can influence economic performance, institutional quality, and market dynamics across different countries.

### 3. STATISTICAL RESULTS

#### 3.1. Assumptions

The normality assumption is a fundamental prerequisite for various multivariate statistical analyses, including MANOVA and discriminant analysis. Ensuring that the data follows a multivariate normal distribution is crucial for the validity and reliability of these methods. In this study, Mardia's test indicates that the data does not significantly deviate from a multivariate normal distribution, thereby satisfying the normality assumption required for the subsequent analyses. Furthermore, a chi-square plot shows that most data points align closely with the straight line, suggesting that the data largely adheres to the expected chi-square distribution. Despite these minor discrepancies, the overall conformity to the chi-square distribution supports the assumption of multivariate normality. By confirming the normality assumption through Mardia's test and the chi-square plot, this study establishes a robust foundation for the application of MANOVA and discriminant analysis, ensuring that the results derived from these techniques are both valid and reliable. This rigorous examination of normality underscores the methodological integrity of the research and enhances the credibility of the findings regarding the relationship between IFRS adoption types and global competitiveness indicators.

Table 4 presents the results of Mardia's test for multivariate normality, specifically examining skewness and kurtosis. Mardia's test is a statistical test used to assess whether a dataset follows a multivariate normal distribution.

**Table 4:** Mardia's test results

Test	Statistic	p-value
Mardia Skewness	174.945	0.283
Mardia Kurtosis	-0.949	0.343

**Source:** Authors' computations.

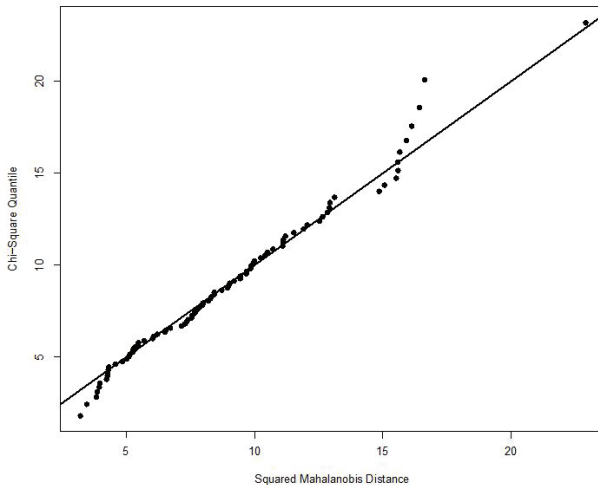
The table shows two components of Mardia's test: skewness and kurtosis. The Mardia skewness statistic is 174.945 with a p-value of 0.283. The Mardia kurtosis statistic is -0.949 with a p-value of 0.343. A p-value greater than 0.05 typically indicates that the null hypothesis cannot be rejected, suggesting that the data do not significantly deviate from multivariate normality. In this case, both the skewness and kurtosis components of Mardia's test have p-values



(0.283 and 0.343, respectively) greater than 0.05. This implies that there is no significant evidence to reject the null hypothesis of multivariate normality for the dataset. Therefore, the results indicate that the data likely follow a multivariate normal distribution in terms of both skewness and kurtosis, as the observed deviations are not statistically significant.

Figure 2 depicts a chi-square plot, which is used to assess the multivariate normality of a dataset by comparing the squared Mahalanobis distances of the data points to their expected values under a chi-square distribution. The straight line represents the ideal case where the squared Mahalanobis distances match the chi-square quantiles perfectly. From the figure, it can be observed that the majority of the points lie close to the straight line, indicating that the data follows a chi-square distribution reasonably well. However, there are some deviations from the line at the higher end of the squared Mahalanobis distances, where a few points appear to be above the line. These deviations suggest the presence of potential outliers or departures from the multivariate normality assumption. In summary, the chi-square plot suggests that the data largely conforms to the multivariate normal distribution, with some potential outliers or deviations at the higher end of the distance spectrum.

**Figure 2:** Chi-Square Plot



**Source:** Created by authors according to the data from Global Competitiveness Report and World Development Indicator.

The equal covariance assumption, also known as homogeneity of covariance matrices, is a critical prerequisite for MANOVA and discriminant analysis. This assumption states that the covariance matrices of the dependent variables should be equal across the levels defined by the independent variable. To test this assumption, Box's M test is commonly used. Box's M test evaluates whether the covariance matrices are equal across the levels. The test statistic for Box's M is provided, along with its corresponding p-value.

**Table 5:** Box's M Test Results

Test	Statistic	p-value
Box's M test statistic	99.978	< 0.001

**Source:** Authors' computations.

The p-value is significantly less than 0.05, indicating that the null hypothesis of equal covariance matrices is rejected. This suggests that the covariance matrices are not equal across the levels defined by the IFRS adoption types. A p-value less than 0.001 strongly indicates that there are significant differences in the covariance structures between the levels. This violation of the equal covariance assumption can affect the robustness and reliability of the MANOVA and discriminant analysis results. In practice, if the equal covariance assumption is violated, it may be necessary to consider alternative statistical methods or adjustments that are robust to this violation. For example, using a more flexible MANOVA approach that does not assume homogeneity of covariance matrices, such as Pillai's Trace, or employing regularized discriminant analysis, which can handle unequal covariances more effectively.

### 3.2. Results of MANOVA

The results from the MANOVA are summarized in Table 6, which provides multivariate test statistics for evaluating the level differences. Each test provides a different perspective on the multivariate significance. Pillai's Trace indicates a value of 0.713 with an F-statistic of 2.634 and a significance level of less than 0.001, suggesting that the combined dependent variables significantly differ across the IFRS adoption levels, with a partial eta squared of 0.238 indicating a moderate effect size. Wilks' Lambda shows a value of 0.434, an F-statistic of 2.656, and a significance level of less than 0.001. This result also supports the conclusion that there are significant differences in the combined dependent

variables among the levels, with a partial eta squared of 0.243. Hotelling's Trace reports a value of 0.990, an F-statistic of 2.664, and a significance level of less than 0.001, indicating significant multivariate differences with a partial eta squared of 0.248, reflecting a moderate effect size. Roy's Largest Root shows a value of 0.544, an F-statistic of 4.590, and a significance level of less than 0.001, suggesting the presence of a significant difference, with the largest effect size among the tests (partial eta squared of 0.352). Overall, these multivariate tests collectively indicate that there are statistically significant differences in the mean values of the global competitiveness indicators, GDP growth, and profit tax across the four IFRS adoption levels. The partial eta squared values suggest that the effect sizes range from moderate to large, with Roy's Largest Root showing the strongest effect. These results highlight the impact of IFRS adoption on a country's economic performance and competitiveness.

**Table 6:** Multivariate Test Statistics

	Value	F	Sig.	Partial eta squared
Pillai's Trace	0.713	2.634	< 0.001	0.238
Wilks' Lambda	0.434	2.656	< 0.001	0.243
Hotelling's Trace	0.990	2.664	< 0.001	0.248
Roy's Largest Root	0.544	4.590	< 0.001	0.352

**Source:** Authors' computations.

Table 7 presents the descriptive statistics of seven global competitiveness indicators, along with GDP growth and profit tax, across different levels of IFRS adoption. A significant pattern emerges when examining the income levels of countries across different IFRS adoption statuses. Higher-income countries tend to adopt IFRS either fully (required) or partially (required partially). For example, many European nations like the United Kingdom, Germany, and France, which are high-income countries, have required partial adoption of IFRS. This trend suggests that wealthier nations might have more resources to implement and maintain IFRS standards, including the infrastructure, training, and regulatory frameworks required. Countries that have adopted IFRS either fully or partially tend to have higher institutional quality scores. This is reflected in the mean values of the institutions indicator, where required partially countries have a mean of 63.751 and required countries have a mean of 58.802, compared to not allowed countries, which have a mean of 52.221. This trend indicates that

countries with better governance, property rights, social capital, and public sector performance are more likely to embrace IFRS. The adoption of IFRS also correlates with better infrastructure. The mean infrastructure scores are highest for required partially (78.252) and permitted (74.018) countries, compared to not allowed countries (67.059). This suggests that countries with more developed transport and utility infrastructure are more inclined to adopt IFRS, likely due to the enhanced economic activities and international business engagements facilitated by better infrastructure. ICT adoption is notably higher in countries that have embraced IFRS. Required partially countries show the highest mean ICT score (68.289), indicating that advanced ICT infrastructure supports the complex reporting requirements of IFRS. This highlights the role of technology in facilitating the implementation and compliance with international accounting standards. Countries with full or partial IFRS adoption exhibit higher market efficiency and labor market flexibility. The product market and labor market indicators show higher mean values for permitted and required partially countries, reflecting more competitive markets and adaptable labor forces. This aligns with the expectation that more open and efficient markets would adopt international standards to attract global business and investments. Interestingly, while the financial system indicator does not show significant differences across IFRS adoption categories, the market size indicator varies significantly. Not allowed countries have the highest mean market size score (78.276), which is somewhat counterintuitive. This could suggest that some larger economies with significant internal markets may not feel the immediate need to adopt IFRS, relying instead on their domestic standards. GDP growth rates are higher on average for not allowed countries (mean of 5.433), while permitted countries have the lowest (mean of 2.234). This might indicate that rapidly growing economies are focusing on expanding their economic base and may adopt IFRS as their economies mature. The profit tax indicator shows no significant differences across IFRS adoption statuses, suggesting that tax policies might not be directly influenced by the adoption of IFRS.

**Table 7:** Descriptive Statistics and MANOVA Results

	IFRS	NA	P	RP	R	Sig.	Partial eta squared
INS	Mean	52.221	59.260	63.751	58.802	0.046	0.092
	Median	54.564	58.217	63.178	55.897		
	Std. dev.	7.043	16.558	10.289	8.977		
INF	Mean	67.059	74.018	78.252	71.107	.006	.139
	Median	66.828	73.885	77.046	69.686		
	Std. dev.	7.833	19.119	8.074	9.247		
ICT	Mean	49.927	56.697	68.289	59.554	.003	.159
	Median	45.740	56.342	68.649	58.160		
	Std. dev.	16.830	24.766	11.136	11.491		
PM	Mean	53.474	64.061	61.415	59.546	.053	.089
	Median	52.100	63.938	61.234	58.723		
	Std. dev.	4.312	8.466	6.726	7.156		
LM	Mean	55.710	65.342	64.858	61.856	.077	.079
	Median	55.799	62.819	64.688	61.778		
	Std. dev.	4.769	14.168	8.791	6.649		
FS	Mean	64.505	72.856	68.808	66.131	.509	.028
	Median	63.871	72.148	66.884	63.952		
	Std. dev.	6.693	18.156	13.106	10.700		
MS	Mean	78.276	64.540	61.994	54.557	.008	.133
	Median	81.618	58.369	61.730	53.757		
	Std. dev.	21.070	24.016	14.142	14.854		
GDPG	Mean	5.433	2.234	3.808	4.941	.060	.086
	Median	5.309	2.252	3.777	4.584		
	Std. dev.	2.196	1.572	2.770	2.828		
PTAX	Mean	11.840	16.833	13.930	13.632	.766	.014
	Median	13.200	18.750	13.100	13.300		
	Std. dev.	8.763	6.091	7.384	8.918		

**Source:** Authors' computations.

Table 7 also presents the MANOVA results for seven global competitiveness indicators, along with GDP growth and profit tax, across different levels of IFRS adoption (not allowed, permitted, required partially, and required). The significance and partial eta squared values provide insight into the statistical significance and effect size of the differences between these levels. The institutions indicator shows mean values ranging from 52.221 in the not allowed level to 63.751 in the required partially level, with a p-value of 0.046, indicating a statistically significant difference among the levels. The partial eta

squared value of 0.092 suggests a moderate effect size. The highest mean is observed in the required partially level, while the not allowed level has the lowest mean. For the infrastructure indicator, the mean values vary from 67.059 in the not allowed level to 78.252 in the required partially level. The p-value of 0.006 indicates a statistically significant difference, and the partial eta squared value of 0.139 suggests a moderate to large effect size. The required partially level, with the highest mean, indicates better infrastructure compared to the other levels. The ICT adoption indicator has mean values ranging from 49.927 in the not allowed level to 68.289 in the required partially level. The p-value of 0.003 confirms a statistically significant difference, and the partial eta squared value of 0.159 indicates a substantial effect size. The required partially level again shows the highest mean, reflecting better ICT adoption. For the product market indicator, the mean values span from 53.474 in the not allowed level to 64.061 in the Permitted level. The p-value of 0.053 suggests a marginally significant difference, with a partial eta squared of 0.089 indicating a moderate effect size. The permitted level exhibits the highest mean value. The labor market indicator shows mean values from 55.710 in the not allowed level to 65.342 in the permitted level, with a p-value of 0.077, indicating a marginally significant difference. The partial eta squared value of 0.079 points to a moderate effect size. The highest mean is found in the permitted level. The financial system indicator displays mean values between 64.505 in the not allowed level and 72.856 in the permitted level. However, with a p-value of 0.509, there is no statistically significant difference between the levels, and the partial eta squared of 0.028 suggests a small effect size. The market size indicator varies significantly, with mean values from 54.557 in the required level to 78.276 in the not allowed level. The p-value of 0.008 indicates a statistically significant difference and the partial eta squared value of 0.133 points to a moderate to large effect size. Interestingly, the not allowed level has the highest mean market size.

GDP growth shows mean values ranging from 2.234 in the permitted level to 5.433 in the not allowed level. The p-value of 0.060 suggests a marginally significant difference, with a partial eta squared of 0.086 indicating a moderate effect size. The not allowed level records the highest mean GDP growth. Finally, the profit tax indicator has mean values from 11.840 in the not allowed level to 16.833 in the permitted level. However, the p-value of 0.766 shows no statistically significant difference between the levels, and the partial eta squared value of 0.014 indicates a small effect size. Overall, the MANOVA results reveal

significant differences in several global competitiveness indicators based on the level of IFRS adoption, particularly for institutions, infrastructure, ICT adoption, and market size, with varying degrees of effect sizes. These findings suggest that the type of IFRS adoption can influence a country's competitiveness and economic performance across different dimensions.

### 3.3. Results of discriminant analysis

Table 8 presents the results of the discriminant analysis, including eigenvalues, the percentage of variance explained, canonical correlations, and the tests of functions with Wilks' lambda and significance values. This analysis aims to determine how well the global competitiveness indicators and economic measures can classify countries into different IFRS adoption levels.

**Table 8:** Eigenvalues

Function	Eigenvalue	% variance	Canonical correlation	Test of functions	Wilks' lambda	Sig.
1	0.544	54.9	0.593	1 through 3	65.517	<.001
2	0.282	28.5	0.469	2 through 3	31.442	0.012
3	0.164	16.6	0.376	3	11.946	0.102

**Source:** Authors' computations.

The eigenvalues indicate the proportion of variance explained by each discriminant function. Function 1 has the highest eigenvalue of 0.544, explaining 54.9% of the variance, and a canonical correlation of 0.593, suggesting a moderately strong relationship between the discriminant scores and the levels. The significance test for "1 through 3" functions has a Wilks' lambda of 65.517 and a p-value of less than 0.001, indicating that the first function significantly discriminates between the IFRS adoption categories. Function 2 has an eigenvalue of 0.282, explaining 28.5% of the variance, and a canonical correlation of 0.469, indicating a moderate relationship. The test for "2 through 3" functions has a Wilks' lambda of 31.442 and a p-value of 0.012, demonstrating that the second function also significantly contributes to the discrimination among levels. Function 3 has the lowest eigenvalue of 0.164, explaining 16.6% of the variance, with a canonical correlation of 0.376, indicating a weaker relationship. The test for the third function alone yields a Wilks' lambda of 11.946 and a p-value of 0.102, which is not statistically significant. This suggests that the third function does not significantly improve the discrimination between the levels.

Overall, the discriminant analysis reveals that the first and second functions are statistically significant and contribute substantially to differentiating between the IFRS adoption levels, whereas the third function does not significantly enhance the model's discriminatory power. These results indicate that the global competitiveness indicators and economic measures used in this study effectively classify countries based on their IFRS adoption status, with the first function being the most influential.

Table 9 displays the classification results from the discriminant analysis, showing the actual versus predicted level membership for countries based on their IFRS adoption levels. The table includes both the count and the percentage of correct classifications for each level, as well as the overall classification rate.

**Table 9:** Classification Results

		Predicted level membership				
Actual	IFRS	Not allowed	Permitted	Required partially	Required	Total
Count	Not allowed	4	0	0	1	5
	Permitted	0	3	2	1	6
	Required partially	0	2	32	3	37
	Required	1	0	9	28	38
Percent (%)	Not allowed	80.0	0	0	20.0	100
	Permitted	0	50	33.3	16.7	100
	Required partially	0	5.4	86.5	8.1	100
	Required	2.6	0	23.7	73.7	100

**Source:** Authors' computations.

The overall classification rate is 77.9%, suggesting that the discriminant functions can correctly classify approximately 78% of the countries based on the selected indicators. For the not allowed level, 80% of the countries were correctly classified, with one misclassified as required. The permitted level had a 50% correct classification rate, with some countries misclassified into required partially and required. The required partially level showed a high correct classification rate of 86.5%, with a small number of countries misclassified into other levels. The required level had a 73.7% correct classification rate, with some countries misclassified into required partially and not allowed. These classification results demonstrate that the discriminant analysis model is reasonably effective in distinguishing between different IFRS adoption statuses based on the global competitiveness indicators and economic measures. The



relatively high overall classification rate of 77.9% indicates a good fit of the model, though there is some room for improvement in differentiating between the permitted and other levels.

Table 10 details the actual and predicted level memberships for countries based on their IFRS adoption status, using the discriminant analysis results. The results show that several countries were accurately classified into their respective IFRS adoption levels, demonstrating the discriminant analysis model's effectiveness. For example, China, India, Indonesia, and Vietnam were correctly classified as not allowed. Similarly, countries like Albania, Armenia and Australia were correctly classified as required. However, there are also instances of misclassification. For example, Bolivia, which is actually not allowed, was misclassified into the required level. Japan, which is permitted, was misclassified into the required partially level. Additionally, countries like Brazil and Luxembourg, which are required, were misclassified into the not allowed and required partially levels, respectively. These misclassifications indicate some limitations in the discriminant analysis model, suggesting that while it is generally effective, there are specific instances where the model fails to accurately predict the IFRS adoption level. This could be due to overlapping characteristics among countries in different IFRS adoption categories or the influence of additional factors not accounted for in the model. Overall, the classification results reflect a reasonably high level of accuracy, with several countries correctly assigned to their actual IFRS adoption categories. The presence of misclassified countries also highlights areas for potential refinement in the discriminant analysis model, suggesting a need for further investigation and adjustment to improve classification accuracy.

**Table 10:** Actual and Predicted Levels

Country	IFRS	Predicted level	Country	IFRS	Predicted level
Bolivia	Not allowed	Required**	Spain	Required partially	Required partially
China	Not allowed	Not allowed	Sweden	Required partially	Required partially
India	Not allowed	Not allowed	Türkiye	Required partially	Required partially
Indonesia	Not allowed	Not allowed	United Kingdom	Required partially	Required partially
Vietnam	Not allowed	Not allowed	Uruguay	Required partially	Required partially

Country	IFRS	Predicted level	Country	IFRS	Predicted level
Guatemala	Permitted	Permitted	Albania	Required	Required
Japan	Permitted	Required partially**	Armenia	Required	Required
Nicaragua	Permitted	Required**	Australia	Required	Required
Paraguay	Permitted	Permitted	Austria	Required	Required partially **
Switzerland	Permitted	Required partially**	Azerbaijan	Required	Required
United States	Permitted	Permitted	Bahrain	Required	Required
Argentina	Required partially	Required partially	Belgium	Required	Required partially **
Brunei Darussalam	Required partially	Required partially	Bosnia-Herzegovina	Required	Required
Canada	Required partially	Required**	Botswana	Required	Required
Czechia	Required partially	Required partially	Brazil	Required	Not allowed**
Denmark	Required partially	Required partially	Bulgaria	Required	Required
Estonia	Required partially	Required partially	Chile	Required	Required
Finland	Required partially	Required partially	Colombia	Required	Required
France	Required partially	Required partially	Costa Rica	Required	Required
Germany	Required partially	Required partially	Croatia	Required	Required
Greece	Required partially	Required partially	Cyprus	Required	Required partially**
Hong Kong	Required partially	Permitted **	Dominican Republic	Required	Required
Hungary	Required partially	Required partially	Ecuador	Required	Required partially**
Iceland	Required partially	Required partially	Georgia	Required	Required
Iran	Required partially	Required partially	Jamaica	Required	Required
Ireland	Required partially	Required partially	Jordan	Required	Required
Israel	Required partially	Required partially	Kuwait	Required	Required
Italy	Required partially	Required partially	Malaysia	Required	Required
Kazakhstan	Required partially	Required partially	Mauritius	Required	Required

Country	IFRS	Predicted level	Country	IFRS	Predicted level
Latvia	Required partially	Required partially	Montenegro	Required	Required
Lithuania	Required partially	Required partially	Namibia	Required	Required
Luxembourg	Required partially	Required**	New Zealand	Required	Required partially**
Malta	Required partially	Required partially	North Macedonia	Required	Required
Mexico	Required partially	Required partially	Oman	Required	Required partially**
Netherlands	Required partially	Required partially	Qatar	Required	Required
Norway	Required partially	Required partially	Russia	Required	Required partially**
Panama	Required partially	Required**	Saudi Arabia	Required	Required
Peru	Required partially	Permitted **	Serbia	Required	Required partially**
Poland	Required partially	Required partially	Singapore	Required	Required
Portugal	Required partially	Required partially	South Africa	Required	Required
Romania	Required partially	Required partially	Thailand	Required	Required
Slovakia	Required partially	Required partially	Trinidad & Tobago	Required	Required
Slovenia	Required partially	Required partially	United Arab Emirates	Required	Required partially **

\*\* . Misclassified country

**Source:** Authors' computations.

#### 4. DISCUSSIONS AND CONCLUSIONS

The adoption of IFRS has significant implications for global financial reporting, transparency, and comparability. This study set out to explore whether the type of IFRS adoption correlates with various global competitiveness indicators, using MANOVA and discriminant analysis to examine this relationship. The findings provide nuanced insights into how IFRS adoption influences a country's economic and institutional performance.

Our MANOVA analysis reveals that there are statistically significant differences in several global competitiveness indicators based on the level of IFRS adoption. Specifically, countries that have adopted IFRS either fully or partially exhibit higher mean values in indicators such as institutional quality, infrastructure, and ICT adoption compared to countries where IFRS adoption is not allowed. These differences are statistically significant, suggesting that the adoption of IFRS may contribute positively to these aspects of competitiveness. The partial eta squared values indicate moderate to large effect sizes, underscoring the substantial impact of IFRS adoption on these indicators.

The discriminant analysis further supports these findings by effectively classifying countries into their respective IFRS adoption categories based on their competitiveness indicators. The overall classification accuracy rate of 77.9% demonstrates that the selected indicators are strong predictors of a country's IFRS adoption status. The first and second discriminant functions, which explain a significant portion of the variance, highlight the critical role of institutional quality, infrastructure, and ICT adoption in differentiating between IFRS adoption categories. However, the study also identifies some limitations in the discriminant analysis model, particularly in distinguishing between the permitted and other levels. Misclassifications, such as Bolivia being predicted as required instead of not allowed, suggest that overlapping characteristics among countries and additional unaccounted factors may influence the accuracy of the model. These findings indicate the need for further refinement of the model and consideration of additional variables that may enhance classification accuracy.

The results of this study have important implications for policymakers and regulators. The positive association between IFRS adoption and key competitiveness indicators suggests that adopting these standards can enhance a country's economic performance and institutional quality. Therefore, countries aiming to improve their global competitiveness might consider adopting or enhancing their adoption of IFRS. However, it is also crucial for policymakers to tailor the implementation of IFRS to align with their local economic and institutional contexts to maximize the benefits. Moreover, the study highlights the importance of robust statistical techniques like MANOVA and discriminant analysis in understanding the multifaceted impact of IFRS adoption. These methodologies provide comprehensive insights into

how different levels of IFRS adoption influence various competitiveness indicators, thereby offering a more detailed understanding of the benefits and challenges associated with adopting global accounting standards. Moreover, the study suggests that a one-size-fits-all approach to IFRS adoption may not be effective. Each country has unique economic conditions and institutional capacities that must be considered when implementing IFRS. Future research should investigate how countries can tailor IFRS adoption to fit their specific contexts, thereby maximizing the benefits while mitigating any potential drawbacks. Another area for future research is to explore the long-term effects of IFRS adoption. While this study provides valuable insights into the immediate impacts of IFRS adoption, understanding the long-term implications is crucial for policymakers. Longitudinal studies could help determine whether the positive effects observed in this study are sustained over time and how they evolve as countries continue to develop and integrate IFRS into their economic systems.

In conclusion, this study contributes to the ongoing discourse on the role of standardized accounting practices in enhancing global economic integration and competitiveness. The findings underscore the potential of IFRS to improve institutional quality, infrastructure, and ICT adoption, thereby strengthening a country's overall competitiveness. Future research could further investigate the specific mechanisms through which IFRS adoption influences these indicators and explore additional factors that may affect the relationship between accounting standards and economic performance. By continuing to refine our understanding of these dynamics, we can better inform policy decisions and support the global harmonization of financial reporting standards.

## REFERENCES

- Akisik, O., Gal, G. and Mangaliso, M.P. (2020). IFRS, FDI, economic growth and human development: The experience of Anglophone and Francophone African countries. *Emerging Markets Review*, 45, 100725.
- Armstrong, C.S., Barth, M.E., Jagolinzer, A.D. and Riedl, E. J. (2010). Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *The Accounting Review*, 85(1), 31-61.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36(sup1), 5-27.
- Cai, F. and Wong, H. (2010). The effect of IFRS adoption on global market integration. *International Business & Economics Research Journal*, 9(10), 25-34.
- Callao, S. and Jarne, J.I. (2010). Have IFRS affected earnings management in the European Union? *Accounting in Europe*, 7(2), 159-189.
- Christensen, H.B., Lee, E., Walker, M. and Zeng, C. (2015). Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption? *European Accounting Review*, 24(1), 31-61.
- Cieşlik, A. and Hamza, S. (2022). Inward FDI, IFRS adoption and institutional quality: Insights from the MENA countries. *International Journal of Financial Studies*, 10(3), 47.
- Clements, C.E., Neill, J.D. and Stovall, O. S. (2010). Cultural diversity, country size, and the IFRS adoption decision. *Journal of Applied Business Research*, 26(2), 115-126.
- Çilan, Ç.A., Bolat, B.A. and Coşkun, E. (2009). Analyzing digital divide within and between member and candidate countries of European Union. *Government Information Quarterly*, 26(1), 98-105.
- De George, E.T., Li, X. and Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. *Review of Accounting Studies*, 21, 898-1004.
- Dhaliwal, D., He, W., Li, Y. and Pereira, R. (2019). Accounting standards harmonization and financial integration. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2437-2466.
- Elbakry, A.E., Nwachukwu, J.C., Abdou, H.A. and Elshandidy, T. (2017). Comparative evidence on the value relevance of IFRS-based accounting information in Germany and the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28, 10-30.
- Emerson, R.W. (2018). MANOVA (multivariate analysis of variance): An expanded form of the ANOVA (analysis of variance). *Journal of Visual Impairment & Blindness*, 112(1), 125-127.
- European Parliament and Council (2002). Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards. *Official Journal of the European Communities*, L 243:1, 1-4.
- Francis, J.R., Huang, S.X. and Khurana, I.K. (2016). The role of similar accounting standards in cross-border mergers and acquisitions. *Contemporary Accounting Research*, 33(3), 1298-1330.

- Gordon, L. A., Loeb, M. P. and Zhu, W. (2012). The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(4), 374-398.
- Gürler, C. (2023). Ease of doing business in European Union countries and candidates. Pamukkale University Journal of Social Sciences Institute, 57, 81-93.
- Habib, A., Bhuiyan, M.B.U. and Hasan, M. M. (2019). IFRS adoption, financial reporting quality and cost of capital: A life cycle perspective. *Pacific Accounting Review*, 31(3), 497-522.
- Horton, J., Serafeim, G. and Serafeim, I. (2013). Does mandatory IFRS adoption improve the information environment? *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 388-423.
- Huberty, C.J. and Olejnik, S. (2006). *Applied MANOVA and discriminant analysis*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. Publication.
- IFRS Foundation (2018). Conceptual framework for financial reporting. available at: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>. Accessed: 6.5.2024
- IFRS Foundation (2024). Who uses IFRS Accounting Standards? <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> Accessed: 25.4.2024
- Jamani, F., Alidarous, M. and Alharasis, E. (2022). The combined impact of IFRS mandatory adoption and institutional quality on the IPO companies' underpricing. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
- Jeanjean, T. and Stolowy, H. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 480-494.
- Jermakowicz, E.K. and Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 170-196.
- Kohler, H., Pochet, C. and Gendron, Y. (2021). Networks of interpretation: An ethnography of the quest for IFRS consistency in a global accounting firm. *Accounting, Organizations and Society*, 95, 101277.
- Leuz, C. and Verrecchia, R.E. (2000). The economic consequences of increased disclosure. *Journal of Accounting Research*, 38, 91-124.
- Liviu-Alexandru, T. (2018). The Impact of IFRS Adoption in Emerging Economies. *Annals-Economy Series*, 6, 152-157.
- Mameche, Y. and Masood, A. (2021). Macroeconomic evidence on the impact of mandatory IFRS adoption on FDI in the Gulf Cooperation Council (GCC) countries. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(4), 610-631.
- Mensah, E. (2019). The effect of IFRS adoption on financial reporting quality: evidence from listed manufacturing firms in Ghana. *Economic Research*, 34(1), 2890-2905.

- Nobes, C. (2006). The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda. *Accounting and Business Research*, 36(3), 233-245.
- O'Connell, V. and Sullivan, K. (2008). The impact of mandatory conversion to IFRS on the net income of FTSEurofirst 80 firms. *Journal of Applied Research in Accounting and Finance*, 3(2), 17-23.
- Oppong, C. and Aga, M. (2019). Economic growth in European Union: does IFRS mandatory adoption matter? *International Journal of Emerging Markets*, 14(5), 792-808.
- Owusu, G.M., Saat, N.A.M., Suppiah, S.D.K. and Siong, H.L. (2017). IFRS adoption, institutional quality and foreign direct investment inflows: A dynamic panel analysis. *Asian Journal of Business and Accounting*, 10(2), 43-75.
- Pituch, K.A. and Stevens J.P (2016). *Applied multivariate statistics for the social sciences*. (Sixth edition). New York: Routledge.
- Pope, P.F. and McLeay, S.J. (2011). The European IFRS experiment: Objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and Business Research*, 41(3), 233-266.
- Shah, S.Z.A. and Wan, F. (2024). Financial integration and earnings management: evidence from emerging markets. *Journal of Applied Accounting Research*, 25(2), 197-220.
- Sharma, S., Joshi, M. and Kansal, M. (2017). IFRS adoption challenges in developing economies: an Indian perspective. *Managerial Auditing Journal*, 32(4/5), 406-426.
- Shima, K.M. and Gordon, E.A. (2011). IFRS and the regulatory environment: The case of US investor allocation choice. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30(5), 481-500.
- Shima, K.M. and Yang, D.C. (2012). Factors affecting the adoption of IFRS. *International Journal of Business*, 17(3), 276.
- Tyrrall, D., Woodward, D. and Rakhimbekova, A. (2007). The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: Evidence from Kazakhstan. *The International Journal of Accounting*, 42(1), 82-110.
- Uyar, A. and Güngörmüş, A.H. (2013). Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey. *Research in Accounting Regulation*, 25(1), 77-87.
- Warne, R. (2014). A primer on multivariate analysis of variance (MANOVA) for behavioral scientists. *Practical Assessment, Research, and Evaluation*, 19(1), 1-10.
- Whittington, G. (2005). The adoption of international accounting standards in the European Union. *European Accounting Review*, 14(1), 127-153.
- World Bank. World Development Indicators database. <https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators>, Accessed: 3.3.2024.
- World Economic Forum. The Global competitiveness index 4.0 2019 dataset (version 04 October 2019). [https://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GCI\\_4.0\\_2019\\_Dataset.xlsx](https://www3.weforum.org/docs/WEF_GCI_4.0_2019_Dataset.xlsx) Accessed: 3.3.2024.



## UFRS'YE UYUMUN KÜRESEL REKABET GÜCÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Ünal ERYILMAZ

Deniz KOÇAK

### GENİŞLETİLMİŞ ÖZET

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) küresel olarak uyum, muhasebe uygulamalarının uyumlu hale getirilmesine ve farklı yetki alanları arasında mali tabloların karşılaştırılabilirliğinin ve şeffaflığının artırılmasına yönelik önemli bir değişimi temsil etmektedir. Bu değişimin kapsamlı bir incelemesini sağlamak için çalışmada, MANOVA ve diskriminant analizi kullanılarak, UFRS'ye uyum seviyesi ile çeşitli küresel rekabet edebilirlik göstergeleri arasındaki ilişki araştırılmaktadır.

UFRS'ye uyum, ülkeler arasında, tam zorunlu uyumdan, kısmi veya gönüllü uyuma ve hatta bazı durumlarda doğrudan yasaklamaya kadar geniş bir yelpazede değişiklik göstermektedir. Bu çalışmada bu dört farklı uyum seviyesi ile ülkelerin küresel rekabet edebilirlik göstergelerinden olan kurumsal kalite, altyapı, bilgi ve iletişim teknolojilerinin benimsenmesi, ürün pazarı verimliliği, iş gücü piyasası esnekliği, finansal sistem gelişimi, pazar büyüklüğü göstergeleri ile GSYİH büyümesi ve kâr vergisi oranları dikkate alınmıştır. 86 ülkenin UFRS'ye uyum seviyelerine ilişkin bilgiler UFRS Vakfı'ndan, 2019 yılı küresel rekabet edebilirlik gösterge verileri Küresel Rekabet Edebilirlik Raporu'ndan ve son olarak 2022 yılı ekonomik ile 2019 yılı vergi verileri ise Dünya Kalkınma Göstergeleri veri tabanından alınmıştır.

Çalışmada, farklı seviyelerde birden fazla bağımlı değişkenin eşzamanlı analizine olanak tanıyan sağlam bir istatistiksel teknik olan MANOVA kullanılmaktadır. MANOVA, seçilen göstergeler ile UFRS'ye uyum seviyesi (izin verilmez, izin verilir, kısmen gerekli, gerekli) arasında önemli ölçüde farklılık gösterip göstermediğini değerlendirebildiği için bu araştırma için özellikle uygundur. MANOVA etkilerini açıklamak için, çalışmada diskriminant analizinden de faydalanılmıştır. Diskriminant analizi, ülkeleri küresel rekabet edebilirlik göstergelerine dayalı olarak önceden tanımlanmış UFRS'ye uyum seviyelerine göre sınıflandırmayı amaçlamaktadır. Bu yaklaşım, verilerin altında yatan yapının belirlenmesine ve farklı küresel rekabet edebilirlik göstergelerinin bir ülkenin belirli bir UFRS seviyesine uyum olasılığını nasıl etkilediğinin anlaşılmasına yardımcı olur.

MANOVA analizi, UFRS'ye uyum seviyesine bağlı olarak çeşitli küresel rekabet edebilirlik göstergelerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğunu ortaya koymaktadır. Tamamen veya kısmen UFRS'ye uyum gösteren ülkeler, kurumsal kalite, altyapı ve bilgi ve iletişim teknolojilerinin benimsenmesinde, UFRS'ye izin verilmeyen ülkelere kıyasla genellikle daha yüksek ortalama değerler sergilemektedirler. İstatistiksel olarak anlamlı bulunan bu bulgular, UFRS'ye uyumun küresel rekabet edebilirliğin bu yönlerine olumlu katkıda bulunduğunu göstermektedir.

Diskriminant analizi, ülkeleri rekabet edebilirlik göstergelerine dayalı olarak ilgili UFRS'ye uyum seviyelerine etkili bir şekilde sınıflandırarak bu bulguları daha da desteklemektedir. %77.9'luk genel sınıflandırma doğruluk oranı, seçilen göstergelerin bir ülkenin UFRS'ye uyum durumunun güçlü belirleyicileri olduğunu göstermektedir. Varyansın önemli bir bölümünü açıklayan birinci ve ikinci ayırma işlevleri, kurumsal kalitenin, altyapının ve bilgi ve iletişim teknolojilerinin benimsenmesinin, UFRS'ye uyum seviyeleri arasında ayırım yapmadaki kritik rolünü vurgulamaktadır.

Araştırma bulgularının politika yapıcılar ve düzenleyiciler için önemli çıkarımları bulunmaktadır. UFRS'ye uyum ile rekabet edebilirlik göstergeleri arasındaki pozitif ilişki, bu standartlara uyum sağlanması bir ülkenin ekonomik performansını ve kurumsal kalitesini artırmabileceğini göstermektedir. Küresel rekabet güçlerini geliştirmeyi amaçlayan ülkeler için UFRS'ye uyum veya uyumu geliştirmek stratejik bir hareket olabilir. Ancak politika yapıcıların, UFRS uygulamasını etkili bir şekilde uyarlamak için yerel ekonomik ve kurumsal bağlımları da dikkate almaları gerekmektedir. Çalışma aynı zamanda, özellikle diskriminant analizi modelinin izin verilen ve diğer seviyeler arasında ayırım yapma becerisinde bazı sınırlamaları da tespit etmektedir. Yanlış sınıflandırmalar, ülkeler arasındaki örtüşen özelliklerin ve hesaba katılmayan ek faktörlerin modelin doğruluğunu etkileyebileceğini göstermektedir. Gelecekteki araştırmalar, ek değişkenleri dahil ederek ve UFRS'ye uyumun rekabet edebilirlik göstergelerini etkilediği spesifik mekanizmaları keşfederek modeli geliştirebilir.



## YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA KAMU ZARARI: SAYIŞTAY İLAMLARINDAN KANITLAR

### *PUBLIC LOSS IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS: EVIDENCE FROM THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS WRITS*

Mehtap ÖKSÜZ<sup>1</sup>

#### ÖZ

Kamu kaynaklarının kullanılması ve kamu gelirlerinin toplanması süreçlerinin yönetilmesinde görevlilerin hukuki anlamda kusurlu davranışları kamu zararına neden olmaktadır. Nitelikli denetimlerin gerçekleştirilerek kamu zararının önlenmesi, kamu kaynaklarının sürdürülebilir bir şekilde yönetilmesi ve halkın kamu kurumlarına duyduğu güvenin korunması açısından önemlidir. Bu bakış açısıyla çalışmada, kamu yükseköğretim kurumları tarafından yürütülen mali yönetim sürecinde kamu zararına sebebiyet verebilecek unsurlar Sayıştay ilamları üzerinden nitel araştırma yöntemlerinden birisi olan içerik analizi tekniğiyle araştırılmıştır. Çalışmanın Sayıştay ilamlarından yola çıkarak yalnızca kamu zararına sebep olabilecek unsurlara odaklanmış olması, 2017-2022 gibi geniş bir zaman aralığını incelemesi ve içerik analizi tekniğini kullanması, özgün yönünü oluşturmaktadır. Çalışmada edinilen bulgularda; personele fazladan ve yersiz biçimde yapılan ödemelerin kamu zararına yol açabilecek en önemli unsuru teşkil ettiği ve buna ilişkin alt konuların ise ek ders ücreti, ek ödeme ile akademik teşvikten oluştuğu tespit edilmiştir.

1- Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, mehtapoksuz@comu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5862-5079

Gönderim Tarihi/Submitted: 04.06.2024

Revizyon Talebi/Revision Requested: 11.07.2024

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 29.07.2024

Kabul Tarihi/Accepted: 29.07.2024

Atıf/To Cite: Öksüz, M. (2024). Yükseköğretim Kurumlarında Kamu Zararı: Sayıştay İlamlarından Kanıtlar. Sayıştay Dergisi, 35(133), 211-240. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1495586>

## ABSTRACT

Legally defective behaviors of officials in the management of the processes of using public resources and collecting public revenues cause public harm. Preventing public loss by carrying out qualified inspections is important for the sustainable management of public resources and maintaining the public trust in public institutions. From this perspective, in this study, elements that may cause public harm in the fiscal management process carried out by public higher education institutions were examined through the Turkish Court of Accounts writs using the content analysis technique, which is one of the qualitative research methods. The study is original in that it focuses only on elements that may cause public loss based on the Turkish Court of Accounts decisions, examines a broad time period (2017-2022) and employs content analysis technique. The findings of the study show that excessive and undue payments to personnel constitute the most important element that may cause public loss, which also includes the additional course fees, additional payments and academic incentives as subtopics.

**Anahtar Sözcükler:** Kamu Zararı, Sayıştay Yargısı, İlam, Yükseköğretim Kurumları

**Keywords:** Public Loss, Jurisdiction of Turkish Court of Accounts, Writ, Higher Education Institutions

## GİRİŞ

Kamu zararı, kamu kaynaklarının mevzuata aykırı bir şekilde kullanılmasının yanı sıra kamu gelirlerinin toplanmasına engel olan konuları da içeren geniş bir kavramdır. Kamu zararının meydana gelmemesi için kamu kaynaklarının kullanımında ve kamu gelirlerinin toplanmasında, kısacası kamu mali yönetiminde gerekli özenin gösterilmesi ve bu sürecin denetlenmesi gerekmektedir. Kamu mali yönetiminin verimli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi ve bu sürecin denetlenmesi; ekonomik verimliliğin artırılarak kamu hizmetlerinin kalitesinin yükseltilebilmesinde, kamu kaynaklarının daha adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmasını sağlayarak sosyal adaletin iyileştirilebilmesinde, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin güçlendirilmesi sayesinde toplum ile kamu kurumları arasındaki güvenin artmasını sağlayarak daha sağlıklı bir demokratik süreç ve yönetim anlayışının oluşturulabilmesinde önemli rol oynamaktadır. Sayılan bu faydaların sağlanabilmesi için kamu zararının önlenmesinde ve azaltılmasında Sayıştay hayati önem arz etmektedir. Zira Sayıştay bu noktada hem önleyici hem telafi edici rol üstlenmektedir. Sayıştay denetim raporlarındaki sonuçların ve önerilerin kamu idarelerinin daha etkin ve şeffaf çalışmasını teşvik etmesi önleyici; Sayıştay yargısının hatalı işlem ve faaliyetleri tespit ederek gerekli yaptırımların uygulanmasını sağlaması ise telafi edici nitelik taşımaktadır.

Bir kamu zararının sorumlulardan tazmin edilebilmesi için öncelikle yargılanarak karara bağlanması gerekmektedir. Bu noktada, gerekli yargılamayı Sayıştay yargısı<sup>2</sup> gerçekleştirmektedir. Sayıştay kurulları tarafından gerçekleştirilen yargılama sonucunda kamu zararına hükmedildiği takdirde ilgili kararın uygulanması zorunlu hale gelir ve bu karar başta sorumlu kişi ve kamu idaresi olmak üzere gerekli tüm birimlere bildirilir.

Çalışmada, kamu yükseköğretim kurumlarında kamu zararına sebep olabilecek hususların neler olduğu Sayıştay ilamlarından hareketle araştırılmıştır. Bu amaçla, 2017-2022 dönemine ait 432 ilam nitel araştırma yöntemlerinden birisi olan içerik analizi tekniğiyle incelenmekte ve kamu zararına yol açan başlıca hususlara dikkat çekilmektedir. Böylece, kamu zararına sebebiyet verebilecek durumlar hakkında bir farkındalık yaratılması ve geçmiş dönemlerde yapılan hatalardan dersler çıkartılarak yeniden yapılmasının önüne geçilmesini sağlayacak önerilerin geliştirilmesi hedeflenmiştir.

Çalışmada, yükseköğretim kurumlarında kamu zararı konusuna eğilmeden önce ilk olarak bu kurumların mali yönüne ve harcama süreçlerinde yapılan denetime değinilmiştir. Çünkü kamu zararı, bu süreçlerde ortaya çıkan kasıt, kusur veya ihmalden kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda yükseköğretim kurumlarının kaynakları, harcama süreçleri ve harcama sürecindeki görevlilerin sorumlulukları ile yükseköğretim kurumlarındaki denetimler kısaca ele alınmıştır. Daha sonrasında, Sayıştay yargısı ile kamu zararı olguları detaylı olarak anlatılmış ve literatür taramasına yer verilmiştir. Bu teorik bilgilerin ardından araştırmanın yöntemi açıklanıp, bulguları ortaya konulmuştur. Son olarak da elde edilen bulgular değerlendirilerek, kamu zararının önlenmesine yönelik önerilere yer verilmiştir.

## 1. YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARININ MALİ YAPISI VE DENETİMİ

Özel bütçeli kurumlar, bir bakanlığa bağlı ya da bakanlıkla ilgili olarak belirlenen kamusal hizmeti gerçekleştirmek için kurulmuş olan kamu idareleridir. Bu idarelerden biri olan yükseköğretim kurumları, yarı kamusal mal ve hizmet üretmekte olup bunlardan özel fayda sağlayan kişi ve kurumlardan gelir elde etmektedirler. Bunun yanı sıra, ürettikleri mal ve hizmetlerin sosyal faydası göz

2- Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik kamu zararının, (i) kontrol, denetim veya inceleme, (ii) Sayıştayca kesin hükme bağlama ve (iii) yargılama ile tespit edilebileceğini belirtmiştir.

önünde tutularak, vergi hasılatından hazine yardımı da almaktadırlar (Altuğ, 2019: 52). 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu md. 55'te yükseköğretim kurumlarının gelirleri şu şekilde sayılmaktadır: Bütçeye konulacak ödenekler, kurumlarca yapılacak yardımlar, yayın ve satış gelirleri, alınacak harç ve ücretler, döner sermaye işletmelerinden elde edilecek kârlar, taşınır ve taşınmaz malların gelirleri ile bağışlar, vasiyetler ve diğer gelirler. Sayılan gelir türlerinden ilk ikisi hazine yardımı olarak değerlendirilirken, diğerleri ise yükseköğretim kurumlarının öz gelirlerini oluşturmaktadır (Tosun, 2016: 161).

1982 Anayasası'nda yükseköğretim kurumu bütçelerinin yürürlüğe konulmasında izlenen yol açıklanmaktadır. Anayasa md. 130'a göre yükseköğretim kurumu bütçeleri Yükseköğretim Kurulunun inceleme ve onayından sonra Millî Eğitim Bakanlığına sunulmaktadır. Yükseköğretim kurumu bütçelerinin yürürlüğe konulması ve denetlenmesinde, merkezi yönetim bütçesinin bağlı olduğu esaslar geçerlidir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)'nda yükseköğretim kurumu bütçeleri, merkezi yönetim bütçesine bağlı özel bütçe içerisinde değerlendirilmekte ve ek II sayılı cetvelde bulunmaktadır. Yükseköğretim kurumu bütçelerinin gelir ve gider teklifleri hazırlanırken, diğer kamu kurumlarında olduğu gibi makro düzeyde kalkınma planları, orta vadeli program, yıllık programlar; mikro düzeyde ise yükseköğretim kurumunun stratejik planı ve performans programı genel çerçeveyi belirlemektedir (Altuğ, 2019: 57-61).

Bütçede öngörülen giderleri yapabilme yetkisi harcama yetkililerine verilmiştir. KMYKK md. 31'de harcama yetkilisi tanımlanmış ve yükseköğretim kurumlarında harcama biriminin ve harcama yetkilisinin ödenek gönderme belgesi ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Ödenek gönderme belgesi düzenlenerek ödeneğin tahsis edildiği birim harcama birimi, harcama birimindeki en üst yöneticiyse harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır. Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ gereği yükseköğretim kurumlarında üst yönetici rektördür. Harcama birimleri nezdinde ise fakültede dekan; enstitü, meslek yüksekokulu, yüksekokul ve araştırma merkezlerinde müdür; hastanede başhekim harcama yetkilisi olarak belirlenmiştir (Tosun, 2014: 45).

KMYKK md. 32'de bütçeden harcama yapılabilmesi için harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi gerektiği; harcama talimatında, harcamaya ilişkin çeşitli bilgilerin yanı sıra görevlendirilen gerçekleştirme görevlisine ilişkin bilginin de yer alması gerektiği belirtilmiştir. Buradan da anlaşılacağı

üzere gerçekleştirme görevlileri harcama yetkilisi tarafından belirlenmekte ve görevlendirilmektedir. Yine, İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği md. 12'de harcama yetkilisinin, yardımcılarında ya da hiyerarşik olarak en yakın konumda bulunan yöneticilerden en az birini gerçekleştirme görevlisi olarak ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendireceğine yer verilmektedir. Bu bağlamda üniversitelerde fakülte dekanı, yardımcılarında birini veya hepsini gerçekleştirme görevlisi olarak görevlendirebileceği gibi en yakın üst kademe yönetici konumunda bulunan fakülte sekreterini de gerçekleştirme görevlisi olarak görevlendirebilir (Tosun, 2014: 59). Ayrıca, yukarıda anılan maddeye göre gerçekleştirme görevlileri ödeme emri belgesi düzenlemenin yanı sıra ödeme emri ve ekleri üzerinden ön mali kontrolü de yaparlar. Bu kontrol neticesinde ödeme emrine "kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhini düşüp imzalamaları gerekmektedir.

Gerçekleştirme görevlilerinin görevleri KMYKK md. 33'te sayılmıştır. Bu maddeye göre gerçekleştirme görevlileri, işin gördürülmesinden mal veya hizmetin satın alınmasına, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılmasından mal ve hizmet alımlarının belgelendirilmesine ve ödenmesi için gerekli belgelerin düzenlenmesine kadar çeşitli görevleri yürütürler.

Harcama sürecinin tamamlanmasındaki son aşama ise ödemenin yapılmasıdır. Ödemenin yapılması ön ödeme, giderin emanete alınması ve giderin ödenmesi olarak üç şekilde gerçekleştirilebilir (Akdoğan, 2009: 376). Ön ödeme, KMYKK md. 35'te detaylandırılmıştır. Anılan maddeye göre acil ve gerekli giderler ile ilgili kanunda öngörülen haller için harcama yetkilisinin onayı ve ayrılan ödenek doğrultusunda, avans vermek ya da kredi açmak yoluyla ön ödeme yapılabilmektedir. KMYKK md. 34'e göre ise ödeme emrine bağlanmasına rağmen, herhangi bir sebepten ödenememiş olan tutarlar, bütçeye gider yazılıp emanet hesaplara alınmaktadır. Gerçekleştirme görevlisince düzenlenen ödeme emrinin harcama yetkilisince imzalanarak ilgili tutarın ödenmesiyle gider gerçekleştirilmektedir. Bir giderin gerçekleştirilebilmesi için gördürülen işin ya da alınan mal ve hizmetin belirlenen esas ve usullere uygun bir şekilde teslim alındığının ya da gerçekleştirildiğinin, görevlendirilen kişi veya komisyon tarafından onaylanmış ve gerçekleştirme belgesinin düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Kamu mali yönetiminde bütçede öngörülen hizmetlerin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, harcamaların bu hizmetlerin gerektirdiği kadar yapılmış olması, kamu kaynaklarının etkin olarak kullanılması ve tüm bu süreçlerin yasalara uygun bir şekilde yönetilmesi önem teşkil etmektedir. Hizmet sağlamak amacıyla harcama yapılması, harcama finansmanını sağlamak amacıyla gelir elde edilmesi/toplanması ve tüm bunların yönetimi aşamalarında denetim mekanizması bulunmaktadır. Anayasa'da (md. 130) kamu yükseköğretim kurumlarının denetime tabii olduğuna yer verilmektedir. KMYKK'de denetim, iç ve dış denetim olarak ikili yapıya dönüştürülmüştür (Akdoğan, 2009: 382-383). Denetim faaliyeti idare tarafından gerçekleştirildiğinde iç denetim, yasama organı adına yapıldığında dış denetim olarak isimlendirilmektedir (Şahin İpek, 2020: 239).

Yükseköğretim kurumlarında iç denetimi her kurumun bünyesinde bulunan iç denetim birimi gerçekleştirmektedir. İç denetçiler, kamu idaresinin çalışmalarına değer katma, güvence verme (denetleme) ve danışmanlık yapma görevlerini yerine getirmektedir (Altunay, 2020: 84). Kamu idaresinde görev alan herkes, mali ve mali olmayan tüm süreçleri kapsayan iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. Buradan hareketle kamu zararının tespit edilmesinde iç denetçilerle birlikte sistemin parçası konumunda bulunan görevlilerin de katkısı büyük önem taşımaktadır (Tosun, 2016: 159).

Dış denetim, en yüksek kamu denetimi görevini icra eden kamu organı tarafından yapılan denetimi ifade etmekte ve uluslararası yazında yüksek denetim olarak isimlendirilmektedir (Akyel, 2010: 7). KMYKK md. 68'e göre Türkiye'de dış denetim görevini Sayıştay yürütmektedir. Sayıştay kamu kurumlarını, bütçe hakkı kapsamında kamu kaynaklarının elde edilmesi ve harcanmasını hukuka uygunluk, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik açısından yasama organı adına denetlemektedir (Köse, 2022: 401). Ancak Sayıştay dış denetim gerçekleştiren bir kurum olmanın yanı sıra dava daireleri aracılığıyla yargılama faaliyetini de yerine getiren bir hesap mahkemesi konumunda olan anayasal kurumdur (Taytak ve Bahtiyar, 2015: 262). Denetim ve yargı fonksiyonunu yerine getiren Sayıştayın denetim yetkisi, adına denetim yaptığı parlamento tarafından belirlenen yetki ile sınırlıdır (Işık ve Engin, 2022: 163). Sayıştay denetiminin nasıl yapılacağı ve kimlerin sorumluluğu olduğu KMYKK ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda açıklanmıştır.

Caydırıcılığı temele alarak israf ve yolsuzluğu önleyici bir işleve sahip olan Sayıştay denetimi, kötü yönetimin önüne geçmeyi, israf ve yolsuzlukları önlemeyi, yönetimde etkinlik sağlamayı ve hukuk devletinin gereklerinin çağdaş yönetim



ilkeleriyle gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır (Atıla ve Kıymık, 2023: 640-641). Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimi olarak iki türden oluşmaktadır. Düzenlilik denetimi ise mali denetim, uygunluk denetimi ve iç kontrol sisteminin denetiminden oluşmaktadır (Atıla ve Kıymık, 2023: 641-642). Performans denetiminin düzenlilik denetimiyle birlikte yürütülmesi ve harcama birimleri bazında değil, kurum düzeyinde yapılması esastır. İlaveten, performans denetimleri yerindelik denetimi olmadığından mali ve hukuki bir sorumluluk da doğurmamaktadır (Demirbaş ve Engin, 2016: 34-36). Denetimler sonrasında Sayıştay, kamu idareleri denetim raporları başlığıyla yükseköğretim kurumları dahil denetlenen tüm kamu kurumlarının denetim raporlarını yayımlamaktadır. Bu denetim raporları, kamu zararının tespitinde ve denetçi tarafından yargılamaya esas raporun düzenlenerek Sayıştay yargısına intikalinde önem arz etmektedir.

## 2. SAYIŞTAY YARGISI VE KAMU ZARARI

### 2.1. Sayıştay Yargısı

Demokratik yönetimlerde seçilmiş temsilcilerin halk adına yaptıkları işlem ve eylemlerin Sayıştay tarafından denetlenmesi kamu sektöründe iyileşme sağlanması, yönetimin toplumun güvenini kazanması ve demokrasinin geliştirilmesi açısından önem arz etmektedir (INTOSAI, 2019a: 5-6). Kamuda hesap verme sorumluluğunun ve şeffaflığın geliştirilmesinde önemli bir rolü bulunan Sayıştay, görüş bildirme, raporlama, rehberlik, denetim ve yargılama görevlerini yerine getirerek saydam, hesap verebilir, vatandaş odaklı ve hızlı çalışan kamu kurumlarının inşa edilmesini sağlamaktadır (Ciğerci ve Günel, 2018: 197). Bir yargı mercii olarak Sayıştay, kamu yönetiminde düzgün işleyişin sağlanmasının yanında denetlenen kamu kurumlarının ve vatandaşların çıkarlarının korunmasını amaçlamaktadır. Yargı yetkisine sahip Sayıştaylar, kamu kurumlarının mali, performans ve uygunluk denetimlerinde tespit edilen bulguları, yargıya intikal etmiş olsun veya olmasın kendi yargı yetkisi çerçevesinde yasal işlemlere tabii tutabilmektedir (INTOSAI, 2019b: 4).

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen hesap ve işlemlerin denetimi esnasında tespit edilen kamu zararına bağlı olarak bu hesap ve işlemlerde sorumluluğu bulunan harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi gibi görevlilerin kanuna aykırı işlemlerinin tespiti ve gerekli cezai yaptırımların uygulanması Sayıştayın yargısal fonksiyonunu

oluşturmaktadır (Köse, 2020: 18). Sayıştay, yaptığı dış denetim neticesinde mevzuata aykırı bulunan, muhteviyatında maddi hata ya da suç unsuru bulunan belgeler vb. durumlarda kamu zararına yol açan sorumluların savunmalarını alır, mali yıl sonu itibarıyla yargılamaya ilişkin rapor düzenleyerek sorumlulardan yazılı savunma ister ve bu talebin 30 gün içinde cevaplanmasını bekler. Denetçilerce istenen düzeltmelerin yapılmadığı ya da yapılan düzeltmelerin yeterli bulunmadığı takdirde kamu zararına yol açıldığına dair hazırlanan denetçi raporu, Sayıştay Başkanlığı tarafından yargılamayı yapacak daireye havale edilir. Sayıştay Başsavcılığının ve görevlendirilen daire üyesinin yazılı görüşü alınır. Rapor konusu işlem ve hesaplar Sayıştay ilgili dairesinde yargılanır. Yargılama sonucunda ilamlar sorumluya, sorumlunun bağlı bulunduğu kamu idaresine, denetlenen kurum genel bütçe kapsamındaki idarelerden biriyse Hazine ve Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve Sayıştay Başsavcılığına bildirilir (Altuğ, 2019: 132-133). İlamlar kesinleştiği tarihten sonra 90 gün içinde yerine getirilmelidir. İlamın gönderildiği kurumun üst yöneticisi, ilamdaki kararların uygulanmasından sorumludur (Ağcakaya ve Yücel, 2017: 246). Öte yandan Sayıştay denetçilerince gerçekleştirilen denetim sonucunda mevzuata aykırı işlemler sebebiyle kamu zararına ilişkin sorgu gönderilen kamu idareleri, bunu ihbar kabul ederek belirtilen işlemleri idari işlemlerle kamu zararı olarak hesaplara alıp Sayıştay yargılama sonucunu beklemeden takip ve tahsil yoluna başvurabilmektedir (Çiğerci ve Günel, 2018: 199).

Sayıştay denetimi sırasında ortaya çıkarılan kamu zararı ancak yargılama sonucunda kesin hükme bağlanmaktadır. KMYKK md. 71'de de üzerinde durulduğu üzere kamu zararının ancak kontrolü, denetimi, incelemesi, kesin hükme bağlanması ya da yargılanması sonucunda tespiti mümkündür. Oluşan kamu zararı, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde hesaplanacak faiziyle birlikte sorumlulardan tazmin edilecektir. Buradan hareketle denetçiler tarafından yapılan denetim kamu zararı açısından "ön inceleme" niteliğindedir. Sayıştay Kanunu md. 7'de kamu zararıyla ilgili kesin hükmün ancak yargılama ile verilebileceği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un Sayıştay dairelerinin görev ve yetkilerinden bahsedilen 23. maddesinin a bendinde Sayıştay dairelerinin kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlayacağı belirtilmiştir. Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik kamu zararının, (i) kontrol, denetim veya inceleme, (ii) Sayıştayca kesin hükme bağlama ve (iii) yargılamayla tespit edilebileceğini belirtmiştir. Bu yöntemlerden birisi olan Sayıştay yargısı esas

itibarıyla dosya üzerinden<sup>3</sup> yürütülmekte olup mali işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığını tespit etmektedir. Mali işlemler mevzuata uygun değilse ve kamu zararına sebep olunmuşsa Sayıştay yargısı bunu tespit ederek müeyyidesini belirlemektedir (Aksoy vd., 2018: 49). Bu bağlamda Sayıştay yargısının kararları ve Sayıştay ilamlarıyla karara bağlanan kamu zararı alacakları kesin hüküm niteliği taşımakta ve bu alacakların muhasebe birimi tarafından takip edilmesi gerekmektedir. Öte yandan sorumluların, Sayıştay ilamlarına karşı gidilebilecek kanun yolları (yargılamanın iadesi, temyiz ve karar düzeltilmesi) açıktır (Şahin İpek ve Hepaksaz, 2018: 97).

## 2.2. Kamu Zararı

Kamu zararı kavramı KMYKK md. 71'de tanımlanmıştır. Anılan maddeye göre kamu zararının ortaya çıkmasında kamu görevlisinin kastı, kusuru veya ihmali olmasından kaynaklı mevzuata aykırı olarak tesis edilen bir karar, eylem ve işlemin meydana gelmesi ve sonucunda kamu kaynağında artışa engel ya da eksilmeye neden olunması gerekmektedir. Buradan hareketle kamu zararının unsurlarını: (1) Kamu görevlileri, (2) Mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin bulunması, (3) Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmalleri bulunması ve (4) Kamu kaynağında artışa engel veya azalmaya neden olunması oluşturmaktadır. Bunlara ek olarak söz konusu karar, işlem ve eylemler ile kamu kaynağında artışa engel ya da eksilmeye neden olunması arasında bulunan illiyet bağı (nedensellik bağı) da unsurlar arasında sayılmaktadır (Parlak, 2018: 22; Yereli ve Bülbül, 2013: 3; Taytak ve Aydın, 2019: 134; Şahin İpek ve Hepaksaz, 2018: 107; Akyılmaz, 2011: 66).

Kamu zararının unsurlarından ilki olan kamu görevlileri, kendilerine verilen görevleri dikkat ve itina ile yetine getirmekle ve devlet malını korumakla yükümlüdür. Kamu görevlilerinin sorumluluk ve kararları 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (DMK) md. 12'de düzenlenmektedir. Buna göre kamu görevlisi kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliğinden dolayı idareyi zarara uğratmışsa bu zararı tazmin etmekle mükelleftir. Bu bağlamda kamu görevlilerinin idareye bile isteye veya gerekli özeni göstermemesi nedeniyle verdikleri zararlardan sorumlu olmaları beklenmektedir (Akalan, 2011: 13). KMYKK md. 8'de ise kamu zararından sorumlu olanlar dolaylı olarak işaret edilmiştir. Anılan maddede, görevli personellerin her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında yürüttükleri süreçlerin tamamından sorumlu oldukları belirtilmiş ve hesap verme

3- Ancak sorumlular veya vekilleri, duruşma talebinde bulunmaları halinde duruşmaya katılabilmektedir.

zorunlulukları vurgulanmıştır. Özetle, DMK ve KMYKK'nin ilgili maddelerinden hareketle kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasından sorumlu olan kamu görevlisinin kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliğinden dolayı kamu kaynağında azalma meydana getirerek ya da kamu kaynağındaki artışı engelleyerek idareye verdiği kamu zararından sorumlu tutulacağı yorumu yapılabilir. Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md. 5'te kamu zararının geri ödenmesinde yalnızca bir kamu görevlisinin değil, süreci yürüten ilgili diğer kamu personellerinin de müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmiştir. Yine, KMYKK md. 71/3'te oluşan kamu zararının faiziyle birlikte sorumlulardan tazmin edileceğine işaret edilmiştir.

Kamu zararının ikinci unsuru, mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemlerin varlığıdır. Bu tür kamu zararının ortaya çıkabilmesi için yapılan işlem, eylem veya alınan kararın Anayasa, kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, yönetmelik veya diğer düzenleyici işlemlerden en az birine aykırı olması gerekmektedir. Mevzuata aykırılık, işlenen fiilin ya da alınan kararın hukuk düzeni ile çelişmesi veya çatışması durumudur (Tosun, 2016: 157). KMYKK md. 71'de kamu zararının belirlenmesinde esas alınan işlem veya eylemler sayılmaktadır. Anılan maddeye göre bu işlem ve eylemler: (1) Mal, hizmet veya iş karşılığı belirlenen tutardan fazla ödeme yapmak, (2) İş veya hizmet yaptırılmadan, mal alınmadan ödeme yapmak, (3) Transfer niteliğindeki harcamalarda, yersiz veya fazla ödemede bulunmak, (4) Gördürülen işi veya alınan mal ve hizmeti rayiç bedelinden yüksek fiyatlandırmak, (5) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerini mevzuata uygun bir şekilde yapmamak ve (6) Mevzuatta öngörülmediği halde ödeme yapmak şeklinde sıralanmıştır. Bu sayılanlara ilaveten Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te: (1) Kamu idarelerine ait mallarla ilgili yapılan işlemlerin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması, (2) Görevlilere teslim edilen taşınırların zarara uğraması ve (3) Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle ek malî külfet getirilmesi halleri de sayılmıştır. Bu bilgiler ışığında, mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemler, kamu görevlisi tarafından yapılan fiilin hukuk düzenindeki herhangi bir emri ihlal etmesiyle ortaya çıkmaktadır. Bu durum, mevzuatta yapılmamasını emrettiği bir fiilin yapılması şeklinde ortaya çıkabileceği gibi yapılması emredilen bir fiilin yapılmamasıyla da gerçekleşebilecektir. Bu bağlamda kamu zararı, kamu görevlisinin aktif veya pasif eylemi neticesinde kamu kaynağında azalma veya artışa engel olunmasıyla ortaya çıkmaktadır (Taytak ve Aydın, 2019: 133).

Kamu zararının üçüncü unsuru kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmalinin bulunmasıdır. Bu unsuru irdelemek için ilk olarak kasıt, kusur ve ihmal kavramlarını incelemek gerekmektedir. Türk Dil Kurumu (TDK, 2024)'na göre kasıt: (1) Amaç, (2) İstek, (3) Öldürmeyi, yaralamayı veya zarar vermeyi isteme, kötü niyet; kusur: (1) Eksikliği olma durumu, (2) Bozukluk, (3) Bilerek veya bilmeyerek bir işi gereği gibi yapmama, (4) Elverişsiz durum; ihmal: (1) Gereken ilgiyi göstermeme, önem vermeme, (2) boşlama, savsaklama, savsamadır. TDK'ye göre farklı anlamlara gelen bu üç kavram hukuki açıdan bu derece farklılaşmamaktadır. Şöyle ki KMYKK'de kamu zararının tanımı yapılırken kamu görevlisinin kastı, kusuru ve ihmalden bahsedilmektedir. Ancak hukuki yaklaşımda kusurdan bahsedilmişken kasıt ve ihmalden bahsetmek doğru değildir. Çünkü hukuki anlamda kusur, hukuka aykırı sonucu istemek (kasıt) ya da bu sonucu istememekle birlikte hukuka aykırılıktan kaçınmak için gerekli iradeyi göstermemektedir (ihmal) (Akıntürk, 2006: 80). Yani kusur kavramı hukuki olarak ihmal ve kasıt kavramlarını kapsamaktadır (Akyılmaz, 2011: 68). Kasıt ve ihmal kavramları, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK) ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)'nda kusurun dereceleri olarak yer almaktadır. Yargıtay kasıt ve ihmalin, haksız eylem sorumluluğunun kurucu öğelerinden biri olan kusurun iki farklı türü olduğunu emsal kararlarında kabul etmektedir (Yereli ve Bülbül, 2013: 8). Buna göre kusur, hukuk düzeninin kınadığı, hoş görmediği davranış biçimi (Gözler, 2010: 184); hukuka uygun olmayan irade veya irade noksanlığı (Reisoğlu, 2008: 150) şeklinde tanımlanmaktadır. Bu kapsamda KMYKK'de kamu zararı tanımında kasıt, kusur ve ihmal birbirinden bağımsız kavramlar gibi sayılsa da anlamsal açıdan bu üç kavram da kusuru işaret etmektedir.

Kamu zararının dördüncü unsuru ise kamu kaynağında artışa engel veya azalışa neden olmaktır. KMYKK md. 3, menkul ve gayrimenkul kıymetlerin yanı sıra paranın, alacakların, hakların ve her türlü değerlerin kamu kaynağı olduğuna işaret etmiştir. Sayıştay Kanunu md. 2 ise devletin hem egemenlik gücünü kullanarak elde ettiği hem de egemenlik gücünü kullanmadan elde ettiği her türlü değerler ile bağış ve yardımları kamu kaynağı olarak tanımlamıştır. Bu tanımlardan yola çıkarak para ve para ile ifade edilebilecek her şeyin yanında para ile ifade edilmeyen her türlü değerler ve haklar kamu kaynağı olarak ifade edilmektedir (Taytak ve Aydın, 2019: 134). Kamu zararı kavramının zarar kısmından bahsedebilmek için kamu görevlisinin eylem veya işlemlerinin kamu kaynağında artışa engel veya azalışa neden olması gerekmektedir. Sorumluluk hukuku

açısından da tazmin yükümlülüğünün ortaya çıkması için somut bir zararın varlığı gerekmektedir. Öte yandan sorumluluk hukukunda zarar, malvarlığındaki azalmayı ifade etmektedir. Buna göre bir şahsın iradesi dışında malvarlığında meydana gelen azalma zarar olarak tanımlanmaktadır. Kamu zararında ise malvarlığında azalma meydana gelen idaredir. Bu açıdan idarenin mallarına zarar verilmesi, idarenin harcama yapmak zorunda bırakılması ya da tazminat ödemesine hükmedilmesi şeklinde malvarlığında azalmaya sebebiyet veren durumların oluşması veya kamu alacağının alınmaması, düşük bir bedelin alınması gibi kamu kaynağında artışa engel olunmasıyla kamu zararı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, zarar tehlikesinin ortaya çıkması ya da zarar vermeye teşebbüs edilmiş olması, kamu zararının oluşması açısından yeterli değildir. İdarenin malvarlığında azalma meydana gelmiş ya da kamu kaynağında beklenen artışın zamanında gerçekleşmemiş olması gerekmektedir (Akyılmaz, 2011: 66).

Kamu zararının beşinci ve son unsuru ise illiyet (nedensellik) bağıdır. İlliyet bağı, fiil ile zarar arasındaki sebep sonuç ilişkisi (Gözler, 2009: 183); failin tazminat borcunun oluşması için fiil ile zarar arasında mantık kurallarına göre kurulan bağ (Akıntürk, 2006: 83); tazminat borcunun doğması için zararın fiilin neticesinde meydana gelmesi (Reisoğlu, 2008: 153) şeklinde tanımlanmaktadır. Kamu zararının ortaya çıkması ise kamu görevlisinin işlem, eylem ve kararı sonucunda kamu kaynağında azalma ya da artışa engel olunmasına bağlanmıştır. Kamu zararının oluşmasında kamu görevlisinin davranışı ve bu davranışın uygun sonucu olmalıdır. Davranış ve ortaya çıkan zarar arasında neden-sonuç ilişkisi olmak zorundadır. Hayatın olağan akışına ve genel hayat tecrübelerine göre kamu görevlisinin davranışının kamu zararının ortaya çıkmasına neden olması durumunda zarar ve davranış arasında uygun illiyet bağından söz edilebilmektedir (Akyılmaz, 2011: 66-67). Bu bağ mevcut değilse diğer tüm unsurlar mevcut olsa bile ilgili kamu görevlisi oluşan zarardan sorumlu tutulamamaktadır (Bozpinar ve Elmas Erol, 2022: 60). Sayıştay Kanunu md. 7/3 ile sorumluların tazmin yükümlülüğünün doğması, sorumlunun eylem, işlem ve kararlarıyla zarar arasında illiyet bağı kurulmasına bağlanmıştır. Kamu zararının taraflardan kaynaklanmayan, tahmin edilmesi mümkün olmayan ve karşı konulamayan nitelikteki mücbir sebepler ve üçüncü şahısların kusurlu davranışlarından kaynaklanması durumunda kamu görevlisi sorumlu tutulamaz (Yereli ve Bülbül, 2013: 7). Bu hallerde kamu görevlisinin işlem, karar ve eyleminden kaynaklı mali sorumluluğu ve kamu zararı arasındaki illiyet bağı ortadan kalktığı için kamu görevlisinin kamu zararını tazmin yükümlülüğü de ortadan kalkmaktadır.

### 3. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür tarandığında kamu zararını ele alan pek çok çalışmaya ulaşılmıştır (Akyılmaz, 2011; Akalan, 2011; Gökçe, 2014; Koçberber, 2015; İpek ve Hepaksaz, 2018; Parlak, 2018; Şişman ve Üstün, 2018; Taytak ve Aydın, 2019; Bozpinar ve Erol, 2022). Ancak bu çalışmalar kamu zararının tanımı, sorumluları, zamanaşımı ile takip ve tahsiline ilişkin bilgileri ortaya koymakta ve mevzuattaki anlaşılmayan noktaları irdelemektedir. Öte yandan denetim raporları veya Sayıştay ilamlarını inceleyerek eksiklikleri, kamu zararına sebep olabilecek durumları ve sorumlularını araştıran çalışmalar sınırlı sayıdadır.

Kılıçaslan vd. (2018) çalışmalarında kamu kaynağının kullanımında üniversitelerin yaptığı hataların ortaya çıkarılmasını amaçlamış ve 2015-2016 Sayıştay raporlarını bu amaca yönelik olarak incelemişlerdir. Doküman incelemesi tekniği kullanılan çalışmada, 2015 yılında 104, 2016 yılında 73 üniversitenin denetim raporları incelenmiştir. Üniversite denetimlerinde elde edilen bulgular neticesinde eksiklikler ile hatalar ortaya koyulmuş ve denetimlere yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Toprakçı ve Ak (2021) çalışmalarında 2018-2020 yılları arasında Sayıştayın Millî Eğitim Bakanlığına ilişkin denetim raporlarını doküman incelemesi yöntemiyle taramış ve elde edilen veriler analiz edilmiştir. Çalışmada kamu zararına neden olan bulgular tespit edilmiş ve bu doğrultuda önerilerde bulunulmuştur.

Tosun (2016) çalışmasında kamu yükseköğretim kurumlarında kamu zararını incelemiştir. Çalışmada 2014 yılında kamu yükseköğretim kurumlarıyla ilgili 100 Sayıştay ilamı rastgele seçimle seçilerek incelenmiştir. İlamlar konusu, sorumluları ve harcama birimleri bakımından sınıflandırılarak kamu zararının doğmasında riskli noktalar ortaya koyulmuştur.

Şişman ve Üstün (2018) çalışmalarında yükseköğretim kurumları döner sermaye işletmelerinde kamu zararına sebep olan durumlar ve sorumlularını Sayıştay ilamlarından da yararlanarak incelenmişlerdir. Çalışmada döner sermaye işletmelerinde kamu zararının en çok tespit edildiği alanlara ulaşılmıştır.

Genç vd. (2023) Karadeniz bölgesinde yer alan 18 devlet üniversitesinin 2016-2020 dönemi denetim raporlarını içerik analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Çalışmada denetim bulgularında mali tabloların hazırlanması ve raporlanmasıyla ilgili hususların daha sık tekrar ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Özetle, Genç vd. (2023) ve Kılıçaslan vd. (2018) denetim bulgularında tekrar eden hataları ve eksiklikleri, Toprakçı ve Ak (2021) denetim raporlarından yola çıkarak kamu zararına neden olan durumları, Tosun (2016) Sayıştay ilamları üzerinden yükseköğretim kurumlarında kamu zararını ve Şişman ve Üstün (2018) yükseköğretim kurumları döner sermaye işletmelerinde kamu zararını incelemişlerdir. Bu çalışmada, 2017-2022 dönemine ait 432 Sayıştay ilamı incelenerek, önceki çalışmaların ele almadığı daha güncel ve geniş bir veri seti sunulmaktadır. Ayrıca çalışmada, içerik analizi tekniği kullanılarak kamu zararına sebep olabilecek unsurlar detaylı bir şekilde tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu metodoloji, önceki çalışmaların genellikle odaklanmadığı detaylı bir inceleme sunmakta ve daha kapsamlı sonuçlar ortaya koymaktadır. Böylece hem veri seti ile hem de kullanılan metodoloji ile çalışmanın literatüre katkı sağlaması hedeflenmiştir.

#### 4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmada, kamu yükseköğretim kurumlarında kamu zararına konu olan durumların tespitinin yapılması amacıyla 2017-2022 dönemi Sayıştay ilamları, nitel araştırma yöntemlerinden birisi olan içerik analizi tekniğiyle çözümlenmiştir. İçerik analizi elde edilen verilerin kategorilere ayrılarak sınıflandırılmasına ve çalışmanın amacı doğrultusunda kodlama yapılarak verilerin somut hale getirilmesine imkân tanımaktadır (Baş ve Akturan, 2017: 122-125). İçerik analizi, nitel ve nicel analizleri ayrı ayrı ve bir arada kullanma avantajı sağlamaktadır. Verilere ulaşım açısından daha ekonomik olması da bir başka avantajını ortaya çıkarmaktadır. İçerik analizi bir konunun zaman açısından incelenmesine imkân vermektedir. Böylece ilgili konunun zaman içindeki değişimi de ele alınabilmektedir (Güler vd., 2015: 364-365).

Analize konu veri oluşturulurken Sayıştay Başkanlığı (2024) web sitesindeki üst menüden "Yargı Kararları" içerisinde yer alan "Daire Kararları" sekmesi tıklanarak kararların yayınlandığı sayfaya ulaşılmıştır. Bu sayfada "İdare Türü" menüsünden "Yükseköğretim Kurumları" seçilmiş ve içinde "kamu zararı" kelimesi geçen tüm ilamlar incelenmiştir. Bu kapsamda, 2017-2022 dönemi içerisinde 432 adet ilama ulaşılmıştır. Başka araştırmacılar tarafından yukarıda açıklanan yol takip edildiğinde, bu çalışmada ölçülen olgu geçen zaman içerisinde yine aynı biçimde ölçülebilecektir. Belli bir zaman sonra aynı yol izlenerek toplanan verilerle, bu çalışmada kullanılan veriler arasındaki korelasyon katsayısı anlamlı bir şekilde oldukça yüksek bir değer olacaktır. Bu durum, zamana bağlı güvenirliliğin sağlandığının göstergesidir.



Sayıştay ilamlarının içeriklerinde yer alan başlıklardan benzer kamu zararı konularını işaret edenler gruplandırılarak "kamu zararı konusu" şeklinde gösterilmiştir. Kamu zararı konusu grupları oluşturulurken yalnızca başlık değil içerikler de detaylı incelenmiş ve gruplar en benzer başlığa sahip olanları kapsayacak şekilde oluşturulmuştur. Kamu zararı konularının kapsamı aşağıda açıklanmıştır:

- Ceza uygulaması: İş yüklenicisinin görev ve sorumluluklarını yerine getirmemesi sebebiyle uygulanan cezanın geç tahsil edilmesi veya tahsil edilmemesi.
- Eksik ve hatalı imalat: Yüklenicinin sözleşmede şartları belirtilen imalat işini eksik veya hatalı yapması.
- Gelir elde etmeksizin taşınmazı kullanırmak: Yükseköğretim kurumuna ait bir taşınmazın veya taşınmazın bir bölümünün gelir elde etmeksizin kullanılması.
- İhale kaynaklı gelir kaybı: Yanlış ihale yöntemi seçilmesi, ihale fiyatının hatalı hesaplanması veya ihalesiz olarak taşınmazların verilmesi nedeniyle gelir kaybının oluşması.
- Yükseköğretim kurumu bütçesinden karşılanmaması gereken tutar: Yükseköğretim kurumu personelinin kişisel ihtiyaçlarına yönelik (yükseköğretim kurumu ihtiyaçları ile bağdaşmayan) mal/hizmet alımlarının ve yükseköğretim kurumu bünyesindeki iktisadi işletmelerin bazı mal/hizmet alımlarının yükseköğretim kurumu bütçesinden karşılanması.
- Personele yapılan fazla ve yersiz ödemeler: Personel maaş ödemelerinde hesaplama yanlışları yapılması, aylıksız izinli olanlara maaş hesaplanması, mevzuata aykırı atamada yapılan ek ödeme vb. durumlar sebebiyle fazla harcama yapılması.
- Vergi ile ilgili hususlar: Vergilere yönelik hesaplama hataları, ödeme gecikmeleri vb. durumlar nedeniyle fazla harcama yapılması.
- Yükleniciye fazla ödeme: Yüklenicinin işi eksik ifa etmesi, malzeme birim fiyatının yüksek oranda indirim uygulanarak belirlenmesi, iş artışı durumunda iş için yüksek tutar hesaplanması gibi nedenlerle yükleniciye planlanandan daha fazla ödeme yapılması.

- Uygun olmayan mal/hizmet alımı: Mevzuata veya şartnameye uymayan mal/hizmet alımı yapılması.
- Diğer hususlar: Dışarıdan alınan eğitim hizmeti için fazla ödeme yapılması, yükseköğretim kurumunun düzenlediği kongrede gelir ve giderlerin usulsüz yapılması, tahsil edilmeyen kamu zararı ve gelir kaybına yol açan bazı durumlar oluşması.

Çalışmanın konusu kamu zararı oluşturması muhtemel durumlar olduğundan, ilgili yıllardaki "kamu zararı" ile ilgili tüm ilamlara yer verilmiştir. İlamlarda kamu zararının yokluğuna hükmedilmesi veya ilamın temyiz sürecine gitmesi dikkate alınmamıştır. Çalışmada yükseköğretim kurumlarında kamu zararına konu olan durumların tespit edilmesi amacıyla 2017-2022 dönemi içerisindeki 432 ilama ilişkin veriler IBM SPSS 27.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir.

## 5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışmada ilk olarak yükseköğretim kurumlarında kamu zararına yönelik ilamların yıllar, karar konuları ve kamu zararı konularına göre dağılımına bakılmış ve veriler tablolaştırılmıştır. Tablo 1'de yükseköğretim kurumlarında kamu zararıyla ilgili Sayıştay ilamlarının yıllara göre dağılımı verilmiştir.

**Tablo 1:** Yıllara Göre Yükseköğretim Kurumlarına İlişkin İlamlar

Yıl	Frekans (n)	Yüzde (%)
2017	113	26,16
2018	131	30,32
2019	92	21,30
2020	31	7,17
2021	60	13,89
2022	5	1,16
<b>TOPLAM</b>	<b>432</b>	<b>100</b>

Tablo 1'de kamu zararına ilişkin Sayıştay ilamlarının yıllara göre dağılımına bakıldığında ilam sayısının en fazla (toplam ilam sayısının %30,32'si) olduğu yılın 2018 olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla 2017 (%26,16) ve 2019 (%21,30) yılları takip etmektedir. En düşük oran ise %1,16 ile 2022 yılına aittir. En düşük

oranın günümüze en yakın yıla isabet etmesinin nedeni olarak ilamların gecikmeli alınması ve paylaşılması gösterilebilir. Bunun yanında 2021 yılında oran %13,89 iken 2020'de yalnızca %7,17'dir. Bu, ikinci en düşük orandır. 2020 yılının pandemi yılı olması sebebiyle karantina uygulaması, uzaktan eğitime geçilmesi, personellere tanınan esnek çalışma saatleri vb. önlemlerin denetimin aksamasına neden olarak Sayıştay yargısına daha az davanın intikal etmesine ve böylece daha az ilamın çıkmasına sebebiyet verdiği söylenebilir.

**Tablo 2:** Karar Konusuna Göre Yükseköğretim Kurumlarına İlişkin İlamlar

Karar Konusu	Frekans (n)	Yüzde (%)
Harcırah mevzuatı ile ilgili kararlar	6	1,39
İhale mevzuatı ile ilgili kararlar	86	19,91
İş mevzuatı ile ilgili kararlar	3	0,69
Personel mevzuatı ile ilgili kararlar	252	58,33
Sorumluluk ve yargılama usulleri ile ilgili kararlar	1	0,23
Vergi, resim, harç ve diğer gelirlerle ilgili kararlar	12	2,78
Diğer konuları ilgilendiren kararlar	72	16,67
<b>TOPLAM</b>	<b>432</b>	<b>100</b>

Sayıştay ilamlarının karar konusuna göre dağılımları Tablo 2'de verilmektedir. Tablodaki yüzde dağılımları incelendiğinde, karar konularının %50'sinden fazlasının personel mevzuatı ile ilgili olduğu görülmektedir. İlgili yıllarda ele alınan 432 ilamlarının 252'sinde bu konunun mevcut olması, kamu zararının yaygın olarak personelle ilgili işlem, karar ve eylemlerden oluştuğunu göstermektedir. Bu oranı %19,91 ile ihale mevzuatı ile ilgili kararlar takip etmektedir.

**Tablo 3:** Kamu Zararının Konusuna Göre Yükseköğretim Kurumlarına İlişkin Sayıştay İlamları

Kamu Zararının Konusu	Frekans (n)	Yüzde (%)
Ceza uygulaması	15	3,47
Eksik ve hatalı imalat	13	3,01
Gelir elde etmeksizin taşınmazı kullandırma	14	3,24
İhale kaynaklı gelir kaybı	6	1,39
Uygun Olmayan mal/hizmet alımı	22	5,09

Kamu Zararının Konusu	Frekans (n)	Yüzde (%)
Personele yapılan fazla ve yersiz ödeme	289	66,90
Yükseköğretim kurumu bütçesinden karşılanmaması gereken tutar	18	4,16
Vergi ile ilgili hususlar	11	2,55
Yükleniciye fazla ödeme	33	7,64
Diğer hususlar	11	2,55
<b>TOPLAM</b>	<b>432</b>	<b>100</b>

Kamu zararı konusuna göre Sayıştay ilamlarının dağılımı Tablo 3'te verilmektedir. Sayıştay ilamlarının başlık ve içerikleri incelenerek oluşturulan kamu zararı konularının dağılımları incelendiğinde en sık karşılaşılan sorunun (%66,9) personele yapılan fazla ve yersiz ödemelerden kaynaklandığı görülmektedir. Bu oran Tablo 2'de yer alan personel mevzuatı ile ilgili kararların oranı ile paralellik göstermektedir. Personele yapılan fazla ve yersiz ödemelerin genellikle hesaplama yanlışları, mevzuata uymayan durum nedeniyle ödenmemesi gereken tutarlar ve personel tarafından bildirilmeyen özel durumların maaşa yansımaması nedeniyle gerçekleştiği görülmektedir. Bu bağlamda, kamu zararı konuları içinde en yüksek orana sahip olması sebebiyle personele yapılan fazla ve yersiz ödemeler konusunun ilam başlıkları dağılımına detaylı bir şekilde Tablo 4'te yer verilmiştir.

**Tablo 4:** Personele Yapılan Fazla ve Yersiz Ödeme Konusunda Yükseköğretim Kurumlarına İlişkin Sayıştay İlamları

Kamu Zararının Konusu	Frekans (n)	Yüzde (%)
Aile yardımı	2	0,69
Akademik teşvik ödemesi	24	8,31
Ek ders ücreti	135	46,71
Ek gösterge aylığı ve geliştirme ödeneği	2	0,69
Ek ödeme	86	29,76
Ek özel hizmet tazminatı	4	1,38
Fazla ödeme	4	1,38
Genel sağlık sigortası prim ödemesi	2	0,69
Görev tazminatı	4	1,38
Harcirah	1	0,35

Kamu Zararının Konusu	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hatalı ödeme	1	0,35
İcap nöbeti ödemesi	3	1,04
İlave tediye	2	0,69
Katkı payının görev tazminatından mahsup edilmemesi	1	0,35
Maaş ödemesi	2	0,69
Mevzuatta olmayan ödeme	5	1,73
Sürekli görev yolluğu	1	0,35
Şehir dışında tutulan makam aracı	2	0,69
Uygulamalı ek ders ödemesi	3	1,04
Vasıta yardımı	1	0,35
Vekâlet ücreti	4	1,38
<b>TOPLAM</b>	<b>289</b>	<b>100</b>

Tablo 4'te yer alan ilam başlıklarının dağılımı incelendiğinde personele yapılan fazla ve yersiz ödemenin 135'inin ek ders ücretinin yanlış hesaplanması sebebiyle yapıldığı görülmektedir. Bu ilam başlığı personele fazla ve yersiz ödemeler kamu zararı konusunun %46,71'ini oluşturmaktadır. Ek ders ücreti başlığının bulunduğu ilamlar incelendiğinde ise kamu zararı sebebinin normal öğretimde yapılan ek derslerin zamlı hesaplanması olduğu görülmüştür. Bu kamu zararı konusunun diğer öne çıkan ilam başlığı ise %29,76 ile ek ödemedir. Ek ödeme ilam başlığında genellikle vekâleten atanan personelin kadronun şartlarını taşıyamamasına rağmen kadronun gerektirdiği ödemeleri almasının kamu zararını doğurduğu görülmektedir. Akademik teşvik ödemesi ilam başlığı, kamu zararı konusunun %8,31'ini oluşturmaktadır. Bu ilam başlığında akademik teşvik puanı hesaplanırken akademik teşvik ödeneği yönetmeliğine uymayan hususların göz ardı edilmesi sonucu akademik teşvik ödemesinin fazla hesaplanması ve ödenmesi kamu zararının nedenini oluşturmaktadır.

**Tablo 5:** Yıllara ve Karar Konusuna Göre Yükseköğretim Kurumlarına İlişkin İlamlar

Karar Konusu	Yıllar						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	TOPLAM
Harcırah mevzuatı ile ilgili kararlar	1	3	1	1	-	-	6
İhale mevzuatı ile ilgili kararlar	36	25	6	9	7	3	86
İş mevzuatı ile ilgili kararlar	-	-	-	-	3	-	3
Personel mevzuatı ile ilgili kararlar	52	61	79	19	40	1	252
Sorumluluk ve yargılama usulleri ile ilgili kararlar	1	-	-	-	-	-	1
Vergi, resim, harç ve diğer gelirlerle ilgili kararlar	5	3	1	-	3	-	12
Çeşitli konuları ilgilendiren kararlar	18	39	5	2	7	1	72
<b>TOPLAM</b>	<b>113</b>	<b>131</b>	<b>92</b>	<b>31</b>	<b>60</b>	<b>5</b>	<b>432</b>

Yükseköğretim kurumları hakkındaki Sayıştay ilamlarının yıllar ve karar konusuna göre oluşturulan çapraz tablo analizi sonuçları Tablo 5'te verilmektedir. Sayıştay ilamları karar konularının yıllara göre dağılımı incelendiğinde personel mevzuatı ile ilgili karar sayısının 2019 yılında 79 olduğu ve karar konusu ile ilgili en yüksek sayının bu yıl gerçekleştiği izlenmektedir. Çeşitli konuları ilgilendiren karar adetinin ise 39 ile 2018 yılında en yüksek olduğu görülmektedir. İhale mevzuatı ile ilgili karar sayısının en fazla 2017 yılında verildiği ve 36 adet olduğu görülmektedir. Vergi, resim, harç ve diğer gelirlerle ilgili karar adetinin 5 ile 2017'de en yüksek olduğu görülmektedir. Harcırah mevzuatı ile ilgili karar sayısının 2018 yılında 3 olduğu görülmektedir. Bu, harcırah mevzuatı ile ilgili kararlar için en yüksek sayıdır. İş mevzuatı ile ilgili kararların, incelenen dönem içerisinde yalnızca 2021 yılında verildiği görülmektedir. Sorumluluk ve yargılama usulleri ile ilgili alınan tek kararın ise 2017 yılında alındığı görülmektedir. Yıllar yaklaştıkça karar sayılarının azalmasında görülmeyen davaların varlığı neden olarak gösterilebilir.

**Tablo 6:** Yıllara ve Kamu Zararı Konusuna Göre Yükseköğretim Kurumlarına İlişkin İlamlar

Kamu Zararı Konusu	Yıllar						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	TOPLAM
Ceza uygulaması	5	1	2	-	4	2	15
Eksik ve hatalı imalat	-	6	-	6	1	-	13
Gelir elde etmeksizin taşınmazı kullandırma	8	4	-	-	2	-	14
İhale kaynaklı gelir kaybı	3	3	-	-	-	-	6
Uygun Olmayan mal/hizmet alımı	7	11	3	-	1	-	22
Personele yapılan fazla ve yersiz ödeme	55	87	78	21	47	2	289
Yükseköğretim kurumu bütçesinden karşılanmaması gereken tutar	5	10	2	-	1	-	18
Vergi ile ilgili hususlar	6	1	2	-	2	-	11
Yükleniciye fazla ödeme	19	8	3	3	-	-	33
Diğer hususlar	5	-	2	1	2	1	11
<b>TOPLAM</b>	<b>113</b>	<b>131</b>	<b>92</b>	<b>31</b>	<b>60</b>	<b>5</b>	<b>432</b>

Yükseköğretim kurumları hakkındaki Sayıştay ilamlarının kamu zararı konusuna ve yıllara göre dağılımı Tablo 6'da verilmektedir. Sayıştay ilamlarında yer alan kamu zararı konularının yıllara göre dağılımı incelendiğinde; personele yapılan fazla ve yersiz ödeme 2018 yılında 87, 2019 yılında 78, 2017 yılında 55 adet ilamın konusunu oluşturmuştur.

**Tablo 7:** Yıllara Göre Personele Yapılan Fazla ve Yersiz Ödeme Konusunda Yükseköğretim Kurumlarına İlişkin İlamlar

Personele yapılan fazla ve yersiz ödemenin konusu	Yıllar						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	TOPLAM
Aile yardımı	-	-	-	1	1	-	2
Akademik teşvik ödemesi	2	22	-	-	-	-	24
Ek ders ücreti	24	46	52	-	13	-	135
Ek gösterge aylığı ve geliştirme ödeneği	2	-	-	-	-	-	2
Ek ödeme	13	8	24	18	22	1	86

	Yıllar						
	2019	2018	2017	2021	2020	2019	2020
Ek özel hizmet tazminatı	3	-	-	-	1	-	4
Fazla ödeme	1	3	-	-	-	-	4
Genel sağlık sigortası prim ödemesi	-	-	-	-	2	-	2
Görev tazminatı	-	3	-	1	-	-	4
Harcırah	-	-	-	-	1	-	1
Hatalı ödeme	-	-	-	-	1	-	1
İcap nöbeti ödemesi	3	-	-	-	-	-	3
İlave tediye	-	-	-	-	2	-	2
Katkı payının görev tazminatından mahsup edilmemesi	-	-	-	-	1	-	1
Maaş ödemesi	1	-	1	-	-	-	2
Mevzuatta olmayan ödeme	4	-	-	-	1	-	5
Sürekli görev yolluğu	-	-	-	1	-	-	1
Şehir dışında tutulan makam aracı	-	1	1	-	-	-	2
Uygulamalı ek ders ödemesi	-	3	-	-	-	-	3
Vasıta yardımı	-	-	-	-	1	-	1
Vekâlet ücreti	2	1	-	-	1	-	4
<b>TOPLAM</b>	<b>55</b>	<b>87</b>	<b>78</b>	<b>21</b>	<b>47</b>	<b>1</b>	<b>289</b>

Personele yapılan fazla ve yersiz ödeme konusunda yükseköğretim kurumlarına ilişkin ilam başlıklarının yıllara göre dağılımı Tablo 7'den izlenmektedir. Tablo 7'de ilam başlıkları incelendiğinde ek ders ücretlerinin sırasıyla 2019, 2018 ve 2017'de en yüksek sayılara ulaştığı görülmektedir. Ek ders ücretleri başlığını takip eden ikinci başlık ek ödeme, üçüncü başlık ise akademik teşvik ödemesidir. İlk olarak, ilam başlığı ek ders ücretleri olan 2019 yılındaki ilamların muhteviyatı incelendiğinde ara ve yarıyıl sonu sınav dönemlerinde yapılmayan dersler için ödenen ek ders ücretlerinin kamu zararına sebebiyet verdiği görülmüştür. Aynı ilam başlığına sahip 2018 yılındaki ilamların içeriğinde kamu zararına neden olan durum ara sınav döneminde yapılmayan dersler için ödenen ek ders ücretleridir. 2017'de ise ara sınav dönemlerinde yapılmayan dersler için ek ders ücreti ödenmesi ve raporlu/izinli personele yapmadığı dersler için ek ders ücreti ödenmesi kamu zararına neden olan durumlardır. İkinci olarak, başlığı ek ödeme olan ilamların sırasıyla 2019, 2021 ve 2020 yıllarında en yüksek sayıya ulaştığı görülmektedir. Ek ödeme başlığına sahip 2019 yılındaki ilamların içerikleri incelendiğinde vekâleten atama nedeniyle yapılan ödemelerin kamu zararına sebep olduğu görülmüştür. 2021 ve 2020 yıllarında ilgili başlığına sahip ilamların



içeriği incelendiğinde vekâleten atamadan kaynaklı ödemelerin ve mevzuata aykırı atamalar sonucu yapılan ödemelerin kamu zararına sebebiyet verdiği ulaşılmıştır. Üçüncü olarak, akademik teşvik ödeneği başlıklı ilamların 2018 yılında yoğunlaştığı görülmektedir. İlk bakışta bunun nedeninin 27.06.2018 tarihinde yeni Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliği'nin yayımlanması olduğu düşünülse de ilgili ilamların içeriği incelendiğinde akademik teşvik puanı hesaplanırken 31.12.2016 tarihli Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliği hükümlerine uymayan hususların göz ardı edilmesi sonucu yüksek akademik teşvik ödemesi yapılması neticesinde kamu zararına neden olduğu görülmüştür.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu mali yönetiminde bütçede öngörülen hizmetlerin yerine getirilmesi, bu hizmetlerin gerektirdiği harcamaların gerçekçi bir şekilde yapılması, kamu kaynaklarının etkin olarak kullanılması ve tüm bu süreçlerin mevzuata uygun bir şekilde yönetilmesi önem teşkil etmektedir. Hizmet sağlamak amacıyla harcama yapılması, harcama finansmanını sağlamak adına gelir elde edilmesi/toplanması ve tüm bunların yönetimi aşamalarında denetim mekanizması bulunmaktadır. Sayıştay, yalnızca dış denetim gerçekleştirilmekte aynı zamanda dava daireleri aracılığıyla yargılama faaliyetini de yerine getirmektedir. Adına denetim yaptığı parlamentonun kendisine verdiği yetkiyle sınırlı denetim gerçekleştiren Sayıştay, denetim sonucunda tespit edilen muhtemel kamu zararı yaratabilecek durumların yargılmasını da ilgili kurulları aracılığıyla yapabilmektedir.

Yükseköğretim kurumlarında kamu zararına neden olabilecek muhtemel durumların tespiti amacıyla 2017-2022 dönemi yükseköğretim kurumları özelinde kamu zararıyla ilişkili 432 ilamın nitel araştırma yöntemlerinden birisi olan içerik analizi tekniğiyle incelendiği bu çalışmada, yükseköğretim kurumlarında kamu zararına sebebiyet veren durumların başında personele yapılan fazla ve yersiz ödemelerin geldiği görülmüştür. Bu kamu zararı konusu detaylandırıldığında, ek ders ücretinin yanlış hesaplanmasının neden olduğu fazla ödemenin diğer durumlardan daha çok sayıda ilama konu edildiği görülmektedir. Kamu zararının tanımından da hareketle kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmali açısından değerlendirildiğinde, kamu zararının hesaplamada meydana gelen bir hatadan kaynaklanması sebebiyle ihmalden bahsetmek yerinde olacaktır. Öte yandan bu hesaplama, ödeme yapılan akademik personelden bağımsız gerçekleştiğinden sorumluluğun

daha ziyade hesaplama yapan personel/birimde olduğu söylenebilir. Diğer ön plana çıkan kamu zararı konusu başlığı ise ek ödemedir. Ek ödemelerin geneli vekâleten atamayla ilgilidir. Atandığı kadronun şartlarını sağlamamasına karşın vekâleten atanan kişiye yapılan ödemeler veya vekâleten atama sebebiyle yapılmaması gereken fark ödemelerinin yapılması bu başlığın alt metinlerini oluşturmaktadır. Diğer ilam başlığını ise akademik teşvik ödenek puanının hesaplanması sırasında yönetmeliğe uymayan hususların göz ardı edilmesi sebebiyle teşvik ödemesinin fazla yapılması oluşturmaktadır. Akademik teşvik puanı hesaplanmasında yönetmelikte ayrıntılı şartları belirtilen akademik faaliyetlerin bu şartları sağlamamasına rağmen, birim komisyonunca bu duruma itiraz edilmemesi ve böylece hesaplanan puan üzerinden ödeme yapılması neticesinde birim komisyonu, yani akademik personeller sorumlu tutulmuştur.

Çalışmada bahsedilen kamu zararı oluşturabilecek hususlar, Sayıştayın web sitesinde kamuoyuna açık bir şekilde paylaşılmaktadır. Buna rağmen harcama birimlerinin kamu zararı oluşturabilecek aynı hususlarda sıkça hata yaptığı görülmüştür. Bu durum, ilamların kamuoyu ile paylaşılmasının şeffaflık açısından önemli olduğunu, ancak kamu zararlarının azaltılmasında tek başına yeterli olmadığını, dolayısıyla daha ilave mekanizmalara ihtiyaç bulunduğunu göstermektedir. Bu bağlamda, yükseköğretim kurumlarının iç denetçilerinin aktif rol alması gerektiği düşünülmektedir. Zira bir konunun kamu zararı oluşturduğuna ilişkin ilam bulunmaktayken aynı konuda yeni bir kamu zararının oluşması, caydırıcı mekanizmaların yeterince etkili olmadığını bir göstergesi niteliğindedir. Dolayısıyla iç denetçilerin Sayıştay ilamlarına konu hususlarda daha aktif rol üstlenmeleri, sürekli mesleki gelişim eğitimleri kapsamında bu hususlara da yer verilmesi, üniversitelerde daha güçlü, güven veren ve hukuka uyarlı bir mali yönetimin sürdürülmesine katkı sağlayacaktır.

Yükseköğretim kurumlarında kamu zararına neden olabilecek durumların önüne geçebilmek için getirilebilecek bir diğer öneri ise kurum içindeki tüm üst yöneticilere, gerçekleştirme görevlilerine ve harcama yetkililerine bu konularda eğitim verilmesidir. Her yükseköğretim kurumu Strateji Geliştirme Daire Başkanlığınca veya Başkanlığın görevlendireceği kişilerce bu eğitimleri gerçekleştirebilir. Bu eğitimlerde harcama süreçleri ile bu süreçlerdeki sorumlular ve sorumluluklarına; kamu zararına yol açabilecek işlem, karar ve faaliyetlerin geçmiş denetim raporları ve Sayıştay ilamları

ışığında ortaya konulmasına ve kamu zararı oluşmaması için dikkat edilecek hususların neler olduğuna dikkat çekilebilir. Böylece her yükseköğretim kurumu, denetim raporları ve ilamlar ışığında kamu zararına sebep olan işlem, eylem ve kararlar hakkında personellerini bilgilendirerek bundan sonraki süreçte bu hataları yapmaması yönünde yönlendirebilir.

Yükseköğretim kurumlarında kamu zararının oluşmasının önüne geçebilmek için üçüncü ve son öneri ise her yükseköğretim kurumu nezdinde hazırlanacak harcama süreçleri, sorumlu ve sorumlulukları hakkında bilgi veren ve kamu zararı oluşmaması için alınacak karar, uygulanacak işlem ve eylemleri detaylı bir şekilde anlatan bir kılavuz oluşturulmasıdır. Üniversitelerce hazırlanacak ve harcama birimlerini yönlendirici nitelikte olacak bu tür yazılı bir rehber, hem harcama süreçlerinde yapılabilecek olası hataların önüne geçebilecek hem de kamu zararına sebep olması muhtemel durumları önceden tanıtarak tekrarlanmasını önleyebilecektir. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi (2015), Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi (2017), Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi (2017) ve Orta Doğu Teknik Üniversitesi (2019) gibi bazı yükseköğretim kurumlarında bulunan rehber kılavuzlar iyi örnekler olarak gösterilebilir.

## KAYNAKÇA

- Ağcakaya, S. ve Yücel, Ö. (2017). Yargı Denetimi (Sayıştay Denetimi). Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi. (Ed.) Tüğen, K., Ağcakaya, S. ve Uzunali, E. Bursa: Ekin Yayınevi, 212-252.
- Akalan, A.R. (2011). Kamu Zararlarının Tazmini Konusunda Mevzuattan ve Uygulamadan Kaynaklanan Problemler ve Çözüm Öneriler. Türk İdare Dergisi, 83(473), 9-41.
- Akdoğan, A. (2009). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akıntürk, T. (2006). Borçlar Hukuku. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Aksoy, M., Geçgel, B. ve Öz, Y. (2018). Sayıştay Hesap Yargısı, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Akyel, D.R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 19(3), 1-21.
- Akyılmaz, B. (2011). Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu. Journal of Istanbul University Law Faculty, 69(1-2), 61-78.
- Altuğ, F. (2019). Kamu Bütçesi. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Altunay, M.A. (2020). Kamu Üniversitelerinin İç Kontrol ve İç Denetim Sorunları: Sayıştay Denetim Raporları Üzerine Bir İnceleme. Denetimde Seçme Konular 6. (Ed.) Alagöz, A. ve Çil Koçyigit, S. Ankara: Gazi Kitabevi, 77-118.
- Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi (2017). Harcama Birimleri Rehber Kılavuzu, [https://gs.asbu.edu.tr/sites/idari\\_birimler/gs.asbu.edu.tr/files/inline-files/Harcama-Birimleri-Rehber-Kilavuzu\\_0.pdf](https://gs.asbu.edu.tr/sites/idari_birimler/gs.asbu.edu.tr/files/inline-files/Harcama-Birimleri-Rehber-Kilavuzu_0.pdf)
- Atila, S. ve Kıymık, H. (2023). Sayıştay Denetim Raporları Bağlamında Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Uygulamalarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Düzeyinin Araştırılması. Sayıştay Dergisi, 34(131), 637-667.
- Baş, T. ve Akturan, U. (2017). Sosyal Bilimlerde Bilgisayar Destekli Nitel Araştırma Yöntemleri. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bozpinar, C. ve Elmas Erol, H. (2022). Türkiye Cumhuriyeti Mevzuatında Kamu Personeli ve Kamu Zararı. Türkiye Mesleki ve Sosyal Bilimler Dergisi, 4(10), 54-70.
- Ciğerci, İ. ve Günel, E. (2018). Kamu Zararının Tespiti ve Tahsilinde Dış Denetimin Önemi. Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular. (Ed.) Taytak, M. ve Ciğerci, İ. Ankara: Savaş Yayınları, 177-201.
- Demirbaş, T. ve Engin, R. (2016). Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi. Sayıştay Dergisi, 100, 27-60.

- Genç, M., Yanık, A. ve Özen, M. (2023). Üniversitelerin Denetim Raporlarında Yer Alan Bulguların Analizi: Karadeniz Bölgesi Örneği. *Üniversite Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 23-36.
- Gökçe, Y. (2014). Kamu Zararı Kavramı ve Kamu Zararında Zamanaşımı. *Denetişim*, (13), 55-61.
- Gözler, K. (2010). Genel Hukuk Bilgisi. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Güler, A., Halicioğlu, M.B. ve Taşğın, S. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırmalar. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- INTOSAI (2019a), INTOSAI-P 12: The Value and Benefits of Supreme Audit Institution, [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/INT\\_P\\_11\\_to\\_P\\_99/INTOSAI\\_P\\_12/INTOSAI\\_P\\_12\\_en\\_2019.pdfs](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdfs)
- INTOSAI (2019b), INTOSAI-P 50: Principles of jurisdictional activities of SAls, [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/INT\\_P\\_11\\_to\\_P\\_99/INTOSAI\\_P\\_50/INTOSAI\\_P\\_50\\_en.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_50/INTOSAI_P_50_en.pdf).
- Işık, S. ve Engin, R. (2022). Sayıştay'ın Belediyeler Üzerindeki Denetimlerinde Ulaştığı Kamu Alımlarına İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi. *Denetişim*, 13(25), 160-178.
- Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi (2015). Harcama Birimleri Kılavuzu, [https://strateji.ksu.edu.tr/depo/belgeler/SORUMLULAR%20VE%20SORUMLULUKLAR%20son\\_1508191655345065\\_1804201529544505.pdf](https://strateji.ksu.edu.tr/depo/belgeler/SORUMLULAR%20VE%20SORUMLULUKLAR%20son_1508191655345065_1804201529544505.pdf)
- Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi (2017). Harcama Birimleri Rehberi, [https://dosya.kmu.edu.tr/strateji/userfiles/files/Harcama%20birimleri%20rehberi\(1\).pdf](https://dosya.kmu.edu.tr/strateji/userfiles/files/Harcama%20birimleri%20rehberi(1).pdf)
- Kılıçaslan, A. Telek, C. Sit, A. ve Telek, A. (2018). Türkiye'de Kamu Kaynaklarının Kullanımında Sayıştay Denetimi Etkisi: Üniversiteler Örneği. 1st International Economics and Business, Symposium Book. (Ed.) Paksoy, H. M., Paksoy, S., Sarıçoban, Kaya, E. ve Seyhan, M. Gaziantep.
- Koçberber, S. (2015). Kamu Zararı Kavramı Üzerine Yargı Kurumları Arasındaki Hüküm Uyuşmazlıklarından Uyuşmazlık Mahkemesinin Rolü ve Önemi, *Sayıştay Dergisi*, (97), 55-75.
- Köse, H.Ö. (2020). Yüksek Denetim Kurumlarının Yargısal İşlevleri ve INTOSAI Standartlarında Yargının Temel İlkeleri. *Sayıştay Dergisi*, (117), 9-38.
- Köse, H.Ö. (2022). Parlatentonun Bütçe Gözetimi İşlevi ve Yüksek Denetim. Kamu Mali Yönetiminin Paradigması ve Gelişim Süreci- Türkiye Örneği. (Ed.) Sakal, M., Akdemir, T., Şahin İpek, E.A., Demirhan, H. Ankara: Nobel Yayınları, 285-314.
- Orta Doğu Teknik Üniversitesi (2019). Harcama Kılavuzu, [https://sgdb.metu.edu.tr/tr/system/files/odtu\\_harcama\\_kilavuzu.pdf](https://sgdb.metu.edu.tr/tr/system/files/odtu_harcama_kilavuzu.pdf)

- Parlak, N. (2018). Sayıştay Yargısında Kamu Zararı Kavramı: Sorunlar ve Öneriler. *Sayıştay Dergisi*, (108), 7-38.
- Reisoğlu, S. (2008). *Borçlar Hukuku*. İstanbul: Beta Basım.
- Sayıştay Başkanlığı (2024). Daire Kararları, <https://kararlar.sayistay.gov.tr/dk/>
- Şahin İpek, A.E. (2020). Performans Denetimi Çerçevesinde Kamuda İç Denetim-Dış Denetim İlişkisi: Seçilmiş Ülke Örnekleri. İç Denetim: Kuruma Değer Katmak. (Ed.) Kırıl, H. Ankara: Seçkin Yayınevi, 237-270.
- Şahin İpek, E.A. ve Hepaksaz, E. (2018). Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Hesap Yargısı Açısından Kamu Zararı Unsurlarının Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, 51, 93-114.
- Şişman, G. ve Üstün, Ü. (2018). Yükseköğretim Kurumları Döner Sermaye İşletmelerinde Kamu Zararı ve Sorumluları. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26(3), 11-43.
- Taytak, M. ve Aydın, M. (2019). Kamu Zararı Uygulamalarının Kamu Görevlileri Üzerine Yansımaları. *DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(1), 127-146.
- Taytak, M. ve Bahtiyar, E. (2015). Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ının Rolü. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(4), 260-285.
- TDK (2024). Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>
- Toprakçı, E. ve Ak, H. (2021). Millî Eğitim Bakanlığı 2018-2020 Yılları Arasına Ait Sayıştay Denetim Raporlarının Kamu Zararı Bağlamında İncelenmesi. *E-Uluslararası Pedandragoji Dergisi*, 1(3), 36-49.
- Tosun, M.U. (2014). *Devlet Üniversitesi Bütçeleri (150 soruda)*. Ankara: Sonçağ Kitabevi.
- Tosun, M.U. (2016). Kamu Zararı: Türk Kamu Yükseköğretim Kurumları Üzerine Bir Değerlendirme. *Sosyoekonomi*, 24(30), 155-168.
- Yereli, A.B. ve Bülbül D. (2013). Mali Yönetim ve Mali Denetim Açısından Kamu Zararı. VI. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetimi Forumu, 11-12 Aralık 2013, Ankara, Türkiye.

## **PUBLIC LOSS IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS: EVIDENCE FROM THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS WRITS**

**Mehtap ÖKSÜZ**

### **EXTENDED ABSTRACT**

Public loss is a broad concept that includes the use of public resources in violation of the legislation as well as the disruptions in the collection of public revenues. In order to prevent public loss, adequate care must be taken in the use of public resources and the collection of public revenues, in short, in public fiscal management, and this process must be supervised. Carrying out public fiscal management efficiently and effectively and supervising this process plays an important role in improving the quality of public services by increasing economic efficiency, improving social justice by ensuring a more fair and balanced distribution of public resources, and creating a healthier democratic process and management approach through an increased trust between society and public institutions and strengthened principles of transparency and accountability. In order to achieve these, the Turkish Court of Accounts (TCA) is of vital importance in preventing and reducing public harm. In this respect, the TCA plays both a preventive and compensatory role. It is preventive since the results and recommendations in the TCA audit reports encourage more effective and transparent operation of public entities, while its compensatory role stems from the fact that the TCA jurisdiction detects faulty transactions and activities and ensures the implementation of necessary sanctions.

A public loss must be tried and resolved before it is compensated from those responsible. It is the TCA that establishes the appropriate judgement in that regard. If public loss is decided as a consequence of the trial carried out by the TCA boards, the implementation of the relevant decision is obligatory. This decision is notified to all appropriate units, primarily the responsible party and the public entity.

In this study, the elements that may cause public loss in public higher education institutions were examined based on the judgments rendered by the TCA. To that aim, 432 decisions from the 2017-2022 period were examined using the content analysis method, and emphasis is placed on the major concerns that cause public loss. Thus, the goal is to increase awareness of situations that may result in public loss, as well as to develop some recommendations for learning from past mistakes and preventing them from happening again.

It was observed that the main situations that caused public loss in higher education institutions during the period under examination were excessive and inappropriate payments made to the personnel. When this public loss issue is addressed in detail, it becomes clear that overpayment caused by inaccurate calculation of additional course fees is subject to more judgments than other situations. Considering the intent, fault or negligence of the public official based on the definition of public loss, it would be appropriate to talk about negligence since it is an error in calculation. In fact, since this calculation takes place independently of the paid academic staff, it can be said that the responsibility lies more with the personnel/unit making the calculation. The other major issue is additional payment. Additional payments are generally related to proxy appointment. Payments made to the person appointed by proxy despite not meeting the conditions of the position to which s/he is appointed, or making difference payments that should not be made due to the appointment by proxy are the main issues under this title. Another issue subject to judgments is about incentive payments since there were instances where overpayment was made since issues that did not comply with the regulation were ignored when calculating the academic incentive allowance score. Although the academic activities whose detailed conditions are specified in the regulation for calculating academic incentive points did not meet these conditions, the unit commission, i.e. the academic staff, was held responsible because the unit commission did not object to this situation, and thus the payment was made using the calculated score.

Three suggestions have been made to prevent the occurrence of issues that may cause public loss addressed in the study. First, professional organizations in the field of internal audit and external audit such as the Public Internal Auditors Association (KİDDER) or institutions and organizations specialized in auditing deemed appropriate by the Internal Audit Coordination Board should receive continuous professional development trainings annually on TCA decisions to ensure that they remain up-to-date. Thus, internal auditors can correctly direct the spending units in the higher education institutions that they are affiliated to and prevent public loss. The second one is to provide training to all senior managers, realization officers and spending authorities within the institution about issues that may cause public loss. The third suggestion is to develop a guide that provides information on the expenditure processes to be prepared for each higher education institution, those responsible and their responsibilities, and explains in detail the decisions to be taken, the procedures and actions to be implemented to prevent public harm.





## HİLE VE USULSÜZLÜKLERİN İHBAR (WHISTLEBLOWING) EDİLMESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

### A RESEARCH ON FACTORS AFFECTING WHISTLEBLOWING OF FRAUD AND IRREGULARITIES

Özge ÖZKAN<sup>1</sup>

Arif GÜMÜŞ<sup>2</sup>

#### ÖZ

Çalışanların ihbar niyetlerini ve bu niyetlerin arkasındaki etmenleri anlamak, işyerlerinde etik kültürü güçlendirmek ve usulsüzlüklerin önlenmesi açısından önemlidir. İhbar niyetlerini etkileyen faktörlerin derinlemesine incelenmesi, daha etkili ve güçlü bir denetim sistemi kurulmasına olanak tanıyacaktır. Bu bağlamda Malatya Turgut Özal Üniversitesi ve İnönü Üniversitesi'nde muhasebe dersi alan ön lisans öğrencilerine yönelik düzenlenen anket aracılığı ile öğrencilerin hile ve usulsüzlükleri ihbar niyetleri üzerindeki ihbar sonuçları, sosyal anlaşma, yakınlık ve misilleme korkusunun etkileri belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda sosyal anlaşma ve yakınlığın ihbar niyeti üzerinde pozitif bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu durum toplumsal normların ve kişinin karar verici ile olan ilişkisinin ihbar niyetini şekillendirebileceğini göstermektedir.

1- Dr., Öğr. Gör., Malatya Turgut Özal Üniversitesi Kale Turizm ve Otel İşletmeciliği MYO, ozge.ozkan@ozal.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9047-8627

2- Dr. Öğr. Üyesi, Malatya Turgut Özal Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Fakültesi, arif.gumus@ozal.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4865-0892

**Gönderim Tarihi/Submitted:** 25.04.2024

**Revizyon Talebi/Revision Requested:** 14.06.2024

**Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received:** 14.07.2024

**Kabul Tarihi/Accepted:** 19.07.2024

**Corresponding Author/Sorumlu Yazar:** Özkan, Ö.

**Atıf/To Cite:** Özkan, Ö. ve Gümüş, A. (2024). Hile ve Usulsüzlüklerin İhbar (Whistleblowing) Edilmesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma. Sayıştay Dergisi, 35(133), 241-266. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1473310>

## ABSTRACT

Understanding employees' intentions to engage in whistleblowing and the underlying factors influencing these intentions is pivotal in fostering a robust ethical culture within organizations and preventing misconduct. A comprehensive examination of the determinants of whistleblowing intentions will pave the way for the establishment of more effective and robust monitoring systems. In this context, a survey was conducted among associate degree students majoring in accounting at Malatya Turgut Ozal University and Inonu University to investigate the impact of whistleblowing outcomes, social agreement, proximity, and fear of retaliation on students' intentions to report fraud and misconduct. The findings revealed a positive correlation between social agreement and proximity, and whistleblowing intentions. This suggests that societal norms and the nature of an individual's relationship with the decision-maker can significantly shape their propensity to report wrongdoing.

**Anahtar kelimeler:** Muhasebe, Hile ve Usulsüzlük, İhbar niyeti

**Keywords:** Accounting, Fraud and Irregularity, Whistleblowing Intention

## GİRİŞ

Küreselleşme, sanayileşme devrimi ve coğrafi keşifler, modern iş dünyasında ticaretin ve ticari ilişkilerin temel yapısını derinden etkileyerek dönüştürmüştür. İşletmelerin genişlemesi, sermaye birikiminin artması ve küreselleşmenin etkisiyle çok uluslu yapıların yaygınlaşması, muhasebe kayıtlarının karmaşıklığını ve çeşitliliğini artırmıştır. Bu durum, muhasebe denetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini sınanan potansiyel hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesini daha zorlu hale getirmiştir.

Hile ve usulsüzlük, işletmelerin finansal ve operasyonel bütünlüğünü tehdit eden önemli sorunlardır. Türk Dil Kurumu, hileyi "birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen; çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma" olarak tanımlarken, hileyle mücadelede önemli bir kuruluş olan Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners- ACFE), hileyi "bir kişinin mesleğinin, işveren kuruluşun kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak kötüye veya yanlış uygulanması yoluyla kişisel zenginleşme için kullanılması" olarak tanımlamaktadır (ACFE, 2002). Usulsüzlük ise "bir görevi, bir yetkiyi kötüye kullanmak" şeklinde ifade edilmektedir (TDK, 2024).

Hile ve usulsüzlükler, yalnızca finansal kayıplara yol açmakla kalmamakta, aynı zamanda işletmelerin itibarını zedeleyerek paydaş güvenini sarsmaktadır. Bu tür olumsuzlukların önlenmesi ve tespit edilmesi, iyi yönetim ilkeleri ve

etkin bir iç denetim sistemi ile mümkün kılınabilmektedir. İyi yönetim ilkeleri, şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk gibi temel değerler üzerine inşa edilmiştir (Dilaveroğlu, 2020: 46). Bu ilkeler, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında kritik bir rol oynamaktadır. Etkin bir iç denetim sistemi ise, işletme faaliyetlerinin ve mali raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için sürekli olarak değerlendirmeler yapmaktadır. İç denetim, hile ve usulsüzlük risklerini minimize etmek amacıyla kontrol mekanizmalarını geliştirmekte ve işletme yönetimine bu konuda rehberlik etmektedir (Demirbaş, 2005: 169).

Hile ve usulsüzlüklerle mücadelede ihbar mekanizmaları büyük önem taşımaktadır. Literatürde “whistleblowing” veya “bilgi uçurma” olarak da bilinen ihbar, işletme içindeki hile ve usulsüzlüklerin yetkili kişi veya kuruluşlara bildirilmesini ifade eder. Somers ve Casal (2011), ihbarı “örgüt üyelerinin (eski veya mevcut) işverenlerinin kontrolü altındaki yasa dışı, ahlaka aykırı veya gayri meşru uygulamaları, onları etkileyebilecek kişi veya kuruluşlara ifşa etmesi” olarak tanımlamaktadır. İhbar, hile ve usulsüzlüklerin düzeltilmesi konusunda bir beklenti içermektedir ve bu tür yanlışlıkların düzeltilmesi amacıyla yapılmaktadır.

İhbar mekanizmalarının etkinliği, iyi yönetim ilkeleri ve iç denetim süreçleri ile doğrudan ilişkilidir. İyi yönetim ilkeleri çerçevesinde oluşturulan şeffaf ve hesap verebilir bir iş ortamı, çalışanların ihbar konusunda cesaretlendirilmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda, iç denetim sistemleri, ihbar edilen olayların objektif bir şekilde değerlendirilmesini ve gerekli önlemlerin alınmasını temin etmektedir. Çalışanların işletmedeki hile ve usulsüzlükleri ihbar etmeye teşvik edilmesi, kısa vadede işletme aleyhine gibi görünse de uzun vadede işletmenin sürdürülebilirliği ve güvenilirliği açısından büyük yarar sağlayacaktır. İşletme sahipleri, ortakları ve çalışanları, hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkmasında veya önlenmesinde kritik rol oynamaktadır. Bu nedenle, işletmelerde hem iç hem de dış ihbar mekanizmalarının teşvik edilmesi, paydaşların haklarının korunmasına ve işletmelerin uzun vadeli başarısına katkı sağlayacaktır.

Bu çalışma muhasebe eğitimi alan ön lisans öğrencilerinin işyerlerindeki hile ve usulsüzlükleri ihbar etme niyetlerini motive eden faktörleri anket yöntemiyle analiz ederek gerçekleştirilmiştir. Araştırma, sonuç büyüklüğü, sosyal anlaşma, yakınlık ve misilleme korkusunun ihbar niyeti üzerindeki etkilerini belirlemeyi amaçlamaktadır. Çalışma, muhasebe öğrencilerinin gelecekteki mesleki etik davranışlarına ışık tutarak, ihbar niyetini etkileyen

temel motivasyonları ortaya koymaktadır. Literatüre katkısı, etik ihlallerin bildirim konusunda yeni bulgular sunarak, muhasebe ve denetim alanlarında ihbar mekanizmalarının etkinliğine yönelik mevcut bilgileri zenginleştirmesidir. Çalışmanın özgün değeri, Türkiye’de muhasebe eğitimi alan öğrenciler üzerinde yapılan, yerel kültürel ve sosyal dinamikleri göz önünde bulunduran bir araştırma olarak, bu alanda yapılacak gelecekteki çalışmalara referans niteliği taşımasıdır.

## 1. LİTERATÜR TARAMASI

Yerli ve yabancı literatürde bu alanda birçok araştırmanın yapıldığı görülmektedir. Bu alanda yapılan çalışmaların bazıları şöyledir:

Carlson vd. (2002) yaptıkları çalışmada, ahlaki yoğunluğun bileşenlerini belirlemek amacıyla ölçek geliştirmişlerdir. Bu ölçekler aracılığıyla senaryolar kullanılarak etik seçim, hangi eylemin yapılması gerektiği gibi çeşitli sorular sormuşlardır. Çalışmada örneklemin Amerika’nın güneyinde bulunan bir üniversitenin öğrencilerinden oluştuğu belirtilmiştir. Bu çalışmada benlik, öteki ve örgüt yönelimlerini temsil eden üç senaryo kullanılmıştır. Üç senaryonun her biri için katılımcılardan etki yoğunluğu, etki olasılığı, yakınlık, etik, tanınma için verilen soruları yanıtlamaları istenmiştir. Çalışmada yakınlık boyutunun ahlaki yargı üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görülmüştür.

Brown (2008) çalışmasında, kamu yararına yönelik bilgi uçurma – ihbarın nasıl yönetilmesi gerektiğine yönelik pratiklere odaklanmış, suistimallerin bildirilmesi ve müdahalenin yönetilmesi ile ilgili kişilerin karşılaştığı sorunları ortaya koymuştur. Bulgular, açıklama yapan bir kişiye karşı misilleme riskini değerlendirmek için yöneticiler tarafından atılacak adımlar, görevi kötüye kullandığını bildiren personeli desteklemek için daha güçlü mekanizmalara duyulan ihtiyaç ve bu süreçleri desteklemek için gereken yasal reformları göstermiştir.

Fatoki (2013) çalışmasında, Güney Afrika’nın Gauteng eyaletindeki iki üniversitedeki son sınıf muhasebe öğrencilerine anket uygulamıştır. Anket sonuçlarına göre; muhasebe öğrencilerinin ihbar konusunda olumlu görüşe sahip oldukları, misilleme tehdidi güçlendikçe ihbar niyetlerinin de zayıfladığı ve suçun ciddiyeti yani önem derecesi arttıkça ihbar niyetinin arttığı görülmüştür.

Chen ve Lai (2014) çalışmalarında, örgütsel bağlılığı kullanarak ahlaki yoğunluğun ihbar üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Yazarlar senaryo hazırlayarak geliştirdikleri anketle elde edilen verilerin analizi sonucunda; birincisi, yüksek düzeyde kurumsal bağlılığa sahip olanlar ve yüksek potansiyel zarar algılayanlar, ihbarda bulunmak için iç kanalları kullanacaklarını; ikincisi, potansiyel zarar ve sosyal baskı, ihbarcının iç veya dış ihbar kullanma seçimini farklı şekilde etkileyeceğini; üçüncüsü, örgütsel bağlılığın; ahlaki yoğunluk, ihbar etme niyeti ve davranışı arasında az da olsa bir etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015) Bozok Üniversitesinde yaptıkları çalışmada, muhasebe dersi alan öğrencilere altı senaryodan oluşan bir anket uygulamışlardır. Araştırmanın sonuçları incelendiğinde öğrencilerin; hileden çok yolsuzluklara daha duyarlı olduğunu, hile algıları ve bunları ihbar etme niyetleri açısından pozitif bir ilişki olduğunu, kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre hileye ve bunun ihbar edilmesine daha duyarlı olduklarını tespit etmişlerdir.

Uyar ve Yelgen (2015) bilgi ifşası (whistleblowing) kavramını teorik çerçevede inceleyerek bilgi ifşası ile denetim arasındaki ilişkiyi ortaya koymuşlardır. Çalışma bulguları, Türkiye’de 2000’li yıllardan sonra bu konuya ilişkin çalışmaların başladığını ve bilgi ifşasının çalışanları çıkmaza sokan yapısı nedeniyle uygulama zorluğunun, konunun ya teorik açıdan ele alınmasına ya da sadece kamu sektöründe uygulamalar gerçekleştirilmesine yol açtığını ortaya koymuştur. Yazarlar, özel sektördeki çalışanların çeşitli kaygılarla kendilerini baskı altında hissetmelerinin, bu durumun nedeni olabileceğini ifade etmişlerdir.

Baird vd. (2016) Amerika Birleşik Devletleri’nde okuyan lisans öğrencileri üzerinde gerçekleştirdikleri çalışmada, mesleki dolandırıcılık algılarına odaklanmıştır. Muhasebe öğrencileri tarafından mesleki hilelerin daha ciddi algılanıp algılanmadığı incelenmiştir. Sonuçlar mesleki dolandırıcılığın diğer suçlara göre daha az ciddi sayıldığını tespit etmişlerdir. Öğrenciler meslek dışı hırsızlıkları mesleki dolandırıcılıklardan daha ciddi olarak değerlendirmişler ve bu suçların daha fazla zarar verdiğini düşünmektedirler. Ayrıca, mesleki olmayan hırsızlıklarla karşılaştırıldığında, katılımcılar meslekle ilgili hileleri bildirme olasılıklarının daha düşük olacağını belirtmişlerdir.

Çolak ve Genç (2018) yaptıkları çalışmada, whistleblowing sistemi hakkında literatür taraması yapmış ve whistleblowerların dış bildirimden çok iç bildirim yapmaya teşvik edilmesinin işletme için daha faydalı olacağını belirtmişlerdir.

Apadore vd. (2018) çalışmalarında, Malezyalı muhasebe son sınıf lisans öğrencilerinin ihbar niyetini etkileyen faktörleri incelemişlerdir. Bu faktörler; hile ve usulsüzlüğün sonuçlarının çok büyük olması durumunda örneğin başka birinin hayatını veya güvenliğini tehlikeye atmak gibi, o zaman ihbar edeceklerini belirtmişlerdir. Öğrenciler yakın çevresi ve ailesindeki bireylerin ihbar etmeleri yönündeki görüşlerini dikkate alacaklarını, suçun mağduru ile yakınlığı varsa ihbar edeceklerini, eğer toplumsal faydanın kişisel maliyetten yüksekse intikam korkusu olsa bile ihbar edeceklerini beyan etmişlerdir.

Yükçü vd. (2019) yaptıkları çalışmada, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İşletme bölümünde eğitim gören öğrencilere bir anket çalışması uygulamışlardır. Anketten elde edilen verilerin analizi sonucunda; ihbar algıları ile ahlaki olmayan davranışları duyurma niyetleri arasında anlamlı bir ilişki olduğu, etik değerlere önem verdikleri, ahlaki olmayan davranışların ilgili makamlara duyurulması gerektiği kendilerinin bu tür durumlarla karşılaşmaları halinde duyurabilecekleri yönünde görüş bildirdiklerini belirtmişlerdir.

Owusu vd. (2020) yaptıkları çalışmada, Gana Üniversitesi İşletme Fakültesi'nde eğitim gören 524 muhasebe öğrencisine ihbara yönelik niyetleri ve bu niyetleri öngören faktörlere ilişkin görüşlerini araştırmışlardır. Araştırma neticesinde; öğrencilerin büyük kısmı Gana'da ihbar mekanizmasının olduğunu bilmediği, bireylerin ihbar etme niyetinin ihbarcının önüne çıkacak engeller aşıldığı oranda artacağını, öğrenciler hile ve usulsüzlükleri işletme dışından birilerine ihbar edeceklerine şirket içerisinde birilerine ihbar etmeyi tercih ettiklerini, toplumdaki önemli kişilerin görüşlerinin öğrencilerin görüşlerini etkilediğini, ihbar davranışının bu kişileri memnun edeceğini bilmelerinin ihbar niyetlerini etkileyeceğini, diğer insanların beklentilerinin de ihbar davranışını gerçekleştirip gerçekleştirmeyeceklerini etkilediğini tespit etmişlerdir.

Erdoğan ve Erdoğan (2021), yaptıkları çalışmada Ticaret Lisesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü lisans ve yüksek lisans öğrencilerinin bilgi ifşası hakkındaki görüşlerini belirlemek için anket çalışması yapmışlardır. Çalışma sonuçlarına göre katılımcılar ihbarın; işletme, çevre ve kamu yararına olduğunu belirtmişlerdir. İhbar etmekten çekinen katılımcıların; ihbarın kendilerine zarar vereceğini, ayıplanmaktan çekindiklerini ve ihbarı başkalarının yapmasını beklediklerini tespit etmişlerdir.

Kusumaningsih (2021) muhasebe lisans öğrencilerinin ihbar niyetini motive eden faktörleri anlamayı amaçladığı çalışmasında, öğrencilerin ihbar etme niyetini en güçlü etkileyen faktörün intikam korkusu olduğunu tespit etmiştir.

Muhasebe meslek mensupları, denetçi ve çalışanların ihbarda bulunma niyeti üzerinde etkili olan faktörleri saptamayı amaçlayan çalışmada Özçelik (2022), bu faktörlerden en önemlilerinin etik/ahlak, ihbarda bulunmanın maliyeti ve faydaları ile örgütsel bağlılık olduğu sonucuna varmıştır. Çalışmanın bulgularına göre grup uyumu ihbarda bulunma niyetini azaltmakta; bu nedenle de örgütlerin personelini belirli süreler dâhilinde rotasyona tabi tutması önerilmektedir.

Pebriyani ve Septiari (2022), yaptıkları çalışmada muhasebe öğrencilerinin ihbar niyetlerini etkileyen faktörleri araştırmışlardır. Çalışma sonunda; bir kişinin ihbar davranışına yönelik tutumu pozitif ise ihbar eyleminde bulunma niyetinin artacağını, kişinin çevresindeki insanların desteği ne kadar iyi olursa, kişinin ihbar etme niyetinin o kadar yüksek olacağını, bir kişi, yapılan eylemin bir otokontrol sürecinden geçtiğine ne kadar inanırsa, ihbar eylemi yapma niyetinin o kadar artacağını; ödül sisteminin ise ihbar yapma niyetini etkilemediğini tespit etmişlerdir.

Kılıç vd. (2022) yaptıkları çalışmada, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesinde eğitim alan öğrencilere anket uygulayarak A ve B kişilik tipine sahip öğrencilerin ihbar niyetlerini ölçmeye çalışmışlardır. Araştırmanın sonucunda bu iki farklı kişilik tipine sahip bireylerin ihbar niyetlerinin içsel, dışsal ve destekçi olarak ayrıldığını; ihbar etme nedenleri olarak da ahlaki ve mesleki değer, örgütsel yarar ve misilleme kaygısının ölçek genelinde anlamlı bir farklılık gösterdiğini tespit etmiştir. Ayrıca bu iki kişilik tipinin ihbarcılık niyetleri ile nedenleri arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki olduğunu; kişilik tipleri ile örgütsel yarar, ahlaki ve mesleki değer, misilleme kaygısı ve ihbarcılık nedenleri geneli arasında ise negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki bulunduğu sonucuna varmışlardır.

## **2. İHBAR NİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

İhbar-ihbarcılık genelde olumsuz bir davranış olarak kabul edilse de hile ve usulsüzlüklerin yetkili makamlara bildirilerek engellenmesinde ahlaki bir davranış olarak kabul edilmektedir. Çalışanların ihbar niyetlerini etkileyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bunlar;

- İş yerinde içsel kontrol odağına sahip bireyler; kendilerini sorumlu hisseden, çevrelerindeki her şeyi kontrol etmeye çalışan kişilerdir. Bu kişiler ihbar etme eğilimindedirler. İş tatminleri ve etik algıları yüksektir. Dış kontrol odağına sahip kişiler ise hayatın kader ya da şanstın kaynaklandığı için kendi kontrolünün dışında olduğuna inanırlar. Bu kişiler daha az bir etik bakış açısıyla hayata bakarlar (Wahyuni vd., 2021: 337). İhbarcının iç kontrol odağına sahip bireyler olması beklenir.
- Çevresel koşullar ihbar niyetini etkiler. Yani bireyin çevresi yapılacak ihbar davranışını onaylamıyorsa birey ihbar etmekten kaçınacak; aksi takdirde ihbar edecektir (Alfani, 2020: 25).
- Etik iklim, bireyin ihbarda bulunma davranışı üzerinde etkilidir. Dolayısıyla, yönetim çalışanlara adil davrandığında ve etik olmayan davranışları cezalandırdığında astlar bu değerleri içselleştirecektir (Nuswantara, 2023: 13). Böylelikle etik olmayan davranışları ihbar edeceklerdir.
- Misilleme korkusuna sahip olan çalışanlar, eğer psikolojik güvenliğe sahipse daha az risk algılanacağı için ihbar niyetleri olumlu yönde etkilenir (Nuswantara, 2023: 13).
- İhbar yapanların, hain olarak değil de kahraman olarak görülmesi, bireyin ihbar niyetini etkileyecektir.
- Çalışanların iş yerinde meydana gelen hile ve usulsüzlükleri ihbar etme niyetlerini etkileyen faktörler arasında işverenlerin maddi ve maddi olmayan ödülleri olabilir. Maddi olmayan ödüller içerisinde başarı belgeleri ve sertifikalar yer alırken maddi ödüller içerisinde parasal ödüller yer alacaktır. Parasal ödüllerin maddi olmayan ödüllere göre daha fazla tercih edildiği bilinmektedir (Kusumayanti vd., 2022: 11958).
- Dolandırıcılığın ciddiyeti, ihbar niyetleri üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir (Kusumayanti vd., 2022: 11965).
- Çalışanların işyerlerindeki dolandırıcılık düzeyi ne kadar yüksek olursa, kurum içi ihbar yapma oranları da o kadar yüksek olur. Ödül aynı zamanda şirket içi ihbarları da etkiler. İhbarcının alacağı ödül ne kadar yüksek olursa, ihbarda bulunma oranı da o kadar yüksek olur (Wiguna, 2020: 8).



- Misilleme korkusu bireylerin ihbar etme niyetlerini etkiler (Owusu, 2020; 481).
- Bernawati ve Saputra ise ihbar etme niyetini etkileyen faktörleri şöyle belirtmişlerdir (Bernawati ve Saputra, 2020: 27-28):
- İç kontrol odağı yüksek olan bireylerin ihbar etme niyetleri yüksektir.
- Başkalarını etkileyebilen güçlü bir konuma ve otoriteye sahip bireyler, ihbarcının karşılaşacağı kişisel maliyetlere diğer ihbarcılara göre daha az maruz kalacağı için daha kolay ihbar davranışında bulunabilir.
- Öznel normlar, kişinin söz konusu davranışı yapması veya yapmamasını etkileyecek olan, diğer insanların inançlarına ilişkin algıları veya görüşleridir.
- Sosyal baskı altında olan bireylerin ihbar kararları, çevrenin baskısına göre şekillenmektedir.
- Bireyin ailesinin desteği ihbar niyetini olumlu yönde etkiler.
- Özgüven ihbar niyetini etkiler. Özgüveni yüksek olan bireyler ihbarda bulunabilecek, düşük olanlar ise bulunamayacaktır.
- Başarılı bir birey olma ihbar niyetini etkiler. Başarılı bireyler ihbar ederken; başarısızlar etmeyecektir.

Bireylerin ihbar etme niyetleri arasında çalıştıkları işyerlerinde ücret veya çalışma koşullarındaki memnuniyetsizliklerinden dolayı iş yerinin zarara uğramasını istemeleri de olabilir. İşletmelerin iç denetçi istihdam etmesi iş yerindeki yolsuzluk ve suistimallerin önüne geçilmesine katkı sağlayacaktır. İç denetçilerin işletmeler içerisindeki konumları, iç kontrol yapısıyla ilgili yeterli bilgi sahibi olmaları, işletmenin çalışanı olması nedeniyle zaman kısıtı ve maliyet baskısı olmaması nedeniyle yolsuzluk ve suistimallerin engellenmesinde önemli rol oynamaktadır (Karaca ve Tetik, 2023: 116). Bu kapsamda iç denetçiler genellikle şirketlerini veya kuruluşlarını bir krize girmekten korumak isteyen yüksek performanslı ve son derece kararlı çalışanlardan oluşmaktadır (Zheng vd., 2019: 9).

### **3. METODOLOJİ**

#### **3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Bu çalışmanın amacı, düzenlenen anket formu aracılığı ile muhasebe dersi alan ön lisans öğrencilerinin işyerlerinde gerçekleşen hile ve usulsüzlüklere yönelik ihbar sonuçları, sosyal anlaşma, yakınlık ve misilleme korkusunun ihbar etme niyeti üzerindeki etkisini incelemektir.

Çalışma gelecekte muhasebe alanında çalışması beklenen öğrencilerin meydana gelebilecek bir hile ve usulsüzlüğü ortaya çıkarmalarını motive eden faktörleri tespit ederek, akademik dünyada ve pratikte ihbar etme niyetine ilişkin literatüre katkı sağlamayı ve yükseköğretimde etik bilincini artırmayı hedeflemektedir.

#### **3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Araştırmanın kapsamını, Malatya Turgut Özal Üniversitesi ve İnönü Üniversitesi Muhasebe ve Vergi Bölümü ile Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümlerinde eğitim alan meslek yüksekokulu öğrencileri oluşturmaktadır. Bu öğrencilerin seçilmesinin nedeni, söz konusu bölümlerden mezun olacak öğrencilerin muhasebe alanında aktif olarak çalışmalarının beklenmesinden kaynaklanmaktadır. Muhasebeciler etik davranışlar sergilemesi beklenen meslek gruplarıdır. Muhasebe alanında çalışan bireyler, kurumsal hileler ile karşılaşma olasılığı en yüksek meslek gruplarıdır (Kennet, Downs ve Durler, 2011). ACFE tarafından yayınlanan "Mesleki Dolandırıcılık 2022: Uluslararası Bir Rapor" başlıklı rapora ait veriler incelendiğinde 133 ülkeden 2110 suistimal vakasının 3.6 milyar \$'dan fazla toplam kayba neden olduğu görülmüştür. İş suiistimallerinin yarısından fazlasının iş yerlerinde sırasıyla operasyon, muhasebe, üst yönetim ve satış bölümlerinde gerçekleştiği tespit edilmiştir (ACFE, 2022). Bu alanda yapılacak çalışmaların bu usulsüzlükleri önlemede farkındalık yaratması muhtemeldir.

Çalışma, nicel bir araştırmadır. 2023-2024 eğitim öğretim döneminde Malatya Turgut Özal Üniversitesi ve İnönü Üniversitesi Muhasebe ve Vergi Bölümü ile Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümlerinde okumakta olan öğrencilere gönüllülük esasına göre yüz yüze yapılan bir anket çalışması ile veriler toplanmıştır. Anket soruları iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde demografik ikinci bölümde ise ihbarın sonuçları, sosyal anlaşma, yakınlık, misilleme korkusu ve ihbar niyeti başlıkları altında sorular sorulmuştur. Demografik sorular, uygulanan anketlere katkı sağlayan bireyler hakkında

detaylı bilgi edinmek amacıyla oluşturulmuştur. Demografik sorular; cinsiyeti, yaşı, daha önce herhangi bir iş yerinde çalışıp çalışmadığını ve eğer çalışıyorsa kaç yıldır çalıştıklarını sorgulamaktadır. Hile ve usulsüzlüklerin bildirimini etkileyen faktörleri ölçmeye yönelik olan anket soruları öğrencilerin ihbar etme niyetlerini motive eden faktörleri anlamayı amaçlamaktadır. Anket soruları, Kusumaningsih (2021)'in çalışmasından uyarlanmıştır. Anket 19 adet sorudan oluşan 5'li Likert tipinde (1; kesinlikle katılmıyorum, 2; katılmıyorum, 3; kararsızım, 4; katılıyorum, 5; kesinlikle katılıyorum) hazırlanmıştır.

Çalışmanın yapılabilmesi için gerekli etik izin Malatya Turgut Özal Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Birimler Araştırmaları Etik Kurulunun 27.11.2023 tarih ve E-35841939-050-188739 no'lu kararı ile alınmıştır.

### **3.3. Araştırmanın Hipotezleri**

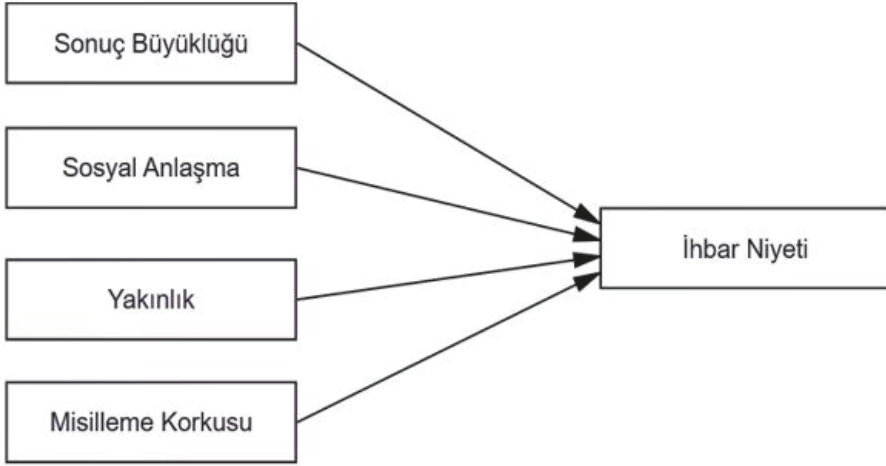
Yabancı literatürde whistleblowing olarak belirtilen ihbar; bilgi uçurma, ifşa gibi anlamlarda kullanılmaktadır. Etik, yasal olmayan davranış ve faaliyetlerin ortadan kaldırılması ya da azaltılması niyetiyle yapılan ihbar (whistleblowing, yani ıslık çalma) söz konusu davranışlarda bulunanların, ıslık gibi bir uyarı ile bu davranışlarını engellemeye çalışmak şeklinde tanımlanabilmektedir (Hersh, 2002).

Bu çalışma muhasebe eğitimi alan ve gelecekte muhasebe alanında çalışması muhtemel olan ön lisans öğrencilerinin ihbar niyetlerini motive eden faktörleri anlamayı amaçlamaktadır. Sonuç büyüklüğü, sosyal anlaşma, yakınlık ve misilleme korkusuna ilişkin değişkenlerin öğrencilerin ihbar niyetleri üzerinde bir etkisinin mevcut olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Etik dışı yapılan eylemin neticesinde ortaya çıkan etkinin ciddiyeti sonuç büyüklüğü olarak açıklanmaktadır (Valentine ve Hollingworth, 2012). Eylemden doğan zarar veya fayda sonuç büyüklüğünü etkilemektedir (Shawver ve Clements, 2015). Apadore vd. (2018), sonuç büyüklüğünün ihbar niyet üzerinde önemli etkisi olduğunu belirtmişlerdir. Sosyal anlaşma eylemin toplum tarafından kabul derecesini ifade etmektedir (Musbah, Cowton ve Tyfa, 2016). Toplumun yapılan eylemlere karşı algılarının etik davranış üzerinde güçlü bir etkiye sahip olduğuna ilişkin çalışmalar mevcuttur (Sweeney ve Costello, 2009; Shawver ve Clements, 2015). İhbar niyetini etkilemesi beklenen bir diğer değişken ise yakınlıktır. Mağdurla olan yakın ilişkinin derecesi, eylemin etik veya etik dışı olarak görülme olasılığını etkilemesi beklenmektedir. Carlson vd. (2002)

tarafından yapılan çalışmada yakınlık boyutunun eyleme ilişkin algı üzerinde önemli etkisi tespit edilmiştir. İhbar etme niyeti üzerinde önemli bir etkisi olan diğer bir değişkenin ise misilleme korkusu olduğu beklenmektedir. İhbarcıya karşı yapılan istenmeyen eylem olarak tanımlanan misilleme (Rehg vd., 2008) davranışları görevden alınma, hakarete uğrama, taciz edilme gibi durumlara sebebiyet verebilmektedir (Kennett vd., 2011).

**Şekil 1:** Araştırma Modeli



**Kaynak:** Kusumaningsih (2021)'den uyarlanmıştır.

Model aşağıdaki hipotezlerle test edilmiştir.

- H<sub>1</sub>: Sonuç büyüklüğü öğrencilerin ihbar niyetini etkiler.
- H<sub>2</sub>: Sosyal anlaşma öğrencilerin ihbar niyetini etkiler.
- H<sub>3</sub>: Yakınlık öğrencilerin ihbar niyetini etkiler.
- H<sub>4</sub>: Misilleme Korkusu öğrencilerin ihbar niyetini etkiler.

### 3.4. Bulguların Analizi

Çalışma evrenini Finans Bankacılık ve Sigortacılık ile Muhasebe ve Vergi bölümünde okuyan öğrenciler oluşturmaktadır. Çalışmanın örneklemini Malatya Turgut Özal Üniversitesi ve İnönü Üniversitesi ön lisans öğrencileridir. Araştırma için seçilen üniversitelerin Öğrenci İşleri Daire Başkanlıklarından alınan bilgilere göre bu bölümlerde 820 adet öğrenci kayıtlıdır. Çalışmada okula devam eden

320 öğrenciye anket uygulanmış olup geçerli cevaplar verdiği tespit edilen 179 ankete SPSS analizi uygulanmıştır. Öğrencilerin dürüst ve gönüllü katılmalarını sağlayabilmek amacıyla gizlilik konusunda güvence verilmiştir.

Araştırma kapsamında elde edilen veriler SPSS 26 (Statistical Packages for the Social Sciences) programında analiz edilmiştir. Elde edilen verilere ilk olarak güvenilirlik analizi yapılmıştır. Güvenilirlik analizi araştırma soruları arasındaki tutarlılığı ve homojenliği ölçmek amacıyla yapılmış ve Cronbach's Alpha katsayısı dikkate alınmıştır (Özdamar, 2002). Çalışmada Cronbach's Alpha değeri 0,856 (n=19) olarak belirlenmiş ve güvenilirliğin yüksek olduğu ortaya koyulmuştur.

**Tablo 1:** Öğrencilerin demografik özellikleri

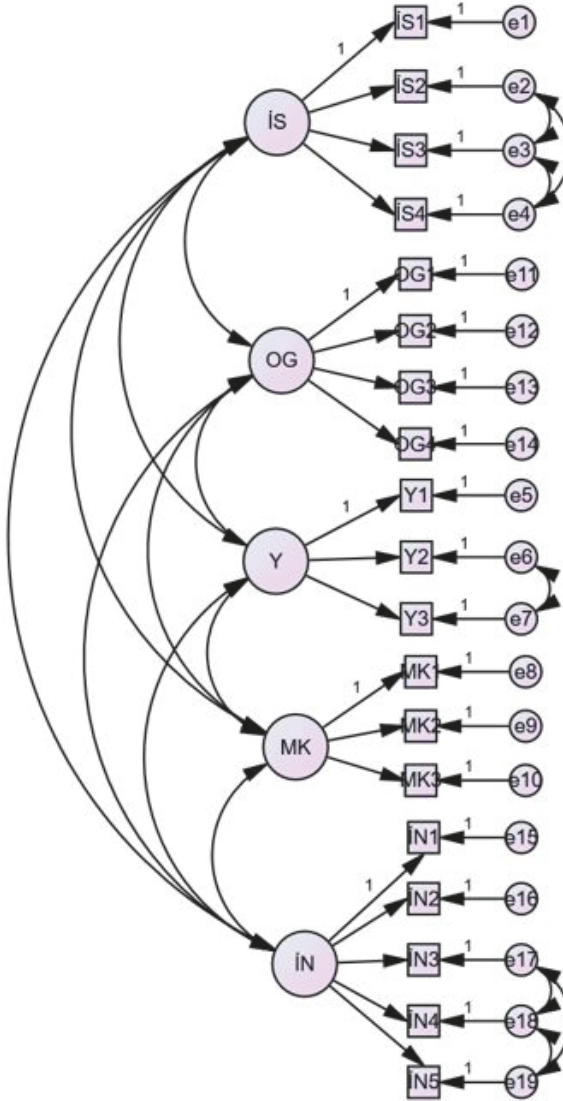
Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde	Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde
CİNSİYET	Kadın	121	67,6	ÇALIŞMA DURUMU	Evet	33	18,4
	Erkek	58	32,4		Hayır	146	81,6
	Toplam	179	100,0		Toplam	179	100,0
YAŞ	18-21 yaş	122	68,2	ÇALIŞMA YILI	1 yıldan az	12	6,7
	22-25 yaş	50	27,9		1-3 yıl arası	12	6,7
	26-29 yaş	3	1,7		4-6 yıl arası	8	4,5
	30 ve üzeri	4	2,2		7-10 yıl arası	0	0
					10 yıl ve üzeri	1	0,6
	Çalışmıyor	146	81,5				
	Toplam	179	100,0		Toplam	410	100,0

Tablo-1 ankete katılan öğrencilere ilişkin demografik özellikleri göstermektedir. Ankete katılım sağlayan öğrencilerin çoğunluğunu kadınlar (%67,6) oluşturmaktadır. Öğrenciler %68,2 oranında 18-21 yaş aralığındadır. Ankete katılan öğrencilerin %18,4'ü çalışmaktadır. Çalışan öğrencilerin çalışma süreleri de çalışma kapsamında sorgulanmıştır. Öğrencilerin %6,7'si bir yıldan az, %6,7'si 1-3 yıl, %4,5'i 4-6 yıl arası, %0,6'si ise 10 yıldan uzun süredir iş hayatında yer almakta; %81,5'i ise çalışmamaktadır.

Çalışma verilerine doğrulayıcı faktör analizi uygulanmış ve analize ilişkin sonuçlar Şekil 2'de sunulmuştur. Doğrulayıcı faktör analizi daha önceden belirlenmiş bir hipotezi veya teoriyi test etmek ve hipotezin veri seti tarafından desteklenip desteklenmediğini belirlemek amacıyla yapılmaktadır (Akyüz, 2018; Aytaç ve Öngen, 2012; Schumacher ve Lomax, 2004). Doğrulayıcı faktör analizi ile modele dayalı olarak hangi değişkenlerin hangi faktörler altında toplanacağı

belirlenmiş; faktörler ve değişkenler arasındaki ilişkiler (yükü ağırlıklar) tespit edilmiştir. Analiz sonuçları,  $\chi^2/DF$  oranı 2,025; RMSEA değeri .076; IFI değeri .906; CFI değeri .904; GFI değeri .874; AGFI değeri .822; NFI değeri .831 olduğu görülmüştür. RMSEA değeri  $RMSEA \leq 0,1$ , CFI  $\geq 0,8$  ve IFI  $\geq 0,8$  olduğundan modelin iyi bir uyuma sahip olduğu kabul edilmektedir (Browne ve Cudeck, 1993; Chinda vd., 2012).

**Şekil 2:** İhbar niyeti ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizine yönelik bulguları



Veri setinin normal dağılıma uyup uymadığını belirlemek için normallik testi yapılmış ve verilerin basıklık (kurtosis), çarpıklık (skewness) değerleri incelenmiştir. Sonuç Büyüklüğü için çarpıklık-1,213, basıklık 1,380; Sosyal Anlaşma için çarpıklık-1,325, basıklık 1,593; Yakınlık için çarpıklık 0,258, basıklık-0,220; misilleme için çarpıklık, -1,710, basıklık 2,859; ihbar niyeti için çarpıklık 0,431, basıklık -0,442 olarak hesaplanmıştır. Veri dağılımının normal dağılıma yakınlığını gösteren basıklık ve çarpıklık değerlerinin  $\pm 1,96$  aralığında olması durumunda, %95 güven aralığında normal dağılıma uygun olduğu (George ve Mallery, 2010) belirtilmekle birlikte sosyal bilimlerdeki veriler için -3 ile +3 arasındaki değerler genellikle kabul edilebilir olarak nitelendirilmektedir (Kline, 2011; Kalaycı, 2010; Hopkins ve Weeks, 1990). Çalışmada veri setinin normal dağılım gösterdiği kabul edilmiştir.

Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla çoklu doğrusal regresyon analizinden yararlanılmıştır. İhbar niyeti (ihbrnyt) bağımlı değişkeninin sonuç büyüklüğü (ihbsnc), sosyal anlaşma (ortgrs), yakınlık (ykn) ve misilleme (msll) bağımsız değişkenlerine yönelik gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizi sonucunda çoklu regresyon modeline ilişkin özet Tablo 2’de gösterilmiştir.

**Tablo 2:** Çoklu regresyon modeli özeti

Model	R	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	Tahmini Standart Hata
1	,601 <sup>a</sup>	,361	,346	,71702

a. Tahminciler: (Sabit), msll, ykn, ihbsnc, ortgrs

Regresyon modelinin özetine göre korelasyon kat sayısı (R) 0,601 olarak bulunmuştur. Bağımsız değişkenlerle bağımlı değişken arasında pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değerine bakıldığında bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenin %36,1’ini açıkladığı görülmektedir.

Verilere ilişkin Anova testi sonuçları Tablo-3’ de gösterilmektedir. Sig. Değeri <0.05 olduğu için bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu görülmektedir.

**Tablo 3:** Anova Test Sonuçları

Model	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler ortalaması	F	Sig.
1 Regresyon	50,562	4	12,641	24,587	,000 <sup>b</sup>
Artık Değer	89,455	174	,514		
Toplam	140,017	178			

a. Bağımlı değişken: ihbrnyt

b. Tahminciler: (Sabit), msl, ykn, ihbsnc, ortgrs

Bağımsız değişkenler ve bağımlı değişkene ilişkin çoklu regresyon analizi katsayıları Tablo 4'te gösterilmiştir.

**Tablo 4:** Çoklu Regresyon Analizi Katsayıları

Model	Standartlanmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		t	Sig.	B. içi %95.0 Güven Aralığı		Korelasyonlar		Eş Doğrusallık İstatistikleri	
	B	Std. Hata	Beta				Alt sınır	Üst sınır	Zero-order	Kısmi	Parça	Tolerans
1 (Sabit)	,669	,312			2,143	,033	,053	1,286				
ihbsnc	-,039	,077	-,041		-,501	,617	-,191	,114	,295	-,038	-,030	,560
ortgrs	,182	,086	,177		2,127	,035	,013	,351	,338	,159	,129	,531
ykn	,476	,065	,485		7,329	,000	,348	,604	,556	,486	,444	,837
msl	,111	,073	,118		1,523	,130	-,033	,254	,367	,115	,092	,616

a. Bağımlı değişken: ihbrnyt



Tablo 4 incelendiğinde; Sosyal anlaşma (ortgrs) ve Yakınlık (ykn) bağımsız değişkenlerinin İhbar niyeti üzerinde pozitif yönlü etkisi bulunmaktadır. Bu sonuçlara göre Hipotez-2 ve Hipotez-3 kabul edilmiştir. Toplumun normlarına uygun hareket etmek, bireyler için önemlidir ve bu, ihbar niyetini artırabilmektedir. Mağdurla yakın bir ilişki, bireylerin eylemi etik dışı olarak görme ve ihbar etme olasılığını artırır. Yakınlık, mağdura karşı duyulan empatiyi ve sorumluluk duygusunu güçlendirir, bu da bireylerin etik olmayan davranışları bildirme niyetini yükseltmektedir.

Sonuç büyüklüğü ve misilleme korkusunun ise ihbar niyeti üzerinde etkisi tespit edilememiştir. Dolayısıyla Hipotez 1 ve Hipotez 4 reddedilmiştir. Araştırmanın bulgularına göre, etik dışı bir eylemin sonuçlarının ciddiyeti, insanların bu eylemi ihbar etme niyetlerini etkilememiştir. Bu, bireylerin eylemin sonuçlarının ciddiyetinden bağımsız olarak, ihbar etme kararlarını diğer faktörlere dayandırdığını göstermektedir. Bazı kültürel veya bireysel faktörler, sonuç büyüklüğünün ihbar niyeti üzerindeki etkisini azaltabilmektedir. İnsanlar, kendi etik değerlerine, toplumun normlarına ve kişisel ilişkilerine daha fazla önem verebilmektedirler. Misilleme korkusunun, bireylerin ihbar niyetlerini etkilemesi, bireylerin misilleme riskini kabullenme eğiliminde olduklarını veya bu riskin ihbar niyetlerinde belirleyici bir faktör olmadığını göstermektedir.

Söz konusu sonuçlara göre ihbar niyetini etkileyen en önemli faktörler; sosyal anlaşma ve mağdurla olan yakınlık olarak öne çıkmaktadır. Sonuç büyüklüğü ve misilleme korkusunun ise ihbar niyeti üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığı anlaşılmıştır. Bu bulgular, toplum değerlerine uyumu artıran ve mağdurlarla empati kurmayı teşvik eden stratejilerin, etik ihlallerin raporlanmasını teşvik etmede önemli bir rol oynadığını vurgulamaktadır.

Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkiyi görebilmek amacıyla çalışmada Pearson korelasyon analizi de yapılmıştır. Analize ilişkin sonuçlar Tablo 5'de yer almaktadır.

**Tablo 5:** Pearson korelasyon istatistiği

		ihbsnc	ortgrs	ıkn	msll	ihbrny
ihbsnc	Pearson Correlation	1				
	Sig. (2-tailed)					
	N	179				
ortgrs	Pearson Correlation	,618**	1			
	Sig. (2-tailed)	,000				
	N	179	179			
ıkn	Pearson Correlation	,345**	,248**	1		
	Sig. (2-tailed)	,000	,001			
	N	179	179	179		
msll	Pearson Correlation	,499**	,563**	,351**	1	
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		
	N	179	179	179	179	
ihbrny	Pearson Correlation	,295**	,338**	,556**	,367**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	
	N	179	179	179	179	179

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Pearson korelasyon analizi sonucunda bütün değişkenler arasında 0.01 düzeyinde anlamlı ilişkinin olduğu görülmüştür.

## SONUÇ

Özü itibarıyla etik yönetim için önemli bir unsur olan ve örgüt içindeki yasadışı ve ahlaki ilkelerle bağdaşmayan eylemlerin, bu eylemlerin zararlarının önlenmesi amacıyla yetkili iç veya dış otoritelere raporlanmasını içeren ihbar (whistleblowing) mekanizması, akademik alanda artan bir ilginin konusu olmaktadır. Muhasebe alanında istihdam edilmesi beklenen öğrencilerin ihbar niyetlerini anlamak ve etkileyen faktörleri belirlemeyi amaçlayan bu çalışmada, belirli bir eylemin iyi veya kötü olduğuna dair toplumsal kabul derecesi olan sosyal anlaşma ve eylemden yararlanan kişinin karar vericiye ne kadar yakın olduğu olarak tanımlanan yakınlığın ihbar niyeti üzerinde pozitif etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sosyal anlaşma ve yakınlığın ihbar niyeti üzerindeki pozitif etkisi toplumsal normların ve kişinin karar verici ile olan ilişkisinin ihbar niyetini şekillendirebileceğini göstermektedir. Bu sonuçlar, Apadore'un (2018) çalışmasına benzer şekilde sosyal anlaşma ve yakınlığın ihbar niyeti üzerinde bir etkisi olduğunu göstermektedir. Ancak anılan çalışmadan farklı olarak, belirli bir eylemin bir taraf için neden olduğu iyi veya kötü sonuç olarak tanımlanan sonuç büyüklüğünün ihbar niyeti üzerinde etkisi çalışmada tespit edilememiştir.

Öte yandan Kusumaningsih (2021) ihbar niyetini etkileyen en güçlü faktörün, ihbarcının ihbara doğrudan tepki olarak karşılaştığı olumlu veya olumsuz sonuç olarak tanımlanan misilleme korkusu olduğunu tespit ederken, çalışmamızda misilleme korkusunun ihbar niyeti üzerinde etkisinin görülmediği belirlenmiştir. Bu sonuç, öğrencilerin ihbar etme niyetini misilleme korkusuyla sınırlamadığını göstermektedir.

Bu farklılıkların nedenlerinden biri, ülkeler arasındaki etik ve ahlaki yargıların farklılaşabileceğidir. Toplumun ve kültürün değerleri, bireylerin bir eylemi değerlendirme şekli etkileyebilir ve dolayısıyla ihbar niyeti üzerindeki etkilerini değiştirebilir. Bu nedenle, ihbar niyetini etkileyen faktörlerin anlaşılması ve ülkeler arası farklılıkların dikkate alınması önemlidir.

Araştırma bulguları, ihbar niyetini etkileyen faktörlerin karmaşık ve çok boyutlu olduğunu göstermektedir. Bu durum, örgütlerde ve topluluklarda etik ihlallerin raporlanmasını teşvik etmek için daha kapsamlı stratejilerin geliştirilmesi gerektiğini işaret eder. Örgütler, çalışanlarının toplumun değerlerine uygun hareket etmelerini teşvik etmeli ve mağdurlarla empati kurmalarını sağlayacak bir kültür oluşturmalıdır. Bu, etik ihlallerin daha fazla rapor edilmesine ve böylece daha etik bir iş ortamının oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

Hile ve usulsüzlükler genellikle işletmenin yönetim kadrosu ve çalışanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Son dönemlerde yaşanan mali tablo manipülasyonlarının geniş kesimleri olumsuz etkilemesi, bağımsız denetim şirketlerinin gerçekleştirdiği denetimlerin güvenilirliğinin sorgulanmasına yol açmıştır. İşletmelerin, dış denetimlerin yanı sıra hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesine yardımcı olacak iç kontrol sistemleri ve raporlama mekanizmaları geliştirmeleri büyük önem kazanmıştır. İyi bir kurumsal yönetim anlayışı, işletmelerin hile ve usulsüzlükleri tespit etme ve önleme kapasitelerini artırırken aynı zamanda şeffaflık, hesap verebilirlik ve etik değerlerin güçlenmesini sağlar. Bu da işletmelerin sürdürülebilirliklerini ve itibarlarını korumalarına yardımcı olur. Etkili bir yönetim anlayışına sahip işletmelerde çalışanlar, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinde önemli bir rol oynayabilirler. İşletmeler, çalışanlarına dürüstlük, adil davranışlar ve etik değerler hakkında eğitimler vererek hile ve usulsüzlüklerin bildirilmesini teşvik edebilir ve çalışanların kendilerini güvende hissetmelerine yardımcı olabilirler.

Bu çalışmanın göz önünde bulundurulması gereken kısıtları bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, ihbar sisteminin uygulanması mali tablolarda yapılacak hile ve usulsüzlüklerin azalmasına yol açabilecektir. Bu sebeple bu alanda çalışacak öğrencilerin tutumları önem arz etmektedir. Şunu da unutmamak gerekir ki niyetler zaman içerisinde değişebilir. Yani öğrenciler ilerde farklı tercihlerde bulunabilir. İkincisi, çalışmaya yalnızca Malatya ilinde bulunan üniversiteler dahil edilmiştir. Ayrıca, öğrencilerin algıları daha deneyimli profesyonellerin algılarından farklı olabilir. Gelecekteki araştırmaların daha geniş örneklem ve farklı metodolojiler kullanarak, bu konuyu daha derinlemesine incelemesi önemlidir.

Bu araştırma, muhasebe öğrencilerinin ihbar niyetini etkileyen faktörlerin ve bu faktörlerin yönetim stratejilerine nasıl entegre edilebileceğinin anlaşılması için önemli bir katkı sağlayacaktır. Gelecekteki araştırmalar farklı şehirlerdeki muhasebe öğrencilerini de kapsayarak daha geniş bir demografik yelpazede ihbar niyetini etkileyen faktörleri inceleyebilir. Bu, kültürel ve toplumsal normların ihbar niyeti üzerindeki etkilerini daha iyi anlamamıza yardımcı olabilir. Öğrencilerin yanı sıra, profesyonel muhasebeci ve denetçilerin ihbar niyetlerini ve bu niyetleri etkileyen faktörleri araştırmak, daha deneyimli bireylerin perspektiflerini ortaya koyabilir. Gelecekteki araştırmalar, farklı metodolojiler ve veri toplama teknikleri kullanarak bu faktörlerin ihbar niyeti üzerindeki etkilerini daha derinlemesine inceleyebilir.

## KAYNAKÇA

- ACFE (2002). Report to The Nation on Occupational Fraud and Abuse. Association of Certified Fraud Examiners. <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2002rtnn.pdf>, Erişim Tarihi: 09.04.2024.
- ACFE (2022). Occupational Fraud 2022: A Report to the nations. <https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2022/>
- Akyüz, H. E. (2018). Yapı geçerliliği için doğrulayıcı faktör analizi: Uygulamalı bir çalışma. Bitlis Eren Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi, 7(2), 186-198.
- Alfani, U. N., Dewi, F. G. ve Sarumpaet, S. (2020). Factors Affecting Whistleblowing Intention: Case Study on the Implementation of Village Funds. Asian Journal of Economics, Business and Accounting, 15(4), 18-29.
- Apadore, K., Chin, C. Y., Qi, M. D. C., Yan, T. M., Yu-Sinn, W. G. ve Min, W. T. (2018). Factors affecting whistleblowing intention: an empirical study. South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law, 15(5), 104-114.
- Aytaç, M. ve Öngen, B. (2012). Doğrulayıcı faktör analizi ile yeni çevresel paradigma ölçeğinin yapı geçerliliğinin incelenmesi. İstatistikçiler Dergisi: İstatistik ve Aktüerya, 5(1), 14-22.
- Baird, J. E., Zelin, R. C. ve Olson, K. C. (2016). Occupational fraud: A comparison of perceptions of law enforcement majors, accounting majors, and other business majors. Journal of Forensic & Investigative Accounting, 8(2), 275-287.
- Bernawati, Y. ve Saputra, R. S. (2020). The effect of individual factors, subjective norms, and self-efficacy on the intention of whistleblowing. Public Management and Accounting Review, 1(1), 20-31.
- Brown, A. J. (2008). Whistleblowing in the Australian public sector: Enhancing the theory and practice of internal witness management in public sector organisations (p. 333). ANU press.
- Browne, M.W. ve Cudeck, R. (1993). Alternative ways of assessing model fit. In: Bollen, K.A. and Long, J. S. (Eds.) Testing structural equation models, Beverly Hills, CA: Sage.
- Carlson, D. S., Kacmar, K. M. ve Wadsworth, L. L. (2002). The impact of moral intensity dimensions on ethical decision making: Assessing the relevance of orientation. Journal of Managerial Issues, 15-30.
- Chen, C. P. ve Lai, C. T. (2014). To blow or not to blow the whistle: The effects of potential harm, social pressure and organisational commitment on whistleblowing intention and behaviour. Business Ethics: A European Review, 23(3), 327-342.

- Chinda, T., Techapreechawong, S. ve Teeraprasert, S. (2012). An investigation of relationships between employees' safety and productivity. [http://www.ppml.url.tw/EPPM/conferences/2012/download/SESSON4\\_A/10%20E145.pdf](http://www.ppml.url.tw/EPPM/conferences/2012/download/SESSON4_A/10%20E145.pdf), Erişim: 02.04.2024.
- Çolak, H. E. E. ve Genç, E. (2018). Öncülleri ve Sonuçları Bağlamında "Whistleblowing: Sorun Bildirme". Muhasebe ve Denetime Bakış, 18(55), 41-58.
- Demirbaş, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4(7), 167-188
- Dilaveroğlu, A. (2020). Yönetişim İlkeleri ve Yerel Yönetimler Mevzuatına Yansımalar. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 19(37), 45-63.
- Erdoğan, M. ve Erdoğan, E. O. (2021). Bilgi İfşası (Whistleblowing) Farkındalığı: Geleceğin Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi, 11(1), 163-181.
- Fatoki, O. (2013). Internal whistleblowing intentions of accounting students in South Africa: The impact of fear of retaliation, materiality and gender. Journal of Social Sciences, 37(1), 31-44.
- George, D. ve Mallery, P. (2010). SPSS for Windows step by step: A simple guide and reference, 17.0 update (10a ed.). Boston: Pearson.
- Hacıhasanoğlu, T. ve Karaca, N. (2015). Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi'nde Yapılan Bir Araştırma. Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(1), 117-130.
- Hersh, M.A. (2002). Whistleblowers-heroes or traitors?: Individual and collective responsibility for ethical behaviour. Annual Reviews in Control, 26, 243-262.
- Hopkins, K. D. ve Weeks, D. L. (1990). Tests for normality and measures of skewness and kurtosis: Their place in research reporting. Educational and Psychological Measurement, 50(4), 717-729.
- Kalaycı, Ş. (2010). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Karaca, H. ve Tetik, N. (2023). İç Denetimin Hileli Finansal Raporlama Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Uygulama, Özgür Yayınları.
- Kennett, D., Downs, A. ve Durler, M. G. (2011). Accounting students' intent to blow the whistle on corporate fraudulent financial reporting: An experiment. International Journal of Business and Social Science, 2(14).
- Kılıç, İ., Kuzkaya, E. ve Gürel, E. (2022). Kişilik ve Whistleblowing İlişkisi: A ve B Kişilik Tiplerine Göre İhbarcılık Niyet ve Nedenleri. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 14(27), 423-434.

- Kline, R.B. (2011). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling* (Third edition). New York: Guilford Press.
- Kusumaningsih, A. (2021). Factors Affecting Whistleblowing Intention: A Study of Accounting Undergraduate Students. *AKRUAL: Jurnal Akuntansi*, 13(1).
- Kusumayanti, N. W. T., Wirama, D. G., Putri, I. A. D. ve Krisnadewi, K. A. (2022). Factors Affecting Whistleblowing Intention (Studies at Universities in Bali). *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)*, 5(2), 11955-11966.
- Musbah, A., Cowton, C. J. ve Tyfa, D. (2016). The role of individual variables, organizational variables and moral intensity dimensions in Libyan management accountants' ethical decision making. *Journal of Business Ethics*, 134(3), 335-358.
- Nuswantara, D. A. (2023). Reframing whistleblowing intention: an analysis of individual and situational factors. *Journal of Financial Crime*, 30(1), 1-19.
- Owusu, G. M. Y., Bekoe, R. A., Anokye, F. K. ve Okoe, F. O. (2020). Whistleblowing intentions of accounting students: An application of the theory of planned behaviour. *Journal of Financial Crime*, 27(2), 477-492.
- Özçelik, M. (2022). Muhasebe ve Denetim Alanında Bilgi Uçurma (Whistleblowing) Niyetini Etkileyen Faktörler: Bibliyometrik ve Sistemik Bir Analiz. *Sayıştay Dergisi*, 33(125), 257-289.
- Özdamar, K. (2002). *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi-1, SPSS-MINITAB*, Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- Pebriyani, D. ve Septiari, D. (2022). Factors Affecting Whistleblowing Intentions of Accounting Students. *Eighth Padang International Conference On Economics Education, Economics, Business and Management, Accounting and Entrepreneurship (PICEEBA-8 2021, pp. 77-80)*. Atlantis Press.
- Rehg, M. T., Miceli, M. P., Near, J. P. ve Van Scotter, J. R. (2008). Antecedents and outcomes of retaliation against whistleblowers: Gender differences and power relationships. *Organization Science*, 19(2), 221-240.
- Schumacher, R.E. ve Lomax, R. G. (2004). *A beginner's guide to structural equation modeling*. New York: Routledge.
- Shawver, T. J. ve Clements, L. H. (2015). Are there gender differences when professional accountants evaluate moral intensity for earnings management? *Journal of Business Ethics*, 131(3), 557-566.
- Somers, M. ve Casal, J. C. (2011). Type of wrongdoing and whistle-blowing: Further evidence that type of wrongdoing affects the whistle-blowing process. *Public Personnel Management*, 40(2), 151-163.

- Sweeney, B. ve Costello, F. (2009). Moral intensity and ethical decision-making: An empirical examination of undergraduate accounting and business students. *Accounting Education: An International Journal*, 18(1), 75-97.
- TDK (2024). Türk Dil Kurumu Sözlüğü. <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 09.04.2024.
- Uyar, S. ve Yelgen, E. (2015). Bilgi ifşası (whistleblowing) ve denetim. *Journal of Management and Economics Research*, 13(1), 85-106.
- Valentine, S. ve Hollingworth, D. (2012). Moral intensity, issue importance, and ethical reasoning in operations situations. *Journal of Business Ethics*, 108(4), 509-523.
- Wahyuni, L., Chariri, A. ve Yuyetta, E. A. (2021). Whistleblowing intention: Theory of planned behavior perspectives. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(1), 335-341.
- Wiguna, M. ve Mela, N. F. (2020). The factors affecting intention to internal whistleblowing: an idea of free cheating environment. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*. IOP Publishing.
- Yükçü, S., Sarıbay, B., Atağan, G. ve Sarıbay, E. (2019). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Whistleblowing Eğilimlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Dokuz Eylül Üniversitesi Örneği. II. Business & Organization Research (BOR) Conference, 4-5 Eylül.
- Zheng, B. Z., Patel, C. ve Evans, E. (2019). The influence of construal of self on internal auditors' judgments on whistle-blowing: Evidence from China. *International Journal of Auditing*, 23(1), 73-85.



## **A RESEARCH ON FACTORS AFFECTING WHISTLEBLOWING OF FRAUD AND IRREGULARITIES**

**Özge ÖZKAN**

**Arif GÜMÜŞ**

### **EXTENDED ABSTRACT**

Geographical discoveries, industrial revolution, and globalization have transformed the structure of trade and commercial partnerships. Factors such as the growth of capital, increase in the number of employees, and multinationalization of ownership structures have led to an expansion in the number and variety of records in accounting, making it more challenging to uncover possible fraud and irregularities. Fraud and irregularities are among the workplace behaviours that information users consider when making decisions about the business. Information users expect these behaviours not to occur. However, if fraud and irregularities do occur, various responsibilities fall on employees and managers in order to prevent such occurrences. One of these responsibilities is whistleblowing. Whistleblowing can be defined as the disclosure by members of an organization (former or current) of illegal, unethical, or illegitimate practices under the control of their employers to individuals or organizations that may be affected by them.

Whistleblowing is an important mechanism in combating fraud and irregularities. It is necessary to acquire information about a person's intention to blow the whistle and the repercussions they will face as a result, in order to encourage this behaviour. Although whistleblowing is generally perceived negatively, it is considered as an ethical behaviour in preventing fraud and irregularities through reporting to appropriate authorities.

The purpose of this study is to use a survey form to evaluate the effect of whistleblowing outcomes, social agreement, proximity, and fear of retaliation on the intention to blow the whistle among associate degree students enrolled in accounting courses. The study aims to contribute to the literature on whistleblowing intentions in both academia and in the field by identifying factors motivating students expected to work in the accounting field in the future to expose potential fraud and irregularities. Additionally, it aims to enhance ethical consciousness in higher education.

The research focuses on vocational school students studying in the Accounting and Taxation Departments and the Banking and Insurance Departments at Malatya Turgut Özal University and İnönü University during the 2023-2024 academic year. These students were selected with the idea that graduates from these departments would work actively in the accounting sector, and accountants are supposed to behave ethically. The survey questions are divided into two sections. The first section consists of demographic questions, while the second section includes questions related to whistleblowing outcomes, social agreement, proximity, fear of retaliation, and whistleblowing intention. Demographic questions aim to obtain detailed information about the individuals contributing to the conducted surveys. These questions inquire about gender, age, whether they have previously worked in any workplace, and if so, how many years they have worked. The survey questions aimed at measuring factors influencing the reporting of fraud and irregularities aim to understand the factors motivating students to blow the whistle. An attempt has been made to determine whether variables related to result magnitude, social agreement, proximity, and fear of retaliation have an impact on students' whistleblowing intentions. Result magnitude refers to the seriousness of the outcome resulting from the unethical action. Social agreement represents the degree to which the action is accepted by society. Proximity refers to the degree of closeness with the victim. Fear of retaliation signifies unwanted actions taken against the whistleblower.

The study concludes that social agreement and proximity have a positive effect on whistleblowing intention. The positive impact of social agreement and proximity on whistleblowing intention indicates that societal norms and one's relationship with the decision-maker can shape the intention to blow the whistle. The study has no finding signalling a significant effect of result magnitude and fear of retaliation on whistleblowing intention. One of the reasons for these differences could be the variation in ethical and moral judgments between countries. The values of society and culture can influence how individuals evaluate an action, thus altering their intention to blow the whistle. Therefore, understanding the factors influencing whistleblowing intention and considering cross-country differences is important.



### ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI KAYNAKLI İHTİLAFLARIN ÇÖZÜMÜNDE TAHKİM: TÜRK HUKUKU PERSPEKTİFİNDEN BİR DEĞERLENDİRME

#### *ARBITRATION TO RESOLVE DISPUTES ARISING FROM DOUBLE TAXATION AGREEMENTS: AN EVALUATION FROM THE PERSPECTIVE OF TURKISH LAW*

Ahmet ÇÖMLEKÇİOĞLU<sup>1</sup>

#### ÖZ

Gelişmekte olan ülkeler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından kaynaklanan ihtilafların çözümüne dair sistemlerini iyileştirmeye çabalarken önemli zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Bu ihtilaflarda bazen akit devlet yetkili makamlarının çabaları, bir karşılıklı anlaşma elde etmekte yetersiz kalmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü tahkimi ise kesin çözüm sağlayan bir yöntem olarak ekseriyetle gelişmiş ülkeler tarafından kabul edilmektedir. Buna karşılık gelişmekte olan ülkeler karşılıklı anlaşma usulü tahkimini kabul etmekle aleyhe sonuçlara maruz kalabilirler. Türkiye, bir gelişmekte olan ülke olarak, karşılıklı anlaşma usulü tahkimini kabul etmekle aynı aleyhe sonuçlara maruz kalabileceğinden bu konu hakkında bir çözüm aranmalıdır. Çalışmamızda karşılıklı anlaşma usulünün kesin çözüm sunmadaki eksikliğini gidermeyi ve diğer zorlukları hafifletmeyi hedefleyen bir ulusal vergi tahkimi önerisi geliştirilmektedir.

1- Arş. Gör., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, ahmet.comlekcioglu@ikc.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9312-2725

**Gönderim Tarihi/Submitted:** 11.05.2024

**Revizyon Talebi/Revision Requested:** 03.06.2024

**Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received:** 03.07.2024

**Kabul Tarihi/Accepted:** 04.07.2024

**Atıf/To Cite:** Çömlekçioğlu, A. (2024). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kaynaklı İhtilafların Çözümünde Tahkim: Türk Hukuku Perspektifinden Bir Değerlendirme. Sayıştay Dergisi, 35(133), 267-296. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1482230>

## ABSTRACT

Developing countries encounter significant challenges while endeavoring to enhance their legal systems regarding the resolution of disputes arising from double taxation treaties. In these disputes, the efforts of the competent authorities of the contracting states often prove to be insufficient in reaching a mutual agreement. The mutual agreement procedure (MAP) arbitration is predominantly accepted by the developed countries as a method that provides definitive solutions. Conversely, developing countries may be exposed to adverse consequences by accepting MAP arbitration. As a developing country, Türkiye may be subjected to similar adverse consequences by accepting MAP arbitration; hence, an alternative solution should be sought for this issue. In this study, we develop a proposal for national tax arbitration aimed at meeting the deficiencies of MAP in offering definitive solutions and to alleviate other challenges.

**Anahtar Kelimeler:** Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, İhtilaf Çözüm Yolları, Karşılıklı Anlaşma Usulü, Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkimi, Vergi Tahkimi

**Keywords:** Double Taxation Treaties, Dispute Resolution, Mutual Agreement Procedure, Mutual Agreement Procedure Arbitration, Tax Arbitration

## GİRİŞ

Her devletin vergi sistemi, sadece kendi içerisinde düşünüldüğünde, sorunsuz bir şekilde işleyebilir. Çünkü her vergi sisteminde genel olarak hukuka aykırılıkları gidermeye yönelik idari ve/veya yargısal mekanizmalar yer almaktadır. Ancak birden fazla devleti ilgilendiren ya da sınır aşan bir işlem veya faaliyet söz konusu olduğunda devletlerin birbirinden ayrı kurallar ve ilkelerle donatılmış vergi sistemleri çatışabilmektedir. Böylece sınır aşan işlemi (vergiyi doğuran olayı) gerçekleştiren kişi ya da toplulukların birden fazla vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum uluslararası vergi ihtilaflarına yol açmaktadır. Böyle bir vergilendirme hem devlet hem de vergi mükellefleri için arzu edilmeyen bir sonuçtur. Devletler, bu tür arzu edilmeyen vergisel sonuçlardan kaçınmak için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) yaparlar. Ancak vergi anlaşmaları yapmak, tek başına uluslararası vergi ihtilaflarını akit devletler ve mükellefler için sona erdirmeye yetmemektedir. Bunun için ÇVÖA'ların içerisinde bir ihtilaf çözüm mekanizmasına ihtiyaç vardır. Bu ihtilaf çözüm mekanizması karşılıklı anlaşma usulüdür (KAU). Öteden beri kullanılan bu usulün uygulamasında birçok aksayan yönler bulunmaktadır. Bunların belki de en önemlisi KAU'nun kesin çözüm üretme garantisi sunmamasıdır.

İşte bu açığı kapatmak üzere KAU'nun bir tamamlayıcısı olarak tahkim usulü zamanla geliştirilmiştir. Günümüzde ekseriyetle gelişmiş devletler tarafından kabul edilmektedir. Gerek uluslararası organizasyonların çalışmaları gerekse akademik literatür incelendiğinde KAU tahkiminin günümüzde gelişmekte olan ülkeler tarafından pek rağbet edilen bir çözüm yolu olmadığı görülmektedir.

Gelişmekte olan devletlerin KAU tahkimine dair mesafeli tutumunun önemli gerekçeleri bulunmaktadır. Buna karşılık, tahkimin kesin çözüm üretilmesindeki büyük avantajı hem akit devletler hem de vergi mükellefleri için ümit vericidir.

Türkiye'de KAU tahkimine ÇVÖA'larında yer vermeyen bir gelişmekte olan ülke olarak diğer gelişmekte olan ülkelerin tutumuna benzer bir tutum içerisinde. KAU tahkiminin kabul edilmesinde batılı ülkelerin trendine Türkiye'nin katılması, gelişmekte olan bir devlet olarak vergi tahkiminin Türkiye için çalışabilecek halinin tartışılmasını gerektirmektedir. Bu çalışmamızda da gelişmekte olan ülkelerin perspektifinden Türkiye özelinde çıkarımlar yapılması ve öneri geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmamızda öncelikli olarak, vergi tahkiminin hukuki niteliği ve uluslararası vergi hukukundaki güncel gelişmeler ortaya konulmaktadır. İkinci olarak, gelişmekte olan ülkelerin KAU tahkimine yönelik çekimser yaklaşımları ve sebepleri ortaya konulmaktadır. Üçüncü olarak, Türk hukuku özelinde ÇVÖA'lardan kaynaklanan ihtilafların çözümünde içinde bulunulan durum değerlendirilmekte ve KAU tahkimine yönelik anayasal engeller tartışılmaktadır. Son olarak, Türk hukuku ve gelişmekte olan bir ekonomi olan Türkiye özelinde KAU tahkiminin öncelikli olarak çözülmesi gerekli aksayan kısımları tartışılmaktadır. Ayrıca bu sorunları çözebileceği düşünülen (geçici) bir ulusal vergi tahkimi önerisi geliştirilmektedir.

## **1. ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI KAYNAKLI İHTİLAFLARIN ÇÖZÜMÜNDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ TAHKİMİ**

### **1.1. Tanım ve Hukuki Niteliği**

Tahkim usulü, ihtilafların devlet mahkemeleri önünde değil, bir hakem ya da hakem heyeti eliyle nihai olarak çözülmesini sağlayan bir yargılama usulüdür (Yaltı Soydan, 1995: 356, Ferhatoğlu, 2010: 88, Sur, 2018: 324, Pazarcı, 2013:

462-3, Sarıcaoğlu, 2023: 76). Taraflarının kimlerden oluştuğuna göre; devlet-devlet, yatırımcı-devlet ve uluslararası ticari tahkim olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Shonk, 2024). Tahkim gizli bir usuldür. Yani hakem kararları, sadece ihtilafın taraflarını ilgilendirir ve ammeye açık değildir.

ÇVÖA'lardan kaynaklanan ihtilaflarda tahkime gidilebilmesi için ilk önce ilgili ÇVÖA'da tahkim klozunun yer alıp almadığı ve bu klozun nasıl bir tahkim klozu olduğu tespit edilmelidir. ÇVÖA'larda tahkim klozu, genelde OECD veya BM MVA m. 25 f. V hükmü eşdeğerinde bir klozdur. Bazen de ülkelerin ÇVÖA akdederken yaptıkları müzakereler sebebiyle tahkim klozu, OECD ve BM MVA'dakinden farklılık arz edebilir. İlgili klozun yorumlanması bakımından OECD ve BM MVA şerh metinlerinden faydalanılması mümkündür.

ÇVÖA'larda tahkim usulü, KAU'nun bir tamamlayıcısı şeklindedir. Bunun anlamı; akit devletlerin öncelikle bir KAU sürecinden geçmelerinin gerektiği ve belli bir süre içerisinde bir çözüme ulaşamamaları durumunda tahkime gidilebileceğidir (Terzi, 2018: 37). KAU tahkiminde vergi ödevlisi, tahkimin tarafı değildir. Tahkimden çıkan kararların icrası, akit devlet yetkili makamları aracılığıyla olmaktadır. OECD MVA'da tahkim, zorunlu (mandatory) ve bağlayıcı (binding) tahkim olarak nitelenmektedir. Zorunlu olmasından anlaşılması gereken, tahkime gidilebilmesi için gerekli şartlar oluştuğunda yetkili makamların tahkime gidilmesi için bir takdir yetkisinin söz konusu olmamasıdır. Bağlayıcı olmasının anlamı ise hakem kararına tahkimin tarafı olan akit devletlerinin uymak zorunda olmasıdır (OECD, 2017b, 453).

KAU tahkiminin taraf teşkili, devletler arası (devlet-devlet) şeklindedir. KAU tahkiminde, tahkime konu olan hususların vakanın tamamı hakkında değil, sadece belli bir kısmı hakkında yapılabileceğini vurgulamak gerekir (OECD MVA m. 25 f. V). Yani, yetkili makamlar çözüm üzerinde anlaşmak için müzakerelere başlamış, vakaya özgü vergilendirmenin ÇVÖA'ya göre nasıl yapılması gerektiği konusunda çoğu meselede hemfikir olmuşlar, ancak belli bir yerde anlaşamamışlarsa tahkime gidilebilmektedir. KAU tahkimi hiçbir zaman vakanın tamamı hakkında çözüme ulaşmak için tasarlanmış bir usul değildir. Bir ÇVÖA'dan kaynaklanan ihtilafın doğrudan KAU tahkimi önüne getirilmesi mümkün değildir. Bu sebeple, vakanın tahkimde görülmesini arzu eden vergi ödevlisinin KAU başvurusu mutlaka OECD MVA m. 25 f. I-II hükümlerine uygun bir süreçten geçmek zorundadır. Başvurucu vergi ödevlisinin, tahkime gidilmesi hususundaki talebini, yetkili makamlara iletmiş olması gerekmektedir. Ek olarak, yetkili makamlar, tahkim sonrasında vakaya dair

çözüm ürettiklerinde bunu bir teklif olarak vergi ödevlisine sunacaklardır. Vergi ödevlisinin teklifi kabul etmeme hakkı bulunmaktadır. Vergi ödevlisi, yapılan teklifi süresinde kabul ettiğini beyan etmez ya da reddettiğini beyan ederse KAU sona ermektedir. Pistone'a göre KAU tahkimi, vergi mükelleflerine belirli haklar tanınması ve kesin çözüm üretebilmesi sebepleriyle bir uluslararası vergi mahkemesi ideali gerçekleşene dek olumlu şekilde dikkate alınması gereken bir usuldür (2015: 281).

BM ve OECD MVA tahkim hükümlerinin arasında çeşitli farklar bulunmaktadır. Çalışmanın amacını aşmamak adına bunların farklılıkları tartışılmayacaktır. Ancak, özünde farklılıklar şunlardır: BM MVA, isteğe bağlı tahkime müsaade eder; süresi 2 yıl yerine 3 yıldır ve akit devletler, isterse hakem kararından itibaren 6 ay içerisinde farklı bir çözüm üzerinde anlaşabilirler (Christians, 2015: 5).

OECD MVA m. 25 f. V c. son'a göre, tahkim usulünün uygulanmasına dair esaslar hakkında akit devlet yetkili makamları aralarında karşılıklı anlaşma yaparlar. Bu nedenle, akit devletlerin tahkim usulünün uygulanması konusunda geniş bir serbestliği bulunmaktadır.

OECD MVA m. 25 f. V şerhi ve içerisinde yer alan örnek karşılıklı anlaşma (the sample mutual agreement on arbitration), tahkimin işleyişine dair akit devletler için kabul edilebilir seçenekleri, vergi tahkiminin başarılı olarak uygulandığı ülke tecrübelerinden süzmek suretiyle tahkimi uygulamak isteyen diğer ülkelerin beğenisine sunan emredici ve bağlayıcı olmayan bir metindir (OECD, 2017b). Akit devlet yetkili makamları aralarında mutabakat zabıtlarıyla (memorandum of understanding) KAU tahkiminin ayrıntılarına karar verebilirler (OECD, 2017b: 467-74; Sarıcaoğlu, 2023: 291). Örnek karşılıklı anlaşmada tahkim talebine, iki yıllık sürenin başlama tarihine, hakemlerin seçilmesi ve atanması usulüne, tahkim sürecine, bilgi paylaşımı ve mahremiyete, kararın kesinliğine, hakem kararlarının icrasına ve diğer bazı hususlara dair detaylar yer almaktadır (Sarıcaoğlu, 2023: 293).

KAU, kesin çözüm üretme garantisi sunmamasının yanında başkaca aksayan yönleri de bulunmaktadır. KAU, ihtilafın çözülmesinde yetkili makamlara bir zaman sınırı koymamaktadır. Yetkili makamlar, akit devletlerin idari makamları olduğundan usulün bağımsız ve tarafsızlık tesis edilememektedir. İlaveten, ihtilafın doğrudan etkilenen süjesi olan vergi ödevlisinin KAU'ya katılımı çok

sınırlı kalmaktadır. Vergi aslı ve buna bağlı faiz ve cezalar bakımından geç gelecek veya belki de hiç gelmeyecek çözüme kadar vergi ödevlisi lehine bir önlemi KAU getirmemektedir (Dominguez Gonzales, 2018: 72). Vergi ödevlisinin gerçekten de ihtiyacı olan en önemli şey, ihtilafın bir an önce ortadan kaldırılması ve sadece bir kere vergilendirilmesidir. Bu sebeple tahkim usulü, KAU'nun ihtilaf çözme kabiliyetini artırmak açısından önemlidir. Ayrıca OECD şerh metninin yeni versiyonlarında gittikçe KAU tahkiminin ihtilaf çözümünde zorunluluğunu artırmaya yönelik açıklamaların yoğunlaştığı söylenebilir (Kara, 2022: 15).

## 1.2. Uluslararası Vergi Hukukundaki Gelişmeler Bağlamında Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkimi

Uluslararası vergileme rejimi, neredeyse tamamının OECD MVA'nın örnek alındığı ÇVÖA ağı üzerine kuruludur (Avi-Yonah, 2007: 2-4, 2000: 171). Bir görüşe göre ÇVÖA'lar üzerine kurulu bir uluslararası vergi sistemi bulunmakta; ancak bu sistemde iç vergi hukuklarına dair kendi yorumlarını uygulama gücünü haiz bir dünya vergi organizasyonu yer almamaktadır (Avi-Yonah, 2000: 168-170).

Politik yönü ağır basan OECD BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projesiyle uluslararası vergileme rejimi değişen bir yapı halini almıştır (OECD, 2013; OECD, 2023a). Uluslararası vergileme rejiminde ihtilaf çözümü, görece yumuşak bir ihtilaf çözüm yolu olarak nitelenebilecek KAU'yla günümüze kadar işletilmektedir. Yumuşak bir ihtilaf çözüm yolu olarak nitelenmesinin sebebi, daha formel usullere nazaran devletlerin egemenlik yetkilerine yönelik tehdit ya da müdahale potansiyelinin daha düşük olması nedeniyle, devletlerin bu usule daha ılımlı yaklaşıyor olmalarıdır. Buna karşılık, KAU'ya konu edilen ihtilafların kısa zamanda çözülememesi gibi sebepler vergi ödevlileri için tatminsizlik doğurabilmektedir (Brauner, 2019: 868).

İki akit devlet yetkili makamlarının yürüttüğü KAU çözüm üretmede tıkanıldığında uygulanabilecek bir zorunlu tahkim müessesesi üzerinde, OECD bünyesinde BEPS projesi öncesinde de çalışmalar yapılmıştır (OECD, 2007: 4). 2007 tarihli OECD çalışması pek çok yönden eleştirilmiştir. Öncelikle kamusal yarar pek dikkate alınmamış ve gelişmekte olan ülkeler yeterince temsil edilmemiştir. OECD'nin yörüngesinin dışına çıkamamıştır. İhtilafı karşılaştıran vergi ödevlileri lehine hususların aynı zamanda kamusal yarar taşıdığına dair fikri geliştirmedeği yönünde de eleştiri almaktadır. Şöyle ki ihtilafların hızlı şekilde çözülmesi, vergi ödevlilerinin temsili ve ihtilafın vergi idaresi dışında çözülmesi gibi fikirler geliştirilememiş ve savunulamamıştır (McIntyre, 2006: 623-624).



Birleşmiş Milletler bünyesinde de zorunlu olmayan vergi tahkimi önerisi geliştirilmiş ancak BEPS öncesinde bu öneriler pek rağbet görmemiştir (UN, 2021: 706-707).

OECD BEPS Eylem 14 Tartışma Taslağında (Public Discussion Draft), zorunlu ve bağlayıcı tahkimin akit devlet yetkili makamlarınca bir KAU vakasındaki meseleleri çözmekte uygun yol olduğu fikrine tüm OECD üye devletlerinin kolektif olarak katılmadıklarını belirtmektedir. Yine de bu taslakta, bir vaka KAU'ya girdiyse bir çözüme ulaşılabilmesi adına tahkimin önündeki engeller tartışılmaktadır (OECD, 2015b: 21-22).

ÇVÖA'ların ihtilaf çözüm mekanizmasını etkili ve verimli hale getirmek için yapılan OECD BEPS Eylem 14'ün usule erişimi geliştirmek, usulü hızlandırmak ve tahkimle kesinliği sağlamak gibi hedefleri bulunmaktadır (OECD, 2015a: 9).

Çok Taraflı Enstrüman (MLI) içerisinde, özel bir bölüm olarak devletler için seçimsel olan bir zorunlu ve bağlayıcı KAU tahkimi öngörülmektedir (OECD, 2017a). Çok Taraflı Enstrüman (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting) Bölüm VI m. 18-26 hükümlerinde, ÇVÖA ihtilaf çözüm yolu olan KAU'nun bir tamamlayıcısı mahiyetinde tahkim hükümleri ve ayrıntıları düzenlenmektedir. MLI'daki tahkim klotunu özel olarak kabul etmekle tarafı oldukları ÇVÖA'ları tahkimle geliştirmek isteyen devletlerin aslında çoğunun batılı ülkelerden oluştuğu görülmektedir (Lieb, 2015: 27; Sarıcaoğlu, 2023: 313). Buna karşılık, gelişmekte olan ülkelerin önemli bir katılımının olmadığı gözlemlenebilir.

Günümüz itibarıyla, MLI'ya imzacı olan ve MLI'da öngörüldüğü şekilde tahkim usulünü işlerlik kazandıran otuz iki ülke bulunmaktadır. Bunlar; İngiltere, İsviçre, İsveç, İspanya, Slovenya, Singapur, Portekiz, Yeni Zelanda, Hollanda, Malta, Lüksemburg, Japonya, İtalya, İrlanda, Bulgaristan, Yunanistan, Almanya, Fransa, Finlandiya, Danimarka, Kanada, Belçika, Avusturya, Avustralya ve gelişmiş ekonomi olmayan diğer yedi ülkedir (OECD, 2024a).

## 2. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ TAHKİMİNE YAKLAŞIMI

### 2.1. Gelişmekte Olan Ülkelerin Aleyhine Olabilecek Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkimine Dair Sorunlar

ÇVÖA'ların ihtilaf çözüm yolu olan KAU'da, akit devlet yetkili makamları, ÇVÖA'ya uyarlığı olmadığı düşünülen vaka hakkında çözüme ulaşmak üzere çaba gösterme yükümlülüğü altındadırlar; ancak kesin şekilde bir çözüm üzerinde anlaşma yükümlülükleri bulunmamaktadır (OECD MVA m. 25 f. II c.1). Başvurulan bir ihtilaf çözüm mekanizmasının bir çözüm üretmeyebilecek olması, çözüm yolunun etkili olmasının önünde bir engeldir. Vergi ödevlisinin bu yola kaynak ve zaman ayırmak istememesi makul karşılanabilir (Mulvihill ve Wrappe, 2012: 27). Buna karşılık, devletlerin egemenlik yetkilerinin sonucu olan vergileme haklarını bağımsız bir tarafa (tahkimde hakemlere) bırakmaları önemli bir sorunsaldır.

ÇVÖA ihtilaf çözüm yolunun çözüm üretme kabiliyetini bağlayıcı ve zorunlu tahkimle geliştirmek, vergide kesinliği sağlamak bakımından değerlidir. Ancak, gelişmekte olan ülkeler tahkimi kabul ettiklerinde, tahkimin olmadığı KAU versiyonunda olduğu gibi kendileri bakımından kabul görmeyecek bir durumla karşılaştıklarında bunu reddedebilme yetilerini kaybedeceklerdir. Gelişmiş ve tahkim tecrübesi olan ülkelerle karşılaştırıldığında, tahkim tecrübesi olmayan ülkeler, tahkimde tecrübesizlikleri sebebiyle kendileri aleyhine sonuçlara katlanmak durumunda kalabilirler.

Gelişmekte olan ülkelerin vergi tahkimine soğuk bakmalarının altına yatan ana sebep, yatırım tahkimlerindeki (Investor-State Arbitration) olumsuz tecrübelerinde etkisiyle bu usule duyulan güvensizliktir (Lennard, 2015: 364; Brauner, 2019: 881). Yoksa tahkim klozu tek başına vergileme haklarını ihlal etmemektedir. Çünkü akit devletler vergi yetkilerini aralarındaki ÇVÖA'yla sınırlandırmaktadır. Bu sınırlandırma tahkim klozu ile değil, ilgili ÇVÖA'nın esasa ilişkin hükümleriyle yapılmaktadır (Brauner, 2019: 880). Dolayısıyla tahkim klozu, vergileme hakkından vazgeçmeyi ya da fedakârlık yapmayı konu almamaktadır.

Ayrıca, bir yargı çevresinde yetkili bir mahkemenin, o ülkedeki bir vergi dairesinin işlemini hukuka aykırı bulup iptal etmesi, devletin vergileme yetkisinin mahkeme eliyle sınırlandırıldığı anlamına gelmez. Tahkimden çıkacak karar da etkisi ve kesinliği bakımından iç hukuktaki bir mahkeme hükmünden ayrı düşünülmemelidir. Ancak ikinci bir sorun olarak, bir ya da daha fazla yargı

çevresinde etki gösterecek bir nihai karar mekanizmasının ulusal olmaması, egemenlik sorununa yol açmaktadır.

Akit devlet yetkili makamları, kural olarak, OECD MVA m. 25 f. III hükmünün verdiği yetkiye dayanarak akit devletler arası bir protokolle OECD MVA m. 25 f. V eşdeğeri bir tahkim usulünü getirebilirler. Akit devletlerin iç mevzuatı buna izin veriyorsa, böyle bir mutabakata varmak, OECD MVA m. 25 f. II'deki çözüm üretmeye çabalama yükümlülüğü çerçevesinde mümkündür. Sadece tahkim değil, uzlaştırma, uzman görüşü alma gibi diğer barışçıl çözüm yollarını da bir mutabakat ile çözüme ulaşmaya çabalama yükümlülüğü çerçevesinde uygulayabilirler. Ancak anayasal gerekçeler ileri sürülmek suretiyle ya da başka gerekçelerle gelişmekte olan ülkeler ÇVÖA'larında tahkime uzak durmaktadırlar.

Bir başka açıdan da MLI'daki tahkim hükmü, uluslararası arenada tahkimi kabul edenler ve etmeyenler ayırımına sebebiyet vermektedir. Tahkimin kabul edilmesi yönünde bir uluslararası baskı ÇVÖA'larında tahkim hükmü yer almayan gelişmekte olan ülkeler için zararlı sonuçlar doğurabilir. Bu ülkeler tahkimi kabul ettiklerinde eşit olmayan bir usul sebebiyle zarara uğrayabilir. Kabul etmezlerse bu baskı sebebiyle yine zararlı çıkabilirler (Lennard, 2015: 366).

## 2.2. OECD Akran Değerlendirme Raporlarında Bazı Gelişmekte Olan Ülkelerin Tutumları

OECD bünyesinde, OECD BEPS Eylem 14 çerçevesinde şeffaflığın artırılması hedeflenerek kapsayıcı çerçeve dâhilindeki devletlerin OECD'ye sunduğu cevaplardan derlenen ihtilaf çözüm profilleri (Dispute Resolution Profiles) oluşturulmuştur (OECD, 2024b). Burada KAU tahkimi hakkında üç soru sorulmaktadır. Bu sorular:

(1) ÇVÖA kaynaklı ihtilafların çözümünde taraf olunan herhangi bir ÇVÖA'da tahkim mekanizmasının olup olmadığı,

(2) Taraf olunan ÇVÖA'ların KAU tahkimini içermesine anayasal vb. bir hukuki engel olup olmadığı ve,

(3) Son olarak da ilgili devletin anlaşma politikasının KAU tahkim klotunun ÇVÖA'larına eklenmesine imkân verip vermediğidir.

OECD BEPS Eylem 14 kapsamında akran değerlendirme raporları (Peer Review Documents) hazırlanmıştır. Bu raporlarda 82 ülkenin ÇVÖA kaynaklı ihtilaf çözümünü geliştirmekte belirlenen asgari standartları sağlayıp sağlamadıkları iki

aşamalı olarak değerlendirilmiştir (OECD, 2024c). Akran değerlendirme raporları, gelişmekte olan ülkelerin tahkime karşı tereddütlü yaklaşımını yansıttığı gözlenmektedir.

Rusya'nın iç mevzuatında KAU tahkimine engel olacak bir düzenleme olmadığı ve iki taraflı ÇVÖA politikasında KAU tahkiminin yer almadığı vurgulanmaktadır. Bunun yanında, Rusya'nın akit devlet olduğu sadece bir vergi anlaşmasında KAU'nun nihai aşaması olarak isteğe bağlı bağlayıcı vergi tahkimi hükmü yer almaktadır. Akit devlet olduğu üç ÇVÖA'da en çok kayırılan ülke klozunun (most favoured nation clause) yer alması sebebiyle, sadece bu ülkelerle OECD model m. 25 f. V anlamında tahkim hükmünün müzakeresinin yapılacağı 2021 itibarıyla belirtilmektedir (OECD, 2021c: 64).

Hindistan, KAU'nun nihai aşaması olarak tahkimin ÇVÖA'larına dahil edilmesini vergi konularındaki egemenlik yetkilerine aykırı olması gerekçesiyle desteklemediklerini belirtmektedir (OECD, 2021c: 99). OECD üyesi olmayan ülke statüsündeki Hindistan, OECD MVA m. 25 f. V hükmünün ÇVÖA'larına dahil etmeme hakkını saklı tuttuklarına dair çekincesini ortaya koymaktadır (Markham, 2018: 288; OECD, 2017b: 650). Hindistan makamları, KAU tahkiminin gelişmekte olan ülkelerin sadece vergi konularındaki egemenlik haklarını sınırlandırmakla kalmadığı aynı zamanda bu ülkelerin yerleşik olmayan ve yabancı şirketlere kendi iç mevzuatlarını uygulama kabiliyetlerini sınırlayacağını savunmaktadır (Saluja ve Jain, 2021). Ayrıca Hindistan hakkında zaten KAU'yu daha etkin hale getirmek için çalışmalar yapıldığı, bunlara ilaveten tahkimin getirilmesinin mevzuu daha da karmaşıklaştıracağı ve KAU'nun sadece tahkim tehdidi ile çalışabileceğine inanmanın gerçekten öte olduğu görüşleri ortaya konulmuştur (Saluja ve Jain, 2021).

Çin Halk Cumhuriyeti de OECD MVA şerhinde OECD MVA m. 25 f. V hükmünü ÇVÖA'larına koymama hakkını elinde tutmak üzere çekince koyan üye olmayan devletlerden biri olarak KAU tahkimine ÇVÖA'larında yer vermemeyi tercih etmektedir (OECD, 2021b: 79). Çin Halk Cumhuriyeti için KAU tahkiminin avantajlı olduğuna dair yayın bulunmakta birlikte (Xueliang, 2020), Çin Halk Cumhuriyeti'nin tutumunun bağlayıcı ve zorunlu tahkime karşı tutumunun olumsuz olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Latin Amerika ülkeleri genel olarak uluslararası tahkimdeki geçmiş olumsuz tecrübeleri dolayısıyla KAU tahkimine güvensizlikle yaklaştıkları

söylenbilir (Brauner, 2019). Brezilya da bu tutumu yansıtarak, akit devlet olduğu hiçbir ÇVÖA'da KAU tahkiminin yer almadığını akran değerlendirme raporunda belirtmektedir (OECD, 2021a: 55).

### 3. ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA İHTİLAFLARIN ÇÖZÜMÜ BAKIMINDAN TÜRKİYE'NİN MEVCUT DURUMU

#### 3.1. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarından Kaynaklanan İhtilafların Çözümündeki Durumu

Öncelikle Türkiye'nin akit devlet olduğu yürürlükteki ÇVAÖ sayısı 2024 Ocak ayı itibarıyla 90'dır (GİB, 2024). Türkiye'de KAU, ÇVAÖ'lerden kaynaklanan ihtilafların çözülmesinde pek az başvuru olan bir yoldur. Her ne kadar Gelir İdaresi Başkanlığının yayınladığı KAU Rehberinde aydınlatıcı bilgiler bulunsa da vergi ödevlileri Türk uygulamasına aşina değildir. Türkiye'nin envanterinde vaka sayısı toplamda 26'dır. Almanya'nın ise 2022 yılı sonu itibarıyla 650 transfer fiyatlandırması ve 695 diğer vakalar olmak üzere toplamda 1345 vaka KAU envanterinde bulunmaktadır (GİB, 2019; OECD, 2023b; 2023c). Sırf bu karşılaştırma bile Türkiye'de KAU'nun yeterince aktif olmayan bir usul olduğunu göstermeye yetmektedir. Ayrıca sadece bu iki ülkenin istatistiklerinde yer alan 2016 yılından önce başvurusu yapılmış ancak 2022 yılının sonu itibarıyla henüz çözüme kavuşturulamamış vakalar bulunmaktadır. Türkiye'de 2016 öncesine nazaran KAU başvuruları dört misli daha hızlı çözüldüğü ve Türkiye'nin BEPS Eylem 14 kapsamında attığı adımların meyvelerini hemen vermeye başladığını söylemek de mümkündür.

Vurgulamakta fayda olan bir husus olarak GİB'in yayınladığı KAU Rehberi 1 Ocak 2022 tarihinden önce yapılan KAU başvurularında dikkate alınmalıdır. Çünkü 7338 sayılı kanun m. 62 b. (ğ) hükmüne göre KAU'ne dair 213 sayılı VUK hükmüne eklenen Ek m. 14-18 hükümlerinin uygulanmaya başlayacağı KAU başvuruları tarihi 1 Ocak 2022'dir.

İçinde akçeli meselelerin tartışıldığı her ihtilafta olduğu gibi vergi ihtilaflarının da kısa zamanda çözüme kavuşmasında ihtilafın tarafları bakımından menfaatler bulunmaktadır. Örneğin fazla alındığı ihtilafın sonuçlanmasıyla anlaşılabilir vergi alacağının iade faizi ile vergi ödevlisine ödenmesinin gerekmesi ve iade faizinin gerçekten de ihtilaf süreci boyunca özellikle enflasyonist ülkelerde paranın zamansal değerini karşılamıyor olması gibi hem vergi idaresini hem de vergi ödevlisini ilgilendiren önemli sonuçları bulunmaktadır.

OECD bünyesinde yapılan çalışmalarda KAU'nun kesin çözüm üretmekle geliştirilmesine odaklanılmışken bu çalışmalarda ihtilafa getirilen çözümün sahip olması gerekli diğer nitelikleri göz ardı edilmesi sebebiyle eleştirilebilir. Bir görüşe göre devletlerin kamuya karşı görevlerini yerine getirirken adaletin (eşitliğin) yerine getirilmesi iradesi, kesinlik arzusunun gölgesinde kalmıştır. Bu da usulün bütüncüllükten ve objektif haklılıktan uzaklaşmasına sebebiyet verebilir (Lennard, 2015: 364). Bugün gelinen noktada Türk yetkili makamının diğer akit devlet yetkili makamlarıyla varacağı çözümlerin adil olmasının sağlanması ve başvuru ile diğer vergi ödevlileri arasında eşitliğin sağlanması tamamen akit devletlerin iç hukukuna kaldığı tespiti yapılabilir.

### **3.2. Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkiminin Anayasal Engeller Bakımından Değerlendirilmesi**

Türkiye'nin akran değerlendirme raporunda akit devlet olunan hiçbir ÇVÖA'da tahkim klozu bulunmadığı, OECD MVA şerhinde bu hususta çekincelerinin yer aldığı (2017b: 466), T.C. Anayasası m. 36 ve 125 hükümlerinin tahkime izin vermediği gerekçeleri ortaya konulmuştur (OECD, 2021d: 63). Özgenç (2022), T.C. Anayasasının vergi tahkimine hazır hale getirilmesini "çetrefilli" bir mesele olarak görmekte ve 36 ve 125. maddelerinde yapılacak değişikliklere ilaveten "Egemenlik" başlıklı 6. maddesine de fıkra eklenmesi gerektiğini değerlendirmektedir.

Anayasanın "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı m. 36 hükmü, uluslararası anlaşmaların uygulanması ve yorumlanması da dahil olmak üzere, tüm ihtilafların "yargı mercileri" önüne taşıyabilme hakkını tesis etmektedir. Bu maddenin mevcut halinin vergi tahkimini kabul etmeyi engellediği gerekçesi, vergi tahkiminin Türk hukuku bakımından meşru bir ihtilaf çözüm yolu olup olmaması sorununa işaret etmektedir (Arslan, 2021: 183). Şöyle ki iç mevzuatta 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 407-444 ve yabancılık unsuru içeren ihtilaflar bakımından 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu hükümleriyle tahkim usulü Türk hukukunda meşru görülmektedir. Bu sebeple, Anayasanın m. 36 hükmünde bir değişiklik veya ilave yapmak yerine, 213 sayılı VUK'na KAU tahkiminin usul ve esaslarını düzenlemek üzere ek madde hükümleri getirilmesi yeterli görülebilir (Arslan, 2021: 184).

Anayasa m. 6 f. III'te egemenlik yetkisinin kullanımının "hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa" bırakılamayacağı sarih şekilde düzenlenmesi, egemenlik yetkisinin sonucu olan vergilendirme hakkının hakemler eliyle

sınırlandırılabilmesi yol açmaktadır. Bu sebeple m. 6 f. III hükmü, vergi tahkimine bir engel olarak düşünülebilir. Ancak, KAU tahkimi, aslında zaten müzakeresi yapılarak devletin kendi iradesiyle vergilendirme yetkisi hakkında muhtemel sınırlamalar içeren bir ÇVÖA'ya dayandığından, ilave olarak bir vergi yetkisi sınırlandırması içermemektedir (Saricaoğlu, 2023: 445; Yusufoglu, 2021: 258). Buna rağmen, vergi tahkiminin Türkiye'nin vergi haklarındaki egemenlik yetkisini sınırlandırdığına dair anayasal yorum kabul görebilir. Bu durumda, vergi tahkiminin getirilebilmesinin yolu Anayasa m. 6 hükmüne "uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan sınırlamaların saklı tutulacağına" dair bir hüküm ilave edilmesi suretiyle anayasal engel aşılabılır. Sonrasında ya Türkiye'nin akit devlet olduğu ÇVÖA'larına tahkim hükmünün eklenmesi yönünde diğer akit devletlerle müzakereler yapılmalıdır. Veyahut, MLI'daki tahkim hükmü diğer akit devletlerle müzakere edilip depono edilmelidir.

Anayasada idarenin ya da devletin tahkimde taraf olabileceği ihtilaflar sınırlı olarak sayılmaktadır. Bunlar "„, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan..." ihtilaflardır (Anayasa m. 125/f. I-c.2). Bu sınırlı sayım, Türk yetkili makamının taraf olduğu ÇVÖA ihtilaflarının tahkimde görülmesine gerçek bir anayasal engeldir (Saricaoğlu, 2023: 442-3). Kanımca, bu anayasa hükmüne ÇVÖA'lardan kaynaklanan ihtilaflar da eklenmek suretiyle engel aşılabılır. Ayrıca, yatırımcı-devlet anlaşmalarından (Investor-State Agreements) kaynaklanan ihtilaflarda, Türkiye'nin tahkime gidebilmesinin önünde anayasadaki açık hüküm sebebiyle bir engel bulunmamaktadır. Yatırımcı-devlet anlaşmalarında tahkimin yatırımcı ile ev sahibi devletin (Host-State) vergi konusunda da ihtilafa düşebileceği ve bu vergisel ihtilaf için de yatırım tahkimine gidebileceği düşünüldüğünde; KAU tahkimine egemenlik yetkisi gerekçesiyle olumsuz bakılmasının pek de isabetli bir fikir olmadığı çıkarımı yapılabilir (Chaisse, 2016: 149).

Son olarak, Türk Anayasasından kaynaklanan engeller kaldırılıp KAU mümkün hale getirilirse, Türkiye'nin akit devlet olduğu ÇVÖA'lardan kaynaklı ihtilaflar için kesin çözüm garantisi geliştirilebilecektir. Ayrıca, son yıllardaki Türk yetkili makamının envanterinde yer alan ihtilafların çözülme süresinde iyileşme de dikkate alındığında, KAU'nun daha çok başvurulan bir yol haline dönüşeceği öngörüsü yapılabilir.

## 4. TÜRKİYE'DE TAHKİMİN İŞLERLİĞİ İÇİN ÖNCELİKLİ TARTIŞILMASI GEREKLİ HUSUSLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİSİ

### 4.1. Öncelikli Hususlar

KAU tahkiminin hem Türkiye hem de vergi ödevlileri lehine ihtilaf çözümü üzerinde kesinlik sağlayacak olması, ümit vericidir. Ancak, Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olarak vergi ihtilaflarında bilinen bir tahkim tecrübesi bulunmamaktadır. Bu sebeple bu usulü kabul etmeden önce cevaplanması gereken sorular vardır. Bu sorular: (1) Tahkimin maliyetini kimin üstleneceği ve tahkimin nerede yapılacağı, (2) Egemenlik yetkisi ihlali endişesinin nasıl aşılması gerektiği, (3) Hakem kararlarının gizli olmasının yol açabileceği sorunların nasıl giderileceği ve (4) son olarak da hakemlerin hangi hukuka göre karar vermeleri gerektiğidir.

#### 4.1.1. Tahkimin Maliyeti ve Yeri

Tahkim usulünün bir maliyetinin olduğu tabiidir. Ancak bu maliyeti kimin üstleneceğini tayin gelişmekte olan ülkeler için çekince taşıyabilir.

Tahkimin masraf kalemleri içerisinde hakemlere ödenecek ücretler, tahkimin yapılacağı toplantı salonu, sekretarya hizmeti, çeviri yapılması, hakemlerin ve tahkim toplantısının diğer bir ülkede yapılması durumunda, temsilcilerin seyahat ve barınma masrafları gibi masraflar yer almaktadır (UN, 2021: 747-749; OECD, 2017b: 483-484). Ayrıca bu ödemelerin döviz cinsinden yapılacak olması gelişmekte olan ülkeye gereksiz bir yük teşkil edebilir. Tahkim masraflarının büyük kısmını hakemlere ödenecek ücretler (fees) olduğunu söylemek mümkündür (OECD, 2017b: 483; UN, 2021: 748).

OECD örnek karşılıklı anlaşmada, tahkimin masraflarından seyahat ve görüş sunmak için yapılan hazırlıklar gibi tahkime katılmak için gerekli masrafları herkesin (akit devlet temsilcileri ve ilgili vergi ödevlisi) kendi üzerine düşen kadarını üstlenmesi öngörülmektedir (OECD, 2017b: 472). Bu metne göre, her bir yetkili makam kendi seçtiği hakemin masraflarını üstlenecektir. Yetkili makamlar, tahkim heyeti başkanının (ki yetkili makamlar tarafından seçilen iki hakem, başkanı seçmektedir) masraflarını yarı yarıya üstlenecektir. Tahkim panelinin toplantılarına dair diğer masraflar misafir eden akit devletçe üstlenilecektir. Son olarak, yetkili makamların üzerinde anlaştıkları diğer masraflar yarı yarıya paylaşılacaktır (OECD, 2017b: 473).



Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki KAU müzakerelerinde tahkime gidilmesi gerektiğinde, (eğer akit devletler arasındaki ÇVÖA'da tahkim hükmü var ve tahkime gitme şartları oluşmuşsa) bu usulün masraflarına hangi tarafın katlanacağı üzerinde yine akit devletler anlaşabilirler. İlk ihtimal; gelişmiş ülkenin (ekonomisinin gelişmekte olan ülkeden daha güçlü olduğu varsayıldığında) bu maliyetlere katlanmasıdır. Ancak, gelişmiş ülke örneğin; ÇVÖA'ya aykırı işlemin kendi vergi idarelerinin yaptığı bir işlem sebebiyle ortaya çıkmadığını ileri sürebilir. Bir devletin sırf gelişmiş ülke olduğu için tüm masrafları üstlenmeyi kabul etmesi mümkün olmayabilir. Çünkü ülke gelişmiş de olsa, ihtilafın çözümü için harcanacak meblağlar kendi bütçesi üzerine yük teşkil edecektir. İkinci ihtimal, KAU başvurusunun yapıldığı yetkili makamın olduğu devletin masraflara katlanmasıdır. MLI'daki karşılıklı anlaşma hükmünde başvuru hakkı, vergi ödevlisinin her iki yetkili makamdaki istediği birine başvurmak yönünde genişletilmesi sebebiyle, masraflara katlanacak yetkili makamı bu ihtimalde vergi ödevlisinin seçeceği söylenebilir (MLI m. 16 f. 1 c. 1). Üçüncü bir ihtimal, tahkim masraflarının akit devletler arasında yarı yarıya paylaşılmasıdır (OECD, 2017b: 472-473). Bu durumda da gelişmekte olan ülkenin ödeyeceği kısmın döviz cinsinden getireceği mali yük daha fazla olacağı için, gelişmekte olan ülkeler tahkime gitmemek için aslında kabul etmeyeceği bir KAU çözümünü kabul etmek zorunda kalabilir. Her halükârda, gelişmekte olan ülke tahkime gitmek zorunda kalmamak için KAU müzakerelerinde pes etmek zorunda kalabilir. Dördüncü bir ihtimal olarak, tahkime gidilmesini açıkça talep eden KAU başvurusu vergi ödevlisinin tahkim masraflarına katlanmasıdır. Ancak tahkim masraflarını üstlenen vergi ödevlisinin tahkim usulüne katılımının daha yüksek olması ve söz alabilmesi söz konusu olabileceğinden, devletler buna pek sıcak bakmayabilir.

KAU tahkimi tek bir hukuk çevresinde vergi davalarına bakmakla görevli mahkemelere değil, çıkmaza girmiş iki taraflı yetkili makam müzakerelerine alternatiftir. Bu sebeple iki taraflı KAU müzakerelerinin maliyetiyle kıyaslanmalıdır.

Gelişmekte olan ülkeler tahkim maliyetini karşılamamak için gelişmiş ülkelere KAU müzakerelerinde pes ederlerse, uzun vadede adil olmayan sonuçlar sebebiyle devlet-devlet ve devlet-mükellef ilişkileri bozulabilir. Tahkim maliyetinin yüksek olması ihtimali, akit devlet yetkili makamlarının KAU erişimini başvurunun haksız olması ya da kötü niyetli (abusive) olması gerekçesiyle daha çok reddetmesine sebebiyet verebilir.

Vergi ödevlisinin tahkim masraflarını üstlenmesi ihtimalinde, devletlerarası işleyen KAU tahkiminde rollerin değişeceğinden çekinebilir (Lennard, 2015: 371). Çünkü tahkimin maliyetine katlanan tarafın (vergi ödevlisinin) vakanın görülmesinde daha çok kontrol talep etmesi, çoğu devlet nezdinde kabul görmeyebilir. Vergi ödevlisi maliyete katlanmayı göze alıyor ise transfer fiyatlandırması ihtilafları için ex-ante bir yol olan peşin fiyat anlaşması (Advance Pricing Arrangements) yapması daha uygun bir çözüm olabilir (OECD, 2022: 213-223).

OECD ve BM MVA örnek karşılıklı anlaşmalarında tahkimin yapılacağı yere, yani lojistik düzenlemeye (arrangement) dair ifadeler bulunmaktadır (OECD, 2017b: 484; UN, 2021: 737). BM MVA şerhinde, KAU başvurusu yapılan yetkili makamın yeri belirleyeceği ifade edilirken, OECD MVA şerhinde hangi yetkili makamın misafir edeceğine tarafların karar vereceğini ve kararlaştırılan makamın da misafir etmenin gereği olan masrafları üstleneceğini önermektedir (OECD, 2017b: 484; UN, 2021, 737).

Ticari meselelerde tahkimin yapılacağı yer olarak tarafsız bir üçüncü ülke olmasına yönelik uygulama bulunmaktadır (Park, 2002: 830). Buna karşılık, üçüncü bir ülkede vergi tahkiminin yapılacak olması sorun teşkil edebilir. Çünkü iki taraflı ÇVÖA'ya dayanan tahkimin üçüncü bir ülkede yer alması, akit devletlerin yargı çevresi dışında olması sebebiyle akit devletleri bağlamayabilir. Ayrıca gelişmiş ülkede tahkimin yapılacak olması, stratejik bir avantajın kaybedilmesi anlamına gelebilir (Lennard, 2015: 372).

Sonuç olarak, Türkiye'nin vergi tahkimi pratiğinde maliyetlerin düşürülmesi için yollar aranmalıdır. Ayrıca tahkimin üçüncü bir ülkede yapılması hususu stratejik olarak her bir vaka için ayrıca tartışılmalıdır.

#### 4.1.2. Egemenlik Yetkisi

Bir görüşe göre, vergiyle yakın ve belki de aynı seviyede öneme sahip doğal kaynaklar, yargı yetkisinin tahkimle ulusal olmayan bir makama devri ve ülkenin ekonomik altyapısı gibi ulusal menfaatlerin uluslararası tahkime konu olabilmesi, verginin uluslararası tahkime konu olmasının devletin egemenlik yetkisini ihlal ettiği fikrini zayıflatmaktadır (Godolphin, 2018: 99). Ulusal menfaatlerin yüksek olduğu kamusal davaların uluslararası tahkimde görülmesi yaygın iken mesele vergiye geldiğinde egemenlik yetkisinde korumacılığı anlamak mümkün gözükmemektedir (Park, 2002: 855).

Egemenlik yetkisi, mali bağlamda güç kullanarak devletin kendine gelir yaratma hakkı olarak nitelendirilebilir. Can damarı mahiyetindeki vergileme yetkisinin kullanımı hakkında özel bir tarafın eline yetki vermek özellikle bu özel tarafa olan güvenle ilgili şüpheler varsa ciddi bir tehlike olarak görülebilir. Bir ABD yüksek mahkeme (Supreme Court) kararında; hakemlere olan güvensizlik, hakemlerin teşebbüsler lehine tutum sergilemesi olarak ifade edilmiştir. Tekelleşmeye karşı açılan davaların sadece özel hukuk kişileri arasında olduğunun kabul edilemeyeceği ve ayrıca kamunun da bunda menfaati olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu meselelerin sadece devletin kurduğu mahkemelerde görülmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir (USSC, 1985). Park, tahkime soğuk bakılmasının tahkim karşıtı bu önyargının bir devamı olduğunu ifade etmektedir (2002: 855).

Diğer bir görüşe göre bağlayıcı ve zorunlu tahkim sadece devletin egemenlik yetkisi sonucu olan vergileme hakkının sınırlandırılması anlamına gelmemekte, gelişmekte olan ülkelerin aynı zamanda yerleşik olmayan ya da yabancı şirketleri vergilemede kendi iç hukukunu uygulama kabiliyetini kaybetmesi anlamına gelmektedir (Saluja ve Jain, 2021).

Yine de devletin vergileme hakkına dair karar verme yetisine sahip güvenilmeyen bir yapıya yetki vermek anayasal anlamda sorun teşkil edebilir. İlk bölümde T.C. Anayasası bakımından zorunlu ve bağlayıcı KAU'ya dair anayasal engeller ve bunların aşılmasına dair hukuki çözüm yorumlarımızı ifade ettiğimizden işaret etmekle yetiniyoruz. Böyle bir anayasa değişikliği iradesinin oluşabilmesi için, kanımca, KAU tahkiminin gelişmekte olan ülkelerin muhtemel aleyhine olabilecek dengesizlikleri çözmek üzere özel çaba gösterilmiş bir sistem haline getirilmesi gerekmektedir. Ancak bundan sonra, bu konuda bir anayasa değişikliği yapılması düşünülmelidir. Bir görüşe göre, hem gelişmekte olan ülkelerin taraf olduğu hem de aleyhe dengesizliklerin çözülmeye çalışıldığı bir sistem olan Dünya Ticaret Örgütü ihtilaf çözüm mekanizmasından örnek alınabileceği ifade edilmektedir (Lennard, 2015: 374).

#### 4.1.3. Hakem Kararlarının Gizliliği ve İctihat Teşkil Etmemesi

Tahkimde hakemlerin karar verebilmeleri için gerekli vakayla ilgili bilgilerin, delillerin ya da verilerin hakemlerin erişimine sunulması ve bu bilgilerin mahremiyetine dair OECD ve BM MVA şerhinde ifadeler yer almaktadır. Bu ifadeler özünde, bilgilerin erişime açılmasını ve yetkili makamların tabi olduğu iç

hukuk mahremiyet kurallarına hakemler de tabi olmasını önermektedir (OECD, 2017b: 482-3; UN, 2021: 745). Türk hukukunda VUK m. 5 hükmünde vergi mahremiyetinin kapsamı düzenlenmektedir. Mahremiyetin ihlali halinde, VUK m. 262'nin atfıyla Türk Ceza Kanunu m. 239'a göre cezalandırılacağı düzenlenerek vergi mahremiyeti güvence altına alınmaktadır.

Her iki şerhte de tahkimden çıkan kararların kamuya açılmasına dair bir ifade yer almamaktadır. Bugünkü gelinen noktada Türk hukukunda KAU'ya dair ulusal kamu kaynaklarından bir bilgi edinilememektedir. Vaka sayıları ve çözüm için harcanan süreler dair Türkiye hakkındaki bilgiler, OECD kaynaklarından elde edilmektedir. Varılan çözümlerin hukuki içeriği hakkında kamusal olarak bilgi edinilebilecek hiçbir yer bulunmamaktadır. Bu durum sanki içtihat oluşturmama adına bir çabanın varlığı izlenimini vermektedir.

KAU tahkimi, kamuya açık olmayan gizli bir usul olarak tahkimsiz KAU gibidir. KAU'da vergi ödevlisinin başvurusu ve yetkili makam arasında gerçekleşen pazarlık sonuçları kamuya açıklanmamaktadır. Ancak bir çeşit yargılama usulü olarak tahkimde en azından verilen kararların vergi ödevlisine dair bilgilerden arındırıldıktan (redaksiyon) sonra yayımlanması, tahkimin şeffaflığına olumlu katkı sağlayacağı açıktır (Lennard, 2015: 374). Özel kişiler arasında geçen tahkimde kararların gizli tutulması, ihtilafın sadece özel kişileri ilgilendirmesi ve tahkimin masraflarının bu özel kişilerce karşılanıyor olması sebepleriyle mahremiyet dâhilinde kabul edilmesi olağandır. Ancak KAU tahkiminde maliyetin kamu kaynaklarından karşılanması ve ihtilafın tarafının özel kişiler olmaması sebebiyle aynı fikre dayanılarak gizlilik tutumu sergilenmesi yerinde gözükmemektedir. Çünkü hakem kararlarının içeriğinden anlaşılabilir vergi anlaşmasına yönelik hakem yorumlarını bilmekte, kamunun menfaati bulunmaktadır (McIntyre, 2006: 631-632).

McIntyre, OECD'nin tahkimde şeffaflığı ele almasının tahkimin bir idarenin içerisinde gerçekleşen hazırlık işlemleri gibi görmesini, çok uluslu teşebbüslerin ekmeğine yağ süren bir yaklaşım olması sebebiyle eleştirmektedir. KAU tahkim kararının yayımlanması tarihiyle ihtilafın gerçekleşme tarihi arasında önemli bir sürenin zaten geçecek olmasını, köprünün altından çok sular akmasına benzetmektedir. Dolayısıyla, esasen kararı yayımlamanın ihtilafın gerçekleştiği tarihten önemli miktarda ileride bir tarihte yer almasının çok uluslu teşebbüse zarar vermeyeceğini savunmaktadır (McIntyre, 2006: 634).

Lennard, gizlilik ya da mahremiyetin istenmesindeki bir diğer faktörün içtihat oluşturmak istenmemesine işaret etmektedir. Ancak buna rağmen, resmi olmayan bir içtihatın her türlü hakemlerin kulüpleşebilmesiyle oluşabildiği ve bu kulüp oluşumuna gelişmekte olan ülkelerin erişme imkânının kısıtlı olduğuna dikkat çekmektedir. Bunun gelişmekte olan ülkeler aleyhine sonuçlar doğuracağını öngörmektedir (2015: 375). Bu sebeple, OECD MVA'nda öngörülen KAU tahkiminin BM'nin Anlaşma Tabanlı Yatırımcı-Devlet Tahkiminde şeffaflığa dair UNCITRAL kurallarına benzer kuralların kabul edilmesi, bu vergi tahkiminin gelişmekte olan ülkelerin daha lehine olacağı söylenebilir (UN, 2014). Muhtemel Türk vergi tahkimi uygulamasında masada kaybetmeye benzetilebilecek sonuçlardan kaçınmak için katı mahremiyet kuralları getirilmemeli ve şeffaflık önemsenmelidir. Redaksiyonu yapılmış kararlar, kamunun bilgisine duyurulmalıdır.

#### **4.1.4. Hakem Kararlarında Uyulması Gereken Hukuk (Hakemlerin Yargı Çevresi)**

"Hakemlerin yargı çevresi" teriminden anlaşılması gereken hakemlerin ne hakkında ve neye göre karar vereceğidir. OECD ve BM MVA şerhinde "yönerge" (terms of reference) ifadesi kullanılmaktadır (Sarıcaoğlu, 2023, s. 292). OECD MVA şerhine göre yönerge, yetkili makamların hakemlerden vaka hakkında çözmelerini istedikleri soruların bir listesidir (OECD, 2017b, 477; Nas, 2019: 14-5). BM MVA şerhinde yönergenin makul sürelerde yetkili makamlar tarafından gözden geçirilebileceği ve hakemlerin uyması için ek usuli kurallar getirilebileceği belirtilmektedir (UN, 2021: 732). BM MVA şerhine göre yönerge, en iyi son teklif tahkim usulünün ("last best offer arbitration" ya da beyzbol tahkimi) uygulanabilmesi için önem arz etmektedir. Yetkili makamlar, yönergeyi, vergi ödevlisinin tahkim talebinden itibaren belli bir süre içerisinde, tahkimde cevaplanması istenilen soruların her birine ait her bir yetkili makamın görüşü iliştilerle iki seçeneği tertipte hazırlamalıdır. Sonrasında bunu hakemlere göndermelidir (UN, 2021: 742-743). Park'a göre tahkimin yeri, dil, uygulanacak hukuk ve ceza ve faizler hakkında karar verme yetkisi mutlaka yönergenin içerisinde kesinleştirilmelidir (2002: 827-828).

KAU tahkiminde, akit devlet taraflarının hakemlerden çıkan kararı bir üst makama taşıyabileceği bir makam ya da mekanizma bulunmamaktadır. Bu sebeple hakemlerin hangi hukuka göre karar verecekleri tamamen kendilerinin tekelinde kalabilme tehlikesi bulunmaktadır (Lennard, 2015: 376). Çünkü hakemler kendilerine sorulan soruları cevaplarken yönergeyle çizilen çerçevenin

dışına çıktıklarına dair karar verip tahkim kararını hükümsüz (nullification) kılacak bir mekanizma, OECD MVA'da bulunmamaktadır. BM MVA (m. 25 f. V c. 4) da ise tahkim karar tarihinin yetkili makamlara tebliğinden itibaren 6 ay içerisinde yetkili makamlar başka bir çözüm üzerinde anlaşabilmektedir. Yargı çevresine dair bu endişeyi, BM MVA'nın daha iyi hafifletecek nitelikte olduğu söylenebilir.

KAU müzakerelerinde yetkili makamlar, kendi hukuklarına ve aradaki ÇVÖA'yı yorumlama tarzlarına göre tutumlarını sergilemektedirler. Bu durum, akit devletlerin yargı çevrelerinin kısıtlanması veya göz ardı edilmesi, hatta egemenliklerinin kaybedilmesi olarak algılanabilir. Bu sebeple, akit devletler sağlıklı bir hakem kararı için yönergeyi aşırı uçlarda belirlememeleri ve dikkatli bir dengeye oturtmaları gerekmektedir. Yönerge içerisinde yetkili makamlar somut olaya veya yorumlamaya (hukuki tartışmaya) dair sorular sorabilecekleri açıktır. Sadece yorumla sınırlı tuttıkları varsayımında; somut olayın nitelenmesiyle yorumlanması birbirini içerisine geçebilmektedir (Lennard, 2015: 376).

Yetkili makamların yönergede somut olaya veya yorumlamaya (hukuki tartışmaya) dair sorular sorabilecekleri açıktır. Sadece yorumla sınırlı tuttıkları varsayımında; somut olayın nitelenmesiyle yorumlanması birbirini içerisine geçebilmektedir (Lennard, 2015: 376). Örneğin, VUK m. 3-b'deki vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispat için esas alınmasını emreden ve vergi idaresini bu konuda özgürleştiren hükme göre; vergilendirme işlemini yapan Türk vergi idaresinin işlemi, Türk hukuku özelinde bir nitelenmeyi ve yorumlamayı temsil etmektedir. Türk hukuku yorumu ve diğer akit devletlerdeki vergilendirme işlemlerini yapan idarenin kendi hukukunu yorumlamak suretiyle somut olayın ne olduğuna dair ulaştığı sonuç çatışırsa, maddi olay ile hukuki tartışma iç içe girer. Bu durumda, hakemlerin hukuk yorumu yapması, mutlaka maddi olayı da içine alacaktır. İki ayrı hukukun aradaki ÇVÖA bağlamında bağdaştırılması pek kolay olmayacaktır. Ayrıca, hakemler geçmişte benzer bir ihtilafı farklı bir şekilde çözmüş olabilirler. Geçmiş hakemlik görevleriyle tutarlı olmak ya da akranlarıyla aynı düşmemek saikiyle hareket edildiği durumda akit devletlerden en az birinin yargı egemenliğinin ihlaline yol açabilir.

Muhtemel Türk vergi tahkimi uygulamasında yönergenin titizlikle hazırlanması için önlemler alınmalıdır. Hakemlerin yargı çevresi, karar vermeyi imkânsız hale getirmeyecek, ancak aşırı serbestiye de yol açmayacak bir dengeyle belirlenmelidir.

## 4.2. Çözüm Önerisi: Ulusal Vergi Tahkimi

Türk hukukunda vergi meselelerinin tahkiminde tecrübe geliştirmeden devlet-devlet vergi tahkimine girilmesi, idarenin, hazinenin ve dolayısıyla kamunun aleyhine sonuçların kabul edilmek zorunda kalınmasına sebebiyet verebilir. Ayrıca, vergisel ihtilafların çözümünde tahkim usulünün uygulanmasının Türk hukukunda pek bir karşılığı bulunmadığından, karşılıklı anlaşma tahkimine girmeden önce bu hususta kapasite geliştirmeye ve tecrübe eksikliğini gidermeye ihtiyaç vardır. Bu sebeplerle, OECD MVA anlamında bir tahkim usulünü kabul etmeden önce Türk hukukunda öncelikle idare ve vergi ödevlisi arasında yer alacak mahkemelere ve uzlaşma kurumuna alternatif bir tahkim usulü getirilmelidir. Bu usul uygulanmak suretiyle vergi tahkiminde Türk hukuku tecrübesi geliştirilmelidir. Ulusal vergi tahkimi geçici hüküm olarak getirilebilir. Eğer başarılı sonuçlar verdiği sonucuna ulaşırsa kalıcı hale getirilmelidir.

Gerek ulusal gerekse uluslararası vergi tahkiminin çeşitli mahzurları olabilir. Uluslararası tahkime nazaran daha az egemenlik yetkilerine müdahale edebilecek önerimiz için mutlaka ne tür bir kamu yararının bulunduğu ve bunun kamu düzenini ne yönde etkileyebileceği tartışılmalıdır. Ayrıca, vergisel ihtilaflarda kesinlik arzu ederken, eşitlik ilkesine aykırı sonuçlardan kaçınılması için önlemler alınmalıdır.

KAU'da kesin çözüm üretmek zorunluluğunun bulunmaması ile vergi tahkiminin egemenlik yetkisi ihlali ve anayasaya aykırılığı ihtimalleri, ÇVÖA'lardan kaynaklanan ihtilafların yetkili makamlar arasında çözülmesinin Türk hukukundaki karşılığını içinden çıkılmaz bir hale sokmaktadır. Diğer yandan, uluslararası vergi ihtilaflarının Türk mahkemelerinde görülmesinin belli dezavantajları, KAU ve KAU tahkimini daha da önemli hale getirmektedir. Şöyle ki, mahkemelerde davalar uzun yıllar sürebilmekte ve uzun yargılama sonucu vergi ödevlisi çifte vergilendirmeden kurtulsa bile paranın zamansal değerini kaybedebilmektedir. Hatta mahkemelerin verdikleri kararların çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmama ihtimali de bulunmaktadır.

ÇVÖA'lardan kaynaklanan ihtilafları gidermek için OECD ve BM MVA'daki tahkim klotunun Türkiye'nin tarafı olduğu ÇVÖA'lara dâhil edilmesi, bu çalışmada bahsedilen endişeler sebebiyle doğru bir adım olmayabilir. Ayrıca Türk hukukunda vergi meselelerinin tahkimde görülmesine dair bir tecrübe birikimi bulunmamaktadır. Bu sebeplerle bir Türk vergi tahkiminin ve mükellef lehine tahkime başvuru hakkının tesis edilmesini önermekteyiz.

Bu Türk Vergi Tahkimi önerisinde taraflar, Türk yetkili makamı ve vergi ödevlisi olmalıdır. Bu tahkime başvurabilmek için şartlar; vergi ödevlisinin talebi, KAU'ya başvuru için süre ve şekil şartlarının sağlanması ve vergi ödevlisinin tahkim usulünün masraflarını önceden belirlenen görece yüksek oranda üstlenmesi olabilir.

Verilen hakem kararları sadece Türk yargı çevresinde geçerli olmalıdır. Bu tahkimde sadece akit devlet olunan bir ÇVÖA'nın uygulanması ve yorumlanmasıyla ilgili belirli bir meblağın üstündeki ihtilaflar görülmelidir. Vergi ödevlisinin tahkime başvurusu yetkili makama yöneltilmelidir. Eğer Türk yetkili makamı meseleyi tek taraflı olarak çözebiliyorsa, tahkime gidilmemelidir. Diğer akit devlet yetkili makamı izleyici olarak katılabilmeli ve görüş sunabilmelidir.

Üç hakemli tahkim kurulunda bir hakemi yetkili makam ve diğer hakemi vergi ödevlisi seçmelidir. Bu hakemler de heyetin başkanını seçmelidir. Vergi ödevlisinin seçeceği hakem Türk vatandaşı olmalı, vergi ödevlisiyle maddi ve manevi bağı olmamalı ve tüm hakemler tarafsız ve bağımsızlığa dair imzalı beyan vermelidirler. Yetkili makamın seçeceği hakem, ilgili vakayla sorumlu yetkili makamın personeli olmamak kaydıyla, hakemlik niteliklerini haiz başka bir kamu görevlisi olabilir.

Tahkimde yapılacak yargılamada, diğer akit devlet yetkili makamından Türk yetkili makamının talep edeceği, o akit devletin perspektifini ve hukukunu en iyi ortaya koyabilecek diğer akit devletçe uygun görülmüş bir uzmanlar (bilirkişiler) listesinden bir ya da daha fazla uzmanın raporundan yararlanılabilir. Çünkü bu tahkim usulünde Türkiye'nin tarafı olduğu ÇVÖA'ların uygulanması ve yorumlanmasının en doğru şekilde yapılmasında diğer ülke perspektifinin faydası bulunmaktadır. Ayrıca diğer akit devlet yetkili makamı ihtilafla ilgili kendi görüşlerini belirten pozisyonlarını hakem heyetine sunma hakları ve buna yönelik Türk yetkili makamının diğer akit devlet yetkili makamını tahkime izleyici olarak katılma daveti yer almalıdır.

Türk vergi tahkiminden çıkan kararlar yargı yoluna taşınabilir nitelikte olmalıdır. Bu yargı yolunda esasa değil, usule yönelik hukuki değerlendirme yapılmalıdır. Örneğin; hakemlerin tarafsızlıklarını kaybetmiş olmaları gibi. Ayrıca çıkan hakem kararı yargı yoluna taşınmadan kesinleşirse, vergi ödevlisinin de kabul ettiği bir Türk hukuku pozisyonu şeklinde diğer akit devlet yetkili makamına teklif olarak sunulmalıdır.



Hakem kararlarının üst yargı yoluna usul-i inceleme için gönderme süresi geçtikten sonra Türk yetkili makamı hakem kararını bir karşılıklı anlaşma teklifi formunda diğer akit devlet yetkili makamına sunmalıdır. Diğer akit devlet yetkili makamının da kabul etmesi durumunda, ÇVÖA kapsamında iki taraflı karşılıklı anlaşmanın hâsil olduğu kabul edilmelidir. Bu karşılıklı anlaşmanın icrası, OECD MVA m. 25 f. II eşdeğeri ilgili ÇVÖA hükmü gereği her iki akit devlette süre sınırlamalarına bağlı olmaksızın uygulanmalıdır. Diğer akit devletin bu karşılıklı anlaşma teklifini kabul etmemesi durumunda, hakem kararının etkisi tıpkı Türk vergi mahkemelerinde verilen kararların sadece ilgili davacıyı ve Türk idaresini bağlaması gibi, sınırlı bir etki gösterecektir. Akit devlet yetkili makamlarının tahkim sürecinin sonuna kadar bir karşılıklı anlaşmaya varması durumunda, tahkim süreci sona ermelidir. Bu nedenle ulusal vergi tahkimi önerimiz KAU'da bir istisnai yol şeklinde olmalıdır.

Son olarak, bu önerinin gerçekleşebilmesi için Vergi Usul Kanununa iç hukuk vergi tahkimi için ek madde hükümleri getirilmelidir.

## **SONUÇ**

OECD m. 25 f. II hükmüne göre akit devlet yetkili makamların ÇVÖA ihtilaflarını çözmek bakımından sorumluluğu, yetkili makamların çaba göstermesiyle sınırlıdır. Bunun anlamı yetkili makamlar çözüm üretmeseler bile ÇVÖA'dan kaynaklanan iyi niyeti gösterdiklerinin kabul edileceğidir. Ancak bu ihtilafların çözümlenmesi için yetersizdir.

Gelişmekte olan ülkelerin KAU tahkimine soğuk bakmasında önde gelen sebepler; KAU tahkiminin bu ülkelerin egemenlik yetkilerini ihlal edeceği ve anayasalarına aykırı olduğudur. Türk hukukunu için de aynı itirazlar yapılabilir.

KAU tahkim klozu kendi başına egemenlik yetkisini ve devletin vergilendirme yetkisini sınırlamamaktadır. Bu ilgili ÇVÖA'nın esasa dair hükümleriyle yapılmaktadır. Anayasallık itirazı için de anayasa değişikliği yapılması gerekecektir. Ancak anayasa değişikliği yapılabilmesi için bu yönde bir politikanın güdülmesi ve bu konuda bir konsensüsün oluşması zorunludur. Türk Anayasası'nda da KAU tahkimine çeşitli engeller bulunmaktadır. Türkiye'de de böyle bir fikir birliği oluşursa anayasal engellerin kaldırılması zor olmayacaktır.

KAU tahkiminin gelişmekte olan ülkeleri bu usulden caydıracak başka önemli sebepleri de bulunmaktadır. Bu sebepler daha çok tahkimin nasıl icra

edileceğiyle ilgilidir. Aslında bu sebepler bir yandan gelişmekte olan ülkelerin egemenlik yetkilerinin ihlal edileceği itirazını temellendirmektedir. Diğer yandan da tahkimsiz KAU ile yetkili makamların aslında kabul etmeyecekleri bir çözümü tahkimli KAU ile kabul etmek zorunda kalmalarına yol açacak serbestlikten vazgeçmelerine yol açacaktır.

KAU tahkimi kabul edildiğinde sadece kesinlik sağlama olumlu özelliğiyle değil, olumsuz özellikleriyle birlikte uygulanması gerekecektir. KAU tahkiminin ÇVÖA ihtilaflarında kesin çözüm sunma özelliği ümit verici olsa da KAU tahkiminin getirebileceği diğer sorunları üstlenmek gelişmekte olan ülkelere ağır gelebilir.

Bu sorunlardan biri, tahkimin maliyetinin yüksek olabilmesidir. Bu bakımdan hangi tarafın maliyeti yükleneceği sorundur.

İkinci olarak hakemlerin karar verme serbestisinin sınırlarını çizmek oldukça güçtür. Bunun hangi esaslara göre sınırlandırılması gerektiğinin bir ölçütü bulunmamaktadır. Çok sınırlandırıldığında hakemler karar verme yetkilerini kaybedecektir. Yeterince sınırlandırılmadığında ise hakemler serbestçe istedikleri kararı verebilecektir. Bu daha da tartışılması gereken önemli bir problemdir.

Son olarak, hakem kararlarının gizli olması kararların tarafsızlığı açısından ciddi şüpheler uyandırmaktadır. Bu son husus için redaksiyonu yapılmış kararların yayınlanması önem arz etmektedir.

Türk hukuku özelinde; KAU'nun rağbet gören bir ihtilaf çözüm mekanizması olmaması, KAU tahkiminde bir tecrübenin bulunmaması ve bahsedilen tahkime dair sorunları çözmenin kolay olmaması sebepleriyle çözüm olarak ulusal vergi tahkimi önerisi ortaya konulmuştur.

Ulusal vergi tahkimi önerimiz karşılık bulsa bile bu çalışmamızda tartışılmayan ancak tahkimin uygulanmasıyla ilgili diğer hususların ilerleyen çalışmalarda tartışılması önem arz etmektedir. Örneğin beyzbol tahkiminin mi yoksa bağımsız görüş tahkiminin mi ya da her ikisinden de farklı bir Türk usulü tahkimin mi uygulanması gerektiği tartışılmamıştır.

Bu çalışmanın önerdiği ulusal vergi tahkimi, Türkiye'nin akit devlet olduğu ÇVÖA'larda ihtilaf çözümünü geliştirerek, sınır aşan işlemlerde vergi mükelleflerini ve Türkiye'nin menfaatlerini korumaya daha elverişli bir sistemin oluşturulmasına yönelik bir adım mahiyetindedir.

## KAYNAKÇA

- Arslan, D. (2021). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bakımından OECD'nin Tahkim Önerisi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. İstanbul: 12 Levha Yayınları.
- Avi-Yonah, R. S. (2000). Commentary. *Tax Law Review*, 53(2), 167-176.
- Avi-Yonah, R. S. (2007). *International Tax as International Law an Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press.
- Brauner, Y. (2019). The Latin American Opposition to Mandatory Arbitration in Tax Treaties: Origins, The Calvo Doctrine, and a Reappraisal. *Florida Tax Review*, 22(3), 866-884.
- Chaisse, J. (2016). Investor-State Arbitration in International Tax Dispute Resolution: A Cut above Dedicated Tax Dispute Resolution. *Virginia Tax Review*, 35(2), 149-222.
- Christians, A. (2015). Karşılıklı Anlaşma Usulüne Eklenen Tahkim Hükümü: Yeni BM Vergi Anlaşması Hakkında Düşünceler. (çev.) Ateş, L. *Küresel Bakış Dergisi*, 5(16), 1-5.
- Dominguez Gonzales, A. E. (2018). The Need for Arbitration in Tax Treaties: Deficiencies of the Mutual Agreement Procedure under the OECD and UN Model Conventions. *OECD Arbitration in Tax Treaty Law* (Ed.) Majdanska, A., Turcan, L. Vienna: Linde Verlag.
- Ferhatoğlu, E. (2010). *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesinde Tahkim Yolu Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması*. İstanbul: Beta.
- GİB (2019). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber. [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Kilavuzu2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuzu2019.pdf), (12.02.2024).
- GİB (2024). Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları. [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin\\_SonucLandirdigi\\_Vergi\\_Anlasmaları\\_Listesi.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_SonucLandirdigi_Vergi_Anlasmaları_Listesi.pdf), (25.02.2024).
- Godolphin, J. (2018). Resolution of Tax Disputes in International Arbitration. *Mcgill Journal of Dispute Resolution*, 4(1), 86-104.
- Kara, M. C. (2022). Gözden Geçirilmiş Karşılıklı Anlaşma Usulü ve Türkiye'deki Son Gelişmeler. *Vergi Raporu Dergisi*, 277(Ekim), 11-22.
- Lennard, M. (2015) *Tax Arbitration and Developing Countries*. *International Arbitration in Tax Matters*. (Ed.) Lang, M., Owens, J. Amsterdam: IBDF.
- Lieb, J. (2015). Introduction: Taking the Debate Forward. *International Arbitration in Tax Matters*. (Ed.) Lang, M., Owens, J. Amsterdam: IBDF.
- Markham, M. (2018). Litigation, Arbitration and Mediation in International Tax Disputes: An Assessment of Whether this Results in Competitive or Collaborative Relations. *Contemporary Asia Arbitration Journal (CAA Journal)*, 10(2), 277-304.

- McIntyre, M. J. (2006). Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes. *Florida Tax Review*, 7(9), 622-650.
- Mulvihill, P., Wrappe, S. (2012). Arbitration in Tax Treaties: The Canada-United States Income Tax Convention. *Corporate Business Taxation Monthly*, 13(6), 25-32.
- Nas, A. (2019). Tax Resolution of Tax Treaty Disputes and Arbitration, *Law & Justice Review*, 10(18), 1-26.
- Nair, R. (2014). India Opposes Global Plan to Make Tax Arbitration Binding. <https://www.livemint.com/Politics/rutMHggqQOm2htzcr19K7I/India-opposes-global-plan-to-make-tax-arbitration-binding.html>, (01.02.2024).
- OECD (2007) Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes ((Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007). Paris: Centre for Tax Policy and Administration.
- OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2015a). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2015b). Public Discussion Draft - BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective 18 December 2014 – 16 January 2015. <https://web.archive.org/2014-12-18/332555-discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>, (16.02.2023).
- OECD (2017a). Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI). <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, (12.01.2024).
- OECD (2017b). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021a). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Brazil (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021b). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, People's Republic of China (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021c). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, India (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

- OECD (2021ç). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021d). Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Turkey (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2022). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2023a). International Collaboration to End Tax Avoidance. <https://www.oecd.org/tax/beps/>, (23.03.2024).
- OECD (2023b). Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction Germany 2006-2015 (pre-MAP Statistics Reporting Framework) and 2016-2022 (post-MAP Statistics Reporting Framework). <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-germany.pdf>, (02.04.2024).
- OECD (2023c). Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction Türkiye 2006-2015 (pre-MAP Statistics Reporting Framework) and 2016-2022 (post-MAP Statistics Reporting Framework). <https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-turkiye.pdf>, (02.04.2024).
- OECD (2024a). Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting Status As of 29 February 2024. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, (12.02.2024).
- OECD (2024b). Mutual Agreement Procedure Profiles. <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>, (20.03.2024).
- OECD (2024c). Action 14 Mutual Agreement Procedure. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/#:~:text=For%20the%2082%20jurisdictions%20reviewed,the%20implementation%20of%20MAP%20agreements>, (25.03.2024).
- Özgenç, A. S. (2022). Vergide Uluslararası Tahkimin Gerekliliği. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergide-uluslararasi-tahkimin-gerekligi/679593>, (27.03.2024).
- Park, W. W. (2002). Income Tax Treaty Arbitration. *George Mason Law Review*, 10(4), 803-874.
- Pazarcı, H. (2013). *Uluslararası Hukuk* (12. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pistone, P. (2015). From Mutual Agreement Procedures to Arbitration in Tax Treaties: Reconciling Protection of Taxpayers' Rights with the Interest to Collect Taxes. *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*. (Ed.) Yaltı, B. İstanbul: Beta.

- Saluja, J. S., Jain, Y. (2021). Mutual Agreement Procedure vs. Mandatory Binding Arbitration: India's Stance on Non-Judicial Remedies in DTAAs. [https://tclf.in/2021/09/19/mutual-agreement-procedure-vs-mandatory-binding-arbitration-indias-stance-on-non-judicial-remedies-in-dtaas/#Indias\\_Stand\\_On\\_Mandatory\\_Binding\\_Arbitration](https://tclf.in/2021/09/19/mutual-agreement-procedure-vs-mandatory-binding-arbitration-indias-stance-on-non-judicial-remedies-in-dtaas/#Indias_Stand_On_Mandatory_Binding_Arbitration), (01.03.2024).
- Sevinçhan, E. (2016). Uluslararası Vergi Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklarda Tahkim Yolu. Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi, 65(2), 449-472.
- Shonk, K. (2024). International Arbitration: What it is and How it Works. Harvard Law School Daily Blog, <https://www.pon.harvard.edu/daily/international-negotiation-daily/international-arbitration-what-it-is-and-how-it-works/>, (07.06.2024).
- Sur, M. (2018). Uluslararası Hukukun Esasları (12. Baskı). İstanbul: Beta.
- Terzi, G. (2018). Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri. Gümrük Ticaret Dergisi, 5(12), 30-41.
- USSC (1985). Mitsubishi Motors Corp. v. Soler Chrysler-Plymouth, Inc., 473 U.S. 614, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/473/614/>, (12.02.2024).
- UN (2014). UNCITRAL Rules on Transparency in Treaty-based Investor-State Arbitration. New York: United Nations.
- UN (2021). United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries. New York: United Nations.
- Xueliang, J. (2020). The Changing Paradigm of International Tax Dispute Settlement: What Are the Promises and Challenges of Mandatory Arbitration for China?. Oregon Review of International Law, 21, 117-154.
- Yaltı Soydan, B. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları. İstanbul: Beta.
- Yusufoğlu, A. (2021). Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim. Ankara: Yetkin Yayınları.

## **ARBITRATION TO RESOLVE DISPUTES ARISING FROM DOUBLE TAXATION TREATIES: AN EVALUATION FROM THE PERSPECTIVE OF TURKISH LAW**

**Ahmet ÇÖMLEKÇİOĞLU**

### **EXTENDED ABSTRACT**

The mutual agreement procedure (MAP), that is the main dispute resolution mechanism resolving disputes arising from the application and interpretation of double taxation treaties (DTTs), has many flaws that need to be addressed. An important one is that state parties' obligation resulting from the double taxation treaties regarding tax disputes is limited to an "endeavour" to resolve the case. This causes the MAP to lack finality and certainty that both governments and private enterprises can benefit from. MAP Arbitration, as an extension of MAP, however, has been considered to fill these gaps.

As part of the study conducted within the scope of OECD BEPS Project and the Action Plan 14 in particular, a large number of countries stated their position regarding implementing MAP arbitration. Furthermore, mainly developed western economies have chosen to implement the mandatory binding arbitration clause in the BEPS MLI. However, the suggestion of resolving international tax disputes through arbitration was met with opposition from the developing countries on the grounds of tax policy, sovereignty, and constitutional obstacles. However, developing countries' argument of sovereignty has been criticised on the grounds that these states already have tax issues settled through investor-state arbitration, making their argument implausible.

While MAP arbitration is supposed to increase taxpayer certainty, it may also cause several problems at the expense of governments and the general people in a given economy. If states implement MAP arbitration, they will be unable to refuse a proposed solution to a specific dispute that they find unacceptable under domestic tax law and their interpretation of the tax agreement. China, India, Russia, and Brazil are examples of states that oppose MAP arbitration.

Türkiye is an OECD member state, and the MAP profile and data on MAP's effectiveness indicate that, while efforts have been made to promote MAP, the procedure is not widely understood and used to resolve tax disputes. It should also be highlighted that the time spent on the MAP process in Türkiye

has been greatly reduced, making the operation more efficient. However, Türkiye rejects the proposal of MAP arbitration on the grounds of constitutional obstacles. In case that the Turkish tax policy regarding MAP changes, however, the constitutional obstacles can be overcome. The promise of tax certainty through MAP arbitration could make Türkiye's MAP practice more effective and increase the number of MAP applications by taxpayers.

If Türkiye chooses to implement MAP arbitration, developing countries' approaches to the issue must be addressed. Some of the concerns are discussed in this paper. As regards to the cost of tax arbitration, it should not be compared with the cost of litigation since tax arbitration would be in place of MAP negotiations between two competent authorities so that the arbitration increases the cost of the cross-border tax disputes. The other question, who bears the cost, must be carefully answered since, while the expense may be an unnecessary burden on developing countries, the taxpayer bearing the cost will want more authority in the process. The same is true for the arbitration venue, in which a guest State would give up a significant strategic advantage.

With respect to the tax sovereignty of developing countries, concerns are reasonable, and selecting whether conflicts should be resolved solely through public courts is entirely up to a sovereign state. If Türkiye's approach to MAP arbitration is positive, it should be noted that the future system must include attempts to rectify imbalances against developing countries, among which Türkiye is one. Regarding the transparency of MAP arbitration, the confidentiality of the procedure is overrated and unnecessary. The public deserves to see at least a redacted version of arbitration rulings, as there is no escape from precedent creation due to the clubbing effect of the arbitrator community.

When it comes to the jurisdiction of arbitrators, the frame of authority (terms of reference) must be carefully considered. Drawing the frame of authority is a difficult process since material realities and legal interpretation may overlap, causing lines to become blurred. Also, MAP arbitration does not provide a possibility to apply to a higher-ranking judicial authority, making arbitrators overly empowered and allowing them to practice with discretion against developing countries, in particular. In conclusion, due to Türkiye's lack of expertise and competence in MAP arbitration, we proposed the concept of state-taxpayer national tax arbitration for cross-border tax disputes before considering entering the realm of DTT disputes being resolved via MAP arbitration.





## KAMU HARCAMALARININ İŞSİZLİK ÜZERİNE ETKİSİ: OECD ÜLKELERİ ÖRNEĞİNDE DİNAMİK BİR PANEL VERİ ANALİZİ

### THE IMPACT OF GOVERNMENT EXPENDITURES ON UNEMPLOYMENT: A DYNAMIC PANEL DATA ANALYSIS ON OECD COUNTRIES

Nadide GÜLBAY YİĞİTELİ<sup>1</sup>

ÖZ

İşsizlik, ekonomik, sosyal ve psikolojik sonuçlarına bağlı olarak araştırmacılar ve politika yapıcılar açısından oldukça dinamik ve güncelliğini yitirmeyen bir konudur. İşsizliğe çözüm sunma arayışında olan politika setleri içerisinde devletin ekonomide aktif rol üstlenmesi yer almakta, bu ise kamu harcamalarındaki artışı beraberinde getirmektedir. Çalışmada, kamu harcamalarının işsizlik oranı üzerindeki etkisi, 1990-2022 dönemi kapsamında ve OECD ülkelerinin 5'er yıllık ortalamaları içeren panel verileriyle araştırılmaktadır. Kamu harcamaları, genel devlet nihai tüketim harcamalarının GSYH içindeki payı ile temsil edilmekte olup metodoloji olarak iki aşamalı sistem Genelleştirilmiş Momentler Yöntemi (2SGMM) kullanılmaktadır. Bu kapsamda bulgular, kamu harcamalarında %1'lik bir artışın, işsizlik oranında, alternatif modellere göre %0,38 ila %0,56 arasında değişen oranlarda bir artışa neden olduğunu göstermektedir. Çalışmanın bir diğer bulgusuna göre, işsizlik oranının geçmiş değerleri, bugünkü ve gelecekteki değerlerini etkilemekte olup anlamlı bir kalıcılık sergilemektedir. Ayrıca bulgular, reel kişi başı gelir ve dışa açıklıktaki artışların azalan işsizlik oranlarıyla ilişkili olduğuna işaret etmektedir.

1- Dr., Ankara Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, nadidegulbay@gmail.com; ORCID: 000-0002-0632-7253

**Gönderim Tarihi/Submitted:** 21.06.2024.

**Revizyon Talebi/Revision Requested:** 03.07.2024.

**Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received:** 01.08.2024.

**Kabul Tarihi/Accepted:** 28.07.2024.

**Atıf/To Cite:** Gülbay Yiğitli, N. (2024). Kamu Harcamalarının İşsizlik Üzerine Etkisi: OECD Ülkeleri Örneğinde Dinamik Bir Panel Veri Analizi. Sayıştay Dergisi, 35(133), 297-322. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1503157>

## ABSTRACT

Due to its economic, social and psychological consequences, unemployment is a dynamic and timely issue for researchers and policymakers. One of the policy sets that seek to provide a solution to unemployment is the government undertaking an active role in the economy, leading to an increase in government expenditures. This study investigates the effect of government expenditures on the unemployment rate with panel data, including 5-year averages for 1990-2022 among the OECD countries. The share of general government final consumption expenditures in GDP represents government expenditures in the paper. The methodological approach used in this paper is the two-step system Generalised Method of Moments (2SGMM). The results indicate that a 1% increase in government expenditures causes an unemployment rate increase ranging from 0.38% to 0.56% when compared to alternative models. According to another finding of the study, past unemployment rates affect its present and future values and exhibit significant persistence. Moreover, the findings indicate that increases in real per capita income and openness are associated with decreasing unemployment rates.

**Anahtar Kelimeler:** İşsizlik, Kamu Harcamaları, İş gücü Politikaları

**Keywords:** Unemployment, Government Expenditures, Labour Policies

**JEL Classification Codes:** E24, E62, J08

## GİRİŞ

İşsizlik temel makroekonomik sorunlardan biri olarak araştırmacıların ve politika yapıcıların sürekli bir şekilde gündemindedir. Küresel işsizlik oranı 2023 yılında %5,1 olarak gerçekleşmiş olup bu oran, dünyada 188,6 milyon kişinin işsiz olduğunu göstermektedir. Ekonominin görece olarak yüksek büyüme dönemlerinde dahi, yüksek işsizlik oranlarının görülmesi iş gücü piyasasındaki dengesizliklerin, döngüsel olmaktan ziyade yapısal olduğu tartışmalarını da beraberinde getirmiştir. Kaldı ki tanım gereği, çalışma isteğinde olduğu halde aktif olarak iş arama kanallarını kullanmayan veya iş bulması durumunda kısa süre içinde çalışmaya hazır olmayan kişiler geleneksel işsizlik istatistiklerinde yer almamaktadır. Daha geniş bir bakış açısı çerçevesinde, işsizlik tanımında yer alan iş arama ve çalışmaya hazır olma kriterlerinin esnetilmesiyle, iş açığı istatistiği elde edilmektedir. Böylece, bu tanımda geleneksel tanımına ilave olarak, iş aramayan veya çalışmaya hazır olmayan ancak çalışmak isteyenler de yer almaktadır. Bu kapsamda, küresel olarak iş açığı 2023 yılında 434,8 milyon kişi olup iş açığı oranı ise %11,1'dir (ILO, 2023). Diğer taraftan, sektör ve meslek grubu bazında farklılaşmakla birlikte, düşük iş gücü hareketliliği, beceri eksikliği veya demografik nedenlerle bazı açık iş pozisyonlarının da iş gücü talebi karşılanamamaktadır (ILO,

2024). İş gücü piyasasında yapısal veya konjonktürel olarak ortaya çıkan bu dengesiz yapı, işsizlik ve istihdam olanakları üzerine dikkatleri artırmakta, sorunu önem seviyesi açısından üst sıralara taşımaktadır.

İş gücü arzı, ücretin yanı sıra işin zorluğu, koşulları, istikrarı, iş gücünün eğitimi ve hareketliliği ile işin sunduğu ilerleme fırsatları gibi parasal olmayan faktörlerin de önemli olduğu karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu faktörler iş gücüne katılım oranını ve iş gücünün istihdam edilebilirliğini etkilemektedir. İş gücü talebi ise üretim fonksiyonuyla tanımlanan girdi ve çıktı arasındaki matematiksel ilişki çerçevesinde şekillenmektedir. Üretim teknolojisi, beceri gereksinimi, verimlilik, iş gücü maliyeti, makroekonomik beklentiler ve finansal olanaklar iş gücü talebinin temel belirleyicileridir (ILO, 2024; McConnell vd., 2021). İşçi ve işveren sendikaları, toplu pazarlık süreçleri, asgari ücret düzenlemeleri ve işsizlik yardımları gibi yapılar da iş gücü piyasalarının işleyişini doğrudan etkileyen kurumsal faktörlerdir. Tüm bu dinamikler birlikte değerlendirildiğinde, iş gücü piyasasında oldukça karmaşık ve çok faktörlü bir arz ve talep yapısı karşımıza çıkmaktadır.

İşsizlik gerek yapısal gerekse konjonktürel nedenlerle ortaya çıksın, iş gücü piyasasındaki dengesizliğin bir ürünüdür. Bu soruna yönelik politika geliştirme çabaları içerisinde kamu harcamalarının rolü önemli bir tartışma konusudur. Kamu harcamaları ile büyüme ve işsizlik ilişkisi, iktisat ekolleri tarafından derinlemesine tartışılmakla birlikte, nitelik, nicelik ve politika etkisi olarak üzerinde hemfikir olunan bir konu değildir. Kaldı ki, tarihsel süreçte yaşanan sosyal, ekonomik ve kurumsal dönüşümler, sosyal politika ve kamu harcamaları alanında da kendini göstermektedir. Esping-Andersen (1999), II. Dünya Savaşı sonrasında, refah devletinin aile ve piyasa ile birlikte toplumsal riskleri kontrol eden bir kaynak haline geldiği görüşüyle, bu dönüşüme vurgu yapmaktadır. Geleneksel refah devletinin sorumluluklarının genişlemesiyle birlikte, ücret ve çalışma koşulları açısından işi insana yakışır hale getirme çabası da politika setleri arasına girmiştir. İş gücünün çalışma ve boş zaman tercihlerini kolaylaştırmak ile iş-aile uyumu gibi çalışma hayatı ikilemlerinin üstesinden gelmelerini sağlamak da bu politika ilkeleri arasında yer almaktadır (Kolberg ve Esping-Andersen, 1992). Diğer taraftan, devletin ekonomiyi yönlendirmek için üstlendiği aktif roller, artan kamu harcamalarıyla sonuçlanmaktadır. Artan kamu harcamaları ise ilave borçlanma gereksinimlerini veya yeni vergi düzenlemelerini beraberinde getirmektedir. Özellikle de iş gücü maliyetlerinde artışla sonuçlanan ilave vergiler, iş gücünün ve firmaların istihdama yönelik kararlarını doğrudan etkilemektedir (Ömür, 2022).

Bu çalışmada, kamu harcamalarının işsizlik üzerindeki etkisi, 1990-2022 dönemine ilişkin olarak, OECD ülkeleri örneğinde analiz edilmektedir. Analiz kapsamında kamu harcamaları, genel devlet nihai tüketim harcamalarının GSYH içindeki % payı ile temsil edilmektedir. Literatürde, kamu harcamalarının makroekonomik etkisini ampirik açıdan ele alan çalışmalar, büyük ölçüde, ekonomik büyümeye odaklanmıştır. Ancak kamu harcamalarının büyüme ve işsizlik üzerindeki etkisi, yön ve büyüklük açısından farklı olabilmektedir. Bu nedenle işsizlik etkisine odaklanan, güncel veri setleri ve metodolojik yaklaşımları kullanan yeni çalışmalara ihtiyaç bulunmaktadır. Bu çalışma, ele alınan dönem ve ülke grubu, kullanılan değişkenler ve bu değişkenleri analiz etme yöntemi açısından literatürdeki diğer çalışmalardan farklılaşmakta ve bu açılardan literatüre güncel bir katkı sunmaktadır. Makalenin geri kalan bölümleri şu şekilde düzenlenmiştir: Takip eden bölümde teorik çerçeve incelenmektedir. İkinci bölümde, konuyla ilgili daha önce yapılan ampirik çalışmalar özetlenmekte, üçüncü bölümde metodolojik çerçeve sunulmaktadır. Sonraki bölümlerde sırasıyla, veri seti ve ekonometrik model tanıtılarak ampirik uygulamanın sonuçları verilmektedir. Son bölümde, analiz bulguları, politika önerileriyle birlikte tartışılmaktadır.

## **1. TEORİK ÇERÇEVE**

Devletin ekonomiye müdahalesi birçok farklı disiplinin ortak çalışma alanıdır. İktisat teorileri, devlet bütçesinin küçük ve denk olmasını savunan klasik ekol ile devlete aktif bir ekonomik rol yükleyen Keynesyen ekol arasında farklılaşan açıklamalar sunmaktadır. Klasik ekol, refah devleti araçlarını, çalışma motivasyonuna zarar verdiği ve iş gücü arzını olumsuz etkilediği gerekçesiyle eleştirmektedir. Bu yaklaşımda, ücretlerin esnek olması nedeniyle denge işsizlik düzeyinde ancak iradi işsizlik söz konusudur (Abel vd., 2013). Walras'ın genel denge kuramına dayanan bu argümanda, ekonomi sürekli tam istihdam dengesinde bulunmakta olup ortaya çıkacak sorunlar piyasa sisteminin işlemesiyle çözümlenmektedir. İşsizlik artma eğilimine girdiğinde işçiler daha düşük ücretle çalışmaya rıza göstermekte, işverenler de düşen üretim maliyetlerine bağlı olarak daha fazla işçi çalıştırmaktadırlar. Bu kuramsal çerçevede kamu harcamaları, özel harcamaları dışlayıcı ve etkisizlik yaratıcı olarak nitelendirilmektedir (Abrams, 1999). Şöyle ki, kamu harcamaları, etkinlik artışına, teknolojik ilerlemeye ve uluslararası rekabet gücüne zarar vererek

işsizliği artırmaktadır (Feldmann, 2006). 1929 ekonomik buhranı ile birlikte klasik görüş ve modeller sorgulanmaya başlanmıştır. Bu zeminde ortaya çıkan Keynesyen ekol, klasik görüşün aksine, iradi olmayan işsizliğe odaklanmaktadır. Bu yaklaşım çerçevesinde, nominal ücretler aşağıya doğru katı olup piyasaları temizleyecek yapıda değildir. Bu durumda, istihdam, kamu harcamaları ve özel harcamalardan oluşan efektif talep tarafından belirlenmektedir (Iversen ve Soskice, 2006). Ekonomi eksik istihdam dengesinde olduğundan, devletin ekonomiye müdahalesi ve konjonktür karşıtı politikalar izlemesi önerilmektedir. Gönülsüz işsizliğin ortadan kaldırılması için kamu harcamalarının artırılmasına dayanan maliye politikası tedbirleri, ücret esnekliğine güvenmeye tercih edilmektedir (Battaglini ve Coate, 2016).

1973'te başlayan petrol kriziyle birlikte, ekonomideki dengesizliklerin devlet müdahaleleriyle giderilebileceği görüşüne yönelik sorgulamalar da artmıştır. Friedman (1956), bu dönemde, ekonomideki kısa dönemli dalgalanmaların para arzına bağlı olarak ortaya çıktığına ve yeniden fiyat ve ücretlerin esnekliğine odaklanarak parasalcı politikalara dikkatleri çekmiştir. Friedman (1956)'ın öncülüğünü yaptığı parasalcı ekolün temel varsayımları çerçevesinde, uzun dönemde işsizlik oranı doğal işsizlik oranına geri dönmektedir (Yalta ve Yalta, 2022: 477-483). Dolayısıyla, klasik görüşe benzer şekilde parasalcılar da işsizlik oranını azaltmak amacıyla devletin maliye politikasıyla ekonomiye müdahalesini öneren Keynesyen görüşün aksini savunmaktadır. Yeni klasik okula göre ise kamu politikaları kısa vadede dahi istihdam etkisi yaratmamaktadır. Kişiler gelecek beklentilerini, geçmiş ve geleceğe yönelik tüm bilgi setinden hareketle oluşturduğu için önceden açıklanan bir politika, kısa ve uzun dönemde reel gelir ve işsizlik üzerinde etkinsizdir. Önceden açıklanmayan bir politika ise kısa dönemde etkin olsa da uzun dönemde yine etkinsizdir. Tam bilgi, ücret ve fiyatların anlık uyumu ile kişilerin rasyonelliği varsayımları, kamu politikalarının etkinsizliğiyle sonuçlanmaktadır (Iversen ve Soskice, 2006). Bu yaklaşımda da ekonomi doğal işsizlik oranında dengeye gelmekte olup aktif politikalar işsizlik üzerinde azaltıcı bir etki yaratmamaktadır.

Rasyonel beklentiler varsayımıyla Keynesyen görüşten, fiyatların katı olması varsayımıyla da Yeni Klasiklerden ayrılan Yeni Keynesyenler ise aksak rekabet, fiyat ve ücret ayarlamaları, asimetric bilgi ve artan getiriler gibi ekonomik işleyişteki aksaklıklara vurgu yapmaktadır. Bu nedenle, Walrasyan genel denge süreçleri geçersiz olup ekonomide denge tam istihdam dengesinin

altında gerçekleşmektedir (Blanchard, 2000). Bu yaklaşımda, işsizliğin varlığı ve kalıcılığı, içeridekiler-dışarıdakiler teorisi, etkin ücret teorisi ve ücret sözleşmeleri modelleriyle açıklanmaya çalışılmaktadır. İçerdekiler ve dışarıdakiler teorisi ile etkin ücret teorisinde reel ücret katılıklarına odaklanılırken ücret sözleşmesi modellerinde nominal ücret katılıklarına vurgu yapılmaktadır (Lindbeck ve Snower, 1986; Katz, 1986; Taylor, 1980). Yeni Keynesyen Okulun dayandığı genel varsayımlar, aktif politikalarla ekonomiye müdahale etmenin gerekliliği görüşüyle sonuçlanmaktadır.

Reel iş çevrimi kuramı ise ekonomik dalgalanmaları teknolojik şoklara; istihdamdaki değişiklikleri de boş zamanın zamanlar arası ikamesine dayalı olarak açıklamaktadır. Kişiler reel ücret gibi iş gücü arzının belirleyicilerindeki değişimlere, arz ettikleri emeği büyük miktarda değiştirerek tepki vermektedir. Dolayısıyla, istihdamdaki dalgalanmalar zamanlar arası ikameye dayanmakta ve tamamen gönüllü olarak gerçekleşmektedir (Mankiw, 1989). Bu kuramsal çerçevede maliye politikasının üretim ve istihdam üzerindeki etkileri arz yönlü mekanizmalarla tanımlanmaktadır.

Diğer yandan, kuramsal olarak asgari ücret uygulamaları, cömert sosyal yardım sistemleri ve iş gücünün mobilitesini engelleyen refah devleti düzenlemeleri de işsizlikle ilişkilendirilmektedir (Christopoulos vd., 2005). Yine, artan kamu harcamalarına, yoğun regülasyon faaliyetlerinin eşlik edeceği, bu regülasyon faaliyetlerinin iş gücü piyasasındaki fiyatların içeriğindeki bilgileri ve dolayısıyla sinyal etkilerini zayıflatmasına bağlı olarak istihdamı olumsuz etkileyeceği değerlendirilmektedir (Abrams, 1999). İşsizliğe yönelik bütüncül bir bakış, Klasik okulun reel ücret vurgusundan, Keynesyen ekolün efektif talep açıklamasına, ücret ve fiyat katılıklarını içeren mikro temelli analizlere kadar tüm bu modellerin bir arada değerlendirilmesini gerektirmektedir.

## 2. LİTERATÜR

Toplumsal ihtiyaçlardan adil gelir dağılımına, konjonktürel dalgalanmalardan ekonomik kalkınmaya kadar geniş bir ölçekte devletin aktif rol üstlenmesi, kamu harcamalarındaki artışı da beraberinde getirmiştir (Kanca ve Bayrak, 2014). Kamu harcamalarının ekonomik büyüme veya gelir etkisine odaklanan oldukça geniş bir ampirik literatür mevcutken, kamu harcamaları ile işsizlik ilişkisine odaklanan çalışmalar nispeten daha az sayıdadır. Kamu harcamalarının ekonomik büyüme

üzerindeki etkisi yön ve büyüklük olarak işsizlik üzerindeki etkisinden farklı olabilmektedir (Holden ve Sparrman, 2018). Çalışmanın bu bölümünde kamu harcamalarıyla işsizlik arasındaki ilişkiyi inceleyen ampirik çalışmalar incelenmiştir. Bu çalışmalar, kamu harcamalarının işsizliği artırdığını bulgulayan çalışmalar ile azalttığını tespit eden çalışmalar bazında gruplandırılarak sunulmuştur.

Abrams (1999), 20 OECD ülkesini ve 1984-1993 dönemini kapsayan çalışmasıyla işsizlik ve kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmanın bulguları, iki değişken arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir. Bu ilişki literatüre Abrams Eğrisi olarak geçmiştir. Abrams'a metodolojik olarak yöneltilen eleştiriler, söz konusu ilişkiyi farklı metodolojik çerçevede ele alma çabalarını da birlikte getirmiştir. Literatürde analiz edilen ülke, dönem ve kullanılan model bağlamında farklı bulgular elde edildiği ve doğrusal yöntemlerden asimetric yöntemlere doğru bir ilerlemenin olduğu görülmektedir. Christopoulos ve Tsionas (2002), 10 Avrupa ülkesinin verilerini kullanarak kamu harcamaları ile işsizlik arasındaki ilişkinin varlığını araştırmışlardır. Nedensellik analizine dayanan çalışmanın sonuçları iki değişken arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstererek Abrams (1999) çalışmasını desteklemiştir. Christopoulos vd. (2005) bu defa 10 Avrupa Birliği ülkesini, 1961-1999 dönemi kapsamında panel eşbütünleşme analiziyle incelemiştir. Çalışmanın bulguları yine iki değişken arasındaki pozitif ilişkiye işaret etmektedir. Feldmann (2006) ise 19 sanayi ülkesinin 1985 ile 2002 dönemine ilişkin verilerini kullanarak kamu kesimi büyüklüğünün işsizliği artırma ihtimalinin yüksek olduğunu tespit etmiştir. Bu negatif etkinin, kadınlar ve düşük vasıflı iş gücü üzerinde daha güçlü olduğunu gösteren çalışmada, kamu kesiminin büyüklüğünü ölçmek için kamu tüketim harcamaları, transfer harcamaları, sübvansiyonlar, kamu yatırım harcamaları ve gelir vergisi oranından oluşan bir endeks kullanılmıştır. Feldmann (2010) ise gelişmekte olan 52 ülke için yaptığı çalışmada, kamu kesimi büyüklüğünün toplam işsizlik oranını, kadın işsizlik oranını ve genç işsizlik oranını önemli ölçüde artırdığını bulmuştur. Ayrıca analizde, kamu kesimi büyüklüğünün, uzun süreli işsizlerin toplam işsizler içindeki payını da anlamlı bir şekilde artırdığı gösterilmiştir. Yongjin (2011), 1996-2006 dönemini ve 32 gelişmiş ve 51 gelişmekte olan ülkeyi içeren çalışma kapsamında, kamu kesimi büyüklüğü arttıkça daha yüksek işsizlik oranlarının ortaya çıkacağını göstermiştir. Çalışmada kamu kesimi büyüklüğü devletin nihai tüketim harcamaları ile temsil edilmektedir. Wang ve Abrams (2011), 1970-1999 dönemine ilişkin olarak 20 OECD ülkesi verisinden hareketle kamu kesimi büyüklüğünün, durağan durum işsizlik oranını etkilemede önemli bir rol oynadığını tespit etmişlerdir. Analizde

kamu harcamaları niteliklerine göre ayrıştırılmış olup, transfer harcamaları ve sübvansiyonların durağan durum işsizlik oranını önemli ölçüde etkilediğini ancak kamunun mal ve hizmet alımlarının önemli bir etkisinin olmadığını bulmuşlardır. Çalışmada, Abrams (1999) ve Feldmann (2006) çalışmalarına yöneltilen eleştirilerden olan eşzamanlı yanlılık ve ters nedensellik sorunuyla baş eden bir panel hata düzeltme modeli kullanılmıştır. İşsizlik oranlarındaki kalıcı artışın üçte ikisinin kamunun transfer harcamaları ve sübvansiyonlardaki artışlara atfedilebileceği gösterilmiştir. Özer (2020), 1980-2018 dönemi verilerini kullanarak Türkiye’de kamu harcamalarının işsizlik üzerindeki etkisini analiz etmiştir. Yapılan nedensellik testi kamu harcamalarından işsizlik oranına doğru tek yönlü bir ilişki olduğunu göstermiştir. Ayrıca çalışmanın bir diğer bulgusuna göre, kamu harcamalarındaki bir birimlik artış işsizlik oranını 0,45 birim artırmaktadır. Ertekin (2020), 1980-2017 dönemini içeren zaman serisi verileriyle Türkiye’de kamu kesimi büyüklüğünün işsizlik üzerindeki etkisini analiz etmiştir. Çalışmada, kamu harcamalarındaki ve vergi yükündeki artışın işsizliği artırdığı tespit edilmiştir. Kocaman ve Biçerli (2021), maliye politikaları ve seçili makroekonomik değişkenlerin işsizlik üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Çalışmanın bulguları, kamu harcamalarının işsizlik üzerinde asimetrik etkiye sahip olduğunu göstermiştir. Buna göre, kamu harcamalarındaki %1’lik bir artış, işsizlikte %0,32 artışa neden olmakta, negatif şok durumunda ise anlamlı bir etki ortaya çıkmamaktadır.

Kamu harcamalarının işsizliği olumsuz etkilediğini yani artırdığını tespit eden çalışmaların yanı sıra, azalttığı sonucuna ulaşılan ampirik çalışmalar da bulunmaktadır. Aslan ve Kula (2010), 2000-2007 dönemine ilişkin olarak Türkiye verileriyle yaptıkları analizde kamu harcamalarının işsizlik oranıyla negatif ilişkili olduğunu tespit etmişlerdir. Mahdavi ve Alanis (2013), bu kez 1977-2006 dönemine ilişkin olarak Amerika’nın eyaletleri için yaptıkları çalışmada işsizlik oranı ve kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmanın bulguları, kişi başına düşen gerçek kamu harcamaları ile işsizlik oranının eş bütünlük olduğunu göstermiştir. Kamu harcamalarından işsizliğe doğru tutarlı kanıtlar elde edilmekle birlikte, kamu harcamalarının işsizliği azaltmak için hızlı bir çözüm olmayacağı sonucuna ulaşılmıştır. Holden ve Sparrman (2018), 1980-2007 dönemini içeren veri setiyle, 20 OECD ülkesi için yaptıkları çalışmada, kamu harcamalarının GSYH payındaki %1’lik bir artışın, işsizliği %0,3 puan azalttığını tespit etmişlerdir. Bu etkinin büyüklüğünün ekonomik konjonktürün daralma dönemlerinde, yükseliş dönemlerine göre, daha büyük olduğunu



göstermişlerdir. Nepram vd. (2021) ise Hindistan verileriyle yaptıkları çalışmada kamu harcamalarının işsizlik üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Bulgular, kamu harcamaları ile işsizlik arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermekle birlikte, nüfusun daha eğitilmiş olduğu eyaletlerde daha yüksek işsizlik oranı; daha yüksek gelirli ve daha yüksek büyüme oranına sahip eyaletlerde ise daha düşük işsizlik oranı tespit edilmiştir. Yürük ve Acaroğlu (2021) ise Türkiye örneğinde 1985-2019 dönemini analiz etmişlerdir. Hatemi-J (2012) asimetric nedensellik testinin kullanıldığı çalışmada, Abrams (1999) çalışmasının geçerli olmadığı ve pozitif işsizlik şoklarının pozitif kamu harcamaları şoklarını artırdığı sonuçlarına ulaşılmıştır. Yiğitli (2022), Türkiye'nin 26 bölgesini içeren çalışmada reel ücretler ve kamu kesimi büyüklüğünün işsizlik oranını artırdığını tespit etmiştir. Çalışmanın bir diğer bulgusuna göre kişi başı kullanılan nakdi kredi tutarındaki artış işsizlik oranını azaltmaktadır.

### **3. METODOLOJİ**

Çalışmada, 37 ülkeyi ve 1990-2022 dönemini içeren panel bir veri seti kapsamında kamu harcamalarının büyüklüğü ile işsizlik oranı arasındaki ilişki dinamik bir model çerçevesinde analiz edilmektedir. Diğer tüm bağımsız değişkenler katı dışsal olsa dahi, bağımlı değişkenin gecikmesinin modelde yer alması bu değişkenin, hatanın geçmiş ve muhtemel bugünkü gerçekleştirmeleriyle ilişkili olması anlamına gelmektedir. Bağımlı değişkenin gecikmesinin açıklayıcı değişken olarak modelde yer alması dışında zamanla değişen ilgili faktörlerin ihmal edilmesi, birime özgü rastgele şoklara verilen eşzamanlı tepkiler, ölçüm hataları veya korele gözlemlenemeyen etkiler içsellik sorununa neden olmaktadır (Semykina ve Wooldridge, 2010). Bu durumlardan herhangi birinin varlığında bağımsız değişkenler ile hata terimi korelasyonlu hale gelmektedir (Wooldridge, 2013). Dolayısıyla söz konusu sorunla başa çıkabilen özel tahminciler gerekmektedir.

Arellano ve Bond (1991), Arellano ve Bover (1995) ile Blundell ve Bond (1998) tarafından önerilen dinamik panel tahmincileri, içsel değişkenlere izin vererek, birim sayısının zaman periyodundan büyük olduğu ( $N > T$ ) panellerde, birim içi değişen varyans ve otokorelasyon durumlarında da etkin ve tutarlı tahminler sunmaktadır. Arellano ve Bond (1991) tarafından önerilen tahminci fark Genelleştirilmiş Momentler Yöntemi (GMM) olarak adlandırılmakta ve bu yöntemde regresörlerin farkı alınarak dönüşüm yapılmaktadır. Arellano ve Bover (1995) ile

Blundell ve Bond (1998), araç değişkenlerin ilk farklarının sabit etkilerle ilişkili olmadığı yönündeki ilave varsayımla Arellano ve Bond (1991) tarafından önerilen tahminciyi geliştirmişlerdir. Böylece daha fazla araç değişken kullanımına imkân sağlayan iki denklemlilik bir sistem GMM tahmincisi oluşturulmuştur (Roodman, 2009). Blundell ve Bond (1998), sistem GMM tahmincisinin daha fazla moment koşulu taşıdığını ve bu nedenle daha etkin olduğunu Monte Carlo simülasyonları kullanarak göstermektedir. Çalışma kapsamında kurulan dinamik model, Blundell ve Bond (1998) takip edilerek iki aşamalı sistem Genelleştirilmiş Momentler Yöntemi (2SGMM) çerçevesinde tahmin edilmektedir. Dinamik bir panel veri modelinde  $i=1, \dots, N$  ve  $t=2, \dots, T$  olmak üzere;

$$y_{it} = \lambda y_{it-1} + \beta x_{it} + \eta_i + v_{it} \quad (1)$$

$$u_{it} = \eta_i + v_{it} \quad (2)$$

$y_{it}$  bağımlı değişkeni ve  $y_{it-1}$  gecikmeli bağımlı değişkeni sembolize etmektedir.  $x_{it}$  açıklayıcı değişken vektörü ve  $u_{it}$  hata terimidir. Hata teriminin iki bileşeni bulunmaktadır.  $\eta_i$  gözlemlenemeyen ülkeye özgü etkileri göstermekte olup  $v_{it}$  ise rastgele hata terimini ifade etmektedir.  $\eta_{it}$  ve  $v_{it}$  bağımsız dağılmakta olup alışılmış hata terimi yapısına sahiptir. Modele yönelik diğer temel varsayımlar Denklem 3 ve Denklem 4'te yer almaktadır (Blundell ve Bond, 1998)<sup>2</sup>.

$$E[\eta_i] = 0 \quad E[v_{it}] = 0 \quad E[\eta_i v_{it}] = 0 \quad i=1, \dots, N \quad \text{ve} \quad t=2, \dots, T \quad (3)$$

$$E[v_{it} v_{is}] = 0 \quad i=1, \dots, N \quad \forall t \neq s \quad (4)$$

Diğer yandan, modele zaman kukla değişken de dahil edilmiştir. 2SGMM tahmincisinde, otokorelasyon testi ve standart hataların robust tahminlerinde, birimler arası rastgele hatalarda korelasyon olmadığı varsayılmaktadır. Zaman kukla değişken kullanımı bu varsayımı desteklemektedir (Roodman, 2009). Bununla birlikte, tahminciden elde edilen sonuçların güvenilirliği belirli koşulların sağlanmasına bağlıdır. Bu kapsamda çalışmanın uygulama bölümünde gerek koşullar ilgili testlerle sınanmaktadır.

2- Ayrıntılı denklemler için bakınız: Blundell ve Bond, 1998.

#### 4. VERİ SETİ VE MODEL

Çalışma, 37 OECD ülkesini (Tablo 2) ve 1990-2022 dönemini içermektedir. Bu dönem ve ülkeler özellikle değişkenlere ilişkin veri varlığı ve kalitesi dikkate alınarak belirlenmiştir. İşsizlik oranı ( $ur$ ) modeldeki bağımlı değişkendir. Modelin temel bağımsız değişkenleri, kişi başına reel gayri safi yurtiçi hasıla-GSYH ( $gdp_{pc}$ ), ortalama reel ücret ( $w_r$ ), enflasyon oranı ( $\pi$ ) ve kamu harcamalarının GSYH payından ( $gfce$ ) oluşmaktadır. Nüfus ( $pop$ ), ticaret hacminin GSYH payı ( $ft$ ) ve doğrudan yabancı yatırımların GSYH payı ( $fdi$ ) ise diğer kontrol değişkenleri olarak modele dahil edilmiştir. Bu değişkenler teorik çerçevede bölümünde tartışılan kuramsal yaklaşımlar, ampirik literatür ve yine veri mevcudiyeti ile kalitesi dikkate alınarak belirlenmiş olup Tablo 1'de sunulmaktadır. Çalışmada kullanılan ham veriler Dünya Bankası Dünya Kalkınma Göstergeleri-WDI veri tabanı ile Uluslararası Çalışma Örgütü-ILO İstatistiklerinden temin edilmiştir.

**Tablo 1: Değişkenler**

Değişken	Tanım	Birim	Kaynak
$ur$	İşsizlik Oranı	% Oran	WDI-Veri Tabanı
$gdp_{pc}$	Kişi Başı Reel Gelir	2015 Fiyatlarıyla ABD Doları	WDI-Veri Tabanı
$w_r$	Ortalama Aylık Reel Ücret	2015 Fiyatlarıyla ABD Doları	ILO İstatistikleri ve Yazarın Hesaplamaları
$\pi$	Enflasyon-Tüketici Fiyatları Değişimi	% Değişim Yıllık	WDI-Veri Tabanı
$gfce$	Kamu Harcamaları	% GSYH	WDI-Veri Tabanı
$pop$	Nüfus Payı	% Pay	WDI-Veri Tabanı ve Yazarın Hesaplamaları
$ft$	Ticaret Hacmi (Ticari Açıklık)	% GSYH	WDI-Veri Tabanı
$fdi$	Doğrudan Yabancı Yatırım	% GSYH	WDI-Veri Tabanı

$ur$ , işsizlik oranını göstermekte olup işsiz sayısının toplam iş gücü içindeki payını ifade etmektedir. Çalışmada kamu harcamaları, kamu tüketim harcamalarının GSYH içindeki payıyla temsil edilmektedir. Bu kapsamda,  $gfce$  genel devlet nihai tüketim harcamalarının GSYH içindeki % payını içermekte olup bu değişken çalışma kapsamında kısaca kamu harcaması olarak ifade edilmektedir. Bu veri, çalışanlara yapılan ödemeler de dahil olmak üzere tüm mal ve hizmet satın almalarına yönelik devletin cari harcamalarını içermektedir.

Ayrıca, devletin sabit sermaye oluşumu dışındaki ulusal savunma ve güvenlik harcamalarını da kapsamaktadır. Ancak faiz, sübvansiyon, hibe, sosyal yardım, kira ve temettü ödemeleri gibi harcamalar bu kalem içerisinde yer almamaktadır (WDI, 2023).  $gdp_{pc}$ , 2015 yılı sabit fiyatları bazında ABD doları cinsinden hesaplanan kişi başı reel GSYH'yi ifade etmektedir. Bu değişken, ekonomideki talebi temsil etmek üzere modele dahil edilmiştir. Ortalama aylık reel ücret bileşeni  $w$ , temel bir teorik değişken olarak modelde yer almaktadır. Fiilen çalışılan saat bazında aynı ödemeler de dahil olmak üzere yapılan ödemeleri içermektedir (ILO, 2023).  $\pi$  tüketici fiyat endeksi bazında yıllık % değişim olarak hesaplanan enflasyon oranıdır.  $pop$  ülke ölçeğini temsil etmek üzere analize dahil edilmiştir. İlgili ülke nüfusunun, analiz kapsamında yer alan tüm ülkelerin toplam nüfusu içerisindeki payını göstermektedir.  $ft$  ekonomideki mal ve hizmet ihracat ve ithalatının toplamı olarak ölçülen ticaret hacminin GSYH'ye oranı olup ticari açıklığı göstermektedir. Son olarak  $fdi$  ekonomiye ilgili yılda yapılan net doğrudan yabancı yatırım girişlerinin GSYH'ye oranıdır. Tüm değişkenler reel değerleri ve log dönüşümleriyle analize dahil edilmiştir.

Çalışmanın dönemi, 1990-2022 dönemidir. Bununla birlikte, makroekonomik zaman serileri yapısı gereği yıllık dalgalanmalar sergileyebilmektedir. Yıllık verilerdeki kısa vadeli dalgalanmaları azaltarak modelin tahmin gücünü artırmak amacıyla değişkenler 1990 ile 2022 arasındaki 5'er yıllık ortalamaları üzerinden analize dahil edilmiştir. Bu metodoloji özellikle büyüme literatüründe sıklıkla kullanılmaktadır (Asongu & Odhiambo, 2020; Aiyar & Ebeke, 2020; Bove & Elia, 2017; Iamsiraroj, 2016; Islam, 1995; Pires & Garcia, 2012).

Kamu harcamalarının işsizlik oranını nasıl etkilediğini analiz etmek amacıyla geliştirilen modelin kapalı ve açık formları sırasıyla Denklem 5 ve Denklem 6'da yer almaktadır.  $t$  zaman boyutunu ve  $i$  37 OECD ülkesini temsil etmek üzere:

$$t = 1, 2, 3 \dots T \text{ ve } i = 1, 2, 3, \dots, 37$$

$$\ln(ur) = f \{ \ln(gdp_{pc}), \ln(w), \ln(\pi), \ln(gfce), \ln(pop), \ln(ft), \ln(fdi) \} \quad (5)$$

$$\begin{aligned} \ln(ur)_{it} = & \alpha_i + \lambda \ln(ur)_{i,t-1} + \beta_1 \ln(gdp_{pc})_{it} + \beta_2 \ln(w)_{it} \\ & + \beta_3 \ln(\pi)_{it} + \beta_4 \ln(gfce)_{it} + \beta_5 \ln(pop)_{it} + \beta_6 \ln(ft)_{it} + \beta_7 \ln(fdi)_{it} + \sum_{j=1}^T \gamma_j Y + u_{it} \end{aligned} \quad (6)$$

$$u_{it} = \eta_{it} + v_{it} \quad (7)$$

Parametreler iki aşamalı sistem GMM tahmincisi ile tahmin edilmiş olup zaman etkilerini kontrol etmek için zaman kukla değişkeni modele eklenmiştir.  $Y$  zaman kukla değişken setini,  $\gamma$  ise zaman etkisini temsil eden katsayıyı sembolize etmektedir.  $u_{it}$  iki bileşenli hata terimidir.  $v_{it}$  rastgele hata terimi olup  $\eta_{it}$  gözlemlenemeyen ülkeye özgü etkileri göstermektedir.

$\beta_1$  katsayısının negatif ve  $\lambda$  katsayısının pozitif değer alması beklenmektedir. Diğer katsayıların farklı kuramsal yaklaşımlar çerçevesinde pozitif veya negatif değerler alması mümkündür.

## 5. AMPİRİK BULGULAR

Analiz kapsamında yer alan ülkelerin 2022 yılındaki işsizlik oranları Tablo 2'de yer almaktadır. Bu ülkelerin 2022 yılı verileri incelendiğinde, ortalama işsizlik oranının %5,6 olduğu görülmektedir. Bu işsizlik oranıyla son 5 yıl ortalamasından 1,07 puan daha iyi bir gerçekleşme bulunmaktadır.

**Tablo 2:** Temel İstatistikler (2022 Yılı)

Sıra	Ülke	$ur$ (%)	$gdp_{pc}$ (ABD Dolar)	$w$ (ABD Dolar)	$w_r^*$ (ABD Dolar)	$\pi$ (%)	$gfce$ (%)	$pop$ (%)	$fi$ (%)	$fdi$ (%)
1	İspanya	13,01	27.703	2.852	2.663	8,39	20,37	3,82	80,54	3,63
2	Yunanistan	12,16	20.288	1.963	1.908	9,65	20,11	0,83	108,00	3,65
3	Kosta Rika	11,45	13.425	835	839	8,27	15,40	0,41	79,66	5,31
4	Kolombiya	10,73	6.843	370	382	10,18	13,95	4,15	48,37	5,00
5	Türkiye	10,03	14.055	411	541	72,31	11,65	6,79	81,17	1,44
6	İtalya	8,09	33.281	3.282	3.140	8,20	19,21	4,71	74,78	3,06
7	Şili	7,78	14.356	871	814	11,64	14,40	1,57	75,02	6,93
8	Fransa	7,45	38.817	4.168	3.957	5,22	24,01	5,43	73,25	3,79
9	İsveç	7,36	55.986	4.480	4.449	8,37	24,93	0,84	102,92	7,75
10	Finlandiya	6,80	46.929	4.865	4.484	7,12	24,06	0,44	93,07	4,73
11	Letonya	6,43	17.081	1.705	1.337	17,31	18,71	0,15	148,50	2,84
12	Slovak C.	6,09	18.878	1.350	1.199	12,77	20,63	0,43	204,12	3,51
13	Estonya	5,85	21.143	2.246	1.681	19,40	19,38	0,11	171,57	4,32
14	Portekiz	5,78	22.126	1.998	1.804	7,83	17,56	0,83	101,61	3,73

Sıra	Ülke	$ur$ (%)	$gdp_{pc}$ (ABD Dolar)	$w$ (ABD Dolar)	$w_r^*$ (ABD Dolar)	$\pi$ (%)	$gfce$ (%)	$pop$ (%)	$fi$ (%)	$fdi$ (%)
15	Belçika	5,63	44.185	5.705	5.049	9,60	23,80	0,93	193,09	2,14
16	Litvanya	5,57	18.535	1.661	1.228	19,71	16,76	0,23	175,70	1,05
17	Kanada	5,21	44.929	3.911	3.200	6,80	20,99	3,11	67,56	2,31
18	Avusturya	4,71	46.698	4.482	4.019	8,55	20,59	0,72	123,69	2,15
19	Lüksemburg	4,70	109.715	7.418	6.510	6,34	17,64	0,05	-	0,00
20	İrlanda	4,36	97.317	4.620	4.324	7,81	11,38	0,41	234,27	-0,36
21	İsviçre	4,20	90.057	6.491	6.268	2,84	11,37	0,70	140,17	-1,34
22	Slovenya	4,18	25.350	2.773	2.472	8,83	19,48	0,17	186,03	3,63
23	Danimarka	4,17	60.346	5.948	5.295	7,70	21,78	0,47	128,93	8,55
24	İzlanda	3,81	56.429	-	-	8,31	26,18	0,03	93,57	4,35
25	Avustralya	3,66	60.994	-	-	6,59	22,02	2,08	45,14	4,14
26	ABD	3,61	62.789	4.845	3.985	8,00	13,87	26,63	27,36	1,53
27	Birleşik K.	3,57	47.924	3.329	3.459	7,92	20,95	5,35	69,52	1,45
28	Hollanda	3,54	50.547	5.147	4.563	10,00	25,09	1,41	176,71	-1,20
29	İsrail	3,48	42.711	-	-	4,39	20,89	0,76	60,50	4,39
30	Macaristan	3,42	16.336	1.041	925	14,61	20,56	0,77	186,72	-5,77
31	Meksika	3,31	10.077	400	351	7,90	11,10	10,19	88,11	2,67
32	Yeni Zelanda	3,25	42.559	3.798	3.338	7,17	20,82	0,41	53,81	3,36
33	Norveç	3,17	79.636	5.528	4.146	5,76	18,62	0,44	82,61	2,17
34	Almanya	2,99	43.361	4.647	4.136	6,87	21,95	6,70	99,88	1,16
35	Kore C.	2,79	33.719	3.168	3.294	5,09	18,77	4,13	96,54	1,08
36	Polonya	2,60	17.117	1.349	1.235	14,43	18,28	2,94	123,93	5,36
37	Çekya	2,37	20.237	2.077	1.544	15,10	20,24	0,85	151,92	3,62
<b>2022 Yılı OECD Ortalama</b>		<b>5,60</b>	<b>39.797</b>	<b>3.228</b>	<b>2.898</b>	<b>11,00</b>	<b>19,12</b>	-	<b>112,45</b>	<b>2,95</b>
<b>2017-2021 OECD Ortalama</b>		<b>6,67</b>	<b>37.520</b>	<b>2.942</b>	<b>2.712</b>	<b>2,29</b>	<b>19,43</b>	-	<b>96,89</b>	<b>2,60</b>
<b>1990-2021 OECD Ortalama</b>		<b>7,84</b>	<b>31.962</b>	<b>2.189</b>	<b>2.214</b>	<b>8,48</b>	<b>18,96</b>	-	<b>82,19</b>	<b>4,06</b>

\*2015 yılı fiyatlarıyla hesaplanan reel değerlerdir.

2022 yılında, işsizlik oranı-*ur* en yüksek olan ülke İspanya iken Yunanistan ikinci sırada yer almaktadır. Türkiye ise işsizlik oranı en yüksek beşinci ülkedir. Bu yılda analiz edilen bölge kapsamında gerçekleşen ortalama işsizlik oranı (%5,60), analiz dönemi olan 1990-2021 yılları ortalamasının (%7,84) altında gerçekleşmiştir. 2015 yılı fiyatlarıyla hesaplanan reel kişi başı gelirin-*gdp<sub>pc</sub>* en yüksek olduğu ülkeler Lüksemburg, İrlanda, Yeni Zelanda, Norveç ve ABD, en düşük olduğu ülkeler ise Şili, Türkiye, Kosta Rika, Meksika ve Kolombiya'dır. Ücret-*w* açısından ise yine Lüksemburg ilk sırada bulunmaktadır. Bu ülkeyi sırasıyla Yeni Zelanda, Danimarka, Belçika ve Norveç takip etmektedir. Reel ücretler-*w<sub>r</sub>*, dikkate alındığında ise, ilk dört sıralama aynı olmakla birlikte, farklı olarak Norveç'in yerini Hollanda almaktadır. Kosta Rika, Şili ve Türkiye reel ücret açısından son sıralarda bulunan diğer ülkelerdir. OECD ortalaması açısından bakıldığında reel ücretin genel eğilim olarak tarihsel seyirde arttığı görülmektedir.

Pandemiye ve jeopolitik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan tedarik zinciri baskılarının da etkisiyle, OECD ülkeleri genelinde 2020 yılından itibaren manşet enflasyon oranı- *$\pi$*  artmış olup 2022 yılında zirve seviyeye yükselmiştir. Türkiye %72,31'lik enflasyon oranı ile 2022 yılında birinci sırada yer almıştır. Bölgenin ortalama enflasyon oranı 2022 yılında %11,00 iken Türkiye hariç tutulduğunda bu oran %9,30 olmaktadır. İzlanda, Hollanda, İsveç, Finlandiya ve Fransa, kamu harcamalarının GSYH içindeki payı-*gfce*'nin en yüksek olduğu ülkelerdir. *gfce* 2022 yılındaki %19,12'lik OECD ortalama değeriyle son beş yıllık ortalamasının (%19,43) altında ancak 1990-2021 yılları ortalamasının (%18,96) üzerinde gerçekleşmiştir. Analiz edilen ülkeler kapsamında nüfus payı-*pop* en yüksek olan ülke %26'lık pay ile ABD'dir. Bu ülkeyi Meksika, Türkiye, Almanya ve Fransa izlemektedir. Nüfus bakımından en düşük paya sahip olan ülke ise İzlanda'dır. Ticaret hacminin GSYH'ye oranı-*ft* 2022 yılında OECD ülkelerinde ortalama %112,45 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran 1990-2021 döneminde ortalama %82,19 olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, analiz dönemi içerisinde OECD ülkelerinde ortalama ticari açıklığın arttığı görülmektedir. Son olarak net doğrudan yabancı yatırım girişleri-*fdi* açısından veriler değerlendirildiğinde, GSYH'yesine oranla 2022 yılında en fazla net doğrudan yabancı yatırım girişi alan ülkeler Danimarka, İsveç, Şili, Polonya ve Kosta Rika olmuştur. Modelde kullanılan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler ise Tablo 3'te sunulmaktadır.

**Tablo 3:** Tanımlayıcı İstatistikler (1990-2022)

Değişkenler	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	Değişim Katsayısı	Minimum	Maksimum
<i>ur</i>	1.212	7,80	4,10	0,53	0,64	27,47
<i>gdp<sub>pc</sub></i>	1.188	31.962,20	21.649,10	0,68	3.694,00	112.417,80
<i>w</i>	682	2.189,60	1.747,70	0,79	6,32	7.860,30
<i>w<sub>r</sub></i>	672	2.214,60	1.577,80	0,71	6,71	6.600,09
$\pi$	1.210	8,48	48,80	5,75	- 4,48	1.020,60
<i>gfce</i>	1.221	18,96	4,20	0,22	7,67	34,34
<i>pop</i>	1.221	0,03	0,05	1,69	0,0002	0,27
<i>ft</i>	1.157	82,19	39,76	0,48	19,79	252,50
<i>fdi</i>	1.156	4,06	8,27	2,05	- 40,09	106,57

İşsizlik oranı-*ur* analiz dönemi içerisinde OECD ülkelerinde ortalama %7,80 gerçekleşmiş olup %0,64 ila %27,47 aralığında değişen değerler almıştır. *gfce* ise analiz döneminde ortalama %18,96 olarak gerçekleşmiş olup en yüksek %34,34 değerini almıştır. *gdp<sub>pc</sub>* 31.962 ABD doları,  $\pi$  ise ortalama %8,48 olarak gerçekleşmiştir. Değişim katsayısı en küçük olan değişkenin *gfce* olduğu görülmektedir. Bu durum *gfce* değişkeninin diğerlerine göre daha az değişken olduğu anlamına gelir. Bu nedenle *gfce* diğer değişkenlere göre ortalama etrafında daha yakın bir şekilde kümelenmekte ve görece olarak homojen bir dağılım sergilemektedir. Ticaret hacminin GSYH içindeki payı ise homojenlik açısından ikinci sırada yer almaktadır. Ortalama etrafında en geniş yayılım gösteren değişken ise enflasyon oranıdır. Modelde yer alan değişkenler arasındaki korelasyon ilişkisi ise Tablo 4'te gösterilmektedir.



Tablo 4: Korelasyon Matrisi

Değişkenler	$\ln ur$	$\ln gdp_{pc}$	$\ln w_r$	$\ln \pi$	$\ln gfc_e$	$\ln pop$	$\ln ft$	$\ln fdi$
$\ln ur$	1							
$\ln gdp_{pc}$	-0,4000***	1						
	0,0000							
$\ln w_r$	-0,3469***	-0,1112	1					
	0,0000	0,0835						
$\ln \pi$	0,0276	-0,6329***	0,1082	1				
	0,0659	0,0000	0,0917					
$\ln gfc_e$	0,1737***	0,2878***	-0,2002***	-0,1265**	1			
	0,0051	0,0000	0,0017	0,0420				
$\ln pop$	0,1370**	-0,1710***	-0,0450	0,0101	-0,2892***	1		
	0,0275	0,0064	0,4845	0,8719	0,0000			
$\ln ft$	-0,0965	0,0345	-0,1345	-0,1349*	0,2104***	-0,6523***	1	
	0,1634	0,6187	0,0528	0,0508	0,0022	0,0000		
$\ln fdi$	-0,0724	-0,0042	0,0970	-0,0467	0,0801	-0,3118***	0,5065***	1
	0,2985	0,9520	0,1654	0,5026	0,2502	0,0000	0,0000	

Not: \*\*\*  $p < 0,01$ , \*\*  $p < 0,05$ , \*  $p < 0,1$

Değişkenler arasındaki ikili ilişkilerin genel düzeyini gösteren korelasyon matrisi anlamlı bir çoklu bağlantı sorunu olmadığını göstermektedir<sup>3</sup>. İkili korelasyon katsayıları incelendiğinde, çoğunlukla anlamlı ilişkilerin olduğu görülmektedir. İşsizlik oranı-  $\ln ur$  ile en yüksek korelasyona sahip değişkenin  $\ln gdp_{pc}$  olduğu görülmektedir. Bu değişkeni  $\ln w_r$  ve  $\ln gfc_e$  takip etmektedir.

Veri setinin yapısı dikkate alınarak uygun tahminci belirlenmiştir. Şöyle ki, analizde kullanılan veri seti dengesiz panel olup değişkenlerin 5'er yıllık ortalamaları üzerinden analize dahil edilmesiyle birlikte paneldeki birim sayısı (ülke sayısı), zaman periyodundan açık bir şekilde büyüktür ( $N > T$ ). Diğer yandan model, bağımlı değişken olan işsizlik oranının, bu değişkenin geçmiş değerlerinden etkilenmesini içerecek şekilde dinamik olarak tanımlanmıştır. Bu durumlar göz önünde bulundurularak analizde birim içi değişen varyans ve otokorelasyon sorunlarının varlığında güvenilir bir tahminci olan iki aşamalı sistem GMM kullanılmıştır. Elde edilen regresyon sonuçları Tablo 5'te sunulmaktadır.

3- Ayrıca ortalama VIF değeri de 2,3 olarak hesaplanmıştır. Bu değer çoklu doğrusal bağlantıya ilişkin sorun bulunmadığına işaret etmektedir.

Tablo 5: İki Aşamalı Sistem GMM

Değişkenler	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
$\ln \ln ur$	0,735*** (0,175)	0,755*** (0,197)	0,728*** (0,150)	0,698*** (0,146)
$\ln gdp_{pc}$	-0,256** (0,0946)	-0,236** (0,0966)	-0,265*** (0,0709)	-0,306*** (0,0780)
$\ln w_r$	0,0322 (0,0310)	0,0277 (0,0313)	0,0269 (0,0262)	0,0285 (0,0262)
$\ln \pi$	-0,0510 (0,0638)	-0,0487 (0,0714)	-0,0578 (0,0586)	-0,0554 (0,0610)
$\ln gfce$	0,386** (0,156)	0,376** (0,179)	0,438*** (0,132)	0,555*** (0,131)
$\ln pop$		0,00323 (0,0339)	-0,0176 (0,0301)	-0,00812 (0,0274)
$\ln ft$			-0,146* (0,0824)	-0,174* (0,0879)
$\ln fdi$				0,0352 (0,0319)
Sabit	1,708* (0,955)	1,537 (1,001)	2,293** (1,002)	2,521** (1,101)
Gözlem Sayısı	159	159	152	150
Birim Sayısı	37	37	35	34
<b>Tanımlayıcı Testler</b>				
F Test İstatistiği	950,36	805,41	999,94	1138,48
[P Değeri]	[0,000]	[0,000]	[0,000]	[0,000]
Araç Sayısı	16	17	18	19
Hansen Test	7,43	8,47	5,26	5,37
[P Değeri]	[0,191]	[0,132]	[0,385]	[0,373]
AR (1)	-3,29	-3,24	-3,52	-3,33
[P Değeri]	[0,001]	[0,001]	[0,000]	[0,001]
AR (2)	-0,88	-0,90	-1,25	-1,41
[P Değeri]	[0,379]	[0,369]	[0,212]	[0,158]

**Not:** Regresyon sonuçlarına ilişkin standart hatalar parantez içinde gösterilmektedir. \*\*\*  $p < 0,01$ , \*\*  $p < 0,05$ , \*  $p < 0,1$ . Tüm GMM tahminlerinde robust standart hatalar hesaplanmıştır. Standart hatalar için Windmeijer (2005) sonlu örnek düzeltmesi kullanılmıştır. Gecikmeli işsizlik oranı içsel olarak modele dahil edilmiştir. Hansen testi, aşırı belirlenme kısıtlarını test etmekte olup " $H_0$ : Aşırı kısıtlamalar geçerlidir" şeklinde ifade edilmektedir. AR(1) ve AR(2) satırları ile birinci ve ikinci dereceden otokorelasyon sınanmakta olup " $H_0$ : Serisel Korelasyon yoktur" şeklindedir. Tüm modellerde zaman kukla değişken kullanılmıştır.

Model 1, temel model olarak belirlenmiştir. Bu modelde, bağımlı değişken işsizlik oranı ( $\ln ur$ ), bağımsız değişkenler ise işsizlik oranının bir dönem gecikmesi ( $\ln \ln ur$ ), kişi başı reel gayri safi yurtiçi hasıla ( $gdp_{pc}$ ), ortalama reel ücret ( $w_r$ ), enflasyon oranı ( $\pi$ ) ve kamu harcamalarının GSYH payından ( $gfce$ ) oluşmaktadır. Diğer modellere sırasıyla, nüfus ( $pop$ ), ticaret hacminin GSYH payı ( $ft$ ) ve doğrudan yabancı yatırımların GSYH payı ( $fdi$ ) değişkenleri kontrol değişkenleri

olarak eklenmiştir. Ayrıca zaman etkisini kontrol etmek amacıyla zaman serisi eğilimleri hesaba dahil edilmiştir. Bu kapsamda tüm modellerde zaman kukla değişken kullanılmıştır.

Tablo 5'in tanımlayıcı testler bölümünde yer alan F istatistikleri, tüm modellerin genel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. 2SGMM tahmincisi için önemli bir gerek şart olan birim sayısının araç sayısından büyük olması koşulu yine tüm modellerde sağlanmıştır. Hansen test sonuçları ise tüm modellerde, aşırı kısıtlamaların geçerli olduğuna ve modele dahil edilen araçların uygun olduğuna işaret etmektedir. Tabloda, birinci fark artıklarında birinci dereceden ve ikinci dereceden serisel korelasyon testleri AR(1) ve AR(2) satırlarında raporlanmış olup sonuçlar, olması gerektiği gibi, tüm modellerde ikinci derece serisel korelasyon olmadığını göstermektedir.

Modelin bulgularına göre işsizlik oranının gecikmeli değerine ilişkin katsayı pozitif ve anlamlıdır. Bu bulgu işsizlik oranının analiz edilen dönem ve bölge kapsamında pozitif ve anlamlı bir kalıcılık sergilediğini göstermektedir. Tüm modellerde gecikmeli bağımlı değişken katsayısı benzer etki büyüklüğüne sahip olup bu anlamda bulgu tutarlıdır. Bu bulgu, işsizlik oranının, ekonomideki fiili işsizliğin geçmişine bağlı olduğu anlamına gelen histeri etkisine işaret etmektedir. Bu katsayının değerinin 1'den küçük olması ise işsizliğin denge değerine yakınsamasıyla ilgilidir. Bond (2002), tahminin tutarlılığı için bu katsayının bir kontrol noktası olduğunu belirtmektedir.

Toplam talep için bir vekil değişken olarak modele dahil edilen reel kişi başı gelir- $gdp_{pc}$  işsizlik oranı üzerinde negatif ve anlamlı bir etkiye sahiptir. Reel kişi başı gelir düzeyindeki %1'lik bir artış, işsizlik oranında %0,24 ila %0,31 arasında alternatif modellere göre değişen oranlarda bir azalış sağlamaktadır. GSYH'deki artışın istihdam yaratması teorik olarak beklenen bir sonuçtur. Bununla birlikte, büyümenin verimlilik artışının da etkisiyle gerçekleştiği dikkate alındığında istihdam etkisi kısıtlanmaktadır. Diğer yandan, işsizlik oranının iş gücüne katılım oranı ile ilişkili olmasına bağlı olarak büyümeye birlikte istihdam artsa da büyüme oranındaki artış kadar işsizlik oranı azalmayabilmektedir.

Tüm modellerde kamu harcamalarına ilişkin katsayılar pozitif ve anlamlıdır. Buna göre, kamu harcamalarındaki %1'lik bir artış, işsizlik oranında %0,38 ila %0,56 arasında alternatif modellere göre değişen oranlarda bir artışa neden olmaktadır. Bu bulgu, kamu harcamalarının özel harcamaları dışlayıcı ve

etkinsizlik yaratıcı olduğu görüşünü benimseyen ve minimalist devlet rolünü savunan klasik görüşe işaret etmektedir. Bu sonuç, Abrams'ın (1999), kamu harcamalarındaki artışların, işsizliği artıran etkilere neden olduğu yönündeki hipoteziyle de uyumludur. Ayrıca bulgu, ampirik literatürdeki Christopoulos ve Tsionas (2002), Christopoulos vd. (2005), Feldmann (2006, 2010), Wang ve Abrams (2011) ve Kocaman ve Biçerli (2021) çalışmalarının bulguları ile tutarlıdır.

Ticaret hacminin GSYH'ye oranı- *ft* 'deki %1'lik bir artış ise işsizlik oranında %0,15 ila %17 arasında alternatif modellere göre değişen oranlarda bir azalışla ilişkilidir. Dışa açıklığın ekonomi politikalarına disiplin getirmesi, artan rekabetin uzmanlaşmaya imkân sunması, ölçek ekonomilerinin ortaya çıkması, dışa açıklıkla birlikte bilgi ve teknolojinin yayılma etkilerinden fayda sağlanması açıklamalarını içeren kuramsal çerçeve bu bulguya birer dayanak niteliğindedir (Berg ve Krueger, 2003; Coe ve Helpman, 1995; Krueger, 1990; Stone ve Shephard, 2011). Çeşitli mekanizmalarla dışa açıklık ekonomik büyümeyi desteklemekte ve iş gücüne yönelik ek istihdam yaratılmasına katkı sağlamaktadır. Analize dahil edilen diğer kontrol değişkenlerine ilişkin anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir.

## SONUÇ

Kamu harcamaları bir yandan bütçe kısıtlarına tabi iken diğer yandan da istihdamda bir artışla sonuçlanıp sonuçlanmayacağına ilişkin kuramsal olarak farklı görüşler mevcuttur. Kamu harcamaları, devletin mal ve hizmet satın alımlarına yönelik tüketim harcamaları, savunma harcamaları, sabit sermaye oluşumunu içeren yatırım harcamaları veya sosyal koruma harcamaları gibi çok farklı bileşenlere sahiptir. Çalışma kapsamında, veri kısıtı nedeniyle devletin mal ve hizmet satın alımlarına yönelik tüketim harcamalarının işsizlik üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Bulgular, bu harcamaların işsizliği artırıcı nitelikte olduğunu göstermektedir.

İşsizliğin en yalın haliyle ekonomik, sosyal ve psikolojik boyutu düşünüldüğünde, kamu harcamalarının bileşenlerini ve maliye politikasının çerçevesini doğru belirlemenin ne kadar önemli olduğu görülmektedir. İşsizliğin alternatif maliyeti olarak vazgeçilen katma değer de dikkate alındığında önem derecesi en üst sıralara çıkmaktadır. Bu bulgunun olası nedenlerine ilişkin literatürde yapılan açıklamalar, genel olarak kamu harcamalarının etkinsiz olduğu, teknolojik ilerlemeyi desteklemediği, böylece sürdürülebilir üretime ve

uluslararası rekabet gücüne zarar verdiği yönündedir. Bu harcamalar yapılırken kamunun karşı karşıya bulunduğu siyasi ve yasal kısıtlar, harcamaların makul bileşimine ve operasyonel olarak rasyonel zeminde gerçekleşmesine zarar verebilmektedir. Bunun yanı sıra maliye politikasının kaynak gerektiren yapısına bağlı olarak ortaya çıkan yüksek borçlanmaların mali ve parasal disiplin üzerinde bozucu etkilere neden olması da olasıdır. Yüksek kamu borçlanma gereksinimi ise faiz oranları gibi diğer makroekonomik göstergeler üzerinde olumsuz etkilere sahiptir. Tam da bu karmaşık ve çok yönlü etkileşimler nedeniyle kamu harcamalarının büyüklüğü kadar hangi harcama kalemlerine yönelik olduğu da önemlidir. Bu konu farklı bir araştırma başlığıdır. Özellikle devletin sağlık ve eğitim harcamalarının beşerî sermaye üzerindeki etkisi dikkate alındığında bu harcamaların ayrı değerlendirilmesi gerekir. Bu noktada veri varlığı ve kalitesi en büyük kısıt olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kısıtın aşılması durumunda bu araştırma boşluğunun doldurulması literatüre önemli bir katkı sunacaktır.

Yüksek işsizlik oranları demografik fırsatların ekonomik olarak değerlendirilememesi anlamına gelir. Cari dönem için alternatif maliyet vazgeçilen katma değerdir. Ancak sosyal ve psikolojik boyutları da dikkate alındığında işsizliğin maliyeti artmaktadır. Diğer yandan doğru noktaya odaklanmak için işsizlik oranının da ayrıştırılması gerekir. Özellikle uzun dönemli işsizler, gençler ve kadınlar gibi özel politika gerektiren grupların ayrıştırılarak analizin yapılması yine farklı bir çalışma konusu olarak araştırmacılarını beklemektedir. Ayrıca ne istihdamda ne de eğitimde yer almayan gençler ile yine iş bulma umudu kalmadığı için iş gücü piyasasından çıkanlar da analiz edilmeye değer diğer çalışma konuları arasında bulunmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Abel, A. B., Bernanke, B. S. ve Croushore, D. (2013). *Macroeconomics* (9th ed.). Pearson Education, Inc.
- Abrams, B. A. (1999). The Effect of Government Size on the Unemployment Rate. *Public Choice*, 99, 395-401.
- Aiyar, S. ve Ebeke, C. (2020). Inequality of Opportunity, Inequality of Income and Economic Growth. *World Development*, 136, 105-115.
- Arellano, M. ve Bond, S. (1991). Some Tests of Specification for Panel Data: Monte Carlo Evidence and An Application to Employment Equations. *Review of Economic Studies*, 58, 277-297.
- Arellano, M. ve Bover, O. (1995). Another Look at the Instrumental Variable Estimation of Error-Components Models. *Journal of Econometrics*, 68, 29-51.
- Aslan, A. ve Kula, F. (2010). The Relationship Government Size-Unemployment: The Test of Abrams Curve for Turkish Economy. *Maliye Dergisi*, 159, 155-166.
- Asongu, S. A. ve Odhiambo, N. M. (2020). Foreign Direct Investment Information Technology and Economic Growth Dynamics in Sub-Saharan Africa. *Telecommunications Policy*, 44(1), 101838.
- Battaglini, M. ve Coate, S. (2016). A Political Economy Theory of Fiscal Policy and Unemployment. *Journal of the European Economic Association*, 14(2), 303-337.
- Berg, A. ve Krueger, A. (2003). Trade, Growth, and Poverty: A Selective Survey. *IMF Working Paper*, No. 03/30.
- Blanchard, O. (2000). What do We Know About Macroeconomics that Fisher and Wicksell Did Not?. *De Economist*, 148(5), 571-601.
- Blundell, R. ve Bond, S. (1998). Initial Conditions and Moment Restrictions in Dynamic Panel Data Models. *Journal of Econometrics* 87, 115-143.
- Bond, S. (2002). *Dynamic Panel Data Models: A Guide to Micro Data Methods and Practice*. Working Paper CWP09/02, Cemmap, Institute for Fiscal Studies. <http://cemmap.ifs.org.uk/wps/cwp0209.pdf>.
- Bove, V. ve Elia, L. (2017). Migration, Diversity, and Economic Growth. *World Development*, 89, 227-239.
- Christopoulos, D.K. ve Tsionas, E.G. (2002). Unemployment and Government Size: Is there any Credible Causality?. *Applied Economic Letters*, 9(12), 797-800.
- Christopoulos, D.K., Loizides, J. ve Tsionas, E.G. (2005). The Abrams Curve of Government Size and Unemployment: Evidence from Panel Data. *Applied Economics*, 37(10), 1193-1199.
- Coe, D.T. ve Helpman, E. (1995). International R&D Spillovers. *European Economic Review*, 39(5), 859-887.
- Ertekin, Ş. (2020). Türkiye'de Kamu Kesimindeki Büyümenin İşsizlik Üzerindeki Etkisi: 1980 Sonrası Dönem Analizi. *İzmir İktisat Dergisi*, 35(1), 141-154.

- Esping-Andersen, G. (1999). Social Risk and Welfare States. In G. Esping-Andersen (Ed.), *Social Foundations of Postindustrial Economies*, 32-46, Oxford University Press.
- Feldmann, H. (2006). Government Size and Unemployment: Evidence from Industrial Countries. *Public Choice*, 127(3/4), 451-467.
- Feldmann, H. (2010). Government Size and Unemployment in Developing Countries. *Applied Economic Letters*, 17(3), 289-292.
- Friedman, M. (1956). The Quantity Theory of Money: A Restatement. In *Studies in the Quantity Theory of Money*, ed. M. Friedman, Chicago: University of Chicago Press.
- Holden, S. ve Sparrman, V. (2018). Do Government Purchases Affect Unemployment?. *Scand. J. of Economics*, 120, 124-158.
- Iamsiraroj, S. (2016). The Foreign Direct Investment-Economic Growth Nexus. *International Review of Economics & Finance*, 42, 116-133.
- International Labour Organization (2024). *World Employment and Social Outlook*. <https://ilostat.ilo.org/data/>
- International Labour Organization (2023). *Labour Force Statistics Database*. <https://ilostat.ilo.org/data/>
- Islam, N. (1995). Growth Empirics: A Panel Data Approach. *The Quarterly Journal of Economics*, 110 (4), 1127-1170.
- Iversen, T. ve Soskice, D. (2006). New Macroeconomics and Political Science. *Annu. Rev. Polit. Sci.*, 9, 425-453.
- Kanca, O. C. ve Bayrak, M. (2014). Kamu Kesiminin Ekonomik Büyüklüğüne Türkiye ve OECD Ülkeleri Açısından Bir Bakış. *Sayıştay Dergisi*, 95, 29-48.
- Katz, L. (1986). *Efficiency Wage Theories: A Partial Evaluation*. NBER Macroeconomics Annual, 1, Cambridge: MIT Press, 235-75.
- Kocaman, M. ve Biçerli, M.K. (2021). The Asymmetric Effects of Monetary and Fiscal Policies on Unemployment: The Turkish Case. *Maliye Dergisi* 181, 19-44.
- Kolberg, J. E. ve Esping-Andersen, G. (1992). Welfare States and Employment Regimes. In J.E. Kolberg (Ed.), *The Study of Welfare State Regimes*, 1st Edition ed., 3-35, Routledge.
- Krueger, A. (1990). Asian trade and growth lessons. *American Economic Association Papers and Proceedings*, No. 80, pp. 108-112.
- Lindbeck, A. ve Snower, D. (1986). Wage Setting, Unemployment, and Insider-Outsider Relations. *Amer. Econ. Rev.*, 76(2), 235-39.
- Mahdavi, S. ve Alanis, E. (2013). Public Expenditures and the Unemployment Rate in the American States: Panel Evidence. *Applied Economics*, 45(20), 2926-2937.
- Mankiw, N.G. (1989). Real Business Cycles: A New Keynesian Perspective. *The Journal of Economic Perspectives*, 3(3), 79-90.
- McConnell, C. R., Brue, S.L. ve Macpherson, D.A. (2021). *Contemporary Labor Economics (Twelfth)*, McGraw-Hill Education.

- Nepram, D., Singh, S.P. ve Jaman, S. (2021). The Effect of Government Expenditure on Unemployment in India: A State Level Analysis. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(3), 763-769.
- Ömür, Ö. M. (2022). Vergi Takozu ve İşsizlik İlişkisi: OECD Ülkelerinde Covid-19 Sonrası Dönemde Yaşanan Değişimin Analizi. *Sayıştay Dergisi*, 33(127), 665-691.
- Özer, M. O. (2020). Kamu Harcamaları ve İşsizlik Oranı Arasındaki İlişki: Abrams Eğrisinin Türkiye İçin Sınanması. *KTÜ SBE Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(20), 307-322.
- Pires, J. O. ve Garcia, F. (2012). Productivity of Nations: A Stochastic Frontier Approach to Tfp Decomposition. *Economics Research International*, 2012(1), 1-19.
- Roodman, D. (2009). How to Do xtabond2: An Introduction to "Difference" and "System" GMM in Stata. *Stata Journal*, 9(1), 86-136.
- Semykina, A. ve Wooldridge, J. M. (2010). Estimating Panel Data Models in The Presence of Endogeneity and Selection. *Journal of Econometrics*, 157(2), 375-380.
- Stone, S. ve Shepherd, B. (2011). Dynamic Gains from Trade: The Role of Intermediate Inputs and Equipment Imports. *OECD Trade Policy Working Papers*, No. 110.
- Taylor, J. (1980). Aggregate Dynamics and Staggered Contracts. *J. Polit. Econ.*, 88(1), 1-24.
- Wang, S. ve Abrams, B.A. (2011). The Effect of Government Size on The Steady-State Unemployment Rate: A Dynamic Perspective. Department of Economics, Alfred Lerner College of Business & Economics, Working Paper Series No.2011-12.
- Windmeijer, F. (2005). A Finite Sample Correction for the Variance of Linear Efficient Two-Step GMM Estimators. *Journal of Econometrics* 126, 25-51.
- Wooldridge, J. M. (2013). *Introductory Econometrics: A Modern Approach*. Fifth Edition. South-Western: Cengage Learning.
- World Bank (2023). *World Development Indicators*. <https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators>.
- Yalta, A.T. ve Yalta, A.Y. (2022). *Modern Makroekonomiye Giriş*, Ankara: Adres Yayınları, 4. Baskı.
- Yiğiteli, N. (2022). Türkiye'de Reel Ücretlerin ve Kamu Harcamalarının İşsizlik Üzerindeki Etkisi: Bölgesel Bir Panel Veri Analizi. Ataserver, G. (Ed.), *İşsizlik, Gelir Eşitsizliği ve Yoksulluk İçinde* (151-173). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yongjin, S. (2011). Government Size, Economic Growth and Unemployment: Evidence from Advanced and Developing Economy Countries: A Time Series Analysis, 1996-2006. *International Review of Public Administration*, 16(2), 95-116.
- Yürük, B. ve Acaroğlu, H. (2021). Türkiye' de Kamu Harcamaları ve İşsizlik Arasındaki İlişkinin Asimetrik Nedensellik Analizi. *Journal of Economy Culture and Society*, 63, 93-110.



## **THE IMPACT OF GOVERNMENT EXPENDITURES ON UNEMPLOYMENT: A DYNAMIC PANEL DATA ANALYSIS ON OECD COUNTRIES**

**Nadide GÜLBAY YİĞİTELİ**

### **EXTENDED ABSTRACT**

The global unemployment rate was 5.1 per cent in 2023. In a broader sense, this number rises to 11.1% if we exclude the characteristics of job seeking and readiness to work, which are included in the standard definition of unemployment. According to this definition, 434.8 million individuals are unemployed worldwide. Because of its economic, social, and psychological ramifications, unemployment is a particularly dynamic and topical issue for scholars and policymakers. On the supply side, labour markets are complex, with non-monetary factors being just as essential as wages. Production technology, skill requirements, productivity, labour cost, macroeconomic expectations and financial opportunities are the main determinants of labour demand. Workers' and employers' unions, collective bargaining processes, minimum wage regulations and unemployment benefits are also institutional factors that directly affect the functioning of labour markets. When all these dynamics are evaluated, we come across a complex and multifactorial supply and demand structure in labour markets. Unemployment occurs due to imbalances in the labour market, whether caused by structural or cyclical reasons.

Although the relationship between government expenditures and growth or unemployment has been discussed in depth by economic schools, there has yet to be a consensus on the quality, quantity and policy impact. Economic theories offer varying approaches from the classical school, which advocates a small and balanced government budget to the Keynesian school, which argues that the government should actively direct the economy. In the empirical literature, the studies on the macroeconomic impact of government expenditures have primarily focused on economic growth. However, the impact of government expenditures on growth and unemployment may differ in direction and magnitude. Therefore, new studies are needed to focus on the effect of unemployment using up-to-date data sets and new methodological approaches.

This paper examines the impact of government expenditure on the unemployment rate for OECD countries from 1990 to 2022. The share of general government final consumption expenditures in GDP represents government expenditures. The methodological approach used in this study is the two-step system Generalised Method of Moments (2SGMM). The results of the study indicate that a 1% increase in government expenditures causes an unemployment rate increase ranging from 0.38% to 0.56% when compared to alternative models. According to another finding of the study, past unemployment rates affect its present and future values and exhibit significant persistence. Moreover, the findings indicate that increases in real per capita income and openness are associated with decreasing unemployment rates. Considering the economic, social, and psychological dimensions of unemployment, it is essential to correctly determine the composition of government expenditures and the fiscal policy framework.

YÜKSEK DENETİM  
DÜNYASINDAN HABERLER

---

*NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD*





### SAYIŞTAYIN İKİLİ İLİŞKİLER ARACILIĞIYLA KAPASİTE GELİŞTİRME ÇABALARI VE DİĞER SAYIŞTAYLARA KATKILARI

#### *CAPACITY BUILDING EFFORTS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS THROUGH BILATERAL RELATIONS AND CONTRIBUTIONS TO OTHER SUPREME AUDIT INSTITUTIONS*

İbrahim Aydın KABAKCI<sup>1</sup>

#### SUNUŞ

Denetim ve yargı faaliyetlerini sürekli geliştirmek için kapsamlı çalışmalar yürüten Sayıştay Başkanlığı, uluslararası düzeyde de çeşitli alanlarda etkili bir performans sergilemektedir. Küresel ve bölgesel düzeylerde, çeşitli uluslararası kuruluşlar bünyesinde yürütülen etkinlikler kapsamında köklü tarihinden gelen zengin birikimlerini diğer yüksek denetim kurumları ile paylaşan Sayıştay, ikili ilişkiler aracılığı ile de yakın coğrafyamızda yer alan ve gönül birlikteliğimizin olduğu ülkelerin Sayıştayları başta olmak üzere diğer ülkelerdeki eş değer kurumlara katkı sunmaya özel önem atfetmektedir. Bu kapsamda Sayıştay, INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI) tarafından gerçekleştirilen ve uluslararası kuruluşlarca finanse edilen çok sayıda eğitim faaliyetine ev sahipliği yaparken, Dünya Bankası destekli kurumsal kapasite geliştirme projeleri kapsamında da çeşitli Sayıştaylardan gelen eğitim talepleri karşılanmaktadır.

1- Yönetici Asistanı, Uluslararası İlişkiler Grup Başkanlığı, Sayıştay Başkanlığı, ibrahimaydin.kabakci@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0009-9573-6961

**Atıf/To Cite:** Kabakçı, İ. A. (2024). Sayıştayın İkili İlişkiler Aracılığıyla Kapasite Geliştirme Çabaları ve Diğer Sayıştaylara Katkıları. Sayıştay Dergisi, 35(133), 325-330

2024 yılı ilk altı ayında Sayıştay, Azerbaycan, Bosna Hersek, Gürcistan, Karadağ, Kazakistan, Kırgızistan, Kosova, KKTC, Özbekistan ve Slovakya Sayıştaylarını misafir etmiş olup bu ziyaretler kapsamında mesleki ve teknik kapasite artırımına yönelik karşılıklı paylaşımlarda bulunulmuştur. İkili iş birliği etkinliklerinde yeni denetim metodolojileri, denetimde yeni teknolojilerin kullanımı, sürdürülebilir kalkınma amaçlarına yönelik denetimler, meslektaş incelemesi gibi alanlarda sunumlar gerçekleştirilmiş, iş birliğinin artırılmasına yönelik imkân ve kabiliyetler müzakere edilmiş, karşılıklı personel değişimi ve belirlenecek konularda koordineli denetimler gerçekleştirilmesi kararlaştırılmış; ayrıca söz konusu Sayıştaylar ile dostluk ilişkilerini geliştirmek amacıyla konuk heyetlere yönelik çeşitli etkinlikler düzenlenmiştir.

Ayrıca çeşitli ülke Sayıştayları ile kamu dış denetim metodolojisi ve prosedürleri alanında tecrübe değişimi, performans ve BT denetimleri ve veri analitiği konularında tecrübe alışverişi, mesleki eğitim ve personelin mesleki becerilerinin geliştirilmesi, tarafların mesleki faaliyetleri hakkında bilgi, deneyim ve personel alışverişi, ortak araştırmalar, paralel denetimler, seminerler, konferanslar ve teknik toplantılar düzenlenmesi vb. konularda İkili İş Birliği Protokolü (MoU: Memorandum of Understanding) imzalanmıştır. Azerbaycan Sayıştayı ile daha somut iş birliğinin aracı olarak iki ayrı konuda ortaklaşa denetimler yürütülmesine karar verilmiştir.

## 1. AZERBAJYCAN SAYIŞTAYI İLE ORTAKLAŞA DENETİM PROJELERİ

Türkiye ve Azerbaycan Sayıştayları arasında denetim alanında iş birliği amacıyla iki ayrı protokol imzalanmıştır. 29.04.2024 tarihinde İğdir'da yapılan etkinlik kapsamında imzalanan bu protokollerden ilki "İğdir-Nahcivan Doğalgaz Boru Hattı İnşaatı Uygulama Projesinin Paralel Denetimi"ne ilişkin olup, iki Sayıştay tarafından yürütülecek ilk uluslararası denetim uygulamasının çerçevesi bu protokolle belirlenmiştir. İkinci protokol ise gümrük alanında ortaklaşa yürütülecek denetime ilişkindir.

İmza töreninde her iki ülke Sayıştay Başkanları, denetim alanında yapılacak iş birliğinin iki kurumun güçlerini birleştirmek ve denetim kapasitelerini artırmak için yeni bir dönemin başlangıcı olacağını, bu girişimin sadece protokollere konu denetimler ile sınırlı kalmayacağını, özellikle yeni denetim metodolojilerinin ve teknolojinin sunduğu yeni imkânların iş birliği suretiyle etkili şekilde uygulamaya geçirilmesine büyük önem verdiklerini vurgulamışlardır.

Kararlaştırılan denetimler için imzalanan protokoller, daha önce iki Sayıştay arasında imzalanmış bulunan Mutabakat Zaptı çerçevesinde hayata geçirilmiştir. Her iki konudaki denetimlere başlanmış olup, öngörülen sürede tamamlanması planlanmaktadır.

## 2. SAYIŞTAYLARA YÖNELİK EğİTİMLER VE İKİLİ İŞ BİRLİğİNİ GÜÇLENDİRME ÇABALARI

Diğer ülke Sayıştaylarından gelen eğitim taleplerinin karşılanması ve iş birliğini güçlendirme çabaları kapsamında çeşitli Sayıştayların üst düzey yöneticileri ve uzmanlarından oluşan heyetlerine yönelik programlar gerçekteştirilmiştir. Bu kapsamda Slovak Cumhuriyeti Sayıştay Başkanı Sayın Ľubomír Andrassy ve beraberindeki 4 kişilik heyet, 24-25 Nisan 2024 tarihlerinde Başkanlığımıza bir çalışma ziyareti gerçekteştirmiştir. Ziyaret programı kapsamında iki Sayıştay arasındaki ikili ilişkilerin geliştirilmesine yönelik teknik çalışmalar yapılmış ve heyetin talep ettiği alanlarda sunumlar gerçekteştirilmiştir. Uygulanan program kapsamında ilk olarak denetimde yeni teknolojilere ilişkin konular ele alınmış; veri analizi, veri mimarisi, bilgisayar destekli denetim araçları ve teknikleri ve denetimde yapay zekâ konularında sunumlar yapılmış; Sayıştayın veri analiz sistemi (VERA) ve Denetim Yönetim Sistemi (DYS) tanıtılmıştır.

Kurumsal kapasite geliştirme alanında verilen eğitimde ise kapasite geliştirme faaliyetlerinin gerekçeleri, gelecekteki risklere karşı YDK'ların hazır olma seviyeleri, etkili değişim için etkili liderlik ve stratejik yönetimin önemi, örgütsel kapasite geliştirme alanları ve özellikle denetim metodolojilerinin geliştirilmesine odaklanma ihtiyacı, paydaşlarla iş birliği ve iletişimde etkinliğin artırılması gereği üzerinde durulmuştur. Türk Sayıştayının 2024-2028 Stratejik Planı kapsamında ortaya konulan gelecek vizyonu paylaşılarak, Sayıştayın kapasite geliştirme faaliyetlerinin çerçevesi, özellikle Balkanlarda yer alan Sayıştayların kapasite geliştirme alanında iş birliği imkânları ve araçları müzakere edilmiştir.

Meslektaş değerlendirmesi (Peer Review) deneyimlerinin paylaşılması kapsamında Sayıştaylarda performans ölçümü, denetim ve raporlama kalitesinin artırılması, performans denetimi, mali denetim ve uygunluk denetiminin geliştirilmesi yöntemleri örnek uygulamalar çerçevesinde paylaşılmıştır.

Kosova Sayıştay Başkanı Sayın Vlora Spanca ve beraberindeki 5 kişilik heyet ise 02-04 Mayıs 2024 tarihlerinde Başkanlığımıza bir çalışma ziyareti gerçekleştirmiştir. Ziyaret programı kapsamında, Kosova Sayıştayını ile Başkanlığımız arasındaki ikili ilişkilerin geliştirilmesi ele alınırken eğitim programında “Denetimde Yeni Teknolojiler” konu başlığı altında her iki Sayıştaydan bilişim sistemleri denetimi deneyimleri paylaşılmış, konuk heyet Nüfus Kayıt Ajansındaki Medeni Durum Bilişim Sisteminin Denetimi”ne ilişkin denetim raporu ve deneyimlerini paylaşmıştır.

Performans denetimi alanında ise özellikle “Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri” alanında her iki Sayıştay deneyimlerini paylaşmıştır. “Meslektaş Değerlendirmesi” alanındaki deneyim paylaşımına da programda yer verilmiştir. Ayrıca iki Sayıştay arasında 2018 yılında yapılmış olan iş birliği anlaşmasının kapsamı genişletilerek yeniden imzalanmıştır.

Bosna Hersek Sayıştay Başkanı Sayın Hrvoje Tvrtković da beraberindeki 7 kişilik heyet ile 14-15 Mayıs 2024 tarihlerinde Başkanlığımıza bir çalışma ziyareti gerçekleştirmiştir. Ziyaret programı kapsamında, Bosna Hersek Sayıştayını ile Başkanlığımız arasındaki ikili ilişkilerin geliştirilmesi ele alınırken, eğitim programında “Denetimde Yeni Teknolojiler”, “Kapasite Geliřtirme”, “Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri” (SKA’ların gerçekleştirilmesine yönelik hazırlık süreçleri, Sayıştayın, SKA 11 kapsamında gerçekleştirdiği Plastik Atıklar ve Taşkın Riski Yönetimi konuları kapsamındaki denetimler, Sayıştayın BM Türkiye ile Geliřen işbirliği, Sayıştay’ın SKA’lara İlişkin Görev Gücü Kurulması Giriřimi ve Potansiyel Başkanlığı, EUROSAI SKA Görev Gücü Kuruluşuna İlişkin Anket), “Bosna Hersek Sayıştay’ını Denetim Süreci”, “Bosna Hersek Sayıştay’ında Performans Denetimi Konu Seçim Prosedürü ve Paydař Katılımı Uygulamaları” ve “Meslektař Deęerlendirmesi” konularında karşılıklı bilgi ve tecrübe paylaşımında bulunulmuştur.

Gürcistan Sayıştayından da kalabalık bir heyet 06-07 Haziran 2024 tarihlerinde bir çalışma ziyareti gerçekleştirmiştir. Dünya Bankası ve bağımsız denetim firması E&Y’den uzmanların da katılım sağladığı ziyaret programı kapsamında, Gürcistan Sayıştayını ile Türk Sayıştayını arasındaki ikili ilişkilerin geliştirilmesi ele alınırken görüşmede, Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay Deneyimi (VERA, IT, SayCAP), Veri Analizi ve Sayıştay Deneyimi, Sayıştay Denetim Yönetim Sistemi, Konsolide Finansal Tabloların Denetim Süreci ve Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları konularında sunumlar gerçekleştirilmiştir.



Karadağ Sayıştayı Başkanı Sayın Nikola N. Kovacevic ve beraberindeki 5 kişilik heyet ise 10-11 Haziran 2024 tarihlerinde Başkanlığımıza bir çalışma ziyareti gerçekleştirmiştir. Ziyaret programı kapsamında, Karadağ Sayıştayı ile Türk Sayıştayı arasında ikili ilişkilerin geliştirilmesi yöntemleri ele alınmış; kurumsal kapasite geliştirme, meslektaş değerlendirmesi, Sayıştay Veri Analizi Sistemi (VERA) ile Denetim Yönetim Sistemi ve Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları konularında bilgi ve tecrübe paylaşımında bulunulmuştur.

### **3. SAYIŞTAYIN 162. YIL DÖNÜMÜ ETKİNLİKLERİ KAPSAMINDA YAPILAN GÖRÜŐMELER**

Başkanlığımızın 162'nci kuruluş yıl dönümü 28-30 Mayıs 2024 tarihleri arasında kutlanmıştır. Programa Azerbaycan, Kırgızistan, KKTC ve Özbekistan Sayıştay Başkanları ve maiyetindeki heyetler ile Kazakistan Sayıştayından st düzey yetkililer iştirak etmiştir.

Söz konusu kutlamalarda misafir Sayıştay heyetleri ile ikili görüŐmeler gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda Azerbaycan Sayıştay Başkanı Sayın Vugar Gulmammadov ve beraberindeki heyet ile yapılan görüŐmede ikili ilişkilerin geliştirilmesi, iş birliğinin güçlendirilmesi ve birlikte başlatılan projelerin sayısının artırılması konuları ele alınmıştır.

Kazakistan Sayıştayı Başkan Yardımcısı Sayın Rassul RAKHIMOV ve beraberindeki heyet ile yapılan görüŐmede "Denetimde Yeni Teknolojiler", "Kapasite Geliştirme", "Meslektaş Değerlendirmesi", "Veri Analizi" ve "Sayıştayların İdari Teşkilatlanması" konularında karşılıklı bilgi ve tecrübe paylaşımında bulunulmuştur.

Kırgızistan Sayıştay Başkanı Sayın Almazbek AKMATOV ve beraberindeki heyet ile yapılan görüŐmede ikili ilişkilerin geliştirilmesi, "Denetimde Yeni Teknolojiler", "Kapasite Geliştirme" ve "Meslektaş Eğitim Programları" konularında karşılıklı bilgi ve tecrübe paylaşımında bulunulmuştur.

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (K.K.T.C.) Sayıştay Başkanı Sayın Osman KORAHAN ve beraberindeki heyet ile yapılan görüŐmede ikili ilişkilerin geliştirilmesi ele alınırken, "Denetimde Yeni Teknolojiler", "Kapasite Geliştirme" ve "Meslektaş Eğitim Programları" konularında karşılıklı bilgi ve tecrübe paylaşımında bulunulmuştur. Ayrıca iki lke Sayıştayı arasında 2010 yılında yapılmış olan iş birliği anlaşması revize edilerek yeniden imzalanmıştır.

Özbekistan Sayıştay Başkanı Sayın Adiz BOBOYEV ve beraberindeki heyet ile yapılan görüşmede ikili ilişkilerin geliştirilmesi ele alınmış, “Denetimde Yeni Teknolojiler” ve “Kapasite Geliştirme” konularında karşılıklı bilgi ve tecrübe paylaşımında bulunulmuştur. Ayrıca iki lke Sayıştayı arasında 2022 yılında yapılmış olan iş birliği anlaşması revize edilerek yeniden imzalanmıştır.

### **GENEL DEğERLENDİRME**

Türkiye'nin dünyada ve bölgesinde artan önemi ile orantılı olarak hemen her alanda yükselen uluslararası ilişkileri ivme kazanmaktadır. Bu kapsamda Sayıştay Başkanlığının da artan sorumlulukları, ilgili olduğu uluslararası kuruluşlar ve diğer lke Sayıştayları ile ikili ve çok taraflı ilişkilerini daha önemli hale getirmektedir.

Son dönemlerde yoğunlaşan bu ilişkiler kapsamında özellikle Sayıştaya alışma ziyareti gerçekleştiren diğer lke Sayıştayları ile kurumsal kapasite artırımı için ortak çalışmalar yürütölmesi, denetimlerde iş birliği ve personel değişimi aracılığıyla bilgi ve deneyimlerin paylaşılması, uluslararası platformlarda ortak hareket etme vb. alanlarda güçlü bir mutabakat sağlanmıştır. Bu kapsamda Sayıştay, önümüzdeki dönemde de daha kapsamlı bir iş birliği ile uluslararası alanda ortak fayda üretmeye ve aralarında diğer lke Sayıştaylarının da yer aldığı tüm paydaşlarına değer katma potansiyelini güçlendirmeye yönelik çalışmalarına devam edecektir.

# SAYIŞTAY KARARLARI

*DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS*

---

**Temyiz Kurulu Kararları**

*Decisions of Board of Appeal*





### TEMYİZ KURULU KARARI

**Tarih** : 06.03.2024

**No** : 56529

**Konu:** Yeşil alan yapım onarım bakım ve çevre temizliği işinde yüklenicinin Sosyal Güvenlik Kurumuna olan prim borçlarının kesin teminat mektubunun süresinin uzatılmayarak üniversite bütçesinden ödenmesi sonucu kamu zararına neden olduğu hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra;

#### **GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:**

371 sayılı Ek İlamın 1. maddesiyle; Yeşil Alan Yapım Onarım Bakım ve Çevre Temizliği işinde yüklenicinin Sosyal Güvenlik Kurumuna olan prim borçlarının kesin teminat mektubunun süresinin uzatılmayarak Üniversite bütçesinden ödenmesi sonucu ... TL'nin tazminine hükmedilmiştir.

Budafa İlamda Harcama Yetkilisi olarak sorumlu tutulan ... ile Gerçekleştirme Görevlisi olarak sorumlu tutulan ... tarafından yeniden temyiz kanun yoluna başvurularak esas ve sorumluluk yönünden itirazda bulunmaktadır.

Esas Yönünden İnceleme:

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "Kesin teminat ve ek kesin teminatların geri verilmesi" başlıklı 13 üncü maddesinde;

"Taahhüdün, sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirildiği ve yüklenicinin bu işten dolayı idareye herhangi bir borcunun olmadığı tespit edildikten sonra alınmış olan kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların;

...

b) Yapım işleri dışındaki işlerde Sosyal Sigortalar Kurumundan ilişiksiz belgesinin getirildiği saptandıktan sonra; alınan mal veya yapılan iş için bir garanti süresi öngörülmesi halinde yarısı, garanti süresi dolduktan sonra kalanı, garanti süresi öngörülmeyen hallerde ise tamamı, yükleniciye iade edilir.

Yüklenicinin bu iş nedeniyle idareye ve Sosyal Sigortalar Kurumuna olan borçları ile ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan kanunî vergi kesintilerinin yapım işlerinde kesin kabul tarihine, diğer işlerde kabul tarihine veya varsa garanti süresinin bitimine kadar ödenmemesi halinde, protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatlar paraya çevrilerek borçlarına karşılık mahsup edilir, varsa kalanı yükleniciye geri verilir.” hükmü yer almaktadır.

29/9/2008 tarih ve 27012 sayılı 2. Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Sosyal Güvenlik Kurumu Prim ve İdari Para Cezası Borçlarının Hakkedişlerden Mahsubu, Ödenmesi ve İlişiksizlik Belgesinin Aranması Hakkında Yönetmeliğin “Kesin teminatın iadesi” başlıklı 7 nci maddesi birinci fıkrasında; “İşveren tarafından, idareye ihale konusu işle ilgili olarak Kuruma borcunun bulunmadığına dair ilişiksizlik belgesi ibraz edilmedikçe işverene ait kesin teminat iade edilmez.” hükmü, ikinci fıkrasında; “İdareye ihale konusu işle ilgili olarak işveren tarafından, borcunun bulunmadığına dair ilişiksizlik belgesinin ibraz edilmemesi halinde, idare, kesin teminatın mevzuatına göre kısmen veya tamamen iadesi imkânının başladığı tarihten itibaren onbeş gün içinde durumu ilgili üniteye yazı ile bildirerek, işverenin Kuruma ihale konusu işin yapıldığı süreye ilişkin borcunun olup olmadığını sorar.” hükmü yer almaktadır.

Kamu İhale Genel Tebliğinin “18.4. Teminat mektuplarının iadesi” başlıklı 18.4. maddesinde de;

“18.4.1. İş tamamlandığı halde ilgilisi tarafından iadesi istenmemiş, ancak mektup üzerinde öngörülen geçerlilik süresini doldurduğu için teminat olma vasfını yitirmiş olan kesin teminat mektupları ile Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından sosyal güvenlik borcu bulunmadığına ilişkin yazıların geç verilmesi ve kesin teminat mektuplarının geçerlilik süresinin dolması durumunda geçerlilik süresi dolan kesin teminat mektuplarına ilişkin olarak, idarelerce 4735 sayılı Kanununun 13 ve 14 üncü maddeleri gereğince işlem yapılacaktır.

18.4.1.1 İdarelerce SGK tarafından sosyal güvenlik borcu bulunmadığına ilişkin yazıların geç verilmesi sebebiyle kesin teminat mektuplarının geçerlik süresinin dolmasına meydan verilmeksizin işlemlerin tekemmül ettirilmesini

teminen, 4735 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrası gereğince, yükleniciler tarafından yapım işlerinde kesin kabul tarihine, diğer işlerde kabul tarihine veya varsa garanti süresinin bitimine kadar SGK'dan ilişiksiz belgesi getirilmemesi halinde kesin teminatlar paraya çevrilerek borçlarına mahsup edilecek, varsa kalanı yükleniciye geri verilecektir. Kesin teminatların paraya çevrilmesi esnasında yüklenicinin SGK'ya olan borcunun miktarının bilinmemesi halinde, Sosyal Güvenlik Kurumu Prim ve İdari Para Cezası Borçlarının Hakedişlerden Mahsubu, Ödenmesi ve İlişiksizlik Belgesinin Aranması Hakkında Yönetmeliğin "Kesin Teminatın İadesi" başlıklı 7 nci maddesi gereğince işlem tesis edilerek, yüklenicinin tespit edilecek borcu Sosyal Güvenlik Kurumunun ilgili biriminin hesabına yatırılacak ve varsa kalanı yükleniciye geri verilecektir." hükmü yer almaktadır.

Bu mevzuat hükümlerine göre; idarece kesin teminat iade ve ödemelerinde Sosyal Güvenlik Kurumundan ilişiksiz belgesinin aranması gerektiği; idareye ihale konusu işle ilgili olarak Kuruma borcunun bulunmadığına dair ilişiksizlik belgesi ibraz edilmedikçe kesin teminatın iade edilmemesi, yüklenici tarafından ilişiksiz belgesi ibraz edilmemesi durumunda ise idarece Kuruma gerekli bildirim yapılması gerektiği, kesin teminatın iade imkânının başladığı bu süreç içinde teminat mektuplarının sürelerin bitip bitmediğinin takip edilmesi, süresi azalan teminat mektupları için sürelerinin uzatılması veya yeni teminat değerleri ile değiştirilmesinin sağlanması, yüklenici tarafından bunların karşılanmaması halinde teminat mektuplarının paraya çevrilerek Kuruma veya idareye olan borçlarına karşılık mahsup edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerden, Üniversite ile ilgili firma arasında 04.12.2015 tarihinde hizmet alım sözleşmesi akdedilerek 01.01.2016 - 31.12.2016 dönemi arasında yürütülen söz konusu işin devamı sırasında; 11.10.2016 tarihinde düzenlenen Durum Tespit Tutanağına göre, Eylül ayına ait hakedişin yüklenici hesaplarına aktarılmasına karşın firma tarafından işçi ücretlerinin ödenmediğinin tespit edilmesi üzerine firmaya ihtar yazısı yazıldığı; yüklenici tarafından ... Üniversitesi Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığına yazılan 19.10.2016 tarihli dilekçede ise firmanın Ekim ayı başından itibaren ödeme sıkıntısı yaşaması nedeniyle bundan sonraki aylarda firma adına tahakkuk edecek hakediş ödemelerinden Eylül ayı ve ait olduğu ayın işçi ücretlerinin ödenmesi ve kalan kısmın hesaplarına aktarılmasının talep edildiği; bunun üzerine Ekim, Kasım ve Aralık ayı hakedişlerinden, ödenmeyen Eylül ayı ve ilgili aya ait

işçi ücretleri ile firmanın Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borçlarına aktarıldığı, söz konusu ihaleye ilişkin kesin kabul işleminin 09.01.2017 tarihinde yapıldığı ve kesin kabul tarihi geçtikten sonra SGK'nın 25.01.2017 tarih ve 825623 sayılı yazısı ile yüklenici şirketin ihaleli işten dolayı SGK'ya 31.01.2017 tarihi itibarıyla ... TL borcunun bulunduğu ihbar edilerek bu borcun 15 gün içerisinde ödenmesinin talep edildiği ve kesin teminat süresinin 02.01.2017 tarihinde dolmuş olması nedeniyle, 07.02.2017 tarihinde bu miktarın Üniversite bütçesinden ödendiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere Kanunda veya sözleşmede belirtilen haller ile cezalı çalışmalar nedeniyle işin kabulün gecikeceğinin anlaşılması durumunda teminat mektubu süresinin işteki gecikmeyi karşılayacak şekilde uzatılması gerekmektedir. Bahse konu işte bir gecikme söz konusu olmadığı anlaşıldığından, kesin teminat mektubunun süresinin uzatılması mümkün görünmemekle birlikte, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri gereği yüklenicinin söz konusu iş nedeniyle Sosyal Sigortalar Kurumuna olan borcunun bulunması ve bu borcun kabul tarihine veya varsa garanti süresinin bitimine kadar ödenmemesi halinde, protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatın paraya çevrilerek Kuruma olan borçlarına karşılık mahsup edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, 31.12.2016 tarihinde süresi bitecek olan işte yüklenicinin Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borçlarının hakedişlerle tam olarak ödenemediği ve yüklenicinin Kuruma olan borcunun bulunduğu açık olmasına rağmen, teminat mektubunun geçerlilik süresinin sona ermesiyle firmanın Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borçlarının Üniversite bütçesinden ödenmesi sonucu kesin teminat tutarı kadar kamu zararına sebep olunmuştur.

#### Sorumluluk Yönünden İnceleme:

5018 sayılı Kanuna göre mali sorumluluğu bulunan Harcama Yetkilileri ve Gerçekleştirme Görevlilerinin mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucu ilamda oluşturulan kamu zararından sorumluluğuna gidilmektedir. Dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerden, söz konusu işin, iş artışı ve süre uzatımı olmaksızın sözleşmede iş bitim tarihi olarak öngörülen 31.12.2016 tarihinde sona erdiği, iş bitim tarihine göre bu iş için alınan kesin teminatın süresinin sözleşmede 02.01.2017 olarak belirlenmesinde de mevzuata aykırılık bulunmadığı anlaşıldığından, ihale hazırlık biriminde görevli personelin sorumluluğuna gidilemeyecektir. Kamu zararına konu ödeme emri belgesinde imzası olan Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisinin söz konusu işin yürütülmesi sırasında



ödemesi yapılan hakedişlerde ve yüklenici ile yapılan yazışmalarda imzalarının bulunduğu, örneğin; 31.12.2016 tarihli son hakediş ve eklerinin incelenmesinde, toplam hakediş bedelinin ... TL, yükleniciye ödenecek tutarın ... TL olduğu, bu tutarın ... TL'sinin işçi maaşları olarak ödenip geriye kalan ... TL'nin SGK borcu olarak ödendiği ve söz konusu hakediş eklerinde, 22.12.2016 tarihi itibarıyla yapılan SGK sorgulamasında firmanın ... TL geçmiş borcunun bulunduğuna ilişkin evrakın yer aldığı, firmanın SGK borcunun bulunduğu hakediş evrakını hazırlayan personel tarafından bilindiği, yüklenici firmanın 19.10.2016 tarihli dilekçesiyle işçi ücretlerinin ödenememesiyle ilgili olarak yaşadığı sıkıntıları Kuruma bildirdiği ve bu durumun ilamda sorumlu tutulan personelce de 01.11.20016 tarihli tutanakla tespit edildiği, buna rağmen teminat mektubunun süresinin uzatılması işlemlerini yapacak kendi birim personelini bilgilendirmedikleri/kendilerinin bu hususta bir eylemlerinin olmadığı görüldüğünden, oluşan kamu zararından ödeme emri belgesinde imzası bulunan Harcama Yetkilisi (Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanı V.) ve Gerçekleştirme Görevlisi (Yapı İşleri ve Teknik Daire Bşk. Şube Müdürü) nin sorumluluğu bulunmaktadır.

Bu itibarla, sorumluların itirazlarının reddi ile, 371 sayılı Ek İlamın 1. maddesiyle verilen ... TL'nin tazminine ilişkin hükmün TASDİKİNE;

## TEMYİZ KURULU KARARI

**Tarih** : 28.02.2024

**No** : 56521

**Konu:** 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre yürütmekte oldukları görevlerine ilave olarak yönetim kurulu üyeliğini yürütenlere, asıl görevli oldukları kurumlardan almış oldukları aylıklarına ilave olarak yönetim kurulu üyeliği ücretinin ödenmesi sonucu kamu zararına neden olduğu hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

### **GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:**

... Büyükşehir Belediyesi Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Yönetim Kurulunun tabii üyeleri dışında kalan diğer üç üyesinin, Belediye Başkanı tarafından asıl görevleri uhdelerinde kalmak suretiyle atanması nedeniyle bu kişilere asıl görevli oldukları kurumlardan aldıkları maaşlarına ilave olarak yönetim kurulu üyeliği ücreti ödenmesi sonucu ... TL kamu zararına sebebiyet verilmesine ilişkin olarak,

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un Ek 5'inci maddesinde;

"Bu Kanun diğer büyükşehir belediyelerinde de uygulanır."

"Yönetim Kurulu" başlıklı 7'nci maddesinde;

"Yönetim Kurulu bir başkanla beş üyeden oluşur. Büyükşehir Belediye Başkanı Yönetim Kurulunun başkanıdır. Belediye Başkanının bulunmaması halinde, Genel Müdür Yönetim Kuruluna başkanlık eder. Genel Müdür ile genel müdür yardımcılarında hizmette en eski olanı, hizmette eşitlik halinde yaşlı bulunan Yönetim Kurulunun tabii üyesidirler. Yönetim Kurulunun diğer üç üyesi İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanının teklifi ve Çevre ve Şehircilik Bakanının onayı ile atanır.

...

Üyeler, Devlet memurlarına ilişkin mevzuatta yer alan istisnalar dışında, özel ya da kamu sektöründe başka bir görev alamazlar. Genel, katma ve özel bütçeli idarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin kadrolarından yönetim kuruluna getirilenler asıl görevlerinden maaşsız izinli sayılırlar. Bu kimselerin memuriyetleri

ile buna ait her türlü hak ve yükümlülükleri saklıdır. İzinli oldukları müddet, terfi ve emekliliklerinde fiili hizmet olarak hesaba katılacağı gibi bunlardan izinli oldukları sırada terfi hakkını kazananlar, başkaca hiçbir işleme gerek kalmaksızın terfi ettirililer.

Yönetim Kurulu üyelerinin ücretleri izinli sayıldıkları kurumlarda ellerine geçen ücretlerden daha az olursa, aradaki fark tazminat olarak kendilerine ödenir.”

Hükümlerine yer verilmiştir.

... Kurulu, Görev, Yetki ve Yönetimine İlişkin Teşkilat Yönetmeliği'nin “Yönetim Kurulunun Oluşumu” başlıklı 19'uncu maddesinin altıncı ve yedinci fıkralarında;

“Üyeler, Devlet Memurlarına ilişkin mevzuatta yer alan istisnalar dışında özel ya da kamu sektöründe başka bir görev alamazlar. Genel, katma ve özel bütçeli idarelerin Kamu İktisadi Teşebbüslerinin kadrolarından Yönetim Kuruluna getirilenler, asıl görevlerinden maaşsız izinli sayılırlar. Bu kimselerin memuriyetleri ile buna ait her türlü hak ve yükümlülükleri saklıdır. İzinli oldukları müddet, terfi ve emekliliklerinde fiili hizmet olarak hesaba katılacağı gibi bunlardan izinli oldukları sırada terfi hakkını kazanırlar, başkaca hiçbir işleme gerek kalmaksızın terfi ettirililer.

Yönetim Kurulu üyelerinin ücretleri, izinli sayıldıkları kurumlarda ellerine geçen ücretlerden daha az olursa aradaki fark tazminat olarak kendilerine ödenir.” denilmek suretiyle 2560 sayılı Kanun'a paralel bir düzenleme yapılmıştır.

28.03.1988 tarih ve 318 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlileri ile İlgili Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname'nin Geçici 2'nci maddesinde;

“İlgili kanunlarında değişiklik yapılıncaya kadar, 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamı dışında kalan ve yönetim kurulları ile idare edilen kanunla kurulu teşebbüs ve kurumların yönetim kurulu üyesi genel müdür ve genel müdür yardımcılara kamu iktisadi teşebbüsleri yönetim kurulu üyeleri için öngörülen miktarda ücret ve ek ödemede bulunulur.” hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki yer verilen mevzuat hükümlerinden, yönetim kurulunun bir başkanla beş üyeden oluştuğu, büyükşehir belediye başkan ve genel müdür ile genel müdür yardımcılardan hizmette en eski olanının, hizmette eşitlik halinde ise yaşlı bulunanın yönetim kurulunun tabii üyesi olduğu; yönetim kurulunun

diğer üç üyesinin ise Büyükşehir Belediye Başkanının teklifi ve Çevre, Şehircilik Ve İklim Değişikliği Bakanının onayı ile atanacağı; yönetim kurulu üyelerinin Devlet memurlarına ilişkin mevzuatta yer alan istisnalar dışında, özel ya da kamu sektöründe başka bir görev alamayacağı; genel ve özel bütçeli idareler ile kamu iktisadi teşebbüslerinin kadrolarından yönetim kuruluna getirilenlerin asıl görevlerinden maaşsız izinli sayılacağı ve yönetim kurulu üyelerinin ücretlerinin izinli sayıldıkları kurumlarda ellerine geçen ücretlerden daha az olması halinde, aradaki farkın tazminat olarak kendilerine ödeneceği anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemede, ... Yönetim Kurulu üyeliğinin tabii üyeleri dışında kalan diğer üç üyesinin Çevre ve Şehircilik Bakanının onayı alınmadan Belediye Başkanı tarafından, görevleri uhdelelerinde kalmak üzere atandığı; bu kişilerin, Yönetim Kurulu üyeliği görevini ifa ederken aynı zamanda 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi olarak istihdam edildikleri eski görevlerini yürütmeye ve buradan aldıkları maaşları almaya devam ettikleri; dolayısıyla da eski görevleri nedeniyle aldıkları maaşlarına ilave olarak yönetim kurulundaki görevleri nedeniyle kendilerine yönetim kurulu üyeliği ücreti ödendiği görülmüştür.

Denetçi tarafından düzenlenen raporda; Yönetim Kurulunun tabii üyeleri dışında kalan diğer üç üyesinin atamasının, Çevre Şehircilik Ve İklim Değişikliği Bakanının onayı alınmaksızın yapılması nedeniyle yapılan atamanın vekâleten atama olarak değerlendirildiği, buna bağlı olarak bazı kamu kurum ve kuruluşlarında görevli yönetim, denetim ve tasfiye kurulu üyelerinin 2018 yılı ve sonraki yıllarda uygulanacak ücretlerin tespitine ilişkin 10.04.2020 tarihli ve 2393 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın "Bazı kurum ve kuruluşlarda 2018 yılı yönetim, denetim ve tasfiye kurulu üyelik ücretleri" başlıklı 4'üncü maddesinin sekizinci fıkrasında yer alan "... Yönetim kurulu başkanlığı ve üyelikleri, denetim ve tasfiye kurulu üyelikleri ile denetçiliğe vekâlet edilmesinde herhangi bir ödeme yapılmaz. " hükmü gereği vekâleten yapıldığı değerlendirilen diğer yönetim kurulu üyeliği atamaları nedeniyle ilgililere yönetim kurulu üyeliği ücreti ödenmemesi gerektiği belirtilmişse de, anılan Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın "Amaç ve kapsam" başlıklı 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında sayılan kurumlar arasında su ve kanalizasyon idareleri yer almadığından, somut olaya mezkur Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın bu hükmünün uygulama olanağı bulunmamaktadır. Kaldı ki, rapora konu edilen diğer yönetim kurulu üyelerinin atama yazılan incelendiğinde, yapılan atamaların vekâleten yapıldığına ilişkin bir ifadenin de yer almadığı görülmektedir.

Konu hakkında sorumlular tarafından gönderilen savunmalarda, söz konusu yönetim kurulu üyeliği görevinin ikinci görev mahiyetinde olduğu belirtilmişse de, yukarıda da belirtildiği üzere, 2560 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile ... Kuruluş, Görev, Yetki ve Yönetimine İlişkin Teşkilat Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesinde, su ve kanalizasyon idarelerinin yönetim kurulu üyelerinin, devlet memurlarına ilişkin mevzuatta belirtilen istisnalar haricinde özel veya kamu sektöründe bir başka görev alamayacakları, genel ve özel bütçeli idareler ile kamu iktisadi teşebbüslerinin kadrolarından bu kurumların yönetim kuruluna getirilenlerin, kendi kurumlarından ücretsiz izinli sayılacağı düzenlendiğinden, ... Yönetim Kurulu üyeliği görevinin ikinci görev niteliğinde olmayıp tam zamanlı olarak yürütülmesi gereken asli bir görev olduğu açıktır. Bu sebeple somut olay özelinde, mevcut görevlerine ilave olarak yönetim kurulu üyeliği görevini yürüten kişilere aylıklarıyla beraber yönetim kurulu üyeliği ücretinin ödenmesi mümkün bulunmamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Harcama talimatı ve sorumluluk" başlıklı 32'nci maddesinde; bütçelerden harcama yapılabilmesinin, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkün olabileceği, harcama yetkililerinin harcama talimatlarının, bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından,

"Giderin gerçekleştirilmesi" başlıklı 33'üncü maddesinde ise; gerçekleştirme görevlilerinin, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütecekleri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden,

Sorumlu oldukları kurala bağlanmıştır.

Dolayısıyla, mevzuata aykırı söz konusu ödemedeki kaynaklanan kamu zararı nedeniyle harcama yetkilisi ile ödeme emri belgesi ve eklerini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin sorumluluğu bulunmaktadır.

Açıklanan gerekçelerle, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre yürütmekte oldukları görevlerine ilave olarak ... Yönetim Kurulu Üyeliğini yürüten diğer yönetim kurulu üyelerine, asıl görevli oldukları kurumlardan almış oldukları aylıklarına ilave olarak yönetim kurulu üyeliği ücretinin ödenmesi kamu zararına neden olmuştur.

Bu itibarla, temyiz isteminin reddi ile 123 sayılı İlamın 1'inci maddesiyle ... TL'ye verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

## TEMYİZ KURULU KARARI

**Tarih** : 21.02.2024

**No** : 56489

**Konu:** Bilgisayar İşletmeni olarak görev yapan personelin, Özel Kalem Müdürlüğü kadrosuna atanması ve daha sonra unvan değişikliği sınavına girmeden Özel Kalem Müdürlüğünden Programcı kadrosuna atanması ve kendisine bu kadronun mali haklarının ödenmesi sonucu kamu zararına neden olduğu hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

### **GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:**

Usul yönünden inceleme:

Temyiz dilekçesinde; 2013 yılında yapılan bir atama işlemi nedeniyle 2019 yılı için kamu zararı tespit edilmesinin usule aykırı olduğu belirtilerek itiraz edilmiştir.

5018 sayılı Kanununun 71'inci maddesinde, kamu zararı; "kamu görevlilerinin kasit, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır." şeklinde tanımlanmış olup, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun "Sorumlular ve sorumluluk halleri" başlıklı 7'nci maddesinde ise;

"MADDE 7 –

(1) Bu Kanunun sorumlular ve sorumluluk halleri uygulamasında; 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri esas alınır.

(2) Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır.

(3) Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür.” denilmektedir.

Somut olayda kamu zararı 2019 yılı hesap ve işlemlerinin denetimi esnasında tespit edilmiş, tutarı ise ilgili yılda yapılan ödemeler esas alınarak hesaplanmıştır. Ancak kamu zararına sebebiyet veren işlem, 2013 yılında mevzuata aykırı yapılan atama işlemidir. Sayıştay denetiminde, sorumluların hesap verme sorumluluğu çerçevesinde mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemleri ile illiyet bağı kurularak kamu zararına sebebiyet veren durumlar tespit edilir. Somut olayda, 2013 yılında hukuka aykırı yapılmış atama işleminin 2019 yılında yol açtığı kamu zararı tutarı hesap edilip, atama işlemi ile kamu zararı arasında illiyet bağı kurularak sorumlular ve sorumluluk hali ortaya konulmuştur. Dolayısıyla 2019 yılında yapılan kamu zararı tespitinin ve kamu zararının 2013 yılındaki atama işlemi ile kurulan illiyet bağının Sayıştay mevzuatına aykırı bir tarafı bulunmamaktadır.

Esas yönünden inceleme:

Somut uygulama

... Genel Müdürlüğünde 5. dereceli bilgisayar işletmeni kadrosunda çalışan ..., 657 sayılı Kanunun 59'uncu maddesine göre 05.06.2013 tarihinde özel kalem müdürü olarak atanmış, daha sonra 26.07.2013 tarihinde unvan değişikliği sınavına girmeden 3. dereceli programcı kadrosuna atanmıştır.

Mevzuat

657 sayılı Kanunun “İstisnai memurluklar” başlıklı 59'uncu maddesinin ikinci fıkrasında: “Birinci fıkrada sayılan memurların buldukları bu kadrolar emeklilik aylığının hesabında ve diğer memurluklara naklen atanmalarında herhangi bir sınıf için kazanılmış hak sayılmaz.” denilmektedir.

04.07.2009 tarih ve 27278 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmeliğin “Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliğine Tabi Kadrolar” başlıklı 5'inci maddesinin ikinci fıkrasının c- bendinde, programcı kadrosu unvan değişikliğine tabi kadrolar arasında sayılmıştır.

Yönetmeliğin “Unvan değişikliği sınavına tabi olan kadrolara atanacaklarda aranacak genel şartlar” başlıklı 8'inci maddesinin ilgili hükmü aşağıdadır:

“(1) Unvan değişikliği suretiyle atanacaklarda aşağıdaki genel şartlar aranır.

a) Son sicil notu 76 puandan aşağı olmamak

b) Unvan değişikliği sınavında başarılı olmak,

c) Yükseköğrenim mezunu olanların 1-4 dereceli kadrolara atanmaları için 657 sayılı Kanununun 68 inci maddesinin (B) bendinde belirtilen süre kadar hizmeti bulunmak.”

Yönetmeliğin “Unvan değişikliği sınavına tabi olan kadrolara atanacaklarda aranacak özel şartlar” başlıklı 9’uncu maddesinin ilgili hükmü aşağıdadır:

“(1) Unvan değişikliği suretiyle atanacaklarda aşağıdaki özel şartlar aranır.

ç) ... programcı ... kadrolarına atanabilmek için;

1) Fakültelerin, yüksekokulların veya meslek liselerinin ilgili bölümlerinden mezun olmak”

Yönetmeliğin “Hizmet grupları arasında geçişler” başlıklı 20’nci maddesinin birinci fıkrasında;

“(1) Bu Yönetmeliğin 5 inci maddesinde düzenlenmiş olan hizmet grupları arasındaki geçişler aşağıdaki esaslar çerçevesinde yapılır.

...

b) Gruplar arası görevde yükselme niteliğindeki geçişler ve alt gruptan üst gruplara geçişler görevde yükselme eğitimi ve sınavına tabidir. Mahalli idarelerde ve diğer kamu/kurum ve kuruluşlarında, daha önce bulunulan görevler ile bu görevlerle aynı düzey görevlere veya alt görevlere, görevde yükselme eğitimi ve sınavına tabi tutulmadan atama yapılabilir.

...

ç) İstisnai memurluklarda çalışanlar veya çalışmış olanlar, bu Yönetmelik kapsamındaki kadrolara, atanacakları kadro için öngörülen şartları taşımaları kaydıyla sınavsız atanabilir.”

Ancak 20’nci maddenin 1-ç bendinin yürütmesi Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 01.04.2010 tarih ve 2010/70 sayılı kararı ile durdurulmuştur. Danıştay 5’inci Dairesinin 2009/4677 Esas ve 2011/6294 sayılı kararıyla 14.11.2011 tarihinde oybirliğiyle bu fıkranın iptaline karar verilmiştir. Danıştay 5’inci Dairesinin 2009/4677 Esas ve 2011/6294 sayılı kararına yapılan temyiz



talebi, İdari Dava Daireleri Kurulunun 2012/1672 Esas ve 2014/2742 sayılı kararıyla 19.06.2014 tarihinde oybirliğiyle reddedilmiştir. 07.05.2014 tarih ve 28993 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'in 19'uncu maddesi ile sözü edilen "20'nci madde 1-ç bendi" yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolayısıyla somut uygulamada ...'ın özel kalem müdürlüğünden programcı kadrosuna atandığı 26.07.2013 tarihinden önce Yönetmeliğin 20'nci maddesinin 1-ç bendi iptal edilerek ilga olmuştur.

5018 sayılı Kanunun "Kamu zararı" başlıklı 71'inci maddesinin ilk fıkrasında: "Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır." denilmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasının g bendinde "Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması", kamu zararının belirlenmesinde esas alınan haller arasında sayılmıştır.

#### Yapılan değerlendirme

Yönetmeliğe göre programcı kadrosuna atanma unvan değişikliğine tabidir. İlgili kişinin unvan değişikliği sınavına girmeden programcı kadrosuna atanması atandığı tarihte yürürlükte olan Yönetmelik hükmüne aykırılık teşkil etmektedir. İlgili kişi, ... Genel Müdürlüğünde özel kalem müdürü olarak çalışmış olsa da bu kadro diğer memur kadrolarına atanmada herhangi bir sınıf için kazanılmış hak sayılmayacağından, özel kalem müdürlüğünden programcı kadrosuna yapılan atamanın, aynı ve üst/alt düzey görev kıyası yapılarak Yönetmeliğin "Hizmet grupları arasında geçişler" başlıklı 20'nci maddesinin birinci fıkrası b- bendi kapsamında aynı veya alt düzey göreve geçiş şeklinde değerlendirilmesi mümkün değildir. Ayrıca "20'nci madde 1-ç bendi" hükmünün atamanın yapıldığı tarihten önce yürürlüğü iptal edilmiş olup, bu hükmün o tarihte uygulanabilirlik niteliği bulunmadığından, atamanın anılan hükme göre yapıldığını söylemek de hukuki değildir. Sorumlu, anılan hükmün iptal edildiğinden haberdar olmadığını ileri sürmüştü de Devlet memurları görevlerini mevzuat hükümlerine sadık kalarak dikkat ve itina ile yerine getirmek zorundadır. Kamu personeli hakkında genel hükümler içeren bir düzenleyici işlem hakkında verilmiş yürütmenin durdurulması veya iptal kararından haberdar olunmadığının iddia edilmesi, mevzuat değişikliklerinin izlenmeyerek görevin ihmal edildiği anlamına gelir ki

böylesi bir durum zaten kamu zararı unsurlarından "kasıt, kusur veya ihmalin" varlığını oluşturacağından geçerli bir savunma olarak kabul edilemez.

Sonuç itibarıyla; adı geçen kişinin unvan değişikliği sınavına girmeden programcı kadrosuna atanması atama tarihinde geçerli olan Yönetmelik hükmüne aykırı olup, anılan kişiye bu atamaya bağlı olarak mevzuatında öngörülmemiş ödemelerin yapılması sonucu 5018 sayılı Kanunun 71/g kapsamında kamu zararına sebebiyet verilmiştir.

Daire Kararında kamu zararı; ...'a 3. dereceli programcı olarak yapılan ödemeler ile bu kişiye (özel kalem müdürlüğünden önceki) 5. dereceli bilgisayar işletmeni kadrosunda bulunsaydı yapılması gereken ödemeler arasındaki fark üzerinden hesaplanmıştır.

Bu hususta temyiz dilekçesinde; 2019 yılında aynı dereceli bilgisayar işletmeni kadrosunda çalışan personele, %100 oranında ek ödeme, %55 oranında özel hizmet tazminatı, 800 göstergeden ek gösterge aylığı, 750 iş güçlüğü, 1000 teminde güçlük, 500 iş riski olmak üzere toplam 2250 puan üzerinden yan ödeme aylığı ödenmesine rağmen, kamu zararı tablosunda bilgisayar işletmeni için %90 oranında ek ödeme, %50 oranında özel hizmet tazminatı hesaplanarak, ek gösterge ve yan ödeme aylığı ise hiç hesaplanmayarak hatalı ve eksik tutar üzerinden kamu zararı bulunduğu, bulunan kamu zararının hatalı olduğu, kamu zararının yaklaşık ... TL civarında olması gerektiği söylenerek hesaplama tablosuna itiraz edilmiştir.

Yapılan incelemede; ...'a ödenmesi gereken maaş unsurlarının (ek ödeme, özel hizmet tazminatı, ek gösterge aylığının) kamu zararının hesaplandığı yılda kişinin (özel kalem müdürlüğünden önceki görevi itibarıyla) aylık ödemesine esas müktesebi 5. dereceli bilgisayar işletmeni unvanına ait göstergeler ve oranlar üzerinden hesaplandığı görülmüştür. Temyiz dilekçesindeki tabloda ise, 3. dereceli bilgisayar işletmeni unvanına ait gösterge ve oranlar esas alınmıştır. Kamu zararının hesaplandığı 2019 yılı itibarıyla kişinin kazanılmış hakkı olan 5. dereceli bilgisayar işletmenine kıyasla yapılan kamu zararı hesabında mevzuata aykırılık bulunmamaktadır.

Ayrıca maaş kıyaslamasının özel kalem müdürlüğü ile yapılması gerektiği ileri sürülse de bir süre görev yapılan özel kalem müdürlüğü kadrosu kişi açısından kazanılmış hak sayılmayacağından, maaş kıyaslamasında da esas alınamaz. Bu nedenle dilekçedeki itirazlar ve hesap tablosu kabul edilmemiştir.

Sorumluluk yönünden inceleme:

İlam hükmünde kamu zararından 26.07.2013 kayıt tarihli personel hareketleri onayına olur veren ... Genel Müdürü ... tek başına sorumlu tutulmuştur.

... Genel Müdürü ...'nın sorumluluk itirazı bulunmaktadır. Yapılan incelemede; 26.07.2013 kayıt tarihli personel hareketleri onayında atama işlemi ... Genel Müdürü ... tarafından onaylanmadan önce işlemin kontrol etme/tayin etme süreçlerinden geçtiği ve bu süreçte görev yapan Belediye yetkililerinin imzası ile mevzuata aykırı olarak atama işleminin gerçekleştirildiği görülmektedir.

5018 sayılı Kanununun 31, 32, 33'üncü maddeleri ve Sayıştay Genel Kurulunun 5189/1 sayılı Kurul Kararında açıklanan kurallar çerçevesinde; bir giderin yapılmasında görevlendirilmiş kişilerin düzenlediği, onayladığı her bir belge gerçekleştirme belgesi sayılır ve bu süreçte yetkili olarak görev yaparak işlemin tamamlanmasını sağlayan kişiler düzenledikleri bu belgelerin doğruluğundan, mevzuata uygunluğundan sorumludurlar. Dolayısıyla özel kalem müdürü ...'ın sınavsız olarak programcı kadrosuna atanması sürecine görev ve yetkisi kapsamında -personel hareketleri onayını kontrol etme ve tayin etme suretiyle- dahli bulunan gerçekleştirme görevlilerine (İnsan Kaynakları ve Eğitim Daire Başkanı, Genel Müdür Yardımcısı) de sorumluluk tevdi edilmesi gerekmektedir. Sonuç olarak ilam maddesindeki sorumluluk hükmünün isabetli olmadığı görülmüştür.

Bu itibarla; bilgisayar işletmeni ...'ın özel kalem müdürlüğüne atandıktan kısa bir süre sonra unvan değişikliği sınavına girmeden programcı kadrosuna atanmasının mevzuata aykırılık teşkil ettiği ve 2019 yılında kamu zararına sebebiyet verildiği anlaşıldığından, ilam hükmünün usul ve esas yönüyle mevzuata uygun olduğu, bununla birlikte somut olaydaki kamu zararı sorumluluğuna 26.07.2013 kayıt tarihli personel hareketleri onayında imzası olan İnsan Kaynakları ve Eğitim Daire Başkanı ile Genel Müdür Yardımcısının da dahil edilmesi gerektiği değerlendirildiğinden, temyiz itirazları kısmen kabul edilerek 8 sayılı İlamın 4'üncü maddesi ile verilen ... TL tutarındaki tazmin hükmünün sorumluluk yönüyle BOZULMASINA;

## TEMYİZ KURULU KARARI

**Tarih** : 21.02.2024

**No** : 56494

**Konu:** Yapımı işinde yüklenici tarafından karşılanması gereken deney ücretinin belediye bütçesinden ödenmesi sonucu kamu zararına neden olduğu hk.

Sayıştay Savcısı yazılı görüşünü yinelemiştir.

Sorumlular ile Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

### **GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:**

07.01.2013 ihale tarihli, 2012/186592 ihale kayıt numaralı "Kentpark İçerisinde Kentevi Yapımı İşi" ile ilgili olarak;

Somut olayda; geçici kabulü yapılmış işin teminat süresi devam etmekte iken (kesin kabul yapılmadan) 24.07.2018 tarihinde henüz kullanımda bulunmayan Nikah Salonu binasında 102 no.lu mahalde alçıpan asma tavanında çökme meydana geldiğinden, yapı denetim görevlileri tarafından gerekli inceleme yapılmış ve çökmenin yüklenici kusurundan kaynaklandığı tespit edilmiştir. 02.10.2018 tarih ve 59973090-755.99-1911 sayılı yazı ile yükleniciye; asma tavan çökmesinin yüklenici kusuru olduğu, bu aksaklığın giderilmesi için 30 gün süre verildiği ve bu işlerin düzeltilmesine müteakip kesin kabul işlemlerine başlanacağı bildirilmiştir. Yüklenici, mahkemeye yaptığı durum tespit başvurusunu, bilirkişi raporunu ve Meteorolojiden aldığı olay günü hava raporunu idareye sunarak çökmenin kendi kusuru dışında oluştuğunu öne sürmüştür. Bozukluğun giderilmesi ve kesin kabulün yapılması hususunda yüklenici ile yaşanan uyuşmazlık sonrasında, idare tarafından 26.11.2018 tarih ve 59973090-755.99-2234 sayılı yazı ile Eskişehir Osmangazi Üniversitesinden asma tavan çökmesi ile ilgili teknik rapor hazırlanması için talepte bulunulmuştur. Hazırlanan teknik raporda asma tavan imalatlarında yüklenicinin çelik dübeller yerine plastik dübel kullandığı tespit edilmiştir. Bu arada teknik rapor düzenlemesini hizmet bedeli olan ... TL de Belediye bütçesinden ödenmiştir.

Temyize konu İlam maddesinde; teknik rapor düzenlemesi hizmet bedelinin Yapım İşleri Genel Şartnamesi hükmüne aykırı olarak kurum bütçesinden ödendiği ve mevzuata aykırı yapılan bu ödeme ile kamu zararı doğduğuna hükmedilmiştir.

Ancak yapılan incelemede; Deney ücretinin imalatların devamı esnasında ortaya çıkmadığı, tüm imalatların tamamlandığı, işin geçici kabulünün yapıldığı kesin kabulün henüz yapılmadığı zaman diliminde (teminat süresinde) ortaya çıktığı görülmüştür. Bu süreçte açılan davalardan dolayı kesin kabul işlemleri ise yapılamamıştır.

Yapım İşleri Genel Şartnamesinin "Hatalı, kusurlu ve eksik işler" başlıklı 24'üncü, "Yüklenicinin Bakım ve Düzeltme Sorumlulukları" başlıklı 25'inci maddesi, "Teminat süresindeki bakım ve giderler" başlıklı 43'üncü maddesi ve "Kesin kabul" başlıklı 44'üncü maddesi uyarınca; İdarenin kesin kabul işlemlerinin tamamlanacağı tarihe kadar tespit ettiği hatalı, kusurlu ve eksik imalatların onarım, düzeltme, yeniden yapma ve bakım işlerinin sorumluluğu yükleniciye ait olup, idare kendisinden yükümlülüklerini yerine getirmesini istediği halde yüklenici bu zorunluluğa uymazsa, idare söz konusu onarım, düzeltme, yeniden yapma ve bakım işlerini, bütün giderleri yükleniciye ait olmak üzere 4734 sayılı Kanunda gösterilen usullerden biri ile yaptırılabilir. İdare bu işler için yüklenicinin teminatından veya varsa diğer alacaklarından ödeme yapmaya yetkilidir.

Söz konusu maddelerden; kesin kabule kadarki zaman dilimi içinde ortaya çıkan ve kabule engel nitelikteki aksaklıkları yüklenicinin gidermediği durumlarda, idarenin yüklenici nam ve hesabına aksaklığı gidereceği ve katlandığı bu giderleri de yüklenicinin teminatından veya varsa diğer alacaklarından kesinti yapmaya yetkili olduğu görülmektedir.

Dolayısıyla somut olayda kesin kabul yapılmadan kusur ve eksikliklerin tespiti esnasında ortaya çıkan deney ücretinin, Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 24, 25, 43, 44'üncü maddeleri uyarınca yüklenici adına idare bütçesinden ödendiği ve kesin hesap esnasında yüklenicinin teminatından veya varsa diğer alacaklarından tahsil edileceği anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak; teminat süresi içinde ortaya çıkan deney ücretinin yüklenici nam ve hesabına idare bütçesinden ödenmesi ve idarece katlanılan bu giderin bilahare yükleniciye rücu edilmesi mevzuatına uygun olup, halihazırda yasal yollardan rücu işlemlerinin de devam ettiği anlaşıldığından, söz konusu giderle ilgili olarak kamu zararı oluşmamıştır.

Kamu zararı oluşmayan konuda Başsavcılığın sorumlulukla ilgili itirazları ise kabul edilmemiştir.

Bu itibarla; sorumluların temyiz itirazlarının kabulü ile, 105 sayılı İlamın 1'inci maddesi ile verilen ... TL'lik tazmin hükmünün 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 55'inci maddesinin 7'nci fıkrası uyarınca BOZULMASINA;

## TEMYİZ KURULU KARARI

**Tarih** : 14.02.2024

**No** : 56480

**Konu:** Toplu iş sözleşmesinde belirtilen şartları taşımayan işçilere sorumluluk zammı adı altında ödeme yapılması sonucu kamu zararına neden olduğu hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

### **GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:**

... Belediyesi Başkanlığı ile Hizmet-İş Sendikası arasında yapılan 15.06.2019-14.06.2021 tarihleri arasında geçerli olan Toplu İş Sözleşmesinin 32 ve ... Belediyesinin üyesi olduğu Mahalli İdareler İşverenler Sendikası ile Hizmet-İş Sendikasının arasında yapılan 15.06.2021-14.06.2023 tarihleri arasında geçerli olan Toplu İş Sözleşmesinin 34'üncü maddelerinde sorumluluk zammı alacak işçilerin hangi şartları taşıması gerektiği belirtilmiştir.

Mezkur maddelerde aynen:

“Sendika üyesi işçilerden şoför, operatör, operatör yardımcıları, üniversite ve yüksek lisans mezunlarına her ay maaşla birlikte ödenmek üzere net ...-TL sorumluluk zammı ödenir.” Denilmektedir.

Sorumluların savunmalarında ...'in ... marka iş makinesinin operatörlüğünü yaptığı, ...'in ... plakalı aracın şoförü olarak görevlendirildiği, ...'in ise Belediyeye ait Butik Otelde sorumlu olarak görev yapması sebebiyle sorumluluk zammı ödendiği ifade edilmiştir. Savunma ekindeki kanıtlayıcı belgeler incelendiğinde: ...'in 8114. 33 meslek kodlu Beton parke üretim makinası operatörü; ...'in 9312.06 kodu ile su kanalı işçisi; ...'in ise 3343.06 kodlu yönetici sekreter unvanları ile istihdam edildiği görülmektedir. Bu çerçevede; operatör sıfatıyla çalışan ...'a sorumluluk zammı ödenmesinde mevzuata aykırılık bulunmamaktadır. Diğer iki personelin ise kısa süreli geçici görevlendirmeler ile şoför olarak istihdam edildiği, ancak mezkur TİS hükümlerinde sorumluluk zammı ödenebilmesi için öngörülen meslek kodları adı altında çalışmadıkları görülmüştür.

Bu itibarla 32 sayılı ilamın 7. maddesi ile verilen ...- TL tutarındaki tazmin hükmünden ...'a ödendiği anlaşılan ve mevzuata uygun ödenen ...-TL 'nin düşülerek, geriye kalan ve mevzuata aykırı olarak ödenen ...-TL'nin,

... TL'sinin Harcama Yetkilisi (Harita Teknikeri) ..., Gerçekleştirme Görevlisi (Elektrik Teknikeri) ...'un

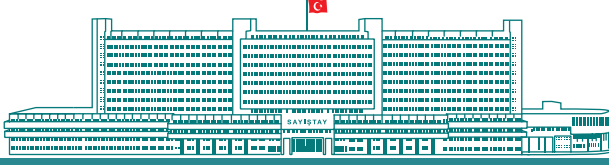
... TL'sinin Harcama Yetkilisi (Müdür) ..., Gerçekleştirme Görevlisi (VHKİ) ... ve Diğer Sorumlu (Belediye Başkanı) ...'ın

... TL'sinin Harcama Yetkilisi (Müdür) ..., Gerçekleştirme Görevlisi (Harita Teknikeri) ...'ın,

uhdelerinde kalmak üzere hükmün bu tutar üzerinden DÜZELTİLEREK TASDİKİNE,

Karar verildi.





T.C.

**SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

Sayıştay Dergisi Editörlüğü

06520 Balgat/ANKARA

[dergi@sayistay.gov.tr](mailto:dergi@sayistay.gov.tr)

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X