



SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X

Sayı/Issue: 123 - Aralık/December 2021

■ **Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi**

Digital Transformation and Its Implications for the Future of Audit

■ **Karapara Aklama ve Terörün Finansmanı İle Mücadelede Yükümlülük Denetimi ve Risk Esaslı Denetim**

Supervision of Obligation and Risk-Based Supervision in Combating with Money Laundering and Terrorist Financing

■ **An Examination of the Impact of Social Capital on Growth in the Axis of Democratization**

Demokratikleşme Ekseninde Sosyal Sermayenin Büyüme Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir İnceleme

■ **Katılımcı Bütçeleme Uygulamaları: Türkiye ve Portekiz Deneyimlerinin Karşılaştırılması**

Participatory Budgeting Practices: Comparison of Turkey and Portugal Experiences

■ **Türkiye’de Vergi Yükü ve Ekonomik Faaliyet Türleri İlişkisi: Panel Veri Analizi İle Bölgelerarası Karşılaştırma**

The Relationship Between Tax Burden and Types of Economic Activities in Turkey: Panel Data Analysis and Interregional Comparison

■ **BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına İlişkin Sayıştaylar Tarafından Yürütülen Denetimler**

Audits by SAIs on the Sustainable Development Goals of the UN

■ **Sayıştay Kararları**

Decisions of Turkish Court of Accounts



SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 32 | Sayı/Issue: 123 | Aralık/December 2021

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

Sahibi/Owner

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

Yücel TURHAN (Başkan Yardımcısı/Vice President) - yucel.turhan@sayistay.gov.tr

Genel Yayın Yönetmeni/Chief Editor

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Uzman Denetçi/Principal Auditor) - omerkose@sayistay.gov.tr

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/Responsible Manager

Kamile EDE (Uzman Denetçi/Principal Auditor) - kamileede@sayistay.gov.tr

Yayın Kurulu/Editorial Board

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Uzman Denetçi/Principal Auditor)

Kamile EDE (Uzman Denetçi/Principal Auditor)

Umutcan METİN (Başdenetçi/Senior Auditor) - umetin@sayistay.gov.tr

Murat AKKAYA (Başdenetçi/Senior Auditor) - muratakkaya@sayistay.gov.tr

Nihan POLAT (Başdenetçi/Senior Auditor) - nihanpolat@sayistay.gov.tr

İbrahim ÖZDEMİR (Başdenetçi/Senior Auditor) - ibrahimozdemir@sayistay.gov.tr

Çeviri Editörleri/English Language Editors

Barbara İNAN - Ferište ZARALI

Grafik Tasarım/Designed by

Mustafa Burak KIRPAÇ

Yayın Türü ve Periyodu/Type and Period of Publication

Üç ayda bir yayımlanan yaygın süreli, uluslararası ve hakemli bir dergidir.

The Journal is a double-blind peer-reviewed international journal published quarterly.

Yayın Dili/Language

Türkçe ve İngilizce / Turkish and English

Baskı/Printed by

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü

Baskı Tarihi/Printed Date

Ocak/January 2022

Yönetim Yeri ve İletişim Bilgileri/Correspondence

Sayıştay Başkanlığı Mesleki Gelişim Grup Başkanlığı - 06520 Balgat-ANKARA/TÜRKİYE

Telefon/Telephone

+90 (312) 295 32 21

Faks/Fax

+90 (312) 295 48 03

E-posta/E-mail

dergi@sayistay.gov.tr

Web

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

Tarandığı İndex ve Veri Tabanları/Indexes and Databases

EBSCOhost, ERIH PLUS, TÜBİTAK ULAKBİM TR Dizin, SOBIAD Index



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. Tamer AKSOY	İbn Haldun Üniversitesi, İstanbul, Türkiye tamer.aksoy@ihu.edu.tr
Prof. Dr. Hamza ATEŞ	İstanbul Medeniyet Üniversitesi, İstanbul, Türkiye ates.hamza@gmail.com
Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI	Atatürk Üniversitesi, Erzurum, Türkiye maavci@atauni.edu.tr
Prof. Dr. Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye erkanaydin@gmail.com
Prof. Dr. İbrahim AYDINLI	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye ibrahimaydinli@ybu.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. Gonca BAYRAKTAR DURGUN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye gbdurgun@gmail.com
Prof. Dr. Sabri BOUBAKER	EM Normandie Business School, Paris, France boubaker@gmail.com
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. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye adnancelik@selcuk.edu.tr
Prof. Dr. Ali ÇELİK KAYA	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye acelikka@ogu.edu.tr
Doç. Dr. İbrahim DEMİR	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye demiri@ybu.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

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Wolfgang DRECHSLER	Tallinn University of Technology, Tallinn, Estonia w.drechsler@ucl.ac.uk
Prof. Dr. Şenol DURGUN	Beykent Üniversitesi, İstanbul, Türkiye sendurgun@gmail.com
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
Doç. Dr. Murteza HASANOV	Azərbaycan Devlet İdarəçilik Akademisi - Bakü, Azərbaycan m_hasanoglu@yahoo.com.tr
Prof. Dr. Farouk HEMICI	Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne - Paris, France farouk.hemici@univ-paris1.fr
Prof. Dr. Bülent KENT	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye bulent.kent@asbu.edu.tr
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 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. Yücel OĞURLU	İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul, Türkiye yogurlu@ticaret.edu.tr
Prof. Dr. Murat ÖNDER	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye monder@ybu.edu.tr
Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye akifozer@yahoo.com
Prof. Dr. Davut PEHLİVANLI	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye davutpehlivanli@gmail.com
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Ankara Medipol Üniversitesi, Ankara, Türkiye abuzer.pinar@ankamedipol.edu.tr
Prof. Dr. İdris SARISOY	Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye isarisoy@marmara.edu.tr

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

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. Nazan SUSAM	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nsusam@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Levent ŞAHİN	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye leventsahin07@gmail.com
Prof. Dr. Yusuf TEKİN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye yusuftekin@yahoo.com
Prof. Dr. Adriana TIRON TUDOR	Babeş-Bolyai University - Cluj-Napoca, Romania adriana.tiron@econ.uubbcluj.ro
Prof. Dr. Ahmet Hamdi TOPAL	Kastamonu Üniversitesi, Kastamonu, Türkiye rektor.ku@kastamonu.edu.tr
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
Prof. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN	Hacettepe Üniversitesi, Ankara, Türkiye pelinv@hacettepe.edu.tr
Assoc. Prof. Hadeel YASEEN	University of Jordan, Amman, Jordan h.yaseen@ju.edu.jo
Prof. Dr. Sayım YORĞUN	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye sayimyorgun@gmail.com
Prof. Dr. Haluk ZÜLFİKAR	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye zulfikar@istanbul.edu.tr

İÇİNDEKİLER/CONTENTS

ARAŞTIRMA MAKALELERİ/RESEARCH ARTICLES

Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi

Digital Transformation and Its Implications for the Future of Audit

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE, Nihan POLAT9-41

Karapara Aklama ve Terörün Finansmanı İle Mücadelede Yükümlülük Denetimi ve Risk Esaslı Denetim

Supervision of Obligation and Risk-Based Supervision in Combating with Money Laundering and Terrorist Financing

Doç. Dr. Halis KIRAL, Murat KALEM43-79

An Examination of the Impact of Social Capital on Growth in the Axis of Democratization

Demokratikleşme Ekseninde Sosyal Sermayenin Büyüme Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir İnceleme

Nazmiye TEKDEMİR, Prof. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN..... 81-106

Katılımcı Bütçeleme Uygulamaları: Türkiye ve Portekiz Deneyimlerinin Karşılaştırılması

Participatory Budgeting Practices: Comparison of Turkey and Portugal Experiences

Dr. Giovanni ALLEGRETTI, Dr. Mehmet KOÇDEMİR..... 107-139

Türkiye’de Vergi Yükü ve Ekonomik Faaliyet Türleri İlişkisi: Panel Veri Analizi İle Bölgelerarası Karşılaştırma

The Relationship Between Tax Burden and Types of Economic Activities in Turkey: Panel Data Analysis and Interregional Comparison

Dr. Özgür Mustafa ÖMÜR.....141-172

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER / NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD

BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına İlişkin Sayıştaylar Tarafından Yürütülen Denetimler

Audits by SAs on the Sustainable Development Goals of the UN

Ferište ZARALI..... 175-184

SAYIŞTAY KARARLARI / DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Temyiz Kurulu Kararları - *Decisions of Board of Appeal*.....187-205



DİJİTAL DÖNÜŞÜM VE DENETİMİN GELECEĞİNE ETKİSİ

DIGITAL TRANSFORMATION AND ITS IMPLICATIONS FOR THE FUTURE OF AUDIT

Hacı Ömer KÖSE¹

Nihan POLAT²

ÖZ

Bir paradigma değişimi ve teknolojik devrim olarak nitelenen dijital dönüşüm, birçok alanda olduğu gibi denetimde de köklü bir değişimi kaçınılmaz kılmakta ve önemli fırsatlar sunmaktadır. Denetim metodolojisinin, yaklaşımlarının, standartlarının yeniden şekillenmesini gerektiren dijital dönüşüm, denetime tabi kurumların da yönetim ve bilgi sistemlerini, iş yapma yöntemlerini ve üretimden iletişime kadar tüm süreçlerini büyük ölçüde etkileyecektir. Dolayısıyla denetimin geleneksel teknoloji, yapı ve süreçler üzerinden yürütülmesi ve mali tablolara güvence vermek gibi klasik amaçlarla yetinmesi mümkün olmayacaktır. Yeni dijital teknolojilerle daha hızlı, verimli ve etkin yürütülecek denetimlerin kurumlara kattığı değer ve bunun da ötesinde ulusal yönetim kapasitesine ve mali ve ekonomik istikrara katkısı önemli ölçüde artacaktır. Bu çalışma, yeni dijital teknolojilerin denetimi ne ölçüde dönüştürebileceğini mevcut literatür üzerinden analiz ederek, denetim kurumlarının daha yüksek katma değer üretme koşullarını ve dijital çözümler üzerine kurulu geleceğin dünyasında denetimin rolünü değerlendirmeyi amaçlamaktadır.

¹ Doç. Dr., Uzman Denetçi, Sayıştay Başkanlığı, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, kosehomer@sayistay.gov.tr, ORCID: 0000-0003-3528-8596.

² Başdenetçi, Sayıştay Başkanlığı, nihanpolat@sayistay.gov.tr, ORCID: 0000-0002-9154-119X

Gönderim Tarihi/Submitted: 18.12.2021

Kabul Tarihi/Accepted: 30.12.2021

Sorumlu Yazar/ Corresponding Author: Köse, Hacı Ömer

Atıf/To Cite: Köse, Hacı Ömer ve Polat, Nihan (2021), Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi, Sayıştay Dergisi, 32(123): 9-41

<https://doi.org/10.52836/sayistay.1068328>

ABSTRACT

The digital transformation, which is described as a paradigm shift and technological revolution, makes a radical change inevitable in auditing, as in many areas, and offers important opportunities. The digital transformation, which requires reshaping the audit methodology, approaches and standards, will greatly affect the management and information systems, business methods, and all processes from production to communication of the entities subject to auditing. Therefore, it will not be possible for the audit to be carried out through traditional technologies, structures and processes and satisfied with classical purposes such as providing assurance on financial statements. The value added to entities by audits that will be carried out faster, more efficiently and effectively with new digital technologies, and beyond that, their contribution to national governance capacity and financial and economic stability will increase significantly. By analysing the extent to which new digital technologies can transform auditing through the existing literature, this study aims to evaluate the conditions for audit entities to produce higher added value and the role of auditing in the future world built on digital solutions.

Anahtar Kelimeler: Dijital Dönüşüm, Denetim, Blok Zinciri, Yapay Zeka, Büyük Veri

Key words: Digital Transformation, Auditing, Blockchain, Artificial Intelligence, Big Data

GİRİŞ

Bir paradigma değişikliği ve teknolojik devrim olarak nitelenen dijital dönüşüm birçok sektörde köklü değişimlere yol açmaktadır. Henüz gelişme aşamasında olan yapay zeka, büyük veri ve blok zincir gibi dijital teknolojilerin önemli fırsatlar barındırdığı ve en fazla değer katabileceği alanlardan birinin de denetim olduğu; yeni teknolojilerin kullanılmaya başlanmasıyla denetimin tüm süreçlerinin yeniden tasarlanacağı, artan verimlilik ve etkinlikle birlikte denetimin değer katma potansiyelinin de önemli ölçüde artacağı kabul edilmektedir.

Dünyadaki büyük denetim firmalarının bu alanda önemli yatırımlar yaptıkları ve dijital teknoloji kullanımının yaygınlaştırılmasına yönelik çabalarını yoğunlaştırdıkları bilinmektedir. Teorik düzeyde de dijitalleşme ile birlikte denetim mesleğinin nasıl evrilmesi gerektiği; henüz gelişme aşamasında olan yeni dijital araçların (yapay zeka, bulut bilişim, blok zinciri, büyük veri analitiği vb.) denetimin etkinliğini artırmada nasıl kullanılabileceği ve ne tür fırsatlar sunabileceği hakkında pek çok çalışma yürütülmüştür. Buna rağmen denetimin dönüşümünde dijital teknolojilerin henüz sınırlı bir etkiye sahip olduğu, gerek kamu gerekse özel sektör açısından geleceğe dair somut stratejilerin ortaya konulmadığı gözlenmektedir.

Hemen her alanda dijital altyapının güçlendirilmesine yönelik çabalar ve büyük ölçekli yatırımlar, geleceğin dünyasının bugünden çok farklı özellikler taşıyacağına işaret etmekte ve bu yeniliklere uyum sağlamayan kurum ve kuruluşların geleceğin dünyasında yer edinmesinin oldukça güç olacağı kolaylıkla kestirilebilmektedir. Bu dönüşüme hazırlıksız yakalanmamak için kurumların bu alandaki gelişmeleri içselleştirecek bir stratejik vizyona sahip olmaları, inovasyona ağırlık vermeleri, kurum kültürünü ve insan kaynağı profiline bu doğrultuda yeniden şekillendirmeleri önem taşımaktadır. Dijital dönüşümün çağımız için bir tercih olmanın ötesinde, özellikle gelecekte önemi azalacak meslekler arasında sayılan muhasebe ve denetim açısından bir zorunluluk olduğu açıktır. Denetimin işlevselliğini ya da meşruiyetini sürdürebilmesi, kurumlara ve paydaşlarına değer katma potansiyelini yükseltmesi için ihtiyaç duyulan kapsamlı dönüşüm, ancak yeni teknolojilerin etkili şekilde süreçlere dahil edilmesi ile mümkün olacaktır.

Dijital teknolojilerin denetimdeki dönüşüme etki düzeyi, dönüşümün yönü ve hızı konusunda belirsizliklerin sürdüğü bir ortamda yapılan bu çalışmanın amacı, dijital çözümlerin denetim mesleğinde kullanılmasının sağlayacağı avantajlar, güçlükler ve fırsatlarla birlikte denetimin daha etkin sonuçlar üretmesine katkılarını analiz ederek, özellikle kamu sektörü denetiminde sınırlı kalan dijital dönüşüm çabalarının yaygınlaştırılmasının önemini ortaya koymaktır. Bu çerçevede ilk olarak denetimin dönüşümü ile teknolojik gelişmeler arasındaki ilişki irdelenmiş, ardından dijital dönüşümün denetim uygulamalarına etkisi analiz edilmiş; son bölümde ise bu teknolojilerin mevcut denetim süreçlerini nasıl etkileyeceği ve geleceğin denetim yaklaşımını nasıl şekillendireceği incelenmiştir.

1. DENETİMİN DÖNÜŞÜMÜ VE TEKNOLOJİNİN ROLÜ

1.1. Geleneksel Denetimin Sınırlılıkları ve Dönüşüm İhtiyacı

Binlerce yıllık tarihinde ekonomik, sosyal, bilimsel ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak sürekli bir devinim içinde olan denetimin son dönemlerde daha çok denetlenen kurum, işletme ya da sektörlerden kaynaklı faktörler nedeniyle yoğun bir değişim baskısı altında olduğu gözlenmektedir. Klasik uygunluk denetimleri ve mali denetimler teknolojinin sağladığı olanaklarla daha etkili şekilde yürütülürken, 1970'lerden itibaren denetimin değer katma potansiyelini yükseltmek amacıyla kamu sektöründe performans denetimleri yaygınlaşmaya başlamış, özel sektör denetiminde de çeşitli adlar altında yönetim kapasitesini, sürdürülebilirliği,

organizasyonel etkinlik ve hizmet kalitesini artırmayı amaçlayan yaklaşımlar uygulamaya geçirilmiştir. Dünyadaki hızlı değişim karşısında denetimin de sürekli geliştirilmesi, bir zorunluluk haline gelmiştir.

21. yüzyıl ile birlikte daha sık gözlenmeye başlanan küresel krizlerin yaygın ve sarsıcı etkileri, daha güçlü, güvenilir ve sürdürülebilir bir mali ve ekonomik yapı için denetim mekanizmalarının güçlendirilmesine duyulan ihtiyacı artırmıştır. Bu yüzyılın başlarında yaşanan ve etkisini halen sürdüren finansal skandallar, denetimde kullanılan metodolojinin, teknolojinin ve insan kaynaklarının kalitesinin sorgulanmasına yol açmış ve aynı zamanda denetimin geliştirilmesine yönelik çabaları yoğunlaştırmıştır. Denetimlerin yasal çerçevesinin, standartlarının, metodolojisinin ve teknolojik altyapısının güçlendirilmesi amacıyla uluslararası örgütler, meslek kuruluşları ve ulusal otoriteler tarafından kapsamlı çalışmalar yürütülmüş ve önemli gelişmeler kaydedilmiştir.

Denetimin geliştirilmesine yönelik tüm bu çabalara ve sağlanan başarılarla rağmen, günümüzde denetimlerin etkin yürütüldüğü, toplumun, ilgili kurumların ve paydaşların beklentilerini yeterince karşıladığı ve raporlarının hak ettiği güveni sağladığı ileri sürülemez. Özellikle Covid 19 pandemisi, ülkelerin sağlık sistemlerinden mali yönetim sistemlerine kadar birçok alanda ciddi sürdürülebilirlik sorunları ile karşı karşıya olduklarını, risk ve tehditlere karşı koyma kapasitelerinin sınırlı kaldığını açıkça sergilemiştir. Bu sistemlerin daha güvenli, güçlü ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulmasında sorumluluk sahibi iç ve dış denetim organlarından beklentiler de, her kriz döneminde olduğu gibi yeniden yükselmiştir.

Kamuda geleneksel uygunluk ve güvence vermeye yönelik denetimlerin söz konusu sistemlerin güçlendirilmesine, sürekli ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulmasına katkılarının sınırlı olduğu bilinmektedir. Bu nedenle gerçekleştirilecek performans denetimleri aracılığıyla kurumların risk ve tehditlere karşı dayanıklılıklarının artırılması, yönetim kapasitelerinin güçlendirilmesi, sürdürülebilirliği güvence altına alacak strateji ve tercihlere yönelmelerinin (Köse, 2013) teşvik edilmesi önem taşımaktadır.

Özel sektör için klasik denetim yaklaşımları ile hazırlanan denetim raporları, genel olarak şirket hissedarlarına önceki yıl ya da yıllara ilişkin hesap ve işlemler için makul güvence sağlayan bir araç konumundadır. Yasal çerçeveye uygunluk ve maddi doğruluk, geleneksel yaklaşımların özünü oluşturmaktadır. Mali yılın

bitiminden sonra hazırlanan denetim raporunun gelecek dönemler için kurumsal gelişime katkı potansiyeli taşıması beklenmemekte; raporlar da bu tür bir amaçla hazırlanmamaktadır. Geleceğin yönetilmesine ya da ileriye dönük kararların alınmasına katkı potansiyeli taşımadığı, hatta çoğu zaman geçmiş dönemlere ilişkin tespit edilen sorunların çözümüne ilişkin öneriler sunmadığı, keza mevcut veya potansiyel kullanıcılarının özel ihtiyaçlarını karşılamadığı için de yöneticiler tarafından denetimin bir katma değer olarak değil, maliyet olarak algılandığı (Ramdi, 2021: 128) bilinmektedir.

Denetimden beklentilerin özellikle kriz dönemlerinde küresel düzeyde ciddi artış göstermesi karşısında, geleneksel denetimin sınırlılıklarının aşılması ve bilim ve teknolojiye yaşanan gelişmelerin yönetimde olduğu gibi denetimde de süreçlere ve çıktılara yansıtılması ihtiyacı artmaktadır. Denetimin gerek kamu gerekse özel sektörde kurumsal yönetim kalitesini geliştirerek, kurumların daha güçlü, güvenilir, rekabet edebilir ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşmasında etkin rol üstlenmesi beklenmektedir. Bu beklentilerle birlikte dijital dönüşümün artan hızı, birçok alanda olduğu gibi denetimde de köklü değişiklikleri kaçınılmaz kılacaktır.

Dijital teknoloji, kurum ya da şirketlerin stratejik amaç ve yönelimleri, rekabet yetenekleri, iş modelleri, pazarlara entegrasyonu vb. üzerinde önemli etkilere sahip olduğu gibi; muhasebe, yönetim, kontrol ve denetim bilgi sistemlerini de önemli ölçüde etkilemektedir (Mancini vd., 2017). Yeni teknolojiler denetçilerin iş yükünü azaltırken, geleneksel iş ortamlarında zaman alan tekrarlanan işlemler, kolay ve hızlı şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Yeni dönemde rekabet edebilmek ve varlığını sürdürebilmek için tüm kurum ve firmalar gibi denetim kurumları ve firmaları da dijital çözümler sunmak ve yenilikçi teknolojilere dayalı iş modelleri aracılığıyla hizmetlerini geliştirmek baskısı ile karşı karşıyadır.

Bununla birlikte büyük veri sistemlerinin denetlenmesinde geleneksel denetimin çözemediği bazı önemli sorunlar da denetim mesleğini yeni teknolojinin kullanımına yöneltmektedir. Örneğin, geleneksel olarak denetimler yılda sadece bir kez yapılmakta, dolayısıyla veriler kaydedildikten çok sonra denetlenmektedir. Sürekli denetim teknikleri, denetçilerin potansiyel riskler ve hatalarla ilgili olarak mümkün olduğunca erken uyarılabilmeleri açısından fayda sağlamakta, denetim faaliyetlerinin tüm yıla yayılmasını olanaklı kılmaktadır.

Dijitalleşme, denetim yaklaşımlarını ve denetimlerin gerçekleştirilme yöntemlerini değiştirirken, denetim organlarının da denetlenen kurum ve paydaşlarına daha derinlikli, sağlam ve güvenilir veri ve analizler sunabilmek için denetim metodolojilerini sürekli geliştirmeleri önem taşımaktadır. Bu amaçla dijital teknolojileri gelecek stratejilerine entegre etmeleri beklenmektedir. Geline aşamada, denetim kurumlarının işlevselliklerini ve meşruiyetlerini kaybetme riski karşısında organizasyonlarını ve süreçlerini değiştirmek ve bu teknolojileri benimsemek dışında bir seçenekleri bulunmamaktadır (Elommal ve Manita, 2021).

1.2. Denetimin Dönüşümünde Etkili Dijital Teknolojiler

Endüstri 4.0 olarak da ifade edilen dijitalleşme çağında büyük veri analitiği, yapay zeka, bulut bilişim, blok zinciri, nesnelerin interneti, makine öğrenmesi, artırılmış gerçeklik, dijital ikizler gibi yeni ve hızla gelişen teknolojiler, birçok sektörde olduğu gibi denetimde de köklü bir dönüşüme kapı aralamaktadır. Çağdaş gereksinimlere bir cevap olarak ortaya çıkan bu teknolojik dönüşüm, denetimin tüm süreçlerini, yöntemlerini ve iletişim şekillerini etkilemektedir. Dijital teknolojiler, verilerin elde edilmesinden işlenmesine, uygulanan prosedürlerden kullanılan tekniklere ve ulaşılan sonuçların raporlanmasına kadar tüm süreç üzerinde etkili olmakta, dolayısıyla denetçilerin de yetkinliklerini geliştirerek dijital ortama uyum sağlamalarını gerekli kılmaktadır. Denetim üzerinde etkili olması beklenen dijital teknolojilerden en fazla öne çıkanlar aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır.

1.2.1. Blok Zincir Teknolojisi

Blok zincir; merkezi bir otorite tarafından kontrol veya onaylanma gerekmeksizin, dağıtık bir ağ ortamında yetkilendirme ve kimliklendirme yoluyla veri paylaşımına ve kayıt yapılmasına imkan veren bir teknolojidir. Sistem, belirli kullanıcılara belirli işlemleri onaylama veya onaylamama yetkisinin verildiği paylaşılan bir deftere dayanmaktadır. Belirlenen bu işlemler, yalnızca o özel yetkiye sahip tüm kullanıcılar tarafından onaylanması halinde zincire dahil edilmektedir. Sistemde tüm kayıtlar kontrol ve takip edilebilmekte, her işlemin geçerliliği ve özgünlüğü dijital imzalar (kriptografi) ile korunmaktadır. Üretilen verilerin değiştirilemez ve üzerlerinde işlem gerçekleştirilemez olması, merkeziyetçi olmayan yapısı, güçlü kimlik doğrulama ve kurcalamaya karşı dirençli olması (Celayir ve Celayir, 2020), blok zincir teknolojisinin başlıca avantajlarından biridir.

Bu teknolojinin temel özellikleri (Elommal ve Manita, 2021) ise şu şekilde özetlenebilir:

Şeffaflık ve izlenebilirlik: Blok zinciri, kullanıcılar tarafından paylaşılan ve değiştirilemeyen veya silinemeyen bilgileri içerir. Gerçekleştirilen her işlem kesin olarak blok zincirine kaydedildiğinden, depolanan her bir bilgi parçasının kat ettiği yol izlenebilir. İşlemlerin izinin ilk kaynağına kadar sürülebilmesine olanak tanımakla, saydamlığı ve dürüstlüğü artıran bir işleve sahiptir.

Güvenlik veya veri koruması: Blok zincirine kaydedilen veriler kripto şifreleme ile güvence altına alınır, kimliği doğrulanır ve onaylanır. Birçok kez doğrulama ihtiyacı, kötü niyetli eylemleri ve korsanlık riskini büyük ölçüde azaltır. Dijital deftere veri girişi sağlandıktan sonra bu verilerin değiştirilmesi söz konusu olamaz. Bu sayede sahte ve yanıltıcı işlemlerin yapılabilirliği engellenmekte, engellenemeyen işlemlerin ise kolaylıkla tespiti mümkün olmaktadır.

Yerinden yönetim: Blok zinciri, sistemin kontrolünü ve yönetimini sağlayan merkezi ağ olmadan işlem yapmayı kolaylaştırır. Aracıları ortadan kaldırır, üretkenlik ve verimlilik artışı sağlar ve denetim ve doğrulama ücreti gibi işlem maliyetlerinde tasarrufu mümkün kılar.

Gerçek zamanlı bilgi: Ağdaki bilgi güncellendiğinde, bu güncellemeye ağın tüm kullanıcıları aynı anda erişebilmektedir. Bu aynı zamanda hızlı ve ihtiyaçlara uyarlanmış nitelikli bilgiye erişim anlamına gelmektedir.

Blok zinciri teknolojisinin uygulamada sağlayacağı yararlar ise Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1: Blok Zinciri Teknolojisinin Sağlayacağı Yararlar

Aracısızlaştırma	Geleneksel merkezleştirilmiş süreçler güveni sağlamak için insanlara veya ek teknolojiye ihtiyaç duyarken, blok zinciri sürecinde araçlara veya taraflara olan ihtiyaç azalacaktır.
Otomasyon	Belirli kullanım durumlarında taraflar arasında otomatik etkileşimler, manuel olarak yapılan görevlerin yerini alacaktır.
Kolaylaştırılmış süreç	Blok zinciri tabanlı platformlar, geleneksel teknolojilere kıyasla iş süreçlerini daha standart, şeffaf ve akıcı hale getirecektir.
İşlem hızı	Merkezi mimarilere kıyasla blok zinciri süreçlerinde artan otomasyon kullanımı, belirli kullanım durumları için önemli işlem hızı sağlayacaktır.
Maliyet azalışı	Aracısızlaştırma ve otomasyon, blok zinciri teknolojisinden yararlanabilen uygulamalar için maliyetlerde bir azalma ortaya çıkaracaktır.
Güven	Blok zinciri ile insanlara duyulan güven, teknolojiye ve ilgili protokollere doğru kayacaktır. Güvenlikli yapısı, ödeme işlemlerinin dürüstlüğüne olan inancı artıracaktır.
Artan teknoloji farkındalığı	Blok zinciri teknolojisinin artan farkındalığı ve kullanımı yoluyla yeni uygulamalar ve yeni anlayışlar geliştirilecektir.

Kaynak: Drescher (2017).

Denetim açısından bakıldığında, blok zincirin özellikle gerçek zamanlı doğrulama imkanı sağlayan özelliği denetim sürecini ve sonuçlarını doğrudan etkileyecek ve denetçi, yıl sonunda değerlendirme yapmak yerine, denetim dönemi boyunca sürekli çevrimiçi değerlendirmeler yapacak bir konumda olacaktır. Maddi doğrulama testlerinin otomasyonu ile örnekleme ihtiyacı kalmaksızın tüm popülasyonun test edilmesi olanağı, denetimde güvence düzeyini önemli ölçüde yükseltecektir (Psaila, 2021). Blok zinciri muhasebe verilerini ilgili taraflarla sürekli olarak paylaşabildiğinden, sağladığı güven denetçiler kadar iş ortakları (tedarikçiler, müşteriler), alacaklılar, vergi idareleri, ilgili diğer kamu idareleri gibi çok daha geniş kesimleri kapsayabilir.

1.2.2. Büyük Veri ve Analitiği

Hızla gelişen internet teknolojilerinin sağladığı olanaklarla günlük bazda devasa miktarlarda bilgi üretilmektedir. Veri kaynaklarının sayısı ve çeşitliliği artmakta, veri yapısı ve formatları dönüşmekte ve zengin veri türleri içerisinde yapılandırılmamış veriler ağırlık kazanmaktadır. Üretilen ve dijital ortamlarda depolanan bu verilerin önemli bir bölümünü de finansal nitelikteki veriler oluşturmaktadır.

Büyük veri, hemen her şeyin dijital olarak kaydedilebildiği, ölçülebildiği ve anlamlandırılarak veriye dönüştürülebildiği bir teknolojik ortamın ürünüdür. Denetim açısından büyük veri, büyük miktarlarda, farklı formatlarda ve gerçek zamanlı olarak kullanıma sunulan finansal ve finansal olmayan verileri, muhasebe ve muhasebe dışı verileri ve nicel ve nitel verileri içermektedir (Kriegera vd., 2021).

Muhasebe ve denetim için temel önemde olan bu yüksek hacimli, yüksek hızlı ve karmaşık yapıya sahip verilerin işlenmesi ve analizi geleneksel araçların kapasitesini aşmakta, buna özgü teknolojiler ve içgörü keşfine yönelik yeni veri analizi tekniklerinin kullanımını gerektirmektedir. Büyük veri teknolojisi, gerçek zamanlı olarak üretilen sayılar, metinler, resimler, videolar vb. içeren petabaytlarca veri için depolama kapasitesi ve işleme olanakları sunmaktadır. Denetim kapsamının belirlenmesi, kanıt kaynaklarının çeşitlendirilmesi ve genişletilmesi, veri analizi, risk değerlendirmesi ve sağlıklı yargılara ulaşılması açısından büyük veri teknolojisi oldukça önemli bir araçtır.

Denetim bağlamında veri analizi için geliştirilen teknikler denetim verileri analitiği (ADA) olarak nitelenmekte ve ADA, "örüntüleri keşfetme ve analiz etme, anormallikleri belirleme, bir denetimin konusuyla ilgili temel verilerden veya

bununla ilgili diğer verilerden analiz yoluyla yararlı bilgileri çıkarma, planlama veya denetimi gerçekleştirme amacıyla modelleme ve görselleştirme bilimi ve sanatı” (AICPA 2015: 92) olarak tanımlanmaktadır. Büyük veri, verinin doğasıyla ilgiliyken, veri analitiği büyük veriyi anlamlandırmak için geliştirilmiş araçlar bütünüdür (Salijeni vd., 2018) ifade etmektedir. Büyük veri için doğru analiz yöntemlerinin seçilmesi önemli olup, doğru yöntemlerle yapılan analizler kurumların stratejik kararlarını sağlam biçimde almalarına, risklerini daha iyi yönetmelerine ve inovasyon yapmalarına imkan sağladığı (Banger, 2018: 41) gibi, denetimlerin de bu amaçlara hizmet edecek etkinlikte yürütülmesini kolaylaştırmaktadır.

1.2.3. Yapay Zeka

Bir hibrit teknolojiler seti olan ve geleceği şekillendirecek tüm teknolojilerin temelini teşkil edecek olan yapay zeka, insan zekasını ve bilişsel becerilerini taklit etmeyi amaçlayan ve insanlar tarafından yapılan faaliyetleri otomasyona entegre etmeyi sağlayan bir araçtır. Yapay zeka örüntü tanıma, öğrenme ve planlama gibi insana özgü bilgiyi işlemeye odaklanmakta; dil tanıma, görsel örüntü tanıma veya mantıksal problem çözme gibi alanlarda önemli katkılar sağlaması beklenmektedir.

Makine öğrenimi ve derin öğrenme gibi teknikler sayesinde algoritmaların ve büyük miktarda verinin istatistiksel analizi yoluyla nesnelere sınıflandırmak veya değerleri tahmin etmek gibi yöntemler kullanan yapay zeka, tanımlanmış amaçlar doğrultusunda verileri anlamlandırmayı; algılama, akıl yürütme, öğrenme gibi yöntemlerle ihtiyaca hizmet edecek anlamları yakalamayı amaçlar. Örneğin sözleşmelerin yapay zeka aracılığıyla denetlenmesi, sözleşmeye dayalı işlemlerin kapsamlı olarak ve daha standart sonuçlar üretecek şekilde incelenmesini mümkün kılar. Yapay zekanın sunduğu hızlı karar verme, geleceği daha iyi tahmin etme, verimlilik artışı, insan kaynaklı hataların ortadan kaldırılması, maliyetlerde azalış gibi fırsatlar, denetimlerden daha etkin sonuç alınması için büyük bir potansiyel sunmaktadır.

1.2.4. Bulut Bilişim

Yazılımların veya verilerin uzak sunucularda depolanmasına olanak sağlayan bulut bilişim, bilişim teknolojisi için yatırım (donanım, yazılım, ağ ve personel) ihtiyacını büyük ölçüde azaltan bir teknolojidir. Bu teknoloji, sanal ortamlardaki tüm veri, program ve uygulamaların bulutta depolanması ve bunlara her yerden internet üzerinden erişilmesine imkan sağlamaktadır. Kurumların

oluşturdukları teknoloji altyapılarını kullanma oranlarının düşüklüğü dikkate alındığında, bulut bilişimin esnek ve uyarlanabilir kullanımı nedeniyle gereksiz yatırım maliyetlerini ortadan kaldıracak, farklı birimlerde yazılım ve donanımların kullanılmasının önüne geçeceği, yönetim süreçlerini basitleştireceği (Yıldız, 2009: 10) bilinmektedir.

Karmaşık ve dağınık yapılara sahip veya büyük verilerle çalışan kurumlar için bulut bilişim önemli fırsatlar sunduğu gibi, bu tür kurumların denetiminde de denetçilere kolaylık sağlar. Özellikle coğrafi olarak ülkenin birçok bölgesinde, hatta farklı ülkelerde faaliyet gösteren kurum veya firmaların verilerinin bulut ortamında erişime sunulması, denetim için büyük avantajlar sunar. Ofis ihtiyacını, seyahat, konaklama gibi maliyetleri azalttığı gibi, hız ve kapsayıcılık gibi özellikleri nedeniyle etkinliği büyük ölçüde artırır.

1.2.5. Nesnelerin İnterneti

Fiziki bir varlığı olan canlı cansız her türden nesnelerin veri ağlarıyla bağlantılı olduğu bir iletişim ağı (Erturan ve Ergin, 2017: 15) olarak tanımlanan nesnelerin interneti, birbiriyle bağlantılı makinelerin ürünün kalite kontrolünü yapması, süreçlerdeki hataları daha hızlı tespit etmesi gibi olanaklar sunar.

Nesnelerin interneti ile tüm sistemler entegre hale geleceğinden, denetim sürecinde yer ve zaman önemli olmayacak; denetçi kendi çalışma ortamında iken denetlediği birimler içinde sanal turlar yaparak, fiilen sahada imiş gibi denetim yapma olanağına sahip olacaktır. Sanal asistanlar yardımıyla artırılmış gerçeklik kullanarak işletmenin sorunlarını gözlemleyebilecek; işlemlerini, davalarını, stok sayımlarını, depo giriş çıkışlarını görüntüleyebilecektir (Kablan, 2018: 1576). Bilgi teknolojileri yardımı ile oluşturulan dijital ikiz, işletmenin sanal ortamda var olmasını sağlayacak ve denetçi bu sanal ortamdaki işletmeyi mesleki ve teknolojik bilgisıyla daha hızlı ve uzaktan denetleyebilecektir (Erturan ve Ergin, 2018: 196).

2. DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN DENETİM MESLEĞİNE ETKİSİ

Dijital dönüşüm, bir paradigma değişikliğini, iş süreçlerinin ve modellerinin geliştirilmesinden ziyade köklü bir şekilde dönüştürülmesini gerektirmektedir. Bu nedenle yeni bir kurumsal kültürün oluşması, alışkanlıkların değiştirilmesi; dinamik öğrenme, sürekli değişim ve inovasyonun kurumsal stratejilerin en

önemli unsurları olarak benimsenmesi durumunda dijital dönüşümle birlikte denetim mesleğinin de dönüşebilmesi ve varlığını sürdürmesi mümkün olacaktır.

2.1. Dijital Dönüşümün Denetim Kuruluşlarının Stratejilerine Etkisi

Analitik yöntemleri ön plana çıkaran yeni dijital teknolojilerin yaygınlaşması, birçok işlemin otomasyon sistemleri üzerinden gerçekleştirilerek denetçilerin daha nitelikli ve değer katan çalışmalara yönelmesine imkan sağlamaktadır. Reaktiften ziyade proaktif bir denetim yaklaşımının hayata geçirilmesi ile birlikte denetimin tüm paydaşlar için yarar ve katkıları artmakta, bir başka deyişle beklentileri karşılama düzeyi yükselmektedir.

Yapılan ampirik çalışmalar da (örneğin Ramdi, 2021; Tiberius ve Hirth, 2019; Aksoy ve Gurol, 2021) dijital teknolojinin denetimin kalitesini artırabileceğini, sonuçlarını ve etkilerini geliştirebileceğini, üstleneceği yeni işlevlerle daha güçlü bir aktör olarak varlığını sürdürebileceğini göstermektedir. Dijital teknolojinin gelecekte denetim prosedürlerinin artan otomasyonunu ve yüksek katma değerli çalışmalara imkan sunması ve denetim faaliyetlerine giderek daha küresel bir bakış açısı kazandırması gibi yönleriyle denetime önemli katkılar sunacağı savunulmaktadır.

Günümüzde denetimden etkin sonuç alınması, teknolojinin olanaklarından yararlanma düzeyi ile doğrudan ilişkilidir. Denetimde yeni teknolojilere yönelik bu nedenle her geçen gün artmakta, denetim kuruluşları bu teknolojilere önemli miktarlarda yatırım yapmaktadır. Bu alanda özel sektörün kamu sektörünün önünde olduğu, 4 büyük denetim şirketi (EY, Deloitte, KPMG ve PWC) başta olmak üzere birçok kuruluşun dijital teknolojileri denetim çalışmalarında kullanmak üzere dizayn ettikleri bilinmektedir. Bunlardan KPMG, Clara ile sürekli denetim uygulamalarını yaygınlaştırmaya çalışırken, PWC denetim alanında GL.ai ile yapay zeka uygulamalarını hayata geçirmiştir.

Deloitte ise büyük bir belge popülasyonunda bilgileri hızla tanımlayan, açıklayan ve analiz eden bir yapay zeka aracı olan Argus'u 2015 yılında kullanmaya başlamıştır. Sonraki yıllarda denetimde dönüşüm sağlayan Cortex veri platformu ve denetimde yapay zeka teknolojisini yaygınlaştırmak üzere Omnia geliştirilmiş; Omnia da sürekli geliştirilerek yeni versiyonları üretilmiştir. 2020 yılında, menkul kıymetlerin ve yatırımların denetiminde büyük yenilikler içeren, denetim süreçlerine bilişsel teknolojileri, özelleştirilmiş iş akışlarını ve gelişmiş veri analitiğini entegre eden, tümüyle bulut ortamında geliştirilen ve

çalıştırılan dijital bir araç olarak Omnia DNAV; 2021 yılında, denetlenen kuruluşlar için etik yapay zeka çözümleri sunan Trustworthy AI geliştirilmiştir³.

Bu tür uygulamalar, geleneksel örneklem tabanlı denetim yaklaşımları yerine, tüm popülasyonun test edilmesi gibi merkezi, veriye dayalı denetim yaklaşımlarını olanaklı kılarak, denetimlerin verimli ve etkin gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Bu gelişmeler, denetçilerin farklı düzeylerdeki uygulama ve sistemlere ilişkin iç kontrollere daha fazla güven duyarak denetimi daha merkezi ve bütünü kavrayacak yaklaşımlarla yürütmesine olanak tanır.

Özel denetim firmalarının büyük ölçekli yatırımlarla geliştirmeye ve sistemlerine entegre etmeye çalıştıkları bu teknolojiler, kamu sektörünün denetimi açısından da en az özel sektör kadar önem taşımaktadır. Aslında yasalar hem denetim kurumlarına hem de kamu kurumlarına, kamu kaynaklarının daha verimli, etkin ve ekonomik kullanılması yönünde sorumluluk yüklemektedir. Bu sorumluluğun gerçek anlamda yerine getirilmesi, faaliyet hacmi devasa boyutlara ulaşmış kurumlardan karmaşık ağlar aracılığıyla elde edilebilecek kapsamlı verilerin analizi ile mümkün olabilecektir. Bunun da yolu, uygun bir kurumsal vizyon eşliğinde yapay zeka, bulut bilişim, blok zincir ve büyük veri analitiği gibi teknolojileri etkili şekilde kullanmaktan geçmektedir.

Bazı sektörlerde, örneğin eğitim faaliyetlerinin büyük ölçüde devlet tarafından sunulduğu Türkiye gibi ülkelerde eğitimden sorumlu bakanlık ve diğer kurumların geleneksel bir altyapı üzerinden eğitim hizmetlerini etkin olarak sunması, sonuçlarını değerlendirmesi, geribildirim ve değerlendirme sonuçlarını politikaya dönüştürebilmesi giderek imkansızlaşmaktadır. Aynı şekilde, Türkiye’de eğitim hizmeti veren bir milyonu aşkın öğretmen ve diğer görevliler ile çok değişik düzeylerde ve türlerde eğitim veren on binlerce kurumu bünyesinde barındıran Milli Eğitim Bakanlığının geleneksel yöntemler yerine çağın gerektirdiği sistem odaklı yaklaşımlarla ve dijital teknikler aracılığıyla denetlenmesi, bu hizmetlerin verimli, ekonomik ve etkili şekilde yürütülmesine daha fazla katkı sağlayacaktır.

Bu nedenle yeni teknolojilere uyum konusunda özel sektörün gerisinde kalan kamu kurumları ve denetim organları, yoğun bir beklenti baskısı ile karşı karşıya bulunmaktadır.

³- Detaylı bilgi için: <https://www2.deloitte.com>

2.2. Dijital Teknolojinin Denetimin Nesnel Tabanı Üzerindeki Etkileri

Denetim esas olarak denetlenen kurum ve kuruluşların örgüt yapılarından iş süreçlerine, dış çevre ile iletişim ve etkileşiminden stratejik yönelişlerine kadar birçok alanı kapsar. Özellikle yönetim ve bilgi sistemleri denetim açısından temel önemde olduğu için, bu sistemlerdeki dönüşüm denetimi de doğrudan etkilemektedir. Bu sistemlerin bir parçası olan muhasebe alanındaki değişimlerin başında kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama fonksiyonlarının akıllı makineler, akıllı üretim sistemleri, akıllı depolar ve akıllı stoklara devredilmesi ve verilerin gerçek zamanlı olarak muhasebe sistemine kaydedilmesi gelmektedir (Kablan, 2018: 1568). Bu şekilde akıllı kayıt sisteminin uygulamaya geçirilmesi ile muhasebecinin klasik kayıt, kontrol, teyit, rapor oluşturma gibi fonksiyonları zayıflarken, gerçek zamanlı oluşturulmuş raporların analiz edilmesi yoluyla risk, tehdit ve fırsatlar konusunda danışmanlık fonksiyonu ön plana çıkmaktadır.

Dijital bilgiye yönelen kurumlarda veri aktarım hızı ve boyutunun önemli ölçüde artması, uygun şekilde yetkilendirilmemiş ya da kurum faaliyetlerine zarar verme potansiyeline sahip kişilerin bu bilgilere erişmesinin engellenmesinin, özellikle siber saldırılara karşı korunmanın önemini artırmaktadır. Erişim yalnızca yönetim tarafından onaylanan kurum çalışanları ve denetçiler (veya diğer paydaşlar) ile sınırlı olacağından, blok zinciri sistemi bunu başarmaya yardımcı olacaktır. Herhangi bir yanlış işlem durumunda, tüm zincirden ziyade, üzerine yazma kabiliyeti veya erişimi olan taraflar sorumlu tutulacaktır.

Yeni dijital teknolojilerle birlikte verilerin işlenmesi, izleme ve kontrol faaliyetleri ve tüm fiziksel sistemler arasındaki iletişim, akıllı raf sistemleri veya nesnelere interneti teknolojisinin entegrasyonu ile sağlanacaktır. Bu teknolojiler muhasebe ve denetim alanındaki veri bütünlüğü sorunlarına çözüm oluşturmakta, hata veya manipülasyon riskini azaltmakta ve veri bütünlüğünü ve muhasebe bilgilerinin denetlenebilirliğini artırmaktadır (Cagle, 2020: 700-711). Blok zinciri teknolojisi aracılığıyla oluşturulan ayrıntılı denetim izleri ise kayıtlı işlemlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini sorgulamaya yardımcı olacaktır.

Derin öğrenme teknolojisinin yardımıyla sürekli kontrol sisteminin oluşturulması, dolandırıcılığın önlenmesinde rol oynayacaktır (Wang, 2018). Akıllı sözleşme teknolojisi de karşılıklı yükümlülüklerin gerçek zamanlı olarak izlenmesi ve icra edilmesine olanak tanımaktadır. Ayrıca akıllı sözleşmeler, dağıtık defter içinde uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının raporlama

gereksinimlerinin entegrasyonunu, bir başka deyişle uluslararası standartların akıllı sözleşmeler şeklinde blok zincirine programlanmasını mümkün kılarak, denetim ve muhasebe süreçlerinin manuel girdi olmadan kendi kendine yürütülmesini (Wang, 2018) sağlayacaktır.

Dijital teknolojiler, maddi veya maddi olmayan varlıkların (veya yükümlülüklerin) dijital ortamlarda yönetilmesine olanak sağlamaktadır. Akıllı sözleşme protokolleri aracılığıyla varlıklar blok zinciri ağı içinde aktif olarak saklanabilir veya alınıp satılabilir. Ağ, hem satan hem de satın alan tarafların kolayca bağlantı kurabileceği ve işlem yapabileceği bir platform oluşturur; bir satış gerçekleştiğinde, blok zinciri hem satıcının hem de alıcının dijital cüzdanını günceller (Cagle, 2020: 217). Nesnelerin interneti teknolojisiyle stok kontrolleri, stok sayımları, stok siparişi, ortaya çıkan hataların çözümü, makine bakımlarının izlenmesi ve faaliyetlerin izlenmesi dâhil birçok süreçte otomasyon sağlanacaktır. Bu tür kapsamlı bir dönüşümün kurumların yapılarını, işleyişini ve kültürünü değiştirmesi; aynı zamanda denetimin de benzer bir değişim baskısı altında dönüşmesi kaçınılmaz görünmektedir.

Öte yandan dijital teknolojilerin barındırdığı bazı risklerinin, denetlenen kurumlar üzerinde olumsuz etkilere yol açması muhtemel olduğu gibi, bu kurumların yapay zeka gibi teknolojileri amacı dışında kullanarak muhasebe hilelerine (karlılığını olduğundan yüksek ya da düşük göstermek gibi) başvurması da mümkündür. Bu tür ihtimaller denetçinin teknolojinin kullanımına çok daha derinlemesine vakıf olması ve güçlü bir analiz yeteneğine sahip olmasını gerektirir.

Gerek kamu gerekse özel sektörde yeni teknolojilere yoğun şekilde yatırım yapıldığı ve kurumların ciddi bir dönüşümün eşiğinde olduğu, Covid 19 salgınının da bu süreci hızlandırdığı bilinmektedir. Dolayısıyla dijital teknolojileri uygulayan ya da bu alana yatırım yapmış olan kurum ve kuruluşların denetiminde rol alacak, bu teknolojilere dayalı çözümleri inceleme ve doğrulama görevini yürütecek olan denetçilerin, söz konusu teknolojilerle entegre edilmiş bir denetim çerçevesi benimsemesi gerektiği açıktır. Aksi halde denetimin işlevselliği ve hatta gerekliliğine ilişkin olumsuz yaklaşımlar güçlenecektir.

2.3. Dijital Teknolojilerin Denetimlerin Kapsamına Etkisi

Dijital teknolojilerin sağladığı çok büyük miktarda veriye hızlı erişim, yeni veri kaynaklarının keşfi, metin ve resimler gibi yapılandırılmamış verileri işleyebilme yeteneği gibi avantajlar, denetimlerin kapsamının daha zengin çeşitlilikteki

verilerin ve örneklem yerine tüm veri kümelerinin ayrıntılı incelenmesine doğru genişlemesini sağlar. Farklı sistemlerden veya üçüncü taraflardan gelen verileri birbiriyle ilişkilendirerek denetim kapsamına dahil etmek, daha geniş ve derin bir kavrayışa imkan sağlayabilir.

Geleneksel yaklaşımlarda denetim muhasebe kayıtları ve dayanağını oluşturan dosyalar üzerinden yürütülüp, denetim kapsamında incelenecek birimler, işlemler, varlıklar vb. genellikle örneklem yöntemiyle belirlenirken, dijital denetimlerde blok zincir, bulut vb. ortamlardaki kayıt, işlem ve nesnelere bunlara ilişkin sistem ve teknolojiler denetimin konusunu oluşturur ve kapsam sınırlandırmasına ihtiyaç duyulmaz.

Belirli alanlarda denetimin etkinliğini sağlamada dijital araçların kullanılması hayati önem taşır. Örneğin birçok ülke (ABD; İngiltere, Belçika, Kanada, Hindistan vb.) vergi denetimlerinde, özellikle vergi kaçakçılığının tespitinde yapay zeka destekli veri analitiğini etkin olarak kullanma yoluna gitmektedir (İlgün, 2020: 14). Bu şekilde mükelleflerin vergi beyanlarını banka, tapu, belediye gibi kurumların veri tabanlarından sosyal medya hesaplarına kadar birçok platformla ilişkilendirerek yaklaşık gelir düzeylerini tahmin etmekte ve vergi beyanı ile uyumluluğunu analiz etmektedir. Mükelleflerin kendi beyannameleri üzerinden ödeyecekleri verginin miktarını belirledikleri ve sınırlı bir örneklemin denetime tabi tutulduğu klasik uygulamanın vergi kayıp ve kaçaklarını engellemediği, kayıt dışılığın hemen her ülkede ciddi bir sorun oluşturduğu bilinmektedir. Ekonomik faaliyetlerin, mübadele yöntemlerinin ve ödeme araçlarının sürekli çeşitlendiği bir ortamda dijital teknolojilerle mali işlemlerin ve ekonomik faaliyetlerin anlık olarak kayıt altına alınması; vergilerin gerçek değerler üzerinden hesaplanmasını, tahsilatının hızlandırılmasını, hata ve hilelerle etkili mücadeleyi ve sonuçta vergi denetimlerinin daha etkin yürütülmesini mümkün kılacaktır.

Verilerin dijital araçlarla sürekli test edilmesi ve izlenmesi de denetçilere daha etkili risk değerlendirmeleri yapma fırsatı sunacaktır. Bu durum, risklere yanıt veren daha odaklanmış ve etkili denetim prosedürlerinin tasarlanmasına, denetim sırasında yapılacak testlerin kapsamına ilişkin denetim prosedürlerinin de önemli ölçüde azalmasına imkan verecektir.

2.4. Dijital Dönüşümün Denetim Metodolojilerine Etkisi

Denetim sürecinin ilk aşaması; kurumun, temel faaliyet alanının, dış çevresinin vb. tanınmasını içeren ön inceleme aşamasıdır. Bu incelemenin yapay

zekâ tarafından derin öğrenme ile ve büyük veri analitiğinden yararlanılarak gerçekleştirilmesi, geleneksel kurum tanıma metodolojileri ile mümkün olmayacak derinlikte bir kavrayış, isabet ve öngörü sağlayacaktır.

Dijital teknolojiler, planlama aşamasını da önemli ölçüde etkileyecektir. Geleneksel denetimde planlama, denetimin başarısı için kritik önemdedir ve seçilecek örneklem, riskler ve risklerle mücadele yöntemleri, kanıt elde etme ve analiz teknikleri gibi birçok ayrıntılı hususu içermesi beklenir. Dijital denetim sürecinde ise sürekli denetim yapılacağı ve verilerin %100'ü test edileceği için planlama faaliyetinin kapsamı önemli ölçüde değişecektir. Dijital teknolojiler, hem yapısal risklerin hem de iç kontrol zaafalarının tanımlanması ve değerlendirilmesi için kullanılacak, aynı zamanda ileriye dönük projeksiyonlar sunarak denetçileri risklerin mevcut olabileceği öğelere yönlendirecektir.

Dijital teknolojiler, denetçinin verilere erişme, kanıt toplama ve verileri analiz etme şeklini değiştirerek denetim sürecini dönüştürme (Rozario ve Thomas, 2019) potansiyeline sahiptir. Denetçi geleneksel olarak yürüttüğü birtakım faaliyetlere (ön inceleme, verilerin test edilmesi, dokümantasyon vb.) çok daha az, denetçi yargısına ihtiyaç gösteren alanlara (analiz sonuçlarının yorumlanması, sorunların çözüm yollarına odaklanılması, sürdürülebilirliğin değerlendirilmesi vb.) ise daha fazla zaman ayırabilecek; dolayısıyla geçmiş dönem değerlendirmelerinden ziyade geleceğe yönelik değer katma çabalarına yoğunlaşacaktır.

Geleneksel denetimde denetim kanıtları; belge ve kayıtların incelenmesi, sabit varlıkların yerinde tespiti, mülakat, gözlem, yeniden hesaplama, teyit alma gibi yöntemlerle; mali tablolardan, muhasebe kayıtlarından, ihale dosyalarından, fiziki varlıklardan vb. elde edilmektedir. Dijital denetimde ise denetçi, endüstri 4.0 unsurları olan akıllı makineler, akıllı kayıt, akıllı raflar, akıllı stok, akıllı depo, vb. aracılığıyla, istediği veriyi bilgi sistemlerinden eşzamanlı olarak çekebilecektir. Sabit varlıkların kontrolü dijital ortamda yapılabilecek, birçok kanıt toplama tekniği (mülakat, gözlem vb.) uzaktan erişim ile uygulanabilecektir.

Denetimler genellikle yıllık bazda ve mahallinde gerçekleştirilirken, yeni teknolojilerle sürekli denetim mümkün hale gelmekte ve denetim için fiziksel mekan önem taşımamaktadır. Geleneksel olarak denetim sonucunda hazırlanan ve genellikle bir yıllık döneme ilişkin olumlu, olumsuz ya da şartlı görüş içeren veya görüş vermektan kaçınılan raporlar, denetlenen kurum ve bilgi kullanıcıları açısından önemlidir. Sürekli denetim yaklaşımı ise, dönemsel denetim raporunun

önemini azaltacak ve denetim raporunun kullanıcıları, ihtiyaç duydukları bilgilere gerçek zamanlı olarak ve her istediklerinde ulaşabilecektir.

Kaynak kıstı nedeniyle örneklem bazlı ve risk temelinde yapılan incelemeler, dijitalleşme ile yerini verilerin tümünün analiz edilmesine bırakacak, bu şekilde denetçinin çeşitli hesaplardaki önemli yanlışlık risklerini değerlendirme yeteneği artabilecektir. Manuel yaklaşımın uygulanması hata riskini artıracağı için tekrarlayan denetim görevlerinin otomasyonu daha yüksek kalitede denetim kanıtı üretilmesine yardımcı olacak, daha ilgili denetim kanıtı sunulabilecek, ön kontrollerin kalitesi iyileştirilerek hatalar büyük ölçüde azaltılabilecektir.

Geleneksel uygulamalarda bilgiye erişim denetimin başarısı için kilit önemde olmasına ve yasa ve standartlar ile güvence altına alınmasına rağmen, uygulamada yaygın olarak engellerle karşılaşıldığı bilinmektedir. Dijital sistemlerde ise denetçi şeffaflaşan bilgi ortamında istediği veriye zamanında ulaşabilecek; ilintili tüm alanların bilgilerine de eş zamanlı olarak erişip analiz edebilecektir.

Geleneksel olarak denetim riski; yapısal risk, kontrol riski ve tespit riski bileşenlerinden oluşmaktadır. Dijital ortamlarda ise nesnelerin birbirleri ile sürekli iletişiminin sağladığı etkili bir iç kontrol sistemi mevcut olduğundan, denetim riski oldukça azalacaktır. Geleneksel yaklaşımlarda büyük önem atfedilen iç kontrol testleri de dijital ortamlarda akıllı sistemlerce oluşturulmuş iç kontrolün çok daha güçlü olması nedeniyle önemini yitirir. Oluşabilecek riskler sistem tarafından önceden belirlenip düzeltileceği için, kontrol riskleri denetim görüşünün belirlenmesinde etkili bir faktör olmaz.

Denetim (maddi doğrulama ve kontrol) testleri, geleneksel yaklaşımda seçilen örneklem üzerinden gerçekleştirildiğinden, denetim görüşünün hatalı olma riski her zaman için vardır. Büyük ölçekli verilerin dijital teknoloji ile düzenli ve sistematik bir şekilde taranarak analiz edilebilmesi, sürekli denetim ve derinlikli analiz imkanları sunarak, örnekleme dayalı inceleme ve görüş oluşturma ihtiyacını ortadan kaldırır ve denetim görüşü riskini önler.

Geleneksel denetim sürecinde varlıkların kötüye kullanımı ya da nakit, çek, senet gibi varlıklarda sayım noksanları veya fazlaları gibi sorunlarla sıkça karşılaşmaktadır. Sanal para kullanımı, kasiyersiz akıllı yazarkasalar vb. uygulamalar kayıt dışılık ihtimalini ortadan kaldıracak, denetim döngüsünde bu tür konular yer almayacaktır. Akıllı ve öğrenen makineler bozulma, çalınma, kötüye kullanma gibi durumlarda uyarı vereceğinden, gerekli önlemlerin zamanlı olarak alınması sağlanacaktır.

Verilerin akıllı analizi, kurumların iş süreçlerinin, finansal işleyişlerinin ve muhasebe sistemlerinin de daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır. Yeni dijital araçlar, kapsamlı veri işleme ve çeşitli süreçlerin daha ilgili bir analizine olanak sağlayarak mali tablolar ve kontrol sistemlerindeki çoğu hatayı, anormallığı tespit edecektir. Bununla birlikte bazı yazılımlar ile gerçekleştirilen tüm analiz prosedürlerinin ayrıntılı denetim günlükleri tutularak, otomatik belgeleme ile daha az zamanda daha yüksek kalitede denetim izi temin edilmiş olacaktır.

2.5. Dijital Teknolojinin Denetçi Profiline Etkisi

Giderek hızlanan dijital dönüşüm süreci ve denetim alanındaki teknolojik gelişmeler, denetçinin rolünü de etkilemekte ve beklentileri artırmaktadır. Denetçilerin çalışma yöntemlerinde henüz esaslı değişiklikler gerçekleşmemiş olsa da, yeni teknolojilerin kullanımının artmasıyla birlikte denetçilerin daha yüksek düzeyde teknik bilgi ve beceriye sahip olması zorunluluğu bariz hale gelecektir. Bu sürekli gelişen ve değişen ortamda denetçilerin, hem düşünme yöntemlerini geliştirmesi hem de verileri elde etme, analiz etme ve yorumlamada kullanabileceği araçlara yönelik gerekli becerilere sahip olması ve bu becerilerini sürekli geliştirmesi önem taşımaktadır.

Geleceğin denetçilerinin, denetim süreçlerinde en iyi kaliteyi sağlamak ve kurumlara daha fazla değer katmak için özellikle eleştirel düşünme becerileri ve analiz yeteneklerini dijital dünyanın gereklerini de içerecek şekilde geliştirmesi, sürekli gelişmeye ve yeniliklere açık olması önem taşımaktadır. Denetçinin dijital teknolojinin sadece denetime sağladığı olanakları kavraması yeterli olmayıp, aynı zamanda denetlediği kurum ya da işletmeler için sağladığı avantaj ve fırsatları, içerdiği risk ve tehditleri çok iyi analiz ederek kendilerine en uygun stratejiler, alternatif çözümler ve kapsamlı değerlendirmeler sunabilmesi önem taşımaktadır. Keza denetçinin yapay zeka, robotik sistemler ve benzeri teknolojik altyapıları denetlemek, dijital dönüşümlerinde kurumları desteklemek, gelecek projeksiyonlarını değerlendirmek ve geliştirilmesi için katkıda bulunmak gibi sorumlulukları her geçen gün daha da önemli hale gelecektir.

Özetle denetledikleri kurum ya da ortamlarda oluşmasına katkı sunmaları beklenen inovasyon kültürünün denetçinin kendisi tarafından da özümsemesi bir zorunluluk haline gelmektedir. Köklü ve kapsamlı bir dönüşümün kaçınılmaz hale geldiği denetim mesleğinde denetçinin geleneksel bilgi ve yetkinliklerle varlığını sürdürmesi olanaklı görünmemektedir.

2.6. Yeni Dijital Teknolojilerin Denetim Standartlarının Dönüşümüne Etkisi

Dijital teknolojide yaşanan kapsamlı değişimlerin denetim standartlarına da yansıtılması, özellikle de blok zincir teknolojisi dikkate alınarak standartların geliştirilmesi gerektiğine dair yaygın bir kanaat bulunmaktadır (Brender ve Gauthier, 2018: 31). Zira mevcut denetim standartlarında blok zinciri denetiminin nasıl gerçekleştirileceği veya diğer dijital teknoloji araçlarının denetimdeki rolüne ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Oysa uygulamada denetçiler, blok zincirinde aktif olan işletme veya kurumları denetleme zorunluluğu ile karşı karşıyadır. Keza uluslararası finansal raporlama standartlarında doğrudan ele alınmayan dijital varlıklar ve yükümlülükler için yönetimin muhasebe politikalarını da değerlendirmeleri gerekecektir. Bu durum onları denetim standartlarının olmadığı veya yetersiz olduğu durumlarda mesleki muhakemelerini kullanmaya zorlamaktadır (Brender ve Gauthier, 2018: 31).

Yeni dijital çözümlerin denetim standartlarında karşılık bulmamasının, bu çözümlerin yaygın şekilde kullanılmasının önündeki potansiyel engellerden biri olduğu ileri sürülebilmektedir. Bu bağlamda örneğin denetim standartlarının denetimin yürütülmesinde veri analitiği tekniklerinin tam olarak kullanılması için yeterli fırsatı sağlamadığı (Salijeni vd., 2018) savunulmaktadır. Bu alandaki ihtiyacı karşılamak için Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), veri analitiğine odaklanarak denetimde teknolojinin artan kullanımını araştırmak için Veri Analitiği Çalışma Grubu (DAWG) kurmuş ve bu alana daha fazla odaklanmaya başlamıştır. Bu çabalar, IAASB'in uygulamadaki gelişmeler rehberliğinde dijital çağı denetim standartlarına yansıtma iradesini gösteriyor ise de bu alandaki ihtiyaç henüz karşılanabilmiş değildir.

3. DİJİTALLEŞMENİN DENETİMİN İŞLEVSEL DÖNÜŞÜMÜNE ETKİLERİ

Yeni dijital teknolojiler, denetim süreçlerinde, metodolojisinde ve işlevlerinde kapsamlı bir dönüşümü mümkün kılacaktır. Denetim uygulamaları üzerindeki etkileri Tablo 2'de ana hatları ile sunulmuş ve akabinde daha detaylı açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 2: Dijital Dönüşümün Denetim Uygulamaları Üzerindeki Etkileri

Denetimin Süreç ve Unsurları	Dijital Dönüşümün Etkisi
Denetim Yöntem ve Yaklaşımları	<ul style="list-style-type: none"> Sürekli denetim, gerçek zamanlı inceleme ve raporlama Denetim süreçlerinin otomasyonu Zaman ve kaynak tasarrufu sağlanması Denetim kapsamının genişlemesi Proaktif denetim yaklaşımına geçiş Otomatik belgeleme ile yüksek kalitede denetim izi sağlanması Sürekli izlemenin mümkün hale gelmesi
Denetimin Planlanması	<ul style="list-style-type: none"> Süreç otomasyonu ve dinamik risk değerlendirmesi nedeniyle maddi doğrulama ve kontrol testlerinin kapsamının daralması Eğilimlerin ve korelasyonların tespiti Daha odaklanmış ve etkili denetim prosedürlerinin tasarlanması
Kanıt Toplama	<ul style="list-style-type: none"> Örneklem yerine tüm popülasyondan kanıt toplanması Büyük miktarlarda veriye gerçek zamanlı erişim Kanıtların doğruluk ve güvenilirliğinde artış Yerinde incelemelere duyulan ihtiyacın azalması Büyük veri yönetimi ile analiz ve tespitin kolaylaşması
Uygunluk Değerlendirmesi	<ul style="list-style-type: none"> Mevzuata uygunluk kontrollerinin otomasyonu Yapılan yeni düzenlemelerin dijital takibi İhlallerin anında tespiti
İşlem Mutabakatı	<ul style="list-style-type: none"> Mutabakatın otomatikleştirilmesi (blok zinciri) Bilgi iletişiminin esnek olması ve mutabakatın anlık yapılabilmesi İletişim yöntemlerinde köklü değişiklik
Bulgu ve Öneriler	<ul style="list-style-type: none"> Güvenilir ve zamanlı bilgi temini ve analizi suretiyle isabetli öngörülere ulaşma Eğilimler üzerinden gelecek projeksiyonları ve modelleme imkanı Nesnelliğin artırılması Büyük veriden elde edilen muhasebe dışı bilgilerle iç görülerin zenginleştirilmesi Veri kaynaklarının artması ile yeni bakış açılarına ve daha derinlemesine bir kavrayışa imkan sağlanması
Raporlama ve Etki	<ul style="list-style-type: none"> Gerçek zamanlı, hızlı ve esnek raporlama Belge ve kayıtlardaki tüm hataların tespiti Hilenin daha etkin şekilde engellenmesi Yönetişim sistemlerinin güçlendirilmesi Şeffaflık ve hesap verebilirlikte artış Güvence düzeyinde artış
Denetim Verileri	<ul style="list-style-type: none"> Verilere uzaktan erişim Veri güvenliğinin sağlanması ve yetkisiz erişimin engellenmesi Verilerin güvenli merkezi sistemler veya bulutta saklanması Yapılandırılmamış verilerin işlenebilmesi ve analizi
Denetime Genel Etkisi	<ul style="list-style-type: none"> Denetimde verimlilik ve etkinlik artışı Denetlenen kuruluşun bütüncül şekilde değerlendirilmesi Denetimin kalitesinde ve denetime duyulan güvende artış Standartlara uyumun artması

Kaynak: Yazarlarca oluşturulmuştur.

3.1. Gerçek Zamanlı Analizlerle Geleceğin Tasarımına Odaklanma

Mevcut haliyle denetim, denetlenen kurumun belirli bir döneme ilişkin finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle geçerli muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığı konusunda makul güvence sağlamayı amaçlayan, geçmişe yönelik bir faaliyettir. Dijital dönüşümle birlikte denetim artık geçmişe bakmaktan daha çok gerçek zamanlı inceleme ve analizler üzerinden (Özyürek, 2021: 53) geleceğe odaklanacaktır. Gerçek zamanlı denetim, denetçilerin geleneksel denetimin işlevlerinin ötesine geçerek daha anlamlı öneriler geliştirmesini ve daha derinlemesine analizler ortaya koymasını isteyen yatırımcıların ve diğer paydaşların beklentilerini karşılayacak; denetçilerin daha etkili, proaktif, esnek ve ileriye dönük olmalarını sağlayacak (Hoelscher, 2018) bir potansiyele sahiptir.

Denetim süreçlerinin dijitalleştirilmesi, denetçilerin kolaylıkla elde ettikleri verileri algoritmalar aracılığıyla analiz edip belirli denetim prosedürlerine ihtiyaç duymadan kısa zamanda sonuca ulaşmalarını sağlayacağı için, denetçilerin artan zamanlarını daha derinlemesine analizlerle geleceğin tasarımına odaklanmalarına fırsat sağlar. Zaman tasarrufu, denetçilerin zayıf ve riskli alanlara ya da hile, yolsuzluk ve usulsüzlük gibi kötü yönetim uygulamalarına daha fazla eğilmelerini, denetlenen kurum ya da şirket yöneticilerinin geleceğe dönük strateji, tahmin, öngörü ya da projeksiyonlarını daha iyi değerlendirerek katma değeri yüksek çabalara yoğunlaşmalarını, daha etkili çözüm önerileri ve geliştirme yöntemlerine odaklanmalarını sağlayacaktır.

Dijitalleşme, daha kapsamlı, zamanlı ve gerçekçi bir izlemeyi olanaklı kılmak suretiyle de denetimin değer katma potansiyelini artırır. Keza denetimin denetlenmesine yönelik meslektaş incelemelerinin de gerçek zamanlı yapılmasına olanak sağlayacak ve kalite güvence sisteminde yeni ufuklar açacaktır.

3.2. Denetimde Verimlilik ve Etkinlik Artışı

Dijital teknolojilerle büyük hacimli verilerin gerçek zamanlı, hızlı ve etkin incelenmesi ve değerlendirilmesi, her şeyden önce kurum ve kuruluşlar ile sistemlerinin daha iyi anlaşılmasına; dolayısıyla sistemik zaafaların ve kontrol eksikliklerinin daha etkili bir şekilde belirlenmesine imkan tanır. Belirlenmiş standart veya kriterleri karşılamayan işlemlerin anında tespit edilmesi ve raporlanmasını sağlayan yeni teknolojilerin kullanılması, denetçilerin iş yükünü önemli ölçüde azalttığı gibi, geleneksel olarak seçili örneklem üzerinden yapılan incelemelere kıyasla hem daha hızlı, hem de daha etkili ve güvenilir sonuçlar verir.

Risklere ve eğilimlere ilişkin derin bilgiler sunan dijital teknolojiler denetçi yargısının yerini elbette almayacaktır. Ancak bu yazılımlar geçmiş uygulamalardan ve deneyimlerden öğrendiği olası çözümleri sunarak denetçinin karar vermesinde destekleyici rol üstlenebilecektir.

Dijitalleşme, denetimlerin yürütülmesi aşamasının temel faaliyetleri olan veri toplama ve analizi, denetim kanıtlarının elde edilmesi ve analiz edilmesi ile bulgu ve sonuçlara ulaşma süreçlerini optimize etmekte, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktadır. Denetçilerin ihtiyaç duydukları verilere kolaylıkla ve buldukları konumdan bağımsız olarak erişme ve bunları algoritmalar aracılığıyla analiz etme olanağı, zamandan ve seyahat vb. giderlerden büyük ölçüde tasarruf sağlar. Ancak araştırma ve geliştirme (algoritma geliştirme, yazılım vb.) faaliyetleri, veri bilimci ve benzeri uzman personel çalıştırma zorunluluğu nedeniyle bazı maliyet kalemlerinde aynı ölçüde tasarruf söz konusu olmayabilecektir.

Genel olarak dijital teknolojilerin kullanımı ve denetim süreçlerinde artan otomasyon, denetçilerin daha stratejik ve karmaşık konulara odaklanmasına olanak tanıyacaktır. Otomasyonla birlikte daha hızlı ve etkin yürütülen faaliyetlerin oranı arttıkça zamanlarının büyük bir bölümünü tekrarlayan görevler için kullanmaları gerekmediğinden, dikkatlerini daha kritik görevlere ve veri analiz sonuçlarının muhakemesine verebilecektir.

3.3. Denetimde Kalite Artışı

Küresel krizleri doğuran sistem ve süreçler incelendiğinde, yönetim zaaflarının tüm dünyayı ekonomik ve hatta politik açıdan sarsan sonuçlar doğurabildiği ve denetim faaliyetlerindeki kalite sorunlarının bu krizleri nasıl besleyebildiği (Köse, 2012) açıkça görülebilmektedir. Özellikle 2000'li yılların başında ortaya çıkan finansal skandallar (Enron, WorldCom vb.), yönetim mekanizmalarının (özellikle de denetimin) kalitesinin önemini gözler önüne sermiştir.

Teknik açıdan bakıldığında, dijitalleşmenin fiili denetim prosedürleri üzerindeki en önemli etkisi, hız ve güven artışı ile birlikte denetim kalitesini artıran araçlar sunma kapasitesidir. Denetimde kalite kontrolü amacıyla kullanılacak göstergeler geliştirilmesi ve sorunların tespiti durumunda yetkililerin anında uyarılması için yeni teknolojilerden yararlanabilir. Denetimin kalitesinde artış, finansal bilgilerin kalitesini artıracak; yöneticilerin yönetim kapasitesinin geliştirilmesini ve daha iyi kontrol edilebilmesini sağlayacak, yatırımcıların daha

iyi karar vermesini teşvik edecektir. Dijital teknoloji aracılığıyla kurumların ve çevresinin daha derinlemesine incelenmesi, denetçinin risk değerlendirmesi ve yanıtının kalitesini yükseltecek, bu şekilde denetimin başarısında kilit rol oynayan profesyonel şüphecilik ve mesleki muhakeme kabiliyeti de gelişecektir.

Dijital teknolojiler, denetim ekiplerinin gerçek zamanlı işbirliğine olanak sağlayarak da denetimin kalitesini, hızını ve etkililiğini artıracaktır. Denetim ekiplerinin koordinasyonu, yönlendirilmesi ve kontrolü, bu şekilde daha etkili gerçekleştirilebilecektir. Farklı denetim ekiplerinin farklı işletme veya kurumlarda yürüttükleri denetimlerin, denetimde ulaştıkları sonuçların, bulgular ve analizlerin standartlaştırılması ve sapmaların minimize edilmesi için de fırsatlar sunacağı açıktır.

3.4. Güvence Düzeyinde Artış

Denetimin genel hedefi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul düzeyde bir güvence elde etmektir. Dünyada şirketleri iflas noktasına getiren muhasebe skandallarında birtakım bilgilerin seçilerek incelendiği, makul güvencenin bu yolla verildiği bilinmektedir. Yeni dijital teknolojiler, veri hacmi ne denli büyük olursa olsun, tüm işlemlerin test edilmesine olanak sağladığından, daha yüksek bir güvence düzeyini daha düşük bir maliyetle sağlayabilmektedir. Dijital teknolojilerin etkin kullanımı, geniş veri kümelerinin analizinde hata riskini azaltarak daha hassas değerlendirmelere olanak sağlayacaktır.

Büyük verinin benzersiz ve spesifik özellikleri de yeterli ve güvenilir denetim kanıtı elde edilmesini kolaylaştırarak denetimlerde güvence düzeyinde artışı desteklemektedir. Büyük veri teknolojisi, denetçilerin aynı kalemlerin denetlenmesi için farklı kaynaklardan, farklı formatlarda ve gerçek zamanlı kanıtlara ulaşmasını sağlayabilmektedir. Ayrıca büyük verilerin çok yüksek bir hızda oluşturulabilmesi ve işlenebilmesi, denetçinin gerçek zamanlı olarak gerekli kanıtlara ulaşmasını mümkün kılacaktır. Video, ses, coğrafi konum bilgileri, sosyal medya verisi ve sensör kayıtları gibi farklı formatlarda çok çeşitli yeni kanıt türleri de geleneksel denetim kanıtlarını tamamlayacak, hatta bunların yerini alabilecektir.

3.5. Hile ve Yolsuzluk Tespitinin Kolaylaşması

Geleneksel denetim yöntemleri ile standart ya da olağan dışı işlem ve uygulamaları araştırmak suretiyle hileleri ve sahteciliği tespit etmek mümkün ise

de, veri analitiği veya yapay zeka teknolojilerini kullanarak verilere farklı açılardan bakmak ve hile ve sahteciliğin emarelerini keşfederek bu tür uygulamaların temel nedenlerine inebilmek mümkündür. Zira dijital tabanlı yeni tekniklerle, olağan olmayan ilişkiler ve bunlara ilişkin kayıt ve işlemler daha kolay tespit edilebilecek, yapılacak risk analizleri ile hile tanımlama ve izleme çabaları daha etkin hale gelecektir. Böylelikle, denetçiler hilenin tespitine yönelik incelemeler yapmak için hilenin tesadüfen ortaya çıkmasını beklemek veya önceden tanımlanmış emarelerin belirmesini beklemek durumunda kalmayacaktır (Çalış vd., 2014).

Büyük veri teknolojilerinin “hız” boyutu da risklerin oluşmadan önce önlenmesi için mevcut ve potansiyel riskleri gerçek zamanlı olarak izlemeye ve tahmin etmeye yardımcı olacaktır. Büyük veri içeriğinin çoğu hem fiziksel hem de kavramsal olarak muhasebe verilerinden ayrılabilirdiğinden, dolandırıcıların kötü niyetli eylemlerini gizlemek için geçerli tüm büyük veri unsurlarını manipüle etmeleri pek olası değildir. Büyük verinin içeriği ve tüm popülasyonun analiz edilebilmesi nedeniyle hilelerin ve diğer şüpheli aykırı değerlerin keşfi büyük ölçüde kolaylaşacak ve özellikle büyük çaplı sahtekarlık ve yolsuzluklar önlenilecektir (Alles ve Gray, 2016).

3.6. Dijital Teknolojinin Muhtemel Olumsuz Etkileri

Hızla gelişen ve yaygınlaşan yenilikçi teknolojinin umut verici potansiyelinin yarattığı heyecan, uygulamada karşılaşılabilecek olası tehdit ve riskleri gölgelemektedir. Ancak muhtemel risk ve tehditlerin ciddi olarak düşünülmesi ve bunlara yönelik tedbirleri değerlendirmek için gerekli uygulamaların devreye alınması önem taşımaktadır.

Dijital teknolojiler, son derece güvenli işlemler vaat etse de dolandırıcılık ihtimallerini tümüyle ortadan kaldıramaz. Yapay zeka, bulut bilişim ya da blok zinciri ortamı hala çeşitli teknoloji risklerine karşı hassastır ve özellikle blok zincirinde yetkisiz, hileli, eksik ya da yasadışı bir işlem oluşturulması her zaman için mümkündür. Örneğin Temmuz 2017’de, bilinmeyen bir bilgisayar korsanı, yaklaşık 32 milyon ABD doları değerinde, en popüler sanal para birimlerinden Ethereum çalmayı başarmıştır. Blok zinciri teknolojisindeki eksikliklerle değil, Ethereum cüzdanlarını yönetmek için kullanılan yazılımdaki bir güvenlik açığından kaynaklanan bu girişim, dijital teknolojinin başarısının uygulandığı ortamın güvenliğine büyük ölçüde bağlı olduğunu göstermektedir

(Psaila, 2021). Bir varlık bir ortalama saldırısı yaşarsa, blok zincirinde merkezi bir yönetim olmadığı için böyle bir olayı bildirecek bir dolandırıcılık departmanı bulunmamaktadır (Iansiti ve Lakhani, 2017).

Blok zincir teknolojilerinden kaynaklı bir diğer güçlük, bir veri sisteme bir kez işlendiğinde, değiştirilmesinin imkansız ya da çok maliyetli olmasıdır. Bu durum, hatalı bir işlemin telafisinin neredeyse imkansız olmasına yol açtığı için, hataya imkan vermeyecek kontrol mekanizmalarının etkili şekilde sisteme dahil edilmesi, bunun sürekli denetlenmesi ve güncel ihtiyaçlar doğrultusunda geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Örneğin hak sahibi dışında bir kişiye ödemede bulunulması ya da ödemenin birden fazla kez gerçekleştirilmiş olması, geleneksel sistemlere kıyasen blok zinciri üzerinden telafisi oldukça güç bir durumdur (Nikitin, 2017). Bu nedenle denetçinin, verilerin bir blok zincirine sunulduğu süreci ve doğru girişle ilgili kontrol süreçlerini de anlaması önemlidir.

Bu tür dolandırıcılık risklerine karşı denetçiye düşen en önemli görev, dijital ortamların veri güvenilirliğinin ve algoritmasının saldırılara karşı duyarlılığını değerlendirmektir. İhtimallerin ortadan kaldırılması için verilerin işleme sürecinin ve bu sürece ilişkin kontrollerin derinlemesine incelenmesi gerekir. Keza bu tür risklerle karşı karşıya kaldıklarında denetçilerin, kimlik avı saldırılarını önlemeye ve tespit etmeye yönelik iç kontrollerin gerçekten etkili bir şekilde çalışıp çalışmadığını belirlemesi beklenir. Etkili olağanüstü durum kurtarma prosedürlerinin yanı sıra yedekleme ve geri yükleme prosedürleri, bu tür durumların oluşmasını önlemeye yardımcı olacaktır (Psaila, 2021).

Uluslararası Denetim Standartları (ISA) tarafından öngörülen gerekliliklere uygun olarak, denetçilerin bir kurumun finansal tablolarına yönelik BT'den kaynaklanan belirli riskleri ve kurumun BT kontrollerinin uygulanması yoluyla bu risklere nasıl yanıt verdiğini anlamaları gerekir. Dijital teknolojilerin artan oranda benimsenmesiyle birlikte denetçilerin dijital dönüşümleri desteklemek için daha çevik iş ortamlarında giderek daha karmaşık güvence hizmetleri sunarak çitayı yükseltmeleri gerekecektir. Bu yeni dünyada paydaşların beklentilerini karşılamak için farklı bir profesyonel denetim zihniyeti ve ek uzmanlık gerekecek (Psaila, 2021); BT kontrollerinin mali tablolar hakkında makul güvence sağlamada daha önemli rol kazanacağı (Andersen, 2016) bir denetim yaklaşımı şekillenecektir.

SONUÇ

Dijital dönüşüm ile birlikte günlük hayatın birçok alanında etkisi her geçen gün daha fazla hissedilen yeni teknolojiler, günümüz modern toplumlarının gelişim dinamiklerini yeniden şekillendirdiği gibi, denetimin de metodolojisini, yaklaşımlarını ve işlevlerini köklü bir şekilde değiştirmektedir. Bu nedenle kamu ya da özel sektör bünyesinde yer alsın, iç, dış ya da bağımsız denetimle görevli olsun, tüm denetim organlarının geleceğin dijital teknolojileri benimsemek, içselleştirmek ve uygulama süreçlerine dahil etmek için çaba harcaması gerekmektedir. Zira yeni teknolojiler aracılığıyla yürütülen denetimler, hem denetim kurumunun etkinliğini ve değer katma potansiyelini artıracak, hem de denetlenen kurumlar ve sektörlerin daha güçlü, istikrarlı ve sürdürülebilir bir yapıda geleceğe taşınmasına katkı sağlayacaktır.

Dijitalleşme, verilerin elde edilmesi, incelenmesi, kanıt toplanması ve analiz süreçlerini optimize edip verimliliği ve etkinliği artıracak, gelişkin analiz ve modelleme olanakları sunarak denetim çıktılarının daha kaliteli ve işlevsel olmasını sağlayacaktır. Yeni dijital araçlar, gerçek zamanlı olarak gerçekleştirilecek denetimlerin risk bazlı ve örnekleme dayalı olarak yürütülmesi zorunluluğunu ortadan kaldıracak; tüm verilerin kapsamlı bir şekilde işlenmesine ve tüm hesap ve işlemlere ilişkin süreçlerin daha etkili analizine olanak sağlayacak; mali tablolar ve kontrol sistemlerindeki çoğu hata ya da sapmayı tespit edecektir. Büyük verinin tam olarak işlenebilmesi ve analizi, finansal tabloların kalitesini ve yönetime değer katma potansiyelini artıracaktır. Denetim sonuçlarının zamanlı olarak izlenebilmesi de denetimin etkisini ve değer katma potansiyelini artıracak bir fırsattır.

Denetim kurumlarının değişen ihtiyaçlarını karşılayacak ve dijital dönüşümlerini destekleyecek yeni bir denetçi profili de sürecin en önemli tamamlayıcı unsurlarındandır. Denetçinin mesleki yetkinliklerini artırması, özellikle sürekli gelişen yeni teknolojilere uyum konusunda istekli ve yetenekli olması, değişen taleplere ve artan beklentilere yanıt verebilecek kapasite ve dinamizme sahip olması, her geçen gün daha fazla önem kazanmaktadır. Denetim kuruluşları da, dijital araçlar sayesinde yeni becerilere sahip yeni yetenekleri çekmek zorunda kalacak ve aynı zamanda belirli pozisyonlar geçersiz hale gelecektir. Bu değişim baskısı, denetim eğitimlerinin ve bu alana yönelik programlara sahip eğitim kurumlarının müfredatlarının uyarlanmasını da gerektirecektir.

Dijital teknolojiler, ulusal yönetim sisteminin güçlendirilmesinde, küresel rekabet gücünün artırılmasında ve kalıcı bir gelişme düzeyinin sağlanmasında kilit önemde olup, ülkeler artan ölçüde kamu hizmetlerinin sunumunda bu teknolojilere ciddi yatırımlar yapmaktadır. Yüksek Denetim Kurumlarının denetim kalıpları da buna bağlı olarak değişmektedir. Büyük veri analizini, yapay zeka, makine öğrenimi, blokzincir vb. teknolojilerin dış denetimde etkin kullanımı ile kamu gelir ve harcamalarının verimliliğinin artırılacağı ve kamuda bilgi şeffaflığının artacağı öngörülmektedir.

Özetle dijital dönüşüm denetim mesleği için bir tercih değil, bir zorunluluktur. Dijital teknolojileri denetim süreçlerine entegre etmek, denetim kurumlarının varlığını ve işlevselliğini sürdürebilmesi için hayati önemdedir. Bu alanda daha somut sonuçların ortaya konulması ise uygulamanın yaygınlaşması ve uygulama örnekleri ya da saha çalışmaları üzerinden yapılacak araştırmalara ihtiyaç göstermektedir.

KAYNAKÇA

- AICPA (2015), Audit Analytics and Continuous Audit: Looking Toward the Future, American Institute of Certified Public Accountants Report, New York.
- Aksoy, T. ve Gurol, B. (2021), Artificial Intelligence in Computer-Aided Auditing Techniques and Technologies (CAATs) and an Application Proposal for Auditors, T. Aksoy, U. Hacıoglu (eds.) Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era, Contributions to Finance and Accounting (361-384). Cham: Springer.
- Alles, M. ve Gray, G.L. (2016), Incorporating Big Data in Audits: Identifying Inhibitors and A Research Agenda to Address Those Inhibitors, International Journal of Accounting Information Systems, 22(2016): 44-59.
- Andersen, N. (2016), "Blockchain Technology. A Game-changer in Accounting?" [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/Innovation/Blockchain_A game-changer in accounting.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/Innovation/Blockchain_A%20game-changer%20in%20accounting.pdf), Erişim: 21.11.2021.
- Banger, G. (2018), Endüstri 4.0 Ekstra, 2. Baskı, Dorlion Yayınları, Eskişehir, 2018.
- Brender, N. ve Gauthier, M. (2018), Impacts of Blockchain on the Auditing Profession, ISACA Journal, 5: 27-32.
- Cagle, M.N. (2020), A Mapping Analysis of Blockchain Application within the Field of Auditing, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22(4): 695-724.
- Çalış, Y.E.; Keleş, E. ve Engin, A. (2014), Hilenin Ortaya Çıkartılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi ve Bir Uygulama, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 63: 93-108.
- Celayir, D. ve Celayir, Ç. (2020), Dijitalleşmenin Denetim Mesleğine Yansımaları, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 7(6): 128-148.
- Elommal, N. ve Manita, R. (2021), How Blockchain Innovation could affect the Audit Profession: A Qualitative Study, Journal of Innovation Economics&Management, 2021/4.
- Erturan, İ.E. ve Ergin, E. (2018), Muhasebe Mesleğinde Dijitalleşme: Endüstri 4.0 Etkisi, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 72: 185-197.
- Erturan, İ.E. ve Ergin, E. (2017), Muhasebe Denetiminde Nesnelerin İnterneti: Stok Döngüsü, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz, s. 13-30.
- Hoelscher, J. (2018), Taking the Lead on Blockchain, Internal Auditor (March).

- lansiti, M. ve Lakhani, K.R. (2017), The Truth About Blockchain, <https://hbr.org/2017/01/the-truth-about-blockchain>, Erişim: 23.11.2021.
- İlgün, M.F. (2020), Vergi Denetim Sürecinde Büyük Veri Analitiği, SEYAD, 8(1): 1-23.
- Kablan, A. (2018), Endüstri 4.0, "Nesnelerin İnterneti" - Akıllı İşletmeler ve Muhasebe Denetimi, SDÜ İİBF Dergisi, 23: 1561-1579.
- Köse, H.Ö. (2012), Küresel Krizle Mücadelede Denetimin Önemi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 12(3): 93-107.
- Köse, H. Ö. (2013), Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışı ve Performans Denetiminin Gelişimi, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi, 48 (2): 32-54.
- Kriegera, F.; Drews, P. ve Velte, P. (2021), Explaining the (non-)Adoption of Advanced Data Analytics in Auditing: A process Theory, International Journal of Accounting Information Systems, 41(2021).
- Mancini, Daniela; Rita Lamboglia, Nicola Giuseppe Castellano, Katia Corsi (2017), Trends of Digital Innovation Applied to Accounting Information and Management Control Systems, In book: Reshaping Accounting and Management Control Systems, Editors: Corsi K., Castellano N., Lamboglia R., Mancini D., Springer.
- Nikitin, F. D. (2017), Will Blockchain Disrupt the Lives of Governance and Assurance Professionals?, <https://www.isaca.org/Knowledge-Center/Blog/Lists/Posts/Post.aspx?ID=844>.
- Özyürek, H. (2021), Dijitalleşme Sürecinde Denetim, (Ed. İ. Erdoğan Tarakçı, B. Göktaş), Dijital Gelecek Dijital Dönüşüm, İstanbul: Efe Akademi.
- Psaila, S. (2021), Blockchain: A Game Changer for Audit Processes, <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/audit/articles/mt-blockchain-a-game-changer-for-audit.html>, Erişim: 22.12.2021.
- Ramdi, I. (2021), La Technologie Digitale et la Profession D'audit : Quel Impact?, International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(6-1): 126-144. <https://doi.org/10.5281/zenodo.5730568>
- Rozario, A. M. ve Thomas, C. (2019), Reengineering the Audit with Blockchain and Smart Contracts, Journal of Emerging Technologies in Accounting, 16(1): 21-35.

- Salijeni, G.; Samsonova-Taddei, A. ve Turley, S. (2018), Big Data and Changes in Audit Technology: Contemplating A Research Agenda, *Accounting and Business Research*, 49(1): 95-119.
- Sheldon, M. D. (2018), Using Blockchain to Aggregate and Share Misconduct Issues across the Accounting Profession, *Current Issues in Auditing*, 12(2): A27A35.
- Tiberius, V. ve Hirth, S. (2019), Impacts of Digitization on Auditing: A Delphi Study for Germany, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 37, December.
- Wang, Y. ve Kogan, A. (2018), "Designing Confidentiality-preserving Blockchain-based Transaction Processing Systems", *International Journal of Accounting Information Systems*, 30(1): 1-18.
- Yıldız, Ö. R. (2009), Bilişim Dünyasının Yeni Modeli: Bulut Bilişim (Cloud Computing) ve Denetim, *Sayıştay Dergisi*, 74-75: 5-23.

DIGITAL TRANSFORMATION AND ITS IMPLICATIONS FOR THE FUTURE OF AUDIT

Hacı Ömer KÖSE

Nihan POLAT

EXTENDED ABSTRACT

The digital transformation, which is described as a paradigm shift and a technological revolution, causes radical changes in many sectors. Digital technologies are of key importance in strengthening the national governance system, and countries are turning more towards these technologies and investing heavily in the delivery of public services. In the era of digitalization, also referred to as Industry 4.0, one of the areas where new technologies such as big data analytics, artificial intelligence, cloud computing, blockchain, and the internet of things can add the most value is auditing. It is accepted that with the widespread use of these technologies in auditing, all audit processes will be redesigned, and the value-added potential of auditing will increase significantly with increasing efficiency and effectiveness.

Although, at the theoretical level, many studies have been carried out on how the audit profession will evolve with digitalization and how new digital tools can increase efficiency and effectiveness in auditing, it is observed that clear projections and concrete strategies for the future have not been developed for public and private sectors. In order not to be caught unprepared for this transformation, it is important for entities to have a strategic vision that will adopt the developments in this field, focus on innovation, and reshape their corporate culture and human resource profile accordingly. The comprehensive transformation needed for the audit to maintain its functionality or legitimacy and increase its potential to add value to entities and stakeholders will only be possible with the effective inclusion of new technologies in the processes.

The effects of digital transformation on audit processes and its main contributions are summarized in Table 3.

With the digital transformation, auditing will now focus on the future through real-time analysis and analysis rather than looking at the past. Continuous auditing techniques allow for real-time analysis, risk and error detection, and instant reporting, allowing for a more effective and high value-added audit. A significant impact of digitization is its capacity to provide tools

that improve audit quality, along with increased speed and confidence. An increase in audit quality will increase the quality of financial information; while improving the management capacity of managers, it will strengthen the internal control systems of entities and encourage investors to make better decisions.

Digitization optimizes the processes of data collection and analysis, obtaining and analyzing audit evidence, and reaching findings and drawing conclusions, providing time and cost savings. Automation of processes and activities carried out within the scope of the audit will allow auditors to focus on more strategic and complex issues.

Audits carried out through new technologies will both increase the efficiency and value-added potential of the audit entity and contribute to the future of the audited entities and sectors with a stronger, stable and sustainable structure. For this reason, all audit entities, whether in the public or private sector, whether they are in charge of internal, external or independent audit, should make an effort to adopt, internalize and incorporate the digital technologies of the future into their implementation processes.

In summary, digital transformation is not a choice for the audit profession, it is a necessity. Integrating digital technologies into audit processes is vital for audit entities to maintain their existence and functionality.

Table 3: Effects of Digital Transformation on Audit Practices

Processes and Elements of Auditing	Impacts of Digital Transformation
Audit Methods and Approaches	<ul style="list-style-type: none"> • Continuous audit, real-time review and reporting • Automation of audit processes • Saving time and resources • Expansion of audit scope • Transition to proactive audit approach • Providing high quality audit trail with automatic documentation • Making continuous monitoring possible
Audit Planning	<ul style="list-style-type: none"> • Reducing the scope of substantive and control tests due to process automation and dynamic risk assessment • Detection of trends and correlations • Designing more focused and effective audit procedures
Evidence Gathering	<ul style="list-style-type: none"> • Collecting evidence from the entire population rather than a sample • Real-time access to large amounts of data • Increase in the accuracy and reliability of evidence • Reducing the need for on-site inspections • Easiness in making analyzes and detection of errors with big data management

Processes and Elements of Auditing	Impacts of Digital Transformation
Conformity Assessment	<ul style="list-style-type: none">• Automation of regulatory compliance checks• Digital follow-up of new regulations• Immediate detection of violations
Transaction Reconciliation	<ul style="list-style-type: none">• Automating reconciliation (blockchain)• Flexibility of information communication and instantaneous reconciliation• Fundamental change in communication methods
Findings and Recommendations	<ul style="list-style-type: none">• Reaching accurate predictions through reliable and timely information supply and analysis.• Future projections and modeling possibilities through trends• Increasing objectivity• Enriching insights with non-accounting information from big data• Enabling new perspectives and a deeper understanding with the increase in data sources
Reporting and Impact	<ul style="list-style-type: none">• Real-time, fast and flexible reporting• Detection of all errors in documents and records• More effective prevention of fraud• Strengthening governance systems• Increased transparency and accountability• Increase in assurance level
Audit Data	<ul style="list-style-type: none">• Remote access to data• Ensuring data security and preventing unauthorized access• Storage of data in secure central systems or in the cloud• Processing and analysis of unstructured data
General Effect on Audit	<ul style="list-style-type: none">• Increase in efficiency and effectiveness in auditing• Holistic evaluation of the auditee• Increase in audit quality and confidence in auditing• Increasing compliance with standards

Source: Created by the authors.



KARAPARA AKLAMA VE TERÖRÜN FİNANSMANI İLE MÜCADELEDE YÜKÜMLÜLÜK DENETİMİ VE RİSK ESASLI DENETİM

SUPERVISION OF OBLIGATION AND RISK- BASED SUPERVISION IN COMBATING WITH MONEY LAUNDERING AND TERRORIST FINANCING

Halis KIRAL¹
Murat KALEM²

ÖZ

Tüm dünyada önemli boyutlara ulaşan suç gelirleri ile terör örgütlerinin finansmanı önemli bir küresel tehdit olarak görülmekte ve bu tehditlere karşı uluslararası düzeyde mücadele büyük önem kazanmaktadır. Bu çalışmada, karapara aklama ve terörün finansmanı ile mücadelede yükümlülük denetimlerinin ve risk esaslı denetim faaliyetlerinin geliştirilmesine katkı sağlanması amaçlanmıştır. Yükümlülük denetimi ve risk esaslı denetim, bu alanda standartları oluşturan ve ülke uygulamalarını değerlendiren FATF'nin (Financial Action Task Force- Mali Eylem Görev Gücü) önemli tavsiye kararları arasındadır.

¹ Doç. Dr., Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Ekonomi Bölümü Öğretim Üyesi, Denetim ve Risk Yönetimi Ana Bilim Dalı Başkanı, halis.kiral@asbu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7022-872X

² Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi SBF Maliye Bölümü Doktora Öğrencisi, mkalem@gmail.com, ORCID: 0000-0002-2998-1725

Gönderim Tarihi/Submitted: 22.12.2021

Revizyon Talebi/Revision Requested: 27.12.2021

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 28.12.2021

Kabul Tarihi/Accepted: 29.12.2021

Sorumlu Yazar/ Corresponding Author: Kiral, Halis

Atıf/To Cite: Kiral, Halis ve Kalem, Murat (2021), Karapara Aklama ve Terörün Finansmanı ile Mücadelede Yükümlülük Denetimi ve Risk Esaslı Denetim, Sayıştay Dergisi, 32(123): 43-79

<https://doi.org/10.52836/sayistay.1068390>

Türkiye’de yürütülen yükümlülük denetimlerinin FATF standartları, diğer ülke uygulamaları ve ilgili mevzuat açısından incelendiği bu çalışmada; Türkiye’de yükümlülük denetimi alanında merkezi bir yapılanmanın tercih edildiği, seçilmiş ülke örneklerinde ise genellikle yükümlülük denetim otoriteleri ile mali istihbarat birimlerinin ayrı teşkilatlandığı ve sektör düzenleyicisi ve denetleyicisi kurumların bu denetimleri yürüttüğü tespit edilmiştir. Risk esaslı yükümlülük denetim planlaması sınırlı kaynaklarla etkin sonuçlar elde edilmesini sağlayacaktır. Bu konuda ulusal otorite olan Mali Suçları Araştırma Kurulunun (MASAK) personel ve teşkilat yapısının güçlendirilmesi, yükümlüler ile ilgili uzmanlık alt yapısının geliştirilmesi ve bu kapsamda güncel ve spesifik verilere ulaşılması ile yükümlü gruplarının FATF Tavsiyeleri doğrultusunda yeniden gözden geçirilmesi risk esaslı yükümlülük denetim sürecine ve dolayısıyla karapara aklama ve terörün finansmanı ile mücadeleye katkı sunacaktır.

ABSTRACT

The proceeds of crime and financing of terrorist organizations, which have reached significant levels all over the world, are accepted as an important global threat, and combating these threats at the international level gains great importance. This study aimed to contribute to developing the supervision of obligation and risk-based supervision activities in combating money laundering and terrorist financing. Supervision of obligation and risk-based supervision are among the important recommendations of FATF (Financial Action Task Force) which sets standards in this field and evaluates the implementations of countries. This study examined the supervision of obligation in Turkey within the framework FATF standards, implementations of other countries, and related legislation. We found that a centralized structure on supervision of obligation in Turkey is preferred, while supervisory authorities and financial intelligence units are generally structured separately and that the regulatory and supervisory authorities conduct these supervisions in the selected country examples. A risk-based plan on the supervision of obligation will provide efficient results with limited resources. Strengthening the organizational and personnel structure of the Financial Crimes Investigation Board (MASAK), which is the national authority in this field, developing its expertise infrastructure for liable parties, obtaining updated and specific data regarding liable parties in this scope and reviewing the liable parties in accordance with the FATF Recommendations will contribute to the process of risk-based supervision of obligation and thus combating money laundering and terrorist financing.

Anahtar Kelimeler: Karapara Aklama, Terörün Finansmanı, FATF, Yükümlülük Denetimi, Risk Esaslı Denetim.

Keywords: Money Laundering, Financing of Terrorism, FATF, Supervision of Obligation, Risk-Based Supervision

GİRİŞ

Terör örgütleri, giderek artan gelirleri ve aldıkları destekler nedeniyle ciddi bir finansal güce ulaşmış bulunmaktadır. Bu örgütlerin finansmanı, yasal nitelikli gelirlerle birlikte, özellikle suç gelirlerinden bir diğer ifadeyle karapara sağlanmakta ve suç gelirlerinin ulaştığı boyutlar, küresel düzeyde yürütülen mücadelenin önemini artırmaktadır. Birleşmiş Milletler Uyuşturucu ve Suçla Mücadele Ofisi (UNODC) tarafından yayımlanan raporda, vergi kaçakçılığı hariç elde edilen suç gelirlerinin toplam miktarının yıllık yaklaşık 2,1 trilyon dolar veya oransal olarak küresel GSYİH'nın %3,6'sı olduğu ifade edilmiştir (UNODC, 2011: 127).

163 ülkede terörizmin etkilerini inceleyen Ekonomi ve Barış Enstitüsünün (IEP) 2020 yılı Küresel Terörizm Endeksine göre ise, terörizmin küresel ekonomik etkisi 2019 yılında 26,4 milyar dolar olarak belirlenmiştir. Söz konusu indekse göre, Türkiye, terörizmin etkilediği ülkeler sıralamasında 163 ülke arasında 18. sırada olup, yüksek seviyede etkilenen ülkeler arasında bulunmaktadır (IEP, 2020: 4, 8). T.C. İçişleri Bakanlığı (2017: 9) tarafından yayımlanan rapora göre, terör örgütü PKK'nın ise, sadece Afganistan'dan Avrupa'ya giden eroinden yıllık 50 ila 100 milyon dolar arasında bir gelir elde ettiği ve bu gelirin toplamda 1,5 milyar doları bulunduğu tahmin edilmektedir.

Karapara aklama ve terörün finansmanının (KA/TF), büyük ölçeklere ulaşmış olan küresel güvenlik ve ekonomik etkileri göz önünde bulundurulduğunda KA/TF ile mücadelenin uluslararası çapta yürütülmesi gerekmekte olup, bu mücadelenin tek başına bir ülke veya sınırlı sayıda ülke tarafından yürütülmesi mümkün görünmemektedir. Bu nedenle, tüm ülkelerin bu mücadeleye katılımını sağlamak, bu kapsamda yapılması gereken asgari standartları belirlemek, bu standartlara ülkelerin uyumunu belirli periyotlarla değerlendirmek ve uyum sonuçlarını izlemek amacıyla 1989 yılında uluslararası bir kuruluş olan Mali Eylem Görev Gücü (Financial Action Task Force-FATF)³ kurulmuştur.

FATF ülke değerlendirmelerini, yayımlamış olduğu "40 Tavsiye" kararları çerçevesinde yapmakta, KA/TF ile mücadelede ülkelerin teknik ve etkinlik düzeylerine ilişkin uyumunu değerlendirmektedir. FATF, Türkiye ile ilgili KA/TF

³ FATF, karapara aklama ve terörün finansmanı ile mücadele amacıyla ülkelerin uyması gereken standartları yayımlayan, standartlara uyum düzeyini belirli dönemlerle denetleyen ve raporlayan, standartlara uymayan ülkelere bir dizi yaptırımlar uygulayan, Türkiye dâhil 37 ülke ve 2 bölgesel kuruluş olmak üzere toplam 39 üyesi bulunan ve merkezi Paris'te bulunan hükümetler arası bir kuruluştur.

uyum düzeyini gösteren nihai karşılıklı değerlendirme raporunu ise 2019 yılında yayımlamıştır. Söz konusu Raporda, KA/TF'ye ilişkin müşterinin tanınması, şüpheli işlemlerin bildirilmesi gibi yükümlülüklerin denetimlerine ve bu denetimlerin risk esaslı yürütülmesine de yer verilmiş ve konuya ilişkin olarak bazı tavsiyeler sıralanmıştır (FATF, 2019: 124). Bu konudaki tavsiyeler özetle şunlardır:

- Bankalar, kıymetli maden aracı kuruluşları, döviz büroları ve para veya değer transfer hizmeti sunan kuruluşlar gibi yüksek riskli sektörlerde risk esaslı denetime yönelik daha fazla kaynak ayrılmalıdır.
- Denetim otoriteleri, yürüttükleri denetim faaliyetlerinin KA/TF riskini azaltacak şekilde risk esaslı olarak yürütmelidirler.
- Bankaların KA/TF uyumuna yönelik düzenli denetimlerine odaklanılmalı ve finansal olmayan yükümlüler ile avukatlar ve muhasebeciler gibi mesleki yükümlülere yönelik denetimler artırılmalıdır.
- Denetim otoriteleri, kayıt dışı faaliyet gösteren döviz büroları ve para veya değer transfer hizmeti sunan kuruluşların taşıdıkları risklere yönelik daha sıkı tedbirler almalıdır.

Türkiye'de KA/TF ile mücadelede yükümlülükler, yükümlülük denetimleri ile denetimlerin risk esaslı yaklaşım çerçevesinde yürütülmesinin önemine odaklanan bu çalışmanın ilk bölümünde karapara aklama, terörün finansmanı, yükümlülükler ve yükümlülük denetimine ilişkin kavramsal çerçeve ele alınacaktır. Çalışmanın ikinci bölümünde ilgili literatüre, üçüncü bölümünde ise FATF değerlendirme sürecine değinilecektir. Dördüncü bölümde, Türkiye'de KA/TF kapsamında denetim otoritesi ve risk esaslı denetim konusu irdelenecek olup, son bölümde ise konuya ilişkin değerlendirme ve önerilere yer verilecektir.

1- KAVRAMSAL ÇERÇEVE: KA/TF VE YÜKÜMLÜLÜK DENETİMİ

FATF, karapara aklamayı, suç faaliyetinden elde edilen gelirlerin yasadışı kaynağının gizlenmesi süreci olarak tanımlamaktadır (FATF, 2021a). Suçtan elde edilen gelirlerin hacmi arttıkça, bu tür gelirlerin suç ile arasındaki illiyet bağıını yok etme ihtiyacı artmakta, bu bağı gizlemeye yönelik yapılan işlemler ise karapara aklama faaliyeti olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla, bu faaliyetlerin temel amacının, suç gelirlerini yasal yollardan elde edilmiş gibi göstermeye çalışmak olduğu söylenebilir.

Suçtan gelir elde edenler, finansal piyasaların sunmuş olduğu hizmetlerin hızı ve çeşitliliğinden faydalanmak suretiyle çeşitli aklama yöntemleri kullanmaktadır. Geleneksel karapara aklama faaliyetlerinde yasadışı fonlar, aklanmak amacıyla ticari bir faaliyetten elde edilen gelirler ile karıştırılabilmekte, kredilerin geri ödenmesinde kullanılmak suretiyle finansal sisteme sokulmakta ve sınır ötesi işlemlere konu olabilmektedir. Son yirmi yılda kripto paralar, mobil ve internet bankacılığı, e-para gibi yeni ve gelişen ödeme teknolojilerinin hayatımıza girmesiyle birlikte, kişisel bilgisayarlar ve mobil telefonlar üzerinden doğrudan ödeme yapma imkanları artmıştır. Çoğu zaman ödeme yapmak için hesap açtırmaya dahi gerek duyulmaması, bu yeni ve gelişen ödeme teknolojilerinin potansiyel karapara aklama faaliyetleri olarak kullanılmasının da yolunu açmıştır (FATF, 2010a: 9)

Karapara kavramı ile birlikte anılan bir diğer kavram ise terörün finansmanıdır. Karapara aklama faaliyetinden temel farkı, hem yasadışı hem de yasal nitelikli gelirler ile terör örgütlerinin finanse edilebilmesidir (FATF TFRA, 2019:9). Terörün finansmanı, dernek veya vakıflara yapılan bağışlar aracılığıyla yapılabileceği gibi, gönüllü ödemeler, ticari faaliyetler veya uyuşturucu, insan kaçakçılığı gibi suç faaliyeti kaynaklı gelirler ile de olabilmektedir. KA/TF arasındaki temel farklar Tablo 1’de gösterilmektedir:

Tablo 1: KA/TF Arasındaki Temel Farklar

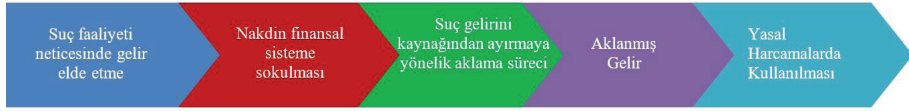
Karapara Aklama	Yasadışı	Genellikle büyük montanlı	Öncül suç faaliyeti sonrasında oluşur	Yasal nitelik kazandırmak	Gelirin kaynağını gizleme
Farklılıkların Türü	Fonlarının Kaynağı	Fonların Hacmi	Faaliyetin Gerçekleştiği Zaman	Nihai Amaç	Suçun Gizlenmesindeki Unsur
Terör Finansmanı	Yasal + Yasadışı	Genellikle küçük montanlı	Gelecekteki terör faaliyetlerinin finansmanı sürecinde oluşur	Terör faaliyetleri gerçekleştirerek politik ve ideolojik güç elde etmek	Finansmanın yönlendirildiği terör örgütü veya terör faaliyetini gizleme

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1’de görüleceği gibi, birlikte anılan kavramlar olmasına karşın, karapara aklama ile terörün finansmanı arasında kullanılan fonların kaynağı ve hacminin yanı sıra, suç faaliyetinin gerçekleştirildiği zaman, suçun işlenmesindeki nihai amaç ve suçun gizlenmesindeki unsur açısından farklılıklar bulunmaktadır. Her iki kavramında ortak noktası ise, bu faaliyetlerde finansal sistemin yoğun olarak kullanılmasıdır. Ancak KA/TF faaliyetlerinin süreci incelendiğinde, karapara aklama faaliyetinde yasadışı gelirlere yasal bir görüntü verilmesi nihai hedef iken, terörün finansmanında nihai hedef bu finansmanın terör faaliyetlerinde kullanılması olduğu görülmektedir (Şekil 1).

Şekil 1: KA/TF Süreci

Karapara Aklama Faaliyeti Süreci



Terörün Finansmanı Faaliyeti Süreci

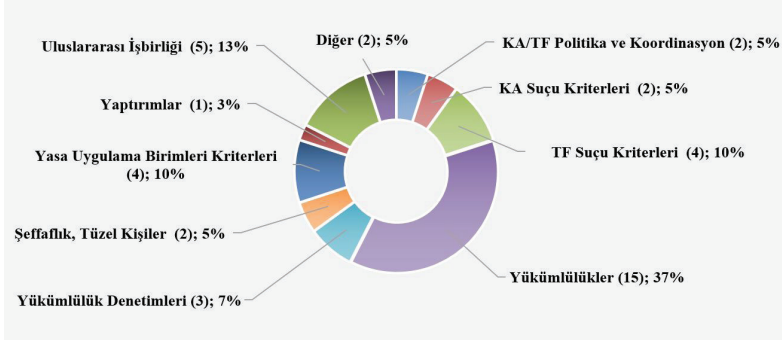


Kaynak: Parkman (2012: 6)

KA/TF sürecinde finansal ve finansal olmayan kuruluşların yoğun olarak kullanılması, bu kuruluşlara yönelik bir takım yükümlülüklerin getirilmesini gerekli kılmıştır. Bu çerçevede, FATF tarafından KA/TF ile mücadelede asgari standartları düzenleyen ve ülke değerlendirmelerinde esas alınan 40 Tavsiye kararları 1990 yılında yayımlanmış, bu kararlar yeni gelişmeler üzerine 2012 yılında güncellenmiştir.

FATF 40 Tavsiyesinin konu bazında dağılımı Grafik 1’de gösterilmektedir. Tavsiye kararlarının 18’inin (%44’ünün) doğrudan yükümlülükler ve yükümlülük denetimlerine ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.

Grafik 1: Konu Bazında FATF 40 Tavsiye Sayıları ve Oranları



Kaynak: FATF (2012: 5)

Bu kapsamda, yükümlüler, yükümlülükler ve yükümlülük denetimleri konularının neler olduğunun netleştirilmesi oldukça önemlidir. FATF Tavsiyelerine göre "yükümlü" kapsamında, finansal kuruluşlar ile finansal olmayan kuruluşlar ve profesyonel meslek sahipleri yer almaktadır (Tablo 2).

Tablo 2: FATF'ye Göre KA/TF Yükümlüleri

Finansal Kuruluşlar (Bir işletme olarak aşağıda belirtilen faaliyetlerden bir veya daha fazlasını yürütenler)	Finansal Olmayan Kuruluş ve Profesyonel Meslek Erbabı
Mevduat veya toplumdaki diğer geri ödenebilir fonları kabul etme	Kumarhaneler
Ödünç para verme	Emlak acenteleri
Finansal kiralama işi yapma	Kıymetli maden araçları
Ödeme araçları üretme veya yönetme (kredi veya banka kartı, e-para, seyahat çeki gibi)	Kıymetli taş araçları
Finansal Garanti veya Taahhüt İşini Yapma	Avukatlar
Para piyasası araçları (çek mevduat sertifikası, türev araçları gibi), döviz, faiz oranı ve index araçları, transfer edilebilir menkul kıymetler, vadeli emtia ticareti ile uğraşma	Noterler
Menkul kıymetlerin ihracına katılım veya bu tür işlemler ilgili olarak finansal hizmet yürütme	Bağımsız Hukuk Profesyonelleri
Bireysel ve toplu portföy yönetimi faaliyetleri ile uğraşma	Muhasebeciler
Başka kişiler adına nakdin veya likit menkul kıymetlerin saklanması veya idare edilmesi faaliyetlerini yapma	Trust (Yediemin) ve Şirket Kurma Hizmeti Sağlayanlar
Başka kişiler adına fonların veya paranın yatırımı, idaresi veya yönetimi faaliyetlerini yapma	
Hayat sigortası faaliyetleri ile sigortacılık ile ilgili diğer yatırım faaliyetlerini yapma	
Para ve döviz değişimi yapma	

Kaynak: FATF (2012: 120, 123)

KA/TF kapsamında “yükümlülükler” ise, FATF 40 Tavsiye Kararlarının “Önleyici Tedbirler” başlıklı bölümünde yer almaktadır. Tavsiye kararlarının 9 ila 23 üncü maddelerini kapsayan bu bölümde genel olarak müşterini tanı ilkesi ve kayıt tutma, şüpheli işlemlerin bildirimini ile KA/TF ile mücadelede diğer tedbirler düzenlenmektedir. Söz konusu yükümlülükler Tablo 3’te gösterilmektedir.

Tablo 3: FATF 40 Tavsiyesi ile Getirilmesi Gereken Yükümlülükler

Sıra	Yükümlülük Standartları	İlgili Tavsiye Numarası
1	Finansal Gizlilik Kanunlarının FATF Tavsiyelerini Uygulamaya Engel Olmaması	9
2	Müşterinin Tanınması Kuralları	10
3	Kayıtların Saklanması	11
4	Siyasi Nüfuz Sahibi Kişilere Yönelik Alınacak Önlemler	12
5	Muhabir Bankacılık İşlemlerine İlişkin Tedbirler	13
6	Para veya Değer Transfer Hizmeti Sağlayan Kuruluşlara Yönelik Yükümlülükler	14
7	Yeni Teknolojilere Yönelik Alınacak Tedbirler	15
8	Elektronik Para Transferleri Tedbirleri	16
9	Üçüncü Tarafın Yürüttüğü İşlemlere İlişkin Tedbirler	17
10	İç Kontrol ve Yurt dışı Şubelere İlişkin Yükümlülükler	18
11	Yüksek Riskli Ülkelere Yönelik Tedbirler	19
12	Şüpheli İşlemlerin Bildirilmesi	20
13	İfşa Etmeye ve Gizliliğe Yönelik Tedbirler	21
14	Finansal Olmayan İşletme ve Profesyonel Meslek Erbabına Yönelik Müşterinin Tanınması Tedbirleri	22
15	Finansal Olmayan İşletme ve Profesyonel Meslek Erbabına Yönelik Diğer Tedbirler	23

Kaynak: FATF (2012: 5-6)

Tablo 3’te belirtilen yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin denetiminden sorumlu denetim otoritelerinin oluşturulması ve bu yapının finansal kuruluşlar ile finansal olmayan kuruluşlar ve profesyonel meslek sahiplerine yönelik denetim konusunda yetkilendirilmesine ilişkin standartlar ise, FATF’nin 26, 27 ve 28 no.lu tavsiyelerinde düzenlenmektedir (Tablo 4).

Tablo 4: FATF 40 Tavsiyesine Göre Yükümlülük Denetimi Standartları

Sıra	Yükümlülük Denetimi Standartları	İlgili Tavsiye Numarası
1	Ülkelerin finansal kuruluşlarının yeterli düzeyde düzenleme ve denetime tabi tutulmasını ve FATF tavsiyelerini etkin bir şekilde uygulamasını gerektirmektedir.	26
2	Denetleyici kuruluşların KA/TF ile mücadele kapsamında finansal kuruluşlara getirilen yükümlülüklerin denetlenmesi, gözetilmesi ve uyumunun sağlanması konusunda yetkisinin olması gerektiğini belirtmektedir.	27
3	Avukatlar, noterler ve muhasebeciler gibi finansal olmayan yükümlülere ilişkin denetim kriterlerini düzenlemektedir.	28

Kaynak: FATF (2012: 23-24).

FATF, yükümlülük denetimlerine ilişkin metodoloji de önermekte ve bu denetimlerin risk esaslı olarak gerçekleştirilmesini tavsiye etmektedir. Risk esaslı denetim, risk faktörlerinin tanımlanmasını, risk seviyelerinin ölçülmesini, bu riskler için uygulanan kontrollerin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesini ve yüksek risk içeren alanlara denetim önceliğinin verilmesini öngören bir denetim yaklaşımıdır (İDKK, 2013: 180). FATF (2012: 98), KA/TF ile mücadelede denetim otoritelerinin risk esaslı denetim yaklaşımını uygulamasıyla, kaynaklarını daha riskli alanlarına aktarabileceklerini ve böylece kaynaklarını daha etkin kullanabileceklerini belirtmektedir.

2- LİTERATÜR TARAMASI

Tanzi (1997) sermaye piyasalarının küreselleşmesinin profesyonel karapara aklayıcılarına fırsat yarattığını ve aklayıcıların paralarına yüksek getiri aramadığını, yasadışı fonlarının dönüşümüne kolaylık sağlayacak yer ve yatırımların peşinde olduklarını belirtmiştir. Yazar, bu tür faaliyetlerin ekonomik mantık dışında gerçekleştiğini, karaparanın iyi ekonomi politikalarının ve yüksek getirilerin mevcut olduğu ülkelerden, daha zayıf ekonomi politikalarının ve düşük getirilerin olduğu ülkelere hareket edebileceğini vurgulayarak, büyük montanlı karaparanın dünya ekonomisinde dengesizlikler yaratabileceğini ve bu parayı alan ya da kaybeden ülkelerin makroekonomilerini olumsuz etkileyebileceğini belirtmiştir.

Koh (2006) terörün finans kaynaklarının, suç faaliyetleri, bağış ve yasal işletme faaliyetlerinden elde edilen gelirler olmak üzere üç başlıkta toplanabileceğini belirtmiş ve terörün finansmanı faaliyetlerini baskılamının yolunun gelir kaynakları ile mücadele ve dağıtım kanallarının yok edilmesinden geçtiğinin altını çizmiştir.

Vitori (2011) terör örgütlerinin faaliyetlerini yürütmeleri ve görünür olmaları için ihtiyaç duyduğu asgari gereklerin; para, gıda, yiyecek, barınma, tıbbi bakım gibi gereksinimler, personel, iletişim ve mesajlaşma altyapıları, silah, saldırıların planlandığı, idare edildiği, eğitim verildiği bir sığınak, kendi güvenliklerinin sağlanmasına yönelik tedbirler ile istihbarat bilgileri olduğunu iddia etmiştir. Terörün finans kaynaklarına ilişkin süreci ise terör örgütleri tarafından para kazanmak için yürütülen faaliyetler, elde edilen paranın toplandığı yerden muhafaza edileceği yere hareketinin sağlanması ile paranın kullanılacağı zamana kadar muhafaza edileceği araçların tespiti şeklinde üç aşamaya ayırarak incelemiştir.

Parkman (2012) yükümlülerin müşterileri ile yürüttüğü işlemlerde KA/TF açısından yapmaları gereken risk değerlendirmesine odaklanmıştır. Yazar, KA/TF ile mücadelede finansal kuruluşların temel yükümlülüklerinin, müşteri ile iş ilişkisine girmeden önce müşterinin terörizm ile ilgili kamuoyuna duyurulan listede olup olmadığının kontrol edilmesinin yanı sıra, müşteriye ilişkin yerleşim yeri, işinin niteliği ve iş ilişkisinde olduğu ülkeler gibi risk faktörlerinin göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca müşterinin tanınması kurallarının işletilmesi, şüpheli işlemlerin bildirilmesi, kayıtların saklanması, personelin eğitilmesi ile yetkili otoritelerle işbirliği yapılması konularının da önemini vurgulamıştır.

Cox (2014) organize suç örgütlerinin nakdin yoğun olarak kullanıldığı sektörlere yöneldiğini, bu kapsamda çamaşırhane, gazete bayileri, taksiler, bar ve fastfood restoranları, kumarhaneler, sigortacılık faaliyetleri, varlık yönetim faaliyetleri, antika ve gayrimenkul sektörünün karapara aklayıcıları tarafından kötü amaçlı kullanılabilirdiğini iddia etmiştir. Yazar, karapara aklama sürecinin yerleştirme, ayırıştırma ve bütünleştirme olmak üzere üç aşamasının olduğunu, yerleştirme aşamasında fonların bankacılık sistemine sokulduğunu, ayırıştırma aşamasında suç gelirini gizlemeye yönelik faaliyetler yürütüldüğünü (fonların farklı bölgelerde veya ülkelerde açılan hesaplara transfer edilmesi gibi), bütünleştirme aşamasında ise temizlenen fonların yasal finansal sistemin içerisine veya normal ekonomik faaliyetlerin içerisine tekrar entegre edildiğini belirtmiştir.

Jayasekara (2018), ülkelerin karapara aklayıcılarının ve terörü finanse edenlerin finansal sistemi kullanmalarını önlemek amacıyla güçlü bir KA/TF rejimi oluşturmaları hususuna değinerek, bunun için de sağlam bir risk esaslı KA/TF denetiminin olması gerektiğini belirtmiştir. Yaptığı analiz neticesinde KA/TF denetiminin etkinliği ile ülkelerin gelir düzeyleri arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu gözlemlemiş, bu nedenle de uluslararası kuruluşların, düşük gelir düzeyine sahip ülkelere yönelik teknik destek sağlamasının yerinde olacağını ifade etmiştir.

Jaffery ve Mughal (2020), karapara aklama riski ve önleyici tedbirler konusunda Pakistan üzerine yürütmüş olduğu çalışmasında, müşterinin tanınması konusunda Pakistan bankaları tarafından alınan tedbirlerin karapara aklama riskini düşürme konusunda etkili olduğunu ortaya koymuştur. Diğer taraftan kayıtların saklanması, para transferleri, şüpheli işlemlerin bildirilmesi, iç kontrol, uyum ve eğitim konusunda Pakistan bankaları tarafından alınan tedbirlerin karapara aklama riskini azaltma konusunda etkin olmadığı ve düzenleyici otoritelerin bu tedbirleri revize etmesi gerektiği sonucuna varmışlardır.

Cociug ve Andrusceac (2020), karapara aklama ve terörün finansmanını önlemeye yönelik Avrupa Birliği düzenlemelerini risk esaslı yaklaşım açısından incelemişlerdir. Denetim otoriteleri ve bildirimde bulunan kuruluşlar üzerinde KA/TF önlemlerinin uygulanması ile ilgili ciddi bir iş yükünün olduğu, bazı özel incelemelerde bu kuruluşların kapasitelerinin yetersiz kaldığı, nakit ve nakit benzeri araçların KA/TF konusunda temel risk konuları olduğu, bunun yanı sıra online kumar ve e-para gibi internet bazlı işletmelerin önemli riskler barındırdığı sonucuna varmışlardır.

Türkçe literatürün incelenmesi neticesinde bu konuda yürütülen çalışmaların, kripto para ve karapara aklama (Oral ve Yeşilkaya, 2021), uluslararası kuruluşların bu kapsamdaki rolü (Doğan ve Yıldız, 2021), siber suçlar ve karapara aklama (Miynat ve Duramaz, 2013), KA/TF konusunda finansal sistemin karşılaştığı riskler ve Türkiye'nin uyumunun değerlendirilmesi (Şahin, 2014), sigortacılık ve karapara aklama (Aydoğan ve Akpınar, 2016), karapara aklama ve sermaye piyasası araçlarının kullanımı (Sırma ve Saldanlı, 2015), kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve karapara aklama (Turan ve Uzun, 2017), karapara aklama yöntemleri ve ekonomi üzerine etkileri (Ünlü, 2019) konularına odaklandığı anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak literatürde, KA/TF ile ilgili kavramsal konulara, KA/TF kaynaklarına, yükümlülükler ve yükümlüler tarafından müşterilere yönelik risk değerlendirmelerine odaklanıldığı görülmektedir. Spesifik olarak yükümlüler nezdinde denetim otoriteleri tarafından yürütülecek risk esaslı denetim yaklaşımına sınırlı düzeyde yer verilmiş olup, Türkiye’de KA/TF yükümlülük denetimi kapsamında denetim otoritesini ve risk esaslı denetim yaklaşımlarını inceleyen bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışmada, Türkiye’de KA/TF kapsamında yükümlülükler, yükümlülük denetimleri, denetim otoritesi ve risk esaslı denetim yaklaşımı birlikte değerlendirilerek literatüre katkı sağlanması amaçlanmıştır.

3- FATF ÜLKE DEĞERLENDİRME SÜRECİ

FATF, 40 Tavsiye kapsamında getirilen tedbirleri ülkelerde teknik uyum ve etkinlik açısından denetlemektedir. Teknik uyum, esas olarak KA/TF ile ilgili mevzuat ve kurumsal bazlı bir inceleme olup, değerlendirme neticesinde ülkelere her bir tavsiye ile ilgili olarak uyumlu, büyük ölçüde uyumlu, kısmen uyumlu, uyumsuz ve uygulanamaz derecelerinden birisi verilmektedir (FATF, 2013: 12). Etkinlik değerlendirmesinde ise KA/TF ile mücadelenin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı değerlendirilmekte, bu kapsamda anlık sonuç olarak adlandırılan 11 kriter esas alınmaktadır. Söz konusu kriterler yüksek, orta üstü, orta ve düşük seviye olmak üzere 4 düzey açısından değerlendirilmektedir (FATF, 2013: 15-21).

Yapılan değerlendirmeler neticesinde, ülkeler FATF tarafından düzenli izleme veya sıklaştırılmış izleme sürecine tabi tutulmaktadır. Düzenli izleme, istisnasız tüm ülkelere uygulanan izleme yöntemi olup, ülkeler FATF ülke raporu Genel Kurulda kabul edildikten üç yıl veya on FATF Genel Kurul toplantısı yapıldıktan sonra belirlenen eksiklikler ile ilgili ilk düzenli izleme raporunu Genel Kurula sunmak zorundadır. Sıklaştırılmış izleme ise, KA/TF ile mücadelede önemli eksiklikleri bulunan ülkelere yönelik ve daha yoğun raporlama yapılan izleme sürecidir. Bu kapsamdaki ülkeler ilk izleme raporunu, FATF ülke raporu Genel Kurulda kabul edildikten dört FATF Genel Kurul toplantısı sonrası sunmaktadır. Bunu müteakip düzenlenen üç FATF Genel Kurul Toplantısı arasında ise gelişmelerle ilgili olarak en az iki izleme raporu sunulması gerekmektedir. Bu izleme süreçlerinin temel amacı, ülkeleri FATF tavsiyeleri ile uyumlu seviyeye getirmektir. Hangi izleme sürecine tabi tutulursa tutulsun, beşinci yılın sonunda

FATF ülkelerdeki gelişmelerle ilgili kapsamlı bir değerlendirme yapmaktadır (FATF, 2021b: 21-24). Ülkelerin, daha yakın bir izleme süreci olan sıkılaştırılmış izleme sürecine tabi tutulması için ise Tablo 5'te belirtilen unsurlardan birisinin gerçekleşmiş olması yeterlidir.

Tablo 5: FATF Sıkılaştırılmış İzleme Sürecinin Uygulanma Kriterleri

Sıra	Uygulanma Kriterleri
1	Teknik uyum kapsamında, ülkede FATF Tavsiyeleri ile ilgili 8 veya daha fazla kısmen uyumlu ya da uyumsuz notun bulunması
2	FATF'nin 3, 5, 10, 11, 20 no.lu tavsiyelerinden herhangi birisinin veya daha fazlasının notunun kısmen uyumlu ya da uyumsuz olması
3	11 Etkinlik kriterinin 7 veya daha fazlası için düşük veya orta seviyede notun verilmiş olması
4	11 Etkinlik kriterinin 4 veya daha fazlası için düşük seviyede notun verilmiş olması
5	Düzenli izleme raporuna ilişkin veya 5 inci yılın sonunda yapılan kapsamlı izleme değerlendirmesinden sonra önemli eksiklikler bulunması veya ülke notunun düştüğünün (3,5,10,11, ve 20 no.lu tavsiye ile ilgili) FATF'nin dikkatini çekmesi durumunda FATF Genel Kurulu ülke ile ilgili her daim sıkılaştırılmış izleme süreci başlatabilir.

Kaynak: FATF (2021b: 23)

FATF Genel Kurulu, daha yoğun raporlamaya ilave olarak, KA/TF konusunda yeterli ilerlemenin sağlanamaması durumunda ülkelere FATF Başkanı tarafından ilgili Bakana duruma dikkat çeken mektup yazmaktan, ülkeye yönelik ek tedbirlerin uygulanmasına ve ülkenin üyeliğinin askıya alınması ve iptaline kadar bir dizi ek tedbir uygulayabilmektedir (FATF, 2021b: 23-24).

4- TÜRKİYE'DE KA/TF İLE MÜCADELEDE DENETİM OTORİTESİ, YÜKÜMLÜLÜK DENETİMLERİ VE RİSK ESASLI DENETİM

Türkiye'de KA/TF ile mücadelede kapsamındaki yükümlüler, yükümlülükler ve yükümlülük denetimleri,

- 2006 tarihli 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun,
- 2008 tarihli Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik,

- 2008 tarihli Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine İlişkin Yükümlülükler Uyum Programı Hakkında Yönetmelik,
- 2013 tarihli 6415 sayılı Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanun,
- 2016 tarihli Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Kapsamında İşlemlerin Ertelenmesine Dair Yönetmelik

ile bunlara ilişkin çıkarılan tebliğlerle düzenlenmiştir. İlgili mevzuat uyarınca KA/TF kapsamında yükümlü olan kuruluşların türü, niteliği ve faaliyet alanları oldukça farklılık arz etmektedir. Bankalar, aracı kuruluşlar ve sigorta şirketleri gibi finansal kuruluşlardan, noterler, avukatlar muhasebeciler, emlakçılar gibi meslek sahiplerine, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, Spor Toto Teşkilat Başkanlığı gibi kamu niteliği haiz kuruluşlara ve spor kulüplerine kadar çok geniş yelpazede kurum, kuruluş ve meslekler KA/TF konusunda yükümlü olarak belirlenmiştir.

Bu noktada, öncelikli olarak finansal kuruluşlar ve belli meslek grupları dışındaki yükümlülerin KA/TF kapsamında belirlenmesinin gerekli olup olmadığı konusunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, spor kulüpleri, iş makineleri dâhil her türlü deniz, hava ve kara nakil vasıtalarının alım satımı ile uğraşanlar ile bu işlemlere aracılık edenler, tarihi eser, antika ve sanat eseri alım satımı ile uğraşanlar veya bunların müzayedeciliğini yapanlar ile kargo şirketleri FATF Tavsiyelerinde yükümlüler arasında belirtilmemekle birlikte, Türkiye’de yasal olarak yükümlü kategorisinde sayılmışlardır. Ülkeye özgü koşullar dışında, işletme/kurum/meslek sahibi ile müşteri ilişkisi olmayan ve müşteri ile parasal faaliyetler yürütmeyen yükümlülerin yükümlülük durumunun mevcut uygulamalar çerçevesinde FATF Tavsiyeleri de dikkate alınarak yeniden değerlendirilmesinde fayda görülmektedir. Yükümlü grubunun FATF Tavsiyeleri ile uyumunu sağlayacak şekilde daraltılması, odaklanılacak yükümlülerin daha sınırlı olarak belirlenmesine ve kıt kaynakların daha etkin kullanılmasına katkı sağlayacaktır.

Mevzuata göre Türkiye’de yükümlü kategorisinde sayılanların KA/TF kapsamındaki başlıca yükümlülükleri ise aşağıda belirtilmektedir:

Tüm Yükümlüler Sorumlu

1. Müşterinin Tanınması Yükümlülüğü (Kimlik tespiti, gerçek faydalanıcının tanınması, müşteri durumunun ve işlemlerinin izlenmesi, muhabirlik ilişkisi tedbirleri, teknolojik risklere ve elektronik transferlere ilişkin tedbirler gibi)
2. Şüpheli İşlem Bildirim Yükümlülüğü (İşleme konu malvarlığının, yasa dışı yollardan elde edildiğine veya terörün finansmanı gibi yasa dışı amaçlarla kullanıldığına dair herhangi bir bilgi, şüphe veya şüpheyi gerektirecek bir hususun bulunması halinde bildirilmesi)
3. Bilgi ve Belge Verme Yükümlülüğü (MASAK ve Denetim Elemanlarına bilgi ve belge verme yükümlülüğü)
4. KA/TF Kurum Politika ve Prosedürleri Oluşturmak
5. KA/TF Risk Yönetimi Faaliyetlerini Yürütmek
6. KA/TF İzleme ve Kontrol Faaliyetlerini Yürütmek
7. Uyum Görevlisi Atamak, Uyum Birimi Oluşturmak
8. KA/TF Eğitim Faaliyetleri Yürütmek
9. KA/TF İç Denetim Faaliyetleri Yürütmek

Sorumlu Olan Yükümlüler (4-9)

- Bankalar
- Sermaye Piyasası Aracı Kurumları
- Sigorta ve Emeklilik Şirketleri
- PTT (Bankacılık faaliyetleri ile sınırlı)
- Yetkili Müesseseler (A grubu)
- Finansman, faktöring ve finansal kiralama şirketleri
- Portföy Yönetim Şirketleri
- Kıymetli Maden Aracı Kuruluşları
- Elektronik Para Kuruluşları
- Ödeme Kuruluşları

KA/TF ile mücadelede etkinliğin ve uyum düzeyinin artırılması, bu tür faaliyetlerin yükümlüler aracılığıyla gerçekleştirilmesinin önlenmesi ve şüpheli niteliği bulunan işlemlerin mali istihbarat birimi⁴ olan MASAK'a bildirilmesinin sağlanması amacıyla yükümlüler nezdinde yürütülecek yükümlülük denetimleri son derece önemlidir.

⁴ FATF 29 No.lu Tavsiyesinde Mali İstihbarat Birimini, karapara aklama ve terörün finansmanı ile ilgili şüpheli işlem bildirimlerini ve diğer bilgileri alan ve analiz eden ve analiz sonuçlarını ilgili birimlere gönderen merkezi bir kuruluş olarak tanımlamaktadır.

4.1. KA/TF Yükümlülük Denetim Otoritesi ve Yükümlülük Denetimleri

Türkiye’de finansal ve finansal olmayan kuruluş ve profesyonel meslek sahiplerine getirilen KA/TF yükümlülüklerine ilişkin uyumun ve uygulamanın etkinliğinin denetiminden sorumlu kuruluş olarak belirlenen MASAK’ın görev ve yetkileri 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 231’inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

- Suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanının önlenmesi kapsamında risk kategorileri belirlemek ve gerekli hallerde yükümlüleri bilgilendirmek,
- 5549 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında yükümlülük denetimi yapmak veya yapılmasını sağlamak,
- Yabancı ülke kanunlarına göre yükümlülük denetimine yetkili mercilerin, merkezi yurtdışında bulunan yükümlülerinin Türkiye’deki birimleri nezdinde yükümlülük denetimi yapmasına ve bu kapsamdaki bilgi taleplerinin cevaplandırılmasına karşılıklılık ilkesi de dikkate alınarak izin vermek.

MASAK, yükümlülük denetimine ilişkin faaliyetlerini, 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanunun 11’inci maddesi uyarınca, "Vergi Müfettişleri, Başkanlıkta istihdam edilen Hazine ve Maliye Uzmanları, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri, Bankalar Yeminli Murakıpları, Hazine Kontrolörleri, Sigorta Denetleme Uzman ve Aktüerleri, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurulu Uzmanları ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetçileri ve Uzmanları" vasıtasıyla yerine getirmektedir. MASAK, yükümlüler nezdinde yapılacak denetimin münferiden veya bir denetim programı kapsamında yapılmasını isteyebilmekte, kendisinden talepte bulunulan birim ise bu talebin gereğini yerine getirmektedir. 5549 Sayılı Kanunun 16’ncı maddesi ise yükümlülük ihlalinde uygulanacak idari cezaları belirlemiş, söz konusu cezaları uygulama konusunda da MASAK yetkilendirilmiştir.

MASAK, yükümlüler nezdinde yürütülecek denetim faaliyetlerini bünyesinde çalıştırdığı uzmanların yanı sıra diğer düzenleme ve denetleme kurumlarındaki denetim elemanları vasıtasıyla yerine getirmektedir. Düzenleyici ve denetleyici kuruluşların, MASAK’ın talebi üzerine denetim elemanlarını görevlendirmek dışında, yükümlülüklerin düzenlenmesi ve denetimi konusunda

esaslı bir görevinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Nitekim FATF Türkiye raporunda da Türkiye’de bu konudaki denetim otoritesinin MASAK olduğu ve Türkiye’de merkezleşmiş bir yapılanma tercih edildiği ifade edilmektedir (FATF, 2019: 124).

Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında ise, KA/TF konusundaki yükümlülere ilişkin denetim otoritelerinin, çoğunlukla MASAK gibi mali istihbarat birimlerinin değil, ilgili sektör kuruluşlarına lisans veren veya bu alanı düzenleyen veya denetleyen kuruluşlar olduğu görülmektedir. Aşağıdaki tabloda bu konuda seçilmiş ülke örnekleri gösterilmektedir.

Tablo 6: KA/TF Yükümlülük Denetimi ve Mali İstihbarat Birimlerine İlişkin Seçilmiş Ülke Örnekleri

Sayı	Ülke	KA/TF Yükümlülük Denetim Otoriteleri	KA/TF Yükümlülük Denetim Otoritesinin Görev Kapsamı	KA/TF Mali İstihbarat Birimi
1	Almanya	Federal Finansal Denetim Otoritesi (Bafin)	Bafin, finansal kuruluşlar için üst düzenleme, denetim ve lisans verme otoritesidir.	Mali İstihbarat Birimi (FIU)- Federal Cezai Polis Teşkilatı (BKA) altında faaliyet göstermektedir.
2	Avusturya	Finansal Piyasalar Otoritesi (FMA)	FMA, finansal kuruluşlar için üst düzenleme, denetim ve lisans verme otoritesidir.	Mali İstihbarat Birimi (A-FIU)- İçişleri Bakanlığı altında faaliyet göstermektedir.
3	Belçika	Belçika Merkez Bankası (BNB) Mali Hizmetler ve Piyasalar Otoritesi (FSMA)	BNB bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, aracılık faaliyeti yürüten yatırım şirketleri, takas ve saklama hizmeti veren kuruluşlar, ödeme hizmeti veren kuruluşlar, e-para kuruluşları ve karşılıklı garanti veren kuruluşlar açısından denetim otoritesidir. FSMA, esaslı denetime tabi olmayan paydaşlar, mali piyasalar ve ürünler üzerinde denetim yürütmektedir. Ayrıca, finansal sektördeki paydaşlara ilişkin etik kurallar ile müşteri bilgileri ve korunmasına yönelik denetimler yürütür.	Mali İstihbarat İşleme Birimi (CTIF) bağımsız idari yapılanması bulunmaktadır.
4	Fransa	Finansal Sektör Denetim Kuruluşu (ACP) Fransa Sermaye Piyasası Düzenleme Kurumu (AMF)	ACP, kredi kuruluşları, ödeme kuruluşları döviz büroları, sigorta şirketleri ve acenteleri, sermaye piyasası kuruluşları açısından denetim otoritesidir. Portföy yönetim şirketleri, aracı kuruluşlar, saklama hizmeti veren kuruluş yönetimleri, mali yatırım danışmanları açısından denetim otoritesidir.	Mali İstihbarat Birimi (Tracfin) - Ekonomi ve Maliye Bakanlığı altında faaliyet göstermektedir.
5	İngiltere	Finansal İşler Yürütme Otoritesi (FCA)	Finansal kuruluşları denetlemektedir.	Mali İstihbarat Birimi (UKFIU) Ulusal Suç Ajansının (National Crime Agency) altında örgütlenmiştir.

Sayı	Ülke	KA/TF Yükümlülük Denetim Otoriteleri	KA/TF Yükümlülük Denetim Otoritesinin Görev Kapsamı	KA/TF Mali İstihbarat Birimi
6	İspanya	SEPBLAC- İspanya Mali İstihbarat Birimi	İspanya Merkez Bankasına bağlıdır. Mali istihbarat birimi olup, aynı zamanda finansal kuruluşlar üzerinde KA/TF yükümlülükleri açısından denetim otoritesidir.	SEPBLAC
7	İsviçre	İsviçre Mali Piyasalar Denetim Otoritesi (FINMA)	Finansal kuruluşları denetlemektedir.	Karapara Aklama Bildirim Ofisi (MROS)- Federal Polis Teşkilatı altında örgütlenmiştir.
8	İtalya	İtalyan Merkez Bankası (BoI) Şirketler ve Borsa Ulusal Komisyonu (CONSOB) Sigorta Denetim Enstitüsü (IVASS)	Bankalar, e-para kuruluşları, ödeme kuruluşları, Postbank, finansal araçlar düzenleme ve denetim kapsamındadır. Sermaye piyasasına yönelik düzenleme ve denetim yapan kuruluştur. Sigorta ve reasürans şirketlerine yönelik düzenleme ve denetim yapmaktadır.	Mali İstihbarat Birimi (UIF)- İtalyan Merkez Bankası altında örgütlenmiştir.
9	Macaristan	Macaristan Merkez Bankası (MNB)	Finansal kuruluşları denetlemektedir. Aynı zamanda finansal kuruluşlara lisans vermektedir.	Mali İstihbarat Birimi (HFIU)- Ulusal Vergi ve Gümrük İdaresi altında bağımsız olarak örgütlenmiştir.
10	Meksika	Ulusal Bankacılık ve Sermaye Piyasası Komisyonu (CNBV) Ulusal Sigortacılık ve Kefalet Komisyonu (CNSF) Ulusal Emeklilik Tasarruf Komisyonu (CONSAAR) Maliye ve Kamu Kredisi Bakanlığı (SHCP)	Her bir kuruluş kendine bağlı finansal kuruluşlar açısından denetleme kuruluşudur. KA/TF düzenlemelerini ise Maliye ve Kamu Kredisi Bakanlığına (SHCP) bağlı olarak faaliyet gösteren, Bankacılık, Sigortacılık ve Tasarruf Birimi, Emeklilik Sigortası ve Sosyal Güvenlik Birimi, Kalkınma Bankacılığı Birimi yapmaktadır.	Mali İstihbarat Birimi (FIU)- Maliye ve Kamu Kredisi Bakanlığı (SHCP) altında örgütlenmiştir.
11	Norveç	Finansal Denetim Otoritesi (FSA)	FSA, finansal kuruluşlar açısından üst denetim ve lisans verme otoritesidir.	Mali İstihbarat Birimi (FIU)- Ekonomik ve Çevre Suçlarını İnceleme ve Soruşturma Kurumu (OKOKRIM) altında örgütlenmiştir.
12	Portekiz	Portekiz Merkez Bankası (BdP) Sermaye Piyasası Komisyonu (CMVM) Sigorta ve Emeklilik Fonları Denetim Otoritesi (ASF)	Kredi kuruluşları, finansal şirketler ödeme ve e-para kuruluşları, postbank denetim kapsamındadır. Sermaye piyasası kuruluşlarına yönelik denetimler yürütür. Sigortacılık sektörü kuruluşlarına yönelik denetim yürütür.	Mali İstihbarat Birimi (FIU)- Emniyet teşkilatı altında örgütlenmiştir.

Kaynak: FATF (2010b: 41, 42, 181; 2011: 6, 12; 2014a: 106; 2014b: 36, 99-100; 2015: 48,107; 2016a: 19-21; 2016b: 21, 93-98; 2016c: 23; 2017: 21-24; 2018a: 25-26; 2018b: 23-25) ve MONEYVAL (2016: 24-27, 114)'den faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 6 incelendiğinde, İspanya’da MASAK’ın muadili olan mali istihbarat birimi SEPBLAC’ın aynı zamanda yükümlülükler ile ilgili olarak finansal kuruluşlar nezdinde denetim otoritesi olduğu, ancak sektörü denetleyen Merkez Bankası çatısı altında örgütlendiği görülmektedir. Diğer ülkelerde ise yükümlülük denetim otoriteleri ile mali istihbarat birimleri farklı kuruluşlardır. Almanya, Avusturya, İngiltere, İsviçre, Macaristan ve Norveç gibi ülkelerde finansal kuruluşların yükümlülük denetiminin bu alanı düzenleme ve denetleme niteliği olan tek bir kuruluş altında yürütüldüğü, Belçika, Fransa, Meksika ve Portekiz gibi ülkelerde ise farklı finansal kuruluşları düzenleyen ve denetleyen kuruluşlar altında KA/TF yükümlülük denetimlerinin yürütüldüğü anlaşılmaktadır.

Düzenleyici ve denetleyici kuruluşların ilgili sektörü ve yükümlülükleri yakından tanınması ve sürekli olarak izlemesi bir avantaj olarak görünmektedir. Dolayısıyla, KA/TF yükümlülüklerine ilişkin düzenlemelerin veya denetimlerin yapılmasının, ilgili sektörleri hâlihazırda düzenleyen veya denetleyen kuruluşlara devredilmesi veya bu yetkinin paylaşımı alternatif bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Nitekim yukarıda belirtilen ülke uygulamaları da büyük çoğunlukla bu yöndedir.

Yükümlülük denetimleri konusunda, MASAK 2020 yılı faaliyet raporu incelendiğinde ise 2020 yılında münferit yükümlülüklere uyum denetimleri kapsamında 25, programlı yükümlülüklere uyum denetimleri kapsamında 110 yükümlü olmak üzere toplam 135 adet yükümlü denetlendiği anlaşılmaktadır (MASAK, 2020: 35-36). Buna göre, son 3 yıllık yükümlülük denetimlerinin yükümlü itibarıyla dağılımı Tablo 7’de gösterilmektedir:

Tablo 7: KA/TF Yükümlülük Denetimleri

Yükümlü	2018	2019	2020
Bankalar	6	1	17
Faktöring Şirketleri	2	2	2
Finansal Kiralama Şirketleri	-	-	-
Finansman Şirketleri	-	-	-
İş Makineleri Dâhil Her Türlü Deniz, Hava ve Kara Nakil Vasıtalarının Alım Satımı ile Uğraşanlar	3	-	6
Kargo Şirketleri	-	-	12
Kıymetli Maden, Taş veya Mücevher Alım Satımı Yapanlar	14	2	16
Kıymetli Madenler Aracı Kuruluşları	-	-	1

Yükümlü	2018	2019	2020
Portföy Yönetim Şirketleri	1	-	5
Sermaye Piyasası Aracı Kurumları	4	1	9
Sigorta ve Emeklilik Şirketleri	9	1	6
Reasürans Şirketleri	-	-	1
Sigorta ve Reasürans Brokerleri	-	1	10
Talih ve Bahis Oyunları Alanında Faaliyet Gösterenler	-	2	-
Tarihi Eser, Antika ve Sanat Eseri Alım Satımı ile Uğraşanlar ve Müzayedecileri	-	-	3
Ticaret Amacıyla Taşınmaz Alım Satımıyla Uğraşanlar ile Bu İşlemlere Aracılık Edenler (Emlakçılar)	3	1	2
Varlık Yönetim Şirketleri	4	-	-
Yetkili Müesseseler	6	2	22
Noterler	-	-	-
Yatırım Ortaklıkları	3	-	4
Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler	-	4	1
Bağımsız Denetim Kuruluşları	-	-	-
Elektronik Para Kuruluşları ve Ödeme Kuruluşları ile Temsilcileri	4	-	18
Toplam	59	17	135

Kaynak: MASAK (2020: 35-36)

Tablo 7 incelendiğinde, yükümlülük denetimlerinin özellikle 2019 yılında diğer yıllarla ve yükümlü sayısı ile karşılaştırıldığında sınırlı bir şekilde yürütülebildiği anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, son 3 yılda aynı yükümlülerin denetlenmediği varsayıldığında, örneğin 55 aktif bankanın 24'ünün, 54 aktif faktöring şirketinin 6'sının, 21 varlık yönetim şirketinin 4'ünün, 54 portföy yönetim şirketinin 6'sının denetlendiği, 22 finansal kiralama şirketi ile 16 finansman şirketinin, noterlerin, bağımsız denetim kuruluşlarının denetlenmediği, emlakçılar, muhasebeci, yetkili müessese, sigorta şirketleri ve sermaye piyasası aracı kurumları açısından da sınırlı denetim yapılabildiği görülmektedir⁵. FATF Türkiye raporunda yüksek riskli sektörler olarak belirtilen bankalar, döviz büroları, kıymetli maden aracı kuruluşlarına (FATF, 2019: 124) yönelik denetimler 2020

⁵ Aktif finansal kuruluş sayıları <https://www.bddk.org.tr/Kurulus/Liste> ile <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/EVeri/Detay/pys> adreslerinden temin edilmiştir.

yılında artış kaydetmekle birlikte, sonraki yıllarda daha da artırılmasının sürece katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

5549 sayılı Kanununun 11'inci maddesine göre ise, sektör düzenleyicisi ve denetleyicisi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gibi kurumların denetim elemanları, kendi görev alanlarına ilişkin olarak kurumlarınca verilen görevleri yaparken tespit ettikleri yükümlülük ihlallerini MASAK'a bildirmekle yükümlü kılınmıştır. Zira yükümlülük ihlalinde idari yaptırım uygulama yetkisi MASAK'a tanınmıştır. Ancak FATF Türkiye Raporunda, sorumluluk alabilme kapasitesine sahip sektörel denetim yürüten kuruluşların idari yaptırım uygulama sürecinde olmamasının ilave bir karmaşıklığa yol açabileceği değerlendirilmiştir (FATF, 2019: 134). Bu şekilde yükümlülük denetimlerinin ve yaptırım uygulama yetkisinin merkezileştirilmesinin bazı risklerine işaret edilmiştir. Dolayısıyla, yükümlülük denetimlerinde merkezi veya merkezi olmayan yapılanma modelinin fayda ve sakıncalarının Türkiye açısından yeniden değerlendirilmesi uygun olacaktır.

4.2. KA/TF Risk Esaslı Yükümlülük Denetimi

Risk esaslı denetim yaklaşımının, denetim faaliyetlerini uygun biçimde önceliklendirmeyi ve sınırlı kaynakları daha kavrayıcı, proaktif ve geleceğe odaklı güvence vermeye yönlereceği ve kurumun en öncelikli konularına yönelik tavsiyede bulunmayı sağlayacağı bir gerçektir. Risk esaslı denetim planı hazırlama döngüsü, kuruluşun amaç, strateji ve yapısını tanımlamayı ve denetim evrenini oluşturmayı kapsayan, organizasyonu tanıma ile başlayıp, risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve önceliklendirilmesi ile devam eden, planın onaylanması ve uygulanması ile son bulan bir süreçtir. (IIA, 2020: 3, 6).

FATF risk esaslı denetimi; "a) Denetim otoritelerinin riskleri değerlendirme anlayışına göre KA/TF yükümlülük denetimine ilişkin kaynaklarını tahsis etme genel süreci ve b) KA/TF konusunda risk esaslı yaklaşımı uygulayan kuruluşların denetimine veya izlenmesine yönelik özel bir süreç" olarak tanımlamıştır. (FATF, 2012: 98)

FATF tavsiye ve rehberlerinde denetim otoritelerinin yükümlülük denetimlerini risk esaslı olarak yürütmesini, sektör ve yükümlü kuruluş bazında risk değerlendirmesi yapılmasını tavsiye etmektedir. FATF Türkiye raporunda da bu yönde tavsiyelerde bulunmaktadır (FATF, 2019: 124).

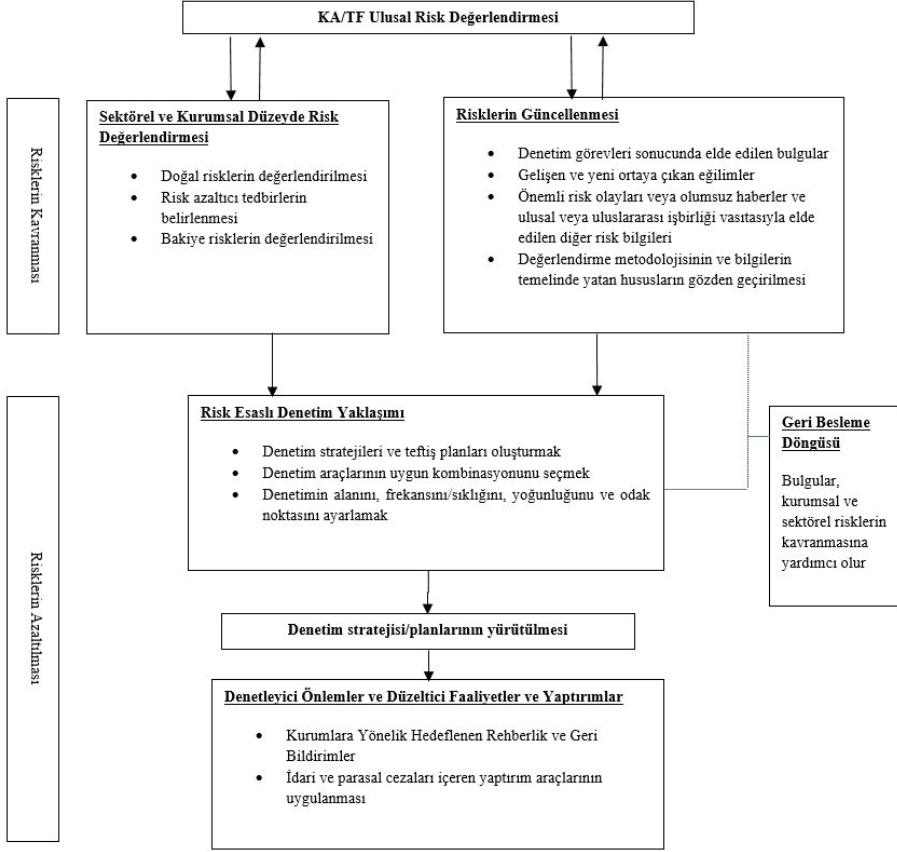
FATF 2021 yılında denetim otoritelerine özel olarak "Risk Esaslı Denetim Rehberi" yayımlamıştır. Söz konusu rehberin amacı denetim otoritelerinin kendi faaliyetlerine FATF standartları ile uyumlu olarak risk esaslı denetimi nasıl uygulayacağı konusunda kılavuzluk yapmaktır. Rehberde göre, KA/TF ile mücadele kapsamında denetim otoriteleri (FATF, 2021c: 12):

- Doğal risklerin belirlenmesine, riskleri azaltıcı tedbirlere ve ulusal KA/TF risk değerlendirmesine dayalı olarak sektör ve kurum bazında KA/TF riskleri belirlemeli ve bunu sürdürmelidir.
- Denetimi daha yüksek veya yeni gelişen risklere yönlendiren etkin bir denetim stratejisi geliştirmeli ve uygulamalıdır.
- Uygulamada kurumların etkin bir KA/TF önlemleri uygulamasını sağlayarak ve sorunlar tespit edildiğinde rehberler ve geri bildirimlerle yönlendirerek veya düzeltici faaliyetleri izleyerek, ayrıca orantılı veya caydırıcı nitelikte yaptırımları uygulayarak kurumların davranışlarının olumlu yönde etkilenmesini sağlamalıdır.
- Risk ortamını izlemeli ve ortaya çıkması muhtemel riskleri tanımlamak için dikkatli olmalı ve bu risklere anlık cevap vermelidir.
- Fonksiyonlarını yerine getirmek için ihtiyaç duyulan uzmanlık, yetki, araç ve kaynaklarla desteklenmelidir.
- Diğer yetkili otoritelerle koordinasyon içerisinde olmalıdır.

Risk esaslı denetimin temel hedefi, FATF'nin belirlediği KA/TF standartları çerçevesinde ülkelerde uygulamaya konulan yükümlülüklerin, yükümlü olarak belirlenen kurum, kuruluş ve şahıslar tarafından uygulanıp uygulanmadığı konusunda yürütülecek denetimlerin etkin ve KA/TF risklerini azaltacak şekilde yerine getirilmesinin sağlanmasıdır. Risk esaslı denetimle, denetime tabi tutulacak yükümlüler, konular ve alanlar önceliklendirilerek denetim otoritelerinin sınırlı kaynaklarıyla en etkili bir şekilde sonuç alınmasına odaklanılmaktadır.

KA/TF yükümlülüklerine uyum konusunda yürütülecek denetimlerde risk değerlendirme süreci Şekil 2'de gösterilmektedir.

Şekil 2: KA/TF Risk Esaslı Yükümlülük Denetimi Uygulama Süreci



Kaynak: FATF (2021c: 13)

Şekil 2'ye göre, ülkelerin öncelikle KA/TF açısından ulusal bir risk değerlendirmesi, sonrasında ise denetim otoritelerinin KA/TF kapsamında getirilen yükümlülüklerle uyumu denetlemeye yönelik sektörel ve kurumsal düzeyde risk değerlendirmesi yapması gerekmektedir. Örneğin, bir ülkedeki bankacılığı düzenleyen ve denetleyen kuruluş, bankacılık sektörüne yönelik sektörel bir risk değerlendirmesi yapmak ve spesifik olarak da her bir banka kuruluşu ile ilgili KA/TF risk değerlendirmesi yapmak durumundadır. Belirlenen riskler neticesinde denetim otoritelerince denetim stratejilerinin ve planlarının oluşturulması, hangi kurumlara hangi sıklıklarla KA/TF denetimlerinin yürütüleceğinin belirlenmesi, risklerin denetim görevlerinden ve yeni

gelişmelerden elde edilen bilgiler, sonucunda güncellenmesi önerilmektedir. Denetim faaliyetleri sonucunda ise ilgili kurumların uyum düzeyine ilişkin değerlendirmeler yapılarak, rehberlik ve geri bildirimler yapılmalı, yaptırımların uygulanıp uygulanmayacağına karar verilmelidir.

Sektörel veya kurumsal bazda risk değerlendirme sürecinde öncelikle doğal risklerin belirlenmesi gerekmektedir. Sektöre veya kuruma özgü risk olan doğal riskleri tanımladıktan sonra, yükümlü kuruluşun KA/TF risklerini azaltmak için uygulanan sistem ve kontrolleri ile bunların etkinliği değerlendirilmelidir. Bakiye riskler ise, yükümlü kuruluşlarda KA/TF sistem ve kontrolleri uygulandıktan sonra geriye kalan risk seviyesini göstermektedir. Örneğin, bir yükümlü kuruluşun KA/TF kontrolleri etkin değil, ancak doğal risk seviyesi de düşük ise veya doğal risk seviyesi yüksek olan yükümlü kuruluşun, KA/TF kontrolleri etkin ise bakiye riskler düşük olacağından yükümlü kuruluş yüksek riskli olarak değerlendirilmeyebilecektir (FATF, 2021c: 17-21). Doğal risklerin belirlenmesine ilişkin ve bu riskleri azaltmaya yönelik kontrolleri değerlendirirken dikkate alınması gereken faktörler ile KA/TF risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek kaynaklar Tablo 8'de gösterilmektedir.

Tablo 8: KA/TF Doğal Riskleri, Sistem ve Kontrolleri, Risk Belirleme Kaynakları

Doğal Risk Faktörleri	KA/TF Sistem ve Kontrolleri	Risklerin Belirlenme Kaynakları
Yükümlü Türü Riski: Faaliyet gösterdiği sektör, yükümlünün önemliliği, pazar payı, faaliyetlerinin karmaşıklığı, işletme yapısı veya modeli, stratejisi, ortaklık/gerçek faydalanıcı bilgisi, anahtar finansal göstergeler (varlık ve mevduat büyümesi, likidite durumu, sınır ötesi işlemler gibi).	Yönetim Kurulu ve CEO gözetimi	KA/TF ulusal risk değerlendirmesi Geçmişte yürütülen denetim faaliyetleri Diğer denetim kuruluşlarından elde edilen bilgiler (yurtiçi, yurtdışı) Yükümlü kuruluşlardan elde edilen bilgiler: <ul style="list-style-type: none"> • Yükümlünün risk değerlendirmesi ve risk iştahı • Soru anketlerine verilen yanıtlar, yıllık olarak gönderilen KA/TF uyum raporları • Denetim otoritesi ile paylaşılan finansal ve operasyonel bilgi • Bağımsız denetim sonuçları Şüpheli işlem bildirimleri ile ilgili olarak mali istihbarat biriminden elde edilen bilgiler Diğer yetkili kurumlardan elde edilen bilgiler (polis, savcılık, istihbarat birimleri, vergi ve gümrük gibi) Kamuya açık kaynaklardan elde edilen bilgiler İhbar veya muhbirlerden elde edilen bilgiler Uluslararası kuruluşlardan elde edilen bilgiler (FATF Raporları gibi)
Müşteri Riski: Seçilmiş müşteri gruplarına özel hizmet/ürün sunulması, hizmet verilen işletme türleri.	Uygun yetki ve kaynakla donatılmış nitelikli ve tecrübeli personel sayısı	
Coğrafi Risk: Yurt içinde ve yurt dışında kurum faaliyetlerinin olduğu bölge, faaliyet gösterilen bölgenin KA/TF yasalarının etkinliği, bağlamsal faktörler (yolsuzluk seviyesi, suç ve terör faaliyetleri).	KA/TF politikaları ve prosedürleri Risk yönetim fonksiyonu Uyum fonksiyonu	
Ürün ve Hizmet Riski: Sunulan ürünlerin ve hizmetlerin türü ve özellikleri (anonim işlemler, işlemlerin hacmi ve hızı, sözleşmelerin süresi gibi)	iç kontrol uygulamaları (müşterinin tanınması, kayıtların saklanması, işlemlerin izlenmesi gibi)	
Dağıtım Kanalları Riski: Uzaktan veya dijital katılım yoluyla müşterileri güvenilir bir şekilde tespit/teyit etme yeteneği, posta, telefon veya internet yoluyla ürün veya hizmetlerin sunumu veya araçların işlemlerde kullanılması.	Bilgi sistemlerinin yönetimi	
İşlem Riski: İşlemlerin türü, finansal akış, mali istihbarat birimlerinden alınan bilgi ve analizler.	Bağımsız test araçları (iç denetim, dış denetim) KA/TF konusunda personele sağlanan eğitimler	

Kaynak: FATF (2021c: 17-24)

Şekil 2 ve Tablo 8 birlikte değerlendirildiğinde, KA/TF risk esaslı denetim planlama süreci, her bir yükümlü kuruluş ile ilgili kapsamlı ve detaylı bir risk değerlendirme sürecini gerektirmektedir. Bu çerçevede yükümlülük denetimlerinin, KA/TF risklerini azaltacak şekilde risk esaslı yürütülmesi amacıyla önerilen iş adımları Tablo 9'da sıralanmıştır.

Tablo 9: KA/TF Yükümlülükleri Konusunda Risk Esaslı Denetim Uygulama Süreci

1	Ulusal risk değerlendirmesi yapmak
2	Denetim evrenini belirlemek (sektör ve kurum bazında)
3	Her bir sektör itibarıyla maruz kalınabilecek KA/TF risklerini belirlemek
4	Her bir yükümlü kuruluş itibarıyla maruz kalınabilecek KA/TF risklerini belirlemek
5	Belirlenen risklere yönelik mevcut kontrolleri tespit ederek, bakiye riskleri ortaya çıkarmak
6	Bakiye riskleri düşük, orta ve yüksek risk kategorisine göre önceliklendirmek. Bu kapsamda bir risk değerlendirme metodolojisi geliştirmek
7	Düşük, orta ve yüksek risk seviyelerine göre denetim stratejilerini ve planlarını oluşturmak, öncelikli denetlenecek sektör ve kurumları ve kişileri belirlemek
8	Yürütülecek denetimlerin sıklığı ve süresini belirlemek
9	Risklerin azaltılmasına yönelik denetimleri gerçekleştirmek
10	Yükümlülük denetim raporlarının uygulanmasını izlemek, yükümlü kuruluşlara geri bildirimde bulunmak ve yaptırımları etkin bir şekilde uygulamak
11	Denetim raporlarından elde edilen bilgiler ile güncel ulusal ve uluslararası gelişmeleri de dikkate alarak riskleri periyodik olarak güncellemek

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Daha önceki bölümde de belirtildiği üzere, Türkiye’de yükümlülük denetimleri konusunda merkezi bir yapılanma benimsenmiş, bu hususta MASAK yetkili otorite olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla MASAK’ın FATF standartları doğrultusunda yükümlülere ilişkin riskleri belirlemesi ve risk esaslı denetim planlama sürecini yürütmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, FATF Raporunda, Türkiye’de yükümlülük denetimlerinin öncelik sıralamasının kapsamlı bir risk anlayışına dayalı olmadığına dair değerlendirmelere yer verilmiştir. Türkiye’deki yükümlülük denetimlerinin çoğunlukla;

- Daha önce denetlenmiş ya da denetlenmemiş olsun finansal kuruluşun büyüklüğü,
- Bildirilen şüpheli işlem bildirimlerinin finansal kuruluşun büyüklüğü ve işlem sayısı ile karşılaştırılması,
- Geniş kapsamlı denetim hedefleri (Belli başlı sektörlerle yönelik olarak yıllık olarak yapılacak yerinde denetimlerde belli bir yüzde belirlenmesi),
- Potansiyel yükümlülük ihlalleri veya yanlış davranışlar ile ilgili bildirimler,

gibi geniş ölçütlere dayalı olarak önceliklendirildiği ifade edilmiştir. Bu denetim yaklaşımının KA/TF konusundaki risklerin azaltılmasında tam olarak etkili olmadığı belirtilmiştir (FATF, 2019: 131-132). Dolayısıyla, FATF yükümlülük denetiminin planlanması sürecinde kapsamlı bir risk değerlendirmesi yapılmasının önemli olduğunu belirtmiştir.

Kapsamlı bir KA/TF risk değerlendirmesi yapılabilmesi için, bankalardan, sermaye piyasası kurumlarına ve sigorta şirketlerine, emlakçı, muhasebeci, döviz bürolarına kadar tüm yükümlüler ile ilgili güncel ve spesifik bazı verileri içeren geniş bir veri setinin bulunması oldukça önemlidir. FATF Türkiye Raporunda MASAK'ın diğer denetim otoriteleri ile sıkı bir karşılıklı iletişim içerisinde olduğu belirtilmektedir (FATF, 2019: 130). Raporla ayrıca, MASAK'ın denetim otoritesi olarak görevlerini yerine getirme konusunda kısıtlı kaynakları olduğu ve yükümlülük denetiminden sorumlu dairenin personel sayısının artırılması gerektiği ifade edilmektedir (FATF, 2019: 130)6.

Sonuç olarak, etkin bir KA/TF yükümlülük denetimi açısından MASAK'ın gerek teşkilat yapısının gerekse personel yapısının güçlendirilmesi ve yükümlüler ile ilgili uzmanlık alt yapısının geliştirilmesi önem arz etmektedir. Bu çerçevede, yükümlülük denetiminden sorumlu dairenin kapasitesinin artırılması ve hatta sektör bazlı ilave denetim dairelerinin kurulması yerinde olacaktır.

Diğer taraftan, risk esaslı yükümlülük denetiminin bir süreç olduğu, bu sürecin planlanma, uygulama, raporlama ve yaptırımların uygulanması süreçlerini kapsadığı, ilgili sektörü düzenleyen ve denetleyen kuruluşların gerek sektörel gerekse kurumsal riskleri daha yakından takip edebilme ve kendi alanlarında

6- MASAK 2020 yılı faaliyet raporuna göre ise, MASAK'ta 7 Daire Başkanlığı bulunmakta, bu Dairelerden biri de FATF Raporunda belirtilen "Yükümlülük Denetimi Dairesi"dir (MASAK, 2020: 8). FATF Türkiye Raporuna göre, ilgili Dairede 2019 Mart itibarıyla toplam 1 Daire Başkanı, 7 uzman, 1 şube müdürü, 2 yardımcı personel çalışmaktadır (FATF, 2019: 130)

uzmanlaştıkları da bir gerçektir. Dolayısıyla, KA/TF yükümlülük denetimlerinin risk esaslı olarak planlanmasında ve yürütülmesinde, ilgili sektörü halihazırda düzenleyen ve denetleyen bu kuruluşların daha aktif rol almasının KA/TF ile mücadelede etkinliği artırabileceği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, yükümlüler ile ilgili KA/TF risk değerlendirme sürecinde kullanılabilecek nitelikte güncel ve spesifik verilerin ilgili düzenleyici ve denetleyici kuruluşlarla MASAK arasında paylaşımının ve etkin işbirliğinin risk esaslı denetim sürecinin etkinliğinin artırılmasında önemli olduğu düşünülmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

KA/TF ülkelerin güvenliği ve ekonomilerini tehdit eder boyutlara ulaşmıştır. Bu suçlarla mücadelenin küresel çapta sürdürülmesi gerekmekte; bunun için de tüm ülkelerde belli düzeyde standart düzenlemeler ve etkin uygulamaların olması önem arz etmektedir. FATF, 40 Tavsiye kararları çerçevesinde belli standartları sağlamak amacıyla ülkelerde değerlendirme yapmakta ve ülke uygulamalarını izlemektedir. Türkiye ile ilgili yapmış olduğu nihai değerlendirmelerde FATF, yükümlülük denetimleri ve risk esaslı denetim konusuna da yer vermiş, bu alanın geliştirilmesine yönelik bir takım önerilerde bulunmuştur.

Türkiye’de yükümlülüklerin düzenlenmesi ve denetlenmesinde merkezi bir yapılanma tercih edilmiş ve MASAK bu konuda yetkili kurum olarak belirlenmiştir. Diğer ülke uygulamaları incelendiğinde, bu konuda yetkinin büyük çoğunlukla ilgili sektör kuruluşlarına lisans veren veya bu alanı düzenleyen veya denetleyen kuruluşlarda olduğu görülmektedir. Bu ülkelerde yükümlülük denetim otoriteleri ile mali istihbarat birimleri ayrı teşkilatlanmıştır. Bu yapılanma modelinde, hem ilgili sektörü yakından izleyen bir kurum yükümlülük denetimi faaliyetini yürütmekte, hem de KA/TF yükümlülük denetim kapasitesi artırılmış olmaktadır.

Türkiye’de ise, MASAK, tüm yükümlüler ile ilgili denetimleri koordine etmekte ve yürütmektedir. Merkezi bir yapılanmanın tercihi durumunda, KA/TF yükümlü kapsamının çok geniş yelpazede belirlendiği düşünüldüğünde, yetkili otoritenin kapasitesinin de artırılması bir gerekliliktir. Sınırlı idari, teknik kapasite ve personel ile yükümlülük denetimlerinin ve risk esaslı denetim sürecinin yürütülmesinde sıkıntılar yaşanması ihtimali yüksektir. Risk esaslı yükümlülük denetim süreci, yükümlülerini yakından izlemeyi ve her bir sektör ile ilgili uzmanlaşmayı da gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla, risk esaslı yükümlülük denetimlerinin etkinliğinin

artırılması amacıyla MASAK'ın personel ve teşkilat yapısının güçlendirilmesinin uygun olacağı, bu kapsamda yükümlülük denetiminden sorumlu ilave denetim dairelerinin oluşturulabileceği değerlendirilmektedir. Sektörel denetim dairelerinin oluşturulması, yükümlüler ile ilgili uzmanlaşmanın da artmasına katkı sağlayabilecektir.

Türkiye'de yükümlülük düzenleme veya denetimlerinde merkezi olmayan yapılanma modelinin de tartışılması gerektiği değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, BDKK, SPK gibi kuruluşların süreçte daha aktif bir rol alması ve MASAK'ın bu konudaki yetki ve sorumluluklarının kendi sektörlerini ve kurumlarını yakından tanıyan ve izleyen bu kuruluşlara devredilmesi veya paylaştırılması, MASAK'ın yükümlülük denetimine ilişkin iş yükünün azalmasına, daha geniş kaynakların bu amaçla kullanılmasına, yükümlülük denetimi sayısının ve risk esaslı yükümlülük denetimlerinde etkinliğin artmasına katkı sunabilecektir. Diğer taraftan, merkezi olmayan yapılanmanın KA/TF ile mücadelede sürecin bütünlüğünü bozma ihtimali ve KA/TF konusunda yetkin personelin ilgili kurumlarda kısa vadede sağlanamaması gibi sakıncalarının da göz önünde bulundurulması uygun olacaktır.

KA/TF ile mücadelede çok sayıda yükümlü bulunduğu ve denetim kaynaklarının da sınırlı olduğu düşünüldüğünde, tüm sektörlerle ve yükümlülere aynı planlama döneminde yükümlülük denetimi faaliyeti yürütmek mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla, denetimde önceliklerin belirlenmesi amacıyla risk esaslı yükümlülük denetimi planlamasının KA/TF risklerinin azaltılması ve yükümlülük denetim faaliyetlerinin etkinliği açısından oldukça önemli olduğu değerlendirilmektedir.

Yükümlülere ilişkin risklerin belirlenmesi sürecinde, öncelikle doğal risklerin belirlenmesi, bu kapsamda geniş ölçütler yerine yükümlü kuruluşa ilişkin, FATF'nin ilgili rehberinde de belirtildiği üzere yükümlünün türü, müşteri yapısı, coğrafi faaliyet alanı, sunulan ürün ve hizmetler, dağıtım kanalları, yürütülen işlemler ile ilgili spesifik ölçütlerin değerlendirilmesi önem arz etmektedir. En azından bu süreçte yükümlülerle ilgili güncel ve spesifik verilerin MASAK'ta bulunması veya diğer düzenleme ve denetleme kurumlarından güncel verilerin temin edilebilmesi önemlidir. Bu çerçevede, gerektiğinde ilgili kuruluşlar arasında veri paylaşım mutabakatı yapılmalıdır.

Risk esaslı denetim planlamasında, yükümlülerin doğal risklere ilişkin uygulamadaki kontrolleri değerlendirilerek, herbir yükümlü bazında bakiye risklerin ortaya konulması gerekmektedir. Bakiye riskler, risk esaslı denetim sürecinde önceliklendirilecek alanları göstermektedir. Yükümlüler tarafından uygulanan KA/TF kontrollerinin MASAK tarafından etkinliğinin analiz edilmesi bakiye risklerin seviyesi açısından son derece önemlidir. Bu kapsamda, yükümlü kuruluşlardan elde edilecek verilerin yanı sıra bu verilerin doğruluğunun yükümlünün yerinde denetim yapılmak suretiyle test edilmesi, analizi güçlendirecektir.

Risklerin değerlendirilme sürecinde; düşük, orta ve yüksek risk seviyelerinin belirlenmesine ilişkin bir risk skorlama yöntemi kullanılması önerilmektedir. Ayrıca, risk esaslı denetim planı oluşturma sürecinin belli standartlar çerçevesinde yürütülmesini sağlamak amacıyla, bir iç politika ve prosedür oluşturulması ve bunların belirli periyotlarla güncellenmesi, sürece katkı sağlayacaktır.

Son olarak, ilgili mevzuat uyarınca belirlenen bazı KA/TF yükümlülerinin FATF Tavsiyeleri doğrultusunda yükümlü olmasına gerek olup olmadığının yeniden değerlendirilmesi uygun olacaktır. KA/TF yükümlü grubunun FATF Tavsiyeleri doğrultusunda daraltılması durumunda, sınırlı kaynaklarla hedef kitleye daha fazla odaklanmak mümkün olacak, bu durum risk esaslı yükümlülük denetimlerinin yürütülmesini de olumlu yönde etkileyecektir.

KAYNAKÇA

- Aydoğan, N. ve Akpınar, Ö. (2016), Sigorta Sektöründe Kara Para Aklama: FATF Raporları ve Aklama Tipolojileri, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 38(1): 31-56.
- Cox, D. (2014), Handbook of Anti Money Laundering, Publisher: Wiley, Great Britain.
- Cociug, V. ve Andrusceac, T. (2020), Risk-Based Approach in the European Union Legislation to Prevent Money Laundering and Financing of Terrorism, Economy and Sociology, (1): 43-52.
- Doğan, B. ve Yıldız, A. (2021), Kara Para Aklama ile Mücadelede Uluslararası Kuruluşların Rolü, The Journal of International Scientific Researches, 6(3): 397-412.
- FATF (2010a), Money Laundering Using New Payment Methods, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/ML%20using%20New%20Payment%20Methods.pdf>, (Erişim: 12.11.2021).
- FATF (2010b), Germany Third Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, Paris: FATF-OECD, .
- FATF (2011), France Mutual Evaluation Executive Summary on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, Paris: FATF-OECD.
- FATF (2012), The FATF Recommendations, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf>, (Erişim: 08.11.2021).
- FATF (2013), Methodology for Assessing Technical Compliance with the FATF Recommendations and the Effectiveness of AML/CFT Systems, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/methodology/FATF%20Methodology%2022%20Feb%202013.pdf>, (Erişim: 21.11.2021).
- FATF (2014a), Spain Fourth Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, Paris: FATF-OECD.
- FATF (2014b), Norway Fourth Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, Paris: FATF-OECD.
- FATF (2015), Belgium Fourth Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/mer4/Mutual-Evaluation-Report-Belgium-2015.pdf>, (Erişim: 25.11.2021).

- FATF (2016a), Austria Fourth Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, Paris: FATF-OECD.
- FATF (2016b), Italy Fourth Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, Paris: FATF-OECD.
- FATF (2016c), Switzerland Fourth Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, Paris: FATF-OECD.
- FATF (2017), Portugal Fourth Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, Paris: FATF-OECD.
- FATF (2018a), Mexico Fourth Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, Paris: FATF-OECD.
- FATF (2018b), United Kingdom Fourth Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, Paris: FATF-OECD.
- FATF (2019), Turkey Fourth Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, Paris: FATF-OECD.
- FATF TFRA (2019), Terrorist Financing Risk Assessment Guidance (TFRA Guidance), <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Terrorist-Financing-Risk-Assessment-Guidance.pdf>, (Erişim: 12.11.2021).
- FATF (2021a), What is Money Laundering?, <https://www.fatf-gafi.org/faq/moneylaundering/>, (Erişim: 11.11.2021).
- FATF (2021b), Procedures for the FATF Fourth Round of AML/CFT Mutual Evaluations, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/methodology/FATF-4th-Round-Procedures.pdf>, (Erişim: 21.11.2021).
- FATF (2021c), Risk-Based Supervision, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/Guidance-Risk-Based-Supervision.pdf>, (Erişim: 05.12.2021).
- IEP (2020), Institute for Economics and Peace, Global Terrosim Index 2020, Measuring the Impact of Terrorism, Institute, <https://reliefweb.int/sites/reliefweb.int/files/resources/GTI-2020-web-2.pdf>, (Erişim: 09.11.2021).
- IIA (2020), Developing a Risk-based Internal Audit Plan, <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Developing-a-Risk-based-Internal-Audit-Plan.aspx>, (Erişim: 03.12.2021).

- İçişleri Bakanlığı (2017), Narkoterörizm ile Mücadele, Uyuşturucu ve PKK/KCK, https://www.icisleri.gov.tr/kurumlar/icisleri.gov.tr/yayim/teror/Narkoterorizm_ile_mucadele.pdf, (Erişim: 10.11.2021).
- İDKK (2013), Kamu İç Denetim Rehberi, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR_v1.0.pdf, (Erişim: 14.11.2021).
- Jaffery, I.H. ve Mughal, R.A.L. (2020), Money-laundering Risk and Preventive Measures in Pakistan. *Journal of Money Laundering Control*, 23(3): 699-714.
- Jayasekara, S.D. (2018), Challenges of Implementing an Effective Risk-Based Supervision on Anti-Money Laundering and Countering The Financing of Terrorism under the 2013 FATF Methodology. *Journal of Money Laundering Control*, 21(4): 601-615.
- Koh, Jae Myong (2006), *Suppressing Terrorist Financing and Money Laundering*, Publisher: Springer, Germany.
- MASAK (2020), 2020 Yılı MASAK Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/12/2021/09/Faaliyet-Raporu-2020.pdf>, (Erişim: 25.11.2021)
- Miyhat, M. ve Duramaz, S. (2013), Karapara Aklama Aracı Olarak Yeni Bir Mali Suç: Siber-Aklama, Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20(1): 315-325.
- MONEYVAL (2016), Hungary Fifth Round Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Measures, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/mer-fsrb/MER-Hungary-2016.pdf>, (Erişim: 25.11.2021).
- Oral, B.G. ve Yeşilkaya, Y. (2021), Kripto Para İnkilemi: Karapara Aklama ve Bitcoin, *SDÜ SBE Dergisi*, (39): 209-239.
- Parkman, T. (2012), *Mastering Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing, A Compliance Guide for Practitioners*, Publisher: Pearson, Great Britain.
- Sırma, İ. ve Saldanlı, A. (2015), Kara Para Aklamada Sermaye Piyasası Araçları'nın Kullanımı, *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 3(3): 108-118.
- Şahin, İ. (2014), Finansal Sistemin Karaparanın Aklanması ve Terörizmin Finansmanı Girişimleri ile İlgili Karşılaştığı Riskler ve Türkiye'nin Bu Alandaki Uluslararası Uyumunun Analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64): 163-186.
- Turan, D. ve Uzun, M. (2017), Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Terörizmin Finansmanı ve Kara Para Aklama Üzerindeki Rolü, *Güvenlik Çalışmaları Dergisi*, 19(3): 27-43.

- Ünlü, U. (2019), Kara Para Aklamada Yeni Yöntemler ve Kara Paranın Ekonomi Üzerindeki Etkileri, *Sayıştay Dergisi*, (113): 155-179.
- Tanzi, V. (1997), *Macroeconomic Implications of Money Laundering, Responding to Money Laundering*, Edited by Ernesto U.Savano, Harwood Academic Publishers, s.91-102.
- UNODC (2011), United Nations Office on Drugs and Crime, *Estimating Illicit Financial Flows Resulting From Drug Trafficking and Other Transnational Organized Crimes*, https://www.unodc.org/documents/data-and-analysis/Studies/Illicit_financial_flows_2011_web.pdf (Erişim: 09.11.2021)
- Vitori, J. (2011), *Terrorist Financing and Resourcing*, Publisher: Palgrave Macmillan, United States.

SUPERVISION OF OBLIGATION AND RISK-BASED SUPERVISION IN COMBATING WITH MONEY LAUNDERING AND TERRORIST FINANCING

Halis KIRAL

Murat KALEM

EXTENDED ABSTRACT

The amount of money laundering and financing of terrorism has reached large scales and threatens the security and financial structures of countries. The success of combating these crimes depends on cooperation between countries and authorities and the implementation of the fighting tools effectively. In addition to the implementation of existing security measures on AML/CFT, it is also important to provide the participation of liable parties, such as financial and non-financial institutions and professionals, into the fight against these crimes.

Standards on AML/CFT have been determined by FATF 40 Recommendations. A significant part of these recommendations is related to obligations such as customer due diligence, record keeping, reporting of suspicious transactions, electronic wire transfers, and supervising these obligations. Other recommendations are the components of these crimes, law enforcement agencies, sanctions, and international cooperation.

In addition, the compliance level of countries related to 40 Recommendations is evaluated by FATF periodically. After evaluations on technical aspects and efficiency, FATF rates countries in accordance with each recommendation and efficiency criteria, and applies to countries regular or enhanced follow-up processes based on rating results. FATF has published the last mutual evaluation report of Turkey in 2019 and reported some recommendations on supervision of obligations and risk-based supervision on liable parties.

When liable parties are examined in Turkey, it seems that some of them are determined in FATF Recommendations such as sports clubs, dealers of any kind of sea, air, and land vehicles including construction machines, dealers and auctioneers of historical artifacts, antiques, and works of art, cargo companies. Thus, re-evaluating liability status and narrowing them in accordance with FATF Recommendations will contribute to focusing on more limited liable parties, using limited sources more efficiently and conducting risk-based supervision effectively.

It is understood that supervision of obligations is conducted by a single authority having the right to regulate and supervise the relevant sector in some countries, or by more than one authority having the right to regulate and supervise different financial institutions in some countries. In a rare case, it is understood that authorities responsible for collecting financial intelligence are also responsible for the supervision of obligation. Supervisory authorities and financial intelligence units are generally structured separately in the selected country examples. In Turkey, a centralized structure has been preferred in this regard, and MASAK, which is the financial intelligence unit, also carries out and coordinates the supervision of obligation related to all liable parties.

Liable parties are quite wide-ranging from financial institutions to non-financial institutions and professionals. Thus, risk-based supervision of obligation also necessitates a certain capacity in competent authorities. In this framework, strengthening personnel and organizational structure of MASAK and establishing sectoral supervision departments in MASAK will contribute to the process, and these will also increase the development of expertise infrastructure related to liable parties in different sectors.

A decentralized structuring model for the regulation or supervision of obligations is another alternative implementation that should be discussed in terms of both benefits and drawbacks. It is an undeniable fact that financial sector regulatory and supervisory authorities such as the Banking Regulation and Supervision Agency and the Central Bank of the Republic of Türkiye have expertise in their fields of activity. In this context, transfer or sharing of regulatory and supervisory rights and responsibilities for obligations between MASAK and these authorities may contribute to the reduction of MASAK's workload, the use of wider resources for this purpose, and increase the number of supervision of obligations and effectiveness of risk-based supervision. On the other hand, there may be some disadvantages of this model, such as the possibility of disrupting the integrity of the process on AML/CFT and the inability to provide AML/CFT competent personnel in relevant authorities in the short term.

Risk-based supervision is an approach taking into account to the supervision of high-risk areas. If supervision of obligation is carried out and planned on the basis of risks, it will contribute to using resources efficiently, reducing ML/TF risks, and increasing the effectiveness of supervisory activities.

In the process of determining risks, inherent risks on ML/TF should be determined firstly and specific criteria related to liable parties should be evaluated. During this process, it is important to conduct evaluations based on updated and specific data. Following the determination of inherent risks, it would be appropriate to evaluate controls in practice, reveal residual risks on each liable party, and assess residual risks in terms of low, medium, and high-risk levels. Thus, priority areas will be determined in the audit. In addition, supporting with internal policies and procedures will be beneficial to improve the process of risk-based supervisory plans.



AN EXAMINATION OF THE IMPACT OF SOCIAL CAPITAL ON GROWTH IN THE AXIS OF DEMOCRATIZATION

DEMOKRATİKLEŞME EKSENİNDE SOSYAL SERMAYENİN BÜYÜME ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE YÖNELİK BİR İNCELEME

Nazmiye TEKDEMİR¹

Pelin VAROL İYİDOĞAN²

ABSTRACT

The social capital phenomenon is considered as the missing link of growth by recent studies. Attention has been drawn to the determinant of institutional factors, especially a stable democratic structure, for the occurrence of an impact of social capital on growth. In this regard, our study, covering 138 countries over the period 2009-2018, consists of two research questions. Firstly, "Does the economic growth performance of countries depend on accumulation of social capital as well as the physical and human capital accumulation highlighted by the theory?" Secondly, "Does the impact of social capital on growth change depending on the democratization level of the countries?" Linear panel data analysis was employed to examine the first question and the panel threshold method proposed by Hansen (1999) was utilized for the second research question. This nonlinear approach constitutes the original value of our study. Our analysis results indicate that, in countries where the democratization level is above a certain level,

¹ Arş. Gör., Hacettepe Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, nazmiyekirik@gmail.com, ORCID: 0000-0002-7292-569X

² Prof. Dr., Hacettepe Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, pelinv@hacettepe.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4632-9130

Gönderim Tarihi/Submitted: 12.09.2021

Revizyon Talebi/Revision Requested: 28.11.2021

Son Revizyon Tarihi/ Last Revision Received: 21.12.2021

Kabul Tarihi/Accepted: 23.12.2021

Sorumlu Yazar/ Corresponding Author: Tekdemir, Nazmiye

Atıf/To Cite: Tekdemir, Nazmiye ve Varol İyidoğan, Pelin (2021), An Examination of the Impact of Social Capital on Growth in the Axis of Democratization, TCA Journal/Sayıştay Dergisi, 32(123): 81-106

<https://doi.org/10.52836/sayistay.1068409>

social capital has a determining impact on growth. In this framework, our findings indicate that the establishment and maintenance of democratic structure is one of the substantial policy focuses in the process of social capital-led growth.

öz

Sosyal sermaye olgusu son dönem çalışmalarda büyümenin kayıp halkası olarak görülmektedir. Sosyal sermayenin büyüme üzerinde etkili olabilmesi noktasında ise; başta istikrarlı demokratik bir yapı olmak üzere, kurumsal faktörlerin belirleyiciliğine dikkat çekilmiştir. Bu bağlamda 2009-2018 yılları arası 138 ülkeyi kapsayan çalışmamızda iki temel araştırma sorusundan yola çıkılmıştır. Bunlardan ilki, "Ülkelerin ekonomik büyüme performansı, teorinin ön plana çıkardığı fiziki ve beşerî sermaye birikiminin yanı sıra sosyal sermaye birikimine de dayanmakta mıdır?" ikincisi ise, "Sosyal sermayenin büyüme üzerindeki etkisi, ülkelerin demokratikleşme düzeyine bağlı olarak değişmekte midir?" şeklindedir. İlk soruya yönelik olarak doğrusal panel veri analizi, ikinci soruya yönelik olarak ise Hansen (1999) tarafından ortaya konulan panel eşik yaklaşımı kullanılmıştır. Çalışmanın özgün değerini oluşturan ikinci kısımda yapılan analiz sonuçlarına göre demokratikleşme düzeyinin belirli bir değer üzerinde olduğu ülkelerde, sosyal sermaye büyüme üzerinde belirleyici bir etkiye sahiptir. Bu kapsamda bulgularımız, sosyal sermayenin büyüme yaratma sürecinde önemli politika odaklarından birinin demokratik yapının tesis ve temin edilmesi olduğunu göstermektedir.

Key Words: Social Capital, Growth, Democracy, Panel Threshold Model

Anahtar Kelimeler: Sosyal Sermaye, Büyüme, Demokrasi, Panel Eşik Modeli

JEL Classification: J20, O43, D72, C3

INTRODUCTION

Recent studies from various disciplines have often argued that social capital or interpersonal trust has important effects on both the efficiency of political institutions and the economic performance of communities. Like the notions of physical capital and human capital, "social capital" refers to the characteristics of a social organization such as networks, norms, and trust, which facilitate coordination and cooperation for mutual benefit. In this sense, social capital lowers transaction costs and increases the benefits of investments in physical and human capital, because it becomes easier to act together in a community with substantial accumulation of social capital. Moreover, social capital, which depends on trust and fosters coordination within society, is a key concept in tackling with drawbacks about how to overcome poverty and violence, how to ensure technology and industrial production and thus growth in underdeveloped countries, or how to foster democracy, which has taken on an outdated structure in most countries.

Unlike other types of capital, social capital is largely a public property in that the types of social structures that make social norms possible and the sanctions that enforce them benefit primarily those who are part of this structure, not the ones whose efforts are required to achieve them. For such reasons, the state should play an active role in the process with various fiscal policies to create and accumulate social capital.

In this framework, our study aims to examine the impact of social capital, which is one of the hot topics of social sciences, on growth indicated by annual per capita income change. The original value of this study and its contribution to the existing literature is that it takes into account whether the level of democratization of countries plays a decisive role when examining this relationship. To this end, the first part of the study presents a comprehensive conceptual and theoretical framework for social capital. The following section mentions the direct and indirect interactions among social capital, growth, and democracy. The third part presents a comprehensive analysis of empirical literature. The last section analyzes the impact of social capital on growth by means of the fixed effect model and the panel threshold method and evaluates the results.

1. SOCIAL CAPITAL: CONCEPTUAL AND THEORETICAL FRAMEWORK

The intellectual history of the concept of social capital can be traced back to Karl Marx (1818-1883), Emile Durkheim (1858-1917), Georg Simmel (1858-1918), John Dewey (1859-1952), and Max Weber (1864-1920). In their approaches, the emphasis on the role of culture in economic development points to an implicit use of the idea of social capital (Bhandari and Yasunobu, 2009: 487). While the letter and spirit of social capital have a long intellectual history in social sciences, the current meaning of this term comes from the writings of Hanifan in the first quarter of the 1900s. Hanifan first talked about the concept of social capital in 1916 and stated that the networks and relationships that people establish starting from their daily life significantly improve their living conditions, and eventually the social capital of the society accumulates over time (Hanifan, 1916: 130).

After Hanifan, the concept of social capital disappeared for 20-30 years. It was revisited by a team of Canadian urban sociologists in the 1950s, and a

theorist of change and an urban scientist in the 1960s, and an economist in the 1970s. However, Coleman's (1988, 1999) studies on education and Putnam's (1993a, 1995) studies on civic participation and institutional performance inspired new studies in nine primary areas: families and youth behavior, schooling and education, community life (virtual and civic participation), work and organizations, democracy and governance, collective action, public health and environment, crime and violence, and economic development (Woolcock and Narayan, 2000: 228-229). It was only in the 1980s that the concept of social capital gained permanence in the social science lexicon (Fukuyama, 2002: 23).

Fukuyama (1997) defined social capital as the presence of a certain set of informal values or norms shared between the members of a collaborative group. However, sharing values and norms does not generate social capital on its own, because values can be wrong. The norms that constitute social capital must include virtues like honesty, the keeping of commitments, and reciprocity. Moreover, social capital is primarily not a subset of human capital because it is the property of groups, not individuals. Therefore, the norms underlying social capital must be shared by more than one individual to have any meaning.

According to Putnam (1993a), social capital refers to the features of social organization such as trust, norms, and networks, which can improve the efficiency of society by facilitating coordinated actions. Characterized in this way, social capital is productive like other forms of capital. It makes possible the achievement of certain ends that would not be attainable in its absence. This is so because a group whose members trust one another will be able to accomplish much more than a comparable similar group lacking that trust. For instance, let's assume that there is a farming community where one farmer got his hay baled by another and where farm tools are extensively borrowed and lent. In this framework, social capital allows each farmer to get his work done with less physical capital. Besides, this definition by Putnam also provides a conceptual and methodological framework for understanding and measuring the development of civil society, which is considered very important for democratization (Putzel, 1997: 939-940).

Putnam made one of the most far-reaching contributions to the social capital hypothesis. His claim was that membership in associations strengthens political and economic efficiency even though the associations themselves play no role in either the polity or the economy. Structurally, Putnam's proposition is

reminiscent of Max Weber's thesis on the importance of religion in the workings of the economy (Arrow, 1999: 4). There is an implicit use of the idea of social capital in Max Weber's *The Protestant Sects and the Spirit of Capitalism*. According to Weber's argument, religion-type social networks -here Protestant sects- are extremely important for America's economic growth. From a wider perspective, it is possible to say that Weber has a positive view of the possible consequences of social relation networks for economic activities (Trigilia, 2001: 428-430).

The most fundamental element of social capital is trust. At the individual level, trust is shaped by people's social preferences, expectations about other people's behaviors, general socioeconomic structures, and religious and political affiliations (Aktan and Çoban, 2008). The institutional context in which people operate is vital for institutions to build trust and reinforce collaboration. The key determinants of trust are the ability of institutions to fulfill their roles and the values and intentions that guide government action. Finally, trust involves an interaction between two or more people or entities, so the social context in which these interactions occur affects a person's willingness to trust. This social context covers social engagement, community diversity, attitudes towards globalization, and ideals of how society should be organized (OECD, 2018: 12-14).

Coleman believed that the trustworthiness of the social environment is very important because trust promotes the norms that forgo self-interest and reinforces the idea that individuals must act in the interests of the collectivity to resolve collective action problems (Coleman, 1988: 104). Moreover, if interpersonal trust is high, this has positive effects on the functioning of the market economy, such as lower transaction costs, less need for the police state, less frequent occurrence of fraud, theft, and black economy. Therefore, it is possible to say that trust facilitates economic and social relations considerably (Whiteley, 2000: 443).

2. INTERACTION BETWEEN SOCIAL CAPITAL, GROWTH AND DEMOCRACY

Economic growth is very important for increasing human welfare. However, 40-60% of economic growth corresponds to total factor productivity that cannot be explained by growth factors. However, there is still uncertainty as to which factors play a key role in the formation of total factor productivity. In

recent years, many researchers have started to think that institutional factors may be the main reason for these differences. The representatives of new institutional economics such as Nobel laureate Douglas North in particular have discussed this point. North (1990) argued that formal and informal institutions are crucial to understanding economic performance. In this framework, social capital has been noted as one of the most interesting concepts (Hjerpe, 2003: 2-3).

Similarly, the literature on the determinants of growth, particularly Solow, Lucas, Barro, and Sala-i Martin, focused on natural capital, physical capital, and human capital and indicated them as the key determinants of economic growth. However, the focus on these three types of capital overlooks a critical aspect in the process of economic growth in that they do not explain how economic actors interact. More recently, some economists and political scientists suggested that the missing link is "social capital" (Iyer et al., 2005: 1016).

Vega-Redondo identified the stock of social capital owned by a particular community with the density and stability of social networks. Moreover, the interaction between market agents (i.e. social network) is the backbone of an economic system. The functions of the social network can be considered in two ways. On the one hand, the social network determines how market agents relate to each other in economic activities. On the other hand, it maps how relevant information underlying these activities flows between agents to complement this. Therefore, a correct understanding of many economic phenomena requires a good grasp of the interaction between economic behavior and the network architecture studied in a dynamic scenario (Vega-Redondo, 2006: 2306).

There seems to be widespread consensus on the plausibility of the hypothesis that social capital, particularly social networks, can affect economic performance (Arrow, 1999: 3). Most studies on development and growth (especially studies based on neo-classical economics) underline that intensive social capital (rather than intensive state intervention) is as important as factors such as high physical capital investment. For example, economic sociologist Mark Granovetter pointed out that economic transactions like contracting or job searches are more efficient when they are embedded in social networks (Putnam, 1993b: 5).

Another reason why social capital directly affects growth is that it allows actors to solve the problems of collective action. Dealing with problems, such as high negative externalities, is likely to be easier in societies with high interpersonal trust levels. However, in societies where social capital is not high enough, more allocation is made to additional transaction costs (such as the police force of the state and regulations to protect property rights) to execute contracts on a more solid basis. This is considered as a factor that reduces productivity. In this framework, for example, according to the Coase Theorem, when transaction costs are low, actors can reach collective action problems with external regulation and thus find solutions more efficiently. At this point, social capital makes it easier to find solutions to externality problems by lowering transaction costs, and this promotes growth by increasing economic efficiency (Whiteley, 2000: 451). In brief, according to micro studies, interpersonal trust has its greatest impact on economic performance when court institutions are relatively weak. However, according to most macro studies, social capital is unconditionally good for growth (Ahlerup et al., 2009: 1).

As mentioned above, most studies claim that social capital has a direct impact on growth. For example, authors such as Knack and Keefer (1997) and Zak and Knack (2001) showed that countries with higher trust levels are richer with many country examples. However, the fact that this impact of social capital on growth may occur through different indirect channels remains mostly an uncertain area. Undoubtedly, one of the main reasons for the differences in growth and income distribution between countries is that not all countries benefit from technological innovations equally, although they are widely available. Based on this view, the Neo-classical Solow growth model argued that the economic progress comes through technological change but leaves its sources unexplained (Hjerpe, 2003: 3). Similarly, Whiteley (2000: 444) argued that social capital appears to have about the same impact on growth as convergence, or "catch-up," which refers to the ability of poorer nations to adopt technological innovations pioneered by their richer counterparts, thus bridges the gap between richer countries and them.

Other studies on growth argue that social capital indirectly affects the process through different channels. At this point, authors such as Akçomak and Weel (2008) concluded that social capital affects growth as long as it encourages innovations. Their study focused on social capital differences across regions

and showed that a higher stock of social capital fosters more innovation. This is so mainly because innovation is a risky activity so it can be realized more easily based on interpersonal trust. The positive relationship between social capital and innovation fosters the production process and contributes to growth by increasing per capita income.

In addition to the impacts of social capital on economic activity summarized above, factors such as trust and civic norms can also indirectly improve economic outcomes through political channels. In other words, social capital improves the performance of the government and the quality of economic policies by affecting the level and character of political participation and is also effective in preventing the waste of resources caused by excessive bureaucracy and conflicts of interest of individuals (Knack and Keefer, 1997: 1254). This is one of the indirect channels through which social capital affects growth because trust, which is the most fundamental element of social capital, is also an important determinant of the democratization levels of countries. When the level of trust in government is low, government cannot effectively provide services since the policy goals and the process of implementations are not fully understood by the people. Therefore, trust in government and democracy, which are often considered as important determinants of economic growth, are expected to be positively affected by the increased level of social capital (Myeong and Seo, 2016: 1-2).

As mentioned above, social capital has a critical role in supporting democracy in the growth process. One of the necessary conditions for building a solid foundation for social democracy is the formation of strong partnerships based on trust, i.e. increasing social capital. Social capital can affect the democracy level in two ways. First, social capital can lead to the creation of democracy in an undemocratic country. Alternatively, it can help maintain or improve an already existing democracy (Paxton, 2002: 257). Moreover, there is generally a two-way relationship between the quality of government or the level of democratization and social capital. For example, Bjornskov's (2006) empirical analysis suggested that the level of trust has a positive impact on the quality of government, whereas Rothstein (2000) argued that good government causes general trust (Ahlerup et al., 2009: 2).

In this framework, the literature frequently discusses the effects of the level of democratization on the growth processes of countries. For instance, the study by Acemoğlu et al. (2019) covering 175 countries for 1960-2010, provided evidence that democracy has a positive impact on GDP per capita and increases GDP by encouraging investment, improving fiscal capacity, increasing schooling and healthcare delivery, inducing economic reforms, improving public good provision, and reducing social unrest. Another study found that political rights are conducive to growth in more advanced sectors of an economy, while they do not matter or have a negative impact on growth in sectors far away from the technological frontier (Aghion et al., 2007: 19)

In societies with a relatively high level of social capital, government officials, and thus their policy statements, are perceived as more trustworthy. In such cases, trust also triggers further investment and other economic activities because the promises of central banks not to raise interest rates, the assurances of finance ministers that the nominal exchange rate will be fixed, or the guarantees that tax legislation will not be changed rapidly will probably be more believable in societies with high levels of trust among people (Knack and Keefer, 1997: 1253). Studies show that in countries with higher per capita income and fewer disturbances in income distribution, institutions that restrict the predatory acts of top managers are common, and countries with more educated and ethnically homogenous populations have stronger norms of trust and citizenship (Knack and Keefer, 1997: 1251).

To sum up, social capital can provide a unique opportunity to create productive new linkages among community groups, schools, employers, and workers without creating costly new bureaucracies (Putnam, 1993b: 6). When the representatives of the state, the corporate sector, and civil society establish common forums, through which they can pursue common goals, development can proceed. In these circumstances, social capital has a role as a mediating variable that is shaped by public and private institutions. This shaping is an inherently contentious and political process, and it is also a process in which the role of the state is crucial (Woolcock and Narayan, 2000: 238). This is so because the state is not only the ultimate provider of public goods (stable currencies, public health, universal education) and the final arbiter and enforcer of the rule of law (property rights, due process, freedom of speech and association), but is also actor best able to facilitate enduring alliances across the boundaries of

class, ethnicity, race, gender, politics, and religion. However, when social capital is not built or is insufficient, state-society relations may degenerate into conflict, violence, war, or anarchy (Woolcock and Narayan, 2000: 236). For example, this is one of the main reasons why many countries were seriously concerned about the decline in trust in public institutions after the 2008 financial crisis. Indeed, trust in a wide range of public and private institutions declined in the OECD countries, which were affected most by the crisis (OECD, 2018: 7).

3. RELEVANT EMPIRICAL LITERATURE

Recent studies have seen social capital as the missing link of growth and considered it as a complement to the growth process. In this context, most recent studies have accepted as an undeniable fact that interpersonal trust has a great impact on economic performance. A review of relevant literature revealed the studies addressing the relationship between growth and social capital. These are given below.

The study by Helliwell and Putnam (1995), which we discuss first, asked how the northern parts of Italy became richer than the southern parts in the last 30 years although they had almost equal wealth at the beginning of the 20th century. They made analyses using the Ordinary Least Squares (OLS) method for 1950-1990. They hypothesized that some Italian regions were able to create and maintain higher levels of output per capita, by virtue of greater endowments of social capital. There was a more horizontal structure in the north while there was a vertical hierarchy in the south and this was an important determinant of civic community, citizen involvement, and governmental efficiency. However, greater openness and education levels have facilitated convergence in the growth levels and rates of poorer regions.

The study by Knack and Keefer (1997) aimed to provide evidence that social capital is important for economic performance, using indicators of trust from World Values Surveys for a sample of 29 market economies. Their study utilized the OLS estimator. It reached three main conclusions: First, trust and civic cooperation are associated with stronger economic performance. Second, association activities do not correlate with economic performance, contrary to Putnam's (1995) findings for Italian regions. Third, the norms of trust and civic cooperation are stronger in countries with official institutions that effectively

protect property and contractual rights and in countries less polarized along the lines of class or ethnicity. Similarly, Hjerpe (1998) conducted a regression analysis using the data from World Values Survey for a sample of 27 countries for 1980-92 and examined the relationship between growth and social capital. Hjerpe found that social capital is an effective factor in explaining the economic growth differences between countries. In other words, trust is a necessary element for good economic performance. In fact, a 1% increase in the trust indicator increases the growth by 0.46%.

One of the studies that get many references in the literature focusing on the relationship between economic growth and social capital is by Whiteley (2000). Whiteley's study examined this relationship in a sample of 34 countries in the period 1970-1992 with a modified neo-classical model of economic growth. Whiteley's findings suggested that social capital has an impact on growth, which is at least as strong as that of human capital (education) and technological innovations. Other studies focused on the interaction between social capital and growth. For example, Pérez et al. (2006) studied 23 OECD countries in the period 1970-2001 with the dynamic panel data method. Their study confirmed that social capital can explain part of the economic growth in OECD countries. Estimates showed that social capital can affect output elasticity by 7-10%. However, not every study found a positive and significant relationship. For example, Beugelsdijk and Schaik (2005) conducted regression analyzes for 54 European regions for 1950-98. Their main conclusion was that there is a robust, positive, and significant relationship between regional economic growth and active membership. However, they found that variation in economic growth at the regional level in Europe was not directly associated with social capital in terms of trust.

The study by Boulila et al. (2008) explored the possible impacts of social capital on economic growth (per capita income growth rate) for some developed and developing countries during the period 1980-2000 using a simultaneous equation model. Their results were, first, the level of trust as a measure of social capital and growth are significantly and positively correlated. Second, a high level of trust also has an indirect impact on economic activity through its effect on institutional development. In other words, they corroborated that an improvement of the social infrastructure with high levels of trust and cooperation between individuals not only has a direct but also an indirect impact on economic

growth through the development of institutions in the economy. Ahlerup et al. (2009) indicated that the impact of social capital on economic performance was non-linear and depended on the quality of institutions. Their study used the OLS estimates and the instrumental variables (IV) methodology for different country groups for 1995-2005. They found that there was some kind of substitution relationship between social capital and institutions. Moreover, they estimated that, for example in Nigeria, where institutionalization was weak, a one-point increase in social capital increased economic growth by 1.8 points, whereas in Canada, where institutionalization was strong, the same increase in social capital increased growth only by 0.3 points.

In addition to these, we think that it is beneficial to look at the relevant literature on the relationship between democratization level and growth since our study focuses on the level of democratization while examining the impact of social capital on growth.

In our literature review, we see that the discussions on democratization and growth go back a long way and take up a large space. In addition to the study by Acemoğlu et al. (2019), which we mentioned in the second chapter, the study by Barro (1996) can also be mentioned here. Barro analyzed the relationship between growth and democratization for a panel of about 100 countries from 1960 to 1990. He demonstrated that the maintenance of the rule of law, the existence of free markets, small government consumption, and high human capital had a favorable impact on growth. He argued that democracy enhanced growth at low levels of political freedom, but depressed growth when a moderate level of freedom has already been achieved. In other words, he emphasized that increased democracy had a positive impact on growth in environments where political freedoms were underdeveloped whereas more democracy lost its positive impact on growth in already democratic countries. In their study, Tavares and Wacziarg (2001) examined the empirical relationship between democracy and economic growth in 65 developed and developing countries throughout 1970-1989. They assumed that democratic institutions affected growth through a series of channels. Their results suggested that democracy fostered growth by improving the accumulation of human capital and lowering income inequality. On the other hand, it hindered growth by reducing the rate of physical capital accumulation and raising the ratio of government consumption to GDP. Taking into account all these effects, they suggested that the overall impact of

democracy on economic growth was moderately negative. In short, democratic institutions were responsive to the demands of the poor by expanding access to education and lowering income inequality but do so at the expense of physical capital accumulation.

In this framework, when examining the relationship between social capital and growth, it is important to consider democratization, which is one of the institutional factors affecting the growth performance of countries. Therefore, our study aimed to examine the impact of social capital on growth, which is a social phenomenon and affects all areas of social life, by considering the literature that associated this phenomenon with the democratic structure (Paxton, 2002; Myeong and Seo, 2006)³. For this purpose, we focused on two main research questions. The first is “Does the economic growth performance of countries depend on the accumulation of social capital as well as the physical and human capital accumulation highlighted by the theory?” and the second is “Does the impact of social capital on growth change depending on the democratization level of the countries?” As the relevant empirical literature section suggested, there was a wide literature examining the first research question. The contribution and original value of our study emerged with the second research question. Thus, unlike other studies in the literature, our study examined the relationship between growth and social capital and questioned whether the democratization level of countries is a determinant in this relationship.

In this context, we followed a non-linear approach for the second research question. We examined the impact of social capital on growth in different regimes defined according to the level of democratization. In addition to its methodological superiority, our study differed from other studies in the literature in terms of the source and scope of its data. In this respect, unlike other studies on social capital, our study used the social capital index, which was prepared by Legatum Institute instead of the trust index (which is only a dimension of social capital) and obtained from the World Values Survey with the question “Do you think most people can be trusted in general? Or is it necessary to be very careful when

³ The study by Paxton (2002) tested the relationship between democracy and associations (functionalized as social capital) with a panel approach within the framework of data from 46 countries obtained from the World Values Survey. The study found that there was a reciprocal causality relationship between social capital and democracy. Moreover, it found that associations affiliated with the wider community had a positive effect on democracy, whereas isolated associations had a negative effect. Myeong and Seo (2016) tested whether the increasing level and type of social capital could affect trust in government with multiple regression analysis and ANOVA. Their data were obtained from 350 randomly-sampled individuals in South Korea. The result of multiple regression analysis showed that bonding social capital had a negative relationship with the level of trust in government, while a bridging social capital had a positive relationship with the level of trust in government.

building relationships or doing business with others?" We opted for it because social capital is an indicator that measures the strength of personal and social relations, institutional trust, social norms, and civic participation in a country. In this framework, it can be asserted that one of the most comprehensive data on social capital is those calculated by Legatum Institute.

4. EMPIRICAL APPLICATION

4.1. Data

Empirical studies on growth take into account various social and institutional factors in addition to physical, human, and natural capital, and this becomes crucial for the complementarity of the findings. In this framework, the empirical part of our study aims to examine the impact of social capital on growth in 138 countries⁴ over the period 2009-2018 considering their democratization levels.

In our study, we considered the annual percentage change in per capita GDP as the dependent variable as an indicator of growth. Moreover, while modeling the relationship we included control variables that are frequently used in empirical literature such as trade openness, annual population growth rate, physical capital variable, human capital variable, and labor force participation rate besides the social capital index that was considered as an explanatory variable. Our threshold variable was the freedom and democracy index, which is the sum of the categories of political rights and civil liberties. Table 1 illustrates the brief explanations of the variables and the data sources.

⁴ The list of sample countries are provided in appendix 1. The sample countries are selected with regard to data availability to compose a balanced panel. In addition, in this study, it was not preferred to make a comparison between country groups according to their development levels. As a matter of fact, the Hansen Panel Threshold method allows making an evaluation by dividing the sample into two different regimes (democratization level).

Table 1: Definitions and Sources of Variables Used in the Model

Variable	Definition	Variable unit	Source
Dependent variable			
grw	Per capita GDP annual change	Percentage	World Bank / WDI (2020)
Explanatory variable			
soc	Social capital*	Index over 100 points	Legatum Institute (2020)
Control variables			
tra	Trade openness**	Percentage of GDP	World Bank / WDI (2020)
pop	Annual population change	Percentage	World Bank / WDI (2020)
phy	Gross fixed capital formation***	Percentage of GDP	World Bank / WDI (2020)
hum	Education index****	Coefficient between 0-1	UNDP (2020)
lab	Labor force participation rate of the population aged +15	Percentage	World Bank / WDI (2020)
Threshold variable			
dem	Freedom and democracy index	index over 100 points	Freedom House (2020)

* Data are calculated by weighting five different variables by different indicators. These are: Personal and Family Relationships, Social Networks, Interpersonal Trust, Corporate Trust, Civil and Social Participation. (The Legatum Institute Foundation, 2019: 48).

** It is calculated as the ratio of foreign trade volume (export and import volume) to GDP.

*** It is used as a physical capital indicator.

**** Education index is measured by the average years of schooling for adults aged 25 and over and the expected years of schooling for children starting school.

4.2. Method and Findings

We applied two different frameworks of panel data analysis methodologically for our research questions. First, we made estimates with the following linear model approach in line with the question “Does the economic growth performance of countries based on the accumulation of social capital as well as the physical and human capital accumulation highlighted by the theory?:

$$grw_{it} = \delta_{it} + \alpha_1 X_{it} + \alpha_2 dem_{it} + \beta_1 soc_{it} + \mathcal{E}_{it} \quad (1)$$

In the above equation (1), i shows units, and t indicates the time dimension. δ_{it} refers to the fixed effects that affect economic growth. X_{it} is the vector of control variables presented in Table 1. dem_{it} is the democratization and freedom index of countries. β_1 is the direction and severity of the impact of social capital on growth. ε_{it} is the error term, that is independently and identically distributed.

In this framework, Table 2 illustrates the results of the fixed effects model.

Table 2: Results of the Fixed Effects Model

Dependent variable (growth)	Coefficient	Standard deviation	t-statistic
soc	0.0535853*	0.0287048	1.87
tra	0.0856387***	0.0080945	10.58
pop	-0.9252748***	0.1830959	-5.05
phy	0.1052543***	0.0273321	3.85
hum	7.628498*	4.348967	1.75
lab	0.0975958	0.0743676	1.31
dem	0.0047524	0.0201599	0.24
F test (p value): 24.43 (0.00)			
Number of observations: 1380			
Number of countries: 138			

Note: (*) and (***) show significance at the level of 10% and 1%, respectively.

As mentioned above, in line with our study, we sought an answer to our first research question with a fixed effects model as an extension of a linear approach. The results in Table 2 indicated that there was a significant and positive relationship between the economic growth performance of countries and social capital accumulation. This was in line with the empirical literature. Moreover, increasing trade volume, fixed capital stock, and education level had a significant and positive impact on growth, but the population growth rate had a negative effect. However, we did not find a significant relationship between democracy and growth, and this was contrary to what Acemoğlu et al. (2019) asserted.

From a linear method perspective, our basic model for our first research question is consistent with the theoretical and empirical literature. The part of our study that is separated from the relevant literature emerges in our second research question, i.e. "Does the impact of social capital on growth change depending on the democratization level of the countries?" Thus, in the second part, we analyzed the relationship between social capital and growth from a more comprehensive perspective and took into account the impact of the level of democracy, which is an institutional factor. For this, we took the linear panel data analysis further and questioned the issue with a non-linear approach.

In this context, the second part of our study evaluated the impact of social capital on growth under two separate regimes that differ according to democratization levels within the framework of the threshold value approach developed by Hansen (1999). According to the method of Hansen (1999), the sample is internally divided into subgroups and threshold values are estimated. Thus, the relationship in question can be defined in different ways as sensitive to the threshold value. Besides, a resampling (bootstrap) method is defined to evaluate the statistical significance of the threshold effect. Thus, the observations are examined by dividing them into two different regimes according to whether they are greater or less than the threshold value (Hansen, 1999: 346-347). In this framework, equation (2) illustrates the single-threshold representation of the model adapted according to the purpose and variables of our study:

$$grw_{it} = \delta_{it} + \alpha_1 X_{it} + \beta_1 soc_{it} + \mathcal{E}_{it}, dem_{it} \leq \lambda \quad (2)$$

$$grw_{it} = \delta_{it} + \alpha_2 X_{it} + \beta_2 soc_{it} + \mathcal{E}_{it}, dem_{it} > \lambda$$

In equation (2) δ_{it} is the fixed effects indicating the heterogeneity of countries with different levels of democratization. X_{it} is the vector of variables defined as control variables in Table 1. β_1 and β_2 are the slope parameters that reveal the differential effect of the level of social capital under two regimes specified in terms of different levels of democratization. dem_{it} is the regarding threshold variable, which is either above or below the threshold value (λ) in two sub-models. Table 3 presents the estimation results of the regression (2).

Table 3: Results of the Panel Threshold Analysis

Dependent variable (growth)	Coefficient	Standard deviation	t-statistic
tra	0.0872203 ***	0.0080696	10.81
pop	-0.9067518***	0.1817331	-4.99
phy	0.0997487***	0.0272657	3.66
hum	7.738292*	4.321917	1.79
lab	0.0900376	0.0730924	1.23
Threshold variable: dem≤36			
soc	0.0206376	0.0302402	0.68
Threshold variable: dem>36			
soc	0.0630909 **	0.0287107	2.20
F test (p value): 26.18 (0.00)			
Number of observations: 1380			
Number of countries: 138			

Note: (*), (**) and (***) show significance at the level of 10%, 5% and 1%, respectively.

We found evidence supporting that, in countries where the level of democratization was above 36 index points (that is, countries with a relatively higher level of democratization), social capital was a significant and positive determinant of growth, which was in line with the literature and the findings of the first research question. On the other hand, in countries where the democratization level was below 36 index points, social capital did not have a significant impact on growth. This was of critical importance as it indicated that institutionalization -as an extension of democratization- was a determinant of growth and welfare.

Moreover, the control variables utilized in the study indicated that there was a significant and positive relationship between the trade deficit as an indicator of trade volume, the fixed capital stock as an indicator of physical capital, and ultimately the education index and growth as an indicator of human capital. On the other hand, we found that the population growth rate had a significant and negative impact on growth, whereas there was no significant relationship between labor force participation rate and growth.

CONCLUSION

While social capital is a concept possessing a historical background, it has been on the agenda of academic discussions for the last 30 years as a complex and multidimensional notion that covers cultural and social value systems. It measures how compatible a society is in terms of trusting, respecting, and helping each other, and the institutional structures with which it interacts. An individual's well-being is best achieved in a society where people trust each other and have the support of friends and family. Societies with lower levels of trust tend to experience lower levels of economic growth and social well-being. One of the main reasons why most social scientists view social capital as a key component in both economic development and stable liberal democracy is that it lowers transaction costs and facilitates cooperation. Therefore, the development of norms that support social trust is desired by all societies. In fact, many studies define trust (trust in institutions and other people) as a fundamental component of social and economic progress. However, when the level of trust decreases, the government cannot effectively enforce its policies, and this can eventually lead to a vicious cycle of distrust.

Within the framework of such a perspective, our study set out from two basic research questions based on the balanced data of 138 countries over the period 2009-2018. The first is *"Does the economic growth performance of countries depend on the accumulation of social capital as well as the physical and human capital accumulation highlighted by the theory?"* and the second is *"Does the impact of social capital on growth change depending on the democratization level of the countries?"*. To shed light on these questions, we employed two different methods in our study, which carries out linear and nonlinear approaches respectively. Considering that there is a wide literature dealing with the first research question, the original value of this study comes out in the second research question which we examined by means of Hansen's (1999) fixed-effect panel threshold approach.

From a linear method perspective, our basic model for our first research question is consistent with the theoretical and empirical literature (Helliwell and Putnam, 1995; Knack and Keefer, 1997; Hjerpe, 1998; Whiteley, 2000; Boulila, et al., 2008). The part of our study that differs from the relevant literature emerges with our second research question. Thus, in the second part, we analyzed the relationship between social capital and growth from a more comprehensive

perspective and took into account the impact of the level of democracy, which is an institutional factor. The results of nonlinear panel threshold approach of Hansen (1999) indicated that the threshold value for democratization and freedom was 36 points. We found that there was no significant relationship between social capital and growth below this threshold value, while social capital had a significant and positive impact on growth above 36 points. This provides evidence that factors such as political rights and civil liberties determine the impact of social capital on growth. In other words, the importance attached to institutional factors, particularly democratization, has greater implications on growth and social welfare. For this reason, the democratization level of countries stands out as a point that should not be ignored while determining the impact of social capital on growth. Therefore, it is very important to approach public policy designs to increase social capital and thus its effectiveness with this knowledge in mind.

As a policy remark, it is vital to attach importance to the quality of institutional factors, particularly democracy to promote the effect of social capital on growth. The idea behind is that trust in government which is a principal component of social capital is based on an effective public administration with a high level of democratization and a strong social structure. Otherwise, as cooperation and coordination between the government and citizens becomes more difficult, transaction costs increase and growth slows down. In this context, the establishment of democratic rights such as voting, participation in decision-making processes, obtaining information transparently, and freedom of speech, increases trust in the public sector and hence the social capital. In other words, policies should be accountable and transparent and supported by civil participation. In addition, states should encourage the creation of social capital by effectively providing public goods, particularly property rights and public safety. Because, if people are worried about their lives and property, they cannot gather freely, volunteer and vote. Social capital is more likely to increase when a stable and safe environment for public interaction is provided. It is very important to pay attention to these issues in both developed and developing countries. However, considering that the level of democratization is generally lower in developing countries, it can be asserted that developing countries should give priority to these points.

REFERENCES

- Acemoglu, Daron, Suresh Naidu, Pascual Restrepo and James A. Robinson (2019), Democracy Does Cause Growth, *Journal of Political Economy*, 127(1): 47-100.
- Aghion, Philippe, Alberto Alesina and Francesco Trebbi (2007), Democracy, Technology, and Growth, NBER Working Paper No. 13180, p. 1-31.
- Ahlerup, Pelle, Ola Olsson and David Yanagizawa (2009), Social capital vs Institutions in the Growth Process, *European Journal of Political Economy*, 25(1): 1-14.
- Akçomak, I. Semih and Bas ter Weel (2009), Social Capital, Innovation and Growth: Evidence from Europe, *European Economic Review*, 53(5): 544-567.
- Aktan, Coşkun Can and Hilmi Çoban (2008), Bir Sosyal Sermaye Olarak Güven, *Pazarlama ve İletişim Kültürü Dergisi*, 1: 20-27.
- Arrow, Kenneth (1999), "Observations on Social Capital", *Social Capital: A Multifaceted Perspective*, Dasgupta, Partha and Ismail Serageldin, The World Bank Publications, Washington.
- Barro, Robert (1996), Democracy and Growth, *Journal of Economic Growth*, 1(1): 1-27.
- Beugelsdijk, Sjoerd and Ton van Schaik (2005), Social Capital and Growth in European Regions: An Empirical Test, *European Journal of Political Economy*, 21(2): 301-324.
- Bhandari, Humnath and Kumi Yasunobu (2009), What is Social Capital? A Comprehensive Review of the Concept, *Asian Journal of Social Science*, 37(3): 480-510.
- Boulila, Ghazi, Lobna Bousrih and Mohamed Trabelsi (2008), Social Capital and Economic Growth: Empirical Investigations on the Transmission Channels, *International Economic Journal*, 22(3): 399-417.
- Bourdieu, Pierre (1986), "The Forms of Capital", *Handbook of Theory and Research for the Sociology of Education*, Richardson, John and George Richardson, Westport, CT: Greenwood.
- Coleman, James (1988), Social Capital in the Creation of Human Capital, *American Journal of Sociology*, 94: 95-120.
- Coleman, James (1999), "Social capital in the creation of human capital", *Social Capital: A Multifaceted Perspective*, Dasgupta, Partha and Ismail Serageldin, The World Bank Publications, Washington.
- Durston, John (1999), Building Community Social Capital, *Cepal Review*, 69: 103-118.
- Freedom House (2020), <https://freedomhouse.org/>, Accessed: 12.09.2020

- Fukuyama, Francis (1997), *Social Capital, The Tanner Lectures on Human Values*, Oxford: Brasenose College.
- Fukuyama, Francis (2002), *Social Capital and Development: The Coming Agenda*, *SAIS Review*, 22(1): 23-37.
- Hanifan, L. Judson, (1916), *The Rural School Community Center*, *The Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 67: 130-138.
- Hansen, Bruce (1999), *Threshold Effects in Non-Dynamic Panels: Estimation, Testing, and Inference*, *Journal of Econometrics*, 93(2): 345-368.
- Helliwell, John and Robert Putnam (1995), *Economic Growth and Social Capital in Italy*, *Eastern Economic Journal*, 21(3): 295-307.
- Hjerpe, Reino (1998), *Social Capital and Economic Growth*, VATT Discussion Papers 183: Government Institute for Economic Research, Finland.
- Hjerpe, Reino (2003), *Social Capital and Economic Growth Revisited*, VATT Discussion Papers 307: Government Institute for Economic Research, Finland.
- Iyer, Sriya, Michael Kitson and Bernard Toh (2005), *Social Capital, Economic Growth and Regional Development*, *Regional Studies*, 39(3): 1015-1040.
- Knack, Stephen and Philip Keefer (1997), *Does Social Capital Have an Economic Payoff? A Cross-Country Investigation*, *The Quarterly Journal of Economics*, 112(4): 1251-1288.
- Myeong, Seunghwan and Hyungjun Seo (2016), *Which Type of Social Capital Matters for Building Trust in Government? Looking for a New Type of Social Capital in the Governance Era*, *Journal of Sustainability*, 8(322): 1-15.
- OECD. (2018). *Trust and its determinants: Evidence from the Trustlab experiment*. OECD Statistics Working Papers 2018/02.
- Paxton, Pamela (2002), *Social Capital and Democracy: An Interdependent Relationship*, *American Sociological Review*, 67(2): 254-277.
- Pérez, Francisco, Lorenzo Serrano, Vicente Montesinos and Juan Fernández de Guevara (2006), *Measurement of Social Capital and Growth: an Economic Methodology*, Munich Personal RePEc Archive.
- Putnam, Robert (1993a), *"Social Capital and Institutional Success", Making Democracy Work: Civic Traditions in Modern Italy*, Putnam, Robert, Robert Leonardi and Raffaella Y. Nanetti, Princeton University Press.

- Putnam, Robert (1993b), *The Prosperous Community: Social Capital and Public Life*, *The American Prospect*, 13(4): 1-11.
- Putnam, Robert (1995), *Tuning In, Tuning Out: The Strange Disappearance of Social Capital in America*, *Political Science and Politics*, 28(4): 664-683.
- Putzel, James (1997), *Accounting for the 'dark side' of social Capital: Reading Robert Putnam on Democracy*, *Journal of International Development*, 9(7): 939-949.
- Tavares, J José and Romain Wacziarg (2001), *How Democracy Affects Growth*, *European Economic Review*, 45(8): 1341-1378.
- The Legatum Institute Foundation (2019), *The Legatum Prosperity Index: A Tool for Transformation*, London.
- The Legatum Institute (2020), *The Legatum Prosperity Index*, <https://www.prosperity.com/>, (Accessed on 15.08.2020)
- Triglia, Carlo (2001), *Social Capital and Local Development*, *European Journal of Social Theory*, 4(4): 427-442.
- UNDP (2020), *United Nations Development Programme*, <http://hdr.undp.org/en/content/human-development-index-hdi>, Accessed: 12.09.2020.
- Vega-Redondo, Fernando (2006), *Building up Social Capital in a Changing World*, *Journal of Economic Dynamics & Control*, 30(11): 2305-2338.
- Whiteley, Paul (2000), *Economic Growth and Social Capital*, *Political Studies Association*, Vol. 48, p. 443-466.
- Woolcock, Michael and Deepa Narayan (2000), *Social Capital: Implications for Development Theory, Research, and Policy*, *The WOTU Bank Research Observer*, 15(2): 225-249.
- World Bank (2020), <https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators>, Accessed: 12.09.2020

Appendix 1: List of Sample Countries

Afghanistan, Angola, Albania, United Arab Emirates, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Azerbaijan, Burundi, Belgium, Benin, Burkina Faso, Bangladesh, Bulgaria, Bahrain, Bosnia And Herzegovina, Belarus, Belize, Bolivia, Brazil, Botswana, Central Africa Republic, Canada, Switzerland, Chile, China, Cote D'ivoire, Cameroon, Colombia, Comoros, Costa Rica, Cuba, Cyprus, Czech Republic, Germany, Denmark, Dominican Republic, Algeria, Ecuador, Egypt, Spain, Estonia, Finland, France, Gabon, England , Georgia, Ghana, Guinea, Gambia, Guinea-Bissau, Equatorial Guinea, Greece, Guatemala, Guyana, Hong Kong, Honduras, Croatia, Hungary, Indonesia, India, Ireland, Iraq, Iceland, Israel , Italy, Jamaica, Jordan , Japan , Kazakhstan, Kenya, Kyrgyzstan, Cambodia, S. Korea, Lebanon, Liberia, Sri Lanka, Lesotho, Lithuania, Luxembourg, Latvia, Morocco, Moldova, Madagascar, Mexico, N. Macedonia, Mali, Malta, Myanmar, Montenegro, Mozambique, Mauritania, Mauritius, Malawi, Malaysia, Namibia, Niger, Nigeria , Nicaragua, Netherlands, Norway, Nepal, New Zealand , Oman, Pakistan, Panama , Peru, Philippines, Poland, Portugal, Paraguay, Romania, Russia, Rwanda, Saudi Arabia, Sudan, Senegal, Singapore , El Salvador, Serbia, Slovakia, Slovenia, Sweden, Chad, Togo, Thailand, Tunisia, Turkey, Uganda, Ukraine, Uruguay, USA, Uzbekistan, Vietnam, South Korea, Zimbabwe.

DEMOKRATİKLEŞME EKSENİNDE SOSYAL SERMAYENİN BÜYÜME ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE YÖNELİK BİR İNCELEME

Nazmiye TEKDEMİR

Pelin VAROL İYİDOĞAN

GENİŞLETİLMİŞ ÖZET

Ekonomik büyüme, toplumsal refahın artmasında önemli bir olgudur. Ancak ekonomik büyümenin önemli bir kısmı büyüme faktörleri olarak adlandırılan değişkenlerle açıklanamamaktadır. Bu kısım genel olarak toplam faktör verimliliği diye adlandırılmaktadır. Ancak toplam faktör verimliliğinin oluşumunda hangi faktörlerin kilit rol oynadığı konusunda hala oldukça fazla belirsizlik vardır. Son yıllarda çok sayıda araştırmacı kurumsal faktörlerin, bu farklılıklara yol açan ana neden olabileceğini düşünmeye başlamıştır. Bu noktada özellikle sosyal sermayenin ya da kişiler arası güvenin, hem siyasal kurumların verimliliği hem de toplumların ekonomik performansları üzerinde önemli etkilere sahip olduğu iddiasının sıklıkla vurgulandığı görülmektedir.

Fiziksel sermaye ve beşerî sermaye nosyonlarına benzer şekilde “sosyal sermaye”, karşılıklı yarar için koordinasyonu ve iş birliğini kolaylaştıran ağlar, normlar ve güven gibi sosyal organizasyonun özelliklerini ifade etmektedir. Bu haliyle sosyal sermaye işlem maliyetlerini düşürmekte, fiziksel ve beşerî sermayeye yapılan yatırımların da faydasını artırmaktadır. Çünkü önemli derecede sosyal sermaye birikimine sahip bir toplulukta, birlikte hareket etmek çok daha kolay bir hale gelmektedir. Ayrıca güven temeline dayanan ve toplum içindeki koordinasyonu besleyen sosyal sermaye; yoksulluğun ve şiddetin nasıl üstesinden gelineceğine, geri kalmış ülkelerde teknolojinin ve endüstriyel üretimin ve böylelikle büyümenin nasıl sağlanacağına veya çoğu ülkede demokrasinin nasıl besleneceğine dair problemleri soruların cevaplanmasında da kilit bir kavram olarak görülmektedir.

Kısaca son dönem çalışmalarda ekonomik büyüme sürecinin kayıp halkası olarak görülen sosyal sermayenin etkisi, başta istikrarlı demokratik bir yapı olmak üzere kurumsal faktörlerle oldukça ilişkilidir. Bu kapsamda; sosyal sermaye ve büyüme ilişkisi incelenirken, ülkelerin büyüme performansı üzerinde etkili kurumsal faktörlerden başlıcası olan demokratikleşmenin de dikkate alınması önem taşımaktadır.

Böyle bir bakış açısı çerçevesinde hazırlanan bu çalışmada; 2009-2018 yılları için dengeli panel ile çalışılabilecek 138 ülkenin verileri kapsamında iki temel araştırma sorusundan yola çıkılmıştır. Bunlardan ilki; “Ülkelerin ekonomik büyüme performansı, teorinin ön plana çıkardığı fiziki ve beşerî sermaye birikiminin yanı sıra sosyal sermaye

birikimine de dayanmakta mıdır?" İkincisi ise; "Sosyal sermayenin büyüme üzerindeki etkisi, ülkelerin demokratikleşme düzeyine bağlı olarak değişmekte midir?" şeklindedir. Bu yüzden çalışmada metodolojik olarak 2 farklı yöntemden faydalanılmıştır. Öncelikle doğrusal bir yöntem olan sabit etkiler modeliyle ilk soruya yanıt bulunmaya çalışılmış; akabinde ikinci araştırma sorusu için doğrusal olmayan bir yaklaşıma -Hansen (1999) sabit etkili panel eşik yaklaşımına- başvurulmuştur. İlk araştırma sorusunu ele alan geniş bir literatür bulunduğundan, bu çalışmanın özgün değerini ikinci araştırma sorusu ortaya koymaktadır.

Doğrusal bir yöntemle ele alınan ilk araştırma sorusuna yönelik temel modelin sonuçları incelendiğinde, ulaşılan bulguların teorik ve ampirik yazınla örtüştüğü görülmektedir. Çalışmanın ilgili literatürden ayrılan ve doğrusal panel veri analizinin bir adım öteye taşınarak doğrusal olmayan bir yaklaşımın kullanıldığı diğer bir ifadeyle; sosyal sermayenin büyüme üzerindeki etkisinin demokratikleşme seviyelerine göre farklılaşan iki ayrı rejim altında değerlendirildiği ikinci kısımda ise; demokratikleşme düzeyinin 36 endeks puanının üzerinde olduğu ülkelerde yani nispeten demokratikleşme seviyesinin daha yüksek olduğu ülkelerde, literatürle ve ilk araştırma sorusunun bulgularıyla paralel olarak, sosyal sermayenin büyüme üzerinde anlamlı ve pozitif yönlü bir belirleyiciliği olduğu tahmin edilmiştir. Buna karşın demokratikleşme düzeyinin 36 endeks puanının altında olduğu ülkelerde sosyal sermayenin büyüme üzerinde anlamlı bir etkisi bulunamamıştır.

Bu husus sosyal sermayenin büyüme üzerindeki etkisini teşvik etmek için başta demokrasi olmak üzere kurumsal faktörlerin kalitesinin önemine işaret etmektedir. Bunun arkasındaki fikir, sosyal sermayenin temel bileşenlerinden biri olan devlete duyulan güvenin, demokratikleşme düzeyi yüksek, güçlü bir sosyal yapıya sahip etkin bir kamu yönetimine dayandığıdır. Aksi takdirde, devlet ile vatandaşlar arasındaki işbirliği ve koordinasyon zorlaştığından, işlem maliyetleri artmakta ve büyüme yavaşlamaktadır. Bu kapsamda; oy kullanma, karar alma süreçlerine katılım, şeffaf bilgi edinme ve ifade özgürlüğü gibi demokratik hakların tesis edilmesi kamuya ve dolayısıyla sosyal sermayeye olan güveni artırmaktadır. Diğer bir deyişle, politikalar hesap verebilir ve şeffaf olmalı ve sivil katılımı desteklenmelidir. Ayrıca devletler, kamu mallarını, özellikle mülkiyet haklarını ve kamu güvenliğini etkin bir şekilde sağlayarak sosyal sermayenin yaratılmasını teşvik etmelidir. Çünkü insanlar canları ve malları için kaygılanırlarsa özgürce toplanıp, gönüllü olamazlar ve oy kullanamazlar. Nitekim toplumsal etkileşim için istikrarlı ve güvenli bir ortam sağlandığında sosyal sermayenin artması daha olasıdır. Özellikle demokratikleşme düzeyi genel olarak daha düşük olan gelişmekte olan ülkelerin bu noktalara öncelik vermesi gerektiği söylenebilir.



KATILIMCI BÜTÇELEME UYGULAMALARI: TÜRKİYE VE PORTEKİZ DENEYİMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

PARTICIPATORY BUDGETING PRACTICES: COMPARISON OF TURKEY AND PORTUGAL EXPERIENCES

Giovanni ALLEGRETTI¹

Mehmet KOÇDEMİR²

ÖZ

Katılımcı bütçeleme, bütçenin kullanılmasıyla ilgili kararların halk tarafından alındığı, demokratik bir yeniliktir. Bu çalışma, katılımcı bütçeleme uygulamalarını ve Türkiye ve Portekiz'in bu alandaki deneyimlerini karşılaştırmalı olarak analiz etmeyi amaçlamaktadır. Türkiye ve Portekiz'de uygulanan katılımcı bütçe girişimlerinin karşılaştırma sonuçları, bütçe döngüsü üzerinde analiz edilmiştir. Araştırma, iki ülke uygulamaları arasında birçok farklılık olduğunu ortaya koymuştur. Portekiz'de vatandaşlar müzakereci biçimde ve doğrudan oylarıyla bütçe döngüsünün hazırlık, onay, uygulama ve gözetim gibi tüm aşamalarının parçası olurken, Türkiye'de daha çok bütçenin hazırlık aşamasına, görüş bildirmek suretiyle katılabilmektedir. Araştırma, iki ülke katılımcı bütçe girişimini, uygulama sonuçları çerçevesinde karşılaştırarak ve bulguları bütçe döngüsü üzerinde, halk katılımı bakımından analiz ederek literatüre katkı sağlamaktadır.

¹ Dr. Arch., Kıdemli Araştırmacı, University of Coimbra, Center for Social Studies, giovanni.allegretti@ces.uc.pt, ORCID: 0000-0001-6234-5168

² Dr., Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Başkontrolörü, mehmetkocdemir@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-5046-4730

Gönderim Tarihi/Submitted: 13.12.2021

Revizyon Talebi/Revision Requested: 24.12.2021

Son Revizyon Tarihi/ Last Revision Received: 28.12.2021

Kabul Tarihi/Accepted: 28.12.2021

Sorumlu Yazar/ Corresponding Author: Koçdemir, Mehmet

Atıf/To Cite: Allegretti, Giovanni ve Koçdemir, Mehmet (2021), Katılımcı Bütçeleme Uygulamaları: Türkiye ve Portekiz Deneyimlerinin Karşılaştırılması, Sayıştay Dergisi, 32(123): 107-139

<https://doi.org/10.52836/sayistay.1068428>

ABSTRACT

Participatory budgeting is a democratic innovation in which decisions about the use of the budget are made by the public. This study aims to analyze participatory budgeting practices and the experiences of Turkey and Portugal in this field comparatively. Comparison results of participatory budget initiatives implemented in Turkey and Portugal are analyzed on the budget cycle. The research revealed that there are many differences between the practices of the two countries. While citizens are a part of all phases of the budget cycle, such as preparation, approval, implementation, and oversight, in a deliberative manner and with their direct votes in Portugal, they are able to participate more in the preparation phase of the budget by expressing of their views in Turkey. The research contributes to the literature by comparing the participatory budget initiatives of the two countries within the framework of the implementation results and analyzing the findings in terms of public participation on the budget cycle.

Anahtar Kelimeler: Katılımcı Bütçeleme, Yerel Yönetim, Türkiye, Portekiz.

Keywords: Participatory Budgeting, Local Government, Turkey, Portugal.

GİRİŞ

Yetkinin asıl sahibi olan halkın kamusal karar ve uygulamalara katılması demokratik bir haktır. Ölçeğin küçük olduğu kent devletlerinde halkın tercihlerini doğrudan ortaya koyması, ortak amaçlara yönelik karar ve uygulamaları şekillendirmesi daha kolay olabilmış ve kent bir sınıfın değil, genelin iyiliğine hizmet eden bir ilişki ağı sunabilmiştir (Russel, 2017: 214). Modern devletlerde, nüfus ve coğrafya gibi fiziki sorunlar nedeniyle, kent devletlerinde olduğu gibi kararlara katılım mümkün olmadığından, vatandaşlar genellikle temsilcileri aracılığıyla katılım gerçekleştirir. Dahası vatandaşlar, kararlar üzerinde bir etkisi yoksa oy kullanmanın da bir yararı olmadığına inanmaya başlamıştır. Giderek artan güven kaybı, yolsuzluklar, siyasal temsil krizleri, siyasi partilere katılımın azalması, saydamlığın sağlanamaması, demokrasilerin sorunlarını arttırmış; vatandaşların demokrasisi yerine seçmenlerin demokrasisinden söz edilmeye başlanılmıştır (Dias, 2014a: 21, 22). Vekalet ilişkilerinde ortaya çıkan bu sorunlar, temsili demokrasinin sağladığı memnuniyeti azaltmaya başlamıştır.

Gelişen dünyada halkın kararlara daha fazla erişme yönündeki baskıları artmış; yönetim talepleri ve uygulamaları arttıkça da katılım, modern demokrasilerin önemli ilgi alanlarından biri haline dönüşmüştür. Birlikte yönetme girişimleri, kamu idareleri tarafından alınan kararların ve gerçekleştirilen uygulamaların dar bir çevrede değil, kamuoyunun önünde oluşmasını sağlamaya

başlamıştır. Böylece kamuoyu aynı zamanda bir kontrol aracı haline dönüşmüş, dahası kamusal kararlara katılım, demokrasinin tanımının bir parçası haline gelmiştir (Creighton, 2005: 1). Dolayısıyla günümüzde, demokratik katılım çabaları sürerken, siyasi temsil sistemi konusundaki hoşnutsuzluklar da devam etmektedir (Dias ve Júlio, 2018).

Bu çalışma, Türkiye ve Portekiz’de yerel düzeyde uygulanan iki farklı katılımcı bütçeleme anlayışını, ilk örnek uygulamaları çerçevesinde karşılaştırarak, hangi uygulamanın halkı bütçe döngüsüne daha fazla dahil ettiğini analiz etme çabasıdır. Araştırma katılımcı bütçeleme alanında örnek uygulamaları ile tanınan Portekiz ile Türkiye’yi doğrudan karşılaştıran ve halkın bütçeye katılım yaygınlığı bakımından analiz etmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde, önemli bir katılım uygulaması olan katılımcı bütçeleme kavramsal düzeyde değerlendirmiş ve dünya uygulamaları çerçevesinde katılımcı bütçenin gelişimi paylaşılmış, ikinci bölümünde, araştırmanın yöntemi ile Türkiye ve Portekiz uygulamalarından elde edilen bulgulara ve tartışmaya yer verilmiş ve son bölümünde ise sonuçlar paylaşılmıştır.

1. DÜNYADA KATILIMCI BÜTÇE UYGULAMALARININ GELİŞİMİ

Dünyada başlatılan ilk katılımcı bütçeleme uygulamasının ortaya çıkmasından günümüze 30 yılı aşkın bir süre geçmiş ve uygulamalar çeşitlenerek tüm dünyada birçok ülke ve şehirde yaygınlaşmaya başlamıştır. Zamanla uygulamalar farklılıklar gösterse de ana amaç, halkı bütçe ile ilgili kararlara daha fazla dahil etmek olmuştur.

1.1. Katılım İhtiyacının Arka Planı Yönetim ve Katılımcı Bütçeleme

Toplumsal kararların oluşturulmasında, devlet, piyasa ve sivil toplumdan oluşan aktörler etkili olur ve bu aktörlerin etkileşiminde denge varsa, yönetim kalitesi artar (Khan, 2005). Yönetişim, topluma ait ortak işlerin aktörler arasındaki etkileşimle yönetilmesini sağlayan, değerler, gelenekler, davranışlar, politikalar ve kurumlardır (Sudders ve Nahem, 2004: 2). Kamu yönetimi açısından yönetim ağları, hükümetlerin, karmaşık kararları ve uygulama süreçlerini diğer aktörlerle ilişki içinde ele alma sürecidir (Klijn, 2008) ve temel amaç, kurumların daima kamu yararına uygun biçimde faaliyette bulunmasını sağlamaktır (Koçdemir ve Yılmaz, 2020).

Aktörler arasında ağlar oluşturulması ihtiyacı, geleneksel temsili demokrasinin, kamusal talepleri yerine getirme konusundaki başarısızlığından kaynaklanmaktadır (Peters, 2010). Katılımcılık, temsili demokrasinin ve doğrudan demokrasinin unsurlarını birleştiren bir karar alma sürecidir (Aragones ve Sánchez-Pagés, 2009: 56). Devlet ve vatandaşların katılımcı yöntemlerle birlikte yönetmesini hedefleyen yaklaşımlar, politika yapımı, hizmet sunumu ve tüketimi gibi birçok alanda olabilir. Katılımın sağlanması amacıyla, brifingler, internet, önemli teknik raporların halka gönderilmesi, toplu posta gönderimleri, medya röportajları, diğer medya araçları, haber konferansları, haber bültenleri, gazeteler, ilanlar, sunumlar, paneller, duyurular, sempozyumlar gibi genel bilgilendirme araçları yanında (Creighton, 2005: 90-101), doğrudan bütçe katılımına hizmet edecek şekilde, oy kullanma, oturumlara katılma, vatandaş danışma komisyonları, vatandaş panelleri, vatandaş anketleri, odak grup değerlendirmeleri, müzakere araçları, açık toplantılar gibi araçlar da kullanılabilir (Kim ve Schachter, 2013:459). Bu araçların, bütçe döngüsünün farklı katılım aşamalarında kullanılması mümkündür.

Bütçe ile ilgili süreçlerde vatandaşlardan girdi alınması, günümüzde en iyi bütçe uygulamalarından biri olarak kabul edilmektedir (Gua ve Neshkova, 2012: 331). Bütçelere katılım uluslararası kuruluşlarca da desteklenmektedir. Bu bağlamda, bütçeleri daha kapsayıcı ve katılımcı hale getirmek üzere, International Monetary Fund (IMF), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Global Initiative for Fiscal Transparency (GIFT), International Budget Partnership (IBP), Public Expenditure and Financial, Accountability (PEFA) ve G20 tarafından aşağıdaki amaçlarla, çeşitli rehber, ilke, araç ve prensipler geliştirilmiştir (OECD, 2017: 83-85);

- Açık, yenilikçi ve sorumlu yaklaşımlarla, bütçe döngüsü boyunca ve farklı araçlarla katılımcı yaklaşımlar geliştirilmesi,
- Halkın bütçe tasarımı, sonuçları ve etkileri konusunda bakış açısı oluşturması ve bütçe sürecinde diğer paydaşlarla verimli ve anlamlı bir ilişki kurması, gerçekçi ve bilinçli halk katılımının sağlanması,
- Halkın düzenli ve şeffaf biçimde katılımını sağlayan ve destekleyen bir yasal çerçeve ile sürecin tasarlanması.

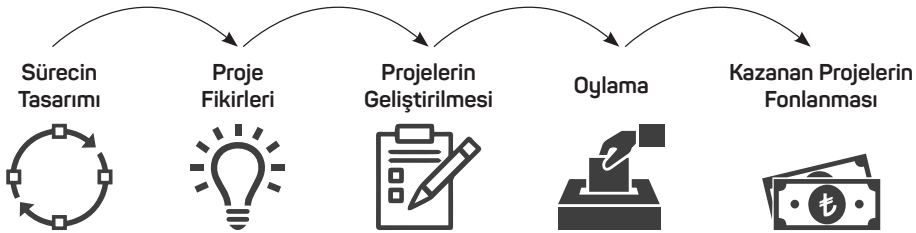
Bütçeler, hazırlanma, onaylanma, uygulama ve gözden geçirmeyi içeren bir döngü içerisinde yönetilir (OECD, 2017: 99, 100). Halkın bütçelere katılımı,

uygulama aşamalarında sınırlı olabilmekle birlikte, bütçe döngüsünün tamamını içerebilir. Bu itibarla katılım ülkelere, uygulama pratiği konusundaki alışkanlıklara ve diğer tercihlere göre farklılıklar gösterebilir.

Özellikle yerel düzeyde halkın bütçelere katılımı konusunda, en önemli modern demokratik yeniliklerden biri olarak kabul edilen katılımcı bütçeleme (UN-HABITAT, 2004: 12; Cabannes, 2004: 27; Dias, 2014a: 29; Lüchmann vd., 2018: 89; Allegretti vd., 2021: 27); halkın kamu kaynaklarının bir kısmının veya tamamının kullanım alanlarını birlikte müzakere ederek önceliklere göre belirlediği bir süreçtir (Cabannes, 2015: 257; Wampler, 2007a: 21). Katılımcı bütçeleme, vatandaşların toplumsal sorunlarla ilgili kamu politikası çözümlerini oluşturacak karar alma süreçlerine dahil olmasını, kamu görevlileriyle ve diğer vatandaşlarla, kamuoyuna açık ortamlarda çalışma, öneriler geliştirme ve oylarıyla seçimde bulunmasını sağlayan araçlardır (Wampler, 2007b: 1).

Şekil 1, dünyada daha yaygın bir uygulama haline gelmiş proje bazlı basitleştirilmiş katılımcı bütçeleme uygulama çerçevesini ortaya koymaktadır.

Şekil 1: Katılımcı Bütçeleme Süreci



Kaynak: PBP (2021)'den uyarlanmıştır.

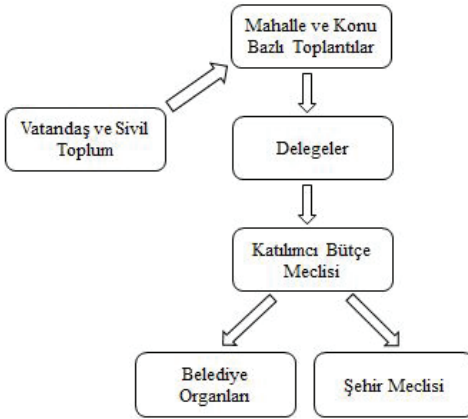
Şekil 1'de yer alan katılımcı bütçeleme döngüsü, süreçlerin tasarlanması, tanıtılması, halkın kurallar ve sınırlar çerçevesinde bilgilendirilmesi gibi hazırlık aşaması, halkın tercihlerini fikir olarak ortaya koyması, fikirlerin bir proje formatı ve niteliğine dönüştürülmesi, uygulanacak projelere oylama ile karar verilmesi ve seçilen projelerin fon sağlanarak gerçekleştirilmesi aşamalarını içermektedir. Bununla birlikte, sürecin tamamının vatandaşlar tarafından izlenmesi ve sonuçlarının saydam ve hesap verim biçimde vatandaşlarla paylaşılması da bir anlayış olarak modele dahil edilebilir.

1.2. Dünyada Katılımcı Bütçeleme Uygulamalarının Gelişimi

Katılımcı bütçeleme, dünyada ilk kez Brezilya'da 1983'lerde pilot uygulamalar şeklinde hayata geçirilmiş olsa da, büyük bir şehir olması ve başarısı nedeniyle 1989'daki Porto Alegre örneği dünyadaki ilk uygulama olarak kabul edilir (Souza, 2002). Uygulamanın ilk yıllarında halk katılımı sınırlı kalmış; ancak uygulamalar çok kısa sürede önce Latin Amerika ülkelerine ve daha sonra da tüm dünyaya yayılmıştır.

Porto Alegre'de uygulanan ilk katılımcı bütçeleme modeli, yerelde karar yetkisi, şehirde ortak karar ile yerel ve şehirde gözetim kapasitesi yoluyla, vatandaşların kamu parasının tahsisinde rol almalarını sağlamıştır. Bu uygulamada katılımcılık üç seviyede gerçekleşmiştir. Öncelikle mahalle düzeyinde halka açık meclisler/toplantılar yapılmıştır. Bu toplantılarda bir yandan öncelikler tartışılmış, bir yandan da öne sürülen önerilerin geliştirilmesini takip edecek delegeler seçilmiştir. Vatandaşlarca seçilen delege forumu ikinci seviyedir ve son olarak da şehir düzeyinde genel bir katılımcı konsey oluşturulmuş ve halk yerelde bu konseye temsilciler de seçmiştir (Sintomer vd., 2012: 5; Falanga ve Lüchmann, 2019: 7). İlk katılımcı bütçeleme uygulamasına ait uygulama modeli Şekil 2'deki gibidir.

Şekil 2: Porto Alegre Katılımcı Bütçeleme Uygulaması Modeli



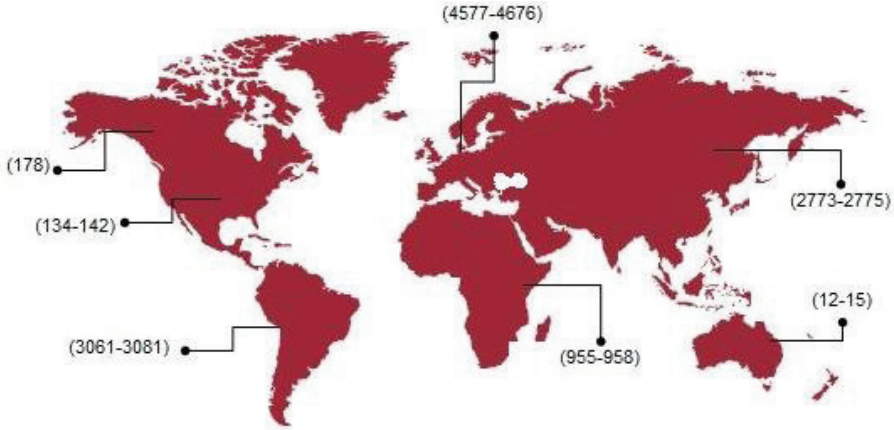
Kaynak: Falanga ve Lüchmann (2019: 8)'den uyarlanmıştır.

Şekilde görüldüğü gibi ilk uygulama, halkın, doğrudan karar almasına fırsat veren bir modelden ziyade, seçtiği delege ve temsilciler yoluyla karar süreçlerine dahil olduğu bir uygulama olmuştur. 1,2 milyon nüfusa sahip Porte

Alegre'de, ilk katılımcı bütçeleme uygulamasına sadece 976 kişi katılmış, ancak dördüncü yılında katılımcı sayısı 10.000 kişiyi aşmıştır (Wampler ve Avritzer, 2004: 301, 302). İzleyen süreçte birçok ülkede yaygınlaşmaya başlayan katılımcı bütçeleme uygulaması, 2000'li yıllardan itibaren daha büyük ve daha karmaşık katılım sistemlerinin entegre edilmesi (Dias, 2014a: 23) ile küresel ölçekte yaygınlaşmaya başlamıştır.

Katılımcı bütçelemenin, Şekil 3'te görüldüğü gibi dünyada hızla yaygınlaşmasında Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği, Dünya Bankası, OECD gibi bir çok uluslararası örgütün de etkisi olmuştur (Alves ve Allegretti, 2012: 1; Arena, 2018: 131; Falanga, 2018: 449; Wampler vd., 2018: 55).

Şekil 3: Dünya Genelinde Katılımcı Bütçeleme Uygulamalarının Yaygınlığı



Kaynak: Dias vd. (2019: 17).

Şekil 3'te görüldüğü üzere Avrupa'nın örnek uygulama sayısı bakımından birinci sırada yer aldığı katılımcı bütçeleme girişimlerinde, tüm dünyada yaklaşık 30 yıl gibi bir zamanda, 11.690-11.825 arasında uygulama örneğine ulaşılmıştır. Ayrıca uygulama yaygınlığı hızla artan katılımcı bütçeleme, çok farklı özelliklere sahip ülkelerce uygulanmıştır. Tablo 1, katılımcı bütçeleme uygulayan ülkelerin farklı sosyo-politik özelliklere sahip olduğunu göstermektedir.

Tablo 1: Katılımcı Bütçeleme Uygulayan Ülkelerin Bazı Sosyo-Politik Özellikleri

Kriter	Çok Yüksek/ Tam Demokrasi (%)	Yüksek/ Kusurlu Demokrasi (%)	Orta/ Karma Rejim (%)	Düşük/ Otoriter Rejim (%)
Demokrasi seviyesi	5	85	5	5
Yolsuzluk seviyesi	6	37	55	2
İnsani gelişmişlik seviyesi	59	28	8	5
Mutluluk seviyesi	34	64	2	0

Kaynak: Dias vd. (2019: 17).

Tablo 1'deki veriler, katılımcı bütçelemenin nispeten olumlu sosyo-politik göstergelere sahip ülkelerde daha yaygın bir girişim olduğunu ortaya koymaktadır.

Yaklaşık %62'si yerel yönetimler tarafından desteklenen bütçeleme programlarının (Allegretti vd., 2021: 28), %58'i bir yasal düzenleme çerçevesinde, %42'si de herhangi bir yasal düzenlemeye bağlı olmaksızın ortaya çıkmıştır (Dias vd., 2019: 17). Katılımcı bütçeleme, günümüze kadar en fazla şehir ve bölge düzeyinde olmakla birlikte yerel, eyalet ve ulusal düzeyde de uygulanmıştır (Wampler vd., 2018: 55). Uygulama ilgili üç farklı yaklaşımdan söz edilebilir. Bunlar, bölgesel temelli (mahalle, bölge vb.), konu bazlı (çevre, konut, yerel gelişim vb.) ve aktör bazlı (genç, kadın, yaşlı vb.) uygulamalardır (Cabannes ve Lipietz, 2015: 4).

Katılımcı bütçelemenin şu özellikler çerçevesinde şekillendirilmesi gerektiği kabul edilmektedir (Sintomer vd., 2012: 29):

- Mali yönetim ya da bütçe süreçleri tartışılmalı, bütçenin nasıl kullanılması gerektiğine odaklanılmalıdır;
- Şehir ya da bir bölge düzeyinde uygulanmalıdır;
- Sadece mali konularda yapılan bir toplantı ya da bir oylama değil, yıllar içinde tekrarlanan bir süreç olmalıdır;
- Bazı kamusal müzakere araçları kullanılıyor olmalı, katılımcı bütçeleme bir tür müzakereye/tartışmaya dayanmalı, dolayısıyla vatandaşların klasik temsili demokrasi kurumlarına dahil edilmesi katılımcı bütçe olarak düşünülmemelidir;
- Sürecin sonuçlarıyla ilgili hesap verilmesi söz konusu olmalı, vatandaşlara, tekliflerinin kabul edilip edilmediğine ilişkin geri bildirim yapılmadığı uygulamalar katılımcı bütçeleme olarak değerlendirilmemelidir.

Bu özellikler dikkate alındığında, katılımcı bütçeleme, vatandaşların sadece yaşadıkları çevre ile ilgili sorunları ve çözümleri tartıştıkları bir mekanizma değil, öneriler geliştirdikleri ve öncelikleri belirledikleri bir süreçtir. Bu bağlamda katılımcı bütçeleme sürecinin dört aşamada doğrudan katılıma olanak sağlaması önerilmektedir (Dias, 2014b: 328);

- Sorunların ve ihtiyaçların belirlenmesi,
- Önceliklerin belirlenmesi ve karar verilmesi,
- Projelerin uygulanması,
- Projelerin izlenmesi ve değerlendirilmesi.

Katılımcı bütçeleme süreçlerinin önemli faydaları olduğu değerlendirilmektedir. Bu uygulamalar, kamu yönetiminde şeffaflığı ve kamu harcamalarının etkinliğini artırır, vatandaşların karar alma, tahsis, gözetim süreçlerine dahil olmasını teşvik eder, yöneticilerin hesap verebilirliğini artırır, kaynakların birlikte önceliklendirilmesi ve yönetilmesine katkı sağlar, kamu görevlileri ile halk arasında güveni artırır, toplumda demokratik bir kültür oluşturur ve sosyal dokuyu geliştirir (UN-HABITAT, 2004: 23). Bunlarla birlikte, katılımcı bütçeleme programları aynı zamanda vatandaşlar için bir okul işlevi görür ve hem onların kendi haklarını ve görevlerini anlamalarına hem de kamu idarelerinin sorumluluklarını daha iyi öğrenmelerine hizmet eder (Wampler, 2007a: 21, 22).

Teknolojik gelişmelerle birlikte, katılımcı bütçeleme uygulamalarında da dijital araçlardan yararlanılmaya başlanmıştır (Sampaio, 2014). 84 Avrupa şehri üzerinde yapılan araştırmalar, halkla daha fazla etkileşim halinde olmak için şehirlerin %82,14'ünün sosyal medya uygulamaları, %72,62'sinin de sosyal ağları kullanıldığını göstermiştir (Muñoz, Bolívar, 2019:28). Dijital araçlar, genellikle aşağıdaki amaçlarla kullanılmaktadır (Sintomer vd., 2013: 12-13):

- Vatandaşlardan öneri toplamak;
- İnsanları süreçlere dahil etmek ve mobilizasyonu sağlamak;
- Öğreti ve eğlence amacıyla; daha çok gençleri cezbetmek;
- Vatandaşlar arasında tartışma ve etkileşimi sağlamak (online tartışma forumları ya da mesajlaşma olanakları vb. ile);
- Çevrimiçi (online) oylama yapmak (seçilecek proje önerilerinin elektronik ortamlar yoluyla oylanması gibi);

- Çevrimiçi (online) izleme yapmak (internet üzerinden proje uygulamalarının izlenmesi gibi);
- Katılımcı bütçeleme hakkında genel bakışı kavramak (birçok kurum ve kuruluş tarafından katılımcı bütçeleme yaygınlaşmasına hizmet etmek üzere oluşturulan platformlar gibi).

Katılımcı bütçeleme uygulamaları, teknoloji kullanımı dışında da dönüşümler geçirmiştir. Bu bağlamda, büyük projelerin uygulanmasına fırsat veren çok yıllık uygulamalar geliştirilmiş, devlet-sivil toplum arasında oluşturulan ağlar ile belge ve materyallerin paylaşılması suretiyle birlikte öğrenme olanakları oluşturulmuş, bazı programlarda yaşam kalite endeksi gibi seçim kriterleri kullanılarak projelerin yoksul bölgelerde uygulanabilmesi sağlanmış, çok bölgeli projeler geliştirilmiştir (Wampler vd., 2018: 67, 68).

Tüm dünyada çeşitli örneklerine rastlanan katılımcı bütçeleme konusunda mutlak bir rehber yoktur, ancak birçok araştırmacı, katılımcı bütçeleme özelliklerini yansıtabilecek şekilde başarı ve zayıflıklara etki edebilecek temel faktörlerden söz etmektedir (Allegritti ve Dias, 2009, Sintomer vd., 2013; Wampler, 2007c; Santos, 2003; Avritzer ve Navarro, 2003). Bunlar, katılımcı bütçeleme konusundaki siyasi irade, sosyal yapının kapasitesi, katılımcı bütçeleme uygulayacak kurumun mali özerkliği ve katılımcı bütçelemeye ayırdığı kaynak miktarı ve son olarak da tüm katılımcılara eşit erişim sağlayacak süreç mimarisi ve kurallarıdır. Ayrıca hukuki kurallar, iyi işleyen parçalardan oluşan bir ekosistem, güçlü hükümet/yerel otorite desteği, uygun kaynak, örgütlenmiş bir sivil toplumun var olduğu durumlarda, katılımcı bütçeleme uygulamalarının daha büyük faydayı sağladığı değerlendirilmektedir (Wampler vd., 2018).

2. YÖNTEM, DEĞERLENDİRME VE ANALİZ

Bu çalışma, Türkiye ve Portekiz'in ilk katılımcı bütçeleme uygulamalarının karşılaştırılması ve farklılıklarının bütçe döngüsü üzerinden ele alınarak halk katılımına etkisi açısından değerlendirilmesi amacıyla, kaynak taraması yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular, iki boyutta analiz edilmiştir. Öncelikle Türkiye ve Portekiz'in katılımcı bütçeleme uygulamaları, yasal altyapı, model, yöntem, araçlar vb. açılardan karşılaştırılarak temel farklılıkları belirlenmiştir. İkinci olarak, farklılıklar bütçe döngüsü üzerinde analiz edilmiştir. Bütçe döngüsü, bütçenin hazırlanma, onaylanma, uygulama ve gözden geçirme

süreçlerini içeren dört ana aşamada gerçekleşmektedir. Bu çerçevede iki ülkedeki uygulamanın farklılıkları bütçe döngüsü üzerinde değerlendirilerek halkın bütçe döngüsünün dört ana sürecine hangi düzeyde katılabildiği incelenmeye çalışılmıştır. Öte yandan, Türkiye uygulamalarının sonuçlarını yansıtan veri sınırlılıkları, araştırmanın da sınırlılığını oluşturmuştur.

2.1. Türkiye’de Bütçelere Katılımın Yasal Altyapısı

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 12-74. maddeleri arasındaki ikinci kısmında, ‘Temel Haklar ve Ödevler’ ile 67. madde ve devamında ‘Siyasi Haklar ve Ödevler’ konusundaki hükümler düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerde temel katılım aracı olan seçimler dışında doğrudan bir katılım aracına yer verilmediği görülmektedir. Ancak yasalarda halkın kamusal tercihlerin belirlenmesi süreçlerine katılımını düzenleyen hükümler yer almaktadır. Özellikle ‘bütçelerin hazırlanmasına’ katılım konusunda bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Yerel düzeyde halkın bütçelere katılımını düzenleyen temel yasal hükümler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yer almaktadır. Mali sistemi düzenleyen temel bir kanun olan bu Kanun’un mali saydamlığı düzenleyen 7. maddesinde bütçelerin ve bunların hazırlanmasına kılavuzluk eden stratejik planların hazırlanması, görüşülmesi, uygulanması ve raporlanması ile ilgili süreçlerin kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme, aynı Kanun’un 13. maddesinde bütçe ilkeleri bağlamındaki değerlendirmeler ile de güçlendirilmiştir. Bu hükümler, bütçe çerçevesinde, gelişmelerin halk tarafından izlenebilmesi için birçok uluslararası kuruluş tarafından da önerilen temel saydamlık ilkeleridir (OECD, 2017: 16).

5018 sayılı Kanun’da bütçe süreçlerine katılımın ana çerçevesi, bütçenin hazırlanmasında temel bir belge olan stratejik planlara ilişkin 9. maddede düzenlenmiş ve kamu idarelerinin bu planları katılımcı yöntemlerle hazırlaması öngörülmüştür. Stratejik planların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenleyen Yönetmelik’in 5. maddesinde ise planlar hazırlanırken uyulması gereken ilkeler belirlenmiş ve bu süreçlerde, idarenin çalışanlarının, o idarenin ürettiği hizmetlerden yararlananların, ilgili sivil toplum kuruluşlarının ve diğer paydaşların katılımlarının sağlanacağı ve katkılarının alınacağı ortaya konulmuştur.

Benzer düzenlemeler, yerel yönetimlerin uygulamalarına yön veren 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda da yer almaktadır. Yasanın 4. maddesinde, stratejik planların hazırlanması sırasında, üniversiteler, meslek odaları ve ilgili sivil toplum kuruluşlarının görüşlerinin alınacağı hüküm altına alınmıştır ve Yasa'nın 61. maddesine göre, bütçeler stratejik planlara uygun olarak hazırlanmalıdır. Benzer düzenlemeler, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 31. maddesinde de hüküm altına alınmıştır.

Hukuki normlar, sivil toplum ve halkın bütçelere katılımının, nihai karar konusunda doğrudan bir etki değil, onlardan görüş alınması ve danışılması şeklinde öngörüldüğünü ortaya koymaktadır. Zira Belediye Kanunu'nun 62. maddesine göre bütçeleri hazırlama konusunda nihai yetki başkanın, onaylama konusundaki nihai yetki de belediye meclislerindedir.

Türkiye'de yerel düzeyde 'kararlara katılma' yönündeki uygulamalara yön veren iki temel düzenlemeden daha söz edilebilir. Bunlardan biri 'hemşehri hukuku' diğeri de 'kent konseyi' ile ilgili düzenlemelerdir. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 13. maddesinde 'hemşehri hukuku' düzenlenmiştir. Buna göre kim, nerede ikamet ediyorsa oranın hemşehrisidir ve belediyelerin kararlarına ve hizmetlerine katılma ve belediyeler tarafından yürütülen faaliyetler hakkında bilgilendirme hakkına sahiptir. Madde, hemşehrilik çerçevesindeki katılımın araçları üzerinde durmamış olsa da yerel düzeyde katılım konusunda demokratik bir tanımlayıcı düzenleme yapmıştır. Aynı Yasa'nın 76. maddesinde ise kent konseyi hakkında değerlendirmelere yer verilmiş, ilgili Yönetmelik'te kent konseyi, kamu ve sivil toplum ortaklığına dayanan, hemşehrilik hukukunun esas olduğu, kentin sorunları, kalkınma öncelikleri ve vizyonlarının ortak akıl ve uzlaşma ile tartışılıp belirlendiği, çözümler geliştirildiği demokratik yapı ve yönetim mekanizması olarak tanımlanmıştır. Bu bağlamda, kent konseyi düzenlemesi, meslek kuruluşları, sendika, üniversite, ilgili sivil toplum kuruluşları, siyasî partiler ve diğer ilgililer gibi sivil aktörlere, yerel ölçekteki karar süreçlerine en geniş katılım olanağı sağlayan bir yapı olarak tasarlanmıştır. Ancak, kent konseyi demokratik bir yapı ve mekanizma olsa da kararların oluşması konusunda bir bağlayıcılığı yoktur. Zira ilgili Yönetmelik'te, kent konseyinde oluşan görüşlerin belediye meclisinin ilk toplantısında değerlendirileceği ve kamuoyuna da duyurulacağı düzenlenmiştir. Bu haliyle kent konseyleri doğrudan kararı veren değil, görüş ve öneriler oluşturan, mecliste tartışılmasını sağlayan ve kamuoyunun da bilgilendirilmesine olanak sunan bir mekanizma niteliğindedir.

2.2. Türkiye’de Katılımcı Bütçeleme Uygulamalarının Kısa Tarihi ve Uygulama Sonuçları

Türkiye’de katılımcı bütçeleme ile ilgili literatür, genellikle, uluslararası projeler çerçevesinde gerçekleştirilen pilot uygulama sonuçları hakkındaki değerlendirmeleri içerir (Özen ve Yontar, 2009; Ergen, 2012; Sakınç ve Bursalioğlu, 2014; Yalçın, 2015; Durak, 2017; Gergerlioğlu ve Dibo, 2017). Bu projelerin genel hedefi bütünüyle katılımcı bütçeleme ile ilgili olmasa da bileşenlerinde katılımcı yöntemlerle bütçe hazırlanması da yer almıştır. Bu bağlamda Avrupa Birliği destekli Yerel Yönetim Reformuna Destek Projesi, Belediye Ortaklık Ağları (TUSENET) ve Yerel Düzeyde Katılımcı Stratejik Yönetişimin Geliştirilmesi AB Teknik Yardım Projesi, katılımcı bütçeleme uygulamalarını başlatan projeler olmuştur.

Ana yararlanıcısı İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü olan Yerel Yönetim Reformuna Destek Projesi’nin ilk aşaması 2005 yılında başlatılmış ve 2007’de tamamlanmıştır. Bu projenin bir bileşeni, ‘Seçilmiş pilot yönetimlerde bütçe süreçlerinin, mali yönetim ve hizmet sunumunun iyileştirilmesi’ olmuştur. Bu projenin ikinci aşaması 2009-2011 yılları arasında gerçekleştirilmiş ve Türkiye’deki birçok pilot belediye ile yabancı ülke belediyeleri arasında işbirlikleri oluşturulmuştur. Projenin son ve üçüncü aşaması ise 2018-2020 dönemini kapsamıştır. Üçüncü aşamanın bileşenlerinden biri de yerelde katılımın artırılması ile ilgili olmuştur.³

Katılımcı bütçeleme ile ilgili diğer bir girişim ise 2006 yılında başlatılan, İsveç’teki şehirlerle işbirliğini içeren ve Avrupa Birliği fonları ile desteklenen ‘TUSENET’ projesidir. Bu proje ile irtibatlı olarak, İsveç-Türk Belediyeleri Katılımcı Bütçe İşbirliği Projesi (TUSEPART) adı altında, katılımcı bütçe çalışmaları yürütülmüştür (TBB, 2012: 32). Proje kapsamında, Türkiye’den, Ankara Altındağ, Bursa’nın Nilüfer, Osmangazi, Yıldırım ve Eskişehir Tepebaşı Belediyesi ile İsveç Umea Belediyesi arasında işbirliği gerçekleştirilmiştir (Ergen, 2012: 328).

2011-2013 döneminde uygulanan Yerel Düzeyde Katılımcı Stratejik Yönetişimin Geliştirilmesi AB Teknik Yardım Projesi’nde ise yerelde kararlara ve bütçe uygulamalarına katılımın geliştirilmesi, stratejik planlama, kent konseylerinin etkili kullanımı ve katılımcı karar alma kültürünün geliştirilmesi bileşenleri çerçevesinde çalışmalar yürütülmüştür. Proje kapsamında, bütçe

³ Yerel Yönetim Reformuna Destek Projesi ile ilgili bilgiler, <http://www.yereldiplomasi.gov.tr>, <https://www.tbb.gov.tr/>, <https://www.lar.org.tr> kaynaklarından derlenmiştir.

izleme, sosyo-ekonomik haritalama, vatandaş karnesi ile yönetim ve katılım belgeleri hazırlanmıştır.⁴

Projelerden elde edilen birikim, bazı kamu idarelerinin sonraki çabalarına da katkı sağlamıştır. Örneğin, bazı belediyeler, mahalle komiteleri oluşturma gibi uygulamalara yönelmiş, halkın önceliklere ve kararlara katılımı için fırsatlar aramış (Gergerlioğlu ve Dibo, 2017: 1149), bazı belediyelerce 2015-2019 stratejik planlarına halk katılımını sağlamak üzere arama konferansları, karar toplantıları, anket ve yüz yüze görüşmeler ile halktan uygulamalara olan destekleri hakkında görüşler alınması yönünde raporlar üretilmiştir (Akay, 2016: 15-17).

Türkiye’de, ‘Çanakkale Örneği’ olarak adlandırılabilir katılımcı bütçeleme uygulaması kapsamında yürütülen faaliyetler, dünya uygulamalarıyla da benzerlikler gösteren önemli bir örnek uygulama olarak değerlendirilebilir. Tamamen halk ve sivil toplum inisiyatifi ile başlayan çabalar, nihai karar halk tarafından verilmemiş olsa da seçeneklerin ikiye indirildiği bir proje seçim sürecinin yaşanmasını sağlamıştır (Uysal, 2016).

Çanakkale uygulaması, şehirde tarihi bir dokuya da sahip olan Zafer Meydanı ve çevresinin işlevine halk tarafından karar verilmesini amaçlayan bir girişimdir. Süreç, öncelikle Çanakkale Evleri Yaşatma Projesi (ÇEYAP) adıyla bir sivil girişim oluşturulması ile başlamıştır. Bu girişim, tartışmayı 1996 yılındaki İstanbul Habitat II Zirvesi’ne kadar taşımış ve 2007 yılında yerel düzeyde belediyenin işbirliği ile meydanın geleceğine yön veren iki öneri halk tarafından geliştirilmiştir (Uysal, 2016).

Bu katılım uygulamasında, Tablo 2’de yer aldığı gibi konu ile ilişkili yaygın bir çevreden görüş, değerlendirme ve öneriler alınmıştır.

Tablo 2: Çanakkale’deki Katılım Uygulamasına Dahil Olanlar ve Uygulanan Katılım Araçları

Faaliyete Katılanlar	Odak Grup Toplantısı	Anket	Bireysel Görüşmeler	Çalıştay
Mahalle sakinleri	x	x	x	x
Çalışanlar ve esnaf	x	x		x
STK ve meslek odaları	x		x	x
Özel sektör	x		x	x
Kamu kurumları	x		x	x
Kentliler				x

Kaynak: Uysal (2016: 142).

⁴ Proje bilgileri <https://www.tepav.org.tr/tr/proje/s/74> adresinden derlenmiştir.

Tablo 2'de yer alan katılımcılar, meydan çevresinde yaşayan ve çalışanlar ile konuyla ilgili olan örgütler, yerel yönetimin resmi temsilcileri ve kentlilerdir. Katılım sürecinde, katılımcı bütçeleme uygulamalarının karar alma aşamalarında uygulanabilecek birçok araçtan yararlanılmış, halk tüm faaliyetlere dahil edilmiş; anket, odak grup toplantıları, çalıştay ve bireysel görüşmeler yapılmıştır. (Uysal, 2016: 142).

Öncelikler belirlenerek, karar oluşturmak üzere yapılan girişimler sonucunda, paydaşlar iki öneri üzerinde uzlaşma sağlamıştır. Bunlardan birincisi, mahallenin, yaşanabilir ve sürdürülebilir bir mahalle, diğeri de kentin kültür turizminin parçası bir mahalle olarak yeniden yapılandırılması olmuştur. Ortaya konulan iki nihai önerinin oluşumu, tamamen halk tercihleri ile gerçekleşmiş, ancak nihai kararı belediye vermiş ve birinci öneriyi tercih ederek uygulamıştır (Uysal, 2016: 154-155).

Bu örnek, katılımcı bütçeleme süreçlerinde uygulanabilecek birçok aracın kullanıldığı, önerilerin halk önceliklerine göre, yine halk tarafından geliştirildiği ve iki öneriye düşürülerek karar verildiği, ancak nihai kararın yerel otoritelerce alındığı, önemli bir katılım uygulaması olmuştur. Birçok belediyenin çeşitli ölçeklerdeki sorunların çözümü ya da kararların alınmasında bu tür katılımcı uygulamalara başvurduğu bilinmektedir. Ancak Türkiye'de özellikle katılımcı bütçeleme konusundaki uygulamalarda yaygınlık ve istikrar sağlanamamıştır.

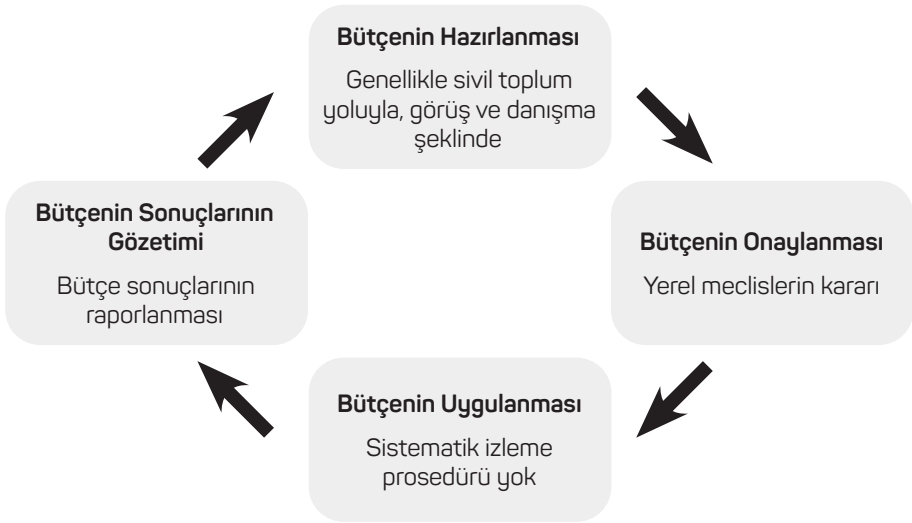
Türkiye'de katılıma olanak sağlayan ve yasal altyapısı bulunan kent konseyleri gibi organizasyonel yapılar da mevcuttur. Kent konseyleri halk katılımı için bir fırsattır, ancak kent konseylerinin oluşumu konusunda da sınırlılıklar olduğu anlaşılmaktadır (Çoban, 2019: 90).

Yapılan araştırmalar, kent konseylerinin bütçe süreçlerine katılımında da halen sınırlılıklar olduğunu ortaya koymaktadır. Çoban (2019) tarafından 57 kent konseyi ile yürütülen araştırma, kent konseylerine katılımın %31'inin sivil toplum kuruluşları, %30'unun muhtarlar, %21'inin de siyasi partilerce gerçekleştirildiğini göstermiştir. Bu itibarla, kent konseyleri, katılım için çok önemli bir oluşum olsalar da yapıları itibarıyla doğrudan halk katılımından ziyade sivil toplum aracılığı ile katılıma olanak sağlamaktadır. Araştırma, kent konseylerinin, bütçe ile ilgili bir hazırlık aşaması olan stratejik plan hazırlama süreçlerine, ancak %53'ünün, bütçe performans ve yatırım programı hazırlama sürecine ise %39'unun dahil olabildiğini göstermektedir. Bütçe süreçlerine yönelik olarak, bu sınırlı katılımın

nedenleri, katılımcılarca, kent konseylerinin yeterince bilinmemesi, siyasi kültür, yerel bürokrasi ve mevzuata bağlanmaktadır.

Özetle, Türkiye’de katılımcı bütçeleme uygulamaları, genel olarak pilot örnekler üzerinden projeler yoluyla gerçekleştirilmiş, büyük bir fırsat olarak yerel düzeyde ortaya çıkan kent konseyleri ile yasal yapı kazanan katılım olanakları sınırlı biçimde kullanılabilmiştir. Şekil 4, Türkiye’deki katılımcı bütçeleme uygulamalarını, bütçe döngüsü üzerinde analiz etmektedir.

Şekil 4: Türkiye’de Katılımcı Bütçeleme Girişimlerinin Bütçe Döngüsü Üzerinde Analizi



Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 4’te gösterilen basit bir bütçe döngüsü içinde halkın bütçe süreçlerine, bütçenin hazırlanması, onaylanması, uygulanması ve gözetimi aşamalarına katılabilme potansiyeli olduğu görülmektedir. Ancak Türkiye uygulamasında, halk bütçe uygulamalarına daha ziyade hazırlanması aşamasında katılabilmekte, halktan öneriler alınarak, nihai kararın da oylama yoluyla halk tarafından verildiği bir katılım uygulaması gerçekleşmemektedir. Katılım daha ziyade halktan önerilerin alınması, nihai kararların ve diğer süreçlerin resmi otoritelerce gerçekleştirilmesi şeklinde olabilmektedir.

Halkın bütçe döngüsünün son aşaması olan gözetim faaliyetlerine katılımı ise faaliyetlere ve bütçe sonuçlarına ilişkin raporlar üzerinden mümkün olmaktadır. Bu raporların yayınlanması yasal zorunluluklara bağlandığından,

halk için bu verilere ulaşmak kolaydır, ancak bu raporlar münhasıran katılımcı bütçeleme ile ilgili değil, yerel yönetimin tüm bütçe uygulama sonuçları ile genel bilgileri içermektedir.

Türkiye’de kent konseyi ile ilgili düzenlemeler, halk katılımı açısından önemli bir dönüşüm meydan getirmiştir. Ancak katılımın doğrudan halktan ziyade sivil toplum üzerinden gerçekleşebilmesi, tavsiye niteliğinde kararlar alınabilmesi ve uygulamalara halkın katılımı konusunda belirlenmiş prosedürler bulunmaması, başarısını sınırlandırmaktadır.

2.3. Portekiz Katılımcı Bütçeleme Uygulamalarının Yasal Altyapısı

Portekiz, 1982 yılında yaptığı revizyonda, Anayasası’nın 2’nci maddesinde ülkeyi bir hukuk devleti olarak tanımlarken, ‘katılımcı demokrasiyi derinleştirmek’ kavramını kullanmıştır. Yani katılımcı demokrasinin güçlendirilmesini, hukuk devletinin merkezi bir amacı olarak öngörmüştür (Alves ve Allegretti, 2012: 4). Anayasa’da 2005 yılında yapılan revizyonda, yerel düzeyde ülkenin idari yapısı, kendi varlıkları ve mali özerkliği olacak biçimde yerel yönetimler şeklinde yapılandırılmış ve bu yönetimlere, kendi yetki alanları dahilindeki konularda yerel referandum yapma özgürlüğü getirilmiştir (Dias, 2014: 325).

Ülkede yerel idari yapı, 308 belediyeden oluşmaktadır. Yerel düzeyde ayrıca kilise cemaatlerinin eski bölgesel bölümlerinden türemiş olan mahalle denilebilecek (‘freguesias’) alt yerel siyasi idari yapılar söz konusudur (Allegretti ve Dias, 2009:624). Bu alt yerel birimlerin sayısı 4259 dolayında iken 2013 sonrasında 3091’e indirilmiştir.

Portekiz’de yerelde doğrudan katılımcı bütçelemeyi düzenleyen bir yasal altyapı bulunmamakla birlikte, 2017 yılında ulusal düzeyde okullarda başlatılan katılımcı bütçeleme uygulamaları için Eğitim Bakanlığı’nın 436-A/2017 sayılı talimatı yayımlanmıştır (Dias vd., 2019: 49). Bu talimat sonucunda ülke genelinde okullarda yürütülen katılımcı bütçeleme uygulamaları, dünyada ulusal düzeyde başlatılan ilk girişim olmuştur.

Yerel düzeydeki uygulamalar, yerel otoritelerin politik istekliliğine dayanmaktadır. Ancak yerel düzeyde katılımcı bütçelemeye karar veren otoriteler, süreçlerin yönetimi için ilkeler (Örneğin, Lisbon’da Charter of Principles) belirlemiş (Allegretti ve Antunes, 2014: 2), katılımcı bütçelemeyi destekleyen Katılımcı Yerel Yönetimler Ağı (RAP) gibi sivil toplum örgütleri de ‘Katılımcı

Bütçelemenin Kalite Şartları' adıyla ilkeler⁵ yayınlamıştır. RAP, 2020 yılında, 63 yerel otoriteyi bir araya getirerek, katılımcı bütçeleme konusundaki süreçlerin ulaştığı kalite düzeyini değerlendirebilmeleri için bu şartları, bir değerlendirme sistemine dönüştürmüştür.

2.4. Portekiz'de Katılımcı Bütçeleme Uygulamalarının Kısa Tarihi ve Uygulama Sonuçları

Portekiz'de katılımcı bütçeleme alanında daha önce pilot deneyimler olsa da (Dias, 2014b: 338) genel kabul, katılımcı bütçelemenin 2002 yılında Palmela'da başladığıdır. Portekiz'de uygulamaların başladığı ve takip eden yıllar, sosyo-ekonomik açıdan dikkat çekici özelliklere sahiptir. Kurumlardan büyük bir memnuniyetsizlik vardır ve 2011'de yapılan başkanlık seçimlerinde, seçmenlerin %53'ü seçimlere katılmamıştır (Alves ve Allegretti, 2012:5). Aynı dönemlerde, iç borçların gayrisafi yurtiçi hasılaya oranı %120, dış borçların oranı ise %437 dolayındadır ve genç işsizlik oranı da %40'lar seviyesindedir (Dias, 2014b: 326, 327). Ekonomisi olumsuz verilere sahip olan ülkede, halkın siyasete olan güveni de düşüktür ve güven kaybı daha sonraki yıllarda da devam etmiştir. Nitekim, politikacılara olan güven kaybının 2014'te European Social Survey araştırmasında %40'lar seviyesinde olduğu gösterilmiştir (Dias vd., 2018:257). Dahası seçimlere katılım oranı 2016 başkanlık seçimlerinde %48, Covid salgını koşullarının olduğu 2021 yılındaki seçimlerde %39'lar düzeyine kadar düşmüştür. Ancak yerel yönetimlerde katılım göreceli olarak daha yüksektir ve 2017 yılındaki seçimlerde %55'ler seviyesinde gerçekleşmiştir.⁶

Portekiz'de, güven kaybı ve seçimlere katılma oranının düşüklüğüne rağmen, katılımcı bütçeleme girişimlerine katılım oranı sürekli biçimde artış göstermiştir. Örneğin, 2016 yılında finale kalan 1.250 proje için kullanılan oy 350.000 dolayındadır ve bu rakam, en son yerel seçimde, bazı politik güçlerin aldığı oyların üzerindedir (Dias vd., 2018: 259).

Portekiz'de yerel yönetimlerin kullandığı kaynaklar sınırlıdır. Bu nedenle, seçilmişler ile halk arasında yakın ve sürekli bir diyalogun bulunması önemli olmuş ve bu diyalog araçlarından biri de katılımcı bütçeleme olarak ortaya çıkmıştır (Dias, 2014b: 327). Katılımcı bütçelemenin, sorun ve ihtiyacın belirlenmesi;

⁵ Bkz.: http://portugalparticipa.pt/upload_folder/table_data/97196eb8-fb0b-425f-abb6-0f98debf9bdb/files/2017_CARTA_QUALIDADE_ENG.PDF

⁶ Bkz. <https://www.idea.int/data-tools/country-view/247/40> ve <https://www.ft.com/content/1f2e71c2-a752-11e7-93c5-648314d2c72c>

önceliklerin belirlenmesi; uygulama; izleme ve değerlendirmeden oluşan dört temel aşaması düşünüldüğünde, Portekiz'deki ilk uygulamaların geleneksel yöntemlerle başladığı anlaşılmaktadır. Yani halktan, karar ve izleme süreçlerinde pek etkisi olmaksızın, sorunlar konusunda davet edilerek görüşleri alınmıştır (Dias, 2014b: 328). Dolayısıyla Portekiz'de katılımcı bütçelemenin gelişimi, iki evreye ayrılmaktadır. Birinci evre, 2000-2006 dönemini içerir ve katılımcı bütçelemenin 'danışma/tavsiye' şeklinde gerçekleştiği bir dönemdir. İkinci evre ise 2007 yılı sonrasındır ve 'müzakereci' temelli süreçler şeklinde uygulamaların gerçekleştiği dönemdir (Dias, 2014b: 337). Alves ve Allegretti (2012: 7), bu ikinci dönemi 'ortak karar alma' dönemi olarak da tanımlamaktadır. Tablo 3, iki farklı uygulamanın temel özelliklerini göstermektedir.

Tablo 3: Portekiz'de Katılımcı Bütçe Uygulamalarının Evreleri

Danışmaya/ Tavsiyeye Dayalı	Müzakereye/Ortak Karara Dayalı
Danışma/tavsiye süreçleri	Müzakereci ya da birlikte karar almaya dayalı süreçler
Yüz yüze katılımcı mekanizmalara dayalı (toplantılar vb.)	Farklı katılım araçları (toplantılar, anketler, internet, SMS)
Yerel meclislerce, vatandaşlar ve belirsizlikler arasında siyasi arabuluculuk aracı olarak desteklenmiştir	Yerel meclisler, tamamen özerk süreçler geliştirmiştir
Genellikle yılın son çeyreğinde, bütçe onayına yakın bir zamanda gerçekleştiğinden, vatandaşların tekliflerinin eklenmesi için sınırlı bir zaman söz konusu olmuştur	Süreçler tüm yılı kapsamış, hazırlık, teklif verme, teknik analiz, halk oylaması, resmi onaylar ve değerlendirmeler gibi tüm aşamaları içermiştir
Bazı istisnalar dışında, uygulama ile ilgili açıklama yoktur	Raporlar, belediye internet sitesi gibi araçlarla, yapılacak işlerin sonuçları ve yatırımlar ile ilgili bilgiler sunulur.
Süreci yöneten kurallarla ilgili herhangi bir yasal çerçeve veya yöntem yoktur	Katılım standartları gibi süreç için gerekli düzenleyici mekanizmalar vardır
Uygulamalar çoğunlukla sol partiler tarafından teşvik edilmiştir	Siyasi yelpazedeki tüm partiler tarafından uygulanmıştır

Kaynak: Dias (2014b: 337) ve Alves ve Allegretti (2012).

İki evre arasında, Tablo 3'te gösterilen en temel farklılık, ilk dönemlerde halktan 'danışma/tavsiye' şeklinde yani görüş alma yoluyla sağlanan katılımın, daha sonraki dönemde, 'müzakereye dayalı' ya da 'birlikte karar alma' şeklinde gerçekleşmesidir.

2013 yılı sonuna gelindiğinde, Portekiz'deki 308 belediyenin 44 tanesinde katılımcı bütçeleme uygulaması gerçekleştirilmiştir. 34 yerel yönetimdeki uygulama örneği danışma nitelikli, 10 uygulama ise müzakereci bir süreç içerisinde gerçekleşmiştir. Uygulamalar belediye nüfusunun arttığı yerlerde daha fazla yaygınlık göstermiş ve 100.000 nüfusun üstünde olan 32 belediyenin 8'inde uygulama örnekleri görülmüştür. Bu anlamda katılımcı bütçeleme, seçilmiş organlar ve vatandaşlar arasındaki uzaklığı telafi etmenin bir yolu olmuştur (Dias, 2014b: 330, 331).

2013 yılı itibarıyla, 41 milyon Euro'ya ulaşan bir kaynağın katılımcı bütçe uygulamaları için kullanıldığı (Dias, 2014b: 330, 331), 15 yılı içeren uygulama tecrübelerinin sonuna gelindiğinde ise bu rakamın yaklaşık 100 milyon Euro'ya ulaştığı anlaşılmaktadır (Dias vd., 2018: 270). Örneğin 2011 yılındaki en büyük üç uygulama incelendiğinde, Lizbon'da 5 milyon Euro (toplam belediye yatırım bütçesinin %1,1'i; daha sonra yarıya düşürülmüştür), Cascais'de 2,2 milyon Euro (toplam belediye yatırım bütçesinin %4,4'ü) ve Odemira'da 500.000 Euro (toplam belediye yatırım bütçesinin %2,6'sı) düzeyindeki kaynağın, katılımcı bütçe uygulamalarında kullanıldığı anlaşılmaktadır (Alves ve Allegretti, 2012: 6).

2008-2009 ile 2011-2012 dönemlerinde, ekonomik ve politik birçok nedene bağlı olarak katılımcı bütçeleme uygulamalarında sorunlar yaşanmış olsa da (Alves ve Allegretti, 2012: 10) Portekiz 15 yıllık kısa bir uygulama dönemi sonrasında, %46 gibi bir oranla gönüllü olarak katılımcı bütçeyi deneyimleyen veya geliştiren belediyelerin en yüksek yüzdesine sahip ülke konumuna gelmiş (Dias vd., 2018:259), zamanla belediyeler, katılım ortaklıklarını, 'www.portugalparticipa.pt' ağı üzerinden birlikteliğe dönüştürmüştür. Bu ağ, karşılıklı öğrenme için çok önemli bir araç olmanın yanı sıra, Ulusal Belediyeler Birliği üzerinde bir tür baskı unsuruna dönüşmüştür.

Portekiz, bu hızlı ilerleme sürecinde, 1.686 uygulama örneği ile dünyada dördüncü (Dias vd., 2019: 26), ulusal katılımcı bütçelemeyi dünyada ilk başlatan (Wampler vd., 2018: 60), ulusal, bölgesel, yerel olmak üzere, tüm düzeylerde katılımcı bütçelemeyi ilk uygulayan (Dias vd., 2018: 270) ülke konumundadır ve katılımcı bütçeleme sayısı ile yerel yönetim sayısı arasındaki oran bakımından da dünya rekoruna sahiptir (Falanga, 2018: 452). Portekiz, öncü çabalarını sürdürmektedir. İspanya sınırında yer alan Vilanova da Cerveira ve Tomiño gibi şehirler arasında ödüllü ulus ötesi katılımcı bütçeleme deneyimine de sahip olmuştur ve 2022'de İspanya ile birlikte, İberya Katılımcı Bütçeleme ve Katılımcı Şehirler Forumu'na ev sahipliği yapacaktır.

Başta Lizbon olmak üzere ülkede, nüfusu yüksek şehirlerde katılımcı bütçeleme uygulamalarının oranı daha fazla olmuştur. Lizbon Şehir Konseyi, Temmuz 2008'de diyalog alanlarının oluşturulması için 'Katılımcı Bütçe İlkeler Şartı' adı ile yeni bir yurttaş katılımı modelinin kurallarını belirlemiş ve şehrin yatırım bütçesinin yaklaşık %5,4'ünü oluşturan düzeydeki 5 milyon Euro kaynağı, katılımcı bütçeleme yoluyla kullanmak üzere ayırmıştır (Allegretti ve Antunes, 2014: 2). 10 yıllık dönem boyunca yaptığı uygulamalarda halktan 6.200 proje önerisi alınmıştır (Dias vd., 2018:270).

Lizbon'da katılımcı bütçeleme uygulamaları aşağıdaki gibi bir takvim içeren yıllık döngüye dayandırılmıştır (Allegretti ve Antunes, 2014:3);

- Ocak – Mart: Raporla dayalı değerlendirme ve döngüye hazırlık,
- Mart – Nisan: Uygulama kurallarının ve miktarının belirlenmesi,
- Mayıs – Haziran: Halkın tekliflerinin alınması,
- Temmuz - 15 Eylül: Teknik analiz ve önerilerin uygulama projelerine dönüşümü,
- 16 Eylül - 30 Eylül: Geçici proje ve şikayet listesi oluşumu,
- Ekim: Nihai proje listesinin analizi, gerekçelendirilmesi, hazırlanması ve oylanması,
- Kasım – Aralık: En çok oylanana projelerin belirlenmesi ve bütçenin onayı.

Lizbon'da 2010 yılındaki uygulamanın, tüm yılı kapsayan yıllık döngü boyunca, süreçleri teşvik etmek, vatandaşların bilgi almasını, projelerini sunmasını ve oylamalara katılmasını kolaylaştırmak üzere, belediye tarafından oluşturulan 'www.lisboaparticipa.pt' portalı aracılığıyla vatandaşlar sürekli biçimde geri bildirim alabilmiştir. Ayrıca uygulamalarda teknoloji kullanımı geliştirilmiş, 2013 yılından itibaren, teklifler ve oylamaların 'SMS' mesajları ile de sunulması sağlanmıştır (Allegretti ve Antunes, 2014: 2) ve halen 2021 yılı uygulamasında da SMS yoluyla katılım olanakları sürdürülmektedir.

Tablo 4, Lizbon'da katılımcı bütçeleme bağlamındaki uygulamaların ilk beş yılına ilişkin verileri göstermektedir.

Tablo 4: Lizbon 2008-2012 Dönemi Katılımcı Bütçeleme Uygulamalarının Verileri

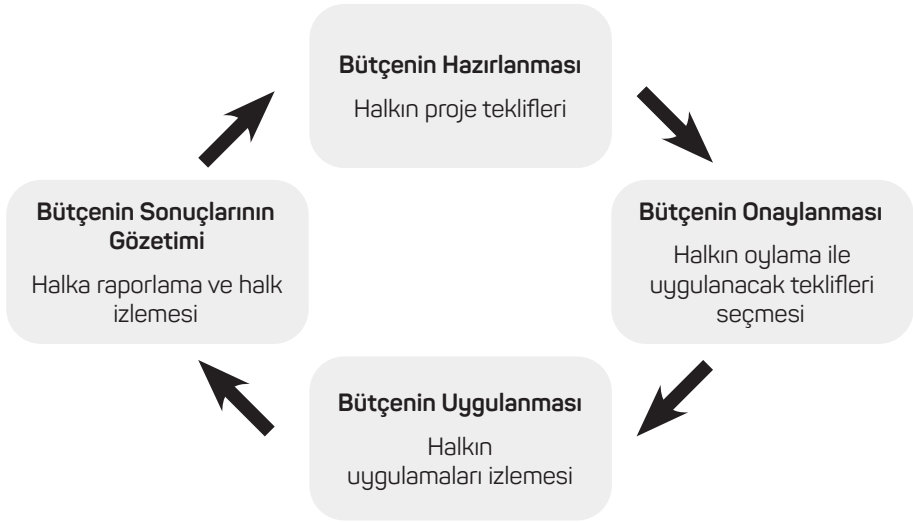
Süreçler	2008	2009	2010	2011	2012
Teslim edilen teklif	580	533	927	808	659
Web sitesine yapılan katılımcı kaydı	1732	6958	12738	26815	veri yok
Oylamaya konulan projeler	89	200	291	228	231
Toplam oy sayıları	2809	4719	11570	17887	29911

Kaynak: Allegretti ve Antunes (2014: 4).

Tablo 4'te yer alan veriler, yıllar itibarıyla, teklif sayıları, katılımcı sayıları ve kullanılan oyların sayıları bakımından genel olarak sürekli bir yükseliş yaşandığını ortaya koymaktadır. 2021 yılı için yapılan katılımcı bütçeleme çalışmalarında da güncel olarak 251 proje önerisi alınmıştır.⁷ Hızlı yaşanan bu gelişmelerde, katılım araçları ve teknolojik olanakların daha fazla kullanılması da etkili olmuştur. Örneğin, Lizbon Şehir Konseyi'nin, projelerin geliştirilmesiyle ilgili tüm bilgileri paylaştığı internet ağı aynı zamanda, vatandaşların kazanan projelerin uygulama durumunu da izlemelerine olanak sağlamıştır. Böylece, vatandaşlar ile kurumların yakın işbirliği artırılmış, aynı zamanda şeffaflığa da katkı sağlanmıştır (Allegretti ve Antunes, 2014:4).

Lizbon örnek uygulaması, Portekiz'de, vatandaşların, Şekil 5'da görüldüğü gibi bütçe döngüsünün her aşamasında, bir biçimde yer alabildiğini göstermektedir.

Şekil 5: Portekiz Katılımcı Bütçeleme Girişimlerinin Bütçe Döngüsü Üzerinden Analizi



Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Şekilde görüldüğü gibi Portekiz'deki katılımcı bütçeleme uygulamaları, bütçenin hazırlanması sırasında, halkın öneriler geliştirmesi, bu önerilerin oylanacak projelere dönüşmesi, uygulanacak projelerin halkın oyları ile belirlenmesi, resmi otoritelerce yürütülen uygulama sürecinin portal gibi araçlarla izlenebilmesi ve uygulama sonuçlarının da görülebilmesine olanak sağlayan bir

⁷ Ayrıntılar için; <https://op.lisboaparticipa.pt/>

döngü içerisinde gerçekleşmektedir. Bu şekilde halkın bütçe döngüsünün tüm süreçlerine dahil edilebildiği bir mekanizma işletilmektedir.

2.5. Türkiye ve Portekiz Katılımcı Bütçe Uygulamalarının Karşılaştırması

Türkiye ve Portekiz’de, halkın bütçe döngüsünde katılımcı bir aktör olarak yer almasına doğrudan veya dolaylı etki edebilecek farklılıklar bulunmaktadır. Tablo 5’te bu farklılıkların özetine yer vermektedir.

Tablo 5: Türkiye ve Portekiz Katılımcı Bütçeleme Uygulamalarının Karşılaştırması

Kriter	Türkiye	Portekiz
Katılımcı bütçeleme ya da bütçenin katılımı ile hazırlanmasının başlangıcı	2005	2002
Yasal düzenleme	Var	Yerel düzeyde yok, ulusal düzeyde var
Uygulanması konusunda zorunluluk	Yok	Gönüllü bir yaklaşım olarak var. Ulusal düzeyde uygulanan okul katılımcı bütçeleme zorunlu.
Politik isteklilik seviyesi	Uygulama sınırlılığı farkındalık eksikliğini göstermekte	Uygulamaların hem alan hem de sayıca çokluğu gönüllü politik istekliliğin yüksek olduğunu göstermekte
Uygulama düzeyleri	Yerel	Yerel, ulusal, uluslararası, okul, genç katılımı vb. farklı seviyelerde
Katılımın şekli	Danışma, tavsiye	Müzakere/birlikte karar, doğrudan katılım
Katılım süreçlerinin yönü	Yukarıdan aşağı (kamu idaresi-halk yönünde)	Ulusal okul katılımcı bütçeleme uygulaması dışında aşağıdan yukarı (halk-kamu idaresi yönünde).
Süreçlerin halka açıklık düzeyi	Daha ziyade kent konseyi yoluyla, sivil toplum katılımı	Bireysel şekilde doğrudan halk katılımı
Katılım için özel bütçe	Yok	Döngünün tamamı ve proje bazında ayrılan bütçe miktarı belli
Uygulanacak önerinin belirlenmesinde halkın oylama hakkı	Nihai kararda yok (Belediye meclisleri kararı)	Uygulanacak projeler vatandaşların oyları ile belirlenmekte
Uygulamalar ve sonuçların halk tarafından izlenmesi	Tanımlanmış izleme prosedürleri yok	Portal vb. araçlarla halk tarafından uygulamalar izleniyor
Uygulamalara yön veren prensipler	Kent konseyleri, hemşehrilik bağlamındaki genel düzenlemeler	Portuguese Network of Participatory Municipalities tarafından yayınlanmış ‘Charter of Quality Document’ ya da yerel düzeyde kurallar: Örneğin, Lisbon için ‘Charter of Principles

Kriter	Türkiye	Portekiz
Bütçe katılımı konusunda halkı bilgilendiren platformlar ve diğer araçlar	Çabaları konsolide eden belirli platformlar yok. Kent konseyleri için birlik (https://www.kentkonseyleribirliigi.org.tr/), belediyelerin internet siteleri mevcut	www.portugalparticipa.pt , www.pbatlas.net , www.in-loco.pt , www.opp.gov.pt , www.opjovem.gov.pt , www.opescolas.pt https://www.publico.pt/orcamento-participativo ; <i>Portugal Participa Magazine</i> (http://portugalparticipa.pt/Library); www.lisboaparticipa.pt gibi yerel düzeydeki araçlar mevcut
Çabaları teşvik eden ödül sistemi uygulamaları	Kurumsal bir yapı yok	Her yıl iyi katılım uygulamaları ödülü verilmekte
Süreçlerin yönetiminde kullanılan araçlar	Toplantı, anket, odak grup çalışması, çalıştay vb.	Duyurular, koferanslar, toplantılar, oylamalar, seçim, internet siteleri, online oylama, SMS vb.
Uygulanmasına karar verilen projelerin uygulanma süreleri	1 yıl	%91'i 1-4 yıl arası 11 yıla kadar çıkan projeler var (Dias vd., 2018)
Bugüne kadar halk tarafından yapılan öneri sayısı nedir	Belirsiz	Sadece Lisbon Belediyesi'nce 10 yıllık dönemde 6.200 proje teklifi alınmıştır
Halkın süreçlere katılım yoğunluğu/sayıları	Uygulamaları içeren genel bir veri bulunmamakta	2016 yılında 1.250 finalist proje için 350.000 oy kullanılmıştır (Dias vd., 2018:259)
Katılım yoluyla kullanılmasına karar verilen bütçe toplamı	Belirsiz	15 yıllık dönemde yerel düzeyde 100 milyon euro dolayında (Dias vd., 2018:270)

Kaynak: Yazarlar tarafında konsolide edilmiştir.

Tablo 5'te yer alan farklılıklar, genel olarak politik isteklilik, yöntemler, süreçlerde kullanılan araçlarla ilgili olmuştur. Bu faktörler, Portekiz'de daha istikrarlı katılımcı bütçeleme uygulamalarının ortaya çıkmasına katkı sağlamış, halkın süreçlere katılımını yaygınlaştırmış ve geliştirmiştir.

Tablo 6, iki ülke uygulamasındaki farklılıkların halk katılımına olan etkisini bütçe döngüsü üzerinde değerlendirmektedir.

Tablo 6: Türkiye ve Portekiz’de Katılımcı Bütçeleme Uygulamalarının Bütçe Döngüsü Çerçevesinde Analizi

Bütçe Döngüsü Aşaması	Türkiye	Portekiz
Bütçenin Hazırlanması	Halka ve sivil topluma danışma, görüş alma mahiyetinde	Halkın görüşlerini proje teklifleri hazırlayarak tanımlaması
Bütçenin Onaylanması	Yerel meclislerin kararı	Halkın oylama ile uygulanacak teklifleri seçmesi
Bütçenin Uygulanması	Sistematik izleme prosedürü yok	Sonuçların halk ile paylaşılması, online platformlar ve diğer araçlarla halkın uygulamaları izlemesi
Bütçe Sonuçlarının Gözetimi	Yerel yönetim internet sitelerinde, genel amaçlı bütçe sonuçlarının raporlanması	Sadece katılımcı bütçeleme ile ilgili online araçlarla, halka bildirim ve halk izlemesi

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 6’dan da görüldüğü üzere, Portekiz’de bütçelere halk katılımı bütçenin hazırlanma, onaylanma, uygulama ve gözetim aşamalarının tamamında gerçekleşmektedir. Türkiye uygulamasında ise daha ziyade hazırlık aşamasında ve danışma mahiyetli bir katılım söz konusudur. Türkiye’de halk bütçe sonuçlarına da ulaşabilmektedir, ancak bu olanak, özellikle katılımcı bütçe uygulamaları ilgili değil, yasal olarak yayınlanması zorunlu genel amaçlı bütçe uygulama sonuçları ile ilgilidir.

3. TARTIŞMA VE SONUÇ

Türkiye, katılımcı bütçeleme uygulamalarının gerçekleştirilmesi bakımından bir yasal altyapıya sahiptir. Dahası Türkiye’de kent konseyleri gibi bir kurumsal yapı, yasal olarak tanımlanmış bir katılım aracıdır. Portekiz’de ise katılımcı bütçe girişimleri, her ne kadar uygulamalar bakımından kırılganlığa sahip olsa da (Alves ve Allegretti, 2012) yerelde bir yasal zorlamadan ziyade politik isteklilik ile başlamış ve gelişmiştir. Portekiz’de çabalar, katılımcı bütçeleme alanında bir uygulama geleneği oluşturmuş ve uygulamalar için bilgi alışverişi sunan bir ağ gelişmiştir.

Portekiz’de katılımcı bütçe uygulamaları, yerel seviyenin ötesinde her seviyede uygulanmaya başlanmış, sivil toplum ve üniversitelerin ilgisi artmış,

tecrübe ve bilgi paylaşımı sağlayan platformlar oluşturulmuştur. İlk denemeleri danışma mahiyetinde başlayan uygulamalar, müzakereci ve birlikte karar veren bir anlayışa dönüşmüş ve 20 yıllık bir dönemde aşağıdan yukarıya doğru halktan başlayan ve vatandaşın doğrudan karar verdiği bir uygulama haline gelmiştir.

Portekiz’de katılımcı bütçeleme alanındaki hızlı ilerleme, ülkede yaşanan bazı yasal ve fiili önemli olaylarla ilişkilendirilebilir. 2005 yılında yapılan düzenleme ile ülkede belediye başkanlarının seçimine, süre bakımından yasal sınırlılıklar getirilmiştir. 2008-2014 döneminde mali krizler yaşanmış, sivil toplum ve akademik alandan gelen baskılar, sınırlı kaynakların birlikte kullanımı anlayışını desteklemiştir. Diğer bir husus ise katılımcı bütçeleme platformlar ile daha görünür hale gelmesi ve medyanın da bu görünürlük konusunda katkı sağlamasıdır. Ancak gelişim süreci devam etmektedir ve yerel düzeyde yeni döngülere, yıllar itibariyle uygulamaların tasarımının gözden geçirilmesine ve geliştirilmesine ihtiyaç vardır.

Türkiye’de katılımcı bütçeleme ise uluslararası kuruluşlarca fonlanan projelerle başlamıştır. Bu pilot çabalar, tecrübe paylaşımı açısından önemli fırsatlar meydana getirmiş, bilgi birikimini geliştirmiş, ancak yaygınlığı sağlamada yeterli olamamıştır. Günümüzde birçok yerel yönetim birimi halkı kararlara dahil edecek çabalar içinde olsa da (Akay, 2016) açık bir yasal zorlama olmadığından, yerel düzeyde kendini değiştirme istekliliği, katılımcı bütçeleme alanında sistematik ve istikrarlı bir dönüşümü sağlayamamıştır. Öte yandan, tüm yerel yönetimlerde oluşmasa da kent konseyi gibi katılıma fırsat veren yapılarda, halka doğrudan olmasa da sivil toplum aracılığı ile kararlara katılma olanağı sağlanabilmiş, ancak karar yetkisi resmi otoritelerde kalmıştır.

Portekiz’de ilk pilot denemeleri 2002’de, Türkiye’de ise 2005’ler sonrası başlayan katılımcı bütçeleme çabaları, her iki ülkede de ilk denemelerini, ‘halka danışma’ yaklaşımı ile başlatmıştır. Girişimler, Portekiz’de 20 yıl gibi kısa bir sürede danışmadan müzakere ya da birlikte karar vermeye, oradan da doğrudan sivil halkın oylarıyla karar verdiği ve aşağıdan-yukarı halktan başlayan bir uygulamaya dönüşmüştür. Katılım girişimleri sosyo-politik kültür içinde istikrarlı bir yer bulmuş ve ulusal düzeydeki uygulamaları da içeren çabalarıyla ülke, dünyada örnek gösterilebilecek bir seviyeye ulaşmıştır. Zaman içinde teknolojik araçlar uygulamalara dahil edilmiş, oluşan bilgi birikimi ve bu birikimin paylaşıldığı platformlar zenginleşmiş ve katılımcı bütçeleme alanında önemli bir ağ oluşmuş, uluslararası bağlantıların ve görünürlüğün artması, kalite çıtasını sürekli

yükseltmek için pozitif rekabet ortamı sağlamıştır. Uygulamalar, farklı insan gruplarını süreçlere dahil etmek üzere hem online hem de yüz yüze toplantıların aynı zamanda yapıldığı karma bir yapıya dönüşmüş, birçok yerel yönetim, farklı katılım araçlarını birbirine bağlayan katılımcı sistemlere sahip olmaya başlamıştır. Dolayısıyla tüm gelişmeler, halkın, bütçe döngüsünün hazırlık, onay, uygulama ve gözetimden oluşan her aşamasında katılıma dahil olabildiği bir ortamı sağlamıştır.

Türkiye’de ise bütçelere katılım, uluslararası projeler ile başlamış, yasal altyapısı olan kent konseyleri de sürece dahil edilmesine karşın, uygulamalar, halka ‘danışma’ ya da ‘görüş alma’ seviyesinin ötesine geçememiştir. Dolayısıyla Türkiye’deki sınırlı gelişmeler, halkın genellikle sivil toplum kuruluşları yoluyla ve çoğunlukla bütçe döngüsünün hazırlık sürecine danışma mahiyetinde katılabildiği ve bütçe uygulamalarının genel sonuçlarını etkileyebildiği bir uygulama ortamı sağlayabilmiştir.

Portekiz uygulamaları, Türkiye gibi katılımcı bütçeleme açısından sürecin başlarında olan ülkeler için faydalanılabilir iyi uygulama örnekleri sunmaktadır. Ancak bunların tartışılmaya ihtiyacı vardır. Bu çalışmada iki ülke uygulamalarının farklılıklarına odaklanılmış, farklılıkların nedenleri incelenmemiştir. Türkiye’de yerel düzeyde katılımcı bütçeleme için uygun yasal altyapı varken sınırlı uygulama örnekleri bulunması, Portekiz’de ise yerel düzeyde bütçe katılımı konusunda bir düzenleme yokken daha fazla uygulama olmasının nedenleri de bu çalışmanın kapsamı dışında kalmıştır. Bu çerçevede, gelecekte yapılacak çalışmalar bu konuların ayrıntılı araştırılmasına odaklanabilir.

KAYNAKÇA

- Akay, H. (2016), Yerel Yönetimlerde Katılımcı Mekanizmalar ve Süreçler, Türkiye Avrupa Vakfı
- Allegretti, G. ve Dias, N. (2009), "The variable geometry of Participatory Budgeting: which lessons from the new Portuguese explosion", in Proceedings of the Conference "Learning Democracy by Doing: Alternative Practices in Citizenship Learning and Participatory Democracy", October 16-18, 2008, OISE/Toronto University, Toronto.
- Allegretti, G. ve Antunes, S. (2014), The Lisbon Participatory Budget: Results and Perspectives on An Experience in Slow but Continuous Transformation, Field Actions Science Reports: The journal of field actions, (Special Issue 11).
- Allegretti, G., Basolli, M. ve Colavolpe G. (2021), On the Verge of Institutionalisation? Participatory Budgeting Evidence in Five Italian Regions, Financial Journal, 13(2): 25-45.
- Alves, M. L. ve Allegretti, G. (2012), (In)stability, a Key Element to Understand Participatory Budgeting: Discussing Portuguese Cases, Journal of Public Deliberation, 8(2), Article-3.
- Aragones, E. ve Sánchez-Pagés, S. (2009), A Theory of Participatory Democracy Based on the Real Case of Porto Alegre, European Economic Review, 53(1): 56-72.
- Arena E. (2018), "Participatory Budgeting in Argentina (2002-2018), Advances and setbacks in the construction of a participatory agenda", s.123-133, Hope For Democracy – 30 Years of Participatory Budgeting Worldwide, Epopieiarecord, Ida
- Arnstein, S. R. (1969), A Ladder of Citizen Participation, Journal of the American Institute of planners, 35(4): 216-224.
- Avritzer, L.; Navarro, Z. (2003), A inovação democrática no Brasil: o Orçamento Participativo, Ed. Cortez, São Paulo.
- Cabannes, Y. (2004), Participatory budgeting: a significant contribution to participatory democracy, Environment and Urbanization, 16(1): 27-46, doi:10.1177/095624780401600104
- Cabannes, Y. (2015), The Impact of Participatory Budgeting on Basic Services: Municipal Practices And Evidence From The Field, Environment and Urbanization, 27(1): 257-284. doi:10.1177/0956247815572297
- Cabannes, Y. ve Lipietz, B. (2015), The Democratic Contribution of Participatory Budgeting (No. 15-168), Working Paper Series.

- Creighton, J.L. (2005), *The Public Participation Handbook: Making Better Decisions Through Citizen Involvement*, John Wiley&Sons, San Francisco, CA, USA.
- Çoban, K. (2019), "Yerel Yönetimlerde Katılımcı Bütçeleme ve Kent Konseylerinin Rolü", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi SBE.
- Dias, N. (2014a), "Twenty-Five Years of Participatory Budgets in The World A New Social and Political Movement?", s. 21-27, *Hope For Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting Worldwide*, In Loco Association
- Dias, N. (2014b), "A Decade of Participatory Budgeting in Portugal, A Winding but Clarifying Path", s.325-350, *Hope For Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting Worldwide*, In Loco Association.
- Dias, N. ve Júlio, S. (2018), "The Next Thirty Years of Participatory Budgeting in the World Start today s.15-32", *Hope for Democracy: 30 years of Participatory Budgeting Worldwide*.
- Dias N., Sahsil E., Simone J. (2019), *Participatory Budgeting World Atlas, Epopeia and Oficina, Portugal*
- Durak, B. (2017), *Yerel Yönetimlerde Demokrasinin Yapı Taşı: Katılımcı Bütçeleme*, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 9(1): 78-92.
- Ergen, Z. (2012), *Yönetimden Yönetişime: Katılımcı Bütçeleme Modeli*, Maliye Dergisi, 163(17): 316-334.
- Falanga, R. (2018), "The National Participatory Budget in Portugal: Opportunities and Challenges for Scaling up Citizen Participation in Policymaking", s. 447-466, *Hope for Democracy: 30 years of Participatory Budgeting Worldwide*
- Falanga, R. ve Lüchmann, L. H. H. (2019), *Participatory Budgets in Brazil and Portugal: Comparing Patterns of Dissemination*, Policy Studies, 1–20. doi:10.1080/01442872.2019.1577373
- Gergerlioğlu, U. ve Dibo, M. (2017), *Avrupa Ülkeleri ve Türkiye Uygulamaları Kapsamında Katılımcı Bütçeleme Yaklaşımı*, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 16(63): 1142-1154.
- Gua, H. and Neshkova, M. (2012), *Citizen Input in the Budget Process: When Does It Matter Most?*, *The American Review of Public Administration* ,43(3): 331–346.
- Khan, M.A. (2005), "Engaged Governance' and Citizen Participation in Pro-Poor Budgeting", p.3-18, *Citizen Participation and Pro-poor Budgeting*, Department of Economic and Social Affairs, United Nations, New York.

- Kim, S. ve Schachter, H. L. (2013), Citizen Participation in the Budget Process and Local Government Accountability: Case Studies of Organizational Learning from the United States and South Korea, *Public Performance & Management Review*, 36(3): 456-471.
- Klijn, Erik-Hans (2008), "Governance and Governance Networks in Europe: An Assessment of Ten Years of Research on the Theme", *Public Management Review*, 10: 505-25.
- Kocdemir, M. ve Yılmaz, H. H. (2020), Kamu Mali Yönetiminde Bütçe Saydamlığı ve Yolsuzluk İlişkisi: Açık Bütçe Endeksi ve Yolsuzluk Algılama Endeksi Üzerinden Bir Analiz, *Sayıştay Dergisi*, 33 (118), 71-99
- Lüchmann L., Romão W. ve Borba J. (2018), 30 Years of Participatory Budgeting in Brazil: The Lessons Learned, p.89-103, *Hope For Democracy – 30 Years of Participatory Budgeting Worldwide*, in *Loco Association*.
- Moynihán, D. (2007), Citizen Participation in Budgeting: Prospect for Developing Countries. *Participatory Budgeting*, ed. Anvar Shah, *Worldbank Public Sector Governance and Accountability Series 39498*.
- Muñoz L.A. ve Bolívar, M. P. R. (2019), "Using Tools for Citizen Engagement on Large and Medium-Sized European Smart Cities", p.23-36, *E-Participation in Smart Cities: Technologies and Models of Governance for Citizen Engagement*, *Public Administration and Information Technology*, Springer.
- OECD (2017), *Budget Transparency Toolkit, Practical Steps For Supporting Openness, Integrity and Accountability in Public Financial Management*, OECD Public Governance Directorate
- Özen, A. ve Yontar, G. (2009), Katılımcı Demokrasi Anlayışında Bütçeleme: Katılımcı Bütçeleme, *Maliye Dergisi*, (156): 280-293.
- PBP (2021), *PB Scoping Toolkit, A Guide for Officials & Staff Interested in Starting PB, Participatory Budgeting Project*, <https://www.participatorybudgeting.org/what-is-pb/>, Erişim: 20.11.2021
- Peters, B. G. (2010), *Meta-Governance and Public Management, In the New Public Governance?*, ss. 52-67. *Routledge*.
- Russell, B. (2017), *Batı Felsefesi Tarihi, İlk Çağ Tarihi*, (1. Cilt), (Çev: A.Fethi), İstanbul: Alfa.
- Sakinç, S. ve Bursalioğlu, S. A. (2014), Bütçelemede Demokratik Bir Değişim: Katılımcı Bütçeleme, *Ejvoc (Electronic Journal of Vocational Colleges)*, 4(1): 1-10.

- Sampaio, RC (2014), Orçamentos participativos digitais: um mapeamento mundial das experiências já realizadas e suas contribuições para e-participação e e-democracia, Doctoral Thesis, Universidade Federal Da Bahia.
- Santos, B. (2003), Democratizar a democracia, Os caminhos da democracia participativa, Edições Afrontamento.
- Sintomer, Y., Herzberg, C., Röcke, A. ve Allegretti, G. (2012), "Transnational Models of Citizen Participation: The Case of Participatory Budgeting", Journal of Public Deliberation, v. 8, n.2, Article 9, doi: <https://doi.org/10.16997/jdd.141>
- Sintomer, Y., Herzberg, C., Allegretti, G., Röcke, A. ve Alves, M. L. (2013), Participatory Budgeting Worldwide, Dialog Global, (25): 1-93.
- Souza, B. (2002), Todo o poder emana do povo, Pelotas: Educat.
- Sudders, M. ve Nahem, J. (2004), Governance Indicators: A Users' Guide, Oslo: United Nations Development Programme.
- TBB (2012), "Kardeş Şehirler, İyi Uygulama Örnekleri", İller ve Belediyeler Dergisi, 776: 29-32.
- UN-HABITAT (2004), 72 frequently asked questions about participatory budgeting, Global Campaign on Urban Governance, UN-HABITAT.
- Uysal, A. B. (2016), Katılımcı Senaryo Tekniği Yardımıyla Tarihi Kentsel Alan İçin İyileştirme Stratejisinin Belirlenmesi, METU Journal of the Faculty of Architecture, 30(2).
- Wampler, B. ve Avritzer, L. (2004), Participatory Publics: Civil Society and New Institutions in Democratic Brazil, Comparative Politics, 36(3): 291, doi:10.2307/4150132.
- Wampler, B. (2007a), "A Guide to Participatory Budgeting", p.21-54, Participatory Budgeting, Edited by Anwar Shah, The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, NY
- Wampler, B. (2007b), "Extending Citizenship and Accountability Through Participatory Budgeting" p.1-44, Participatory Budgeting in Brazil, Contestation, Cooperation, and Accountability, The Pennsylvania State University Press, University Park, PA.
- Wampler, B. (2007c), Participatory Budgeting in Brazil. Contestation, Cooperation, and Accountability, Penn State Press.
- Wampler, B.; McNulty, S. ve Touchton M. (2018), The Global Spread and Transformation of Participatory Budgeting, s. 55-72, Hope For Democracy – 30 Years of Participatory Budgeting Worldwide, Epopeiarecord, Ida.
- Yalçın, A.Z. (2015), Yerel Yönetimlerde Katılımcı Bütçeleme, Yönetim ve Ekonomi, 22(2): 311-329.

PARTICIPATORY BUDGETING PRACTICES: COMPARISON OF TURKEY AND PORTUGAL EXPERIENCES

Giovanni ALLEGRETTI

Mehmet KOÇDEMİR

EXTENDED ABSTRACT

In terms of public administration, governance networks are the process by which governments, together with other actors, deal with complex decisions and implementations (Klijn, 2008). The need for networking among actors stems from the failure of traditional representative democracy to meet public demands (Peters, 2010). Participation in public decisions has become a part of the definition of democracy. Moreover, through participation, public opinion also becomes an instrument of control of public administration. (Creighton, 2005).

Participatory budgeting is considered as one of the most important modern democratic innovations of public participation in budget processes (UN-HABITAT, 2004). Budgets are managed in a cycle of preparation, approval, implementation, and review (OECD, 2017). Since public participation may occur at every stage in budget, participatory budgeting practices can be at every stage of the budget cycle.

Participatory budgeting initiative first started in 1989 in Porto Alegre, Brazil. Participatory practices have initially spread to other Latin American countries and then to all around the world. They have reached more than 11,000 examples in the world in 30 years (Dias et al., 2019).

Participatory budgeting institutions are the tools that enable citizens to be involved in decision-making processes, which will create public policy solutions related to social problems. In this process, citizens develop proposals and make elections with their votes (Wampler, 2007b).

This study aims to analyze the participatory budgeting experiences of Turkey and Portugal comparatively. It analyzed the comparison results of participatory budget initiatives implemented in Turkey and Portugal on the budget cycle. Thus, it assessed which practice had more widespread public participation effect. In this context, the research was carried out with the literature review method to compare the participatory budgeting practices of Turkey and Portugal first, and analyze their characteristics and differences in terms of their potential to ensure public participation on the budget cycle.

The first pilot practice started in Portugal in 2002, and in Turkey after 2005 at local level. Both practices were carried out with an advisory approach in two countries. That is, citizens only had the opportunity to share their views on the use of the budget.

In Portugal, the practices turned into a deliberative method in a short time. After that, it turned into a process in which the citizens made decisions directly. Thanks to the variety of participation tools used and the accessibility, the people in Portugal had the opportunity to participate in every stage of the budget cycle. The participation initiatives, which are implemented repeatedly, have found a stable position in the socio-political culture, and the implementation examples, including the practices at the national level, have brought the country to an exemplary level in the world.

In Turkey, participation in budget process started with international projects. Although city councils with legal infrastructure were also included in the process, the practices could not go beyond the advisory method. Therefore, implementations could not be realized at a deliberative approach or direct decision-making. In this context, the limited participation practices in Turkey have shown that citizens have participated in the preparation process of the budget cycle as consultants.



TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ VE EKONOMİK FAALİYET TÜRLERİ İLİŞKİSİ: PANEL VERİ ANALİZİ İLE BÖLGELERARASI KARŞILAŞTIRMA

THE RELATIONSHIP BETWEEN TAX BURDEN AND TYPES OF ECONOMIC ACTIVITIES IN TURKEY: PANEL DATA ANALYSIS AND INTERREGIONAL COMPARISON

Özgür Mustafa ÖMÜR¹

ÖZ

Devletler için verginin birçok mali, ekonomik ve sosyal amacı vardır. Ancak yükümlüler için kişisel karşılığının belirgin olmaması ve zorla alınması gibi nedenlerle bir yük olarak hissedilmektedir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı yükümlülerin vergi uyumunun sağlanabilmesi ve kamu gelirlerinin optimum düzeyde toplanabilmesi için oldukça önemlidir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, devletin vergileme yetkisini kullanırken sosyal adalet anlayışını göz ardı etmemesi amacıyla birçok ülke anayasasında olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda da yer almaktadır. Fakat Türkiye'de vergi yükünün bölgelerarası dağılımında ciddi dengesizlikler söz konusudur. Bu çalışmada, Türkiye'de bölgelerarası vergi yükü farklılıklarının nedenleri araştırılmaktadır. Bu amaçla vergi yükü yüksek olan bölgeler ile vergi yükü düşük olan bölgeler tespit edilerek bir gruplandırma yapılmakta ve daha sonra her iki bölge grubunda ekonomik faaliyet türleri, dış ticaret işlemleri, kayıtdışı istihdam oranları ve vergi sübvansiyonlarının vergi yükü üzerindeki etkisi panel veri yöntemi kullanılarak analiz edilmektedir. Analizlerden

¹ Öğretim Görevlisi Dr., Giresun Üniversitesi Alucra Turan Bulutçu MYO, ozgur.omur@giresun.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5624-1020

Gönderim Tarihi/Submitted: 08.11.2021

Revizyon Talebi/Revision Requested: 12.11.2021

Son Revizyon Tarihi/ Last Revision Received: 09.12.2021

Kabul Tarihi/Accepted: 10.12.2021

Atıf/To Cite: Ömür, Özgür Mustafa (2021), Türkiye'de Vergi Yükü ve Ekonomik Faaliyet Türleri İlişkisi: Panel Veri Analizi ile Bölgelerarası Karşılaştırma, Sayıştay Dergisi, 32 (123): 141-172

<https://doi.org/10.52836/sayistay.1068441>

elde edilen sonuçlara göre, vergi yükü yüksek olan bölgelerde vergi sübvansiyonları ve kayıtdışı istihdam oranları vergi yükünü istatistiksel olarak anlamlı ve olumlu etkilerken, tarım sektörü olumsuz etkilemektedir. Vergi yükü düşük olan bölgelerde ise tarım sektörü, sanayi sektörü, hizmetler sektörü ve kayıtdışı istihdam oranları olumsuz etkilemektedir. Elde edilen sonuçlara göre, Türkiye’de tarım sektöründeki büyümenin vergi yükünü olumsuz etkilediği, buna karşın sanayi ve hizmetler sektörünün vergi yükü üzerindeki etkilerinin bölgelere göre farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

ABSTRACT

Tax has many financial, economic and social purposes for the states. However, taxpayers feel it as a burden because the personal equivalent of the tax is not clear and it is taken by force. A fair and balanced distribution of the tax burden is very important to ensure tax compliance of taxpayers and to collect public revenues at an optimum level. This principle of the fair and balanced distribution of the tax burden is included in the Constitution of the Republic of Turkey, as in the constitutions of many countries, so that the state does not ignore the understanding of social justice while using its taxation authority. However, there are serious imbalances in the interregional distribution of the tax burden in Turkey. This study examines the causes of interregional tax burden differences in Turkey. For this purpose, a grouping is made by identify the regions with high tax burden and the regions with low tax burden. Then, the effects of economic activity types, foreign trade transactions, informal employment rates and tax subsidies on tax burden in both regional groups are analyzed using panel data method. According to the analysis results, while tax subsidies and informal employment rates have a statistically significant and positive effect on the tax burden in regions with high tax burden, the agriculture sector have a negative effect. Regions with low tax burden, the agricultural sector, the industry sector, the services sector and informal employment rates have a negative effect. The results indicated that the growth in the agricultural sector in Turkey affects the tax burden negatively, whereas the effects of the industry and services sectors on the tax burden differ by regions.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yükü, Ekonomik Faaliyet, Kayıtdışı İstihdam, Vergi Sübvansiyonları, Dış Ticaret İşlemleri

Keywords: Tax Burden, Economic Activity, Informal Employment, Tax Subsidies, Foreign Trade Transactions

GİRİŞ

Vergi, devletin kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağıdır. Temel maliye politikası hedeflerine ulaşabilmek için en sık kullanılan araçlardan biri olması sebebiyle, devlet açısından oldukça önemli bir role sahiptir. Mükellefler açısından ise, verginin kişisel doğrudan bir karşılığının olmaması, zorunlu olarak ödenmesi ve kişilerin harcanabilir gelirlerinde bir azalmaya neden olması gibi

nedenlerden dolayı vergi, genellikle bir yük olarak hissedilmektedir. Bu yükün artmasının veya toplum içinde adaletsiz dağıtılmasının toplumun vergiye bakışını olumsuz etkilediği düşüncesi, maliye literatüründe genel olarak kabul görmektedir.

Devletlerin toplumdan alabileceği vergi miktarının bir sınırı vardır ve bu sınırın aşılması, yükümlülerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyebilecek, vergi kaybı ve kaçaklarını artıracak ve ekonomik faaliyetleri yavaşlatabilecektir. Vergi yükünün yüksek seviyelere ulaşması gibi vergi yükünün adaletsiz dağılması da toplumun vergiye bakışını olumsuz etkilemektedir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, vergilemede adaletin ve toplumda vergiye gönüllü uyumun sağlanması açısından son derece önemlidir.

Vergi yükü, subjektif ve objektif olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Ödenen vergilerin mükellef üzerinde yarattığı psikolojik etki anlamına gelen subjektif vergi yükünün ölçümünün yapılması söz konusu değildir. Buna karşın, ödenen toplam vergilerin toplam gelire oranlanması yoluyla hesaplanan objektif vergi yükü tespit edilebilir. Objektif vergi yükü ölçülebildiğinden, çoğu çalışmada olduğu gibi bu çalışmada da vergi yükü olarak objektif vergi yükü kullanılacaktır.

Vergi yükünün ekonomik büyüme ve kalkınma, gelir dağılımı, vergi bilinci, toplam vergi gelirleri gibi çeşitli ekonomik, mali ve sosyal faktörler üzerinde önemli etkilere sahip olması nedeniyle araştırmacıların ve politikacıların yoğun ilgisini çekmektedir. Vergi yükü, ödenen toplam vergilerin milli gelire oranı ile hesaplandığından, vergi gelirlerini ve milli geliri etkileyen tüm faktörler vergi yükünü de etkilemektedir (Çağdaş, 2020: 94). Dolayısıyla tarım, sanayi, hizmetler gibi ekonomik faaliyetler, ihracat ve ithalat gibi dış ticaret işlemleri gibi birçok faktör, vergi yükünü doğrudan ya da dolaylı yollardan etkilemektedir.

Bölgelerarası gelir ve kaynak dağılımında adaletin sağlanması amacıyla gerekli vergi politikalarının belirlenebilmesinde vergi yükünün bölgeler ve sektörler arasındaki dağılımının incelenmesi ve bölgesel ve sektörel farklılıkların karşılaştırmalı olarak ortaya konulması oldukça önemlidir. Çalışmada, Türkiye’de Düzey 1 bölgelerinin vergi yükü hesaplanmakta ve bölgeler arasında bir karşılaştırma yapılmakta; vergi yükü yüksek ve düşük olan bölgeler gruplandırılarak, her iki bölge grubu için 2008-2019 döneminde ekonomik faaliyet türleri, dış ticaret işlemleri, kayıtdışı istihdam oranları ve vergi sübvansiyonları ile vergi yükü arasındaki ilişki incelenmektedir. Vergi yükü üzerinde etkisi olduğu

düşünülen ekonomik faaliyet türleri olarak tarım, sanayi ve hizmetler sektörlerinin GSYH içindeki paylarına, araştırmada bağımsız değişkenler olarak yer verilmiştir. Ayrıca ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde etkisi olduğu düşünülen ve dolayısıyla vergi yükünü de etkilediği tahmin edilen; vergi sübvansiyonlarının GSYH içindeki payı, kayıtdışı istihdam oranları, ihracat ve ithalat miktarlarına da analizde bağımsız değişken olarak yer verilmiştir. Analizde, Türkiye’de vergi yükünün yüksek olduğu Düzey 1 bölgeleri arasında İstanbul, Doğu Marmara, Ege, Batı Anadolu bölgeleri yer alırken; vergi yükünün düşük olduğu bölgeler arasında ise Güney Doğu Anadolu, Orta Doğu Anadolu ve Kuzey Doğu Anadolu bölgeleri yer almaktadır. Bu bölgelerin tercih edilmesinin nedeni, vergi yükü yüksek ve düşük olan bölgelerin ayrı ayrı değerlendirilip, bu bölgelerde vergi yükünü olumlu ve olumsuz etkileyen faktörlerin tespit edilmesi ile bu bölgeler arasında karşılaştırma yapmaktır. Bunun için çalışmanın analiz bölümünde panel veri yöntemi kullanılacaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde vergi yükü kavramı ve vergi yükü hesaplamalarının önemi üzerinde durulduktan sonra, ikinci bölümde vergi yükü ile ekonomik faaliyet türleri ilişkisi, teorik yaklaşımlar ve literatür üzerinden incelenecektir. Üçüncü bölümde ise Türkiye’de toplam vergi yükü hesaplamaları ile Düzey 1 bölgeleri arasındaki vergi yükü dağılımı incelenmektedir. Daha sonra çalışmanın analiz kısmının yer aldığı dördüncü bölümde araştırmanın modeli, veri seti ve araştırma bulguları değerlendirilmektedir. Sonuç kısmında ise araştırmadan elde edilen sonuçlara ve çıkarımlara yer verilmektedir.

1. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI VE VERGİ YÜKÜNÜN ÖNEMİ

Verginin yükümlülerden bir kişisel karşılık gözetmeden zorla alınması ve onların harcanabilir gelirlerinde bir azalmaya yol açması, yükümlülerin vergiyi bir yük olarak hissetmelerine neden olmakta ve vergi yükü arttıkça vergiye karşı tutumlarının olumsuz yönde değişmesi kaçınılmaz olabilmektedir. Bu nedenle vergi yükü hesaplamaları, yükümlülerin vergi tutumlarının ölçülmesi açısından oldukça önemli ve gereklidir.

Vergi yükü bir toplumun fiili vergi ödeme kapasitesini göstermektedir. Ödenen vergilerin toplam gelire oranı ile (Vergi yükü=Ödenen Vergiler/Millî Gelir) hesaplandığından, vergi yükü ödenen vergiler ile doğru orantılıdır ve ödenen vergiler arttıkça vergi yükü de artmaktadır (Erdem vd., 2017: 230). Vergi yükünün

hesaplanması, bir ülkedeki kamu ekonomisinin büyüklüğünün tespit edilmesi açısından önemlidir ve bu hesaplamalar sayesinde devletin özel ekonomiye vergiler yoluyla hangi oranda müdahale ettiği ortaya konulabilmektedir (Gürdal ve Yavuz, 2017: 13). Ayrıca vergi yükü üzerinde önemli bir etkiye sahip olan vergi oranlarının yükselmesi ile yeni veya ek vergi uygulamaları mükelleflerin vergiye karşı psikolojilerini olumsuz etkileyerek, onları vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi durumlara yönlendirebilecek (Işık ve Kılınç, 2009: 150) ve kayıtdışılığın büyümesine neden olabilecektir.

Vergi yükü birçok ekonomik, mali ve sosyal gösterge üzerinde etkilidir. Örneğin, mükelleflerin üretim, yatırım, tüketim ve tasarruf kararları üzerinde olduğu kadar, işgücü ve sermaye hareketliliği üzerinde de önemli etkilere sahiptir (Gürdal ve Yavuz, 2017: 14). Dolayısıyla ekonomik kalkınma ve istikrarın temin edilebilmesi, gelir ve kaynak dağılımında adaletin sağlanabilmesi gibi konularda gerekli olan vergi politikalarının tespit edilebilmesi ve doğru olarak uygulanabilmesi için vergi yükü önemli bir gösterge olmaktadır (Tekbaş ve Dökmen, 2007: 196). Bir ekonomide vergi yükünün hesaplanması ve değerlendirilmesi, vergi sisteminin iyi bir şekilde işleyebilmesi açısından önemli bir ihtiyaçtır. Vergi yükü dikkate alınarak düzenlenmiş olan vergi sistemi, maliye politikasının temel hedefleri arasında yer alan ekonomik büyüme ve kalkınma ile gelir dağılımında adaletin sağlanması için büyük öneme sahiptir. Ayrıca ekonomik büyüme ve ithalat için gerekli olan döviz ihtiyacının karşılanabilmesi ya da yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi için de vergi yükünün yabancı yatırımcılarca bilinmesi (Çağdaş, 2020: 82) bir zarurettir. Mali reformların gerçekleştirilmesi ile çeşitli ekonomik ve sosyal politikaların belirlenmesinde vergi yükü hesaplamalarının dikkate alınması, uygulanacak politikaların başarısında etkili (Erdem vd., 2017: 229) olabilecek bir faktördür.

Vergilerin; gelir, harcama, yatırım, tasarruf ve istihdam üzerindeki etkileri bakımından, vergi yükünün hangi bölge veya sektör üzerinde ne oranda dağıtılacağı veya kimlerin üzerinde kalacağıın belirlenmesi de önem taşır. Vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinin ölçülebilmesinde vergi yükünün çeşitli sektörler, bölgeler ve sosyal gruplara dağılımının bilinmesi önem arz etmektedir. Zira çeşitli sektörler, sosyal gruplar ve bölgeler arasında vergi yükü bakımından önemli farklılıklar mevcutsa yeni konulacak vergilerin konusunu vergi yükü düşük sektörler, bölgeler ve sosyal gruplar oluşturabilir. Vergi yükü dağılımındaki dengesizlikler; yükümlülerin, tarifelerin, muafiyet ve istisna uygulamalarının düzenlenmesinde gerekçe olarak sayılabilir (Edizdoğan vd., 2017: 179).

Vergi yükünün kişiler, çeşitli sektörler ve bölgelere göre dağılımının hesaplanabilmesi için, toplam vergi yükü hesaplamasının yanı sıra kişisel vergi yükü, sektörel vergi yükü ve bölgesel vergi yükü hesaplamaları gibi daha alt düzey hesaplamalar da yapılmaktadır. Kişisel vergi yükü, bireyin belli bir dönemde ödediği toplam vergilerin aynı dönemde elde ettiği kazançla oranı ile hesaplanmaktadır. Sektörel vergi yükü ise belirli bir sektörden toplanan vergilerin sektörden elde edilen gelirlere oranı ile bulunmaktadır.

Kişilerin vergi sistemlerine ve dolayısıyla devlete karşı tutum ve tavırlarının belirlenmesinde kişisel vergi yükü önemli bir faktördür. Kişiler ödedikleri vergileri ve dolayısıyla yükledikleri vergi yükünü başkalarıyla kıyaslayıp, vergi yükünün daha fazla olduğunu öğrendiğinde vergiye uyumu olumsuz etkilenebilecek ve kamuya olan güveni sarsılacaktır. Bu durum kişilerin vergiye karşı dirençlerini de artırabilir. Sektörel vergi yükü hesaplamaları, hangi sektörün daha fazla vergi yüküne maruz kaldığı ve hangi sektörlerin vergisel sübvansiyonlardan daha fazla yararlandığı gibi hususların bilinmesine yardımcı olur. Ayrıca sektörel vergi yükü hesaplamaları, vergi idaresinin hangi sektörden vergi alırken zorlandığını, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi durumların hangi sektörde daha yaygın olduğunu tahmin edebilmesi ve ona göre denetimlerini sıklaştırabilmesi ile vergi idaresinin etkinliğinin artırılabilmesi için de son derece önemlidir (Demir, 2013: 13-17).

Vergi gelirleri bakımından bölgeler arasındaki durumu tespit edebilmek için vergi yükü hesaplamaları iktisadi, sosyal, coğrafi vb. farklı açılardan belirlenen bölgeler için de yapılmaktadır. Böylelikle vergileme açısından bölgeler arasında önemli farklılıklar ortaya çıkması durumunda mali dengelemenin sağlanabilmesi için düzenlemeler yapılabilir (Edizdoğan vd., 2017: 182). Toplam vergi yükü, bir ülkenin toplam fiili vergi ödeme kapasitesini ifade ederken, bölgesel vergi yükü, ülke içindeki çeşitli bölgelerin fiili vergi ödeme kapasitesini göstermekte ve bir bölgeden tahsil edilen vergi gelirlerinin o bölgenin toplam gelirlerine oranlanmasıyla hesaplanmaktadır. Bu şekilde bir bölgenin elde ettiği gelirin hangi oranda vergilendirildiği tespit edilerek, bölgeler arasında bir karşılaştırma yapılabilmesi sağlanabilir. Böylelikle vergi yükündeki bölgelerarası dengesizlikler ortaya çıkarılarak, bu yükün hangi bölge ya da bölgeler üzerinde daha fazla yoğunlaştığı tespit edilebilecektir.

Vergi yükünün bölgesel olarak hesaplanması ve bu hususta bölgelerin karşılaştırılmasının yapılmasında, bölgesel gelişmiş farkları oldukça önemli bir

etkendir. Şöyle ki gelişmiş ve kişi başı GSYH’si yüksek olan bölgelerin daha az gelişmiş ve kişi başı GSYH’si görece daha düşük olan bölgelere göre vergi yükü daha yüksek çıkacaktır (Demir, 2013:16).

Kişisel ve sektörel vergi yükünün hesaplanabilmesi ve vergi idaresinin etkin politikaları ile bu hususta adaletin sağlanabilmesi, toplumun vergiye direncini azaltacak ve vergi uyumunu olumlu etkileyebilecektir. Bu durum bölgelerarası vergi yükünde daha adil bir yapının oluşmasına katkı sağlayacaktır.

2. EKONOMİK FAALİYET TÜRLERİ İLE VERGİ YÜKÜ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Vergi yükü, ödenen vergilerin gelire oranı ile hesaplandığından, vergi gelirlerini ve milli gelirlerin oluşumunu etkileyen tüm ekonomik, sosyal ve kültürel etkenler vergi yükü üzerinde etkili olmaktadır (Erdem vd., 2017:230-236). Bir ekonomide vergi yükünün artması için vergi gelirlerindeki artış oranının milli gelirdeki artış oranından daha fazla olması gereklidir. Aksi durumda vergi yükü azalmaktadır.

Vergi yükü üzerinde doğrudan ya da dolaylı olarak etkili olan birçok faktör bulunmaktadır. Vergi gelirleri ve milli gelir birbirinden tamamen bağımsız iki değişken olmadığından, herhangi bir değişkeni etkileyen faktör diğer değişkeni de dolaylı ya da doğrudan etkileyebilmektedir. Bu faktörler gerek ülkelerin gerekse ülke içinde bölgelerin gelişmişlik derecesine göre farklılık gösterdiğinden, vergi yükü oranlarında ülkeler arasında ya da bölgeler arasında önemli farklılıklar görülmektedir (Gürdal ve Yavuz, 2017: 14). GSYH’deki artış vergi yükünün önemli bir belirleyicisi olmakla birlikte, GSYH içinde ekonomilerde ağırlıklı olan sektörlerin yapısı da vergi yükü üzerinde etkili olmaktadır. Örneğin, tarım, sanayi ve imalat sanayi sektörlerinin ekonomilerdeki payı, vergi yükünün belirleyicileri arasında yer almaktadır (Chelliah, 1971:273). Ayrıca kayıtdışı ekonomilerin büyüklüğü, dış ticaret işlemleri (ihracat ve ithalat), büyük ölçekli kurumların varlığı (Inaltong, 2012: 18) ve vergisel teşvik uygulamaları da vergi yükü üzerinde doğrudan etkisi olan faktörler arasında yer almaktadır.

Ekonomilerdeki sektörlerden bazılarının vergilendirilmesi diğer sektörlere göre daha zor olabilir. Bu nedenle ekonomideki sektörlerin dağılımı vergi gelirleri üzerinde etkili olan önemli faktörlerden birisidir. Özellikle emek yoğun çalışan çiftçilerin gelir seviyesi ortalamasının altında olduğundan, tarım sektörünün vergilendirilmesi diğer sektörlere göre daha zordur (Gupta, 2007: 4). Devlet özel

sektörün bazı yatırımlarının maliyetinin bir bölümünü, yatırımın teşvik edilmesi amacıyla üstlenmektedir. Bu şekilde yapılan sübvansiyonlar genellikle nakit ödeme veya vergi indirim şeklinde olabilir. Vergi sübvansiyonları birçok ekonomik faaliyet türü için uygulanabilir (Koplow, 1993). Tarım sektörünü geliştirmek adına yapılan vergisel sübvansiyonların yüksek olması, hem sektörden elde edilen vergi gelirlerinin payının azalmasına, hem de bütçede ciddi bir gelir kaybına yol açarak vergi yükünün ekonomideki diğer sektörler kaymasına neden olmaktadır. İlave olarak yüksek vergi sübvansiyonları nedeniyle sektöre diğer sektörlerden yapılan transferlerle, tarım sektörünün yasadışı bir vergi sığınağına dönüşmesi kaçınılmaz olmuştur (Chaudhry ve Munir, 2010: 450). Ayrıca tarım sektöründe denetimlerin eksikliği ve kayıtdışılığın yaygınlığı gibi nedenler, sektörün büyümesinin vergi yüküne olumlu etkisini sınırlamaktadır (İnaltong, 2012: 18). Birçok gelişmekte olan ülke, gerek tarihsel gerekse politik nedenlerden dolayı tarım sektörünün vergilendirilmesinde zorlanmaktadır. Bu nedenlerden dolayı, ekonomilerde tarım sektörünün aldığı pay ile vergi yükü arasında genellikle olumsuz bir ilişki söz konusudur (Chelliah, 1971: 273).

Tarım sektörünün payının artması vergi gelirlerini negatif etkilerken, sanayi sektörünün büyümesi vergi gelirlerini genellikle pozitif olarak etkilemektedir. Sanayi sektöründen elde edilen gelirler daha kolay vergilendirilirken, tarım sektörünün vergilendirilmesinin daha zor olması, bunun nedeni olarak gösterilebilir (Piancastelli, 2015: 6). Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde, sanayi sektörünün ekonomi içindeki payının artmasının vergi gelirlerini pozitif etkilediği yönünde sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir (Karagöz, 2013; Castro ve Camarillo, 2014; Çelikay, 2016; Sağdıç, 2019). Benzer bir biçimde imalat sanayi sektörünün ekonomideki payı ile vergi yükü arasında da doğru orantı söz konusudur. İmalat sektörünün gelişmesi vergi tabanının genişlemesine neden olmaktadır (Chelliah, 1971: 273). İmalat sektörünün ekonomi içindeki payının artmasının, üretim tüketim zincirini canlandıracağı düşüncesi ile vergi gelirlerine pozitif yansımaları beklenmektedir. Sektörün gelişmesi ile özellikle harcamalar ve kurum kazançları üzerinden alınan vergilerin artması beklenmektedir (Ahmed ve Mohammed, 2010: 409).

Hizmetler sektörünün vergi gelirleri ile ilişkisini belirleyen en önemli unsurlardan biri, ekonomilerdeki kayıtdışılığın boyutudur. Bu sektörün ekonomideki payının artmasının vergi gelirlerini pozitif etkilemesi beklenir, fakat özellikle gelişmekte olan ülkelerde sektörde kayıtdışılığın yüksek seviyelere

ulaşması ve vergi kaçakçılığının söz konusu olması, bu sektörden elde edilen vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir (Ahmed ve Mohammed, 2010: 409; Chaudhry ve Munir, 2010: 446).

İhracat ve ithalat işlemlerinden oluşan dış ticaret işlemleri de vergi gelirlerini etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ithalat işlemleri üzerinden genellikle stopaj yöntemiyle alınan ithalat ya da gümrük vergileri ile ithalat sektöründen önemli oranlarda vergi geliri elde edilmektedir. İthalat sektöründeki büyüme hem dolaylı hem de doğrudan vergi gelirlerini artırmaktadır (Ahmed ve Mohammed, 2010: 409). Dış ticaret işlemleri genellikle kayıt altında yapıldığından, vergi yükü vergi kapasitesine daha yakın olmaktadır (Inaltong, 2012: 18). Fakat ihracatın vergi gelirleri üzerindeki etkisi farklılık gösterebilir. Buna göre, ihracatı teşvik etmek amacıyla uygulanan vergi sübvansiyonlarının büyüklüğü, vergi gelirlerine negatif anlamda yansımabilmektedir (Gupta, 2007: 4-5). Fakat ihracata konu olan sektörün pazar payının büyüklüğü, ihracat işlemlerinin vergi gelirlerine yansımaları pozitif olarak etkileyebilmektedir. Özellikle petrol, teknoloji ve madencilik alanında gelişmiş ülkelerin ihracat işlemleri üzerinden aldığı vergiler, toplam vergi gelirleri içinde önemli paya sahip olduğu bilinmektedir.

Ekonomilerde kayıtdışı faaliyetlerin artması, resmi GSYH’ye katkı sağlamayan ekonomik faaliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle ekonomilerde kayıtdışı faaliyetlerin yükselmesi resmi GSYH’ye yansımayacağından, vergi gelirlerine olan etkisi de baskılanmaktadır. Konu ile ilgili çalışmalarda da kayıtdışı ekonomilerin yaygın olduğu dönemlerde vergi gelirlerinin olumsuz olarak etkilendiği yönünde sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir (Schneider ve Enste, 2000: 5). Kayıtdışılığın yaygın olduğu ekonomilerde ekonomik büyüme ve gelişme olumsuz etkilenmekte, haksız rekabet ortamı yaratılmakta, kamu hizmetlerinin verimliliği ve kalitesi azalmakta ve vergi gelirleri olumsuz olarak etkilenmektedir (Muharremi vd., 2014: 406). Ne yazık ki kayıtdışı ekonomi sorunu, farklı boyutlarda da olsa gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin çoğunda söz konusudur (Vousinas, 2017: 386).

Görüldüğü üzere genel olarak tarım sektörü dışında neredeyse tüm sektörlerin vergi gelirlerini pozitif etkilemesi beklenmektedir. Ancak kayıtdışılığın artması ve vergisel sübvansiyonların yoğunluğu gibi nedenler, sektörlerdeki gelişmenin vergi gelirlerine yansımaları olumsuz olarak etkilemektedir (Chaudhry ve Munir, 2010:450; Inaltong, 2012:18).

Vergi gelirleri de vergi yükü üzerinde doğrudan etkili olduğundan, vergi yükü ve vergi gelirlerini etkileyen faktörler önem taşımaktadır. Ancak vergi yükünü belirleyen faktörlerle ilgili literatürde sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu kapsamda, 1980-2004 döneminde 105 gelişmekte olan ülkenin verileri kullanılarak vergi gelirlerinin belirleyicilerinin araştırıldığı çalışmada Gupta (2007), kişi başı gelir, ithalat, GSYH içinde tarım sektörünün payı, yolsuzluklar gibi etkenlerin vergi gelirleri üzerinde anlamlı etkilere sahip olduğu tespit etmiştir. Ahmed ve Mohammed (2010) ise, 1998-2008 yılları arası dönemde 25 gelişmekte olan ülkenin verilerini kullanarak yaptıkları çalışmada, hizmetler ve imalat sanayi sektörlerinin ekonomideki payı ve ithalat seviyesinin vergi gelirlerini anlamlı ve pozitif olarak etkilediği sonucuna ulaşmış; buna karşılık tarım sektörünün ekonomideki payı ile vergi gelirleri arasında herhangi bir bağlantı bulamamıştır.

Javid ve Arif (2012), 1984-2010 yılları arası dönemde gelişmekte olan Asya ülkeleri verilerinden yararlanarak, vergi gelirlerinin temel belirleyicilerini araştırmış ve kişi başı gelir, toplam GSYH içinde tarım sektörünün aldığı pay, yolsuzluklar ve enflasyon ile vergi gelirleri arasında anlamlı etkilere ulaşmıştır. Karagöz (2013) ise Türkiye’de vergi gelirlerinin belirleyicilerini araştırdığı çalışmada, tarım sektörünün ekonomideki payı ile vergi gelirleri arasında negatif bir ilişki; sanayi sektörünün GSYH içindeki payı, kentleşme oranı ve dış borç stoku gibi faktörler ile vergi gelirleri arasında ise pozitif bir ilişki olduğu; ayrıca dış ticaret açığının da vergi gelirlerini etkilediği yönünde sonuçlara ulaşmıştır.

Castro ve Camarillo (2014), 2001-2011 yılları arası dönemde OECD’ye üye 34 ülkenin verilerini kullanarak yaptıkları çalışmada, kişi başı GSYH, sanayi sektörü ve insan haklarının gelişmesi ile vergi gelirleri arasında pozitif bir ilişki olduğunu saptamıştır. Tarım sektörünün yoğunluğu ile vergi gelirleri arasında ise olumsuz bir ilişki tespit edilmiştir.

Nezhad vd. (2016) tarafından gelişmekte olan 83 ülkenin 1990-2012 yılları arası döneme ait verileri kullanılarak yapılan çalışmada, dış ticaret işlemleri, ekonomik büyüme oranı, GSYH içinde tarım sektörünün payı, kentleşme ve demokrasi gibi faktörler ile vergi gelirleri arasında anlamlı etkilere ulaşılmıştır. Özmen (2016), BRIC-T ülkelerinde 1996-2013 yılları arası dönemde vergi gelirlerinin belirleyicilerini tespit etmek amacıyla yaptığı çalışmaya göre, kişi başı GSYH, ihracat seviyesi ve ekonomik serbestlik ile vergi gelirleri arasında olumlu bir etkiye ulaşılırken, enflasyon, kamu harcamaları ve ithalat seviyesi ile olumsuz bir ilişki söz konusudur. Çelikay (2016) ise Türkiye için yaptığı benzer bir çalışmada,

kişi başına düşen gayrisafi katma değer ve sanayi sektörünün payındaki değişimin fiili vergi yükünü pozitif etkilediği, buna karşın tarım sektörünün payı ve işsizlik oranlarındaki değişimin ise negatif yönde etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Demir (2016), Türkiye’de mükelleflerin gönüllü olarak ödemeyi kabul ettiği vergilerin, gelirlerine oranını ifade eden katlanılabilir vergi yükünün oranını ve bu yükü belirleyen faktörleri araştırdığı çalışmasında, katlanılabilir vergi yükünü %13 olarak tespit etmiş ve bu vergi yüküne etki eden faktörler arasında kamu harcamaları konusundaki algı, ülkenin genel ekonomik durumu, subjektif vergi yükü, uygulanan vergi teknikleri, mali saydamlık, vergi idaresinin mükelleflere olan tutumu, vergi adaleti, vergi bilinci ve ahlâki, mükellefiyet süresi ve eğitim seviyesi yer aldığını belirlemiştir. Çelikay (2017) de Türkiye’de 1924-2014 yılları arası dönemde milli gelir ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi incelemiş ve kişi başı GSYH ile vergi yükü arasında uzun dönemde pozitif bir ilişki ortaya çıkmasına rağmen, kısa dönemde değişkenler arasında anlamlı ilişkiler tespit edememiştir.

Karabulut ve Şeker (2018), Türkiye’de 2002-2016 dönemi için ihracat seviyesi ve döviz kurlarının vergi gelirlerini negatif etkilediği, GSYH’deki artışın pozitif etkilediği sonucuna ulaşırken; Öztürk vd. (2019), Türkiye’de 1980-2017 döneminde kentleşme ve ekonomik büyümenin vergi gelirleri üzerinde pozitif etkisinin olduğu, buna karşın tüketici enflasyonunun negatif etkiye sahip olduğunu ileri sürmüştür. Sağdıç (2019) da Türkiye’de kişi başı gelir, GSYH içinde sanayi ve hizmetler sektörünün payı ve dış ticaret işlemleri ile vergi gelirleri arasında pozitif ilişkiye ulaşırken, GSYH içinde tarım sektörünün payı ile vergi gelirleri arasında negatif ilişki tespit etmiştir. Ayrıca bölgelere göre yapılan analizlerde şehirleşme oranının, eğitim seviyesinin ve demokrasinin vergi gelirlerini pozitif etkilediği, buna karşın nüfus yoğunluğunun ve terör olaylarının negatif etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Bahtiyar ve Odabaş (2020) 1996-2016 döneminde 32 OECD ülkesinde vergi gelirlerinin belirleyicilerinin araştırıldığı çalışmada, ekonomik özgürlükler, imalat sanayi sektörü, kişi başı GSYH vergi gelirlerini pozitif olarak etkilerken, sanayi sektörü, işsizlik ve ihracat ile vergi gelirleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Son olarak Akıncı ve Atalay (2021) 1975-2019 döneminde Türkiye’de vergi yükü ile kişi başı GSYH ilişkisini inceledikleri çalışmada, kişi başı GSYH’nin vergi yükünün belirleyicilerinden olduğu sonucuna ulaşmıştır.

3. TÜRKİYE'DE TOPLAM VE BÖLGESEL VERGİ YÜKÜ

3.1. Türkiye'de Vergi Yükünün Seyri

Türkiye'de vergi yükü hesaplamaları ilk olarak sınırlı imkânlarla da olsa 1930 yılında yapılmıştır. Bu yıllarda vergi yükü %13,6 olarak hesaplanmıştır (Erdem vd., 2017:236). Daha sonra 1965 yılında %10,6 seviyelerinde olan vergi yükü 1970 yılında %9 seviyelerine geriledikten sonra bu yıldan itibaren yükseliş eğilimine girmiştir. Özellikle 1985 yılında Katma Değer Vergisi'nin (KDV) yürürlüğe girmesi, 1990'lı yılların sonlarında yaşanan kamu açıkları ve borç yükündeki artışın etkisi ve 2000'li yıllarda Özel Tüketim Vergisi'nin (ÖTV) de yürürlüğe girmesi ile Türkiye'de vergi yükünün 2000 yılında %20'lerin üzerine çıktığı görülmektedir (Çağdaş, 2020:87).

Türkiye'de 2002-2020 yılları arası dönemde vergi yükü oranları Tablo 1'de yer almaktadır. Tablodan da görüleceği üzere belirtilen dönemde vergi yükü %18 ile %20,2 arasında değişmektedir.

Tablo 1: Türkiye'de Vergi Yükü (2002-2020)

Yıllar	GSYH	Vergi Gelirleri	Vergi Yükü
2002	362.109.648	65.188.479	18,0
2003	472.171.775	89.893.112	19,0
2004	582.852.799	111.335.368	19,1
2005	680.275.847	131.948.778	19,4
2006	795.757.109	151.271.701	19,0
2007	887.714.414	171.098.466	19,3
2008	1.002.756.496	189.980.827	18,9
2009	1.006.372.482	196.313.308	19,5
2010	1.167.664.479	235.714.637	20,2
2011	1.404.927.615	284.490.017	20,2
2012	1.581.479.251	317.218.619	20,1
2013	1.823.427.315	367.517.727	20,2
2014	2.054.897.828	401.683.956	19,5
2015	2.350.941.343	465.229.389	19,8
2016	2.626.559.710	529.607.901	20,2
2017	3.133.704.267	626.082.415	20,0
2018	3.758.315.621	738.180.401	19,6
2019	4.320.191.227	820.148.186	19,0
2020	5.047.909.499	983.069.869	19,5

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (2021).

Türkiye’de gayrisafı milli hasılaya göre vergi yükü genellikle %20’ler seviyesindedir. Gelişmiş ülkelerde ise bu oran genellikle %30 seviyelerindedir. Diğer ülkelerle karşılaştırıldığında Türkiye, orta dereceli vergi ödeme çabası gösteren ülkeler arasında yer almakta (Erdem vd., 2017: 236); OECD ülkeleri arasında ise ortalamasının oldukça gerisinde kalmaktadır. Çeşitli vergi türleri bazında OECD ortalamasının oldukça gerisinde olan Türkiye’nin OECD ortalamasına en çok yaklaştığı vergi türü, mal ve hizmetler üzerinden hesaplanan dolaylı vergilerin yüküdür (Çağdaş, 2020: 94).

Türkiye’de vergi yükünün çeşitli vergiler arasındaki dağılımı incelendiğinde, dolaylı vergi yükünün dolaysız vergi yükünden daha yüksek olduğu görülmektedir. 2020 yılında dolaysız vergilerin (sosyal güvenlik primleri hariç) GSYH içindeki payı %6,1 seviyelerindeyken, dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı %12,6 seviyelerindedir. Vergi yükünün en fazla olduğu vergi türleri sırasıyla; dâhilde alınan mal ve hizmet vergileri, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler ve uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler olarak sıralanmaktadır (Kalkınma Bakanlığı, 2018: 32-33).

3.2. Türkiye’de Bölgelerarası Vergi Yükü Dağılımı

Bir bölgede ödenen toplam vergilerin bölgenin toplam gelirin oranını ifade eden bölgesel vergi yükü ile bir bölgeden elde edilen gelirin hangi oranda vergilendirildiğini tespit etmek mümkündür.

1990-2001 döneminde vergi yükünün bölgelerarası dağılımı incelendiğinde, Türkiye’de vergi yükünün bölgesel dağılımında genel olarak dengesiz bir yapının var olduğu gözlenmektedir. Özellikle ülkenin doğu bölgelerinde ekonomik, sosyal ve kültürel gelişmişliğe paralel olarak vergi yükünün daha düşük olduğu; batı bölgelerinde ise aynı parametrelere bağlı olarak vergi yükünün daha yüksek olduğu görülmektedir. Belirtilen dönemde vergi yükünün en yüksek olduğu bölgelerin sırasıyla Marmara (%25,5), İç Anadolu (%17,1) ve Ege (%10,5) bölgeleri olduğu, vergi yükünün en düşük olduğu bölgelerin ise Güneydoğu Anadolu (%4,3) ve Doğu Anadolu (%5,8) bölgeleri olduğu görülmektedir (Tekbaş ve Dönmez, 2007: 205-212).

Türkiye’de ekonomik faaliyetlerin en yoğun olduğu Marmara bölgesinde toplanan vergiler, toplam vergi gelirlerinin üçte ikisini oluşturmaktadır. Buna karşılık bölgenin toplam GSYH’den aldığı payın ortalaması %36 seviyelerindedir. Bu durum bölgenin milli gelirden aldığı paya göre yüksek oranlarda vergi ödediğini

göstermektedir. Vergi yükünün düşük olduğu Doğu Anadolu bölgesinde ise, milli gelirden alınan paya göre daha düşük oranda vergi toplandığı görülmektedir (Tekbaş ve Dönmez, 2007:203-212).

Türkiye’de geleneksel olarak kullanılan 7 coğrafi bölgeye ek olarak, 22 Eylül 2002 tarihinde Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde oluşturulan yeni bölge sınıflandırmasında 12 Düzey 1 bölgesi, 26 Düzey 2 bölgesi ve 81 Düzey 3 bölgesine (iller) yer verilmiştir. Düzey 1 bölgeleri esas alınarak Türkiye’de vergi yükünün bölgelerarasında dağılımına Tablo 2’de yer verilmektedir.

Tablo 2: Türkiye’de 2010-2019 Döneminde Düzey 1 Bölgelerinde Vergi Yükü (%)

Bölgeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
İstanbul	30,3	30,0	29,5	28,6	29,3	28,7	28,9	28,3	28,0	27,7
D.Marmara	28,9	29,0	28,1	27,2	24,4	26,0	27,6	27,1	24,1	22,4
Ege	19,6	19,9	21,1	20,7	20,1	20,4	20,8	20,8	20,4	20,8
B.Anadolu	22,6	20,3	19,8	23,2	19,1	20,3	21,2	20,6	20,6	19,0
Akdeniz	10,7	12,1	11,6	11,5	11,4	11,3	11,2	11,9	12,4	11,7
Batı Marmara	8,7	9,4	9,3	9,3	9,5	9,5	9,1	9,3	9,5	8,9
B.Karadeniz	7,7	8,6	8,5	8,7	8,6	8,6	8,3	9,1	9,9	9,2
D.Karadeniz	7,5	7,8	7,6	7,6	7,6	7,3	8,2	8,3	8,5	7,9
G.D.Anadolu	6,4	6,7	6,4	6,4	6,4	6,7	7,4	7,1	7,2	7,2
Orta Anadolu	7,3	8,0	7,9	8,2	7,9	7,0	7,3	6,9	7,1	6,7
O.D.Anadolu	5,7	5,7	5,5	5,8	5,9	5,8	6,1	6,3	7,0	6,2
K.D.Anadolu	4,9	5,2	5,1	5,1	5,4	5,4	5,9	5,9	5,9	5,9

Kaynak:TUIK (2019).

Tablodan da anlaşıldığı üzere İstanbul, 2019 yılında %27,7 ile vergi yükü en yüksek bölgedir. İstanbul bölgesini sırasıyla Doğu Marmara %22,4, Ege %20,8 ve Batı Anadolu %19 bölgeleri takip etmektedir. 2019 yılında vergi yükü en düşük olan bölgeler ise sırasıyla; Kuzey Doğu Anadolu %5,9, Orta Doğu Anadolu %6,2, Orta Anadolu %6,7, Güney Doğu Anadolu %7,2 ve Doğu Karadeniz %7,9 bölgeleridir. Bu verilere göre Türkiye’de vergi yükü bakımından bölgelerarasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Buna göre özellikle ülkenin doğu bölgelerinde, batıda yer alan bölgelere göre vergi yükü oldukça düşüktür.

Tüm bölgelerde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşebilmesi için, bölgelerin vergi kapasitelerinin mümkün olduğunca en az kayıpla tahsil edilmesi gerekmektedir. Fakat başta Doğu Anadolu ve Güney Doğu Anadolu bölgeleri olmak üzere bölgelerin çoğunda vergi kapasitelerinin

altında vergi toplandığı, buna karşın batı bölgelerinde ise kapasitenin üzerinde vergi yükünün söz konusu olduğu görülmektedir. Kuşkusuz bu dengesizliğin temel nedeni, bölgelerin gelişmişlik seviyesinin birbirinden farklı olmasıdır. Bu nedenle vergi yükünde denge ve adaletin sağlanabilmesi için, bölgelerarası sosyoekonomik farklılıkların mümkün olduğunca azaltılması oldukça önemlidir (Çelikay, 2016: 530).

Türkiye’de vergi yükü ile milli gelirin bölgesel dağılımı arasında benzer bir eğilim olduğu gözlenmektedir. Bu durum, milli gelirin vergi yükünün önemli bir belirleyicisi olduğu anlamına gelmektedir (Tekbaş ve Dönmez, 2007: 203-212). Literatürde milli gelir ile vergi yükü arasında pozitif bir ilişki olduğu birçok çalışma tarafından ortaya konulmuştur (Gupta, 2007; İnaltong, 2012:18; Karabulut ve Şeker, 2018; Öztürk vd., 2019). Ayrıca, Türkiye’deki yüksek gelir elde eden büyük firmaların merkezlerinin genellikle İstanbul, Kocaeli, Ankara, İzmir, Bursa gibi büyükşehirlerde olması nedeniyle, bu şehirlerin bulunduğu bölgelerde vergi yükü diğer bölgelere göre yüksek çıkmaktadır (Sağbaş ve Saruç, 2014: 516).

Vergi yükü üzerinde etkisi olabilecek bir diğer faktör de ekonomilerdeki kayıtdışılığın boyutudur. Türkiye’de 2009-2020 döneminde kayıtdışı istihdam oranı en yüksek olan bölgeler arasında Kuzey Doğu Anadolu, Güney Doğu Anadolu, Orta Doğu Anadolu, Doğu Karadeniz ve Batı Karadeniz bölgeleri yer almaktadır. Aynı dönemde kayıtdışı istihdam oranı en düşük olan bölgeler ise İstanbul, Batı Anadolu, Doğu Marmara, Ege ve Akdeniz bölgeleridir. Sektörel açıdan bakıldığında ise 2020 yılında Türkiye’de kayıtdışı istihdam oranı en yüksek olan sektör açık ara tarım sektörüdür. Sektörde kayıtdışılığın oranı 2009-2020 döneminde %80’in üzerindedir. Kayıtdışı istihdam oranı inşaat sektöründe %34,7, hizmetler sektöründe %18,8 ve sanayi sektöründe %16,5 seviyelerindedir (SGK, 2021). Bu verilere göre kayıtdışılığın görece daha yüksek olduğu bölgelerde vergi yükünün çok daha düşük olduğu, kayıtdışılığın daha düşük olduğu bölgelerde ise vergi yükünün diğer bölgelere göre daha yüksek olduğu çıkarımı yapılabilir.

Yatırımları teşvik etmek, istihdam yaratmak ve bölgelerarası kalkınma farklılığını azaltmak amacıyla uygulanan muafiyet, istisna ve vergi indirim gibi vergi teşvik uygulamalarının da bölgelerarası vergi yükü üzerinde etkisi bulunmaktadır (Tekin, 2006: 302). Türkiye’de belirli stratejik sektörlerle yönelik yatırımların teşvik edilmesi için iller gelişmişlik derecesine göre altı bölgeye ayrılmış ve gelişmiş bölgelerden daha az gelişmiş bölgelere doğru vergi teşvik uygulamalarının oranı artırılmıştır. Örnek olarak, organize sanayi bölgeleri ve

endüstri bölgelerine yönelik uygulanan vergi indirimlerinin birinci bölge için oranı %15-20 düzeyindeyken, altıncı bölge için oran %50-55 düzeyindedir. Diğer teşvik türleri için de benzer farklılıklar mevcuttur (Giray, 2019: 110-116). Genellikle doğuda yer alan iller beşinci ve altıncı bölgelerde yer alırken, batıda yer alan iller ise birinci ve ikinci bölgelerde yer almaktadır. Buna göre vergi teşvik uygulamalarının daha fazla uygulandığı bölgelerde vergi yükünün daha düşük olduğu, buna karşın vergi teşvik uygulamalarının düşük olduğu bölgelerde ise vergi yükünün daha yüksek olduğu ifade edilebilir.

Son olarak eğitim seviyesinin de vergi yükü üzerinde etkisi olabileceği yönünde çıkarımlar yapılabilir. Nitekim Batı Anadolu, İstanbul, Ege ve Doğu Marmara bölgelerinde eğitim seviyesi daha yüksekken, Güney Doğu Anadolu, Kuzey Doğu Anadolu, Batı Karadeniz ve Güney Doğu Anadolu bölgelerinde ise daha düşüktür (Kabalcı ve Metin, 2015: 281). Buna göre eğitim seviyesinin yüksek olduğu bölgelerde vergi yükünün de diğer bölgelere göre daha yüksek olduğu ifade edilebilir. Bazı ampirik çalışmalarda bu durumu destekler niteliktedir (Sağdıç, 2019).

4. MODEL VE VERİ SETİ

Çalışmanın analiz bölümünde Türkiye’de belirli bölgelerde 2008-2019 yılları arası dönemde birçok değişkenin vergi yükü üzerindeki etkileri araştırılmaktadır. Çeşitli bölgelerin belirli yıllardaki verileri kullanılarak analizlerin yapılması, çalışmada hem zaman serisinin hem de yatay kesit verilerinin birlikte kullanılmasını gerektirmektedir. Buna uygun bir yöntem olduğundan, analizlerde panel veri yöntemi tercih edilmiştir. Bu yöntemde, çeşitli değişkenlerin gözlemleri panelin yatay kesitini oluştururken, değişkenlerin zaman dilimi içindeki değerleri ise panelin zaman serisini ifade etmektedir.

Çalışmada, Türkiye’de 2010-2019 dönemi ortalama vergi yükü en yüksek olan bölgeler (İstanbul, Doğu Marmara, Batı Anadolu ve Ege) ile en düşük olan bölgeler (Güney Doğu Anadolu, Orta Doğu Anadolu ve Kuzey Doğu Anadolu) iki gruba ayrılmakta, vergi yükü yüksek olan bölgeler ve düşük olan bölgelerin verileri ayrı ayrı analiz edilmektedir. Model 1 ve Model 2 şeklinde iki farklı model oluşturulmuştur. Çalışmanın analiz kısmında kullanılan panel veri modelleri şu şekilde kurulmaktadır:

$$\text{Model 1: vergiyükü}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{tarımGSYH}_{it} + \beta_2 \text{sanayiGSYH}_{it} + \beta_3 \text{hizmetGSYH}_{it} + \beta_4 \text{vsübGSYH}_{it} + \beta_5 \text{ihracat}_{it} + \beta_6 \text{ithalat}_{it} + \mu_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

$$\text{Model 2: vergiyükü}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{kayıtdışı}_{it} + \mu_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

Model 1, Türkiye’de 2008-2019 döneminde Düzey 1 bölgelerinde tarım, sanayi ve hizmetler sektörlerinin GSYH içindeki payı, vergi sübvansiyonlarının GSYH’ye payı, ihracat ve ithalat miktarları ile vergi yükü arasındaki muhtemel ilişkiyi ve bu ilişkinin yönünü ve boyutunu tespit edebilmek için kurulmuştur.

Model 2, Türkiye’de 2009-2019 döneminde Düzey 2 bölgelerinde kayıtdışı istihdam oranları ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi ve bu ilişkinin yönünü ve boyutunu tespit edebilmek için kurulmuştur. Kayıtdışı istihdam oranları verilerine Düzey 1 bölgeleri kapsamında ulaşılamadığından, Düzey 2 bölgeleri kapsamında yeni bir model kurularak analiz edilmiştir. Ayrıca zaman boyutu da Model 1’e göre farklılık göstermektedir.

Her iki modelde yer alan değişkenlere ilişkin veri seti Tablo 3’te yer almaktadır.

Tablo 3: Model 1 Ve Model 2’de Bulunan Değişkenlere İlişkin Veri Seti

Değişkenler	Kısaltmaları	Elde Edildiği Kaynaklar
Yıllık vergi yükü oranı	vergiyükü	Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sitesi
Tarım sektörüne yönelik GSYH’nin toplam GSYH içindeki oranını (%)	tarımGSYH	Türkiye İstatistik Kurumu resmi internet sitesi
Sanayi sektörüne yönelik GSYH’nin toplam GSYH içindeki oranını (%)	sanayiGSYH	Türkiye İstatistik Kurumu resmi internet sitesi
Hizmetler sektörüne yönelik GSYH’nin toplam GSYH içindeki oranını (%)	hizmetGSYH	Türkiye İstatistik Kurumu resmi internet sitesi
Vergi sübvansiyonlarının GSYH içindeki oranını (%)	vsübGSYH	Türkiye İstatistik Kurumu resmi internet sitesi
İhracat miktarı (Bin ABD Doları)	ihracat	Türkiye İstatistik Kurumu resmi internet sitesi
İthalat Miktarı (Bin ABD Doları)	ithalat	Türkiye İstatistik Kurumu resmi internet sitesi
Yıllık kayıtdışı istihdam oranları	kayıtdışı	Sosyal Güvenlik Kurumu resmi internet sitesi

Ayrıca modelde yer alan diğer kavramlardan;

- α_{it} : modelin sabit değerini,
 $\beta_1 \beta_2 \beta_3 \beta_4 \beta_5 \beta_6$: modelin katsayılarını,
 μ_{it} : birim ve zamana göre modeldeki hata terimini,
 ε_{it} : modelin hata terimini ifade etmektedir.

5. ANALİZ SONUÇLARI VE SONUÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Panel veri yöntemi ile yapılan analizlerde zaman boyutu oldukça uzun olan araştırmalarda panel durağanlık analizlerinin yapıldığı, fakat zaman boyutunun uzun olmadığı araştırmalarda panel durağanlık analizine gerek olmadığı ifade edilebilir (Nargeleçekenler, 2011:168). Araştırmanın zaman boyutu on yıl olduğundan, panel durağanlık analizlerinin yapılmasına gerek görülmemiştir.

İstanbul, Doğu Marmara, Ege, Batı Anadolu bölgeleri kapsamında kurulan Model 1’e ilişkin analiz sonuçları Tablo 4’teki gibidir. Batı bölgeleri kapsamında Model 1’e ilişkin yapılan analizlerde Hausman test sonuçları (Prob. 0,000), modelde “sabit etkilerin” geçerli olduğunu ifade etmektedir. Analiz sonuçları Yatay F (Prob. > F = 0,00) ve Zaman F değerleri (Prob. > F = 0,659) “birim etkili sabit etkiler modelinin” geçerli olduğunu göstermektedir.

Tablo 4: Batı Bölgeleri İçin Model 1 Analiz Sonuçları

Bağımlı Değişken: vergiyükü	Katsayılar (Direncili Standart Hatalar)
SABİT	0,0632 (0,0400)
tarımGSYH	- 0,0624^b (0,0258)
sanayiGSYH	0,0013 (0,0444)
hizmetGSYH	0,0785 (0,0896)
vsübGSYH	0,5374^b (0,1818)
ihracat	6,01e-1 (3,22e1)
ithalat	-2,34e-1 (2,40e-1)
R ²	0,036

Bağımlı Değişken: vergiyükü	Katsayılar (Dirençli Standart Hatalar)
F	5,35 ^a (0,008)
Yatay F	418,44 (0,000)
Zaman F	0,78 (0,659)
Hausman	29,51 (0,000)
Wald Test	91293,42 (0,000)
Bharvaga Durbin Watson	0,493
BaltagiWu LBI	0,903
Pesaran CD	10,263 (0,000)
<i>Parantez içindeki değerler dirençli tahminciler standart hatalarını göstermektedir.</i>	
a=prob<0,01; b=prob<0,05; c=prob<0,10	

Wald Test (Prob. 0,00) sonuçlarına göre, modelde Heteroskedastisite sorunun olduğu anlaşılmaktadır. Bharvaga Durbin Watson (0,493) ve BaltagiWu LBI (0,903) test sonuçları, her iki sonucun da 2 değerinin altında kalması nedeniyle otokorelasyon sorununun da modelde mevcut olduğunu göstermektedir. Ayrıca, birimler arası korelasyon sorunu olup olmadığını anlayabilmek için, modelde birim sayısı zaman sayısını aştığı için yapılan Pesaran CD testi sonuçları (Pr. 0,00), sorunun varlığını göstermektedir. Modelde mevcut olan sorunların giderilmesi için “Driscoll Kraay” dirençli tahmincisi ile model yeniden tahmin edilmiştir. Dirençli tahminci analiz sonuçlarına göre; tarımGSYH ile vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Buna karşın vsübGSYH ile vergi yükü arasında anlamlı ve olumlu sonuçlara ulaşılmıştır. Son olarak sanayiGSYH, hizmetGSYH, ihracat ve ithalat değişkenleri ile vergi yükü arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Değişkenler arasındaki ilişkiyi açıklayan R2 değeri 0,036 seviyelerindedir.

Analiz sonuçlarına göre, vergi yükü yüksek olan bölgelerde tarım sektörlerinin GSYH içindeki payının artması vergi yükünün azalmasına neden olurken, vergi sübvansiyonlarının GSYH içindeki payının artması vergi yükünü de arttırmaktadır. Tarım sektörünün GSYH içindeki payının 1 birim artması vergi yükünü 0,06 birim düşürmektedir. Buna karşın vergi sübvansiyonlarının 1 birim artması vergi yükünü 0,5 birim arttırmaktadır. Sanayi ve hizmetler sektörlerinin GSYH içindeki payı, ihracat ve ihracat işlemlerindeki değişimin vergi yükü üzerinde herhangi bir etkisi söz konusu değildir.

Güney Doğu Anadolu, Orta Doğu Anadolu ve Kuzey Doğu Anadolu bölgelerini kapsayan Model 1 analiz sonuçları Tablo 5’deki gibidir. Doğu bölgeleri kapsamında Model 1’e ilişkin yapılan analizlerde Hausman test sonuçlarına göre (Prob. 0,000) “sabit etkiler” modelinin geçerli olduğu, Yatay F (Prob. > F = 0,000) değeri modelde birim etkisinin olduğunu ve Zaman F değerleri (Prob. > F = 0,000) modelde zaman etkisinin olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlara göre “birim ve zaman etkili sabit etkiler” modelinin geçerli olduğu analiz sonuçlarından tespit edilmiştir.

Tablo 5: Doğu Bölgeleri İçin Model 1 Analiz Sonuçları

Bağımlı Değişken: vergiyükü	Katsayılar (Dirençli Standart Hatalar)
SABİT	0,1231 ^a (0,0148)
tarımGSYH	-0,0954 ^a (0,0227)
sanayiGSYH	-0,1170 ^a (0,0303)
hizmetGSYH	-0,0992 ^c (0,0500)
vsübGSYH	-0,2555 (0,1710)
ihracat	3,08e-1 (3,47e-1)
ithalat	-6,05e-1 (4,34e1)
R ²	0,167
F	13,87 ^a (0,000)
Yatay F	21,82 (0,000)
Zaman F	3,75 (0,00)
Hausman	23,94 (0,000)
Wald Test	949,58 (0,000)
Bharvaga Durbin Watson	0,773
BaltagiWu LBI	1,029
Pesaran CD	21,897 (0,000)
<i>Parantez içindeki değerler dirençli tahminciler standart hatalarını göstermektedir.</i>	
a=prob<0,01; b=prob<0,05; c=prob<0,10	

Wald Test sonuçları (Prob. 0,000) modelde Heteroskedastisiti sorunu olduğunu, Bharvaga Durbin Watson (0,773) ve BaltagiWu LBI (1,029) test sonuçları modelde otokorelasyon sorunun olduğunu ve Pesaran CD testi sonuçları (Pr. 0,000) modelde birimler arası korelasyon sorunun olduğunu göstermektedir. Söz konusu olan sorunların giderilmesi için model “Driscoll Kraay” dirençli tahmincisiyle yeniden analiz edilmiştir. Dirençli tahminciden elde edilen sonuçlara göre; tarımGSYH, sanayiGSYH ve hizmetGSYH ile vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif ilişki tespit edilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre vsübGSYH, ihracat ve ithalat ile vergi yükü arasında anlamlı ilişkiler bulunamamıştır. Modelin R2 değeri 0,167’dir.

Bu sonuçlara göre, vergi yükü düşük olan bölgelerde tarım, sanayi ve hizmetler sektörünün GSYH içindeki payının artması vergi yükünün düşmesine neden olmaktadır. Tarım sektöründeki 1 birimlik büyüme vergi yükünün 0,1 birim, sanayi sektöründeki 1 birimlik büyüme vergi yükünü 0,11 birim ve hizmetler sektöründeki 1 birimlik büyüme vergi yükünü 0,1 birim düşürmektedir. Vergi sübvansiyonları, ihracat ve ithalat işlemlerinin vergi yükü üzerinde herhangi bir etkisi söz konusu değildir.

Türkiye’de 2019 yılında toplam GSYH içinde tarım sektörünün aldığı pay bakımından bölgeler incelendiğinde, bulgularla tutarlı sonuçlar gözlenmektedir. Buna göre, vergi yükü yüksek olan bölgelerin, aynı zamanda tarım sektörünün GSYH içindeki payı en düşük olan bölgeler (İstanbul %0,1, Doğu Marmara %3,8, Batı Anadolu %5,5 ve Ege %9,4) olduğu görülmektedir. Buna karşılık vergi yükü düşük olan bölgelerde tarım sektörünün GSYH içindeki payı (Kuzey Doğu Anadolu %21,4, Orta Doğu Anadolu %13,6 ve Güney Doğu Anadolu %11,4) daha yüksektir (TÜİK, 2019).

Sanayi sektörü bakımından bölgeler incelendiğinde, vergi yükü yüksek olan bölgelerden Doğu Marmara bölgesinde sanayi sektörünün GSYH içindeki payı %38,9 ile en yüksek olan bölgedir. Vergi yükü yüksek diğer bölgelerde bu oran Ege bölgesinde %25,9, Batı Anadolu’da %18,6, İstanbul’da %17,1 seviyelerindedir. Vergi yükü düşük olan bölgelerde ise Kuzey Doğu Anadolu’da %9,3, Orta Doğu Anadolu’da %10 ve Güney Doğu Anadolu’da 20,9 seviyelerindedir (TÜİK,2019).

Hizmetler sektörünün toplam GSYH içindeki payı bakımından bölgeler incelendiğinde; İstanbul (%32,1), Akdeniz (%28,3), Ege (%23) ve Doğu Marmara (%21,9) en yüksek paya sahip olan bölgelerdir. Buna karşın sektörün payı Kuzey

Doğu Anadolu (%12,9), Orta Doğu Anadolu (%14,2), Güney Doğu Anadolu’da (%20,9) daha düşüktür (TÜİK,2019).

Güney Doğu Anadolu, Orta Doğu Anadolu ve Kuzey Doğu Anadolu bölgelerini kapsayan Model 2 analiz sonuçlarına Tablo 6’da yer verilmektedir.

Tablo 6: Doğu Bölgeleri için Model 2 Analiz Sonuçları

Bağımlı Değişken: vergiyüğü	Katsayılar (Dirençli Standart Hatalar)
SABİT	0,0843 ^a (0,0102)
kayıtdışı	-0,0004 ^b (0,0002)
R ²	0,328
F	5,32 ^b (0,021)
Yatay F	79,40 (0,000)
Zaman F	0,00 (1,000)
Hausman	0,38 (0,538)
Wald Test	3,59 (0,004)
Bharvaga Durbin Watson	0,725
BaltagiWu LBI	0,923
Pesaran CD	-0,453 (0,651)
<i>Parantez içindeki değerler dirençli tahminler standart hatalarını göstermektedir.</i> a=prob<0,01; b=prob<0,05; c=prob<0,10	

Buna göre, Doğu bölgeleri kapsamında Model 2’ye ilişkin yapılan analizlerde Hausman test sonuçlarına göre (Prob. 0,538) “rassal etkiler” modelinin geçerli olduğu, Yatay F (Prob. > F = 0,00) değeri modelde birim etkisinin olduğunu ve Zaman F değerleri (Prob. > F = 1,000) modelde zaman etkisinin olmadığını göstermektedir. Bu sonuçlara göre “birim etkili rassal etkiler” modeli geçerlidir.

Wald Test sonuçları (Prob. 0,00) modelde Heteroskedastisite sorunun olduğunu, Bharvaga Durbin Watson (0,725) ve BaltagiWu LBI (0,923) test sonuçları modelde otokorelasyon sorunun olduğunu göstermektedir. Pesaran CD testi sonuçları (Pr. 0,65) modelde birimler arası korelasyon sorunun olmadığı anlamına gelmektedir. Modelde mevcut sorunların giderilmesi için model “Arellano,

Froot, Rogers” dirençli tahminciyle yeniden analiz edilmiştir. Dirençli tahminci analiz sonuçlarına göre; kayıtdışı ile vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif etkiler tespit edilmiştir. Bu sonuca göre, bölgelerde kayıtdışı istihdam oranının yükselmesi vergi yükünün azalmasına neden olmaktadır. Buna göre kayıtdışı istihdam oranındaki 1 birim artış vergi yükünü oldukça sınırlı oranda (0,0004 birim) azaltmaktadır. Anlamlılık seviyesi %5’dir. Modelin R2 değeri 0,328’dir. Kayıtdışı istihdam oranı tek başına vergi yükünü yaklaşık %33 oranında etkilemektedir.

İstanbul, Doğu Marmara, Ege, Batı Anadolu bölgeleri kapsamında Model 2 analiz sonuçlarına Tablo 7’de yer verilmektedir. Batı bölgeleri için Model 2’ye göre yapılan analizlerde Hausman (Prob. 0,067), Yatay F (Prob. > F = 0,000) ve Zaman F (Prob. > F = 0,960) test sonuçları “birim etkili sabit etkiler” modelinin geçerli olduğunu göstermektedir.

Tablo 7: Batı Bölgeleri için Model 2 Analiz Sonuçları

Bağımlı Değişken: vergiyükü	Katsayılar (Dirençli Standart Hatalar)
SABİT	0,169 ^a (0,018)
kayıtdışı	0,0004 ^c (0,001)
R ²	0,051
F	4,14 ^b (0,069)
Yatay F	504,86 (0,000)
Zaman F	0,36 (0,960)
Hausman	3,36 (0,067)
Wald Test	6739,9 (0,000)
Bharvaga Durbin Watson	0,787
BaltagiWu LBI	1,197
Pesaran CD	1,657 (0,097)
<i>Parantez içindeki değerler dirençli tahminciler standart hatalarını göstermektedir.</i>	
a=prob<0,01; b=prob<0,05; c=prob<0,10	

Wald Test sonuçları (Prob. 0,000) modelde Heteroskedastisiti sorunun, Bharvaga Durbin Watson (0,787) ve BaltagiWu LBI (1,197) test sonuçları modelde otokorelasyon sorununun ve Pesaran CD testi sonuçları (Pr. 0,097) modelde birimler arası korelasyon sorununun olduğunu göstermektedir. Modelde mevcut sorunların giderilmesi için model “Driscoll-Kraay” dirençli tahmincisiyle yeniden analiz edilmiştir. Dirençli tahminci analiz sonuçlarına göre; kayıtdışı ile vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif ilişki (1br.=0,0004 br.) tespit edilmiştir. Bu sonuca göre, bölgede kayıtdışı istihdam oranının yükselmesi vergi yükünün de oldukça sınırlı da olsa yükselmesine neden olmaktadır. Anlamlılık seviyesi %10; modelin R2 değeri 0,05’dir. Bölgelerde kayıtdışı istihdam oranının vergi yükünü tek başına etkileme derecesi %5’dir.

Türkiye’de 2020 yılında bölgelerde söz konusu olan kayıtdışı istihdam oranları da bu sonuçları destekler niteliktedir. Buna göre vergi yükünün yüksek olduğu İstanbul, Batı Anadolu, Doğu Marmara ve Ege gibi bölgelerde kayıtdışı istihdam oranları daha düşükken, vergi yükünün daha düşük olduğu Kuzey Doğu Anadolu, Orta Doğu Anadolu, Güney Doğu Anadolu gibi bölgelerde kayıtdışı istihdam oranları çok daha yüksektir (SGK).

SONUÇ

Türkiye’de geçmişten günümüze yapılan hesaplamalar incelendiğinde 1930’lu yıllarda %13 seviyelerinde olan toplam vergi yükünün 1970 yılında %9 seviyelerine kadar geriledikten sonra, KDV ve ÖTV gibi vergilerin uygulamaya girmesi ve yaşanan borç yükü artışının da etkisi ile 2000’li yıllardan günümüze kadar %20 seviyelerinde seyir ettiği görülmektedir. Türkiye’de geçmişten günümüze vergi yükünün bölgelerarası dağılımı incelendiğinde, bölgelerarasında ciddi farklar olduğu görülmektedir. 2019 yılı verilerine göre İstanbul’da %27,7, Doğu Marmara’da %22,4 olan vergi yükü Batı Marmara’da %8,9 düzeyine inmektedir. Keza vergi yükü Ege’de %20,8 iken Akdeniz’de %11,7, Batı Karadeniz’de %9,2, Doğu Karadeniz’de %7,9, Güney Doğu Anadolu’da %7,2, Orta Anadolu’da %6,7, Orta Doğu Anadolu’da %6,2 ve Kuzey Doğu Anadolu %5,9 düzeyindedir. Görüldüğü üzere ülkenin doğusunda yer alan bölgelerde vergi yükü batıda yer alan bölgelere göre oldukça düşük düzeyde gerçekleşmektedir.

Vergi yükü en yüksek olan bölgeler ile en düşük olan bölgeler için ayrı ayrı yapılan panel veri analizlerinden elde edilen sonuçlara göre, Türkiye’de vergi

yükü yüksek olan İstanbul, Doğu Marmara, Ege, Batı Anadolu bölgelerinde vergi sübvansiyonları ve kayıtdışı istihdam oranları vergi yükünü anlamlı ve olumlu etkilerken, tarım sektörü olumsuz etkilemektedir. Ayrıca vergi yükü düşük olan Güney Doğu Anadolu, Orta Doğu Anadolu ve Kuzey Doğu Anadolu bölgelerinde ise tarım sektörü, sanayi sektörü, hizmetler sektörü ve kayıtdışı istihdam oranları vergi yükünü olumsuz etkilemektedir.

Elde edilen sonuçlara göre, her iki bölgede de tarım sektörünün GSYH içindeki payının artması vergi yükünün azalmasına neden olmaktadır. Batı bölgelerinde sektörün 1 birim büyümesi vergi yükünü 0,06 birim düşürürken, doğu bölgelerinde yaklaşık 0,1 birim düşürmektedir. Bu sonuçlar literatürle (Karagöz 2013, Castro ve Camarillo 2014, Çelikay 2016, Sağdıç 2019) benzerlik göstermektedir. Vergi yükü yüksek olan bölgeler, aynı zamanda tarım sektörünün GSYH içindeki payı en düşük olan bölgeler durumundadır. Buna karşılık vergi yükü düşük olan bölgelerde tarım sektörünün GSYH içindeki payı genellikle yüksektir. Bu sonuçlar tarım sektörünün ekonomi içindeki payının bölgelerdeki vergi yükünün belirleyicilerinden birisi olduğunu göstermektedir. Tarım sektörünün ekonomi içindeki payının artması, sektördeki kayıtdışılığın ve vergi sübvansiyonlarının yüksek olması gibi etkenler nedeniyle, vergi gelirlerini ve dolayısıyla da vergi yükünü olumsuz etkilemektedir.

İkinci sektör olan sanayi sektörünün GSYH içindeki payının ise vergi yükü yüksek olan bölgelerde genellikle daha yüksek olduğu görülmektedir. Literatürdeki çalışmaların çoğunda (Karagöz 2013, Castro ve Camarillo 2014, Çelikay 2016, Sağdıç 2019) sanayi sektörü ile vergi yükü ya da vergi gelirleri arasında pozitif ilişki olduğu tespit edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre ise, vergi yükü yüksek olan bölgelerde, sanayi sektörünün ekonomi içindeki payı ile vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler tespit edilememiştir. Bu sonuç Bahtiyar ve Odabaş (2020) ile tutarlıdır. Buna karşın vergi yükü düşük olan bölgelerde ise sektörün büyümesinin vergi yükünü olumsuz etkilediği görülmektedir. Genel literatürle çelişen bu duruma, doğuda yer alan bölgelerde genellikle sektörün GSYH içindeki payının çok daha düşük olması ve söz konusu bölgelerde kayıtdışılığın ve sektöre yönelik vergisel teşviklerin oldukça yüksek olması gibi durumların neden olabileceği ileri sürülebilir.

Hizmetler sektörü de sanayi sektörü gibi vergi yükünün düşük olduğu bölgelerde, yüksek kayıtdışı istihdam oranlarının muhtemel etkisi ile sektördeki gelişmeler vergi yükünü negatif yönde etkilemekte; vergi yükü yüksek

olan bölgelerde ise vergi yükü üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Bu sonuçlar literatür (Ahmed ve Mohammed 2010, Sağdıç 2019) ile uyuşmamaktadır.

Ekonomik faaliyet türlerinin vergi yükü üzerindeki etkisini sınırladığı düşünülen kayıtdışı istihdam oranlarının vergi yükünü her iki bölgede de anlamlı etkilediği tespit edilmiştir. Zira Türkiye’de kayıtdışı istihdam oranlarının daha yüksek olduğu bölgelerde vergi yükü daha düşük olup, analiz sonucuna göre bu bölgelerde kayıtdışı istihdam oranları vergi yükünü olumsuz etkilemektedir. Buna karşın kayıtdışı istihdam oranlarının düşük olduğu bölgelerde ise vergi yükü oranları daha yüksek olup, kayıtdışı istihdamın oldukça sınırlı da olsa vergi yükünü pozitif etkilediği gözlenmektedir. Bu sonuçlar, özellikle kayıtdışı istihdam oranlarının yüksek seviyelere ulaşması durumunda vergi yükünün olumsuz yönde etkileneceğini, buna karşın kayıtdışı istihdam oranlarının düşük olduğu durumda ise kayıtdışılığın vergi yükü üzerinde olumsuz etkisi olmadığını göstermektedir. Benzer sonuçlara vergi sübvansiyonlarında da ulaşılmıştır. Vergi yükü yüksek olan bölgelerde vergi sübvansiyonlarının vergi yükü üzerinde pozitif etkisi varken, vergi yükü düşük olan bölgelerde anlamlı bir ilişkiye ulaşılamamıştır. Özellikle vergi yükü yüksek olan bölgelerde çok daha düşük oranda uygulanan vergisel teşvikler bu durumun nedeni olarak gösterilebilir.

Bu sonuçlara göre, Türkiye’de vergi yükü bakımından bölgelerarasındaki dengesizliklerin nedenleri arasında; tarım, sanayi ve hizmetler gibi ekonomik faaliyet türlerinin GSYH içindeki payı, kayıtdışı istihdam oranları ve vergi sübvansiyonları yer almaktadır. Bu nedenle, vergi yükü düşük olan bölgelerde tüm sektörlerde kayıtdışılığın azaltılması için denetimler sıklaştırılmalı, vergi sübvansiyonları özellikle katma değeri yüksek olan özel yatırımları teşvik edici nitelikte ve verimli alanlara yönelik kullanılmalıdır. Ayrıca genel olarak tüm bölgelerde kayıtdışı istihdam oranı %85’ler seviyesinde olan tarım sektörüne yönelik denetimler sıklaştırılmalı ve vergisel sübvansiyonlar genellikle verimliliği yüksek olan beşeri sermaye, doğal kaynak, teknolojik ve araştırma-geliştirme yatırımlarına ağırlık verilerek yapılmalı ve sonuçlar denetlenmelidir. Böylelikle sektörlerden elde edilebilecek vergi gelirleri ve dolayısıyla vergi yükü de pozitif etkilenebilir. Son olarak vergi yükü bakımından bölgelerarasında dengenin sağlanabilmesi amacıyla, bölgelerarası sosyoekonomik dengesizliğin olabildiğince azaltılması oldukça önemlidir.

KAYNAKÇA

- Ahmed, Qazi M. ve Sulaiman D. Mohammed (2010), "Determinant of Tax Buoyancy: Empirical Evidence from Developing Countries", *European Journal of Social Sciences*, 13(3): 408-414.
- Akıncı, Adil ve Muhammet Atalay (2021), "Türkiye’de Vergi Yüğü İle Kişi Başına Düşen Gayri Safi Yurtiçi Hasıla Arasındaki İlişki: Fourier Yaklaşımı", *Sayıştay Dergisi*, 32(121): 127-152.
- Bahtiyar, Ercan ve Hakkı Odabaş (2020), "Vergi Gelirlerini Etkileyen Bir Faktör Olarak Ekonomik Özgürlükler: OECD Ülkeleri Üzerinde Bir Analiz", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(1): 137-161.
- Castro, Gerardo Á. ve Diana B. R. Camarillo (2014), "Determinants of Tax Revenue in OECD Countries Over the Period 2001–2011", *Contaduría y Administración*, 59(3): 35-59.
- Chaudhry, Imran Sharif ve Farzana Munir (2010), "Determinants of Low Tax Revenue in Pakistan", *Pakistan Journal of Social Sciences*, 30(2): 439-452.
- Çağdaş, Yüksel (2020), "Türkiye’de Toplam Vergi Yüğüne OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması", *BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(1): 81-96.
- Çelikay, Ferdi (2016), "Türkiye’de Bölgesel Vergi Gayretinin Belirleyicileri: Ampirik Bir İnceleme" *International Osmaneli Social Sciences Congress*, Bilecik, Turkey.
- Çelikay, Ferdi (2017), "Milli Gelirin Vergi Yüğü Üzerindeki Etkileri: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı ile Türkiye Üzerine Bir İnceleme (1924-2014)", *Sosyoekonomi*, 25(32): 169-188.
- Demir, İ. Cemil (2013), *Türkiye’de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*, Dora Yayın, Afyonkarahisar.
- Demir, İ. Cemil (2016), "Katlanılabilir Vergi Yüğü ve Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir Araştırma", *AKÜ İİBF Dergisi*, 18(2): 79-87.
- Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş (2017), *Kamu Maliyesi*, 8. Baskı, Ekin Yayın, Bursa.
- Erdem, Metin; Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu (2017), *Kamu Maliyesi*, 12. Baskı, Ekin Yayın, Bursa.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2021), Türkiye’de Vergi Yüğü, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm, Erişim: 12.02.2021.
- Giray, Filiz (2019), *Vergi Teşvikleri Sistemi ve Uygulamaları*, 4. Baskı, Dora Yayın, Bursa.

- Gupta, A. Sen (2007), “Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries”, IMF Working Paper, WP/07/184: 1-42.
- Gürdal, Temel ve Hakan Yavuz (2017), “Türkiye’de Vergi Yükünün Gelişimi: 2000 Sonrası Dönem Analizi”, Vergi Raporu, (209): 9-28.
- Işık, Nihat ve Efe Can Kılınç (2009), “OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, KMU İİBF Dergisi, 11(17): 147-173.
- İnaltonç, Ceyhan (2012), “Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, Vergi Dünyası, 369: 16-30.
- Javid, Attiya Y. ve Umaima Arif (2012), “Analysis of Revenue Potential and Revenue Effort in Developing Asian Countries”, The Pakistan Development Review, 51(4): 365-380.
- Kabalıcı, Metin ve Gözde Metin (2015), “İl ve Bölgelere Göre Eğitim Düzeyi Göstergeleri”, s. 278-282, http://tucaum.ankara.edu.tr/wp-content/uploads/sites/280/2015/08/sem7_34.pdf, (20.04.2021).
- Kalkınma Bakanlığı (2018), “Büyüme Odaklı Vergilendirme”, On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023), Ankara.
- Karabulut, Recep ve Kudbeddin Şeker (2018), “Belirlenmiş Değişkenlerin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,23(3): 1049-1070.
- Karagöz, Kadir (2013), “Determinants of Tax Revenue: Does Sectorial Composition Matter”, Journal of Finance, Accounting and Management, 4(2): 50-63.
- Koplow, Doug (1993), “In Depth: TaxSubsidies”,<https://www.earthtrack.net/tax-subsidies/depth-tax-subsidies>, (11.10.2021).
- Muharremi, Oltiana; Filloreta Madani ve Erald Pelari (2014), “Tax Evasion and Set Backs of the Shadow Economy in Albania”, Mediterranean Journal of Social Sciences, 5(13): 398-408.
- Nargeleçekenler, Mehmet (2011), “Hisse Senedi Fiyatları ve Fiyat/Kazanç Oranı İlişkisi: Panel Verilerle Sektörel Bir Analiz”, Business and Economics Research Journal, 2(2): 165-184.
- Nezhad, Mansour Z.; Majid S. Ansari ve Mahvash Moradi (2016), “Determinants of TaxRevenue: Does Liberalization Boostor Decline It”, Journal of Economic Cooperationand Development, 37(2): 103-126.

- Özmen, İbrahim (2016), “Tarihsel Olarak Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri ve BRIC-T Üzerine Ekonometrik Bir Analiz”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, Ömer Faruk; Mahmut Ünsal Şaşmaz; Yılmaz Bayar ve Hakkı Odabaş (2019), “Türkiye’de Başlıca Ekonomik Değişkenlerin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, 30(115): 37-53.
- Piancastelli, Marcelo (2015), “Measuring The Tax Effort of Developed and Developing Countries, Cross Country Panel Data Analysis-1985/95”, Institute of Applied Economic Research (IPEA), Rio de Janeiro, Brazil.
- Sağbaşı, İsa ve Naci Tolga Saruç (2014), “Türkiye’de Bölgesel Vergi Yüküne Formül Yöntemiyle Vergi Tahsisi İle Farklı Bir Bakış”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, s. 505-517.
- Sağdıç, Ersin Nail (2015), “Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Schneider, Friedrich ve Dominik Enste (2000), “Shadow Economies Around the World – Size, Causes and Consequences”, CESifo Working Paper, No. 196.
- Sosyal Güvenlik Kurumu, Kayıtdışı İstihdam Oranı, http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlari/kayitdisi_istihdam_orani, (10.03.2021).
- Tekbaş, Abdullah ve Gökhan Dökmen (2007), “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı”, *Maliye Dergisi*, (153): 195-213.
- Tekin, Ahmet (2006), “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (16): 301-316.
- TÜİK (2019), İl Bazında Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Il-Bazinda-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2019-33663>, (10.02.2021)
- Vousinas, Georgios L. (2017), “Shadow Economy and Tax Evasion, The Achilles Heel of Greek Economy. Determinants, Effects and Policy Proposals”, *Journal of Money Laundering Control*, 20(4): 386-404.

Ek 1

Araştırma Kapsamında Yer Alan Düzey 1 ve Düzey 2 Bölgeleri

Bölgeler	Düzey 1	Düzey 2
Batı Bölgeleri	İstanbul	İstanbul
	Doğu Marmara	Bursa, Eskişehir, Bilecik
		Kocaeli, Sakarya, Düzce, Yalova, Bolu
	Batı Anadolu	Ankara
		Konya, Karaman
	Ege	İzmir
		Aydın, Denizli, Muğla
		Manisa, Afyon, Kütahya, Uşak
	Doğu Bölgeleri	Güney Doğu Anadolu
Şanlıurfa, Diyarbakır		
Mardin, Batman, Şırnak, Siirt		
Kuzey Doğu Anadolu		Erzurum, Erzincan, Bayburt
		Ağrı, Kars, Iğdır, Ardahan
Orta Doğu Anadolu		Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli
	Van, Muş, Bitlis, Hakkâri	

Ek 2

Düzey 1 Bölgelerine Ait Ortalama Vergi Yüğü (2010-2019 Dönemi)

Bölgeler	Ortalama Vergi Yüğü
İstanbul	28,93
Doğu Marmara	26,48
Batı Anadolu	20,67
Ege	20,46
Akdeniz	11,58
Batı Marmara	9,25
Batı Karadeniz	8,72
Doğu Karadeniz	7,83
Orta Anadolu	7,43
Güney Doğu Anadolu	6,79
Orta Doğu Anadolu	6,00
Kuzey Doğu Anadolu	5,47

THE RELATIONSHIP BETWEEN TAX BURDEN AND TYPES OF ECONOMIC ACTIVITIES IN TURKEY: PANEL DATA ANALYSIS AND INTERREGIONAL COMPARISON

Özgür Mustafa ÖMÜR

EXTENDED ABSTRACT

Tax has many financial, economic and social purposes for the states. However, taxpayers feel it as a burden because the personal equivalent of the tax is not clear and it is taken by force. A fair and balanced distribution of the tax burden is very important to ensure tax compliance of tax payers and to collect public revenues at an optimum level.

The principle of fair and balanced distribution of the tax burden is included in the Constitution of the Republic of Turkey, as in the constitutions of many countries, so that the state does not ignore the understanding of social justice while using its taxation authority. However, there are serious imbalances in the interregional distribution of the tax burden in Turkey. According to 2019 data, the regions with the highest tax burden in Turkey are respectively; 27.7% in Istanbul, 22.4% in the East Marmara, 20.8% in the Aegean and 19% in Western Anatolia. In other regions, the tax burden; 11.7% in the Mediterranean, 9.2% in the Western Black Sea, 8.9% in the Western Marmara, 7.9% in the Eastern Black Sea, 7.2% in the Southeastern Anatolia, 6.7% in the Central Anatolia, Central Eastern Anatolia 6.2% and North East Anatolia 5.9%. As can be seen, the tax burden in the regions in the east of the country is quite low compared to the regions in the west.

This study examines the causes of interregional tax burden differences in Turkey. For this purpose, a grouping is made by identify the regions with high tax burden and the regions with low tax burden. Then, the effects of economic activity types, foreign trade transactions, informal employment rates and tax subsidies on tax burden in both regional groups are analyzed using panel data method. In the analysis, Istanbul, East Marmara, Aegean and Western Anatolia regions are among the Level 1 regions with high tax burden in Turkey; South East Anatolia, Middle East Anatolia and North East Anatolia regions are among the regions with low tax burden. The reason for choosing these regions is to evaluate the regions with high tax burden and regions with low tax burden separately.

According to the results obtained from the analysis, while tax subsidies and informal employment rates have a statistically significant and positive effect on the tax burden in regions with high tax burden, the agriculture sector have a negative effect. Regions with low tax burden, the agricultural sector, the industry sector, the services sector and informal employment rates have a negative effect. The results indicated that the growth in the agricultural sector in Turkey affects the tax burden negatively, whereas the effects of the industry and services sectors on the tax burden differ by regions.

According to these results, the reasons for the imbalances between regions in terms of tax burden in Turkey include the share of economic activities such as agriculture, industry and services in GDP, informal employment rates, and tax subsidies. Therefore, in regions with low tax burden, audits should be tightened in all sectors to reduce informality, and tax subsidies should be used to encourage private investments with high added value. In addition, controls on the agricultural sector in general should be tightened in all regions, and tax subsidies should generally be made in areas with high productivity, and the results should be inspected.

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER

NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD



BM SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AMAÇLARINA İLİŞKİN SAYIŞTAYLAR TARAFINDAN YÜRÜTÜLEN DENETİMLER

AUDITS BY SAIs ON THE SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS OF THE UN

Ferište ZARALI¹

GİRİŞ

En yalın haliyle “gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama kabiliyetinden ödün vermeden bugünün ihtiyaçlarını karşılamak” (Drexhage ve Murphy, 2010) şeklinde tanımlanan sürdürülebilir kalkınma, 1990’lı yıllardan itibaren imzalanan çok sayıda uluslararası antlaşmanın ana temasını oluşturan ve yaygın olarak benimsenen küresel bir amaç haline gelmiştir. Sürdürülebilir kalkınma anlayışı, sürdürülebilirliğin ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişme hedeflerinde ortak payda olmasını ve bu ortak paydanın, gelecek nesiller de dahil herkesin temel ihtiyaçlarının ve daha iyi bir yaşam beklentilerinin karşılanmasına imkân tanınmasını amaçlamaktadır. Bu çerçevede sürdürülebilir kalkınmanın temel felsefesi, ekonomik ve sosyal yapı ile çevre arasındaki etkileşimin bütüncül bir yaklaşımla ele alınarak bugünkü ve gelecekteki nesillerin kalkınmanın fırsatlarından hakkaniyet ölçüsünde yararlanmalarının sağlanmasıdır.

BM SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AMAÇLARININ GENEL ÇERÇEVESİ

Sürdürülebilir kalkınma kavramının küresel düzeyde giderek önem kazanmasıyla birlikte bu alandaki faaliyetlere somut bir temel oluşturması için sürdürülebilir kalkınma amaçları (SKA’lar) geliştirilmiştir. SKA’lar, başta BM ve bağlı kuruluşları ile diğer uluslararası örgütler, ulusal ve uluslararası düzeydeki

¹ Tercüman, Sayıştay Başkanlığı, Uluslararası İlişkiler Grup Başkanlığı, feriste.zarali@sayistay.gov.tr, ORCID: 0000-0002-4505-6046

Atıf/To Cite: Zaralı, Ferište (2021), Sayıştaylar Tarafından Yürütülen BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına İlişkin Denetimler, Sayıştay Dergisi, 32(123): 175-184

profesyonel ve akademik kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen uzun bir geçmişe dayalı çalışmaların bir ürünü olarak görülebilir. BM tarafından konuyla ilgili yayınlanan ilk raporun 1969 tarihli Man and His Environment raporu olduğu belirtilmekte olup sürdürülebilir kalkınma kavramının temel ilkelerinin ise 1987 tarihli Brundtland Raporu'nda açıkça ifade edildiği ve sonrasında da kavramın çeşitli protokol ve deklarasyonlar (örneğin Montreal Protokolü), İklim Konferansları (örneğin Kyoto), Dünya Zirveleri ve BM konferanslarında sürekli olarak ön planda tutulduğu görülmektedir (Klarin, 2018: 72).

Sürdürülebilir kalkınma çabalarının küresel düzeydeki temel aktörü olan Birleşmiş Milletler, çevre ya da sürdürülebilir kalkınma gündemi ile düzenlediği çok sayıda zirve, forum vb. platformlarda sürdürülebilir SKA'ların temellerini şekillendirmiştir. 1992'de BM Çevre ve Kalkınma Konferansında "Küresel Gündem 21"; 2000'de Binyıl Zirvesi'nde "Binyıl Bildirgesi"; 2002'de Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesinde "Johannesburg Sürdürülebilir Kalkınma Bildirgesi ve Uygulama Planı"; 2012'de Sürdürülebilir Kalkınma (Rio) Konferansında "İstedığımız Gelecek"; 2015'te Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesinde "Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündemi"; 2021 İklim Değişikliği Konferansında "Glasgow İklim Anlaşması", sürdürülebilir kalkınmanın çerçevesini ortaya koyan başlıca küresel vizyon belgeleridir.

Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (SKA'lar) ise, 2012 Rio Konferansında, Binyıl Kalkınma Hedeflerine dayalı SKA'ları geliştirme yönünde alınan karar üzerine, 2013 BM Genel Kurulunda SKA'lara ilişkin bir öneri geliştirmek üzere 30 üyeli bir Açık Çalışma Grubu kurulması ile başlayan bir sürecin ürünüdür. Ocak 2015 tarihli Genel Kurul toplantısında 2015 sonrası kalkınma gündemiyle ilgili müzakere süreci başlatılmış ve bu sürecin sonucunda, Eylül 2015'teki BM Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesinde 17 SKA'yı içeren "Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündemi" (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2021) kabul edilmiştir.

Tüm BM üyesi devletlerce kabul edilen söz konusu 17 adet SKA, yoksulluğu ortadan kaldırmak, gezegenimizi korumak ve tüm insanların barış ve refah içinde yaşamasını sağlamak için evrensel bir eylem çağırısıdır. SKA'lar, Binyıl Kalkınma Hedeflerinin başarılarını temel almakta ve iklim değişikliği, ekonomik eşitsizlik, yenilikçilik, sürdürülebilir tüketim, barış ve adalet gibi yeni alanları içermektedir. Amaçlar birbiriyle bağlantılı olup, her bir amacın başarıya ulaşmasının yolu, birbiriyle ortak yönleri olan sorunların hep birlikte ele alınmasından geçmektedir.

Günümüzde, SKA'ların takip edilmesi ve gözden geçirilmesine yönelik olarak Sürdürülebilir Kalkınma Konulu Üst Düzey Siyasi Forumu, merkezi BM platformu olarak hizmet etmektedir. Bunun yanı sıra, BM Ekonomik ve Sosyal İşler Dairesi (UN DESA) bünyesinde yer alan Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları Bölümü, SKA'lar ve bunlarla ilgili su, enerji, iklim, okyanuslar, şehirleşme, ulaşım, bilim, teknoloji ve Küresel Sürdürülebilir Kalkınma Raporu gibi konular için önemli destekler ve kapasite geliştirme olanakları temin etmektedir. Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları Bölümü, 2030 Gündeminin BM genelinde uygulanmasının değerlendirilmesinde ve SKA'larla ilgili savunuculuk ve sosyal yardım faaliyetlerinde kilit rol oynamaktadır. 2030 Gündemini hayata geçirmek için, SKA'ların sadece geniş ölçüde sahiplenilmesi değil, tüm paydaşların bu amaçları uygulamaya yönelik güçlü bir taahhüt göstermesi gerekmektedir (UN DESA, 2021).

SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AMAÇLARI VE TÜRKİYE

2015 yılında BM Genel Kurulunda 17 SKA'yı ve 169 hedefi içeren 2030 Gündeminin oy birliğiyle kabul edilmesinin ardından, bu 17 SKA'nın takip edileceği 241 gösterge Mart 2016 tarihinde BM İstatistik Komisyonu (UNSC) toplantısında onaylanmıştır. Bu amaç ve hedeflere erişimin takip edilmesi ve gözden geçirilmesinden sorumlu olan Sürdürülebilir Kalkınma Konulu Üst Düzey Siyasi Forumu, 11-20 Temmuz 2016 tarihleri arasında BM Genel Merkezinde toplanmıştır. 2030 Gündeminin kabulünden sonra gerçekleştirilen bu ilk toplantıda, Türkiye gönüllü olarak sunum ve rapor hazırlayan 22 ülke arasında yer almıştır.

SKA'lar yasal olarak bağlayıcı olmamakla birlikte BM, hükümetlerden bu 17 amacı gerçekleştirmek için süreci sahiplenmelerini ve ulusal düzenlemeler oluşturmalarını beklemektedir. 2030 Gündeminde vurgulanan kritik hususlardan biri, sürdürülebilir kalkınma çabalarında toplumsal kesimlerin mümkün olan en yüksek düzeyde sürece dâhil edilmesidir. "Sürdürülebilir kalkınma" kavramı 2000'li yıllardan itibaren Türkiye'nin temel strateji, politika ve plan belgelerinde "sürdürülebilir büyüme" ve "sürdürülebilir ekonomi" kavramlarıyla birlikte kullanılmıştır. Türkiye'de 2030 Gündemine ait sürecin koordinasyonu Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Göstergeler ve izlemeyle ilgili uluslararası süreç ise Türkiye İstatistik Kurumu

tarafından takip edilmektedir. Söz konusu iki kurum, SKA'ların gerçekleştirilmesine yönelik koordinasyonun ve izlemenin odak noktaları olsa da sürece dahil olan çok sayıda bakanlık, uygulayıcı kuruluş, yerel yönetim, sivil toplum kuruluşu ve BM örgütü bulunmaktadır (Sayıştay, 2021a).

SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AMAÇLARINA ULAŞILMASINDA SAYIŞTAYLARA DÜŞEN GÖREVLER

SKA'ların tüm ülkeler tarafından sahiplenilmesinin ve uygulama çabalarının başlamasının ardından bu çabaların yönetimi ve uygulamaların etkinliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesi de kaçınılmaz olarak gündeme gelmiştir. İyi yönetişimin ve hesap verebilirliğin teşvik edilmesinde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü'nün (INTOSAI) ve Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) oynamakta olduğu rolün önemi, BM tarafından uzun zamandır kabul edilmektedir. Bu itibarla BM, her fırsatta 2030 Gündeminin verimli, etkili, şeffaf ve hesap verebilir şekilde uygulanması konusunda bağımsız ve yetkin Sayıştayların vazgeçilmez role sahip olduğunu vurgulamaktadır. BM Üye Devletleri tarafından kabul edilen SKA'lar, tüm ülkelere yönelik "insanlar, gezegen ve refah için uzun vadeli bir eylem planı" sağlamaktadır. 2030 Gündemine göre "Hükümetler, önümüzdeki 15 yıl içinde amaç ve hedeflerin uygulanmasında kaydedilen ilerlemeyle ilgili olarak ulusal, bölgesel ve küresel düzeyde takip ve gözden geçirme konusunda birincil sorumluluğa sahiptir". Sayıştaylar da denetimleri yoluyla ve de yetki ve öncelikleriyle tutarlı biçimde, ilerlemeyi takip etmek, uygulamayı izlemek ve tüm amaçlarda ve ilgili sürdürülebilir kalkınma çabalarında iyileştirme fırsatlarını belirlemek için ulusal çabalara değerli katkılarda bulunabilir. INTOSAI, amaçların uygulanmasına yönelik ulusal, bölgesel ve küresel çabalarda ve kaydedilen ilerlemenin izlenmesi ve gözden geçirilmesinde destekleyici ve ilerletici bir role sahiptir (INTOSAI, 2021).

Sayıştaylar, SKA'ların uygulanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu sebeple INTOSAI, 2030 Gündeminin ve SKA'ların başarısına önemli bir katkıda bulunmaları konusunda Sayıştayları desteklemek için çok sayıda girişim başlatmıştır. Örneğin, 2016 yılında Abu Dabi'de düzenlenen INCOSAI XXII'nin iki odak noktasından biri, SKA'ların uygulanmasının gözden geçirilmesi ve izlenmesine ilişkin Sayıştayların rolüdür. INCOSAI XXII'den bu yana, 100'den fazla üye Sayıştay, SKA'larla ilgili denetimlerin yürütülmesine somut ilgi göstermiştir. Bu nedenle INTOSAI, denetçilerin bakış açısından SKA'ların uygulanmasıyla yoğun şekilde ilgilenmektedir (INTOSAI, 2021b).

2030 Gündeminin vatandaşların yaşamlarında fark yaratma konusundaki önemini kabul eden INTOSAI, SKA'lara 2017-2022 Stratejik Planında da öncelik olarak yer vermiştir. INTOSAI, üye Sayıştayları, her ülkenin kendi sürdürülebilir kalkınma çabaları ve Sayıştayların yetkileri bağlamında SKA'ların izlenmesine ve gözden geçirilmesine katkıda bulunmaya çağırmıştır. INTOSAI ve Sayıştay çabalarına katkı olarak, INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI), Sayıştayların SKA'lara ilişkin nitelikli denetimler yürütmelerini desteklemek üzere "SKA'ların Denetlenmesi" girişimini başlatmıştır. Bu girişimin bir parçası olarak Afrika, Asya, Karayipler, Avrupa, Latin Amerika ve Pasifik'te bulunan 73 Sayıştay ve bir alt-ulusal denetim ofisi, SKA'ların uygulanmasına yönelik hazırlık durumuna ilişkin performans denetimleri gerçekleştirmiştir. Sayıştaylar ve paydaşlarla yapılan IDI görüşmeleri ve son INTOSAI Kongresinde yayımlanan Moskova Deklarasyonu, Sayıştaylar arasında SKA'ların uygulanmasının izlenmesine ve gözden geçirilmesine katkıda bulunmak için devam eden bir ilgi ve iradeye işaret etmektedir (IDI, 2021a).

IDI, işbirliğine dayalı bir süreçle SKA'lar için Denetim Modelini (ISAM) geliştirmiştir. SKA'ların uygulanmasına ilişkin denetimleri yürütmek için Sayıştaylara pratik bir kılavuz sağlamayı amaçlayan ISAM, SKA'larla bağlantılı ulusal sonuçlara odaklanırken, Sayıştayların farklı özelliklere sahip olduğunu kabul etmektedir. ISAM, SKA ilkelerinin (tutarlılık, entegrasyon, kimseyi geride bırakma ve çok paydaşlı katılım) ISSAI ile uyumlu bir denetim süreciyle iç içe geçmesi ve ISSAI'lere uygun, etkili denetimlerin yürütülmesi için rehberlik sağlamaktadır. IDI, teknolojik gelişmelerden yararlanmanın bu tür denetimlerin önemli bir parçası olacağına inandığı için SKA'ların uygulanmasına ilişkin denetimlerinde veri analitiğinin kullanımına da odaklanmıştır (IDI, 2021b).

SAYIŞTAYLARCA YÜRÜTÜLEN SKA DENETİMLERİ VE YAYIMLANMIŞ DENETİM RAPORLARI

SKA'ları sahiplenen ve hayata geçirmek için ulusal planlarını oluşturan ülkeler, hazırlık amacıyla çeşitli faaliyetler gerçekleştirmeye başlamıştır. Bu faaliyetlerin etkinlik, verimlilik vb. açılardan gözden geçirilerek denetlenmesi, bu çabaların başarıya ulaşmasında şüphesiz kritik önem arz etmektedir. Bu kapsamda ulusal Sayıştaylar, SKA'ların uygulanmasına yönelik hazırlık faaliyetlerinin performans denetimlerini gerçekleştirmeye başlamıştır.

INTOSAI, 2017-2022 Stratejik Planında SKA'lara, herkesi ilgilendiren önemli bir tema olarak yer vermiştir. INTOSAI Kongrelerinde, INTOSAI'nin ve Sayıştayların SKA'ların uygulanmasına katkıda bulunmasını sağlayacak temel yaklaşımlar belirlenmiştir. INTOSAI ve Sayıştayların SKA'ların uygulanmasını destekleme çabalarına katkıda bulunan IDI da INTOSAI Bilgi Paylaşım Komitesiyle işbirliği içinde faaliyetlerini sürdürmektedir. IDI'nin SKA uygulamalarının denetlenmesi girişimi, Sayıştayların 2030 Gündemine katkıda bulunan bağımsız dış gözetim kurumları olarak rolünü teşvik etmekte; SKA Denetim Modeli olan ISAM aracılığıyla da Sayıştaylara pratik rehberlik sağlamaktadır.

IDI, INTOSAI bölgelerinden 55 Sayıştaydan 170 denetçiyi destekleyerek ISAM'ı pilot olarak uygulamaktadır. Bunlar arasında 39 Sayıştay tarafından ulusal halk sağlığı sisteminin denetiminin yapılması, Latin Amerika'daki 14 Sayıştay tarafından sürdürülebilir kamu alımlarının ortak denetiminin yapılması, Uganda Sayıştayı tarafından kadınlara yönelik eş şiddetinin ortadan kaldırılmasının denetiminin yapılması da bulunmaktadır. Bu denetimlere yönelik destek modeli kapsamında veri analitiği kullanımı, entegre eğitim ve denetim destek çerçevesi ve denetim etkisini kolaylaştırma desteği gibi yenilikçi mekanizmalar yer almaktadır (IDI, 2021c).

SKA'ların uygulanmasına yönelik hazırlığa ilişkin performans denetimleriyle ilgili rakamlara bakıldığında ise yedi bölgede yaklaşık 73 ülkede bu tarz denetimlerin yapıldığı görülmektedir (IDI, 2021d).

SKA'ların hazırlık ve uygulama denetimlerine ilişkin genel görünümü ortaya koymak amacıyla INTOSAI tarafından INTOSAI Atlas adlı bir araç oluşturulmuştur. INTOSAI Atlas (INTOSAI, 2021c), üye Sayıştaylar tarafından yayınlanan SKA'lara ilişkin denetim raporlarını ülke bazında sınıflandıran ve erişim sağlayan bir dünya haritasıdır. Bu aracın sağladığı seçeneklerden biri de SKA'lara ilişkin yapılan denetimlerin ülke, bölge, SKA, tarih ve dil gibi parametrelere göre sınıflandırılabilmesidir. Raporlar ise hem özet hem de tam metin olarak sunulmakta ve raporlar için yönetici özeti, ilgili SKA, tavsiyeler gibi bilgilere kolayca ulaşmak mümkün olmaktadır. 2021 yılı sonu itibarıyla bu Atlas kapsamında 80 adet Sayıştay raporu yer almaktadır.

Bu raporlardan pek çoğu SKA'ların hazırlık denetimlerini konu almaktadır. Örneğin Cezayir Sayıştayı tarafından hazırlanan 2018 tarihli rapor bir gözden geçirme raporu olup "SKA'ların uygulanmasına yönelik Hükümetin hazırlık

durumu" şeklinde genel bir başlık taşımaktadır. Almanya Sayıştayı ise 2018-2021 döneminde sekiz rapor yayımlamış olup, bunlardan bir kısmı eğitim ve büyüme gibi münferit SKA'ları konu alırken bazıları da Alman kurumlarının ve bakanlıklarının sürdürülebilir eylem programları veya stratejileriyle yani hazırlık çalışmalarıyla ilgilidir. Yine bu Atlası göre en çok SKA hazırlık ve uygulama denetimi yapan ülkeler arasında yer alan Kanada ve Romanya şu ana kadar altışar denetim raporu yayımlamıştır. Kanada Sayıştayının raporları; SKA uygulamasına hazırlık durumu, SKA'ların uygulanması ve münferit SKA'lara odaklanırken, Romanya Sayıştayının raporları daha çok münferit SKA'lara ilişkin yapılan performans denetimlerine ilişkindir.

TÜRK SAYIŞTAYI TARAFINDAN YAPILAN SKA HAZIRLIK VE UYGULAMA DENETİMLERİ

Türk Sayıştayı tarafından, SKA'ların Türkiye'deki uygulamalarına yönelik hazırlık çalışmaları hakkında denetim yapılmış ve sonuçları, "Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Gerçekleştirilmesine Yönelik Hazırlık Süreçlerinin Değerlendirilmesi" başlıklı raporda (Sayıştay, 2020) yayımlanmıştır. SKA'ların gerçekleştirilmesine yönelik hazırlık süreçlerinin değerlendirildiği bu denetimde Sayıştay, 2015 yılından itibaren yürütülen hazırlık ve altyapı çalışmalarını ve mevcut durumu incelemiş; uygulamaya yönelik süreçlerin etkinliğini değerlendirmiş ve uygulamada başarı sağlanmasına yönelik gerekli önlemlerin alınması için başta Parlamento olmak üzere tüm paydaşların bilgilendirilmesini ve SKA'ların önemi konusunda paydaşların farkındalığının artırılmasını amaçlamıştır.

Hazırlık çalışmalarının yanı sıra hayata geçirilen SKA uygulamaları da Sayıştay tarafından denetim kapsamına alınmıştır. Sayıştay tarafından başlatılan denetimlerden biri, yenilenebilir enerji konusundaki SKA uygulamalarına ilişkindir. Yenilenebilir enerji kaynaklarından en iyi şekilde yararlanmak ve bu kaynaklardan alınacak faydayı artırmak hedefiyle hareket eden Türkiye, tüm dünya ülkeleri gibi yenilenebilir enerji konusuyla yakından ilgilenmektedir. Diğer SKA'larla da yakından ilişkisi nedeniyle büyük önem taşıyan yenilenebilir enerji konusunda Sayıştay, başlattığı denetim çalışmasında ISAM modelini ve uluslararası standartları esas almaktadır.

BM 2030 Gündeminde yer alan SKA'lardan biri de "şehirlere ve insan yerleşimlerini kapsayıcı, güvenli, dayanıklı ve sürdürülebilir kılmak" şeklinde

olup; hava kalitesi ve atık yönetimine önem verilerek şehirlerin olumsuz çevresel etkilerinin azaltılması da bu amaç kapsamında belirlenen hedeflerden biridir. Türkiye’de bu hedefin izlenmesi amacıyla “düzenli olarak toplanan ve uygun nihai işlem uygulanan katı atıkların toplam katı atıklara oranı” gösterge olarak izlenmektedir. Bu SKA kapsamındaki hedeflerden bir diğeri, afetlerden kaynaklanan ölümlerin ve etkilenen insan sayısının kayda değer miktarda azaltılması ve ekonomik kayıpların GSYH içerisindeki oranının büyük oranda düşürülmesidir. Türk Sayıştay tarafından yürütülen Plastik Atıkların Denetimi ve Taşkın Risk Yönetimi başlıklı konu denetimi bu kapsamda yer almaktadır.

SONUÇ

Sürdürülebilirlik arayışları, özellikle yirminci yüzyılın son çeyreğinde dünya gündemini meşgul etmeye başlamış olup sürdürülebilir kalkınmanın önemi, başta BM olmak üzere birçok uluslararası kuruluş tarafından ısrarla vurgulanmıştır. Günümüzde hükümetlerin gündeminde üst sıralarda yer bulan sürdürülebilir kalkınma çabaları ve bunları içeren ulusal stratejiler ve programlar, 2015 yılında BM Genel Kurulunda kabul edilen 2030 Gündeminde yer alan 17 SKA’yı temel almaktadır.

SKA’lar dünyada birçok hükümet tarafından öncelik olarak kabul edilmiş ve uygulanmaları için çalışmalar başlamıştır. Amaçların hayata geçirilmesi, hem hazırlık hem de uygulama çalışmalarını içeren bir süreç olup ülkelerin hazırlık ve uygulama çabalarının gözden geçirilmesi ve denetlenmesi bu sürecin daha başarılı olmasına katkıda bulunacaktır. Bu noktada hem Sayıştaylara hem de uluslararası yüksek denetim kurumları organizasyonlarına önemli görevler düşmektedir.

INTOSAI ve IDI gibi uluslararası kuruluşlar oluşturdukları ISAM ve Atlas gibi araçlar vasıtasıyla farklı ülke Sayıştaylarına hem konuyla ilgili denetim araçları sağlamak hem de bilgi ve tecrübe paylaşımına imkan vermektedir. Ülke Sayıştayları ise bu araçlardan faydalanarak ve kendi ulusal yetki çerçeveleri ile ulusal strateji programları çerçevesinde SKA’ların hazırlık ve uygulama çalışmalarına yönelik şeffaflık, hesap verebilirlik, etkinlik ve verimlilik denetimleri yaparak üzerlerine düşen görevi icra etmektedir.

KAYNAKÇA

- Drexhage, J. ve Murphy, D. (2010), Sustainable Development: From Brundtland to Rio 2012, Background Paper Prepared for Consideration by the High Level Panel on Global Sustainability, New York: International Institute for Sustainable Development.
- IDI (2021a), Auditing the SDGs, INTOSAI Development Initiative, <https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs>, Erişim: 21.12.2021.
- IDI (2021b), IDI's SDGs Audit Model (ISAM), INTOSAI Development Initiative, <https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs/audit-sdgs-implementation/isam>, Erişim: 18.12.2021.
- IDI (2021c), Audits of SDGs Implementation, INTOSAI Development Initiative, <https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs/audit-sdgs-implementation>, Erişim: 18.12.2021.
- IDI (2021d), Performance Audit of Preparedness for Implementation of the Sustainable Development Goals, INTOSAI Development Initiative, <https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs/sdgs-preparedness-audit>, Erişim: 19.12.2021.
- INTOSAI (2021a), INTOSAI and UN – SDGs, <https://www.intosai.org/focus-areas/intosai-un-sdgs>, Erişim: 21.12.2021.
- INTOSAI (2021b), Sustainable Development Goals – SDGs, <https://www.intosai.org/focus-areas/intosai-un-sdgs/sais-a-regions>, Erişim: 21.12.2021.
- INTOSAI (2021c), INTOSAI Atlas on SDGs, <https://www.intosai.org/system/sdg-atlas>, Erişim: 25.12.2021.
- Klarin, T. (2018), The Concept of Sustainable Development: From its Beginning to the Contemporary Issues. Zagreb International Review of Economics and Business 21(1): 67–94.
- Sayıştay (2020), Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Gerçekleştirilmesine Yönelik Hazırlık Süreçlerinin Değerlendirilmesi, Sayıştay Raporu, T.C. Sayıştay Başkanlığı, https://www.sayistay.gov.tr/files/1002_SDG%20Rapor.pdf, Erişim: 16.12.2021.
- Sayıştay (2021a), Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları, T.C. Sayıştay Başkanlığı, <https://www.sayistay.gov.tr/pages/127-surdurulebilir-kalkinma-amaclari>, Erişim: 16.12.2021.
- Sayıştay (2021b), Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Denetimi, T.C. Sayıştay Başkanlığı, <https://www.sayistay.gov.tr/pages/128-sayistay-denetimi>, Erişim: 16.12.2021.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2021), Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları ve Göstergeleri, <http://www.surdurulebilirkalkinma.gov.tr/wp-content/uploads/2021/02/SKA-ve-Gostergeleri-Kapak-Birlestirilmis.pdf>, Erişim: 21.11.2021.

UN DESA (2021), Sustainable Development: History, United Nations Department of Economic and Social Affairs, <https://sdgs.un.org/goals>, Erişim: 18.12.2021.

SAYIŞTAY KARARLARI

DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Temyiz Kurulu Kararları

Decisions of Board of Appeal



TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 23.06.2021

No : 49776

Konu: Özel Harekât ve Operasyon Tazminatına İlişkin Esaslar kapsamında bulunmayan mülki idare amirlerine, anılan Esaslarla öngörülen ek tazminatın ödenemeyeceği hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

Özel Harekât ve Operasyon Tazminatına İlişkin Esaslar kapsamına girmeyen Valisi ile Vali Yardımcılarına, anılan Esaslar ile belirlenen ek tazminatın ödenmesi sonucu TL kamu zararına sebebiyet verilmiştir.

Anayasanın 128 inci maddesinin ikinci fıkrasında; "Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir." denilmektedir.

375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 28 inci maddesinin (A) fıkrasında;

"Sıkıyönetim veya olağanüstü hal ilan edilen bölgeler veya Milli Savunma ve İçişleri Bakanlıklarınca müştereken belirlenecek kritik yörelerde özel harekât ve operasyon timi olarak görev yapan; Emniyet Genel Müdürlüğü emniyet hizmetleri sınıfı kadrolarında bulunanlar ile sözleşmeli uçuş personeline, subay, astsubay, uzman jandarma, uzman erbaş ve sözleşmeli erbaş ve erlere ve operasyonları fiilen sevk ve idare eden karargâh ve bürolardan bu fıkra uyarınca alınacak Başbakan onayında belirtilenlerde görevlendirilen personele 9000, erbaş ve erlere 4500 gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı

ile çarpımı sonucu bulunacak aylık tutarı geçmemek üzere, fiilen görev yapıldığı sürece ve bu süre ile orantılı olarak ek tazminat, (B) fıkrasında yer alan tazminata ilave olarak ayrıca ödenir.

Tazminat ödenecek yerleşim birimleri, aylık veya günlük olarak ödenecek tazminat miktarları, tazminatın ödenme usul ve esasları, hangi hallerde kesileceği Milli Savunma ve İçişleri Bakanlarının müşterek teklifi, Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Başbakan onayı ile tespit edilir....” hükümlerine yer verilmiş,

(02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı KHK'nın 177 nci maddesiyle, bu maddenin (A) fıkrasının birinci paragrafında yer alan “Sıkıyönetim veya olağanüstü” ibaresi “Olağanüstü” şeklinde, “Başbakan” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde ve ikinci paragrafında yer alan “Milli Savunma ve İçişleri Bakanlarının müşterek teklifi, Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Başbakan onayı” ibaresi de “Cumhurbaşkanı kararı” şeklinde değiştirilmiştir).

Söz konusu KHK maddesi uyarınca alınan 23.02.2015 tarihli Başbakan Onayı ile de “Özel Harekât ve Operasyon Tazminatına İlişkin Esaslar”, 01.01.2015-31.12.2017 tarihleri arasında uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur.

Anılan Esasların; “Kapsam” başlıklı 2 nci maddesinde;

“(1) Bu Esaslar, ekli (1) sayılı Cetvelde gösterilen illerde terörle mücadelede yönelik özel harekât ve operasyonlarda görevlendirilen;

a) Emniyet Genel Müdürlüğü emniyet hizmetleri sınıfı kadrolarında bulunanlar ile sözleşmeli uçuş personelini,

b) Türk Silahlı Kuvvetlerinde görevli subay, astsubay, uzman jandarma, uzman erbaş, sözleşmeli erbaş ve erler ile erbaş ve erleri,

c) Operasyonu fiilen sevk ve idare eden karargâh ve bürolarda görevli personelden ekli (4) sayılı Cetvelde belirtilenleri, kapsar. ”,

“Ödenecek ek tazminat” başlıklı 3 üncü maddesinde;

“(1) a) Birinci derece kritik illerde özel harekât ve operasyon timi olarak görev yapanlar ile 2 nci maddenin (c) bendinde sayılan personele, bu illerde fiilen görev yaptıkları sürelerle orantılı olarak her ay için ekli (2) ve (4) sayılı Cetvellerde yer alan,

b) 2 nci maddenin (a) ve (b) bentlerinde sayılan personelden ekli (3) sayılı Cetvelde belirtilenlere, terörle mücadele amacıyla yapılacak harekât ve operasyona fiilen katıldıkları her gün için bu Cetvelde yer alan, gösterge rakamlarının aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarda ek tazminat ödenir.” denilmiştir.

Anılan Esaslara ekli (4) sayılı Cetvelde de; operasyonları fiilen sevk ve idare eden karargâh ve bürolarda görevli personelden ek tazminat alabilecekler görev unvanları itibarıyla sayılmış olup, söz konusu Cetvelin "B-Diğer Personel" başlıklı bölümünde; birinci derece kritik illerde görevli vali ve vali yardımcısı unvanlarına yer verilmiştir.

Ayrıca, aynı Esaslara ekli (1) sayılı Cetvel incelendiğinde; kapsama dahil kritik illerin derecelerine göre tasniflenerek sıralandığı ve Şanlıurfa ilinin de 3. derece kritik iller arasında sayıldığı, diğer taraftan, söz konusu Cetvelin dipnotunda; "Gaziantep, Kilis ve Şanlıurfa illerinin Suriye hudut birliklerinde ve bu illerin Suriye hududunda bulunan ilçelerinde görev yapanlar, (2) sayılı Cetvel kapsamında sayılan birlik ve görevlerle sınırlı olmak üzere, bu Esasların uygulanmasında 1. Derece Kritik İller kapsamında değerlendirilir." denilmek suretiyle Şanlıurfa ilinin belli hallerde 1. derece kritik il olarak kabul edilebilmesine imkan tanındığı görülmektedir.

Bu bağlamda, ilinin, sadece Suriye hudut birlikleri ile Suriye hududunda bulunan ilçelerinde görev yapan personelden Esaslara ekli (2) sayılı Cetvel kapsamında sayılan birlik ve görevlerde istihdam edilenler için 1. derece kritik il sayılabileceği anlaşılmaktadır.

Daire ilamında, ilinin tamamen 1. derece kritik iller arasında sayılmaması nedeniyle, (2) sayılı Cetvel kapsamında sayılan birlik ve görevlerde istihdam edilmeyen dolayısıyla da (4) sayılı Cetvelin "B-Diğer Personel" başlıklı bölümünde öngörülen "1. derece kritik illerde görevli olma" sağlamayanValisi ile Vali Yardımcılarına ek tazminat ödenmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Sorumlular, Suriye'den göç eden insanlar nedeniyle İl Valisi, Vali Yardımcıları ve ilgili Kaymakamlar tarafından yoğun mesai yürütülerek saha çalışması yapıldığını, yasadışı tüm terör örgütlerine karşı yapılan operasyonların her aşamasının Mülki İdare Amirlerinin fiilen görev ve sorumluluğunda yürütüldüğünü, Özel Harekât ve Operasyon Tazminatına İlişkin Esaslara göre İl Emniyet Müdürü ve İl Emniyet Müdür Yardımcısının da bu ödemeden yararlanmakta olduğunu, ilinin 1. derece kritik iller arasında sayıldığına mevzuatta açıkça yer verildiğinden ve operasyonların yapılması ve güvenliğin saklanmasında İlin Valisi ve sınırdaki illerin koordinatörü olan Vali Yardımcılarının sevk ve idare görevinin İl İdaresi Kanunuyla da tanımlanmış asli görevleri olduğundan tazminat ödenebilme şartlarının oluştuğunu ifade etmişlerdir.

Esaslara ekli (1) sayılı Cetvelde; kapsama dahil kritik illerin derecelerine göre tasniflenerek sıralandığı ve Şanlıurfa ilinin de 3. derece kritik iller arasında sayıldığı, diğer taraftan, söz konusu Cetvelin dipnotunda; "Gaziantep, Kilis ve Şanlıurfa illerinin Suriye hudut birliklerinde ve bu illerin Suriye hududunda bulunan ilçelerinde görev yapanlar, (2) sayılı Cetvel kapsamında sayılan birlik ve görevlerle sınırlı olmak üzere, bu Esasların uygulanmasında 1. Derece Kritik İller kapsamında değerlendirilir." denilmek suretiyle Şanlıurfa ilinin belli hallerde 1. derece kritik il olarak kabul edilebilmesine belirli sınırlar dahilinde imkan tanındığı görülmektedir.

..... ilinin 1. derece kritik iller arasında sayılmaması nedeniyle, (2) sayılı Cetvel kapsamında sayılan birlik ve görevlerde istihdam edilmeyen dolayısıyla da (4) sayılı Cetvelin "B-Diğer Personel" başlıklı bölümünde öngörülen "1. derece kritik illerde görevli olma" şartını sağlamayanValisi ile Vali Yardımcılarına, ek tazminat ödenmesi mümkün görünmemektedir.

Bu itibarla, Özel Harekât ve Operasyon Tazminatına İlişkin Esaslar kapsamında bulunmayan Valisi ile Vali Yardımcılarına, anılan Esaslarla öngörülen ek tazminatın ödenmesi sonucuTL'ye verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 07.07.2021

No : 49902

Konu: 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 39'uncu maddesine aykırı olarak belediye başkanı ödeneğinin hatalı hesaplanması nedeniyle Belediye meclis başkan ve üyelerine meclis ve komisyon toplantıları için verilen huzur haklarının da fazla ödenmesi suretiyle kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

İlamda Belediyesi tarafından 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 39'uncu maddesine aykırı olarak belediye başkanı ödeneğinin hatalı hesaplanması nedeniyle Belediye meclis başkan ve üyelerine, başkan ödeneğinin günlük tutarının 1/3'ünü geçmemek üzere meclis ve komisyon toplantıları için verilen huzur haklarının da fazla ödenmesi sonucu oluşanTL kamu zararının sorumluları Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisinden tazminine karar verilmiş olup, buna karşı sorumlular tarafından sadece esas yönüyle itiraz edilmiştir.

Konunun esası ile ilgili olarak;

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Huzur ve izin hakkı" başlıklı 32'nci maddesinde; "Meclis başkan ve üyelerine, meclis ve komisyon toplantılarına katıldıkları her gün için, 39 uncu madde uyarınca belediye başkanına ödenmekte olan aylık brüt ödeneğin günlük tutarının üçte birini geçmemek üzere meclis tarafından belirlenecek miktarda huzur hakkı ödenir. Huzur hakkı ödenecek gün sayısı, 20, 24 ve 25 inci maddelerde belirtilen toplantı günü sayısından fazla olamaz ve meclis üyelerine aynı gün için birden fazla huzur hakkı ödenemez..." hükmü, "Belediye başkanının özlük hakları" başlıklı 39'uncu maddesinde;

"Belediye başkanına nüfusu;

...

e) 250.001'den 500.000'e kadar olan beldelerde 135.000,

f) 500.001'den 1.000.000'a kadar olan beldelerde 155.000,

...

Gösterge rakamının Devlet memurları için belirlenen aylık katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarda aylık brüt ödenek ödenir..." hükmü bulunmaktadır.

Aynı Kanunun "Kararlarının uygulanması ve nüfus" başlıklı 12'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında da ise; "Bu Kanunda öngörülen nüfus büyüklüğü için Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca bildirilen nüfus esas alınır." denilmiş ve 5249 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu'nun Geçici 8'inci maddesinde; "...Diğer mevzuatta Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığına yapılmış olan atıflar, Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığına,...yapılmış sayılır." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre 5393 sayılı Belediye Kanununda öngörülen nüfus büyüklüğü için Türkiye İstatistik Kurumu tarafından bildirilen nüfus sayım sonuçlarının esas alınması gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak; İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün 11.03.2008 tarih ve B.05.0.MAH.0.65.001/80000-7065 sayılı "Belediye Başkanı Ödenekleri Hakkında Genelge" sinde aynen;

"5393 sayılı Belediye Kanunu'nun belediye başkanının özlük haklarını düzenleyen 39'uncu maddesine göre, belediye başkanlarına belde nüfusu esas alınmak suretiyle ödenek verilmektedir. Bu ödemeler ilgili maddede belirtilen gösterge rakamının Devlet memurları için belirlenen aylık katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarda her ay brüt olarak ödenmektedir.

Bu çerçevede, 31/12/2007 tarihi esasıyla Türkiye İstatistik Kurumu tarafından açıklanan Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi 2007 Yılı Nüfus Sayımı sonuçları Bakanlığımız Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün www.mahalli-idareler.gov.tr web adresine yerleştirilmiştir.

01/02/2008 tarihinden geçerli olmak üzere nüfusları düşen veya nüfusları artan beldelerin belediye başkanlarının, ödeneklerini açıklanan yeni nüfus rakamları üzerinden almaları yasal bir zorunluluktur." ifadelerine yer verilerek, Belediye Başkanı ödeneğinin hesabında TÜİK tarafından açıklanan güncel nüfus rakamlarının kullanılacağı bildirilmiştir.

Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemine göre oluşturulan temel nüfus istatistikleri, 5249 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu çerçevesinde hazırlanan Resmi İstatistik Programı kapsamında yılın ilk ayı içerisinde Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayımlanmaktadır.

Türkiye İstatistik Kurumu tarafından 29.01.2014 tarihinde resmi bülten ile açıklanan İli İlçesi'nin 2013 yılı nüfusu 506.293, 28.01.2015 tarihinde resmi bülten ile açıklanan 2014 yılı nüfusu 482,571, 28.01.2016 tarihinde resmi bülten ile açıklanan 2015 yılı nüfusu ise 465.954'tür.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalar çerçevesinde;Belediyesi'nin son açıklanan nüfusu 465.954 olduğundan 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 39'uncu maddesine göre Belediye Başkanı ödeneğinin hesabına esas alınması gereken gösterge rakamı 135.000'dir. Bu husus 2016 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na ekli K Cetvelinin "Diğer Ödemeler" başlıklı 12'nci maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde belediye başkanı ödeneği $137.280 (135.000 + 2280) * \text{Aylık Katsayı}$ çarpımı kadar olmalıdır. Ve Meclis başkan ve üyelerine ödenecek huzur haklarının da bu doğrultuda hesaplanan Başkan ödeneği üzerinden ödenmesi gerekmektedir.

Sorumluların temyiz dilekçelerinde; Yüksek Seçim Kurulu tarafından 30.03.2014 seçimlerinden önce 2972 sayılı Mahalli İdareler İle Mahalle Muhtarlıkları ve İhtiyar Heyetleri Seçimi Hakkında Kanun'un 5/b'inci maddesi uyarınca son genel nüfus sayım sonuçları dikkate alınarak nüfusu 500 001'den 1 000 000'a kadar olan beldeler için geçerli olan 45 belediye meclis üye sayısının taraflarına bildirildiği ve ilan edildiği, meclis üye sayısının belirlenmesinde seçimden önce yapılan son genel nüfus sayım sonuçlarının esas alındığı ve meclisin buna göre oluşturulduğu, Anayasa Mahkemesinin 2008/34 E-2008/153 sayılı Kararında da belirtildiği üzere yeni bir belediye seçimlerine kadar yöre halkının iradesine uyulması gerektiği, yeni bir seçime kadar nüfus artsa da azalsa da meclis üye sayısı değişmeden çalışmaya devam edileceği, dolayısıyla Belediye Başkanı ödeneğinin hesabında da kıyas yoluyla aynı kurala uyularak bir sonraki seçime kadar önceki seçimi sağlayan Kanun hükümlerinde esas alınmış nüfus kayıtlarının kullanılması ve ödeneğin değişmemesi gerektiği ileri sürülmüş ise de;

2972 sayılı Kanunun 5/b'inci maddesinde seçimden önce belediye meclisi üye sayısının son genel nüfus sayımı sonuçlarına göre oluşturulacağı açıkça ifade edilmiş ve buna göre 30.03.2014 seçimlerinden sonra son nüfus kayıtlarına göre oluşturulan belediye meclisinin, niteliği gereği nüfus hareketliliğine bağlı olmaksızın bir sonraki seçime kadar aynı üye sayısı ile çalışmalarına devam etmesi gerekir.

Ancak 5393 sayılı Kanununun 39'uncu maddesi uyarınca belediye başkanı aylık ödeneği belde nüfusuna göre hesaplanacak olup, aynı Kanununun 12'nci maddesinde, Kanunda öngörülen nüfus büyüklüğü için Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca bildirilen nüfusun esas alınacağı açıkça belirtildiğinden, belediye başkanı ödeneğinin, geçmiş seçim yılı nüfus verisine bağlı kalınmaksızın Türkiye İstatistik Kurumu tarafından bildirilen güncel nüfus sayım sonuçları esas alınarak hesaplanması icap eder. Bu nedenle meclis üye sayısının belirlenmesi ile ilgili olarak 2972 sayılı Kanunda yer alan hükmün, belediye başkanı ödeneğinin hesabında kıyas yoluyla uygulanması mümkün olmayıp, bu yönde yapılan işlemin 5393 sayılı Kanuna aykırılık teşkil ettiği ve bu suretle huzur haklarının da fazla ödendiği anlaşıldığından, sorumluların itirazları kabul edilmemiştir.

Bu itibarla, Belediye meclis başkan ve üyelerine huzur haklarının mevzuata aykırı olarak fazla ödenmesi sebebiyle kamu zararına yol açıldığından, konuya ilişkin dilekçi itirazları reddedilerek 172 sayılı İlamın 3'üncü maddesiyle verilenTL tutarındaki tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 22.09.2021

No : 50177

Konu: Müteferrik Atıksu, Yağmursuyu ve Dere Islahı İnşaatı İшінde, revize iş programı öncesinde gerçekleştirilen ve yüklenici tarafından kabul edilen hakediş ödemelerinde yer alan fiyat farkı tutarlarının, geriye yönelik olarak yeniden hesaplanıp güncellenemeyeceği hk.

İşbu dosyayla duruşma talebinde bulunan sorumlulardan ile Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

Öncelikle, konunun özünü teşkil eden iş programı, revize iş programı ve fiyat farkı ilişkisi bağlamında kamu ihale mevzuatımızda yer alan hükümlere bakılacak olursa;

4734 sayılı Kamu İhale Kanununa dayanılarak çıkartılan Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği ve aynı zamanda sözleşme eki Yapım İşleri Genel Şartnamesinin "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinde:

"İş programı: Yüklenicinin, işin süresi ve varsa iş kısımlarına ait bitirme tarihleri ile yıllık ödeme miktarlarını da dikkate alarak, yapım işine ait iş kalemlerini/gruplarını, aylık imalatı ve iş miktarlarını, ihzarat ödemesi öngörülen işlerde ihzaratı, yıllık ödenek dilimlerini ve bunların aylara dağılımını ayrıntılı olarak gösterdiği programını,

...

ifade eder."

Aynı Şartnamenin "İş programı" başlıklı 17 inci maddesinde:

"(1) Yüklenici, sözleşme veya eklerinde belirlenen süre içinde, idarece verilen örneklere uygun bir iş programını hazırlayarak, onaylanmak üzere idareye teslim edecektir.

(2) İhzarat ödenmesi öngörülen işlerde, iş programları imalat ve ihzarat iş programı olarak düzenlenir. İhzarat, iş programlarına uygun yapılacaktır. Bu programlarda gösterilenden fazla yapılan ihzaratın bedeli hakedişe konulmaz ve iş programları onaylanmadan imalat ve ihzarat bedelleri ödenmez.

(3) İdare, iş programını verildiği tarihten başlamak üzere sözleşme veya eklerinde belirtilen süre içinde, olduğu gibi veya gerekli gördüğü değişiklikleri yaparak onaylar ve onaylı bir nüshasını yükleniciye verir. İş programları idarenin onayıyla geçerli olur.

(4) İş programında, resmi tatil günleri ile sözleşmesinde belirtilmiş ise, iklim şartlarından dolayı çalışmaya elverişli olmayan dönemler dışındaki bütün günlerin çalışarak geçirileceği göz önünde tutulur. Ancak, işin bitimi çalışmaya elverişli olmayan döneme rastlar ise idare yükleniciden, teknik şartları yerine getirerek işi tamamlaması için bu devre içinde çalışmasını isteyebilir. İş programının büro çalışmaları ile ilgili bölümlerinde iklim şartları dikkate alınmaz.

(5) Kapsamlı işlerde idare, iş programının, çubuk diyagram yerine, paket yazılım iş programı veya işin özelliğine göre hazırlanmış bilgisayar destekli iş programı kullanılarak düzenlenmesini isteyebilir.

(6) Yüklenici idarece onaylanmış iş programına aynen uymak zorundadır. Ancak zorunlu hallerde idarenin uygun görüşü ile iş programında değişiklik yapılabilir.

(7) İşte idarece onaylanan bir süre uzatımı bulunduğu takdirde, yüklenici bu hususun kendisine tebliği tarihinden başlamak üzere yedi gün içinde yeni süreye göre revize iş programı düzenleyerek idarenin onayına sunmak zorundadır."

Denilmekte, 31.08.2013 tarihli ve 28751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2013/5217 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na Göre İhale Edilen Yapım İşlerinde Uygulanacak Fiyat Farkına İlişkin Esasların "İş programı ve ödenek dilimi" başlıklı 7 nci maddesinde ise:

"(1) Sözleşme imzalandıktan sonra iş kalemlerinin, aylık imalatın, ihzaratın ve yıllık ödenekler ile bunların aylara dağılımını gösteren ayrıntılı bir iş programı hazırlanarak idarenin onayına sunulur.

(2) Herhangi bir aya ait iş programına yüklenicinin kusuru nedeniyle uyulmadığı takdirde, daha sonraki aylarda yapılacak imalatlarda, imalat miktarı iş programına uygun hale gelinceye kadar, fiyat farkı hesaplanırken, iş programına göre gerçekleştirilmesi gereken ayın endeksi ile işin fiilen gerçekleştirildiği ayın endeksinden düşük olanı esas alınır.

(3) Havanın fen noktasından çalışmaya uygun olmadığı dönemde, idarenin izniyle yüklenici tarafından teknik şartlar yerine getirilerek işe devam edilmesi veya yüklenicinin iş programında öngörülenden daha fazla imalat yapması halinde, imalatın fiilen yapıldığı ay esas alınarak, bu dönemde gerçekleştirilen işler için fiyat farkı hesaplanır.

(4) 4735 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinin gerçekleşmesi veya sözleşmenin ifasının idareden kaynaklanan nedenlerle gecikmesi nedeniyle yükleniciye süre uzatımı verilmiş olması halinde, gerçekleştirilmesi gereken aya göre iş kalemleri ya da iş grupları için uzatılan süre içinde ve bu süreye göre revize edilen iş programına uygun olarak fiyat farkı hesaplanır. Bu kapsamda revize edilen iş programına yüklenicinin kusuru nedeniyle uyulmadığı takdirde ikinci fıkraya göre işlem yapılır.

(5) İdarenin talebi olmaksızın yüklenici iş programına nazaran daha fazla iş yaparsa, işin fiilen yapıldığı ay esas alınarak fiyat farkı hesaplanır.”

Hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, temyize konu iş ile ilgili olarak yüklenici ile imzalanmış olan sözleşmenin 12. maddesinde:

“Yüklenici, iş programını yer tesliminin yapıldığı tarihten itibaren on beş gün içinde, sözleşme bedeli üzerinden bir günde yapılması gereken iş tutarını hesaplayarak, ödeneklerin yıllara göre dağılım esasları ile varsa işin kısımları ile bitirme tarihlerini de dikkate alarak İdarece verilen örneklere uygun olarak hazırlar. Bu programda ayrıca; iş kalemleri, aylık imalat ve iş miktarları, (ihzarat ödemesi öngörülen işlerde ihzaratı,) yıllık ödenek dilimleri ve bunların aylara dağılımı gösterilir ve iş programı en az dört nüsha hazırlanarak onaylanmak üzere İdareye teslim edilir.

12.2. İdare, iş programını verildiği tarihten başlamak üzere 20 (yirmi) gün içinde onaylar.

12.3. İş programının hazırlanması ve uygulanması ile ilgili diğer hususlarda Yapım İşleri Genel Şartnamesi hükümleri uygulanır.”

Denilerek, iş programının düzenlenme yöntem ve sürecine açıklık getirilmiş, “Fiyat farkı ödenmesi ve hesaplanması şartları” başlıklı 14. maddesinin ikinci fıkrasında ise:

“Fiyat farkı hesaplanacaktır.

Resmi Gazete'nin 31.08.2013 tarih, 28751/Mükerrer sayısında yayınlanan, 2013/5217 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na Göre İhale Edilen Yapım İşlerinde Uygulanacak Fiyat Farkına İlişkin Esaslar hükümlerine göre uygulama yapılacaktır."

Hükmüyle fiyat farkı hesabının nasıl yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda belirtilen mevzuat ve sözleşme hükümleri birlikte değerlendirilecek olursa;

İş programı, bir inşaatın yapılabilirlik süresi içindeki seyrini, iş kalemlerini, aylık imalatı, ihzaratı, yıllık ödenek dilimlerini ve bunların aylara dağılımını göstermek üzere işin başlangıcında düzenlenen ve işin belli bir disiplin içinde seyrinin takibi, ödenek dilimlerinin aylık gerçekleşme durumlarının izlenmesi ve yapılacak ihzarat miktarının tespitinde kullanılan bir belgedir.

Yüklenici tarafından hazırlanıp, idarece usulüne göre onaylanmasını müteakip yürürlüğe giren iş programı ile yüklenici, belirli zaman aralıklarında belirtilen miktarlarda iş yapacağını kabul, beyan ve taahhüt etmekte; buna karşılık olarak da idare, yine programda belirtilen miktarlarda ödeme yapacağı taahhüdünde bulunmaktadır. İşin devamı sırasında yükleniciye, sözleşmede belirtilen zorunlu nedenlerle veya idarenin sebebiyet verdiği haller nedeniyle süre uzatımı verilmesi durumunda ise, uzatılan süreye göre müteakip dönemlere ilişkin yıllık ve aylık ödenek dilimlerindeki değişiklikleri ayrıntılı olarak içeren revize iş programı hazırlanarak yedi gün içerisinde İdarenin onayına sunulması gerekmektedir.

Buna karşılık, 10.12.2015 tarihinde yer teslimi yapılarak başlanılan söz konusu yapım işinde; işyeri tesliminden sonra yüklenici tarafından iş programının hazırlanarak ve İdarece onaylanarak yürürlüğe girdiği, ilk 9 hakedişin bu programa göre düzenlendiği, ancak 10. hakediş öncesinde (yüklenicinin teklifi ve Yönetim Kurulunun 2017/184 numaralı Kararı ile) revize iş programının hazırlanarak iş programında değişikliğe gidildiği, söz konusu değişikliklerin, değişiklik öncesi hakedişlerde yer alan fiyat farkı hesaplarına da uygulandığı ve daha önceden hesaplanan tüm fiyat farklarının yeni programa göre tekrar hesaplandığı görülmektedir. (*Fiyat farkları temyiz dilekçesinde belirtildiği üzere Yönetim Kurulu Kararı alındıktan sonraki hakedişlerde hesaplanmış, ne var ki fiyat farkı hesabı sadece ilgili hakedişi ilgilendiren ay ile sınırlı tutulmayarak önceki hakedişlerde yer alan tüm fiyat farkları güncellenmiştir.)

İlk olarak, şunu ifade etmek gerekir ki; mevcut hiçbir mevzuatta, revize iş programında süre uzatım tarihinden önceki dönemlere ilişkin aylık ödeneklerin revize edilmesi ve buna paralel olarak bu aylar için ödenecek fiyat farklarının da yeniden hesaplanması gerektiğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Revize iş programında geçmiş dönem, sadece ödeneklerin geçmiş yıllarda eksik gelmesi halinde, sadece yıllık bazda ödenek revizyonu için dikkate alınabilecektir. Dolayısıyla revize iş programında aylık ödenek revizyonunun sadece uzatılan müteakip süreye ilişkin yapılması gerekmektedir. Sorumlular tarafından revize iş programına göre fiyat farkı hesabında ilgili maddede ileriye veya geriye dönük yürütülmesine dair açık bir ifade bulunmadığı belirtilmişse de; ilgili maddede aynen; "... yükleniciye süre uzatımı verilmiş olması halinde, gerçekleştirilmesi gereken aya göre iş kalemleri ya da iş grupları için uzatılan süre içinde ve bu süreye göre revize edilen iş programına uygun olarak fiyat farkı hesaplanır." hükmüne yer verilirken "uzatılan süre içinde" ifadesine kullanılarak süre uzatımı kararı sonrasında yapılacak uygulamaya işaret edilmiştir. Buradan hareketle, geçmiş dönemlerde hesaplanmış ve tahakkuka bağlanmış fiyat farklarının da yeniden hesaplanmasını gerektirecek bir sebep bulunmamaktadır. Bu minvalde, süre uzatım kararı gerekçe gösterilerek revize iş programında önceki yıllara ait aylık ödeneklerin yeniden belirlenmesi ve buna paralel olarak İdare tarafından revize iş programından önce tahakkuka bağlanan fiyat farkı tutarlarının revize iş programı düzenlenmiş olması gerekçesiyle geçmişe dönük olarak yeniden hesaplanması, işin sözleşmesine ve 2013/5217 sayılı Fiyat Farkı Kararnamesinin 7 nci maddesinin (4) üncü fıkrasına aykırılık teşkil edecektir.

Aksi bir uygulama, aynı zamanda Kararnamenin aynı maddesinin (2) nci fıkrasında belirtilen "imalat miktarı iş programına uygun hale gelinceye kadar, fiyat farkı hesaplanırken, iş programına göre gerçekleştirilmesi gereken ayın endeksi ile işin fiilen gerçekleştirildiği ayın endeksinden düşük olanı esas alınacağı" hükmünün amaçlarını da açıkça ortadan kaldıracaktır.

Öte yandan, revize iş programına ilişkin Yönetim Kurulunun yukarıda anılan Kararında; 2015-2016 yılları için AYKOME tarafından verilen Karar'da 30.11.2015-15.03.2016 tarihleri arasında kazı ruhsatı verilmeyeceğinin belirtildiği, buna göre anılan dönemde çalışılmayan gün sayısının 2015 yılı için 22 gün, 2016 yılı için 75 gün olmak üzere toplam 97 gün olduğu, 2015 yılında hiç imalat yapılmadığı, 2016 yılında çalışılabilecek olarak gözüken 291 güne denk gelen tutardan daha fazla imalat yapıldığı, 2016-2017 yılları için AYKOME tarafından alınan Kararda

07.12.2016-15.03.2017 tarihleri arasında kazı ruhsatı verilmeyeceğinin belirtildiği, ancak Aralık ve Ocak aylarında imalat yapıldığı, bu nedenle ilgili dönemde çalışılmayan sürenin 43 gün olduğu, bu hesaplara göre ödenek dilimleri ve iş programının revize edildiği belirtilmiştir.

AYKOME tarafından Aralık-Mart ayları arasında verilen karar münhasıran yukarıda bahsi geçen yıllara ilişkin verilmiş özel nitelikli bir karar değildir. Belirtilen karar, tüm yıllarda, rutin olarak alınmakta (başlangıç-bitiş sürelerinde birer haftalık oynamalar olmakta) ve bu husus gerek İdare gerekse de yükleniciler tarafından kesin olarak bilinmektedir. Diğer bir deyişle, işyeri teslimi yapıldığında ve ilk iş programı hazırlandığında İdare ve yüklenici tarafından belirtilen yıllarda kaç gün olduğu ve AYKOME tarafından Aralık-Mart arası kazı izinleri için özel düzenleme getirileceği bilinmektedir. Bu husus açıkça bilinerek yüklenici tarafından iş programı hazırlanmış ve yine bu husus bilinerek İdare tarafından iş programı onaylanmıştır. Kaldı ki, AYKOME tarafından alınan kararlarda belirtilen dönemde kazı ruhsatları tamamen yasaklanmamakta zorunlu hallerdeki müracaatların Altyapı Koordinasyon Müdürlüğüne değerlendirilerek kazı izni verilebileceği belirtilmektedir. Nitekim İSKİ tarafından gerek yukarıda belirtilen yıllarda yapılan binlerce müracaat ilgili Müdürlük tarafından kabul edilerek kazı izni verilmiştir. Zaten Yönetim Kurulu Kararında da açıkça görüleceği üzere belirtilen tarihlerde yüklenici tarafından iş tamamen durdurulmamış, çeşitli imalatlar yapılmış, yapılan imalat tutarına denk gelen günler hesaplanarak çalışılabilecek gün sayısına eklenmiştir. Dolayısıyla, işyeri teslimi sonrasında iş programını hazırlayan yüklenicinin basiretli bir tacir olarak bu hususu düşünmesi ve iş programını buna uygun hazırlaması gerekirken (bu iş özelinde ihaleyi ilgilendiren AYKOME kararlarından ilkinin 10.11.2015 tarihinde alındığı, işyeri tesliminin ise 10.12.2015 tarihinde gerçekleştiği; buradan da iş programı hazırlandığında bu ilk AYKOME kararının zaten yürürlükte olduğu ve yüklenici tarafından açıkça bilindiği anlaşılabilir); iş programının onaylanması ve belirtilen kazı yasağı kararı üzerinden yaklaşık bir buçuk yıl geçtikten sonra iş programını değiştirmesi ve yapılan değişikliği daha önceki hakedişlerde yer alan tüm fiyat farklarına uygulamasının hakkaniyete uygun düşmemesi bir yana; revize iş programının haklı gerekçe ile yapıldığı kabul edilse dahi değişiklikten önceki hakedişlerde yer alan fiyat farklarının tamamen değiştirilmesinin yukarıda yapılan açıklamalar muvacehesinde mevzuata uygun düşmeyeceği aşikârdır.

Bu hususların dışında, sorgu aşamasında İdare tarafından süre uzatımı verilmesi, revize iş programı düzenlenmesi ve revize iş programı sonrasında hazırlanan hakedişlere ilişkin fiyat farkı hesaplarının yeni ödenek dilimlerine göre yapılması sorgu konusu edilmemiştir. Yapılan sorgulamada sadece revize iş programının onaylanmasını müteakip, bu programdan önce hesaplanıp yüklenici tarafından kabul edilerek kesinleşen hakedişlerde yer alan fiyat farkı tutarlarının revize iş programında yer alan ödenek dilimlerine göre geçmişe dönük olarak değiştirilmesi konu edilmiştir.

Son olarak, Yüksek Fen Kurulu karar ve görüşlerinin, taleple ilgili işe ait sözleşme ve ekleri hükümlerine göre somut bir olaya dayalı olarak iş bazında ihdas edildiği ve yalnızca talep konusu işle ilgili anlaşmazlığın taraflarını bağlayıcı olduğu noktasında şüphe bulunmamakla beraber, sorumlularca dilekçe ekinde gönderilen Yüksek Fen Kurulu Kararının, "sözleşme sonrası yapılmasına karar verilen bir imalatın yeni birim fiyatının tespiti ve bu fiyatın ihale tarihine nasıl götürüleceği hakkında olması" gerçeği karşısında; konuyla ilgisi bulunmayan bu Kararın itirazlara dayanak teşkil etmesinin kabulü de mümkün görülmemektedir. Yüksek Fen Kurulu kararlarının "olaya münhasır olma" niteliği, Sayıştay Temyiz Kurulu kararları için de geçerli olup; sorumluların yine dilekçe ekinde gönderdiği Sayıştay Temyiz Kurulu Kararlarındaki olaylar da temyize konu olayla birebir aynı özelliklere sahip değildir.

Sonuç itibarıyla, bahse konu işte revize iş programı öncesinde gerçekleştirilen ve yüklenici tarafından kabul edilen hakediş ödemelerinde yer alan fiyat farkı hesaplarının geriye yönelik tekrar hesaplanıp güncellenmesi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71 inci maddesi kapsamında kamu zararına sebebiyet verdiği için; temyiz talebinde bulunan sorumluların ortaklaşa gönderdikleri dilekçedeki iddiaların reddedilerek 215 sayılı İlamın 33. maddesiyle verilen TL'nin tazminine ilişkin hükmün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 16.06.2021

No : 49721

Konu: Yabancı Uyruklu Öğrenci Sınavında alınan ücretler Döner Sermaye İşletmesinin değil Üniversitenin geliri olduğundan, bu gelirin ek ödeme olarak dağıtılmasının 2547 sayılı Kanununun 55 inci maddesine aykırılık teşkil ettiği ve kamu zararına sebebiyet verdiği hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 55 inci maddesinde:

"Yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı birimlerin gelir kaynakları;

- a. Her yıl bütçeye konulacak ödenekler,
- b. Kurumlarca yapılacak yardımlar,
- c. Alınacak harç ve ücretler,
- d. Yayın ve satış gelirleri,
- e. Taşınır ve taşınmaz malların gelirleri,
- f. Döner sermaye işletmelerinden elde edilecek karlar,
- g. Bağışlar, vasiyetler ve diğer gelirlerdir."

Hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, yabancı uyruklu öğrenci sınavına katılanlardan alınan ücretlerin yükseköğretim kurumu olarak üniversitelerin bütçesine gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu sınavın sürekli eğitim araştırma ve uygulama merkezleri aracılığıyla yaptırılmış olması, katılım ücretlerinin döner sermaye işletmesi bütçesinin geliri olduğu anlamına gelmemektedir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Amaç ve kapsam" başlıklı 1 inci maddesinde:

"(1) Bu Yönetmeliğin amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermayeli işletmelerin iş ve işlemleri ile bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol

ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.”,

Aynı Yönetmeliğin “Tanımlar” başlıklı 3 üncü maddesinde:

“(1) Bu Yönetmelikte geçen;

(...)

b) Döner Sermaye: Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermayeyi,

(...)

ifade eder.”

Denilmekte olup, bu hükümlere göre ise; genel yönetim kapsamında bulunan üniversitelerde, döner sermaye kapsamında mal ve hizmet üretilebilmesi, üniversitelere kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin bir faaliyetin varlığına bağlıdır.

Öte yandan, (hesap yılında yürürlükte olan) Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliğinin “Faaliyet Alanları” başlıklı 2 nci maddesinde Döner Sermaye İşletmesinin faaliyet alanına giren ve iş ve hizmetler:

“a) Yükseköğretim kurumları dışındaki kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişilerce talep edilecek bilimsel görüş, proje, araştırma ve benzeri hizmetler yapmak,

b) Plan, inceleme, bilgi işlem ve danışmanlık hizmetleri ile bakım ve onarım iş değerlendirmesi ve organizasyonu yapmak,

c) Klinikler, poliklinikler, ameliyathaneler ve laboratuvarlarda yapılacak her türlü muayene, tetkik, tahlil, ameliyat, bakım ve hizmet üretimi ile ilgili iş ve benzeri hizmetleri yapmak, açılmış ve açılacak olan her türlü sağlık hizmetleriyle ilgili yataklı yataksız sabit ve geçici kuruluşları işletmek,

ç) Mevcut fiziki kapasiteyi değerlendirerek faaliyet alanı ile sınırlı olarak iş ve hizmet üretmek, elde edilen ürünleri önceden Rektörün izni olmak şartıyla pazarlamak ve satmak,

d) Çeşitli kurslar düzenlemek, sosyal, kültürel ve sportif etkinlikleri organize etmek”

Şeklinde sıralanmış olup, eğitim öğretim hizmetinin asli unsurlarından biri olarak yapılan Yabancı Uyruklu Öğrenci Sınavı (YÖS), genel idare hizmetleri kapsamında yürütülmesi gereken bir hizmet olduğundan; Döner Sermaye İşletmesinin bahsi geçen Yönetmelikte belirtilen faaliyet alanı içerisinde bulunmamaktadır.

Yükseköğretim Yürütme Kurulunun 13.02.2013 tarihli toplantısında 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 6287 sayılı Kanunla (14/f maddesi ile) değişik 45/f maddesinde yer alan; “Yabancı uyruklu öğrenciler ile ortaöğretimin tamamını yurt dışında tamamlayan öğrencilerin yükseköğretim kurumlarına kabul usul ve esasları Yükseköğretim Kurulu tarafından belirlenir.” maddesi uyarınca “Yurt Dışından Öğrenci Kabulüne İlişkin Esaslar”ın belirlenmesi ile ilgili olarak 01.02.2013 tarihli Yükseköğretim Genel Kurulu toplantısında alınan yetkiye dayanılarak Yükseköğretim Genel Kurulunun 21.01.2010 toplantısında kabul edilen ve çeşitli tarihlerde yapılan Genel Kurul toplantılarında bazı maddeleri değiştirilen “Yurt Dışından Öğrenci Kabulüne İlişkin Esaslar”a dayanılarak Üniversite Senatosunun 15.05.2015 tarihli ve 2015/04-XIX sayılı Kararı ile “..... Üniversitesi Yurt Dışından Öğrenci Başvuru, Kabul ve Kayıt Yönergesi” kabul edilmiştir.

Söz konusu Yönergenin amacı; Üniversitenin fakülte, yüksekokul ve meslek yüksekokullarının bölüm ve/veya programlarına yurt dışından öğrenci adaylarının başvuruları ile öğrenci kabul kayıt koşullarını belirlemektir.

Yükseköğretim Genel Kurulunca kabul edilen “Yurt Dışından Öğrenci Kabulüne İlişkin Esaslar” ve ilgili Üniversite Senatosunca buna uygun olarak düzenlenen Yönerge, yurt dışından öğrenci kabul etmek isteyen üniversitelerin Yükseköğretim Kurulu onayı ile yurt dışından öğrenci kabul etmesi ve buna ilişkin koşulların düzenlenmesini içermektedir. Ancak bahsedilen Esaslar ve Yönergede yabancı uyruklu öğrenci sınavından elde edilen gelirlerin döner sermayeden ek ödeme olarak dağıtılmasına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Bu hususların dışında, sorumlular tarafından döner temyiz dilekçesinde döner sermayeden yapılan ek ödeme toplamı 18.01.2012 tarihli 2012/2723 sayılı BKK eki “Sınav Ücretlerine İlişkin Usul ve Esaslar”a göre sınavın yapılması durumunda verilecek sınav ücreti toplamı ile kıyaslama yapılmakta ve bu kıyasa göre yapılan ödemenin daha düşük kaldığı iddia edilmekte ise de; söz

konusu Esaslar amaç ve kapsama ilişkin 1 inci maddesinde belirtildiği üzere; Millî Eğitim Bakanlığı ile Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığınca yapılan merkezî sınavlar, yükseköğretim kurumlarının açık öğretim sınavları ve kamu kurum ve kuruluşları ile özel hukuk tüzel kişilerinin talepleri üzerine yükseköğretim kurumlarınca yurt içinde ve yurt dışında yapılan sınavlarda; soruların hazırlanmasında görevlendirilenlere, sınav soru havuzunda yer alacak soruların hazırlanmasında katkısı olanlara, sınav koordinatörlüklerinin koordinatörüne ve diğer personeline, bina sınav sorumluları ile bina yöneticilerine, salon başkanlarına, gözetmenlere, sınav güvenliğini sağlayan kolluk kuvvetlerine, kapalı dönem çalışanlara ve sınav sürecinde görev alan diğer personele ödenecek sınav ücretleri ile ilgili usul ve esasları belirlemek amacıyla çıkarılmış olup, üniversitelerin yabancı öğrencilerin alımına yönelik yaptıkları sınavları kapsamamaktadır.

Son olarak sorumlularca, yapılan hizmetin, kapsamına girebileceği iddia edilen ve Döner Sermaye İşletmesinin faaliyet alanı açıklanırken belirtilen Esasların 2 nci maddesinin (ç) fıkrasındaki; “Mevcut fiziki kapasiteyi değerlendirerek faaliyet alanı ile sınırlı olarak iş ve hizmet üretmek, elde edilen ürünleri önceden Rektörün izni olmak şartıyla pazarlamak ve satmak” şeklindeki düzenleme, üniversite birimlerinin (fakülte, yüksekokul vs.) kendi görev ve uzmanlık alanlarına giren konulara ilişkin çeşitli faaliyetleri veya piyasadaki müşterilere bu nitelikte sunmuş oldukları çeşitli hizmetleri kastetmektedir ki, yabancı öğrencilere yönelik sınav bu madde de ifade edilen nitelikte bir hizmet veya görev de değildir. Yine sorumlularca dile getirilen 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 3 üncü maddesinin (a) fıkrasındaki; “a) Bilimsel görüş vermek, proje hazırlamak, araştırma, uygulama ve benzeri hizmetler yapmak” düzenlemesinde yer alan “benzeri hizmetler” kavramının da aynı şekilde değerlendirilmesi gerekir.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde, Yabancı Uyruklu Öğrenci Sınavında alınan ücretler Döner Sermaye İşletmesinin değil Üniversitenin geliri olup, bu gelirin ek ödeme olarak dağıtılması, 2547 sayılı Kanununun 55 inci maddesine aykırılık teşkil ettiğinden ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71 inci maddesi kapsamında kamu zararına sebebiyet verdiği için; temyiz talebinde bulunan sorumluların ortaklaşa gönderdikleri dilekçede yer alan itirazların reddedilerek 161 sayılı İlamın 16. maddesiyle verilen TL’nin tazminine ilişkin hükmün TASDİKİNE,

Karar verildi.



T.C.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

Mesleki Gelişim Grup Başkanlığı

06520 Balgat / ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X