



Tarsus Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi

Tarsus University
Journal of The Faculty of Economics
and Administrative Sciences

Yıl: 2022 Cilt / Vol: 3 Sayı / Issue: 2



TARSUS ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

TARSUS UNIVERSITY

JOURNAL OF THE FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES

Sahibi / Owner

Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Adına / On Behalf of Tarsus University Journal of The Faculty of Economics and Administrative Sciences

Dekan Prof. Dr. Ali DERAN

alideran@tarsus.edu.tr

Editör / Editor

Doç. Dr. Orhan Veli ALICI

orhanvelialici@tarsus.edu.tr

Editör Yardımcıları / Assistant Editors

Dr. Öğretim Üyesi Pınar ÖZKURT
pinarozkurt@tarsus.edu.tr

Dr. Öğretim Üyesi Halil KANADIKIRIK
halilkanadikirik@tarsus.edu.tr

Yabancı Dil Editörü / Foreign Language Editor

Öğr. Gör. Dr. Cumali URİ
cumaliuri@tarsus.edu.tr

Sekretarya / Secretariat

Arş. Gör. Başak İŞILDAKLI
basakisildakli@tarsus.edu.tr

Arş. Gör. Sıdar AĞDUK
sidaragduk@tarsus.edu.tr

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Ali DERAN
Türkiye / Tarsus Üniversitesi

Dr. Tehseen NISAR
İtalya / LUISS Guido Carli University

Doç. Dr. Orhan Veli ALICI
Türkiye / Tarsus Üniversitesi

Dr. Mohammad Rahim UDDIN
Bangladeş / International Islamic University Chittagong

Doç. Dr. Tuğba YOLCU
Türkiye / Tarsus Üniversitesi

Dr. Seyil NAJIMUDINOVA
Kırgızistan / Kyrgyz Turkish Manas University

Dr. Öğretim Üyesi Pınar ÖZKURT
Türkiye / Tarsus Üniversitesi

e-ISSN: 2757-5357

Bu Sayının Hakemleri / Academic Referees of This Issue

Prof. Dr. Doğan UYSAL

Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Doç. Dr. Burak Hamza ERYİĞİT

Doç. Dr. Serkan ŞAHİN

Doç. Dr. Zahide Figen ANTMEN

Dr. Öğr. Üyesi Erhan POLAT

Dr. Öğr. Üyesi Esengül DANIŞAN ARTAN

Dr. Öğr. Üyesi Reşat SAKUR

Dr. Öğr. Üyesi Volkan ATEŞ

Öğr. Gör. Dr. Kandemir ATÇEKEN

Danışma Kurulu / Advisory Board

Prof. Dr. Adem ESEN	<i>İstanbul Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Barış ÖZDAL	<i>Bursa Uludağ Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Bülent ŞEN.....	<i>Tarsus Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Cem KARADELİ.....	<i>Ufuk Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Cemal ALTAN.....	<i>Mersin Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Derda KÜÇÜKALP	<i>Bursa Uludağ Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Ganite KURT	<i>Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Hacı KURT	<i>Mersin Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Haydar AKYAZI.....	<i>Karadeniz Teknik Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Hüseyin Kamil BÜYÜKMİRZA	<i>Atılım Üniversitesi</i>
Prof. Dr. İlhan EGE.....	<i>Mersin Üniversitesi</i>
Prof. Dr. M. Fatih Bilal ALODALI.....	<i>Necmettin Erbakan Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Muharrem GÜNEŞ.....	<i>Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Murat TEK	<i>Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN	<i>Başkent Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Uğur YAVUZ.....	<i>Atatürk Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Yakup BULUT.....	<i>Gaziantep Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Zeki DOĞAN	<i>Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi</i>

İletişim / Contact

iibfdergisi@tarsus.edu.tr

<http://iibfdergisi.tarsus.edu.tr/tr>

*Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi aşağıdaki indeksler tarafından taranmaktadır.
Tarsus University Journal of The Faculty of Economics and Administrative Sciences is indexed by the following indexing services.*



İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Yıl (Year) 2022 Cilt (Vol.) 3 Sayı (No) 2

-
- Araştırma Makalesi / Research Article** **Sayfalar / Pages : 119-135**
Ahmet GÜVEN ve Naime KESKİN
Kamu Yönetimi ve Yerel Yönetimlerde Etik Gereksinimi
The Need for Ethics in Public Administration and Local Governments
-
- İnceleme Makalesi / Review Article** **Sayfalar / Pages : 136-152**
Şölen ZENGİN ve Emel YONTAR
Reflections of Digital Transformation in the Health Sector in the Covid 19 Pandemic with the Effect of Industry 4.0
Endüstri 4.0 Etkisi ile Covid 19 Pandemisi'nde Sağlık Sektöründe Dijital Dönüşümün Yansımaları
-
- Araştırma Makalesi / Research Article** **Sayfalar / Pages : 153-170**
Güliden ŞİŞMAN ve Nazlıcan DOĞANLAR
Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi
The Evaluation of Including the Taxpayer in Exceptional Procedures within the Framework of Right of Property
-
- Araştırma Makalesi / Research Article** **Sayfalar / Pages : 171-189**
Cansel OSKAY
Türkiye’de Kamu Borç Stok Yapısındaki Değişim ve Gelişim: Covid-19 Salgın Dönemi
Change and Development in the Public Debt Stock Structure in Turkey: Covid-19 Pandemic Period
-
- Araştırma Makalesi / Research Article** **Sayfalar / Pages : 190-200**
Musa ÖZÇELİK
Katılım Sigorta (Tekafül) Şirketleri Tarafından Tekafül İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
Accounting Process of Takaful Transactions by Participation Insurance (Takaful) Companies
-
- Araştırma Makalesi / Research Article** **Sayfalar / Pages : 201-214**
Hasan ÖZÇELİK
Belediye Şirketlerinin Denetimi Hakkında Bir Değerlendirme
An Assessment on Audit of Municipal Companies
-





KAMU YÖNETİMİ VE YEREL YÖNETİMLERDE ETİK GEREKSİNİMİ



¹Ahmet GÜVEN, ²Naime KESKİN

Öz

Etik olgusu, literatürde üzerinde tam anlamıyla bir fikir birliği olmasa da kamu yönetiminin olmazsa olmaz unsurlarından birisini oluşturmaktadır. Kamu yararı kapsamında hizmet sunan, kamu çalışanlarının bu hizmetten faydalanan kişilerle olan ilişkilerinde dikkat etmeleri gereken ahlaki kuralları gösteren etik olgusu ya da tam tersi bir ifade ile etik dışı davranışlardan kaçınma durumu, kamu yönetiminde son zamanlarda önemi artan konuların başında gelmektedir. Hazırlanan bu çalışma, kamu yönetimi başta olmak üzere özeldede yerel yönetim birimlerinde etik olgusunun ne denli önemli bir gereksinim olduğu gerçeğinden hareketle bu ihtiyacın nedenlerine, bu ihtiyacın karşılanması konusunda Türkiye’de atılan adımlara yönetsel, yasal ve siyasal açıdan yer vermeyi amaçlamaktadır. Bu amaç kapsamında çalışmada öncelikle kavramsal açıdan etik olgusu ele alınmakta ardından kamu yönetimi ve yerel yönetimlerde etik olgusunun yerine değinilmekte ve son olarak da Kamu Görevlileri Etik Kurulunun bu konudaki işlevi değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Kamu Yönetimi, Yerel Yönetimler, Etik Kurul.

The Need for Ethics in Public Administration and Local Governments

Abstract

Ethics is one of the indispensable elements of public administration, although there is no consensus in the literature. The ethical phenomenon, which shows the moral rules that public employees should pay attention to in their relations with the people who provide services within the scope of public interest, or, on the contrary, the avoidance of unethical behaviors is one of the issues that have increased in importance in public administration recently. This study aims to include the reasons for this need and the steps taken in Turkey to meet this need in terms of administrative, legal and political aspects, based on the fact that the concept of ethics is an important need in local government units, especially in public administration. Within the scope of this purpose, first of all, the concept of ethics is discussed in the study, then the place of ethics in public administration and local administrations is mentioned, and finally the function of the Ethics Committee of Public Officials in this subject is evaluated.

Keywords: Ethics, Public Administration, Local Administrations, Ethics Committee.

Atf/Citation:

Güven, A. ve Keskin, N. (2022). Kamu yönetimi ve yerel yönetimlerde etik gereksinimi. *Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(2), 119-135. doi:10.56400/tarsusiibfdergisi.1095150

¹ Doç. Dr., Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Kamu Yönetimi Bölümü, ahmetgüven@gmail.com, ORCID-ID: 0000-0002-5073-6345

² Yüksek Lisans Öğrencisi, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kamu Yönetimi Bölümü, namekeskn@icloud.com, ORCID-ID: 0000-0001-5297-346X

Makale gönderim tarihi: 29.03.2022

Kabul tarihi: 13.04.2022



GİRİŞ

Etik, tanımlaması güç bir kavram olmasına rağmen hayatın her alanında karşımıza sıkça çıkan bir olgu olmuştur. Ahlaki bir olgu olarak insani ilişkileri düzenleyen bu kavram insan unsurunun bulunduğu her alanda önemli bir ilke olarak davranışlarımızı şekillendiren bir anlam ihtiva etmektedir. Gerek bireysel ilişkiler gerekse toplumsal yaşantımızda, toplumun bizlere biçtiği rollerin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesinde etik değerlere bağlılık ve bu yönde davranışlar sergilemek herkes tarafından beklenen bir durumdur. Özellikle kamu yönetiminde kamusal hizmetlerin sunumunda yönetenler ve yönetilenler arasındaki ilişkilerin saptanmasında etik ilkeler oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu denli önemli olan kavramın tanımlanmasında yaşanan güçlük yanında uygulanmasında da birtakım zorluklar bulunmaktadır. Özellikle kavramın sınırlarının tam olarak çizilememesi, göreceli olarak kişiden kişiye farklı anlamlar içermesi gibi engeller yanında bilinçli olarak kişi ve kurumların etik ihlalleri yapmaları gibi nedenlerle yönetim alanında önemli sorunların yaşanmasına neden olduğu yönünde şikayetler gözlemlenmektedir.

Kamu yönetiminin etkin işleyişinde ihtiyaçların beklenen ölçülerde karşılanmasında etik ilkelerin uygulanması son derece önemlidir. Bu çerçevede yerel yönetimler de aynı hedef ve amaçlar doğrultusunda hizmet sunmayı hedeflemektedirler. Halka hizmet sunumu konusunda insanlara olan yakınlığıyla diğer yönetim birimlerinden ayrılan ve halkla olan sıcak ilişkileri nedeniyle bu birimlerde etik konusu daha da önem kazanmaktadır. Hem merkezi idarede hem yerel idarede özellikle kamu yönetimi açısından etik ilkelerin belirlenmesi ve bu alanda faaliyetlerin değerlendirilmesi adına Türkiye’de “Kamu Görevlileri Etik Kurulu” oluşumuna gidilmiştir. Bu kurum hem kamu yönetiminde etik ilkelerin saptanması konusunda hem de olası etik ihlallerinin saptanması konusunda önemli bir işleve sahip olmuştur.

Hazırlanan bu çalışma kamu yönetiminde etik olgusunun hem merkez hem de yerel ölçekte artan şekilde gerekliliği üzerinde dururken, bu amaç kapsamında oluşturulan Kamu Yönetimi Etik Kurulunun bu kapsamdaki rolü ve önemine değinmektedir.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Etik, insanların iyi veya kötü davranışlarını sınıflandırabilmek için ortaya koyduğu değerler olarak kabul gören bir kavramdır (Gökçe ve Örselli, 2011: 48). Diğer bir ifade ile etik, toplumda yer alan ve etkileşim halinde olduğumuz insanlarla iyi bir yaşam sürdürme noktasında kişinin kendi kanaatleri olarak değerlendirilir (Usta, 2011: 40).

Geçmişten bu yana insanlığın oluşturmuş olduğu ahlak kuralları gelenekselleşmiş ve neticesinde iyi-kötü davranış ya da söylem tasnifi ortaya çıkmıştır. İyi yaşam beraberinde kötü yaşamın da olabileceğini göstermektedir. İyi ve kötüyü bir toplumda genelde ahlaki normlar belirlemektedir. Burada ahlak ve etik kavramlarının nasıl bir arada kullanıldıklarını ve ne anlama geldiklerini belirtmek önemlidir.

Ahlak ve ahlaki kavramlardan biri olan etik, sosyal hayatın çoğu alanında giderek daha fazla birbirlerinin yerine yanlış manalarda kullanılmaktadır. Etik, bugün hayatın vazgeçilmez bir parçasını oluşturmaktadır. İnsanlığın gelişmesiyle birlikte kurumlar da kendilerini geliştirmek zorunda kalmışlardır (Mahmutoğlu, 2009: 226).

Antik Yunan'da ahlak felsefesinin yapısını oluşturan etik kavramının isim babası olan Aristoteles'ten itibaren günümüze kadar birçok çalışmada etikten bahsedilmiştir (Özkal Sayan, 2020: 148). Günümüzde etik kavramı daha çok mesleki etik değerler içerisinde kullanılmaktadır. Ahlak felsefesi boyutu kamusal alanlarda işlenen konular ya da davranışlar açısından pek değerlendirilmemektedir.

Herkesçe kabul edilen ilkeler olan etik, iyi ve kötü davranışların ya da bunların hangi koşullarda belirginliğinin arttığı üstünde titiz bir şekilde durmaktadır. Amacı iyi insanı tanımlamak değildir, amacı iyiyi tam manasıyla açıklığa kavuşturmadır (Kaplan, 2009: 344). Buradan hareketle yönetim alanındaki iyi ve kötü davranışları sınıflandıracak olursak; etik davranışları iyi, etik dışı davranışları kötü olarak sınıflandırabiliriz. Burada yine etik kültürünün kurumlarda uygulanmasının önemi büyüktür (Gökçelik, 2010: 54).

Etik, geçmişten günümüze iyi ve kötüyü merkezine almaktadır. İnsanların geleneksel bağlantılarını, bu bağlantılar doğrultusunda eylemlerini ve elbette her insanın ortak bir kanaatini açıklamaktadır (Özsalmanlı ve Pank, 2013: 50). Etik, adalet özellikle ahlak ve ahlak içinde şekillenen değerlerin düzenlenmesinde hem hukuksal hem de toplumsal normların gerekliliğinin önemini vurgulayan bir kavramdır (Gökçelik, 2016: 54). Etik başlangıçta felsefi nitelikleri ile gündeme gelmekteydi. Zamanla etiğin yaşamın her alanına nüfuz ederek özellikle yönetimle yoğun bir ilişki içine girdiği görülmektedir. Bu ilişki sonucunda da yönetsel etik kavramı ortaya çıkmıştır (Kaplan, 2009: 345). Geçmişte iyi ve kötü davranışları ahlak felsefesi içinde değerlendiren etik kavramı, günümüzde de devlet memurlarının ve yöneticilerin karar veya faaliyetlerinin iyi veya kötü olan kısmıyla, siyasal boyutuyla irdelenmektedir.

Etik kavramının en temel unsurlarından birisi insan ve insan ilişkileridir. En az iki insanın bir araya gelmesiyle oluşan yönetim olgusu ile de etik kavramı oldukça bağlantılıdır. Yönetim gücünü elinde bulunduran şahıs veya kurumların iyi ve kötü olanı asgari düzeyde düzenlemeleri gerekmektedir. İyinin olduğu yerde her zaman kötü de olacağı için, asgari düzeyde tutulan etik davranışlar ile hem yönetim erkleri hem de vatandaşlar açısından daha rasyonel değerlendirme kriterleri ortaya çıkmış olacaktır.

Bürokratik yapının ve bu yapı içinde görev alan kamu çalışanlarının tabi tutuldukları hukuksal kurallar vardır. Hangi alanda ya da hangi statüde olursa olsun kamu görevlilerinin vatandaşa karşı yükümlülüklerini belirlemede asıl olan hukuktur (Ateş ve Oral, 2003: 55). Hukukun keskin ve emredici kuralları karşısında bir çalışan kendisine verilen görevi azami ölçüde yerine getirdiği takdirde sorumluluktan kurtulmuş olacaktır. Sorumluluk alma özel sektöre ait bir durumdur. Klasik kamu

yönetiminin katı yapısına karşı özel yönetimde uygulanan düzenlemelerin yapıyı yumuşatacağı bir gerçektir.

Devlet her zaman öncelikli olarak kamu yararını gözetmelidir. Amme hizmeti; devletin sunduğu hizmetlerden, mallardan vatandaşın yararlanmasıdır. Bu faaliyetler devletin hizmet alanını oluşturmaktadır ve alan da oldukça geniştir. Başta güvenlik olmak üzere sağlık, eğitim, adalet, alt yapı vb. hizmetleri devlet yerine getirmekle yükümlüdür. Devlet hizmet sunumunda aktif olarak rol oynayamaz. Her bir hizmet için görevlendirilen kamu çalışanları mevcuttur. Geçmişte ve günümüzde de hala devam eden bir algı olan kamu çalışanlarının çıkarlarının vatandaşın çıkarlarından önce geldiği sık sık değinilen konulardan biridir. Devlet teşkilatının katı, hiyerarşik, kurallara sıkı bağlı olan yapısı böyle bir algının oluşmasında etkili faktörlerden biridir (Özdemir, 2008: 180). Bu noktada devletin hizmetlerinin ve mallarının vatandaşın karşı açık, şeffaf, hesap verilebilir, adil vb. olması gerekmektedir. Kamu yönetimi tüm bu nedenlerle etik konusuna ayrı bir yer açarak hizmet sunumunda bu kavramı göz önünde tutmak zorundadır.

2. KAMU YÖNETİMİNDE ETİK OLGUSU

“İnsanoğlunun doğasında yükselme, yetki ve otorite sahibi olma güduları bulunmaktadır. Özellikle iş hayatında yansımaları görülen bu güdü, doğal olarak kural ve işleyişlerin belirleneceği bir sistemin kurulmasını gerektirmiştir” (Ak ve Sezer, 2018: 740). Sistemde her zaman bir yönetici ve bu tepeye bağlı alt birimler yer almaktadır. Çalışanlar, özellikle kamu sektöründe çalışan kesim, yükselme gayesi içinde hem beceri hem de eğitimiyle bir adım öne çıkmaya çalışmaktadır. Tecrübesiyle kimi yöneticiler alt kademedeki memurlara baskı yapma eğiliminde olmaktadır. Böylesi bir durum hem çalışanların hem de vatandaşın güvenilirliğini ve iş etiğini oldukça zedelemektedir.

Kamu yönetiminde saygınlık ve güvenilirlik kurumların ve tepe yöneticilerin sahip olması gereken önemli niteliklerdendir. Günümüzde artık genel kabul gören etik veya etik dışı davranışlar vardır. Kamu yönetiminde devlet memurlarının vatandaşın karşı resmiyet dışı davranışları, devlet memurlarının çıkarlarının ön planda tutulması, yolsuzluk, kötü yönetim ve yozlaşma etik dışı davranışlar içinde değerlendirilmektedir (Demirci ve Genç, 2008: 43). Günümüzde kamu kurumlarında öğrenilmiş çaresizliklerden biri olan torpil ya da kayırma sıkça gündeme gelen kavramlardır. Vatandaş kamusal ihtiyaçlarını giderebilmek için kurum içinde tanıdık, eş dost olursa işlerinin daha hızlı olacağına inanmaktadır.

Etik gerek özel sektörde gerekse kamu kurumlarında ortak aynı amaca yönelmiş bir kavramdır. Buradan hareketle kamu yönetimi etiği, kamuya ait mal ve hizmetlerin sunumunda ve kararların alınmasında yaşanan ilişkileri incelemektedir. Kamu etiğinin temelini oluşturma hususunda kamu görevlisinin işini yerine getirirken dürüst, tarafsız, adaletli, şeffaf ve sorumluluk alabilen bir yapıya sahip olması önemlidir (Balkan, 2017: 6).

Kamu yönetiminde etik alanının kapsamını kamu yararı ilkesi oluşturmaktadır. Bu ilkeye göre her vatandaşın sunulan kamusal hizmet ve mallardan eşit şekilde yararlanmalıdır. Kamu etiği, kamusal

yararın vatandaşlar aleyhine olacak şekilde alınan kararların ve yapılacak faaliyetlerin önüne geçmektedir.

“Ahlaki bir temele oturttuğumuz etik anlayışı, tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de önemli bir sorun haline gelmiştir” (Yaman Koçak ve Yüksel, 2010: 75-76). Etik ilke ve kurallarını, kurumlar kendi bünyelerinde benimsemedikleri sürece kurum içindeki görevli memurların da etik dışı davranışlar göstermeleri kaçınılmazdır. Çünkü hiyerarşik yapılanmanın olduğu yönetim sistemlerinde mobbing daha çok gündeme gelmektedir. Bu durum hem vatandaşa hem de kamu kuruluşunun kendi kişiliğine zarar vermektedir.

Kamu yönetiminde esas gaye her zaman kamu yararadır. Etik anlayışı da amme hizmetini yerine getiren anayasa, kanun, yönetmelik vb. hukuksal normlar ile görevlendirilmiş memurların karar alma süreçlerini ve alınan kararların uygulanmasının etik değerler çerçevesinde sunulup sunulmadığını içermektedir. Kamu çalışanları etik ilke ve normların dışında bir işlem veya eylem meydana getirirse neticesi yolsuzluk olacaktır (Öktem ve Ömürgönülşen, 2005: 232). Yolsuzluk iddiaları geçmişte ve günümüzde Türk hükümet sisteminde de karşılaşılan etik sorunlardan birini oluşturmaktadır. Böylesi bir durum başta halkın güvenilirliğini azaltacak ve seçim zamanı geldiğinde hükümetin oy kaybetmesine neden olacaktır. Aynı zamanda kurumun ya da kişilerin saygınlıkları da ciddi oranda zedelenecektir. Bu tarz durumlarla karşılaşmamak için klasik kamu yönetimi sisteminin yeni kamu yönetimi anlayışı doğrultusunda değişim ve dönüşüme uğraması olumlu sonuçları beraberinde getirecektir.

1980’lerden sonra klasik kamu yönetimi anlayışında ortaya çıkan güvensizlik durumunun payı oldukça büyüktür. Vatandaşın devlete olan güveninin azalması sorunu beraberinde hızlıca bu güvenin yeniden sağlanması çözümünü gerektirmektedir. Çözümde kilit noktalardan biri hesap verilebilirlik - sorumluluk alan kamu görevlileri- oluşturmaktadır. İkinci kanadını ise etik kavramı oluşturmaktadır (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011: 19).

Ulusal sınırların azaldığı ve dünya ile bütünleşmenin sağlandığı günümüzde, hemen hemen tüm alanlarda rekabet önemli bir kavram haline gelmiştir. Hükümetlerin de sundukları hizmet ve malların kalitesini, verimini artırmak için tüm imkanlarını kullanması gerekmektedir. Bu rekabet ve yarış ortamından geri kalmamak adına yönetim olgusunu yeniden gözden geçirmeleri gerekmektedir (Henden ve Henden, 2005: 48). Küreselleşmeyle birlikte devletlerden çok küresel piyasalar tarafından yürütülen bir sisteme doğru ilerleme görülmektedir. Özellikle dünya toplumları arasında sınırların giderek anlamını yitirmesi yönetim -yani dünyayı hep birlikte yönetelim- olgusu ortaya çıkmıştır. Devletler özel işletme mantığından hareket ederek, az kaynak kullanarak maksimum verimi sağlamalıdır.

Yönetişim kavramı, klasik kamu yönetim yapısının yeni kamu yönetimi yaklaşımı doğrultusunda dönüşmesini benimseyen kavramlardan biridir. Yeni kamu yönetimi anlayışını destekler bir niteliğe sahiptir. Hatta bu iki kavram zaman zaman birbirlerinin yerine de kullanılmaktadır (Turan, 2013: 2). Yönetişimin tam manasıyla uygulanabildiği yönetim sistemlerinde hem vatandaş yönetimin işlerinden haberdar olabilecek hem de ast-üst ilişkileri daha ılımlı olabilecektir. Yöneticiler çalışanların da istek ve düşünceleri doğrultusunda bakış açılarını değiştirebilecek, daha esnek bir yönetim sistemine doğru yön

değiştirecektir. Kamu yönetiminin özel işletme yönetimindeki sorumluluk alan, kişilerin performanslarına göre değerlendirildiği ve yönetici-memur arasında daha esnek bir ilişki biçimini benimsemesi pozitif sonuçlar doğuracaktır.

Özel sektör ve kamu yönetimi kendilerine has yapıları ile birbirlerinden farklı özelliklere ve çalışma prensiplerine sahiptir. Özel işletmelerde meslekte yükselme genelde işletme sahibinin inisiyatifine göre değerlendirilebilmektedir. Ancak kamu yönetiminde mesleklerin ücretleri önceden belirlidir. Dolayısıyla terfi etmek isteyen kamu görevlisinin net sınırlarla alanının daraltılmaması ve liyakate dayalı olması önemlidir. Çünkü böyle bir durum çalışanların hem verimini hem kuruma bağlılığını artıracak olumlu sonuçlar doğuracaktır (Ak ve Sezer, 2018: 753). Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı ile kamu yönetimindeki temel ilke ve kurallar yeniden ele alınmalı hem memurlara hem de vatandaşa kararların alınmasında inisiyatif tanınmalıdır.

1980'lerden itibaren kamu yönetimi literatürüne Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı ile birçok yeni kavram eklenmiştir. Bunlardan bazıları; şeffaflık, hesap verilebilirlik, iletişim, yönetim, etik yönetim gibi unsurlardır. Bu kavramlar kamuya ait mal ve hizmetlerin yürütülmesinde kalite ve verimi artırmaya yönelik fikir ve faaliyetleri kapsamaktadır (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011: 20). Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı'nın benimsediği kavramları kamu yönetiminde etik davranışlar ve etik dışı davranışlar bağlamında değerlendirmek kamu etiği kavramını daha iyi anlamamızı sağlayacaktır.

Yeni kamu yönetimi yaklaşımı kapsamında yer alacak ilkeler konusunda pek çok düşünürün farklı görüşleri bulunmaktadır. Ancak bu ilkeleri sınıflandırabilmek mümkündür (Arslan, 2010: 27). Etik açısından bu ilkelerin başlıcalarını;

- Hesap verilebilirlik
- Şeffaflık veya açıklık
- Merkezi hükümetin karar alma gücünü hafifleterek yerel yönetimlere daha fazla inisiyatif tanınması
- Kamuya ait malların israf edilmesine son verilip tasarruf ve verimliliğin ön planda tutulması olarak sıralamak mümkündür.

Etik ilkeleri benimseyen yeni kamu yönetimi yaklaşımı, kamu yönetimi sisteminde yaşanan sorunlara ciddi çözüm önerileri sunan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımla, merkeziyetçi yönetim yapısının zaman içinde ortaya çıkardığı eleştiri kaynakları arasında sayılan aşırı kuralcılık, yapıya olan sıkı bağlılık ve yavaş işleyen süreçler gibi bürokratik sorunlara, bu yaklaşım ile yeniden yön verilmesi amaçlanmaktadır (Güven, 2017: 138). Bu sayede kamusal işlem ve eylemlerinden dolayı sorumluluk almaktan kaçınan memurlar, bürokratik hileler yolu ile yaptıkları eylem ve işlemlerin sorumluluğundan kaçamayacaklardır. Böyle bir durumun sonuçları ise vatandaşın devlete olan güveninin artmasına yardımcı olacaktır. Güven kavramı sadece özel sektör işletmelerini ilgilendiren bir durum değildir. Kamuya ait hizmetlerin sunumunda ya da memurların yaptıkları çoğu işlemlerden, vatandaşın

gerçekleştirilen bu hizmetlerin en iyi şekilde dağıtıldığından emin olmaları gerekmektedir. Kamuda hesap verilebilirlik ve şeffaf yönetim benimsenmesi gereken disiplinlerdir.

Kamu yönetiminde hesap verebilirliğin önemini artıran iki unsurdan birisini kamu çalışanlarının sahip oldukları yetki oluştururken, diğerini bu yetkinin şekillenmesinde önemli işlevi olan maddi kaynaklar oluşturmaktadır. Kamu yöneticileri bizzat yasama organının gördüğü işlevi görmeseler dahi yönetmelik, genelge vb. hukuki metinlerle kamu politikalarını ekonomik kaynaklar ölçüsünde hayata geçirebilmektedirler. Bütçenin her yıl yeniden hazırlanmasında siyasi organlar ön planda olsalar da bu bütçeye ait kaynakların nasıl ve ne şekilde kullanılacağını kamu yöneticileri belirlemektedir (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011: 20). Devlet bütçesinin gelir kalemini oluşturan ve ağırlıklı olarak vergilerle oluşan yüklü miktardaki paranın toplanmasıyla birlikte vatandaş haklı olarak her yıl hazırlanan bu bütçenin hangi hizmetlere ne şekilde ayrılacağından haberdar olmak istemektedir. Çeşitli düzeyde verilen siyasi kararlar veya tercih edilen siyasi seçimler neticesinde bazı yerel yönetimler avantajlı veya dezavantajlı olabilmektedir. Merkezi hükümetin hangi şekilde olursa olsun tüm illerdeki asgari hizmetlerin en etkin ve faydalı şekilde yerine getirmesi gerekmektedir.

Kişi veya kurumların gerçekleştirdiği faaliyetlerden dolayı bir başka kuruma ya da kişiye yaptığı faaliyetlerin gerekçe, neden ve amaçlarını bildirme sorumluluğu anlamına gelen hesap verilebilirlik, kamu yöneticilerinin kaynakları ve yetkiyi vatandaşın beklentisini karşılayacak şekilde kullanıp kullanmadıklarını değerlendirmek bakımından önem taşımaktadır. Kamu yöneticilerinin sorumluluktan kaçınması, sorumluluğu kuruma bağlaması sıkça rastlanılan bir durumdur. Ancak günümüzde vatandaşlar daha bilinçli düzeye gelmişler, haklarını arayabilen ve beklentilerini ifade edebilen bir vatandaş düzeyine erişmişlerdir. Burada kamu yönetimine düşen görev, yönetimin eski hantal ve bürokratik yapısını dönüştürmeye yönelik çalışmalara girişmektir.

Hesap verilebilirlik dürüst ve sabırlı, aynı zamanda anlayışlı kamu yöneticilerinin ve kamu görevlilerinin olmasına vesile olacaktır. Kamu hizmetlerinde hiçbir zaman din, dil, ırk, cinsiyet, siyasi görüş ayrımı yapılmaksızın her vatandaşa eşit ve adil bir şekilde davranılmalıdır. Çünkü kamu yönetiminin amacı kâr değil kamu yararadır. Önemli hususlardan bir diğeri ise kamu yönetiminde etkin olan lobicilik faaliyetleridir. Vatandaşın yönetime katılmasında etkili olan lobicilik faaliyetleri kamu yönetiminde etik konusu içinde tartışılan kavramlardan biridir. Kamu politikalarının karar ve uygulanma aşamalarında vatandaşın öncelikli çıkarları göz önünde tutulmalıdır. Herhangi bir kesimin çıkarı ön planda tutulmamalıdır. Her zaman eşit ve adil hizmetler bütünü olmalıdır, bu sayede yönetim istikrarını ve güvenini devam ettirecektir. Lobicilik kavramı her ne kadar uluslararası ilişkiler alanında değerlendirilen alt başlıklardan biri olsa da günümüzde kamu yönetimi içerisinde kamuya ait kararların ve politikaların alınması ve uygulanmasında etkili olmaktadır (Babaoğlu, 2016: 288). Günümüzde lobicilik faaliyetleri kamu politikalarını oldukça etkilemektedir. Kamuda çalışan görevliler adeta vatandaş ile lobiler arasında denge mekanizması işlevi görmektedir.

Kamu yöneticileri ve çalışanlarında etik hissi nasıl oluşturulur? Bu soruya verilecek çok yanıt olacaktır ancak verilen yanıtlar ya da sunulan çözümler uygulamada kendine somut sonuçlar

doğurmadıkça hepsi havada kalacaktır. Asıl görev elbette tepedeki yöneticilere düşmektedir. Bu yöneticiler davranışlarıyla astındaki memurlara örnek olmalıdır. Örneğin bir yönetici gayretli, kurallara uyan, samimi ve uyumlu olduğu sürece kısa zamanda kurum içinde olumlu sonuçları gözle görülür bir hal alacaktır. Ancak durum bunun tam tersi olduğu vakit, örneğin bir yöneticinin kaba, sinirli, yolsuzluk yapan, mesleki sorumluluğu üzerine almayan hal ve tavırları varsa bu da hemen kurumun içinde olumsuz sonuçları doğuracaktır. Dolaylı olarak amirinden böyle olumsuz ya da olumlu tepkiler alan kamu görevlileri vatandaşa karşı etik sınırlar içinde hizmet veremeyecektir.

Kamu yönetiminde etik olgusu güçlendirilmek isteniyorsa, özellikle bu durumun sürdürülebilir kılınması için kurumlar ve vatandaşlar arasında iletişim artırılmalıdır (Boztepe, 2013: 54). İletişimin ve ilişkilerin artırılması kurumlarda ayrı bir halkla ilişkiler bölümünün olmasını gerektirmektedir. Çünkü yurttaş doğrudan ilişki içine gireceği kurumla arasında görünmez bir duvar olmasını istememektedir. Halkın şikayetlerini, taleplerini dile getirebileceği platformların bulunması kamu yönetiminde etik anlayışı içinde önemli bir paya sahiptir. Kamu yönetimi üzerine düşen bu sorumluluğunu yerine getirmek adına kamu yönetiminde yöneticiler ve görevlilerin işlem ve eylemlerini denetlemek amacıyla Kamu Görevlileri Etik Kurulundan faydalanmaktadır.

3.KAMU GÖREVLİLERİ ETİK KURULU

Kamu yönetiminde etik dışı davranışların başında yozlaşma ve yolsuzluk iddialarından kaynaklanan problemlerin sıkça yer aldığı görülmektedir. Bu sorunlarla mücadele kapsamında merkezi idarenin uzun süredir bu sorunların önüne geçebilmek için bir dizi reform çalışması yürüttüğü bilinmektedir (Özsemerci, 2004: 3). Tüm bu çalışmalara rağmen konunun hassasiyeti başta olmak üzere etik olgusunun idare kadar bireyi ilgilendiren bir mesele olmasından ötürü çalışmalar istenilen sonuçları doğuramamaktadır. İdareden önce etik kavramının bireysel olarak kazanılması gereken bir değer olduğu gerçeği bu çalışmaları güçleştirmektedir. Kurumlar her ne kadar insan unsurundan oluşsa da idari yapıdan önce kamu çalışanları ve yöneticilerinin kendi çıkarlarını ve makam düşkünlüklerini bir kenara bırakıp tamamen şeffaf hizmetlerde bulunmaları istenilen reformların etkin sonuç vermesi için oldukça önem arz etmektedir.

Kurumların işleyişi incelendiğinde etik ihlalleriyle çok farklı şekillerde karşılaşıldığı görülmektedir. Kamu hizmeti sunma görevi olan bu yapıların başta tüm vatandaşlara eşit ve adil hizmet dağıtımını yapmasında yaşanan ihlaller yanında kurum içinde çalışan memurlara da rütbelere göre psikolojik baskı uygulandığına yönelik çok sayıda şikayetin gündeme geldiği görülmektedir. Bu baskılar baş edilmesi en zor etik ihlallerden biridir. Tüm bu durum kamu kurumlarında etik ihlalleriyle mücadeleyi daha da önemli hale getirmektedir.

Bu kapsamda Türkiye’de 2004 yılında 5176 sayılı kanunla Kamu Görevlileri Etik Kurulunun kuruluşu gerçekleşmiştir. 25 Mayıs 2004 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 5176 sayılı Kanun’un 1. maddesine göre; kanunun amacından şu şekilde bahsedildiği görülmektedir: Kamu çalışanlarının yerine getirmeleri gereken, sorumluluklarında uyması gereken bazı kurallar saptanmış; bu kurallar hizmetlerin

saydamlık, şeffaflık, dürüstlük ilkeleri çerçevesinde yerine getirilmesi gerektiğine vurgu yapmıştır. Kamu Görevlileri Etik Kurulu ise bu ilkelerin yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek, şekil ve usulün takibini yapmakla görevlendirilmiştir.

Kamu Görevlileri Etik Kurulunun etik ihlaller karşısında kurula başvuru dilekçeleri irdeleyip bir neticeye bağlamak da diğer görevleri arasındadır. Ayrıca kamu görevlisine sunulan hediyeyi alma veya alınan hediyelerin listesi belirlenerek yıl sonunda hediyeyi geri alma ya da mal bildiriminde bulunma görevi de mevcuttur (Altun vd., 2013: 38). Kamu yönetiminde memurların ya da yöneticilerin hediye almaları yasaktır. Kamu çalışanları objektif ve tarafsız şekilde tüm vatandaşlara aynı hizmet kalitesini sunmakla yükümlüdürler. Herhangi bir kesimin ya da kişinin özel çıkarlarını korumak ve bu şekilde işlem ve eylemlerde bulunmak etik ihlallerden biridir. Kurumca tespit edilen ihlaller karşısında kamu çalışanları hakkında çeşitli idari cezalar uygulanabilir. Kamu görevlileri çalıştıkları kurumların misyon ve vizyonlarına aykırı davranışlarda bulunmamalıdır. Aksi takdirde kuruma duyulan güven azalacaktır. Aynı zamanda kurum saygınlığını da yitirecektir.

5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 4. Maddesine göre; kanun kapsamında etik ilkelere aykırı işlem ve eylemlerde bulunan genel müdür ve eşiti sayılan kamu görevlileri hakkında etik kurula başvuruda bulunulabilir. Bu başvurularda kurumun disiplin kurullarında, kurul tarafınca hazırlanan yönetmelikte belirtilen etik dışı davranışlarda bulunup bulunmadığı değerlendirilir ve sonuç hem başvuruyu yapan kişiye hem de ilgili kimselere duyurulur.

Kanun'un 4. Maddesinde başvuru yapanlarla ilgili sürecin nasıl olması gerektiği hakkında bilgiler verilmektedir. Etik ihlal karşısında başvuru yapan kimsenin gerekli belgeleri hazırlarken yeterince bilgi ve kanıt dolu şekilde hazırlaması gerekmektedir. Ayrıca yeterli şekilde iletilmeyen başvurular değerlendirmeye alınmamaktadır (Arap ve Yılmaz, 2006: 60). Böyle bir uygulamada avantajlar ve dezavantajlar durumu ortaya çıkacaktır. Başvuru işlemlerinin bu kadar meşakkatli olması, başvuru yapan kimse tarafından fazla bulunabilir. Ayrıca kanıtlama noktasında yeterli resmi belgelere ulaşmak kolay bir durum değildir. Kamu görevlileri de bir şekilde bürokratik engelleri aşip bu konuda belgelerin toplanmasını engelleyebilir. Ancak kamu görevlisi açısından düşünüldüğü vakit yeterli bilgi ve belgeye sahip olunmadan etik ihlalde bulunduğu iddiası da havada kalacaktır. Çeşitli husumetler yüzünden kişiler bu tarz ihlal başvurularında bulunabilir. Devlet her ne kadar vatandaşın haklarını koruyan bir konumda olsa da kurum içinde çalışan görevlilerin hakları ve saygınlıklarını da korumaktadır.

Kamu Görevlileri Etik Kurulunun görev alanı sınırsız değildir. Belli sınırlar dahilinde etik ihlal iddialarını incelemektedir. Örneğin; TBMM üyeleri, Türk Silahlı Kuvvetleri, Cumhurbaşkanı ve üniversiteler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarında görev alabilmektedirler (Koçak ve Yüksel, 2010: 85).

Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan kamu personelinin etik dışı davranışlarının içeriği yalnızca yasal düzenlemeler ile sınırlandırılmamıştır. Örgüt kurallarını hiçe saymak ve toplumsal normlara aykırı şekilde davranmak da etik dışı davranış kapsamında değerlendirilmektedir (Tonus ve Oruç, 2012: 149).

Kamu personelinin sadece çalıştığı kurumda mesai saatleri içerisinde değil mesai dışında da davranışlarına, sözlerine dikkat etmesi gerekmektedir. Yapılan herhangi bir gayriahlaki davranışın neticesi hem kurum için hem de kamu çalışanı için olumsuz sonuçları meydana getirebilir. Böyle bir durumda kuruma duyulan güven ve kurumun itibari zedelenmiş olacaktır.

Hukuk ile etik arasında da bir yanılısama durumu mevcuttur. Hukuk kuralları eşitliği ve adaleti ulusal düzeyde her yerde geçerli normlara sahiptir. Ancak etik, iyiyi ortaya çıkarmak anlamına geldiği için zamanla etik değerler hukuki statü kazanmıştır (TÜSİAD, 2005: 19). İyi olan kötü olana karşı verilen yargı neticesinde ortaya çıkan durumlardır. Günümüzde kamu kurum ve kuruluşlarında resmileşmiş etik davranışlar bulunmaktadır. Toplumun iyi ve kötü anlayışı hukuki bir statü kazanmıştır.

Kamu yönetiminde gerçekleştirilen faaliyetlerin, sunulan hizmetlerin kalite oranı ve yarar düzeyleri ne oranda fayda ve zarar sağladığı konusunda değerlendirmeler yapılmaktadır. Burada faaliyetin doğru ve yanlış sonuçları etik değerler çerçevesinde ilişkilendirilip değerlendirilmektedir (Kılavuz, 2004: 28). Etik değerlere sadece kurum içinde çalışanlar önem vermeyip vatandaşların da bu konudaki değerlendirme ölçütleri günden güne artmaktadır. Kurum içinde çalışan kamu personeli her zaman dürüst, güvenilir, adil bir yönetim yapısının ve işleyişinin olmasını istemektedir. Aynı şekilde yurttaşlar da kamu görevlilerinden hizmet beklentilerinde tarafsız olmalarını hiçbir gurubun ya da kimsenin çıkarını gözetmemelerini eşit ve adil olmalarını beklemektedir. Etik kavramı kamu yönetimi içerisinde birçok değer ile ilişkilendirilebilmektedir. Kamu yönetiminin esas amacı kamu yararı olduğu için etik ile ilişkisinde fayda kavramı ön plana çıkmaktadır. Fayda kavramı “Epikürosçuluk” ve “Stoacılık”ta ön plana çıkarılan bir kavramdır. Epikürosçulara göre fayda kavramı bir eylem neticesinde alınan hazdır. Ancak bu haz, acı olmayan davranışların neticesinde olmalıdır. Haz alınan şeyin kimseye herhangi bir zararı dokunmamalıdır. Stoacılar ise haz kavramına daha radikal yaklaşmaktadırlar. “Yurttaş sorumluklarını yerine getirmelidir ve hazza öyle ulaşmalıdır” görüşünü savunmaktadırlar. Görüldüğü üzere etik kavramının kökleri oldukça eskidir ve etik değerler çok farklı şekilde çeşitlenerek günümüze kadar gelmiştir.

Kamuya ait hizmetlerin sunumunda etik yönetim altyapısının sağlam bir şekilde oluşturulması gerekmektedir. Oluşturulan altyapının ise sadece yazılı metinler üzerinde kalmayarak kamu personelinin kurum içi ve dışında da kendisini iyi hissetmesi sağlanmalıdır (Uzun, 2017: 121-122). Kamu personelinin kurum içinde kendini iyi hissetmesi hizmet vereceği vatandaşa karşı da daha nezaketli olmasına yol açacaktır. Nezaket etik değerler içerisinde yer alan önemli etik kodlardan biridir. Günümüzde çoğu vatandaş kamu personelinin kaba denilebilecek davranış ve tutumlarından yakınmaktadır. Böylelikle hem kurumun saygınlığı hem de bireysel olarak ciddi sorunlar ortaya çıkabilmektedir.

Kamu yönetimi içerisinde etik değerler, sorumluluk kavramıyla da yakında ilgilidir. Kamu politikaları hazırlanırken ve uygulanırken olumlu veya olumsuz sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Kamu yöneticileri ve çalışanlarının da yaptıkları eylem ve işlemlerin sorumluluğunu almaları etik ilkeler içerisinde değerlendirilen kodlardan biridir (Vural ve Coşkun, 2011: 62). Burada bahsedilen sorumluluk

kavramı hem bireysel sorumluluğu hem de sosyal sorumluluğu içermektedir. Bireysel sorumluluk, kamu görevlisinin görev ve yükümlüklerinden ötürü ortaya koyduğu faaliyetlerin sorumluluğunu üstlenmesi anlamına gelmektedir. Sosyal sorumluluk ise kamu kurum ve kuruluşlarında toplum yararına faaliyetleri gerçekleştirilmesi anlamına gelmektedir. Üst düzey kamu çalışanları ve yöneticiler yaptıkları eylem ve işlemlerden ötürü ortaya çıkan sonuçların sorumluluğunu üstlerine almama eğilimi göstermektedirler. Bu davranışın altında hukuk kuralları ile verilen yetkileri yerine getirmeleri, hukukun emredici olmasının altına saklandıklarına çoğu zaman rastlanmaktadır. Böyle olmasa bile kurum içindeki çalışan kamu personeli rahatlıkla bürokratik engelleri aşip sorumluluktan kurtulabilmektedirler. Etik davranışları kurum içinde benimsetmek öncelikle yöneticilere düşen bir görev gibi görünmemektedir. Yöneticiler davranışları ve söylemleri ile altındaki memurlara örnek teşkil etmektedir.

Kamu hizmeti her daim güvenilir olmak zorundadır. Vatandaş kamu yönetimi tarafından sunulan hizmetlerden tarafsız şekilde yararlanmalıdır. Devlete olan güvenin giderek azalmaya başladığı günümüzde, kurumlarda radikal etik reformlar yapılması gerekmektedir. Etik kültür altyapısının kurumlarda uygulanabilmesi ve olumlu sonuçların alınabilmesi için kamu personeline gerekli eğitimlerin verilmesi gerekmektedir. Örgütlerde güvenilirliğin, şeffaflığın, nezaketin, sorumluluğun ve kolektif sorumluluğun artması ile etik değerler kurumlarda daha çok benimsenmektedir.

4.YEREL YÖNETİMLERDE ETİK

Günümüzde yerel yönetimler merkez teşkilatı ile yerel halk arasında denge mekanizması işlevi görmektedir. Halka en yakın birim olan yerel yönetimler, sahip oldukları kaynakları en verimli şekilde, adaletli ve hukuk kurallarına uygun olarak vatandaşın hizmetine sunmaktadır. Günümüzde teknolojinin gelişmesiyle birlikte kamu kurum ve kuruluşlarında faaliyetlerin daha şeffaf ve halka açık biçimde sunulması neredeyse bir zorunluluk haline gelmiştir. Günümüzde tüm belediye teşkilatlarının misyon ve vizyonunu, değerlerini, kadrosunu öğrenmemize yarayan internet siteleri bulunmaktadır. Vatandaş yerel birimlerin faaliyetlerini, hizmetlerini ve sahip olunan kaynağın ne şekilde kullanıldığını yakından takip etmektedir. Halkla iç içe olan yerel yönetim birimlerinde çalışan personelin etik ilke ve kurallara daha çok özen göstermesi gerekmektedir. Çünkü yerel birimler ile kurulan ilişkiler daha birincil türden ilişkilerdir ve bu ilişkinin zedelenmesi ya da kuruma olan güvenin azalması daha hızlı gerçekleşmektedir.

1982 Anayasası'nın 127. maddesinde mahalli idareler düzenlenmiştir. 127. maddeye göre mahalli idareler; yerel halkın ortak nitelikteki gereksinmelerine karşılık amacıyla kanun ile kurulan, karar organları olup, kanunda gösterilen seçmenler tarafından seçilmektedir. Mahalli idarelerin tüzel kişiliği bulunmaktadır. Tüzel kişiliğe sahip olmalarından ötürü kendilerine ait bütçeleri, mali ve idari özerkliği, kendilerine ait personeli bulunmaktadır.

Türkiye'de 1960'lı yıllardan itibaren hız kazanan göç hareketleriyle beraber kaynaklara olan baskı giderek artmıştır. İstanbul başta olmak üzere İzmir ve Ankara'ya göç hareketi başlamıştır. Hızla artan kırdan kente nüfus yerel birimlerde bir baskı yaratmıştır. Sanayinin gereğinden fazla iş gücü bu

şehirlerde yığılmıştır. Bu şehirlerde yaşayanlar zamanla şehrin çevrelerine de dağılmaya başlamışlardır. Köklü ve radikal bir kamu yönetimi reformunun gerekliliği bu dönemde oldukça hissedilmiştir.

1980'li yıllardan itibaren ise kamu yönetimine hâkim olan ilkelere karşı yeni kamu yönetimi yaklaşımı ile bazı değişiklikler yapılması önerilmiştir. Klasik kamu yönetiminin hantal işleyişine, kırtasiyeciliğe, katı ve bürokratik yapısına karşı, yeni kamu yönetimi anlayışıyla beraber şeffaf, hesap verilebilir, yönetişim ilkelerine uygun bir kamu yönetimi sistemi ekseninde dönüşmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yeni kamu yönetimi yaklaşımıyla beraber ortaya atılan ilkeler, etik değerler ile yakından bağlantılıdır.

Merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında koordinasyonun sağlanamaması, yetki paylaşımı nedeniyle yaşanan sıkıntılar geçmişten bugüne ülkemizde devam eden sorunları oluşturmaktadır. Özellikle kent yönetimleri ile ilgili alanında uzmanlaşmış kimselerin olmayışı kamu hizmetlerini aksatmaktadır (Özden ve Biçer, 2011: 295). Yerel yönetim birimlerinde karşılıklı sorunlarda nitelikli eleman eksikliği sıkça yer almaktadır. Vatandaş yönetime sadece seçim zamanı oy kullanarak katkıda bulunmaktadır. Yerel yönetim birimlerinin bu konuda vatandaşa daha yakın olmaları, hatta konferans yolu ile halkı bilgilendirmesi ve karar alma süreçlerine katılma noktasında yurttaşları teşvik etmesi kuruma olan güveni ve itibarı artırmaktadır. Yerel yönetimler de yönetim sistemin önemli bir parçası olduğu için etik değerler de kurumlar için oldukça önemli bir konuma sahiptir.

Yerel yönetimler halk nazarında önemli konuma sahip olan yerel kuruluşlardır. Ancak yerel yönetimlerin günümüzde kurumsal imajlarını zedeleyici bazı durumlarla da karşılaştıkları görülmektedir. Bu durumun en somut örneği ise yerel yozlaşma olarak kendisini göstermektedir. Yerel yönetimler demokrasiyi güçlendiren ve terbiye eden önemli kuruluşlar konumundadır. Ancak günümüzde yerel yönetimlerde sık sık partizanlık kavramının ön plana çıktığı görülmektedir. Siyasal çıkarlardan ötürü donanımlı ve alanında uzmanlaşmış kişilerin görevlendirilmemesi kamu etiğinin yozlaşmasından ileri gelmektedir (Özer, 2012: 153-157). Yerel yönetimler yurttaşın sorunlarını daha iyi kavrayabilmekte ve daha hızlı, etkin şekilde faaliyet gösterebilmektedir. Merkezi yönetim nazarında da yerel yönetim birimleri merkez teşkilatının yükünü hafifletmektedir. Yerel yönetimler demokrasinin benimsenmesi, yerel halkın uyum içinde yaşamasına da imkân sağlayan önemli kuruluşlardır.

Yeni kamu yönetimi yaklaşımının kamu yönetimine kazandırdığı yönetişim kavramı, yerel yönetimlerin etkinliği üzerinde önemli bir konuma sahiptir. Yerel yönetimlerde etkinlik ve verimlilik etik dışı davranışlar sonucunda olumsuz etkilenmektedir (Özer ve Erden, 2014: 112). Günümüzde yerel yönetimlerde yaşanan yolsuzlukların tespitinin zorlaşması, yönetişim kavramını daha da görünür hale getirmektedir. Yönetişim ilkeleri bağlamında; kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verilebilirlik, açıklık vb. ilkeler vatandaşın yerel birimlere olan güvenini artıracaktır. Aynı zamanda hizmetlerin şeffaf ve hesap verilebilir şekilde yerine getirilmesi, kamu personelinin de sorumluluk almaktan kaçınmasını engelleyecek ve hizmet sunumunda etkinlik sağlanmış olacaktır.

Yerel yönetimler yurttaşlara en yakın hizmet veren yönetsel birimler oldukları için toplumsal norm ve değerlere aykırılık teşkil edecek faaliyetlerden kaçınma noktasında daha titiz olmaları

gerekmektedir (Sayılanoğlu, 2015: 113). Yerel yönetsel birimlerin hizmet sunumunda kayırmacılıktan uzak davranmaları gerekmektedir. Herhangi bir çıkar amacı gütmeksizin, eş-dost adı altında hiçbir vatandaşa öncelik tanınmaması gerekmektedir. Etik dışı davranışlar içerisinde rüşvet de sıkça göze çarpan durumlardan birini oluşturmaktadır. Rüşvet almak ve vermek sadece toplumsal normlara değil hukuk kurallarına göre de aykırılık teşkil etmektedir.

Etik kavramının tek bir tanımını yapmak pek mümkün değildir. Ancak kamu yönetimi ve yerel yönetimlerde etik denildiği zaman kurumlarda geçerli olan belirli bir etik sistemin, etik dışı davranışların ve bunların yaptırımlarının yazılı olduğu mevzuat yapısı bulunmaktadır (Yatkın, 2008: 212). Etik içerisinde ahlakın, iyinin ve kötünün, doğrunun ve yanlışın da harmanlandığı geniş anlamları barındıran bir kavramdır. Her toplumda ahlaki normlar ve değerler, kültürel yapı farklılık göstermektedir. Bu farklılık yönetim sistemlerine de yansımaktadır. Ülkemizde kamu yönetiminin asıl amacı kamu yararadır. Kamu yararı dışına çıkılan faaliyet ve işlemler etik dışı davranış kodları içerisinde değerlendirilmektedir. Partileşmenin giderek arttığı yerel yönetim birimleri kurumun çıkarları doğrultusunda politikalar uygulayabilmektedir. Aynı zamanda belediyelerde etik dışı davranışların ihlalini tespit eden birimlerin yaygınlaştırılması ve etkinleştirilmesinde de fayda vardır. Yerel yönetimlerde mali özerklikten kaynaklanan sorunlar hizmet sunumunda ihlallere neden olabilmektedir. Bu bağlamda yerel yönetimlerin merkezi hükümetle olan ilişkileri ve aralarında kurulan denetimsel bağlar çoğu kez güçlü bir merkezileşme neticesini ortaya çıkarmaktadır. Günümüzde kaynakların ne şekilde dağıtılacağı hizmet bölüşümünün nasıl paylaşılması gerektiği tartışılan konulardan biridir. Maddiyatla etik kavramı bu kapsamda çoğu zaman karşı kariya gelen iki olgu olmaktadır.

Kamu yönetimi ve yerel yönetimlerde yaşanan yolsuzluk, kaynakların israfı, nezaketten uzak davranışlar, mobbing, yani kısaca etik ilke ve değerlere ters düşen davranışlarda bulunma, kurumlarda etik kültürün geliştirilmesi gerekliliğinin önemini vurgulamaktadır. Kamu görevlilerinin mesleki etik kalıplarının dışına çıkması ve bu konuda ciddi yaptırımların olmaması bu ihlallerin tekrarlarını meydana getirebilmektedir (Koru, 2020: 47-48). Günümüzde yerel yönetimlerde hediye alma konusu sıkça gündeme gelmektedir. Örneğin belediye başkanlarının en basit görevlerinden biri olan nikah kıyma görevine bağlı olarak herhangi bir düğün davetine katılması neticesinde belediye başkanına veya belediye adına takdim edilen hediyelerin etik ihlal kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesi kültürden kültüre farklılık gösterebilmektedir.

Yerel yönetimlerde etik kavramı, günümüzde sıkça çevreciler tarafından dile getirilen çevre etiği kapsamında da değerlendirilmektedir. Etik değerlerin kapsamı içerisinde değerlendirilen ahlak kavramı, çevre söz konusu olduğunda somut ve nesnel ahlaki ya da gayriahlaki davranışlardan söz etmek mümkündür. Yerel yönetimler ise idaresi altında bulunan coğrafi yapının güzelliklerine sahip çıkmak zorundadır. Çevrenin düzenini, onarımını, korunmasını sağlamakla yükümlüdürler (Yılmaz, 2014: 26). Günümüzde özel şirketler tarafından yürütülen lobicilik faaliyetleri yönetimde de etkinliğini göstermektedir. Şirketlerin çıkarları çevre etiği ile ters düştüğü zaman, merkezi yönetim tarafından bu

bürokratik engeller kolaylıkla aşılmaktadır. Yerel yönetimlerin lobicilik faaliyetleri ile baş ederken aynı zamanda şirketlere ve vatandaşlara da zarar verecek faaliyetlerden kaçınması gerekmektedir.

Kamu gücünü elinde bulunduran otoritelerin bu gücü kendi çıkarları doğrultusunda, hukuk dışı amaçlarla kullanmamaları gerekmektedir. Vatandaşın yönetime katılımının az olduğu yerel yönetim birimlerinde yolsuzluk, çıkar ilişkilerine daha sık rastlanmaktadır. Kayırmacılık da yerel yönetim birimlerinde sıkça karşımıza çıkan etik ihlallerden birini oluşturmaktadır. Yönetişim ilkeleri doğrultusunda yerel yönetimlerden işlem ve eylemlerinde daha açık, şeffaf, hesap verilebilir olmaları beklenmektedir. Ancak günümüzde vatandaşın yönetim ve karar alma süreçlerine etkin katılımının olmadığı birimlerde etik dışı davranışları tespit etmek oldukça güçtür. Tespiti olan etik ihlaller de bu birimler içerisinde bürokratik engelleri aşarak varlığını devam ettirmektedir.

Yerel yönetimlerde etik ilke ve değerler hususunda yöneticilerden yurttaşa daha yakın, iletişim odaklı, vatandaş ile arasında görünmez bir duvar örmeleyen kişiler olması beklenir. Ancak günümüzde bazı yerel otoriteler kamu gücünü olumsuz kendi menfaatleri doğrultusunda kullanabilmektedir. Yerel yöneticiler kamu gücünü vatandaş aldıklarını göreve geldikten bir süre sonra görmezden gelmeye başlamaktadır (Karataş, 2021: 72). Günümüz bilişim teknolojileri sayesinde vatandaşlar şikayetlerini ve kurum içinde yaşadıkları olumsuzlukları sosyal medya platformlarında duyurmakta ve bir sonuç alabilmeyi beklemektedir.

Kamu yönetimi ve özelde yerel yönetimlerde yaşanan etik ihlallerin en büyük ve etkili sonuçlarından biri kamuya duyulan güvenin azalmasıdır. Etik dışı davranışlar hem kurumun saygınlığını yitirmesine sebebiyet verecek hem de kurum içinde çalışan personeli de olumsuz etkileyecektir. Ancak etik değerlere önem veren kamu kurum ve kuruluşları vatandaşın saygısını ve sevgisini kazanacaktır. Kamu yönetiminin esas amacının kamu yararı olduğu unutulmadığı sürece etik ilke ve değerler kurumlarda daha çok benimsenecektir. Bu güvenin temininde Kamu Görevlileri Etik Kurulunun yerel yönetimler üzerinde de işlevleri olduğunu söylemek mümkündür. Son yıllarda bu kurumun yerel yönetimleri kapsayacak şekilde çalıştaylar düzenleyerek bu konuya katkı sunduğu bilinmektedir. AB ve Türkiye Cumhuriyeti tarafından finanse edilen “Yerel Yönetimlerde Seçilmiş ve Atanmış Kamu Görevlilerinin Etik Farkındalığının Artırılması İçin Teknik Destek Projesi” kapsamında 2019 yılından bugüne, Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü ve İller İdaresi Genel Müdürlüğü başta olmak üzere, 81 ilde yerel yönetimler ile ilgili kamu kurumları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve yerel yönetim alanında çalışan sivil toplum kuruluşları ile iş birliği halinde bölgesel çalıştaylara destek vererek yerel yönetimlerde etik konusunda önemli katkılar sağladığı görülmektedir (www.etik.gov.tr, 2022).

SONUÇ

Etik olgusu tarihin her döneminde gerekliliği kabul gören ancak nasıl hayata geçirileceği netleştirilemeyen bir konu olmuştur. Bu nedenle kamu yönetimi başta olmak üzere yerel yönetim birimlerinin de sıklıkla kafa yormak zorunda oldukları bir olgu olarak tartışılmaya devam etmektedir.

Kamu yönetiminin asli görevini oluşturan halkın beklentilerine uygun, kamu yararı ekseninde nitelikli hizmet sunma amacının gerçekleştirilmesinde etik unsurunun önemi yadsınamaz. Bu nedenle kamu yönetiminin; kamu kurumlarında etik ilkelere uygun, etik ihlallerinin en aza indirecek tarzda çaba harcaması yönündeki beklentilerin her geçen gün arttığı görülmektedir.

Bu beklentilerin karşılanması konusunda Türkiye’de 2004 yılında oluşturulan 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında hayata geçen Kamu Görevlileri Etik Kurulu, kamu yönetimi alanında başta etik ihlallerin saptanması ve önüne geçilmesi amacının yanında etik ilkelerin belirlenmesi konusunda önemli bir adım olarak görülmektedir. Kamu Görevlileri Etik Kurulunun artan öneminin yanında toplum tarafından artan beklentiler etik konusunu kamu yönetimi ve özelde yerel yönetimlerde daha fazla üzerinde durulması gereken bir konu haline getirmiştir. Etik olgusu, beraberinde kamu çalışanlarının davranışlarının şekillenmesinde ve hizmet alan vatandaşın bu çalışanlar üzerinden devlete olan güveninin tesisinde oldukça önem arz etmektedir.

Özellikle son yıllarda kamu yararı kapsamında sürdürülen hizmetlerin etik ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilmesi, etik ihlallerin en aza indirilmesi, merkezi idare yanında yerel idarelerin de asli görevleri arasında gösterildiği görülmektedir. Küreselleşme başta olmak üzere iletişim kanallarının hızla yaygınlaştığı günümüzde şeffaflık, açıklık, katılım gibi yeni kamu yönetimi anlayışının da benimsendiği ve halk tarafından destek bulunduğu yeni yönetim anlayışının temininde etik olgusu hem bir gereksinim hem de yönetimin pekiştirici gücü olarak görülmektedir. Bu nedenle etik yönetim ihtiyacının karşılanması kamu yönetimi ve özelde yerel yönetimlerin asli görevleri arasında gelmektedir.

Finansal Destek:	Bulunmamaktadır.
Çıkar Çatışması:	Bulunmamaktadır.
Etik Kurul Onayı:	Gerekmemektedir.
Yazar Katkı Oranı Beyanı:	Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

KAYNAKÇA

- Ak, M. ve Sezer, Ö. (2018). Kamu personel sisteminde çalışanların görevde yükselmesinde kayırmacılık sorunu, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23 (Geybulla Ramazanoğlu Özel Sayısı), 739-757.
- Altun, M., Sayer, A. ve Barutçu, A. (2013). Kamu görevlileri etik kurulu kararları ışığında kamuda görülen etik dışı davranışlar ve yolsuzluklar, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 91, 33-55.
- Arap, İ. ve Yılmaz, L. (2006). Yeni kamu yönetimi anlayışının yeni kurumu: kamu görevlileri etik kurulu, *Amme İdare Dergisi*, 39(2), 51-69.
- Arslan, T. (2010). Klasik- neo klasik dönüşüm süreci: “yeni kamu yönetimi”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 11(2), 21-38.

- Ateş, H. ve Oral, B. (2003). Kamu yönetiminde etik: kültürel temeller ve “örgütsel ruhçuluk” kuramı ekseninde bir analiz, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 5, 55-71.
- Babaoğlu, C. (2016). Lobıcılık ve kamu yönetiminde katılım, *Türk İdare Dergisi*. Sayı:483, 229-314.
- Balkan, B. (2017). *Yolsuzluğun Önlenmesi ve Etiğin Teşviki İçin Teknik Destek Projesi: Etik Kültürün Kurumlarda Geliştirilmesinde İş Etiği ve Konu Etiği İlişkisi Teknik Rapor* (Rapor No: JF1525.E8B352017). Ankara: T.C. Başbakanlık Kamu Grevlileri Etik Kurulu.
- Boztepe, H. (2013). Halkla ilişkiler perspektifinden güven kavramı: katılımcılık şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin kamu kurumlarına yönelik güvenin oluşmasındaki rolü, *İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, Sayı:45, 53-74.
- Çevikbaş, R. (2006). Yönetimde etik ve yozlaşma, *Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1). 225-289.
- Demirci, M. ve Genç, Neval F. (2008). Türkiye’de kamu yönetimi reform sürecinde etik yapılanma, *Amme İdare Dergisi*, 41(2). 43-58.
- Eryılmaz, B., Biricikoğlu, H. (2011). Kamu yönetiminde hesap verilebilirlik ve etik, *İş Ahlakı Dergisi*, 4(1). 19-45.
- Gökçe, O. ve Örselli, E. (2011). Kamu yönetiminde etik ve etik dışı davranış algısı, *İş Ahlakı Dergisi*, 4(1). 47-63.
- Gökçelik, Ö. (2016). Etik kavramının kamu yönetimi ve iç denetim bağlamında değerlendirilmesi, *Denetim*, Sayı: 5, 54-63.
- Güven, A. (2017). *Kuramdan uygulamaya kamu yönetiminin dönüşümü*, Ankara: Orion Kitabevi.
- Henden, H. B.ve Henden, R. (2005). Yerel yönetimlerin hizmet sunumlarındaki değişim ve e-belediyecilik, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(14). 48-66.
- <https://www.etik.gov.tr/yerel-yonetimlerde-etik-projesi/>, Erişim Tarihi: 28.03.2022.
- Kaplan, Ç. (2009). Kamu yönetiminde etik ve kamu çalışanlarının etik kavramını algılayışları, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(3). 343-355.
- Karataş, A. (2021). Yerel yönetimlerde etik kavramının önemi üzerine bir çalışma, *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(25). 71-88.
- Kılavuz, R. (2004). *Etik sistemleri ve kamu yönetimi açısından görünüşleri*, *İstanbul Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı:30. 15-29.
- Koçak, S.ve Yüksel, G. (2010). Türk kamu yönetiminde etik ve kamu görevlileri etik kurulu, *Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:2, 73-96.
- Koru, F. (2020). Yerel yönetimlerde çalışanların bazı etik ilkelere ilişkin etik algısı: Aksaray örneği, *Enderun Dergisi*, 4(2). 47-64.
- Mahmutoğlu, A. (2009). Etik ve ahlak benzerlikler, farklılıklar ve ilişkiler, *Türk İdare Dergisi*. Sayı:81, 225-250.
- Öktem, K. M. ve Ömürgönülşen, U. (2005). Kamu yönetiminde etik çalışmalarına yönelik genel bir çerçeve arayışı. *Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu*, 18-19 Kasım 2005.
- Özdemir, M. (2008). Kamu yönetiminde etik, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 4(7). 177-193.
- Özden, P. ve Biçer, Ö. (2011). Yerel yönetimler yasa tasarısı üzerine görüşler, *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 17(1-2). 295-304.
- Özer, M. A. ve Erdem, E. (2014). Yerel yönetimlerin karşı karşıya kaldıkları yozlaşma ve etik sorunlarının denetim boyutu, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi*, 49(2). 112-136.
- Özer, M. Akif. (2012). Yerel yönetimlerde etik dışı davranışlar, *Kent Akademisi/ Kent Kültürü ve Yönetimi Hakemli Elektronik Dergi*, 5(4). 152-173.
- Özkal S., İ. (2020). Etik ve kamu etiği: eleştirel bir bakış, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 12(2). 147-174.
- Özsemerci, K. (2005). Türk kamu yönetiminde yolsuzluk ve yozlaşmanın kültürel altyapısı, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 58. 3-20.
- Sayılganoğlu, S. (2015). Yerel siyasette etik kültürünün gelişimi ve toplum üzerindeki etkileri, *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Sayı: 37, 113-126.

- Tonus, H. Zümrüt. ve Oruç, İ. (2012). İnsan kaynakları yönetiminde etik dışı davranışlar ve yönetimi: bir işletmenin personel yönetmeliği içerik analizi, *İş Ahlakı Dergisi*, 5(10). 149-181.
- Turan, H. T. (2013). Yönetişim ve yeni kamu yönetimi. *Yönetişim ve Yönetim Ekseninde Kamu Yönetimi*, (10), 10-11.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). T.C. Resmî Gazete, 17863, 18 Ekim 1982.
- TÜSİAD. (2005). *Devlette etikten etik devlete: kamu yönetiminde etik: kavramsal çerçeve ve uluslararası uygulamalar*, Yayın No: TÜSİAD-T/2005- 11/412, İstanbul.
- Usta, A. (2011). Kuramdan uygulamaya kamu yönetiminde etik ve ahlak, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(2). 39-50.
- Uzun, Y. (2017). Kamu idarelerinde etik yönetim altyapısı ve değerlendirilmesi, *Ombudsman Akademik*, 3(6). 107-141.
- Vural, Z. Beril. ve Coşkun, G. (2011). Kurumsal sosyal sorumluluk ve etik, *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*, 1(1).61-87.
- Yaman, K. S. ve Yüksel, G. (2010). Türk kamu yönetiminde etik ve kamu görevlileri etik kurulu, *Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 2, 73-96.
- Yatkın, A. (2008). Etik düşünce ve davranışın yerel yönetimlerde hizmet verimliliğinin artırılmasında rolü ve önemi (Elâziğ belediyesi örnek alan araştırması), *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(1). 211-231.
- Yıldız Özsalmalı, A.ve Pank, Ç. (2013). Kamu yönetiminde etik açısından algılama yönetimi ve önemi, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2). 47-61.
- Yılmaz, A. (2014). Yerel yönetimlerde çevre etiği üzerine incelemeler, *Kent Akademisi/ Kent Kültürü ve Yönetimi Hakemlik Elektronik Dergi*, 7(1). 26-36.
- 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (2004). T.C. Resmî Gazete, 25486, 25 Mayıs 2004.



REFLECTIONS OF DIGITAL TRANSFORMATION IN THE HEALTH SECTOR IN THE COVID 19 PANDEMIC WITH THE EFFECT OF INDUSTRY 4.0*



¹Şölen ZENGİN, ²Emel YONTAR

Abstract

With the influence of Industry 4.0, the whole world and our country are in a digital transformation process. With the effect of the Covid-19 pandemic process we are in, digitalization in health is developing rapidly and is of great importance. In this study, the four main topics of digital transformation in the field of digital health, telemedicine, e-Health, m- Health, algorithmic medicine, e-pulse and the latest developments in this field are discussed. The developments in health with the effect of Industry 4.0, artificial intelligence applications in the health sector are given and the aims of the study are presented. Studies on the subject between the years 2019-2021 are examined. With the fact that only 2% of the studies examined are literature studies and the acceleration of digitalization in health with the effect of the Covid- 19 pandemic process we are in, the need for a literature study of current studies has emerged. In the literature study; studies including current application examples are included and the current status of digitalization in health is given. The rapid development and importance of digitalization in health, also with the effect of Covid-19 is emphasized.

Keywords: Digital Technology, Automation, Industrial Development, Artificial Intelligence, Covid-19.

Endüstri 4.0 Etkisi ile Covid 19 Pandemisi'nde Sağlık Sektöründe Dijital Dönüşümün Yansımaları

Öz

Endüstri 4.0' in etkisiyle tüm dünya ve ülkemiz dijital bir dönüşüm sürecindedir. İçinde bulunduğumuz Covid-19 pandemi sürecinin etkisiyle sağlıkta dijitalleşme hızla gelişiyor ve büyük önem taşıyor. Bu çalışmada dijital sağlık alanında dijital dönüşümün dört ana konusu, teletıp, e-Sağlık, m-Sağlık, algoritmik tıp, e-nabız ve bu alandaki son gelişmeler tartışılmaktadır. Endüstri 4.0 etkisi ile sağlıkta yaşanan gelişmelere, sağlık sektöründeki yapay zeka uygulamalarına yer verilerek çalışmanın amaçları sunulmuştur. 2019-2021 yılları arasında konuyla ilgili yapılan çalışmalar incelenmiştir. İncelenen çalışmaların sadece %2'sinin literatür çalışması olması ve içinde bulunduğumuz Covid-19 pandemi sürecinin de etkisiyle sağlıkta dijitalleşmenin hızlanması ile mevcut literatür çalışmasına olan ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Literatür çalışmasında; güncel uygulama örneklerini içeren çalışmalara yer verilmiş ve sağlıkta dijitalleşmenin mevcut durumu sunulmuştur. Çalışmada sağlıkta dijitalleşmenin hızlı gelişimi ve önemi, Covid-19' un da etkisiyle vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dijital Teknoloji, Otomasyon, Endüstriyel Gelişme, Yapay Zeka, Covid-19.

Citation/Atf:

Zengin, Ş. ve Yontar, E. (2022). Reflections of digital transformation in the health sector in the Covid 19 pandemic with the effect of industry 4.0. *Tarsus University Journal of The Faculty of Economics and Administrative Sciences*, 3(2), 136-152. doi:10.56400/tarsusiibfdergisi.1130828

¹Research Assistant, Tarsus University, Faculty of Engineering, Department of Industrial Engineering, solenzengin@tarsus.edu.tr, ORCID-iD: 0000-0003-2309-4954

²Assist. Prof. Dr.,Tarsus University, Department of Industrial Engineering, Faculty of Engineering, eyontar@tarsus.edu.tr, ORCID-iD: 0000-0001-7800-2960

* The study is derived from an extended version of abstract presented at the 40th Operations Research Industrial Engineering Congress.

Received: 14.06.2022

Accepted: 18.07.2022



INTRODUCTION

Digital technologies affect people's daily lives in many ways. The way people live and work, their free time, their interactions with other people, their emotions and thoughts are reshaped by digital technologies. These technologies have had profound effects in many sectors as well as influencing people (Dorn, 2015). In healthcare, which is the pioneer of the service sector, digital technologies are used to increase work efficiency, improve service quality and create a safe service (Haggerty, 2017). Digital technologies aim to improve human health using high-end practices and tools (mobile technologies, social networks, internet, e-mail etc.) (Hudes, 2017). In clinical processes, the performance of processes such as diagnosis and treatment is improved, and it is aimed to increase the quality of service by minimizing personal errors (Akalin and Veranyurt, 2020: 128).

Digital health offers numerous possibilities to improve public and individual health. With the rapid progress of digital health, the way health services are delivered and patient-clinician interactions are changing rapidly. With the impact of the Covid-19 epidemic, telehealth services and their needs have accelerated significantly (O'reilly-Jacob et. al., 2021: 100533).). With the impact of the pandemic, 2020 has undoubtedly made digital health a necessity and is no longer an exception (Barnett et. al., 2018: 2147, Wosik et. al., 2020: 957). Many technological developments that seemed futuristic became reality within a few months due to the needs of the pandemic (Silva and Schwamm, 2021: 351).

In this study, it is aimed to present the current status of digitalization in health with the effect of Industry 4.0 and artificial intelligence, to present the effect of the Covid-19 pandemic on digital transformation and to present application examples with current studies in the literature.

In this section, developments in health with the effect of Industry 4.0, digital health transformation stages ranging from telemedicine to algorithmic medicine, artificial intelligence applications in the health sector are explained and the aims of the study are presented. In the second part of the study; the studies related to the subject between the years 2017-2021 are examined and a summary of the studies examined is presented. After the literature study, the importance of digitalization in health is emphasized with the current application examples used in the field of digital health and the effect of the current Covid-19 pandemic process. In the last section, the inferences and advantages of digital health are presented.

1. DIGITAL HEALTH APPLICATIONS EXTENDING FROM TELEMEDICINE TO ALGORITHMIC MEDICINE

Digital health consists of 4 sub-units. In this section, information about these 4 digital health areas is presented. These areas are respectively; telemedicine, e-Health, m-Health and algorithmic medicine. The concepts of telemedicine, e-Health, m-Health and algorithmic medicine, which constitute the foundations of digital health, are explained below, respectively.

1.1. Telemedicine

Telemedicine emerged in 1980 to support health care remotely with the combination of personal computers and video conferencing technologies (Finch et. al., 2008: 86). Telemedicine by the World Health Organization (WHO); in order to improve the health of societies, it is expressed as the provision of health services that provide diagnosis, treatment, preventive medicine, research, evaluation, and continuous education through communication and information technologies.

1.2. E-health

In the beginning, e-health was only expressed as keeping records of data in electronic environment. However, the internet and technology, which later entered the health sector, was expressed as the storage of data, the follow-up of patient diagnosis and treatment, and the evaluation of the results via the web (Eysenbachi, 2001).

It is obvious that e-health service will support increasing sustainability in the field of health, which is carried out with limited resources (Cocir, 2015).

The "e" in e-health does not only cover the meaning of medicine, electronics, and the internet, but the 10-e given below, which reveals what health is about, is given below, respectively (Eysenbachi, 2001).

1. **Efficiency:** One of the aims of e-health is to reduce the costs by increasing the efficiency of the health service provided. One of the ways to achieve this may be to avoid unnecessary diagnosis or treatment by increasing communication between health institutions.
2. **Enhancing Quality of Care:** Increasing the quality of care and efficiency not only reduces costs, but also improves quality. With e-health, different service providers can be compared and patients can be directed to places where the highest quality service is provided.
3. **Evidence Based:** E-health should be evidence-based with effectiveness and efficiency. This is a subject that is open to development and needs to be studied.
4. **Empowerment of Consumer and Patients:** E-health provides patients with access to medical and personal electronic records databases through the Internet.
5. **Encouragement:** It is the provision of a new communication network where decisions are made jointly between the patient and the healthcare professional.
6. **Education:** To provide health education and preventive medicine education to consumers and physicians through online resources (continuing medical education).
7. **Enabling Information:** To provide information exchange and communication between health institutions in a standard way.
8. **Extending the Scope of Healthcare:** It is to move the scope of health services beyond traditional medicine. The expression has both a geographical and conceptual meaning. E-health allows consumers to easily obtain healthcare services online from global providers.
9. **Ethics:** E-health poses new challenges and threats in terms of issues such as informed consent,

confidentiality and equality with the new form of patient-physician interaction. E-health includes new patient-physician interaction and online professional practice. Ethics covers the issues of informed consent, privacy and equity.

10. Equity: Making healthcare more equitable is one of the promises of e-health. At this point, however, there is a threat of a large equality gap between those with e-health and those without. The fact that people with insufficient financial situation, knowledge and technological opportunities cannot benefit from e-health can make the difference. The digital divide currently exists between the rural population and the urban population, between the rich and the poor, between the young and the old, between men and women, and between people with rare and common diseases.

In addition to these 10 items given, e-health; It is also expressed as easy to use, entertaining and exciting (Eysenbachi, 2001).

1.3. M-health

M-health is a component of e-health. M-health is defined by the World Health Organization Global Observatory Pre-Health (GOe) as a medical and public health application powered by mobile devices. Considering that 2.5 billion people in the world have mobile phones, it is thought that using m-health will make a great contribution to rapid access to health. Despite increasing interest in m-health by both patients and healthcare providers, there is little clinical guidance on how m-health practices should be used. Its relationship with the basic building blocks of M-health is given in Figure 1 (Who, 2011).

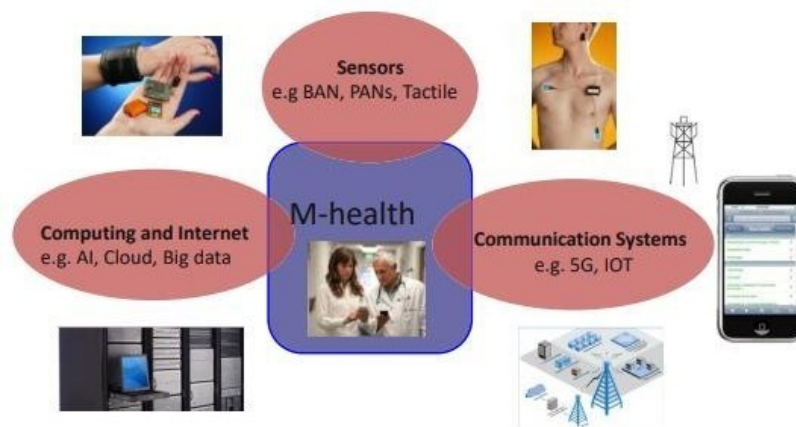


Figure 1. The Basic Building Blocks of M-Health (13)

1.4. Algorithmic medicine

A great deal of capacity is being built by the latest developments in computing, the generation, storage and sharing of data. This age is called the age of 'big data' and its effects are also seen in health (Ruckenstein and Schüll, 2017: 261). In this environment, algorithms capable of filtering, sorting, processing, and automating reasoning have been seen as the main drivers to revolutionize medicine

(Obermeyer and Emanuel, 2016: 1216). Van de Wiel used algorithms to predict, diagnose, and treat individuals' disease risks, and he called this approach "an algorithmic way of seeing." (Van de Wiel, 2019: 193).

1.5. A Mobile Health Application: E-Pulse Application

In Turkey, the Ministry of Health makes use of health technologies so that individuals can receive better quality and faster health services. Thus, while making the work of health institutions easier, it also contributes to the digitalization of health services. As a requirement of digitalization, many applications have been developed in the field of health. They are applications where health meets technology such as e-Pulse, e-Report, Tele Radiology System, Decision Support Systems, SINA (Statistics and Causal Analysis in Health), Spatial Business Intelligence, MHRS (Central Physician Appointment System) (Ministry of Health, 2022). E-Pulse is an application that provides access to personal health data via the internet and mobile devices in line with the information received from health institutions. The application is open to use by healthcare providers and citizens. In practice, all health records of previous examinations, examinations and treatments are stored, regardless of the difference between private and public hospitals. At the same time, the e-pulse application is a personal health record system that allows you to access your medical history from a single place at any time. Health records can be evaluated by physicians within the framework of the time and limited authority given by the person himself. As a result, the quality and speed of the diagnosis and treatment process increases and a strong communication network is formed between the physician and the patient. The application can be accessed securely over the internet, and it draws attention as it is the world's largest and most comprehensive health informatics infrastructure. E-pulse application is also an application where the patient's personal data can be stored as well as various health transactions. The possibilities provided by the e-pulse application and the basic data it contains are presented in Figure-2 (E-nabiz, 2022).

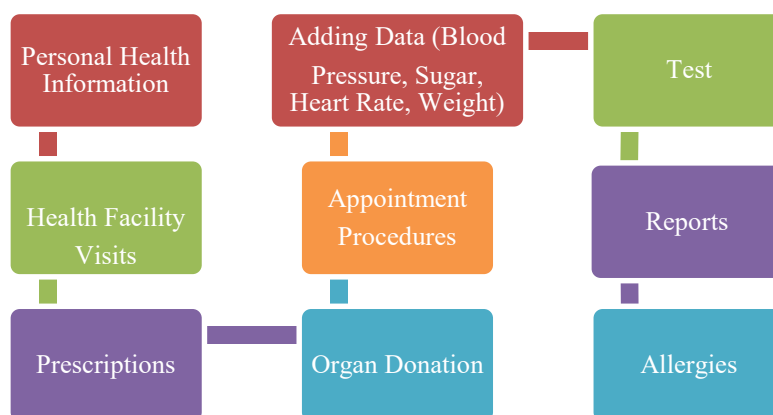


Figure 2. Opportunities and Data Provided by the E-Pulse Application

In addition to e-Pulse, Hayat Eve Sığar, Mental Health Support System and Special Children Support System applications have also come to the fore as other applications that support healthcare services during the Covid-19 pandemic in Turkey (E-nabiz, 2022).

1.6. The Effects of Industry 4.0 on the Health Sector

The concept of Industry 4.0 was first discussed at the Hannover Fair held in Germany in 2011 and has become a very popular topic with the innovations it will offer to many sectors (Korkmaz, and Gedik, 2020). The acronym I4.0, which is commonly used to denote Industry 4.0 and the Fourth Industrial Revolution, refers to a set of digital information and communication technologies aimed at bringing a higher level of automation and connectivity to processes, products, services and people. The use of digital technologies and applications is changing the way organizations are structured and working routines with new business models (Lu, 2017, Xu et. al., 2018). Researchers have reported the benefits of integrating digital technologies into the manufacturing (Kiel et. al., 2017, Dalenogare et. al., 2018) and service (Hofmann and Rüsch, 2017: 23, Schroeder et. al., 2019: 1305) sectors. Since Industry 4.0 in the health sector, the use of digital information and communication technologies has been expressed as Health 4.0 (H4.0) (Tortorella et. al., 2020: 1245). Health 4.0 is based on the innovative approach of healthcare services provided to patients and the use of digital technologies (Thuemmler and Bai, 2017: 23, Chen et. al., 2018: 403).

The need to increase the resilience of hospitals has become clearer than ever due to the Covid- 19 pandemic, which is pushing the limits of available human and material resources (Cao et. al., 2020: 309, Thomas et. al., 2020: 73). For this reason, the use and importance of innovations that entered the health sector with Industry 4.0 have come to the fore today. Industry 4.0 has increased the benefit received by highlighting the more effective and innovative aspects of medical devices. Thus, the process of diagnosing diseases has accelerated and the accuracy of treatments has increased (Sayılğan and İşler, 2017).

Every second that passes, developments in science and technology are also reflected in the health sector. Digital hospitals can be shown as an example of innovation that has entered our lives with Health 4.0. With the paperless model it offers, these hospitals provide patients and healthcare professionals with a data warehouse that can be accessed quickly and easily at any time. Thus, the power of accessing information about patient records has increased. Hospitals must have certain standards in order to be considered as a digital hospital. The control of these standards is carried out by an organization called HIMSS and the digital hospital levels of the hospitals are determined by the EMRAM model used. These levels show the digitality levels of hospitals (Aslan and Güzel, 2019: 650).

Ankara Gazi Mustafa Kemal State Hospital (Ankara GMK State Hospital) was selected as the pilot hospital for the first time in 2012 for the transition to digital hospital in our country. In this context, first of all, the current situation analysis was made. After determining the integrated level of the hospital's digital and non-digital processes and administrative and medical information systems, many transactions were transferred to the electronic environment. It has been ensured that the patients' examination information, analysis results and data and information about their treatments are processed into the system via smart and mobile devices by the hospital staff. This information was then accessed from within the hospital or remotely. At the beginning of 2013, the operation of the hospital was

evaluated and an application was made to HIMSS Europe for accreditation and in April 2013, it was certified by HIMSS as the first EMRAM 6th Level Digital hospital in Turkey (Sağlık Bakanlığı, 2012-2014).

1.7. Artificial Intelligence in the Healthcare Industry

Artificial Intelligence (AI) can be expressed as computer and computer software with analysis and learning competencies (Büyükgöze and Dereli, 2019: 7). Thanks to artificial intelligence, people do their jobs faster, more efficiently and at lower costs. Artificial intelligence applications and robots, which are becoming increasingly widespread in every sector, have started to be a part of daily life in the health sector. Many factors such as health-threatening diseases, the increase in the number of people over the age of 65, low quality living standards, advances in information technologies, increased costs and the need for efficient use of time have led to the use of artificial intelligence applications in the health system (Akalin and Veranyurt, 2020: 5).

The fields of use of artificial intelligence and robotic applications in health are examined in two main groups for clinical and management purposes. Artificial intelligence usage areas in these two areas are summarized in Table 1 (Akalin and Veranyurt, 2020: 5, Pwc., 2019).

Table 1. Usage Areas of Artificial Intelligence and Robotic Applications for Clinical and Management Purposes in Health

Management Purposes	Clinical Purposes
General health management	Stay healthy
Documentation management	Diagnosis
Cost and quality management	Treatment
	Research
Improving Negativities in healthcare and management	Early diagnosis and emergency response
	Elderly care
	Education
Rational use of the capacity of health institutions	Public health management
Remote preventive and complementary healthcare delivery	Follow-up of radiology and test results AI-assisted robotic surgery
	Evaluation of pathology results
	Drug development and drug therapy follow-up
	Personalized treatment

2. METHODS

In this section, a literature review of studies dealing with the concept of digital health and its applications is given. The summary of some of the prominent studies examined is as follows; (Marent and Henwood, 2021), in their study, explained the concept of digital health and presented the historical development of digital health and its effects on social life. The potential advantages and disadvantages of digital health are given in the study. It includes the historical development and practical applications ranging from telemedicine to algorithmic medicine. Akalin and Veranyurt, explaining the digital

transformation in health services, presented a study in which the contributions of artificial intelligence to digital transformation in clinical and management stages were explained and examples were given (Akalin and Veranyurt, 2020: 5). With the effect of the epidemic process we are in, they emphasized that health services will be virtualized in administrative and clinical terms thanks to artificial intelligence applications. In addition, the study focused on examples of digital applications used in health in our country. Yıldırım et. al. (2021), focused on the role of telemedicine practices in self-medication management in their studies. It is thought that including drug self-management in telehealth studies and chronic disease management will contribute to the protection of people's health (Yıldırım et. al., 2021). (Popkova and Sergi, 2021), focused on automation based on new datasets and the internet of things in their work. The study includes the practical implications of technology and the automation and management of a new big data on public health. Covid-19 and 2020 economic crisis data were used as sample data (Popkova and Sergi, 2021). Aslan and Güzel (2019) conducted a study to analyze the effects of Industry 4.0 on the health system. In the study, both Industry 4.0 developments and developments in the health sector are given in detail. The study was handled as a scan and enriched with current examples from journals published on digital transformation in health (such as Medical Journal, Media Cat Journal, Medical Technical Journal, Platin Journal) (Aslan and Güzel, 2019: 650). Aceto et al. (2020) focused on the role of Industry 4.0, which provides the integration of information and communication technologies, in health. By analyzing the literature, they discussed how the application of Industry 4.0 technologies in the health sector changes traditional methods (Aceto et al., 2020).

Among the previous studies on the subject, 33 studies conducted between the years 2019-2021 are reached. A brief summary of the studies examined is given in Table-2.

Table 2. Studies on Digitalization in Health

Authors	Subject	Scope	Does it support the increase of Digitization with Covid-19?
Marent and Henwood (2021)	It explains digital health theoretical concepts and potential advantages/disadvantages.	General evaluation	Yes
Korngiebel (2021)	Digital Health Service Inequalities are mentioned in the study.	General evaluation	No
Bond (2021)	In the study, a general evaluation was made on digitalization in health and it was noted that digitalization accelerated with Covid-19.	General evaluation	No
Staples et al. (2021)	Mental health symptoms, characteristics and regional differences for digital mental health service users in Australia during the first 8 months of Covid-19 are discussed.	Special topic	Yes
The Lancet Digital Health (2021)	Members of the World Health Organization emphasized the importance of telemedicine for responding to emergencies such as the Covid-19 outbreak.	Special topic	Yes

Stam (2021)	The issue of digital health has been addressed in international cooperation. Programming and evaluation of digital health in international cooperation, the need for inclusive, interdisciplinary language and guidance, and studies on this subject were mentioned.	Special topic	No
O'Reilly- Jacob et al. 2021)	A conceptual framework is presented to evaluate the potential of digital health to increase low- value care.	Special topic	Yes
Akalin and Veranyurt (2020)	Increasing chronic diseases and epidemics such as the Covid-19 pandemic, the increased need for home care services by the elderly population due to the prolongation of the period, and the changes in the health expectations of individuals have been emphasized.	Special topic	Yes
Köksalan and Hatipler (2021)	In this study, the phenomenon of digital migration, which has come to the fore with its effects in many areas, the Covid-19 epidemic and the effects of the epidemic in general, digitalization and digital migration are conceptually discussed.	General evaluation	Yes
Şahinol and Başkavak (2021)	In this study, the differing care styles and experiences of adults with T1 diabetes (T1D) and parents of children using (CGM), a self- tracking device that produces digital health data, are emphasized.	Special topic	No
Şimşek and Karaismailoğlu (2021)	The use of digital technologies in health services and patient safety are emphasized.	Special topic	No
Yıldırım et al. (2021)	Tele-health practices in self-medication management were conveyed through a systematic review.	General evaluation	No
Popkova and Sergi (2021)	The article includes solutions and applications for implementing digital public health. In the study, data clustering and automation based on the internet of things are discussed.	Special topic	Yes
Chen et al. (2021)	The major role played by the use of digital health technologies in China's early response to the 2019 coronavirus disease (Covid-19) is emphasized.	Special topic	Yes
Mastronardo et al. (2021)	It is a review study on digital health technologies for osteopaths and allied health care providers. In the study, 14 articles were examined and it was seen that the telehealth application of the auxiliary health service providers was used effectively in patient care. The Covid-19 pandemic has also been seen to accelerate the adoption of telehealth.	Special topic	Yes
Bergier et al. (2021)	The place of the use of digital health, big data and smart technologies for the care of patients with systemic autoimmune diseases has been expressed.	Special topic	Yes
Barbosa et al. (2021)	The importance of developing, applying and evaluating different digital technologies in nursing is emphasized.	Special topic	No
Şahinol and Başkavak (2020)	Biomedicalization, digitalization of health and self-monitoring practices in Turkey are presented.	Special topic	No
Uysal and Ulusinan (2020)	Examination of current digital health applications has been applied.	General evaluation	No

Lowery (2020)	“Digital health” is described, which represents new technology-driven and data-driven approaches to monitoring and improving patient and community health. It has made progress in many health services, including gynecology and obstetrics.	General evaluation	No
Aceto et al. (2020)	Industry 4.0 and health care, internet of things, big data and 4.0 health services for cloud computing are emphasized.	Special topic	No
Şahinol and Başkavak (2020)	Biomedicalization, digitalization of health and self-monitoring practices in Turkey are presented.	Special topic	No
Han et al. (2021)	It is a COVID-19 period study evaluating pre-pandemic and post-pandemic for cardiac electrophysiology. In the study, there is a questionnaire containing the answers of more than 500 participants.	Special topic	Yes
Lai ets al. (2020)	The use of digital health in patient monitoring has reached the highest levels during the Covid-19 process. However, the assurance in the protection of patient data is low. The study revealed the limits of information management and digital privacy in the Covid-19 process.	Special topic	Yes
Fahey and Hino (2020)	The place of the use of digital health, big data and smart technologies for the care of patients with systemic autoimmune diseases has been expressed.	Special topic	Yes
Murray et al. (2020)	The study draws attention to the importance of digital data collection in the current Covid-19 pandemic process. Emphasis has been placed on the ability to deliver big information in near real time and the power to coordinate responses in future pandemics and public health emergencies.	General evaluation	Yes
Siriwardhana et al. (2020)	The study highlights the role of effectively using 5G and enabling digital services in e- health. The study also provides a discussion on 5G implementation problems and solutions to alleviate the health challenges associated with Covid-19.	Special topic	Yes
Zamir and Parial (2020)	In general, information is given about the general use of digital health, information and communication technologies (ICT) for health. General evaluation No	General evaluation	No
Hodson (2019)	It has been emphasized that there is a wide-ranging digitalization potential in medicine in our world where artificial intelligence has not touched any area in the last decade. It is underlined that developers should consider equality at the design stage so that artificial intelligence systems provide similar benefits regardless of socioeconomic status.	General evaluation	No
Büyükgöze and Dereci (2019)	The relationship between Society 5.0 and digital health is discussed.	Special topic	No
Demirci (2019)	Digitalization of health is discussed and applications of digital health technologies are exemplified.	General evaluation	No

Gencer et al. (2019)	The effect of social media tools in digital health communication is emphasized.	Special topic	No
Aslan and Güzel (2019)	Industry 4.0 development process and digital transformation in health are discussed.	Special topic	No

While conducting the literature study, the "Research Gate, Google Academic and Science Direct" databases are searched using the "digital health" keyword. As a result of the scan, 41 studies, publication years, scopes and brief summaries are presented. When the studies reached are examined, it has been observed that digitalization in health has accelerated with the effect of the Covid-19 pandemic process, and improvements in health have increased. Considering the scope of the studies examined; It is seen that 37% of the studies are general information and evaluation on digital health, 2% are literature reviews, and the remaining 61% deal with a specific issue related to digitalization in health. In 44% of the studies examined, it is noted that the effects of digital transformation on health accelerated with the Covid-19 pandemic.

2.1. Digital Health Application Examples

In this section, examples of applications that are obtained as a result of literature review and that benefit the health sector with the effect of Industry 4.0 are mentioned.

Unmanned heart massage device: It is a device that is attached to the chest area of the patient and massages by applying pressure in a personalized way. It gives pressure according to the shape, size and resistance of the patient's chest.

Spree Smart Cap: Developed by Idente Group, this hat offers athletes the opportunity to monitor body temperature, movement, heart rhythm and the amount of calories burned without using a chest strap (Platin Dergisi, 2015).

ECG interpretation device: Electrocardiogram (ECG) is a bioelectrical signal obtained by recording the electrical activity of the heart. They are devices that measure and interpret the electrical activity of the heart with deep learning methods (Tomak, 2018).

Pneumatic system: The pneumatic tube system used in hospitals to transport samples to the laboratory is a more practical and automated method compared to manual transport.

Peripheral smear measuring instruments in laboratories: Peripheral smear is a kind of hematology test. It is the visual evaluation of the shaped elements of the blood such as leukocytes, erythrocytes and platelets under a microscope after the blood is stained after spreading it on a glass laboratory material called a slide. However, this test is no longer performed by eye but by an instrument.

Mind Controlled Prosthetic Arm: Despite the recent development of mind-controlled robotic arms, the technology provided by DARPA stands out. DARPA announced that the robotic arm it has developed transmits the sense of touch back to its owner. The difference of DARPA is that it transmits signals such as pressure and temperature received from the arm to the brain again (Platin Dergisi, 2015).

2.2. The Importance of Digitization in the Covid-19 Epidemic Process

The Covid-19 epidemic, which first appeared in the world in December 2019 in Wuhan, China, has now spread all over the world and gained a pandemic dimension. Due to the rapid transmission of the epidemic between people, many measures are taken to create distance between people all over the world. As long as the conditions allow, especially in educational institutions and business centers, the process of home/remote management has begun in all sectors. Remote access and digitalization have become inevitable in health centers, which are one of the most important spreading points of the disease. In countries that manage this process well, it is clearly seen that as the distance between people increases, the risk of transmission decreases and the health level of the country improves. Digitalization, which provides this distance best, creates a competition between countries. For this reason, digital migration has emerged in countries that cannot achieve digitalization equally.

Köksalan and Hatipler (2021), in his study, analyzed the causes and consequences of digital migration, which creates a voice in many individual, social and economic fields during the Covid-19 epidemic. He first presented the Covid-19 outbreak and its effects. Later, he explained the digitalization phenomenon and digital migration, which became more vital with the epidemic. Finally, taking into account his studies, digital migration and its causes, which is a fact of the Covid-19 epidemic process, the effects of the epidemic on digital migration and some areas where digital migration is seen during the epidemic process have been evaluated. As a result, digitalization shows its effect in many areas today (Köksalan and Hatipler, 2021). Digitalization has caused new adaptations and changes in many workflows with the effect of the Covid-19 pandemic. In this new order, digital migration is spreading rapidly between health units and countries.

Integrating digital health into society has many benefits. One of the most far-reaching benefits is the translation of patient outcomes into more efficient and easily accessible healthcare. Digital health has many positive effects on patients, service providers and insurers. These effects are given in (Lowery, 2020: 215).

3. RESULTS

Countries do not have equal opportunity in terms of access, quality and cost in health services. Opportunities in health services are not the same as in all areas in highly developed countries and underdeveloped or developing countries. Since the technology of developed countries is also advanced, they have also adopted technology and digitalization in the health sector. Therefore, the level of health services in developed countries is also higher. The Covid-19 epidemic we are in today also shows us that the high level of digitalization and technologies used in health carries health services forward. This issue is particularly important due to the rapid proliferation of digital health technologies to support healthcare as well as public health during the Covid-19 pandemic (O'reilly-Jacob et. al., 2021).

4. DISCUSSION

One of the fields where digitalization and innovations were initially resisted in history is medicine. However, it was observed that the innovations were understood as time passed. The importance of data has been likened to oil in one study. The greatest progress in digitalization in healthcare has been made during the Covid-19 pandemic. It was emphasized that looking at things with the logic of "this can be done" in digitalization and seeing digitalization as a part of our lives would not be a regret and it was an important issue (Bond and Peace, 2021). Digital transformation in health, which is stated to have accelerated in the last 10 years, has experienced its fastest development in the last 2 years with the effect of the pandemic that spread from Wuhan, China in 2019 and covered the whole world. Social distance, which is of great importance in the spread of the virus, has also affected the patient-doctor and hospital relationship, as in all areas. Patients tended to treatment methods without going to the hospital or with minimal contact. Therefore, healthcare providers have started to seek new technology. This viewpoint has highlighted successful deployment of digital innovations.

5. CONCLUSION

In the study discussed, the stages of transformation in health, the developments in health with the effect of Industry 4.0, artificial intelligence applications in the health sector are given and the aims of the study are presented. Since the study is a literature study, a comprehensive literature review is conducted in the study. 41 studies on the subject between the years 2019-2021 are examined. In the literature study, studies on digital health developments in specific issues such as cancer, osteopath, triage, gynecology, mental health, diabetes, studies containing general evaluation in the field of digital health and literature studies in this field are included. With the fact that only 2% of the studies examined are literature studies and the acceleration of digitalization in health with the effect of the Covid-19 pandemic process we are in, the need for a literature study of current studies has emerged. In the literature study; studies including current application examples are included and the current status of digitalization in health is given. In the study, the rapid development and importance of digitalization in health, also with the effect of Covid-19 is emphasized.

Financial Support:	Not available.
Conflict of Interest:	Not available.
Ethics Committee Approval:	Is no required.
Author Contribution Rate Statement:	The authors contributed equally to the study.

REFERENCES

- Aceto, G., Persico, V., ve Pescapé, A. (2020). Industry 4.0 and health: Internet of things, big data, and cloud computing for healthcare 4.0. *Journal of Industrial Information Integration*, 18 (2020), 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.jii.2020.100129>.
- Akalın, B., ve Veranyurt, Ü. (2020). Sağlıkta dijitalleşme ve yapay zekâ. *SDÜ Sağlık Yönetimi Dergisi*, 2(2), 128-137.
- Akalın, B., ve Veranyurt, Ü. (2020). Sağlık hizmetleri ve yönetiminde yapay zekâ. *Acta Infologica*, 5(1), 5-6. doi: 10.26650/acin.850857.
- Aslan, Ş., ve Güzel, Ş. (2019). Endüstri 4.0 gelişim süreci ve sağlıkta dijital dönüşüm. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi (Ibad)*, 650-659. doi: <https://doi.org/10.21733/ibadjournal.584464>.
- Barnett, M. L., Ray, K. N., Souza, J., ve Mehrotra, A. (2018). Trends in telemedicine use in a large commercially insured population: 2005-2017. *Jama*, 320 (20), 2147- 2149. doi:10.1001/jama.2018.12354.
- Bergier, H., Duron, L., Sordet, C., Kawka, L., Schlencker, A., Chasset, F., & Arnaud, L. (2021). Digital health, big data and smart technologies for the care of patients with systemic autoimmune diseases: Where do we stand?. *Autoimmunity reviews*, 102864. doi: <https://doi.org/10.1016/j.autrev.2021.102864>.
- Bond, R., ve Peace, A. (2021). Towards a digital health future. *European Heart Journal- Digital Health*, 2 (1), 60-61. doi: <https://doi.org/10.1093/ehjdh/ztab023>.
- Büyükgöze, S., ve Dereli, E. (2019). Dijital sağlık uygulamalarında yapay zeka. VI. *Uluslararası Bilimsel ve Mesleki Çalışmalar Kongresi-Fen ve Sağlık*, 07-10.
- Büyükgöze, S., ve Dereli, E. (2019). Toplum 5.0 ve dijital sağlık. VI. *Uluslararası Bilimsel ve Mesleki Çalışmalar Kongresi-Fen ve Sağlık*, 07-10.
- Cao, Y., Li, Q., Chen, J., Guo, X., Miao, C., Yang, H. ve Li, L. (2020). Hospital emergency management plan during the covid-19 epidemic. *Academic Emergency Medicine*, 27(4), 309-311. doi: <https://doi.org/10.1111/acem.13951>.
- Chen, M., Li, W., Hao, Y., Qian, Y., ve Humar, I. (2018). Edge cognitive computing based smart healthcare system. *Future Generation Computer Systems*, 86, 403-411. doi: <https://doi.org/10.1016/j.future.2018.03.054>
- Cocır (2015). 5th ed. Cocır Ehealth Toolkit: Integrated Care: Breaking the Silos.
- Dalenogare, L. S., Benitez, G. B., Ayala, N. F., ve Frank, A. G. (2018). The expected contribution of Industry 4.0 technologies for industrial performance. *International Journal of Production Economics*, 204, 383-394. doi: <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2018.08.019>.
- Demirci, Ş. (2019). Sağlıkın dijitalleşmesi-digitalization of health. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10 (26), 710-721. doi: <https://doi.org/10.20875/makusobed.383071>.
- Dorn, S. D. (2015). Digital health: hope, hype, and Amara's law. *Gastroenterology*, 149 (3), 516-520. doi: <https://doi.org/10.1053/j.gastro.2015.07.024>.
- Eysenbachi, G. (2001). What is E-Health? *Journal of Medical Internet Research*, 3 (2), E20 doi: 10.2196/jmir.3.2.e20.
- Fahey, R. A., ve Hino, A. (2020). COVID-19, digital privacy, and the social limits on data-focused public health responses. *International Journal of Information Management*, 55, 102181. doi: <https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2020.102181>.
- Finch, T. L., Mort, M., Mair, F. S., ve May, C. R. (2008). Future patients? Telehealthcare, roles and responsibilities. *Health and Social Care in the Community*, 16(1), 86-95. <https://doi.org/10.1111/j.1365-2524.2007.00726.x>.
- Gencer, Z. T., Daşlı, Y., ve Biçer, E. B. (2019). Sağlık iletişiminde yeni yaklaşımlar: Dijital medya kullanımı. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 22 (1), 42-52. doi: <https://doi.org/10.29249/selcuksbmyd.466855>.
- Haggerty, E. (2017). Healthcare and digital transformation. *Network Security*, 2017 (8), 7-11. doi: [https://doi.org/10.1016/S1353-4858\(17\)30081-8](https://doi.org/10.1016/S1353-4858(17)30081-8).

- Han, J. K., Al-Khatib, S. M., ve Albert, C. M. (2021). Changes in the digital health landscape in cardiac electrophysiology: A pre-and peri-pandemic COVID-19 era survey. *Cardiovascular Digital Health Journal*, 2 (1), 55-62. doi: <https://doi.org/10.1016/j.cvdhj.2020.12.001>.
- Health, T. L. D. (2021). Digital tools for mental health in a crisis. *The Lancet. Digital health*, 3(4), e204. doi: [https://doi.org/10.1016/S2589-7500\(21\)00045-5](https://doi.org/10.1016/S2589-7500(21)00045-5).
- Hodson, R. (2019). Digital health. *Nature*, 573 (7775), 97-97.
- Hofmann, E., ve Rüsç, M. (2017). Industry 4.0 and the current status as well as future prospects on logistics. *Computers in Industry*, 89, 23-34. doi: <https://doi.org/10.1016/j.compind.2017.04.002>
<https://enabiz.gov.tr/Yardim/Index> Access Date: 09.02.2022.
- Hudes, M. K. (2017, February). Fostering innovation in Digital Health a new ecosystem. In *2017 Pan Pacific Microelectronics Symposium (Pan Pacific)* (pp. 1-6). IEEE.
- Kiel, D., Müller, J.M., Arnold, C., ve Voigt, K., (2017). Sustainable industrial value creation: benefits and challenges of industry 4.0. *Int. J. Innov. Manag.* 21 (08), 1740015 doi: https://doi.org/10.1142/9781786347602_0009.
- Korkmaz, S., ve Gedik, Ö. (2020). Endüstri 4.0'ın sağlık sektörüne etkisinde demografik özelliklerin düzenleyici rolü: Teknoloji Kabul Modeli ile bir uygulama. *Hacettepe University Journal of Economics ve Administrative Sciences/Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38 (4). 743-776. doi: <https://doi.org/10.17065/huniibf.684717>.
- Korngiebel, D. M. (2021). Digital health care disparities. *Hastings Center Report*, 51 (1), doi: <https://doi.org/10.1002/hast.1208>.
- Köksalan, N. ve Hatipler M. (2021). Covid-19 salgını sürecinin bir gerçeği olarak dijital göç. *Sciences*.
- Lai, L., Wittbold, K. A., Dadabhoy, F. Z., Sato, R., Landman, A. B., Schwamm, L. H., ve Zhang, H. M. (2020, December). Digital triage: Novel strategies for population health management in response to the COVID-19 pandemic. In *Healthcare* 8 (4), 100493. doi: <https://doi.org/10.1016/j.hjdsi.2020.100493>.
- Levin-Zamir, D., ve Parial, L. L. (2020). Digital health. *Journal: Encyclopedia of Gerontology and Population Aging*, 1-8. https://doi.org/10.1007/978-3-319-69892-2_1085-1.
- Lowery, C. (2020). What is digital health and what do I need to know about it?. *Obstetrics and Gynecology Clinics of North America*, 47 (2), 215-225. doi:<https://doi.org/10.1016/j.ogc.2020.02.011>.
- Lu, Y., 2017. Industry 4.0: A survey on technologies, applications and open research issues. *J. Ind. Inf. Integr*, 6, 1–10.
- Marent, B., ve Henwood, F. (2021). Digital health. In *Routledge international handbook of critical issues in health and illness* (pp. 261-275). Routledge..
- Mastronardo, C., Muddle, L. S., Grace, S., Engel, R. M., ve Fazalbhoy, A. (2021). Digital health technologies for osteopaths and allied healthcare service providers: A scoping review. *International Journal of Osteopathic Medicine*. 41, 37-44. doi: <https://doi.org/10.1016/j.ijosm.2021.05.002>.
- Ministry of Health the General Directorate Of Health Information Systems personal Health Records (2022). https://Kisiselveri.Saglik.Gov.Tr/?_Dil=2 Access Date: 09.02.2022.
- Murray, E. J. (2020). Epidemiology's time of need: Covid-19 calls for epidemic- related economics. *Journal of Economic Perspectives*, 34 (4), 105-20. doi: 10.1257/jep.34.4.105
- O'reilly-Jacob, M., Mohr, P., Ellen, M., Petersen, C., Sarkisian, C., Attipoe, S., ve Rich, E. (2021, June). Digital health and low-value care. In *Healthcare*, 9 (2), 10053. doi: <https://doi.org/10.1016/j.hjdsi.2021.100533>.
- Obermeyer, Z., ve Emanuel, E. J. (2016). Predicting the future—big data, machine learning, and clinical medicine. *The New England Journal of Medicine*, 375 (13), 1216. doi: 10.1056/NEJMp1606181.
- Platin Dergisi, (2015). 50 En İyi Giyilebilir Teknoloji, (Aralık), s. 89.
- Popkova, E. G., ve Sergi, B. S. (2021). Digital public health: automation based on new datasets and the internet of things. *Socio-Economic Planning Sciences*, 101039. doi: <https://doi.org/10.1016/j.seps.2021.101039>.

- Pwc. 2019. AI and Robotics are Transforming Healthcare (Tarihinde <https://www.Pwc.Com/Gx/En/Industries/Healthcare/Publications/Ai-Robotics-New-Health/Transforming-Healthcare.Html>. Access Date: 19/10/2021)
- Ruckenstein, M., ve Schüll, N. D. (2017). The datafication of health. *Annual Review of Anthropology*, 46, 261-278. doi: <https://doi.org/10.1146/annurev-anthro-102116-041244>.
- Barbosa, S., Abbott, P.A. ve Sasso, G. (2021). Nursing in the Digital Health Era. *Journal of Nursing Scholarship*, 53 (1), 5-6. doi: 10.1111/jnu.12620.
- Sağlık Bakanlığı Dijital Hastane Değerlendirme Çalışmaları (2012-2014). <http://dijitalhastane.saglik.gov.tr> (Access Date:15.06.2021).
- Sayılgan, E., ve İşler, Y. (2017). Medical devices sector in medical industry 4.0. *In Medical Technologies National Congress (Tiptekno)*, (pp. 1-4). IEEE. doi: 10.1109/Tiptekno.2017.8238036.
- Schroeder, A., Ziaee Bigdeli, A.Z., Galera-Zarco, C. Ve Baines, T., (2019). Capturing the benefits of industry 4.0: A business network perspective. *Prod. Plan. Control*, 30 (16), 1305–1321. doi: <https://doi.org/10.1080/09537287.2019.1612111>.
- Silva, G. S., ve Schwamm, L. H. (2021). Advances in stroke: digital health. *Stroke*, 52 (1), 351-355. doi: <https://doi.org/10.1161/STROKEAHA.120.033239>.
- Siriwardhana, Y., Gür, G., Ylianttila, M., ve Liyanage, M. (2020). The role of 5G for digital healthcare against COVID-19 pandemic: Opportunities and challenges. *ICT Express*. <https://doi.org/10.1016/j.icte.2020.10.002>.
- Stam G. V. (2021). Digital health in international cooperation a transnational framework.
- Staples, L., Nielssen, O., Kayrouz, R., Cross, S., Karin, E., Ryan, K., ve Titov, N. (2021). Rapid Report 3: Mental health symptoms, characteristics, and regional variation, for users of an Australian digital mental health service during the first 8 months of COVID-19. *Internet Interventions*, 24, 100378. doi: <https://doi.org/10.1016/j.invent.2021.100378>.
- Şahinol M., ve Başkavak, G. (2020). Türkiye’de biyomedikalizasyon: sağlığın dijitalleşmesi ve öz-takip pratikleri. *Türkiye’de STS: Bilim ve Teknoloji Çalışmalarına Giriş içinde*, 103-117.
- Şahinol, M., ve Başkavak, G. (2021). Contested daily routines, contested care. Children with type 1 diabetes in covid-19 times. *Childhood Vulnerability Journal*, 1-18. doi: 10.1007/s41255-021-00017-0.
- Şimşek, P., ve Karaismailoğlu, D. (2021). Sağlık hizmetlerinde dijital teknolojilerin kullanımı ve hasta güvenliği.
- Thomas, P., Baldwin, C., Bissett, B., Boden, I., Gosselink, R., Granger, C. L., ... ve Van Der Lee, L. (2020). Physiotherapy management for covid-19 in the acute hospital setting: Clinical practice recommendations. *Journal of Physiotherapy*, 66 (2), 73-82.
- Thuemmler, C., ve Bai, C. (2017). Health 4.0: Application of industry 4.0 design principles in future asthma management. *In Health 4.0: How Virtualization and Big Data are Revolutionizing Healthcare* (pp. 23-37). Springer, Cham.
- Tomak Ö. (2018). Derin öğrenme algoritmalarının Ekg aritmelerinin sınıflandırılmasında değerlendirilmesi. Doktora Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Trabzon.
- Tortorella, G.L., Fogliatto, F.S., Vergara, A.M.C., Vassolo, R. ve Sawhney, R. (2020). Healthcare 4.0: Trends, challenges and research directions. *Prod. Plan. Control*, 31 (15), 1245–1260. doi: <https://doi.org/10.1080/09537287.2019.1702226>.
- Uysal, B. ve Ulusinan, E. (2020). Güncel dijital sağlık uygulamalarının incelenmesi. *Selçuk Sağlık Dergisi*, 1(1), 46-60.
- Van de Wiel, L. (2019). The datafication of reproduction: time-lapse embryo imaging and the commercial isation of IVF. *Sociology of Health & Illness*, 41, 193-209. doi: <https://doi.org/10.1111/1467-9566.12881>.
- Who. M- health: New Horizons for Health Through Mobile Technologies: Second Global Survey (2011).
- Wosik, J., Fudim, M., Cameron, B., Gellad, Z. F., Cho, A., Phinney, D., ... ve Tcheng, J. (2020). Telehealth transformation: COVID-19 and the rise of virtual care. *Journal of the American Medical Informatics Association*, 27 (6), 957-962. doi: <https://doi.org/10.1093/jamia/ocaa067>.

Xu, L.D., Xu, E.L. ve Li, L., (2018). Industry 4.0: State of the art and future trends. *Int. J. Prod. Res.* 56 (8), 2941–2962. doi: <https://doi.org/10.1080/00207543.2018.1444806>.

Yıldırım, J. G., Baran, Z., Çetin, D., ve Ardahan, M. (2021). Kendi kendine ilaç yönetiminde tele- sağlık uygulamaları: Sistematik derleme. *Sağlık Akademisi*, 7 (2), 7-8. doi: <https://doi.org/10.25279/sak.731200>.



MÜKELLEFİN ÖZEL ESASLARA ALINMASININ MÜLKİYET HAKKI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

¹Güldeñ ŞİŞMAN, ²Nazlıcan DOĞANLAR

Öz

Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği ile getirilen özel esaslar, idarenin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla uygulamaya koyduğu bir sistemdir. Bu düzenlemenin temel hedefi hazineye gelir kaydedilen vergiler içinde KDV'nin büyük bir paya sahip olması nedeniyle iade edilecek KDV tutarının hukuka aykırı olarak iadesini engellemektir. Özel esaslar uygulamasının sonuçları ilgili mükellefler kadar o mükelleflerden alış ve satışları olan mükellefleri de etkilemektedir. Bu durumdaki mükelleflerden vergi idaresi, düzeltme beyannamesi ile sahte fatura düzenleyicisi olduğu belirlenen mükelleflerden yapılan alımlara ilişkin KDV'nin indirim hesabından çıkartılmasını istemektedir. Mükelleflerin fişlenmesi olarak değerlendirilen özel esaslara alınma uygulaması birçok açıdan mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilmektedir. Mülkiyet hakkının korunması hukuk devleti açısından elzemdir. Mülkiyet hakkı, vergilendirme yetkisi ile doğrudan bağlantı kurabileceğimiz bir hakktır. Çünkü ilgili kişiyi mülkiyetten, yani ödenmesi gereken para miktarından mahrum eder. Çalışmada öncelikle mülkiyet hakkının vergilendirme yetkisi ile bağlantısı değerlendirilecektir. Çalışmanın devamında ise özel esaslar uygulamasının hukuki sonuçlarının mülkiyet hakkını ihlal edip etmediği hususu AİHM kararları çerçevesinde değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Özel Esaslar, Vergi, Mülkiyet Hakkı, KDV, İade.

The Evaluation of Including the Taxpayer in Exceptional Procedures within the Framework of Right of Property

Abstract

The exceptional procedures imposed by the Value Added Tax Communiqué, are a system which is put into practice to guarantee the tax claim of the government. The main purpose of this regulation is to prevent the proper refund of the VAT amount required because VAT accounts for a sizable portion of the taxes that provide revenue for the Treasury. The consequences of the implementation of these exceptional procedures affect both the taxpayers and the taxpayers who trade with them. The tax administration requests the removal of the taxpayers in this situation from VAT's discount bill, regarding the purchases from the taxpayers who are determined to be false invoice issuers by correction declaration. The implementation of the exceptional procedures, which are also regarded as black listing the taxpayers, is viewed as a violation of the right to property in several aspects. Preserving the right of property is essential in terms of a state of law. The right to property is a right that we can directly relate to tax-raising power because it deprives the relevant person of the property, in other words, of the amount of Money that should be paid. First of all, the association between the right to property and tax-raising power will be evaluated. Then, the issue of whether the legal consequences of the exceptional procedures' implementation violate the right of property will be discussed within the framework of ECHR decisions.

Keywords: The Exceptional Procedures, Tax, Right of Property, VAT, Refund.

Atıf/Citation:

Şişman, G. ve Doğanlar, N. (2022). Mükellefin özel esaslara alınmasının mülkiyet hakkı çerçevesinde değerlendirilmesi. *Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(2), 153-170. doi:10.56400/tarsusiibfdergisi.1095150

¹Doç. Dr., Mersin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, gulden_av@hotmail.com, ORCID-ID: 0000-0002-6467-6048

²Doktora Öğrencisi, Mersin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, nazlicandoğanlar@gmail.com, ORCID-ID: 0000-0002-5524-2512



GİRİŞ

Özel esaslar, idarenin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla uygulamaya koyduğu bir sistemdir. Özel esaslar uygulaması Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği (RGT: 26/04/2014, RGS: 28983) ile düzenlenmiştir. İlgili tebliğ; mükellefiyet konusu, istisnalar, matrahın nispet ve indirim konusu, KDV iadesinde ortak hususlar, verginin tarhı, ödenme usulü ve çeşitli hususlar olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır (Baykara, 2013). Tebliğin IV/E bölümünde özel esaslara ilişkin güncellemeler yapılmıştır. Mükelleflerin sahte belge ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak indirilecek KDV tutarının gerçekte vergilendirilmesi gereken katma değeri vergi sisteminin dışına çıkardıkları görülmektedir (Çakmakçı ve Köseer, 2019: 269). Bu nedenle idare vergi mükelleflerinin gerçekte yüklenmiş oldukları ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV miktarlarının iadesini öngörmekte fakat bu iadenin de haksız yere alınmasının önüne geçmeyi istemektedir (Taylar, 2021: 776). Bu düzenlemenin temel hedefi, hazineye gelir kaydedilen vergiler içinde KDV'nin büyük bir paya sahip olması nedeniyle iade edilecek KDV tutarının hukuka aykırı olarak iadesini engellemektir.

Özel esaslar, mükelleflerin hiç yüklenmedikleri halde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı bir belgeye dayanarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV tutarlarının iade olarak alınmasının önüne geçmeyi amaçlayan bir uygulamadır. Nitekim sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayandırılarak indirim konusu edilen KDV tutarları aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini bozarak gerçekte vergilendirilmesi gereken KDV'yi vergi dışına çıkarmaktadır (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği). Diğer taraftan özel esaslar uygulamasıyla sadece sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükellefler takibe alınmamakta aynı zamanda bu mükelleflerin fatura düzenlediği firmalar da takibe alınmaktadır (Kayabaşı, 2021). Bu uygulama ile idare, yanıltıcı işlemlerle vergi kayıp ve kaçığına neden olan ve buna benzer işlemler ile vergi kayıplarına neden olma olasılığı olan mükellefleri derinlemesine takip etme imkânı elde etmiş olmaktadır. Bu bağlamda özel esaslar uygulamasının idarenin şüpheli gördüğü vergi mükelleflerine ilişkin bir fişleme olduğu söylenebilir (Yaltı, 2010: 24).

Özel esaslar uygulamasının sonuçları, ilgili mükellefler kadar o mükelleflerden alış ve satışları olan mükellefleri de etkilemektedir. Kötü niyetli mükelleflerin önünü kesmek amacıyla getirilen bu uygulama zamanla idarenin iç işlemi olma özelliğini yitirerek iyiniyetli mükellefleri mağdur eder hale gelmiştir (Er, 2010: 274). Özellikle karşıt incelemelerde mükellefler özel esaslara girmiş mükelleflerden alıp bilerek ya da bilmeden kullandıkları belgeler nedeniyle ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar (Çakmakçı ve Köseer, 2019: 269). Vergi idaresi bu durumdaki mükelleflerden düzeltme beyannamesi ile sahte belge düzenlediği tespit edilen mükelleflerden yapmış oldukları alışlarına ilişkin KDV'nin indirim hesabından çıkartılmasını talep etmektedir. Bu nedenle özel esaslara alınan mükelleflerden kimse mal ya da hizmet almak istememekte bu durum ise özel esaslara alınan mükelleflerin ticari yaşamını olumsuz biçimde etkilemektedir (Tolu, 2012).

Özel esaslara alınma uygulaması birçok açıdan hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ancak çalışmada özel esaslar uygulaması sadece mülkiyet hakkı çerçevesinde AİHM kararları esas alınarak değerlendirilecektir.

1. İNDİRİM UYGULAMASI VE ÖZEL ESASLAR KAPSAMINA GİREN MÜKELLEFLER

KDV üretimden tüketime her aşamada alınan bir vergi türü olup bir ay içinde alınan KDV ve denen KDV toplamları birbirinden muhasebe kayıtları ile çıkarılır (ner, 2022: 248). Üretim ve tüketim zincirinin hangi aŐamasında yer almıŐ olursa olsun KDV mükellefleri, alıŐları sırasında demiŐ oldukları KDV'yi satıŐlar sırasında indirim mekanizması yoluyla geri almaya çalıŐırlar (ner, 2022: 247). Mükellefler vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler için ödedikleri KDV'yi; ithal ettikleri mal ve hizmetler için demiŐ oldukları KDV'yi indirebileceklerdir (Şenyüz vd., 2022: 281). Haklarında, düzenlemiŐ oldukları veya kullanmıŐ oldukları belgelerin sahte olduğuna dair delil ve karineleri içeren olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler, iade taleplerinin yerine getirilmesi açısından özel esaslara tabi olmaktadır. Tebliğde bahsi geçen belge iadeye esas teşkil eden belgeler olup bunlara örnek olarak fatura, iade hakkı veren işlemin niteliğine göre gümrük beyannamesi, yatırım teşvik belgesi verilebilir (Demiroğlu, 2017: 382).

Bu bağlamda iade taleplerinde özel esaslar kapsamında değerlendirilen mükellefler tebliğ çerçevesinde aşağıda listelenmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği):

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükelleflerdir. Bu kapsamda özel esaslara alınacak mükellefler; *“Ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde sadece sahte belge düzenlemek niyetiyle mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca belirlenen mükellefler, mükellefiyet kaydının devamına gerek olmadığı raporda belirtilmesi üzerine iÇi bırakmıŐ kabul edilen mükellefler ve mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerden, serbest meslek erbabı, Şahıs iŐletmelerinde işletme sahibi, adi ortaklıklarda ortaklardan her biri, ticaret Şirketlerinde; Şirketin, kanuni temsilcileri, yönetim kurulu yeleri, Şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişiler ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teŐebbüsler, tüzel kişiliği olmayan teŐekküllerde ise bunları idare edenler veya düzenlenen raporda fiillerin iŐlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenler. İŞe baŐlama bildiriminin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe baŐlama bildiriminde bulunanlar ve mükellefiyeti terkin edilenler”* şeklinde ifade olunmaktadır.
- *“Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme yoluyla işlenen kaçakçılık suuna iŐtirak eden mükellefler de olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,*

- *Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,*
- *Haklarında defter ve belge ibraz etmemek, beyanname vermemek ve kayıtlı işyeri adresinde bulunamama nedeniyle tespit bulunan mükellefler,*
- *KDV açısından haklarında ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk uygulanan mükellefler.*
- *Haklarında “olumsuz tespit” ya da “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet temin eden mükellefler,*
- *Haklarında “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti” ya da olumsuz raporu bulunanların raporun ait olduğu hesap dönemindeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları ya da ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcileri,*
- *Özel esaslara giren mükelleflere hizmet ifasında bulunan ya da mal teslim eden mükelleflerden haklarında sahte belge kullanma olumsuz raporu, sahte belge kullanma tespiti ve/veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunanlar,*
- *İkinci yoklamada da adreslerinde bulunmadığı tespit edilen mükellefler,*
- *Mücbir sebepler dışında defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler,*
- *Birden fazla döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesini vermeyen mükellefler.”*

Tebliğde mükellef grupları neredeyse üretim zincirinin tüm halkalarını kapsamına alacak şekilde yer almaktadır (Yaltı, 2010: 21 vd). Bu yönüyle özel esaslar uygulaması, durumdan haberdar olmayan birçok mükellefi ilgilendiren ve onlar için de sonuç doğuran bir düzenlemedir. Çünkü kendileri hakkında olumsuz tespit olmasa bile özel esaslara tabi mükelleflerden mal ve hizmet satın alan diğer mükelleflerin iade taleplerinde de özel esaslar uygulanacaktır.

2. ÖZEL ESASLAR UYGULAMASINDA İNCELEME AŞAMASI VE İSPAT

Özel esaslar kapsamına girecek mükelleflerin inceleme aşaması, vergi müfettişleri tarafından düzenlenen vergi tekniği raporları ve Risk Analiz Merkezi tarafından yapılan analiz ve tespitler olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. İncelemelerin çoğu, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmaya yönelik olarak yapılmaktadır (Tolu, 2022). Vergi incelemesi sonucunda haklarında hem muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ya da sahte belge kullandığına ilişkin olumsuz rapor ya da olumsuz tespit bulunan mükellefler hem de bu mükelleflerden mal/hizmet alım satımı yapan mükellefler özel esaslar kapsamına alınmaktadır. Uygulamada vergi dairesi mükelleflere bir yazı göndererek mal/hizmet alım satımında bulunmuş olduğu mükellef veya mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunduğunu bildirerek bu mükellef veya mükellefler ile yapılmış olan mal/hizmet alım satımı ile ilgili bilgi istemektedir. Bu süreçte mükelleften ya hakkında

olumsuzluk bulunan mükellef ile aralarındaki ticari ilişkinin ispatlanması veya ilgili mükellef ile yapmış olduğu alım satıma ilişkin KDV'nin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle düzeltilmesi istenmektedir. Bu durumda ilgiliye 15 günlük süre tanınmakta olup, mükellef 15 günlük süre içerisinde vergi dairesini bilgilendirmez, işlemlerin gerçekte var olduğunu ispat edemez ya da düzeltme beyannamesi vermezse özel esaslar kapsamına alınmaktadır (Kayabaşı, 2021).Tebliğde yer alan bu düzenlemeleri esas alan vergi idaresi, mükellefe yönelik yaptığı incelemede, mükellefin iş yaptığı diğer firmaları da özel esaslara tabi tutmak tehdidi ile düzeltme beyannamesi vermeye zorlamaktadır. Hukuk devleti ilkesine aykırı olan ve mülkiyet hakkıyla baĐdaŐmayan bu düzenleme ile mükellefler açısından hak ihlali oluşmaktadır.

İnceleme veya idari araştırma aŐamasında mükelleflere düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçekliğini ispat etme imkânı verilmektedir. Bunun yanı sıra kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmayan fakat bu olumsuzluğun tespit edildiği mükellef veya mükelleflerden mal veya hizmet satın alan mükelleflere de bu imkân verilmektedir. İspat aracı olarak ortaya konacak deliller incelemenin konusuna giren iş, işlem ve belgelerle ilgili olmalıdır. Karşı deliller inceleme aŐamasına geçilmiŐ ise inceleme elemanına, inceleme aŐamasına geçilmemiŐ ise bir yazı ile ilgili vergi dairesine sunulmaktadır. Bu belgelerle sınırlı kalmamakla birlikte uygulamada belgelerin geçerliliğini ve doğruluğunu ispatlamak için, işlem bedelinin ödendiğini gösteren belgeler ile bunun yanı sıra iŐleme konu mala ait taşıma hareketleri, yükleme, boŐaltma, muhafaza, ambalajlama ve benzeri işlemlerin yapıldığını gösteren belgeler kullanılmaktadır. Ayrıca sigorta, vergi ve benzeri ödemelerde bulunulmuŐ ise bu ödemeleri gösteren belgelerin de ispat aracı olarak kullanılması mümkündür (KDV Genel Uygulama Tebliği). İŞlemlerin gerçekliğini ispat konusunda mükellefe olduğu kadar mali idareye de ispat yükümlülüğü düşmektedir. Mali idare, mükellef tarafından kendisine sunulan ispat niteliğindeki delillere karşı deliller sunarak işlemlerin doğruluğunu açığa çıkarmakla görevlidir (zdemir ve Yıldırım, 2014).

3. ÖZEL ESASLAR UYGULAMASININ MÜLKİYET HAKKI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilendirme, devletin kişi hak ve özgürlük alanlarına müdahalesini gerektiren işlemlerden olduğu için hukuk devleti kavramı ile ilintilidir(ağan, 1980: 137). Bu nedenle de Anayasa'da yer alan birçok hak devletin vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizmektedir (Doğrusöz, 2017).

Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilintili olması nedeniyle, kişilerin/mükelleflerin devlet müdahalelerinden önceden haberdar olması ve ticari yaşamlarını bu çerçevede planlamaları hukuki güvenlik ilkesinin gereğidir. Hukuki güvenlik ilkesi devletin yasal düzenlemelerde güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılmaktadır (nsal ve Orta, 2019: 18; Anayasa Mahkemesi, E. 2013/67, K 2013/164, T. 6.12.2013).

Hukuk devleti ilkesi yönetilenlere en üst derecede güvence sağlayan hukuk sisteminin tamamına hâkim olması gereken bir ilkedir (Batı, 2021: 41). Mülkiyet hakkının korunması hukuk devleti

açısından elzemdir. Nitekim Anayasa m. 35'te "Herkesin mülkiyet ve miras hakkına sahip olduğu ifade edildikten sonra söz konusu hakların sadece kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlandırılabilmesi" ifade edilmiştir.

AİHS Ek 1. Protokol'de de mülkiyet hakkı "Mülkiyetin korunması" başlığı altında şu şekilde düzenlenmiştir:

"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez."

Vergilendirme ilke olarak 1 Numaralı Protokol'ün 1. maddesinin birinci fıkrasında korunan mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil etmektedir. Çünkü ilgili kişiyi mülkiyetten, yani ödenmesi gereken para miktarından mahrum etmektedir (AİHM, Burden/The United Kingdom, 2008, Başvuru no. 13378/05: prg. 59). Haksız ve yersiz vergilendirme yoluyla kişinin belirli bir meblağdan yararlanma hakkı engellemekte olup bu durum ekonomik bir zararın ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Gemalmaz, 2019).

1 Numaralı Ek Protokolün 1. maddesi, gerçek kişi ve tüzel kişilere ait mülklere devletçe yapılacak keyfi müdahalelere karşı önlem almaktadır. Sözleşme ayrıca devlete gerçek kişi ve tüzel kişilere ait olan mülkleri kanunlarda belirtilen şartlar çerçevesinde kullanma ve hatta bu kişileri bunlardan mahrum bırakma hakkı da tanımaktadır. Sözleşmeye göre devlet, mülkiyetin kullanımını vergilerin veya diğer yükümlülüklerin ya da cezaların ödemelerini kolaylaştırmak/sağlamak amacıyla kontrol edebilir (Aida Grgićvd, 2007: 6). Akit Devletin özellikle vergilendirme alanındaki politikaları oluştururken ve hayata geçirirken geniş bir takdir marjına sahip olduğu kabul edilmekte ve AİHM, tutarlı bir şekilde, makul bir temelden yoksun olmadıkça bu tür konularda yasama organının takdir hakkı olduğunu ifade etmektedir (AİHM, Paoloand Alessandro Guiso ve Vincenza Consiglio/Italy, 2006, Başvuru no. 50821/06 : prg. 43). Çünkü bu konuda karar verirken devletlerin yetki alanlarında olan siyasi, ekonomik ve sosyal sorunları değerlendirmeleri gerekecek ve toplamak istedikleri vergi veya katkıların türüne buna göre karar vereceklerdir (AİHM, Paoloand Alessandro Guiso ve Vincenza Consiglio/Italy, 2006, Başvuru no. 50821/06 : prg. 43).

Mülkiyet hakkı, vergilendirme yetkisi ile doğrudan bağlantı kurabileceğimiz bir haktır. Vergiler aracılığıyla doğrudan doğruya kişilerin mal varlığından devlet mülkiyetine bir geçiş söz konusu olup bu aktarımın mülkiyet hakkı ihlal edilmeden yapılması gerekmektedir (Er, 2011:6). Sözleşmeye göre devletlerin mülkiyet hakkına yapacakları herhangi bir müdahalenin özel ya da genel kamu yararı gerçekleştirmek amacıyla, başka bir ifade ile düzenlemenin meşru bir amaçla yapılıp yapılmadığından emin olmaları gerekmektedir. Kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki dengeyi ve ölçülülük ilkesini gözetmek kaydıyla müdahalenin keyfiyetten uzak olması ve hukuka uygun bir şekilde yapılması

gerekmektedir. Anayasal ve kanuni dayanağı olmadan kişilerin mülkiyet hakkından mahrum bırakılması hem Anayasa hem de AİHS'ye aykırılık teşkil etmektedir (Doğrusöz, 2017). Mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediği belirlenirken öncelikle mülkiyet hakkına ilişkin bir hakkın olup olmadığı belirlenmektedir. Söz konusu belirleme yapıldıktan sonra ikinci aşamaya geçilir. İkinci aşamada mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalenin tespit edilmesi durumunda müdahalenin kanunilik ve meşru amaç ilkeleri çerçevesinde değerlendirmesi yapılır.

Hakkı tespit ettikten sonra öncelikle hakka yönelik bir müdahale var mı sorusuna cevap aranır. Daha sonra bu müdahalenin hukuka uygunluğu değerlendirilir. Müdahale yoksa (rneğin kimi durumlarda hakkın sınırlanması ya da hakka yönelik müdahaleden ziyade hakkın doğal-hukuki sınırları gündeme gelebilir) ya da müdahale hukuka uygunsa ihlal kararı çıkmayacaktır. Burada hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkesinin de ön planda olduğunu söylemek mümkündür. nc aşamada ise meşru bir amaçla yapılan müdahalenin orantılı olup olmadığına bakılmaktadır. ÇalıŐmamıza bu sıra esas alınarak devam edilecektir.

3.1. Mülkiyet/Malvarlığı Kavramı

Mülkiyet hakkı, en temel tanımı ile kişi ve eŐya arasında, hukuken tanınan ve korunan bağa denir (Yiğit, 2016:1207). AİHS'de mülkiyet hakkının tanımı yapılmamıştır. Mülkiyet kavramının tanımı konusunda hakkın niteliği, erevesi, sınırlandırma amaçları ve Şartları yönünden devletler arasında önemli farklılıklar söz konusu olabilmektedir (Şimşek, 2011: 183). AİHM mülk/mülkiyet kavramına geniş bir perspektiften bakmaktadır. Başka bir ifade ile AİHS, "Malvarlığı" terimini iç hukuktaki başka bir ifade ile ulusal mevzuattaki Şekli nitelendirmelerden bağımsız olup eşyaların fiziksel sahipliğine indirgenemeyecek Şekilde tanımlamaktadır (AİHS'nin 1 Numaralı Protokolünün 1. Maddesi Rehberi, 2019: 8). "Mal ve mülk" kavramı AİHS'de iç hukuktaki yasal tanımdan bağımsız olarak özerk bir anlama sahiptir (Aida Grgivd, 2007: 7). AİHM'ye göre mülk sadece maddi eŐyalarla sınırlı değildir. Varlık, değer, aktif olarak nitelendirilen hak ve çıkarlar da malvarlığı hakkı olarak değerlendirilecektir (Perdecioğlu, 2020:113). Örneğin AİHM, kamulaŐtırma bedelinin geç ödenmesi durumunda enflasyon oranı ile kanuni faiz oranı arasındaki farkı, işletme ruhsatı ve bir işletmenin müşteri çevresini "mülk" olarak deđerlendirmiŐtir (Şimşek, 2013: 32). Bir başka kararda, emeklilik fonuna yapılan katkılar mülk olarak ifade edilmiştir (AİHM, Bln Nagy V./Hungary, 2016, Başvuru no. 53080/13: prg. 81). Mal ve mülk kavramının "mevcut mal ve mülk" ile sınırlı olmayıp başvurucunun en azından gerçekleşmesi konusunda somut olarak "meşru bir beklenti" içerisinde olduğu yönündeki iddiaları da bu kapsamda değerlendirilmek üzere diğer mal ve mülk de "mülkiyetin" konusuna girmektedir (Aida vd, 2007: 8). Bir "beklenti", söz konusu mülkiyet menfaatiyle ilgili bir yasama hükmüne veya yasal bir iŐleme dayanıyorsa meŐrudur(AİHM, Saghinadzeand vd V. Georgia/Slovakya, 2010, Başvuru no. 1876/05: prg. 45-52). Bu konuda yerleşik içtihatların bulunması da talebi meŐrulaŐtırmaktadır (AİHM, Case of Kopeck V/Slovakya, 2004, Başvuru no. 44912/98: prg. 52) Aksi takdirde meşru beklentiden bahsetmek mümkün olmamaktadır.

Başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürebilmesi için müdahalenin kendisinin “malvarlığıyla” bağlantılı olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra mahkeme kişinin mülk edinmesini değil sahip olduğu mülkten barışçıl bir şekilde yararlanmasını garanti etmektedir (AİHM, Case of Zhigalev/Rusya, Başvuru no 54891/00 : prg. 134). Bu nedenle de kişinin fiilen ya da yasal olarak mülk sahipliğini kanıtlaması gerekmektedir (AİHM, Case of Zhigalev/Rusya, Başvuru no 54891/00 : prg. 134).

Özel esaslara alınan mükellefin KDV iadesi alması oldukça zorlaşmaktadır. KDV iade hakkı vergi mükelleflerinin mülkiyet hakkı ile bağlantılı bir konudur (Yaltı, 2010). Dolayısıyla indirim hakkının hukuka aykırı bir şekilde reddi hukuk devleti ilkesine aykırı olacaktır.

3.2. Meşru Amaç

Mülkiyetten barışçıl şekilde yararlanma hakkının kullanılmasına yönelik bir müdahalenin de kamu yararına meşru bir amaç gütmesi gerekmektedir (AİHM, Case of Beyeler vd./İtalya, 2000, Başvuru no 33202/96: prg. 111). Ulusal makamlar, neyin toplumun genel yararına olduğunu belirlemede belirli bir takdir marjına sahiptir (AİHM, Case of Beyeler vd./İtalya, 2000, Başvuru no 33202/96: prg. 112). Bir Anayasa Mahkemesi kararında ifade edildiği üzere, kamu yararının kapsamı konusunda özellikle de sosyal ve ekonomik politikaların sürdürülebilir olması için yapacağı düzenlemelerde yasama organı geniş bir takdir yetkisine sahiptir. Açıkça orantısız olmadığı ve makul nedenlere dayandığı sürece yasama organının neyin kamu yararını sağlamaya yönelik olduğuna ilişkin belirlemelerine saygı duymak gerekmektedir. Devlet, toplumsal ya da ekonomik bir politikayı gerçekleştirmek ve sürdürebilmek için mülkiyet hakkına müdahale etmişse burada meşru bir kamu yararı gayesinin olduğunu kabul etmek gerekecektir (AİHM, James vd./İngiltere, 1986, Başvuru no 8793/79: prg. 46; AİHM, Eski Yunan Kralı vd./Yunanistan, 2000, Başvuru no 25701/94: prg. 87; Broniowski/Polonya, 2004, Başvuru no 31443/96: prg. 148; AİHM, Mehmet Akdoğan/Türkiye, 2013, Başvuru no 2013/817: prg 35).

Nitekim AİHM, "kamu yararı" kavramının zorunlu olarak geniş bir anlamının olduğunu ve devletlerin mali politikalarını çerçevelemek, düzenlemek ve vergilerin ödenmesini sağlamak için düzenlemeler yapma konusunda belirli bir takdir payına sahip olduğunu ifade etmiştir (Case of Hentrich V./ Fransa, 1994, Başvuru no 13616/88: prg. 39). Dolayısıyla devletin vergi kaçakçılığını önlemek için tedbirler alması kamu yararına olan meşru bir amaç olarak kabul edilir.

Tebliğde, özel esaslar uygulamasının amacı, iade edilecek KDV miktarının gerçek olup olmadığının belirlenmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ya da sahte olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayalı olmayan miktarların KDV iadesi adı altında hukuka aykırı olarak iadesinin önüne geçmek olarak ifade edilmiştir.

Özel esaslar uygulamasının temel amacı, KDV açısından yanıltıcı işlemlerle vergi kayıp ve kaçığına neden olan ve buna benzer işlemler ile vergi kayıplarına neden olma olasılığı olan mükellefleri derinlemesine takip etme imkânı elde etmek ve bu yolla da hazinenin gelir kaybına

uğramasının önüne geçmektedir. AİHS çerçevesinde özel esaslar uygulamasının meşru bir amaca dayandığını ifade edebiliriz. Dolayısıyla bu düzenlemeyi devletlerin vergi güvenliğini sağlamak amacıyla aldığı tedbirler çerçevesinde değerlendirebiliriz. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında devletin, hazinenin kayba uğramasının önüne geçmek ve dolayısıyla vergi güvenliği sağlamak amacıyla mükellefle bağlantılı kişilere de ilave Şekli yükümlülük getirebileceğini ifade etmiştir. Özellikle de Anayasa Mahkemesi denetimi kolaylaştırmak ve otokontrol mekanizmasını etkin hale getirmek amacıyla vergi mükellefi dıŐındakileri için öngörülen kapsayıcı sorumluluk düzenlemesini hukuka uygun bulunmuştur (Anayasa Mahkemesi, E: 1986/5, K: 1987/7, R.G.T:12.11.1987, RGS: 19632). Devlet gerekiyorsa kamu yararı, vergi toplamak ya da katkı payı almak veyahut da para cezalarını tahsil etmek için mülkün kullanımını denetleyebilir. Ancak taraf devletlerin bu konuda sınırsız düzenleme yapabilme yetkisi mevcut değildir. (Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Tematik Bilgi Notu, 2013). AİHM bir kararında baŐvuran Şirketin vergi iadesi ödemesinin ölçüsüz Şekilde geciktirilmesi nedeniyle idarenin uygulamasının Sözleşme'ye Ek 1 Numaralı Protokol'ün 1. maddesini ihlal ettiğine hükmetmiŐtir (AİHM, Buffalo Sri / İtalya, 2003, Başvuru no. 38746/97; Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Tematik Bilgi Notu, 2013). Bir başka kararında ise sehven ödediği KDV'nin iadesi için AİHM'ye baŐvuran Şirketin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararının korunmasına yönelik olmaması nedeniyle ölçüsüz olduğunu kabul etmiştir (Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Tematik Bilgi Notu, 2013). Devletler, vergilerin toplanması, vergi ve cezalarının ödenmesi konusunda tedbirler alabilirler. Bu uygulamalar kamu yararını sağlamak, hukuka uygun ve ölçülü olmak kaydıyla mülkiyet hakkını ihlal etmez. Vergilendirme yetkisi devlet olmanın temel ilkelerinden biri olduğu için mahkeme vergilendirme konusunda devlete geniş bir takdir yetkisi vermiştir (akan ve Avcı, 2021:644).Elbette vergi güvenliğini sağlamak için kanun koyucunun düzenleme yapması Anayasa ve AİHS'ye uygundur. Ancak düzenleme yapılırken düzenlemenin hakkaniyete uygun ve keyfilikten uzak olması gerekmektedir. Hukuk devleti ilkesi ile hazine yararının çatıŐtıđı durumlarda öncelik hukuk devleti ilkesine verilmeli ve bu yönde düzenleme yapılmalıdır.

3.3. Hukuka Uygunluk/Kanunla Düzenleme Yapılması

Devletin mülkiyet hakkına müdahale edebilmesinin ilk Őartı hukuka uygunluk ilkesidir (Sadıgzade, 2021: 79). AİHM kararlarına göre bireysellik özelliği taŐımayan genel ve soyut hukuk kuralları hukuka uygunluk kriterini sağlamaktadır. AİHS'de "Kanun" kavramı ile maddi anlamda hukuk kuralları kastedilmekte olup burada mevzuatın niceliği ve niteliği değil evrensel hukuk ilkeleriyle ve hukuk devletiyle bađdaŐıp bađdaŐmadıđı önemlidir (Akça, 2015: 586).

Anayasa'nın 73. maddesine göre vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin hukuka uygun olması için düzenlemenin kanunla yapılması gerekir. Ancak hukuka uygunluk için sadece vergilerin kanunla konulması yeterli değildir. Tarh, tebliğ, tahsil, ödeme zamanları, mükellefin ödevleri gibi konuların ve olası vergisel uyuŐmazlıklara dair çözüm yollarının da kanunla düzenlenmesi

bu konularda idareye takdir hakkının bırakılmaması gerekir (Güneş, 2014: 144). Vergiye dair temel düzenlemelerin kanunla yapılması gereklilik olmakla beraber teknik ve uzmanlık gerektiren hususlar konusunda kanunun açıklanması amacıyla yürütme organının düzenleme yapabilmesi mümkündür (Göker, 2013: 17). Ancak sınırları kanunla çizilmiş bir alanda bu sınırın aşılması gerekir. Bunun yanı sıra iç hukukta hukuki bir dayanağın bulunması tek başına hukuka uygunluk ilkesini karşılamaya yeter olmayıp, hukuki dayanağın temel bir takım özelliklere sahip olması, yani hukukun üstünlüğü ile uyumlu olması ve keyfi uygulamalara karşı garantiler sağlanması gerekir (AİHM, Case of Vistiņšand Perepjolkins V. /Latvia, 2011, Başvuru no 71243/01: prg. 96).

Devletin mülkiyet hakkına yapacağı müdahalenin hem Anayasa hem de iç hukuka uygun olmasının yanı sıra, mülkiyetten mahrum bırakmanın yasal dayanaklarının, kişiler açısından yeterince ulaşılabilir, kesin ve öngörülebilir olması gerekmektedir (AİHM, Case Of Vistiņšand Perepjolkins V. /Latvia, 2011, Başvuru no 71243/01: prg. 82-83: Par 82-83). Bir kural, kamu makamlarının keyfi müdahalelerine karşı bir koruma önlemi sağlıyorsa “öngörülebilir” ve hukuka uygundur (AİHM, Case of Vistiņšand Perepjolkins V./Latvia, 2011, Başvuru no 71243/01: prg. 82-83).

Vergilendirme konusunda, Türk hukuku, hukuka uygunluk ve yasallık açısından üst düzey güvenlik sağlamaktadır. Anayasa m. 73 gereği “Vergi resim ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur kanunla kaldırılır.” Verginin yasallığı ilkesini işaret eden bu temel ilke gereği vergiyi doğuran olayla başlayıp verginin ödenmesine kadar süren tüm işlemlerin çerçevesinin kanunla düzenlenmesi gerekir. Anayasa bireylere vergilendirme noktasında güçlü bir koruma sağlamıştır. Bu düzenlemede kastedilen kanun kavramı şekli kanunu ifade etmektedir. Mükellefin KDV indirim hakkını etkileyen özel esaslar uygulaması genel tebliğle düzenlenmiştir. KDVK m. 36 “Maliye Bakanlığı’na KDV indirimi konusunda usul ve esasları belirleme konusunda yetki vermiştir”. Dolayısıyla KDV indirimi konusunda vergi idaresine yasal düzenleme ile yetki verildiğini söyleyebiliriz. Ancak mükellefleri özel esaslar uygulaması ile sınıflandırma konusunda bir yetkisi mevcut değildir. Özellikle de mükelleflerin, haklarında herhangi bir sahte belge düzenleme veya kullanma raporu olmadığı halde özel esaslar kapsamında yer alan mükelleflerden mal ve hizmet almaları nedeniyle bu kapsamda değerlendirilmelerine olanak veren bir kanun hükmü bulunmamaktadır (Taylan:779). Dolayısıyla mükellefler açısından zincirleme birçok sonuç doğuran ve mükellefleri sınıflandıran özel esaslar uygulamasının kanunda dayanağı mevcut değildir. Nitekim bu husus bir Danıştay kararında açıkça ifade edilmiştir (Danıştay 3.D., E: 2014/11851, K: 2015/3173, T:13.05.2015, Kazancı İçtihat Programı). İlgili karara göre mükelleflerin mal ve hizmet alımına ilişkin kayıtlarına yansıtılmış olduğu faturaları düzenleyen kişi özel esaslara tabii mükellefler listesine alınmış olsa bile idarenin mükellefleri bu şekilde kategorize etmesine olanak veren bir düzenleme mevcut değildir. Dolayısıyla da yasal dayanağı olmayan bu uygulama hem vergi barışını bozmakta hem de Anayasa ile güvence altına alınan temel hak ve hürriyetleri zedelemektedir (Danıştay 4. Daire E. 2005/2198 K. 2006/2649 T. 14.12.2006, Kazancı İçtihat Programı).

3.4. Müdahalenin Orantılı Olması

AİHM'ye göre müdahale hukuka uygunluk Őartını taşıyorsa, müdahale ile mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediğini belirlemek için düzenleme ile adil bir dengenin kurulup kurulmadığına bakılmalıdır. Çünkü toplumun genel çıkar ve talepleri ile toplumun korunmasının gerekleri arasında "adil bir denge" sağlanmalıdır (AİHM, Case of Bulves Ad V./ Bulgaria, 2009, Başvuru no 3991/03: prg. 66; AİHM, Case of Beyeler V./ Italy, 2000, Başvuru no 33202/96: prg. 107). Söz konusu müdahale mükellefin haklarını nasıl etkilemektedir, bunu belirlemek ve bu çerçevede müdahalenin ölçülü olup olmadığına karar vermek gerekir. KDV açısından vergi sisteminin mali istikrarını korumak ve sistemin hileli yollarla suistimalini önlemek amacıyla devlet tarafından kullanılan araçlar, bireylerin mülkiyet hakkını barıŐıŐıl yollarla kullanmasına engel olmamalıdır. Bu nedenle müdahalenin orantılı olması gereklidir. (AİHM, Case of Bulves Ad V./Bulgaria, 2009, Başvuru no 3991/03: par. 66). Başka bir ifade ile kullanılan araç ile amaç arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir.

Yasa koyucunun özellikle KDV'de vergi sisteminin hileli işlemlerle suistimalini nleme amacıyla yaptığı düzenlemelerde AİHM, SözleŐmeci Devletlerin belirli bir kişi veya kuruluş tarafından bu tür bir suistimal hakkında bilgi sahibi olduklarında bunu önlemek, durdurmak veya cezalandırmak için uygun önlemleri alabileceklerini kabul eder (AİHM, Case of Bulves Ad V. /Bulgaria, 2009, Başvuru no 3991/03: prg. 70). Bununla birlikte ulusal makamların, bir kişi veya kuruluŐun, bir KDV tedarik zincirinin hileli bir Şekilde kötüye kullanılmasına doğrudan dhil olduğuna dair herhangi bir belirti olmaması veya bununla ilgili bilgi olmaması durumunda yapılan müdahale ile adil dengenin bozulacağı söylenebilir(AİHM, Case of Bulves Ad V./Bulgaria, 2009, Başvuru no 3991/03 : prg. 70). Ancak Őunu da ifade etmek gerekir ki KDV indirimini talep eden mükellefin dolandırıcılıktan haberdar olması ve bu durumun ispatlanması halinde devlet indirim talebini reddedebilir. Bu durum mülkiyet hakkının ihlali olmayacaktır.

KDV açısından tedarik zincirinin herhangi bir yerinde olan mükellefin doğrudan vergi kaçırma suuna katıldığını iddia etmek ve dolandırıcılıkla mücadele aracı olarak mükellefi indirim hakkından mahrum bırakmak orantısız bir uygulama olmakla beraber meşru ticaret üzerinde caydırıcı bir etkiye sahip olup hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkesine de aykırı olacaktır(Avrupa Adalet Divanı, Optigen.Ltd (C-354/03), Fulcrum.Electronics.Ltd (C-355/03) ve Bond House Systems Ltd, T. 12.01 2016: prg. 24). Bu konuya ilişkin Avrupa Adalet Divanı'nın Optigen ve diğerleri kararı önemlidir. Optigen, Fulcrum ve Bond House BirleŐik Krallık'ta yerleşik Şirketlerden olup bilgisayar sistemleri için iŐlemci (CPU) satın alma ve bunları başka bir ye devlette yerleşik alıcılara satma işini yürütmektedirler. İdare, tarafların KDV'nin indirilmesi için yapmış olduğu başvuruda 27 satın alımın 26'sının ekonomik faaliyetler olarak kabul edilemeyeceğine karar vermiŐ ve talebi reddetmiŐtir. Bu satın almaların, hileli bir amacı olan bir dizi işlemin parçası olduğunu da ifade etmiştir.  Şirketi de peŐinen kaçakçılık zincirinin parçası olarak kabul edilmiştir. Bond House'un bu amacı bilmemesi ve herhangi bir hileli işlemin parçası olmaması göz önünde bulundurulmamıŐtır.

Nihai kararda “Vergi idaresinin belirli bir işlemin bir mal teslimi veya ekonomik bir faaliyet olup olmadığını belirlemek için vergi idaresinin işlemin tarafı olan vergi mükellefinin dışında ve fakat aynı tedarik zincirinde yer alan diğer bir tacirinin niyetine veya zincirde yer alan başka bir işlemin kanun dışı olma olasılığına bakarak karar vermesi KDV sistemine ve verginin tarafsız olması ilkesine ters düşecektir” sonucuna ulaşılmıştır(Avrupa Adalet Divanı, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) ve Bond House Systems Ltd, T. 12.01.2016: prg 50-51). Karara göre mükellef kaçakçılık döngüsünün bir parçası değilse bu tür işlemleri gerçekleştiren bir vergi mükellefinin girdi KDV’sini mahsup etme hakkı, bu işlemlerin bir parçasını oluşturduğu tedarik zincirinde daha önceki veya sonraki bir işlemin KDV kaçakçılığı nedeniyle bozulmasından da etkilenmez(Avrupa Adalet Divanı, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) ve Bond House SystemsLtd, T 12.01.2006: prg. 51-52). Optigen kararına göre KDV zincirinde yer alan mükelleflerden birinin ya da birkaçının sahtecilik nedeniyle kaçakçılık suçunun bir parçası olması bu durumu bilmeyen ya da bilmesi gerekmeyen mükelleflerin işlemlerinin sıhhatini ve indirim hakkını etkilememelidir.

Bu karar çerçevesinde Türk hukukunda özel esaslar uygulaması iki nedenle orantılı bir düzenleme değildir. Birincisi, vergi daireleri mükellefleri, özel esaslar sistemine alınmamaları için düzeltme beyannamesi vermeye yönlendirmektedir ve bu durumda mükellef özgür iradesi ile hareket edememektedir. Dolayısıyla Danıştay kararında da ifade edildiği üzere mükellefin beyanname verirken iradesinin sakatlandığı söylenebilir. Her ne kadar idare tek yanlı irade beyanı ile hukuki sonuç doğuracak işlemler yapma yetkisine sahip olsa da vergi beyannamesi veren mükelleflerin özgür irade beyanı esas alınarak vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi gibi idari işlemlerin tesis edildiği durumlarda söz konusu mükellefin irade beyanının sakatlanmamış olması gerekmektedir. Eğer irade beyanı sakatlanmışsa bu beyana dayanarak yapılan idari işlem de sakat olacaktır (Danıştay, 9. D., E: 2016/16673, K: 2017/10507, T: 26.12.2017, Kazancı İçtihat Programı).

Orantılılık ilkesinin ihlal edildiği ikinci husus ise özel esaslara tabi mükelleften alışveriş yapan diğer mükelleflerin durumudur. Tebliğe göre kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmamakla birlikte ilgili mükellefin doğrudan mal ya da hizmet aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunması halinde mükelleflerin iade talepleri:

- Sahte belge düzenleme raporu ya da tespiti bulunan mükelleflerden yapmış oldukları alışlara isabet eden kısma üç kat teminat,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlardan isabet eden kısma iki kat teminat göstermeleri kaydıyla bu kısmın iadesi teminat karşılığında bir kısmın iadesi de genel esaslara göre yerine getirilir.

Bu uygulama kaçakçılık fiili ile doğrudan ilişkisi olmayan mükellefleri orantısız ve ağır külfet altına sokmaktadır. “Özellikle tedarik zincirinde alt firmaların altındaki firmalarda görülen yasaya aykırılıklar bu firma ile KDV iadesi isteyen firma arasında bağlantı olduğu ortaya konulmadığı sürece KDV iade talebini etkilememesi gerektiği halde vergi idaresi KDV iadesi isteyen mükellefleri

işlemin doğruluğunu ispata ya da iadenin bu kısmından vazgeçmeye zorlamaktadır” (Maç, 2017). Bu uygulama AİHM kararları ile çeliŐmektedir. Çünkü alt firmaların yaptığı işlemlerin bir parçasını oluşturduğu tedarik zincirinde daha önceki veya sonraki bir işlemin KDV kaçağılığı nedeniyle bozulmasından etkilenmemesi gerekir. Mülkiyet hakkının bir kısmı ya da tamamından yoksun bırakılan kişinin mülkiyet hakkı ile kamu yararı arasında kabul edilebilir hak ve adalet dengesini sağlayan bir oranın olması gerekir (KamıŐlı, 2018: 45; Anayasa Mahkemesi, E: 2010/58, K: 2011/8, T: 06.01.2011, Kazancı İçtihat Programı).

SONUÇ ve ÖNERİLER

Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği ile getirilen özel esaslar, idarenin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla uygulamaya koyduğu bir sistemdir. Bu düzenlemenin temel hedefi hazineye gelir kaydedilen vergiler içinde KDV'nin büyük bir paya sahip olması nedeniyle iade edilecek KDV tutarının hukuka aykırı olarak iadesini engellemektir. Bu bağlamda özel esaslar, hiç yüklenilmediği halde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı bir belgeye dayanarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV tutarlarının iade olarak alınmasının önüne geçmeyi amaçlayan bir uygulamadır. Bu uygulama ile idare, yanıltıcı işlemlerle vergi kayıp ve kaçağına neden olan ve buna benzer işlemler ile vergi kayıplarına neden olma olasılığı olan mükellefleri derinlemesine takip etme imkânı elde etmiş olmaktadır.

Özel esaslar uygulamasının sonuçları ilgili mükellefler kadar o mükelleflerden alış ve satışları olan mükellefleri de etkilemektedir. Vergi idaresi, bu durumdaki mükelleflerden sahte fatura düzenleyicisi olduğu belirlenen mükelleflerden yaptıkları alımlara ilişkin KDV'nin düzeltme beyannamesi ile indirim hesabından çıkartılması istemektedir. Özel esaslara alınma uygulaması birçok açıdan mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilmektedir. Mülkiyet hakkının korunması hukuk devleti açısından elzendir. Nitekim Anayasa m. 35'te mülkiyet ve miras hakkı korunmuŐ olup bu hakların ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlandırılabilereği ifade edilmiştir.

AİHS Ek 1. Protokol'de de mülkiyet hakkı “Mülkiyetin korunması” başlığı altında Şu Şekilde düzenlenmiştir:

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına sayđ gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.”

Mülkiyet hakkı, vergilendirme yetkisi ile doğrudan bağlantı kurabileceğimiz bir haktır. AİHM kararları çerçevesinde vergilendirme ilke olarak 1 Numaralı Protokol'ün 1. maddesinin birinci fıkrasında güvence altına alınan mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil etmektedir; çünkü ilgili kişiyi mülkiyetten, yani ödenmesi gereken para miktarından mahrum eder. 1 Numaralı Ek Protokol'ün 1.

maddesi, gerçek kişi ve tüzel kişileri, malvarlıklarına ilişkin haklara devlet tarafından yapılacak keyfi müdahaleye karşı korumaktadır. Ancak sözleşme devlete gerçek kişi ve tüzel kişilere ait olan malvarlığını kanunlarda öngörülen kurallar çerçevesinde kullanma ve hatta bu kişileri bu haktan mahrum etme hakkını da tanımaktadır. Sözleşmeye göre devletler mülkiyetin kullanımını vergilerin ya da harç gibi diğer yükümlülüklerin veya cezaların ödenmesini sağlamak ve güvence altına almak gayesiyle kontrol edebilirler. Akit Devletin, özellikle vergilendirme alanındaki politikaları oluştururken ve uygularken geniş bir takdir marjına sahip olduğu kabul edilmekte ve AİHM, tutarlı bir şekilde, makul bir temelden yoksun olmadıkça bu tür konularda yasama organının takdir hakkı olduğunun ifade etmektedir.

Sözleşmeye göre devletlerin, mülkiyet hakkına yapacakları müdahalenin kamu yararını sağlamak amacı taşıması, başka bir ifade ile düzenlemenin meşru bir amaçla yapılıp yapılmadığından emin olmaları gerekmektedir. Kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki orantılılık ilkesini gözetmek üzere müdahalenin keyfi olmaması ve hukuka uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir. Mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediği belirlenirken öncelikle mülkiyet hakkına ilişkin bir hakkın olup olmadığı belirlenir. Söz konusu belirleme yapıldıktan sonra ikinci aşamaya geçilir. İkinci aşamada mülkiyet hakkına müdahalenin yasaya uygunluk ve meşru amaç kriterini de karşılaması gerekir. Burada hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkesinin de ön planda olduğunu söylemek mümkündür. Üçüncü aşamada ise meşru bir amaçla yapılan müdahalenin orantılı olup olmadığına bakılır. İlgili kriterler çerçevesinde özel esaslar uygulamasının mülkiyet hakkını ihlal edip etmediği hususunda AİHM kararları çerçevesinde aşağıdaki sonuçlara ulaşabiliriz:

- AİHS’de mülkiyet hakkının tanımı yapılmamıştır. AİHM ise mülk/mülkiyet kavramına geniş bir perspektiften bakmıştır. Başka bir ifade ile AİHS “Malvarlığı” kavramını, iç hukuktaki şekli tasniften bağımsız olup fiziksel eşyaların sahipliğine indirgenemeyecek ölçüde tanımlamaktadır. Bu nedenle özel esaslara alınan mükellefin KDV iadesi alması oldukça zorlaşmaktadır. KDV iade hakkı doğrudan mükellefin parasal bir menfaati ve dolayısıyla da AİHM kararları çerçevesinde mükelleflerin mülkiyet hakkı ile bağlantılı bir husustur. Bu nedenle de hukuka aykırı bir şekilde indirim hakkının reddi mülkiyet hakkının ihlali olacaktır.
- AİHM kararlarına göre mülkiyetten barışçıl şekilde yararlanma hakkının kullanılmasına yönelik müdahalenin de kamu yararına olması ve meşru bir amaç gütmesi gerekmektedir. Ulusal makamlar, neyin toplumun genel yararına olduğunu belirlemede belirli bir takdir marjına sahiptir. Nitekim AİHM, "kamu yararı" kavramının zorunlu olarak geniş bir anlamının olduğunu ve devletlerin mali politikalarını çerçevelemek ve düzenlemek ve vergilerin ödenmesini sağlamak için düzenlemeler yapma konusunda belirli bir takdir payına sahip olduğunu ifade etmiştir. Dolayısıyla devletin vergi kaçakçılığını önlemek için tedbirler alması kamu yararına olan meşru bir amaç olarak kabul edilir. Vergi güvenliğini sağlamak için kanun koyucunun düzenleme yapması Anayasaya ve AİHS’ye uygundur. Ancak düzenleme yapılırken düzenlemenin hakkaniyete uygun ve keyfilikten uzak olması gerekir. Hukuk devleti

ilkesi ile hazine yararının çatıŐtıđı durumlarda öncelik hukuk devleti ilkesine verilmeli ve bu yönde düzenleme yapılmalıdır.

- Mülkiyet hakkına müdahale edilebilmesinin ilk Őartı hukuka uygunluk ilkesidir. AİHM kararlarına göre bireysellik özelliği taŐımayan, genel ve soyut hukuk kuralları hukuka uygunluk kriterini sağlamaktadır. Bunun yanı sıra iç hukukta hukuki bir dayanağın bulunması, tek başına hukuka uygunluk ilkesini karşılamaya yeter olmayıp, yasal dayanağın belirli bir niteliğe sahip olması, yani hukukun üstünlüğü ile uyumlu olması ve keyfiliğin engellenmesi gerekir. Mükellefin KDV indirim hakkını etkileyen özel esaslar uygulaması genel tebliğe düzenlenmiştir. KDVK m. 36 hükmü ile KDV indirimi konusunda vergi idaresine yetki verilmiştir. Ancak idarenin mükellefleri özel esaslar uygulaması ile sınıflandırma konusunda bir yetkisi mevcut değildir. Dolayısıyla mükellefler açısından zincirleme birçok sonuç doğuran mükellefleri sınıflandıran özel esaslar uygulamasının kanunda dayanağı mevcut değildir.
- AİHM’ye göre müdahale hukuka uygunluk Őartını taşıyorsa, müdahale ile mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediğini belirlemek için düzenleme ile adil bir dengenin kurulup kurulmadığına bakılmalıdır. Söz konusu müdahale mükellefin haklarını nasıl etkilemektedir, bunu belirlemek ve bu çerçevede müdahalenin ölçülü olup olmadığına karar vermek gerekir. Kullanılan araç ile amaç arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir. AİHM, KDV vergi sisteminin hileli suistimalini nleme çabalarıyla ilgili olarak, SözleŐmeci Devletlerin belirli bir kişi veya kuruluş tarafından bu tür bir suistimal hakkında bilgi sahibi olduklarında bunu önlemek, durdurmak veya cezalandırmak için uygun önlemleri alabileceklerini kabul eder. Bununla birlikte, ulusal makamların, bir kişi veya kuruluŐun bir KDV tedarik zincirinin hileli bir Şekilde kötüye kullanılmasına doğrudan dhil olduğuna dair herhangi bir belirti olmaması veya bununla ilgili bilgi olmaması durumunda yapılan müdahale ile adil dengenin bozulacağı söylenbilir. Bu bağlamda orantılılık ilkesini ihlal eden bir başka uygulama, özel esaslara tabi mükelleften alış veriŐ yapan diğer mükelleflerin durumudur. Ancak Őunu da ifade etmek gerekir ki KDV indirim talep eden mükellefin dolandırıcılıktan haberdar olması ve bu durumun ispatlanması halinde devlet, indirim talebini reddedebilir ve bu durum mülkiyet hakkının ihlali olmayacaktır. KDV açısından tedarik zincirinin herhangi bir yerinde olan mükellefin doğrudan vergi kaçırma suuna katıldığını iddia etmek ve dolandırıcılıkla mücadele aracı olarak mükellefi indirim hakkından mahrum bırakmak orantısız bir uygulama olmakla beraber meşru ticaret üzerinde caydırıcı bir etkiye sahip olup hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkesine de aykırı olacaktır.

Finansal Destek:	Bulunmamaktadır.
Çıkar Çatışması:	Bulunmamaktadır.
Etik Kurul Onayı:	Gerekmektedir.
Yazar Katkı Oranı Beyanı:	Birinci yazar %75, ikinci yazar %25 oranında katkı sağlamıştır.

KAYNAKÇA

- AİHM, Köktepe-Türkiye Davası (2008), 2. Daire, Başvuru No:35785/03. Erişim Adresi: <https://Www.Kararara.Com/Aihm/Turkce2/Aihm11141.Htm>.
- Akça, K. (2015). Anayasa Mahkemesi kararlarında mülkiyet hakkı. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı. 1*, 543-596.
- Anayasa Mahkemesi, E: 1986/5, K: 1987/7, R.G.T:12.11.1987, RGS.: 19632. Erişim Adresi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1987-7-nrm.pdf>. Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Anayasa Mahkemesi, E: 2010/58, K: 2011/8, T: 06.01.2011, Kazancı İçtihat Programı. Erişim Tarihi: 30.07.2022.
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 Numaralı Protokolünün 1. Maddesi Rehberi (2019). (Çev. H. GEMALMAZ). https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_1_Protocol_1_TUR.pdf.
- Batı, M. (2021). *Genel vergi hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Baykara, B. (2013). Özel esaslar veya kod listesi kavramı ve hukuka aykırılığı üzerine. *Yaklaşım*, Nisan, 244.
- Buffalo Sri / İtalya (2003), Başvuru No. 38746/97, Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Tematik Bilgi Notu. Mayıs, 2013. Erişim Adresi: https://Www.Echr.Coe.Int/Documents/Fs_Taxation_Tur.Pdf. Erişim Tarihi: 25.07.2022.
- Case of Beyeler V. Italy (2000), *Application No. 33202/96*, 2000. Erişim adresi: [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-76251%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-76251%22]). Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Case of DoganAndOthers V. Turkey (2004), Applications Nos. 8803-8811/02, 8813/02 and 8815-8819/02. Erişim Adresi: <https://Www.Refworld.Org/Pdfid/414d86ab4.Pdf>. Erişim Tarihi: 30.07.2022.
- Case of Van MarleAndOthers V. TheNetherlands (1986), Application No. 8543/79; 8674/79; 8675/79; 8685/79, Par 39.<http://www.ovran.nl/Civiel/CASE-OF-VAN-MARLE-AND-OTHERS-v-THE-NETHERLANDS.pdf>.
- Case of Zhigalev V. Russia, (*Application No. 54891/00*). Erişim Adresi: [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-76251%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-76251%22]). Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Case of Béláné Nagy V. Hungary (2016), *Application No. 53080/13*. Erişim Adresi: [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-169663%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-169663%22]). Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Case of Bulves Ad V. Bulgaria (2009), *Application No. 3991/03*. Erişim Adresi: <https://Www.Refworld.Org/Pdfid/414d86ab4.Pdf>. Erişim Tarihi: 30.07.2022.
- Case of Burden V. The United Kingdom (2008), *Application No. 13378/05*, Par 59, [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-86146%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-86146%22]). Erişim Tarihi:27.07.2022.
- Case of GasusDosier- UndFördertechnikGmbH V. The Netherlands (1995), *Application No. 15375/89*, Par 55, [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-57918%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-57918%22]). Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Case of Hentrich V. France (1994), *Application no. 13616/88*, par 39. [https://hudoc.echr.coe.int/eng#%22itemid%22:\[%22001-58832%22\]](https://hudoc.echr.coe.int/eng#%22itemid%22:[%22001-58832%22]). Erişim Tarih: 27.07.2022.
- Case of Kopecký V. Slovakia (2004), *Application No. 44912/98*, Par 52.[https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-66758%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-66758%22]). Erişim Tarihi: 27.07.2022.

- Case of SaghinadzeAndOthers V. Georgia (2010), *Application No. 18768/05*, ; Kopecký / Slovakiya [Bd], *Application No. 44912/98*, Par. 45-52.[https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-98885%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-98885%22])} EriŐim Tarihi: 27.07.2022.
- Case of VistiŐsAndPerepjolkins V. Latvia (2012), *Application No. 71243/01*, Par 96.https://Www.Echr.Coe.Int/Documents/Fs_Taxation_Tur.Pdf. Erişim Tarihi: 25.07.2022.
- Çağan, N. (1980) . Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirme.*Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (37)1, 129-151. https://Doi.Org/10.1501/Hukfak_0000000814.
- Çakan, S. ve Avcı, O. (2021). Avrupa insan hakları mahkemesi kararlarında mükellef hakları: mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (23)1, 639-678. <https://Doi.Org/10.33717/Deuhfd.899927>. Erişim Tarihi: 25.07.2022
- Çakmakçı, A. ve Köseer, S., (2019). *Sahte belge ve vergi kaçağılılık suçu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Danıştay 3.D., E: 2014/11851, K: 2015/3173, T:13.05.2015, Kazancı İçtihat Programı.Erişim Tarihi: 31.07.2022.
- Danıştay 4. Daire E. 2005/2198 K. 2006/2649 T. 14.12.2006.
- Danıştay 9. Daire E. 2010/4896 K. 2012/9474 T. 13.12.2012, Kazancı İçtihat Programı.
- Danıştay, 9. D., E: 2016/16673, K: 2017/10507, T: 26.12.2017, Kazancı İçtihat Programı.Danıştay 9. Daire E. 2013/302 K. 2015/11033 T. 22.10.2015, Kazancı İçtihat Programı.
- Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2014/1164, K. 2015/20, T. 25.2.2015 Kazancı İçtihat Programı.
- Demiroğlu, K. (2017). *Katma değer vergisi genel uygulama tebliği*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Doğrusöz, B. (2017). *Haksız vergi ve mülkiyet*. Erişim Adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/haksiz-vergi-ve-mulkiyet-hakki/375685>. Erişim Tarihi: 25.07.2022.
- Er, S. (2010). Varlık barıŐı kanunu ve kod listesi uygulamasının vergi adaleti ve uyumuna etkileri üzerine bir değerlendirme. *EskiŐehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (11) 2, 261-278.
- Er, S. (2011). Mükellef hakları ve kamuda faiz uygulamaları.*Sayıştay Dergisi*, 81, 3-32.
- Gemalmaz, H. B. (2019). *Değerli konut vergisi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin bakış ağısı*, Erişim Adresi: <https://Blog.Lexpera.Com.Tr/Degerli-Konut-Vergisi-Ve-Aihm-Bakis-Acisi/>, Erişim Tarihi: 25.08.2022.
- Göker, C.(2013). *Yürütme ve yargı organlarının ilişkileri aÇısından kama değer vergisinin konusu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Grgić A.,Mataga Z., Longar M.,Vilfan A.(2007). *Avrupa İnsan Hakları SözleŐmesi kapsamında mülkiyet hakkı*, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitabları. Numara 10, Belçika.
- Güneş, G. (2014). *Verginin yasallığı*. İstanbul:On İki Levha Yayıncılık.
- [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-114277%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-114277%22])} Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- KamıŐlı, G. (2018). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi kararları ışığında mülkiyet uyusmazlıkları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kayabaşı, S. (2021). *zel Esaslara alınma davaları*. Erişim Adresi: <https://sadiKayabasi.av.tr/blog/oku/ozel-esaslara-alinma-davalari-58>. Erişim Tarihi: 28.08.2022.
- Ksl, O. M. (2011). *Danıştay İçtihatları ışığında sahte fatura ve tespiti*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Maç, M. (2017). Kdv iadelerinde alt firmalardan kaynaklanan sorunlar.Yaklaşım Dergisi, Haziran, Denet Duyuru,(2022), 32, Mart. Erişim Adresi: <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/makaleler/DUYURU032.322.pdf>. Erişim Tarihi: 25.07.2022
- Margarete Von Zitzewitz ve Man Ferrostaal And AlfredTpferStiftung. Erişim Adresi: [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22languageisocode%22:\[%22eng%22\],%22appno%22:\[%2271916/01%22,%2271917/01%22,%2210260/02%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22degrandchamber%22\],%22itemid%22:\[%22001-68660%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22languageisocode%22:[%22eng%22],%22appno%22:[%2271916/01%22,%2271917/01%22,%2210260/02%22],%22documentcollectionid%22:[%22degrandchamber%22],%22itemid%22:[%22001-68660%22])} Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Mehmet Akdoğan vd. (2013), Başvuru No: 2013/817. Erişim Adresi: <https://Kararlarbilgibankasi.Anayasa.Gov.Tr/Bb/2013/817>. Erişim Tarihi: 30.07.2022.

- Optigen Ltd (C-354/03) ve Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) ve Bond House Systems Ltd (C-484/03). Gümrük ve Komisyon Üyeleri tüketim, par. 24. Erişim Adresi: https://eur-lex.europa.eu.translate.google/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0354&_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=tr&_x_tr_hl=tr&_x_tr_pto=sc, Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Öner, E. (2022). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özdemir, M. ve Yıldırım, M., B. (2014). *Özel esaslar uygulaması ve çıkış yolları*. Erişim Adresi: <https://www.alomaliye.com/2014/12/16/ozel-esaslar-uygulamasi-ve-cikis-yollari/>. Erişim Tarihi: 28.08.2022.
- Özmen, M. (2017). Avrupa insan hakları hukukunda mülkiyet hakkı. *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2)1, Nisan. Jurix. Erişim Tarihi: 25.07.2022.
- Paolo And Alessandro Guiso And Vincenzo Consiglio, Against Italy (2006). Application No. 50821/06, Par 43. Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Perdecioğlu, İ. E. (2020). *Mülkiyet hakkı yönünden devletin pozitif yükümlülükleri*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- S.A. Dangeville / Fransa, Başvuru No: 36677/97, Başvuru Tarihi 16.04.2002, Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Tematik Bilgi Notu (2013).Erişim Adresi: https://Www.Echr.Coe.Int/Documents/Fs_Taxation_Tur.Pdf. Erişim Tarihi: 25.07.2022.
- Sadigzade, A. (2021). *Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Çıraquov Davası*. Ankara: Astana Yayınları.
- Şenyüz, D ve Yüce, M. ve Gerçek, A.(2022). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- Şimşek, S. (2011). Mülkiyet Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Nedenleri Ve Şartları Açısından 1982 Anayasası Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz –I. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (92), 181-228.
- Şimşek, S. (2013). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin mülkiyet hakkıyla ilgili davaları inceleme yöntemi: Üç kural analizi. *Sayıştay Dergisi*, 88, Ocak – Mart, 27-47.
- Taylar, Y. (2021). Özel esaslara ilişkin uygulama ve yargı kararları perspektifinden vergi hukukunda hukuka aykırı bir işlemde hukuka uygun bir tarhiyat çıkıp çıkmayacağı sorunu. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (12)2, 774-790. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.995908>.
- Tolu, A. (2022). İş Dünyasında Özel Esas Rahatsızlığı.Erişim adresi:<https://Www.Dunya.Com/Kose-Yazisi/Is-Dunyasinda-Ozel-Esas-Rahatsizligi/645417>, Erişim Tarihi: 23.07.2022.
- Ünsal, H. ve Ortaç, F. R. (2019). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yaltı, B. (2010). Kod listelerinden Kdv iadesi risk analiz sistemine geçiş: Kdv indirim hakkının sınırlandırılmasına ilişkin değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 258(10), 21-44.
- Yiğit, B. (2016). İmar hukukundan kaynaklanan mülkiyet hakkı sınırlandırmaları özelinde, Türk Hukuk Sistemi içinde mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin esaslar. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*,(0)7, 1207-1258.



TÜRKİYE’DE KAMU BORÇ STOK YAPISINDAKİ DEĞİŞİM VE GELİŞİM: COVID-19 SALGIN DÖNEMİ*



¹Cansel OSKAY

Öz

Bu çalışmanın amacı, küresel boyutta ekonomik krize yol açan Covid-19 salgın döneminde Türkiye'nin kamu borç stok yapısını incelemektir. Çalışma, salgın döneminde kamu borç stok yapısındaki değişimi görebilmek ve salgın sonrası sürecin gelişimini değerlendirebilmek amacıyla 2018-2022 dönemini kapsamaktadır. Türkiye’de 2020 yılı Mart ayından itibaren kısa zamanda yayılan salgın aynı zamanda bir ekonomik krize dönüşmüştür. Bu kapsamda salgının hem toplumsal hem ekonomik etkilerini azaltmaya yönelik maliye politikası araçlarının etkin bir şekilde uygulanmasıyla, artan merkezi yönetim bütçe açığının finansmanı kamunun borçlanma ihtiyacını önemli ölçüde artırmıştır. Salgın ile birlikte bozulan mali disiplinin yanı sıra bozulan makroekonomik göstergeler, artan dolarizasyon sadece kamu borç stok büyüklüğünü artırmakla kalmamış aynı zamanda borç stok yapısında da ciddi bozulmalara yol açmıştır. Özellikle kamu borç stoku içinde TL cinsi değişken faizli ve döviz cinsi borçlanmanın payının artmakta olması Türk Lirasına (TL) olan güveni azaltmakta ve TL değer kaybetmektedir. Sonuçta, kamu borç stokunun faiz ve kur şoklarına karşı kırılabilirliğinin ve maliyetinin artması etkin bir borç yönetim uygulanmasını engellemektedir.

Anahtar Kelimeler: Covid-19 Salgını, Kamu Borç Stoku, Türkiye Ekonomisi.

Change and Development in the Public Debt Stock Structure in Turkey: Covid-19 Pandemic Period

Abstract

This study's objective is to investigate Turkey's public debt stock structure during the Covid-19 pandemic period which precipitated the global economic crisis. The study covers the period of 2018-2022 in order to observe the evolution of the public debt stock structure during the pandemic period and assess how the post-pandemic process evolved. The pandemic, which has spread in a short time since March 2020 in Turkey, has also transformed into an economic crisis. Within this context, the financing of the growing central government budget deficit greatly increased the demand for public borrowing due to the successful application of fiscal policy measures that lessen both the pandemic's social and economic repercussions. In addition to the deteriorated fiscal discipline with the pandemic, deteriorating macroeconomic indicators and a rise in dollarization, the amount of the public debt stock and also significantly weakened its structural composition. In particular, the increasing share of TL-denominated floating rate and foreign currency-denominated borrowing in the public debt stock reduces the confidence in TL and causes TL to depreciate. As a result, the vulnerability of the public debt stock to interest rate, exchange rate shocks and the increase in costs prevent the implementation of effective debt management.

Keywords: Covid-19 Pandemic, Public Debt Stock, Turkish Economy.

Atıf/Citation:

Oskay, C. (2022). Türkiye’de kamu borç stok yapısındaki değişim ve gelişim: Covid-19 salgın dönemi. *Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(2), 171-189. doi: 10.56400/tarsusiibfdergisi.1180190

*Bu çalışma, 6-7 Temmuz 2022 tarihinde düzenlenen “International Paris Conference on Social Sciences-VII”de sunulan “Public Debt Burden In Turkey During The Global Coronavirus (Covid-19) Pandemic” başlıklı bildirinin genişletilmiş ve düzenlenmiş halidir.

¹Doç. Dr., Mersin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, canseloskay@mersin.edu.tr, ORCID-ID: 0000-0003-3740-6090

Makale gönderim tarihi: 26.09.2022

Kabul tarihi: 19.10.2022



GİRİŞ

Çin’in Wuhan şehrinde 2019 yılı son çeyreğinde ortaya çıkan Covid-19 (Corona Virus Disease-2019) virüsü, 2020 yılı başlarında tüm dünyaya hızla yayılmaya başlamasıyla salgına dönüşmüştür (McKibbin ve Fernando, 2020: 45). Covid-19 salgınının yarattığı sağlık krizi ve alınan önlemlerin neden olduğu küresel ekonomik kriz, ikinci dünya savaşından sonra dünyada yaşanan en büyük ekonomik durgunluğa yol açmıştır (Aslanoğlu, 2021:65). Salgının etkilerini azaltmaya yönelik alınan küresel kısıtlama önlemleri, hem talep şokuna hem de tedarik zincirlerinin kopmasıyla arz şokuna yol açmıştır. Diğer taraftan küresel ve bölgesel finans piyasalarında varlık değerlerinin ve emtia fiyatlarının düşmesine neden olmasıyla finansal sermaye değerlerinde de kayıplar yaşanmıştır. Hem reel sektör hem de finans sektörü üzerinde ağır baskılar yaratan salgın, dünya ekonomisinde ciddi daralmaya yol açarak küresel ekonomide özellikle turizm, sanayi, hizmet sektörleri ile ulusal ve uluslararası ticarete gerilemeye neden olmuştur. Dolayısıyla salgın kısa sürede üretim kaybına, hane halkı gelirlerinde azalışa ve işsizlikte yükselişe yol açmıştır. Sonuçta Covid-19 krizi arz, talep ve finans şoklarının aynı anda yaşandığı, çok boyutlu sistemik bir kriz haline dönüşmüştür (Voyvoda ve Yeldan, 2020: 3-4).

Covid-19 salgınının etkisiyle dünya genelinde ekonomik faaliyetlerin önemli ölçüde daraldığı 2020 yılında, Türkiye ekonomisi salgının olumsuz etkilerini ağır yaşamıştır. Türkiye Covid-19 salgınına makroekonomik dengeleri zayıf, kamu bütçe açığı yüksek ve sabit sermaye yatırım performansının düşük olduğu, durgun bir ekonomik konjonktürde yakalanmıştır (Voyvoda ve Yeldan, 2020:2). Salgın öncesinde başlayan makroekonomik göstergelerdeki bozulmalar ve finansal kırılganlık, 2020 salgın yılında da devam etmiştir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre, 2020 salgın yılında büyüme oranı %1,8, enflasyon oranı %14,60, bütçe açığı %-3,4, genel işsizlik oranı %12,8 düzeyinde gerçekleşmiştir. Covid-19 salgınının yayılım hızını kontrol altında tutabilmek, ekonomik ve sosyal hayat üzerindeki olumsuz etkilerini sınırlandırmak amacıyla birçok ülkede olduğu gibi, 2020 yılı Mart ayından itibaren, Türkiye’de de hızlı ve etkili önlemler alınmaya başlanmıştır. Alınan önlemlerle ekonomik faaliyetlere getirilen kısıtlamalar sonucunda üretimin düşmesi, istihdamın azalması, işsizlik oranlarının artması ile gelirlerde yaşanan kayıplar talebin azalmasına neden olmuştur. Salgın ortamında artan belirsizlik sonucunda beklentilerin de olumsuz etkilenmesiyle, hem tüketim hem yatırım harcamaları azalmış ve sonuçta ekonomi bir kriz ortamına sürüklenmiştir (Taymaz, 2020).

Covid-19 salgınının ve salgına yönelik alınan önlemlerin ekonomide yarattığı daraltıcı etkileri azaltmak amacıyla, genişletici para politikaları ile genişletici maliye politikalarının uygulanması gereği ortaya çıkmıştır. Bu dönemde maliye politikası araçları, sağlık sistemini güçlendirmeye, hastalığın yayılma hızını yavaşlatmaya, ekonomik ve sosyal hareketliliği kısıtlamaya yönelik alınan önlemlerin yol açtığı ekonomik ve sosyal sorunları azaltmak amacıyla etkin bir biçimde uygulanmıştır (Yılmaz, 2021: 37). Bu kapsamda, hane halkını, istihdamı ve reel sektörü korumaya yönelik kısa

çalışma ödeneği, firmalara düşük faizli ve uzun vadeli kredi kolaylığı ve işini kaybeden kesimlere ve hane halkına nakdi yardımlar, vergi indirimleri ve muafiyetleri, vergi ertelemeleri, sosyal güvenlik katkı paylarında muafiyet gibi gelir ve gider yönlü çeşitli mali tedbirler uygulamaya alınmıştır. Geniş çaplı vergisel ve nakdi destek paketlerinin uygulanması ile kamunun vergi gelirleri azalırken kamu harcamalarının artması 2020 yılı bütçe açığını hızlandırmıştır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 37). Covid-19 salgın sürecinde, dünyada hemen hemen tüm ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de bozulan mali disiplin ve bütçe göstergeleri kamunun borçlanma ihtiyacını artırmıştır. 2020 yılında Covid-19 salgınının en önemli etkilerinden birisi sürekli artış gösteren kamu borç stok yapısının bozulmasıdır. 2020 salgın yılında %36,4 oranında artan toplam kamu borç stokunun %56,2’si döviz cinsinden oluşmaktadır. Aynı zamanda toplam kamu borç stoku içinde değişken faizli borçlanmanın payı artarken ortalama vade kısalmış, ortalama maliyet artış göstermiştir. Bu amaçla çalışma, küresel salgın sürecinde Türkiye’nin kamu borçlanmasını ve kamu borç stok yapısındaki değişim ve gelişimi incelemeye yöneliktir. 2020-2021 Covid-19 salgın dönemine odaklanan çalışmada, salgının kamu borç stoku üzerine etkilerini doğru değerlendirebilmek için, salgın öncesi iki yıl ve çalışmanın tamamlandığı tarihte açıklanan son verileri de kapsayacak şekilde 2018-2022 dönemi ele alınmaktadır.

Çalışmada çok sık kullanılan kamu borç stoku kavramı, merkezi yönetimi oluşturan kurumlar adına Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen, merkezi yönetim iç ve dış borç stokunun toplamını ifade etmektedir. Dolayısıyla çalışma, merkezi yönetim toplam borç stoku üzerinde odaklansa da aynı zamanda merkezi yönetim iç ve dış borç stok yapılarındaki değişim ve gelişimi de içermektedir. Çalışmada hazırlanan tablo ve grafiklerde kullanılan veriler, ağırlıklı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan kamu finansman istatistikleri ile kamu borç yönetim raporlarından elde edilmiştir. Çalışma üç kısımdan oluşmaktadır. Öncelikle Türkiye’nin 2018-2022 dönemi kamu borç stok büyüklüğü ile kamu borç yükü üzerinde durulmaktadır. Daha sonra aynı dönem kapsamında kamu borç stok yapısının değişim ve gelişiminden bahsedilmektedir. Son kısım ise genel bir değerlendirme ile gelecekteki olası gelişmelere ilişkin önerilere ayrılmıştır.

1. COVID-19 SALGIN DÖNEMİ TÜRKİYE’DE KAMU BORÇ STOK BÜYÜKLÜĞÜ VE BORÇ YÜKÜ

Küresel salgın öncesi dönemde düşük büyüme, yüksek enflasyon ve kur artışları ile değer kaybeden TL’ye karşı alınan önlemler sonucunda başlayan bütçe dengesindeki bozulma, salgın döneminde de artarak devam etmiştir. Küresel salgının etkisiyle pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de ekonomik ve sosyal alanlarda yaşanan olumsuzluklar sonucunda bütçe gelirleri beklenen düzeyde gerçekleşmemiştir. Bütçe giderleri ise özellikle cari transferler, personel ve sosyal güvenlik kurumları (SGK) devlet primi giderlerinde ortaya çıkan artışlar ile yükselmiştir. Bu yükselişte sağlık, emeklilik ve sosyal yardım sistemine yapılan transferler belirleyici olmuştur. Bütçe

finansman ihtiyacı ve borçlanma maliyetlerindeki artış nedeniyle faiz giderleri de yükselmiştir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 38).

Tablo 1’de 2018-2022 dönemi merkezi yönetim bütçe göstergeleri verilmektedir. Tabloya göre, 2018 yılında 72,8 milyar TL olan bütçe açığı 2019 yılında 124,7 milyar TL’ye (Gayri safi yurtiçi hâsılaya (GSYH) oranı %-2,9) yükselmişken salgının etkilerinin en ağır yaşandığı 2020 yılında 175,3 milyar TL (GSYH’ye oranı %-3,5) olarak gerçekleşmiştir. 2020 yılında negatif büyüme ve uygulanan politikalar sonucunda bütçe gelirlerindeki artış %17,49 oranında sınırlı düzeyde kalırken, bütçe harcamaları %20,37 oranında artış göstermiştir. Aynı dönemde faiz dışı bütçe dengesi de bozulmuş ve 2019 yılında 24,8 milyar TL verilen açık %66,5 oranında artmasıyla 41,3 milyar TL’ye yükselmiştir. 2021 yılında da salgının ekonomik ve sosyal etkileriyle mücadele kapsamında alınan tedbirlerin devam etmesi ile bütçe harcamalarında artış %32,89 oranda gerçekleşmiştir. Aşılmanın yaygınlaşması ve getirilen tedbirlerin kademeli olarak kaldırılarak azaltılması ve tüketim harcamalarındaki artışın etkisiyle ekonomik faaliyetlerdeki artış sonucunda gerçekleşen ekonomik büyüme ile bütçe gelirlerindeki artış %36,35 oranında gerçekleşmiştir. 2021 yılında bütçe açığı 192,2 milyar TL (GSYH’ye oranı %-2,7), faiz dışı bütçe açığı ise 11,4 milyar TL (GSYH’ye oranı %-0,2) seviyesine düşmüştür.

Tablo 1. Merkezi Yönetim Bütçe Göstergeleri (Milyar TL)

	2018	2019	2020	2021
Bütçe Dengesi	-72,8	-124,7	-175,3	-192,2
Bütçe Gelirleri	758,0	875,3	1.028,4	1.407,4
Bütçe Harcamaları	830,8	1.000,0	1.203,7	1.599,6
Faiz Dışı Denge	1,1	-24,8	-41,3	-11,4
Bütçe Dengesi/GSYH %	-1,9	-2,9	-3,5	-2,7
Faiz Dışı Bütçe Dengesi/GSYH %	0,0	-0,6	-0,8	-0,2
GSYH	3.758,8	4.317,8	5.046,9	7.209,0

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022a)

2021 yıl sonunda döviz kuru ve emtia fiyatlarında artış ile enerji fiyatlarının beklenenden üzerinde artması sonucunda 2022 yılı program hedeflerinde revizyon gereksinimi doğmuş ve bu çerçevede gelir ve harcamalarda meydana gelen değişim sebebiyle ek bütçe yapılmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde, Orta Vadeli Programa (2022-2024) göre, 2022 yılında merkezi yönetim bütçesinin 461,2 milyar TL açık vereceği ve GSYH’ ye oranının ise %3,5’lik hedefe göre 0,1 puan iyileşerek %3,4 oranında gerçekleşeceği beklenmektedir. Aynı zamanda faiz dışı bütçe dengesinin 131,4 milyar TL açık vererek GSYH’ye oranının %0,1 oranında gerçekleşmesi beklenmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022).

Çalışmada ele alınan 2018-2022 dönemi kapsamında, kamu harcamaları sürekli artarken yeterince gelir yaratılamaması sonucunda bütçenin özellikle faiz dışı fazla veremiyor olması, kamunun borçlanma ihtiyacını artırarak borç stok büyüklüğündeki artışın sürekli hale gelmesine yol açmaktadır.

1.1. 2018-2022 Dönemi Kamu Borç Stok Büyüklüğü

Ekonomik göstergelerdeki bozulmalar ve artan bütçe açığının sonucunda küresel salgın döneminde merkezi yönetim borç stok miktarı hızla artmaya başlamıştır. Tablo 2’de 2018-2022 dönemi merkezi yönetim toplam borç stok büyüklüğü verilmektedir. Tabloya göre salgın öncesi 2019 yılında, bir önceki yıla göre %24,55 oranında artan toplam borç stoku, enflasyon ve döviz kurundaki artışın da etkisiyle 2020 yılında %36,4 oranında artarak 1.812,8 milyar TL’ye yükselmiştir. 2021 yılında bu oran %51,6 artarak 2.747,8 milyar TL’ye yükselirken 2022 yılı Temmuz ayında 3.620,7 milyar TL olarak açıklanmıştır.

Tablo 2’de verilen merkezi yönetim iç ve dış borç stok büyüklüklerine göre, 2020 yılında toplam borç stoku içinde hem iç borç ve hem dış borç stoku artarken, iç borç stoku dış borç stokundan daha hızlı artış göstermiştir. İç borç stoku bir önceki yıla göre %40,4 artışla 1.060,4 milyar TL’ye dış borç stoku ise %31,0 artışla 752,5 milyar TL’ye ulaşmıştır. 2021 yılında tam tersi olarak dış borç stokunun artış hızı iç borç stokunun artış hızından çok daha fazla gerçekleşmiştir. Dış borç stoku %89,58 oranında artış göstererek 1.426,6 milyar TL’ye yükselmiştir. Aynı yıl iç borç stoku sadece %24,59 oranında artış göstererek 1.321,2 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Temmuz 2022 yılında dış borç stoku %36,30 oranında artış ile 1.944,5 milyar TL olurken iç borç stoku %26,86 oranında artış göstererek 1.676,2’ye yükselmiştir.

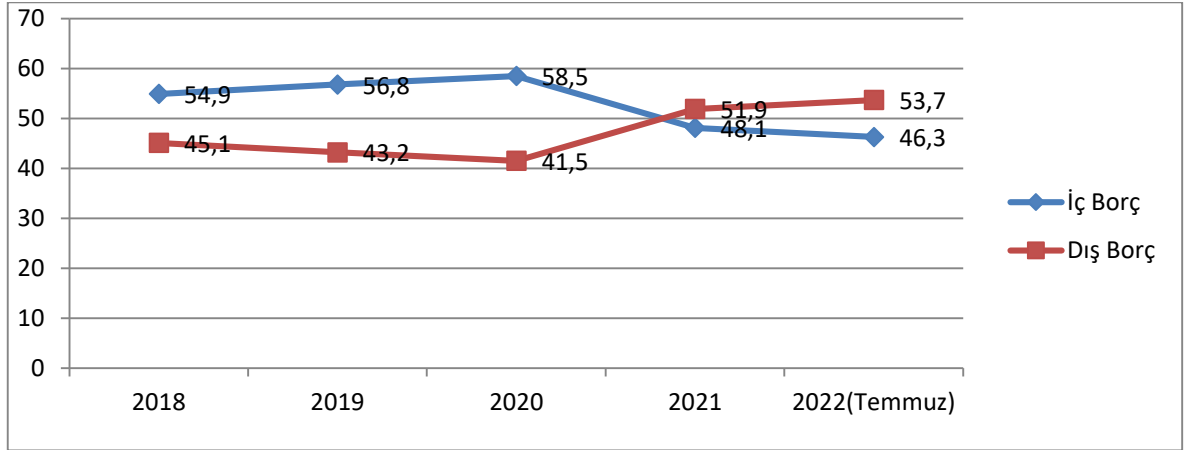
Tablo 2. Merkezi Yönetim Borç Stokun Büyüklüğü (Milyar TL)

	2018		2019		2020		2021		2022 (Temmuz)	
	Miktar	Pay%	Miktar	Pay%	Miktar	Pay%	Miktar	Pay%	Miktar	Pay%
Dış Borç Stoku	481,0	45,1	574,0	43,2	752,5	41,5	1.426,6	51,9	1.944,5	53,7
İç Borç Stoku	586,1	54,9	755,1	56,8	1.060,4	58,5	1.321,2	48,1	1.676,2	46,3
Toplam Stok	1067,1	100	1.329,1	100	1.812,8	100	2.747,8	100	3.620,7	100
TL Cinsi	580,3	54,9	668,5	50,3	794,4	43,8	933,2	34,0	1.170,2	32,3
Döviz Cinsi	486,8	45,6	660,5	49,7	1.018,4	56,2	1.814,5	66	2.450,5	67,7

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022a)

Hazine ve Maliye Bakanlığı kamu finansman istatistiklerinden yararlanılarak hesaplanan merkezi yönetim toplam borç stoku içerisindeki iç ve dış borç stok paylarındaki değişim 2018-2022 dönemi olarak Grafik 1’de gösterilmektedir. İç borç stokunun toplam borç stoku içindeki payı 2018 yılında %54,9 iken 2020 yılında, 2019 yılına göre 1,7 puan artarak %58,5’e yükselmiştir. Dış borç stokunun payı ise 2018 yılında %45,1 iken 2020 yılında, 2019 yılına göre 1,7 puan azalarak % 41,5’e gerilemiştir. Ancak 2021 yılında bu durum tersine dönmüş ve dış borcun payı 10,4 puan artarak

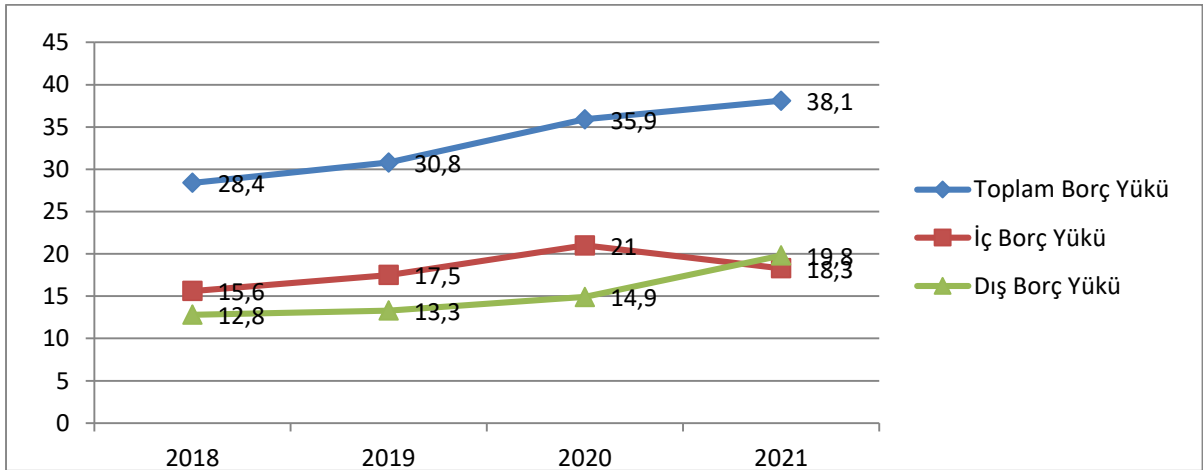
%51,9’a yükselirken iç borcun payı %48,1’e düşmüştür. 2022 yılı Temmuz ayı verilerine göre toplam kamu borç stokunun yarısından fazlası (%53,7) dış borç olurken iç borcun payı (%46,3)’e düşmüştür.



Grafik 1. Merkezi Yönetim Toplam Borç Stoku İçinde İç Borç ve Dış Borç Payı (%)

1.2. 2018-2022 Dönemi Kamu Borç Yükü

Borç stok büyüklüğünün böylesine artması önemli bir durum olmakla birlikte asıl önemli olan toplam borç stokunun GSYH’ye oranı olan kamu borç yükünün artıyor olmasıdır. Çünkü bu oran alınan borçların ne kadarıyla gelir yaratıldığının bir göstergesidir (Özyıldız, 2021: 89). Hem büyüyen borç stoku hem de yaşanan salgın kriziyle azalan GSYH sonucunda borç yükü artmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı kamu finansman istatistiklerinden yararlanılarak hesaplanan merkezi yönetim borç yükünün seyrini gördüğümüz Grafik 2’de, kamu borç yükü salgın öncesi 2018 yılından itibaren sürekli artmaktadır. 2018 yılında %28,4 seviyesinden 2020 salgın yılında (bir önceki yıla göre 5,14 puan artarak) %35,9 olarak gerçekleşen kamu borç yükü, 2021 yılında %38,1 düzeyine kadar yükselmiştir.



Grafik 2. Merkezi Yönetim Borç Yükü (%)

Grafik 2’de aynı zamanda iç borç yükü ve dış borç yükü de verilmektedir. İç borç yükü 2020 yılında hızlı artıp sonrasında azalma gösterirken dış borç yükü hızlı artışa geçmiştir. 2020 yılında 3,5 puan artarak %21’e yükselen iç borç stokunun GSYH’ye oranı 2021 yılında %18,3’e gerilemiştir. 2021 yılında iç borç stokunun artış hızının azalması, ekonominin toparlanmaya başlamasıyla

ekonomik faaliyetlerin iyileşmesi ve yükselen enflasyon sonucunda TL cinsi cari fiyatlarla hesaplanan GSYH'nin artması iç borç stoku artışına rağmen iç borç yükünü azaltmıştır. Bu durum ekonomi büyüdükçe iç borç yükünün sorun olmayacağını göstermektedir.

Dış borç stokunun GSYH'ye oranındaki artış daha düşük düzeyde kalmıştır. 2020 yılına 1,6 puan artarak %14,9 yükselmişken 2021 yılında 4,9 puan artış göstererek %19,8 olarak gerçekleşmiştir. 2021 yılında kamu dış borç yükü iç borç yükünden daha fazla artış göstermiştir. Döviz kurunun yükselmesi ve TL'nin değer kaybı dış borç stokunun TL cinsi miktarını artırmıştır. Bu çerçevede sürekli hale gelen kamu borç yükündeki artışta, 2020 yılı için iç borç stok artışı ve 2021 yılı için ise dış borç stok artışının etkili olduğu anlaşılmaktadır. Buna yol açan en önemli belirleyiciler yükselen enflasyon, artan dolarizasyon ve TL'nin değer kaybı olarak görülmektedir.

Kamu borcunun sürdürülebilirliği ve makroekonomik istikrarın sağlanabilmesi için gereken temel unsurlardan biri kamu borç yükünün makul seviyelere indirilerek bu seviyelerde tutulmasının sağlanmasıdır. Türkiye'de kamu borç stokunun GSYH'ye oranı salgın döneminde artmakla birlikte gelişmiş ülkelere göre düşük düzeydedir. OECD'nin en son açıklanan verilerine göre, Türkiye %42 oran ile OECD üye ülkeler ortalaması olan %95'in oldukça altında olup en düşük altıncı ülke durumundadır. OECD ülkeleri içinde kamu borç yükü en yüksek Japonya, Yunanistan ve İtalya iken en düşük Estonya, Lüksemburg ve Rusya'dır (OECD, 2022). Trading Economics'in verilerine göre, BRICS ülkeleri arasında yer alan Brezilya, Hindistan, Güney Afrika ve Çin gibi yükselen ekonomilerin kamu borç yükleri sırasıyla %80,27, %73,95, %69,9 ve %66,8 olarak Türkiye'den daha yüksek iken Rusya'nın kamu borç yükü %18,2 oran ile daha düşüktür. 1993'de yürürlüğe giren Avrupa Birliği (AB) Antlaşmasında (Maastrich Antlaşmasında) üye devletlerine getirilen kriterler arasında kamu borçlarının GSYH'lerine oranının %60'ı geçmemesi de belirtilmektedir (Dilekli ve Yeşilkaya, 2002: 4). Ancak AB ülkelerinin çoğunda bu oran belirtilen limitin oldukça üzerindedir. Türkiye'de kamu borç yükünün, hem Maastrich Kriterlerinin oldukça altında hem de pek çok ülkeye göre düşük düzeyde olması, kamu borcunun sürdürülebilirliği için yeterli bir kıstas olmamaktadır. Asıl sorun kendi para birimi ile borçlanamayan, toplam borç stokunun yarıdan fazlası döviz cinsinden olan ve özellikle giderek artış gösteren döviz cinsi iç borç stoku sonucunda artan kırılganlık düzeyi ve dış finansman ihtiyacıdır. Bu nedenle kamu borcunun sürdürülebilirliği açısından kamu borç stokunun döviz, faiz ve vade yapısını da incelemek gerekmektedir.

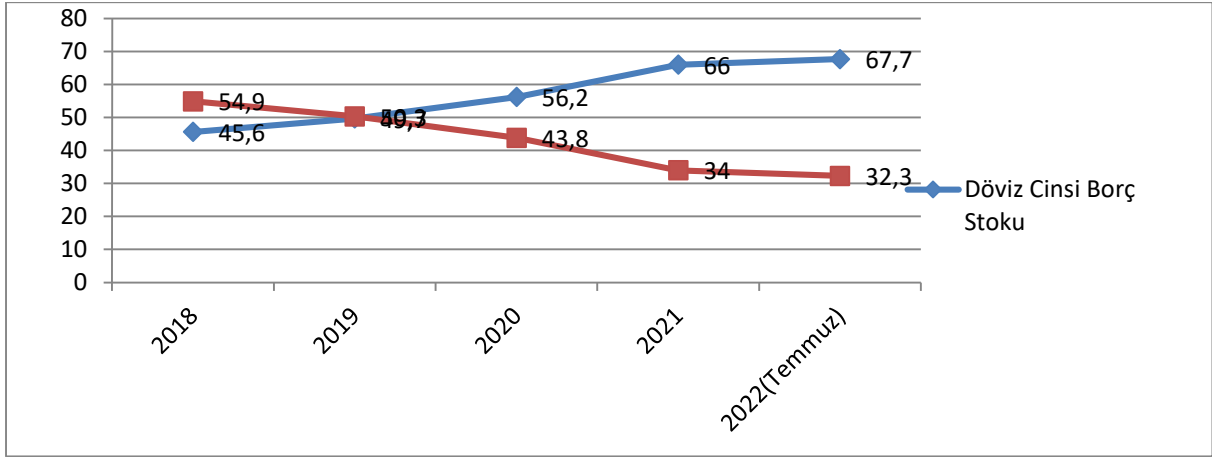
2. COVID-19 SALGIN DÖNEMİNDE KAMU BORÇ STOK YAPISI

2.1. 2018-2022 Dönemi Kamu Borç Stokunun Döviz-Faiz-Vade Yapısı

2018-2022 döneminde kamu borç stokunun döviz cinsinden borçlanma büyüklüğü artmaktadır. Tablo 2'de toplam kamu borç stokunun TL ve döviz cinsi miktarı da verilmektedir. Buna göre, özellikle 2020 salgın yılında 1.812,8 milyar TL olan toplam merkezi yönetim borç stokunun 794,4 milyar TL'lik kısmı TL cinsi, 1.018,4 milyar TL'lik kısmı döviz cinsindedir. Toplam döviz cinsi borç

stoku izleyen yıllarda da artarak devam etmiş ve 2021 yılında 1.814,5 milyar TL’den 2022 Temmuz ayı verilerine göre 2.450,5 milyar TL’ye yükselmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı kamu finansman istatistiklerinden yararlanılarak hesaplanan toplam kamu borç stoku içindeki TL ve döviz cinsi stok payları Grafik 3’te verilmektedir. Grafiğe göre, salgın öncesi 2018 yılından itibaren toplam stok içinde TL cinsi pay giderek azalırken döviz cinsi stok payı sürekli artmaktadır. 2020 salgın yılında toplam borç stoku içinde 6,5 puan döviz cinsi stok payı artmıştır. 2020 yılında toplam borç stokunun %43,8’i TL cinsi %56,2’si döviz cinsindedir. Bu durumun takip eden yıllarda da artarak devam ettiği, toplam stokun yaklaşık dörtte üçünün döviz cinsinden olduğu görülmektedir. 2021 yılında döviz cinsi borç stokunun payı %66,0’a 2022 Temmuz ayı verilerine göre %67,7’e yükselmiştir.

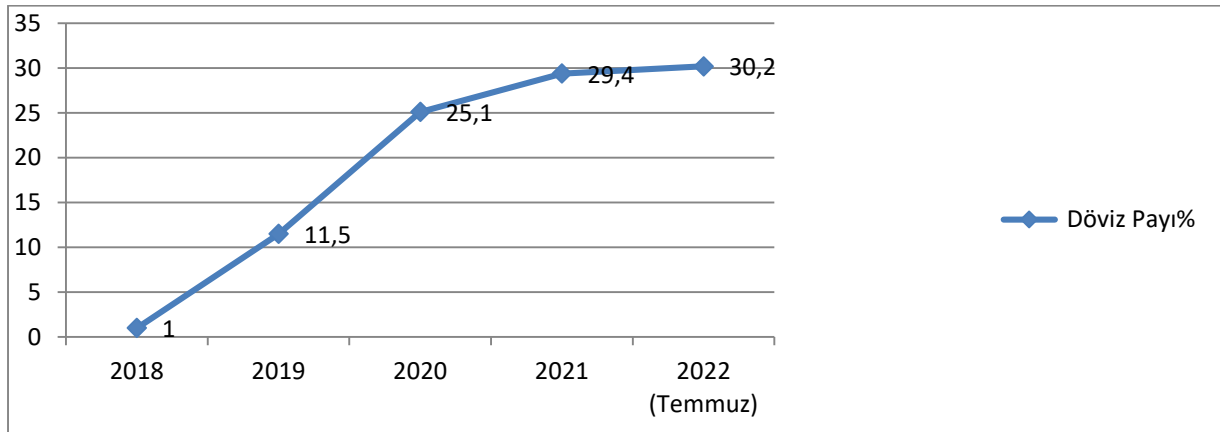


Grafik 3. Merkezi Yönetim Toplam Borç Stoku İçinde TL ve Döviz Payı (%)

Rekor düzeydeki bu yükselişte özellikle döviz cinsinden iç borçlanmanın payındaki artış etkili olmuştur. 2020 salgın yılında toplam 1.812,8 milyar TL olan toplam borç stokunun 1.018,4 milyar TL olan döviz cinsi borç stokunun 265,9 milyar TL’si iç borç olarak gerçekleşmiştir. 2021 ve 2022 yıllarında da artarak devam etmiş ve sırasıyla 388,0 milyar TL ve 506,0 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. İç borç stokunda kur-faiz-likidite riskinin azaltılması amaçlanarak, 2004 yılında uygulamaya geçilen stratejik ölçüt ilkeleri 2018 yılına kadar başarı ile uygulanmıştır. Bu uygulama ile TL cinsi sabit faizli tahvillerin payı artarken değişken faizli tahvillerin, döviz cinsi ve döviz endeksli tahvillerin payı azalmış ve vade uzamıştır. Ancak 2018 yıl sonunda borçlanma stratejisinde yapılan değişiklikler ile iç borç stok yapısı değişmeye başlamıştır (Oskay, 2019: 21). 2012 yılından itibaren döviz cinsinden iç borçlanma yapılmazken, ekonomide 2018 yılı sonlarından itibaren artmaya başlayan enflasyon, TL’nin değer kaybı ve siyasi dalgalanmalar gibi nedenlerle yükselen dolarizasyonun önüne geçebilmek, yatırımcı tabanını genişletmek ve kurumsal yatırımcı taleplerinin karşılanmasını sağlamak amacıyla TL cinsi iç borçlanma senetleri ve kira sertifikalarının yanı sıra döviz ve altın cinsi iç borçlanma senetleri ve döviz cinsi kira sertifikası ve altına dayalı kira sertifikası ile altın tahvili ihracı 2019 yılından itibaren artarak devam etmiştir (T.C.Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021a:21). Borçlanma stratejisinde yapılan bu değişiklik ile piyasa koşullarına uygun olarak yatırımcı tabanı genişletilmiş ve mevcut salgın krizi ortamında piyasadan daha rahat borçlanabilme olanağı

sağlanmıştır. Ancak iç borç stokunun döviz-faiz-vade yapısı bozulmuştur. 2020 yılında yaşanan salgın krizi bu bozulmanın ağırlaşarak devam etmesine neden olmuştur.

Hazine ve Maliye Bakanlığı kamu finansman istatistiklerinden yararlanılarak hesaplanan toplam iç borç stoku içindeki döviz cinsi borç stokunun payı Grafik 4'te gösterilmektedir. Grafikten görüldüğü üzere toplam iç borç stokunun döviz payı 2018 yılından itibaren hızlı bir artış göstermektedir. 2018 yılında sadece %1,0 olan dövizin payı 2019 yılında %11,5'e yükselmiştir. 2020 yılında salgının etkisiyle bu pay 13,6 puan artarak %25,1 olarak gerçekleşmiştir. 2021 yılında %29,4'e ve 2022 yılı Temmuz ayı verilerine göre %30,2'e yükselmesiyle toplam iç borç stokunun yaklaşık üçte birinin döviz cinsinden olduğu görülmektedir.



Grafik 4. Toplam İç Borç Stoku İçinde Döviz Payı (%)

Tablo 3'te merkezi yönetim toplam borç stokunun döviz cinsine göre yüzde dağılımı verilmektedir. 2020 salgın yılında ağırlıklı olarak dolar ve euro para birimi ile borç stoku artış göstermiştir. 2020 yılında dolar ve euro %49 paya sahipken 2021 yılında %56,1, 2022 Temmuz ayı verilerine göre %58 olarak stok içinde en yüksek paya sahip para birimleridir. Tabloya göre para birimleri içinde doların payı hızlı artış göstermektedir. 2020 yılında %29,3 düzeyinden %34,8'e yükselen doların payı, 2021 yılında %42,4'e ve 2022 Temmuz ayında %44,9'a ulaşmıştır. Bu durum toplam borç stokunun yaklaşık yarısının sadece dolar cinsinden gerçekleştirildiğini göstermektedir. 2018-2022 döneminde hem iç borç stoku hem dış borç stokunun döviz dağılımında dolar birinci sırada yer alırken ikinci sırada euro para birimi gelmektedir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022c: 14).

Tablo 3. Merkezi Yönetim Toplam Brüt Borç Stokunun Döviz Cinsine Göre Dağılımı (%)

	2018	2019	2020	2021	2022(Temmuz)
TL	54,4	50,3	43,8	34	32,3
USD	29,2	29,3	34,8	42,4	44,9
EUR	12,4	15,1	14,2	13,7	13,1
JPY	3,1	2,7	2,3	1,6	1,1
SDR	0,7	0,6	0,6	3,6	3,6
DİĞER	0,3	2,0	4,3	4,8	5,0

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022a)

Toplam merkezi yönetim borç stoku içinde döviz cinsi borçlanmanın payının rekor düzeylere ulaşması, kur şoklarına karşı duyarlılığı artırmaktadır. Özellikle dolar kurundaki ani yükselişlere karşı artan duyarlılık, borçlanma maliyetini yükseltmekte ve geri ödeme sorununa yol açmaktadır. Aynı zamanda ekonomide belirsizliğin ve risklerin artmasıyla bozulan beklentiler, kredi derecelendirme kuruluşlarının Türkiye’nin kredi notunu yatırım yapılabilir seviyenin 4-5 kademe altına düşürmeleri, Türkiye’nin beş yıllık kredi temerrüt takası (CDS) primlerinin 300 baz puan sınırının fazlasıyla üstüne çıkması gibi nedenler de yatırımcılar açısından kamu borçlarının geri ödenememe olasılığının önemli ölçüde yükseldiğini ve ekonomide ciddi bir kırılma olduğunu göstermektedir (Demiralp, 2022). Bu gelişmeler kamunun borçlanma koşullarını ve borçlanma maliyetini olumsuz etkilemektedir.

Kamunun döviz cinsinden borç stokundaki böylesine artış, para birimi uyumsuzluğunun arttığını ve 1999 yılında Eichengreen ve Hausman’ın öncü çalışmaları ile literatüre kazandırmış olduğu “Orijinal Günah” göstergelerinin bozulduğunu göstermektedir. Ülkelerin kendi para birimiyle yurtiçi ve yurtdışı piyasalardan uzun vadeli ve sabit faizle borçlanabilme kabiliyetlerini kaybetmesi olarak ifade edilen “Orijinal Günah” sorunu ülkenin, kamu finansman ihtiyacını karşılayabilmek için kısa vadeli, değişken faizli ve döviz cinsi borçlanmaya yönelmesini kaçınılmaz kılmaktadır (Hausmann ve Panizza, 2003: 957-958). Kamu borç stokunun kırılma ölçütünü, sadece borçlanılan para birimi değil aynı zamanda borçlanılan para biriminin sabit ya da değişken faizli olması da etkilemektedir. Kısa vadeli, değişken faizli ve döviz cinsi borçlanma artan ülkelerde, iç veya dış bir şok yaşanması halinde faiz oranları ve döviz kurlarındaki ani yükselmeler, borçlanma maliyetini artırarak borç servisinde sıkıntılara yol açmaktadır (Hostland and Karam, 2005: 6).

Tablo 4’te merkezi yönetim toplam kamu borç stokunun döviz ve faiz yapısının yüzde dağılımı verilmektedir. Tabloya göre, toplam borç stoku içinde 2018 yılından itibaren sabit faizli borçlanmanın payı azalırken değişken faizli borçlanmanın payı artmaktadır. 2018 yılında sabit faizli borç stok payı %75,3 iken 2020 yılında %70,1’e düşmüş, aynı dönemde değişken faizli borç stok payı ise %12’den %16’ya çıkmıştır. Ayrıca aynı dönemde TÜFE’ye endeksli borç stok payı da 2018 yılında %12,7 paya sahipken 2020 yılında %13,8 paya çıkmıştır.

Tablo 4 aynı zamanda toplam borç stok içinde TL ve döviz cinsi borç stoklarının faiz yapısını da göstermektedir. Tablodaki verilere göre, 2018 yılından itibaren TL cinsi sabit faizli borç stoku azalmaktadır. Özellikle 2020-2021 salgın döneminde bu azalmanın çok daha fazla olduğu görülmektedir. 2018 yılında %34,7 olan TL cinsi sabit faizli stokun payı 2020 yılında %22,1 ve 2021 yılında %15,9’a kadar düşmüştür. Aynı dönemde TL cinsi değişken faizli borç stokunda artış görülmektedir. 2018 yılında %7 olan TL cinsi değişken faizli stok payı 2020 yılında %7,9’a yükselmiştir. Aynı tablodan döviz cinsi değişken faizli borç stok payının da 2018 yılından itibaren giderek arttığı anlaşılmaktadır. 2018 yılında bu oran %5 iken 2020 yılında %8,2’e ve 2021 yılında %12’e kadar yükselmiştir. 2022 yılında TL cinsi sabit faizli ve değişken faizli senetlerin payı azalırken döviz cinsi hem sabit faizli hem değişken faizli senetlerin payında artış gerçekleşmiştir. TÜFE’ye

endeksli borç senetlerinin payı ise 2021 yılında düşüş gösterse de 2022 yılında tekrar artmaya başlamıştır.

Tablo 4. Merkezi Yönetim Brüt Borç Stokunun Döviz-Faiz Yapısı (%)

	TL Cinsi			Döviz Cinsi		Toplam Borç Stoku		
	Sabit	Değişken	TÜFE'ye Endeksli	Sabit	Değişken	Sabit	Değişken	TÜFE'ye Endeksli
2018	34,7	7,0	12,7	40,6	5,0	75,3	12,0	12,7
2019	30,3	7,1	13,0	43,7	6,0	74,0	13,1	13,0
2020	22,1	7,9	13,8	48,0	8,2	70,1	16,0	13,8
2021	15,9	7,5	10,6	54,0	12,0	69,9	19,5	10,6
2022*	14,7	6,8	10,9	55,3	12,4	70,0	19,2	10,9

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı(2022a)

*Temmuz

Tablo 5'te 2018-2022 dönemi merkezi yönetim iç borç ve dış borç stokunun faiz yapısı verilmektedir. Tablo'ya göre 2019 salgın öncesi dönemden itibaren hem iç borç hem dış borç stoku içinde değişken faizli borçlanmanın payında artış gerçekleşmiştir. İç borç stoku içinde değişken faizli borç stokunun payı 2019 yılında %15,7 iken 2020 ve 2021 yıllarında sırasıyla %20,5 ve %22,7'e yükselmiştir. Aynı dönemde değişken faizli dış borç stok payı ise %9,6'dan %9,7 ve %14,2'e yükselmiştir. Tablodaki verilerden değişken faizli dış borç stok payının 2021 yılında önceki yıllara göre çok hızla artması dikkat çekicidir. 2020 yılında iç borç stoku içinde TÜFE'ye endeksli devlet tahvillerin payında da artış olmuştur. 2019 yılında %22,8 olan pay 2020 yılında %23,7'e yükselmiştir. 2021 yılında bu pay düşüş gösterse de 2022 yılında tekrar artmaktadır. İç borç stokunun yaklaşık dörtte birinin TÜFE'ye endeksli olarak gerçekleştiriliyor olması yüksek enflasyon ortamında kamunun borçlanma maliyetini ve borçlanma yükünü artırmaktadır.

Tablo 5. Merkezi Yönetim İç Borç ve Dış Borç Stokunun Faiz Yapısı

	2018		2019		2020		2021		2022(Temmuz)	
	Miktar	Pay%	Miktar	Pay %	Miktar	Pay %	Miktar	Pay %	Miktar	Pay%
İç Borç Stoku	586,1	100	755,1	100	1.060,4	100	1.321,2	100	1.676,2	100
Sabit Faizli	375,2	64,0	464,2	61,5	591,7	55,8	696,0	52,7	860,8	51,4
Değişken Faizli	75,6	12,9	118,5	15,7	217,8	20,5	333,6	25,2	422,6	25,2
TÜFE'ye Endeksli	135,4	23,1	172,3	22,8	250,9	23,7	291,6	22,1	392,9	23,4
Dış Borç Stoku	481,0	100	574,0	100	752,5	100	1.426,6	100	1.944,5	100
Sabit Faizli	428,6	89,1	518,7	90,4	679,8	90,3	1.223,6	85,8	1.672,7	86,0
Değişken Faizli	52,4	10,9	55,3	9,6	72,7	9,7	202,9	14,2	271,8	14,0

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022a)

Ekonominin bir kriz ortamında bulunması, yüksek seviyede dolarizasyon, yüksek enflasyon ve yarattığı belirsizlik, yükselen bütçe açığı, faiz dışı fazla verilememesi ve cari açık ile finansman

ihtiyacının sürekli artması gibi birçok ekonomik göstergenin bozulması, sabit faizli tahvillerin vadesini kısaltırken faiz oranını da yükseltici yönde baskı yapmaktadır. 2018-2022 döneminde salgın krizinin etkisiyle hem iç borç hem dış borçların vadesi kısalmışken faizler de artmıştır. Tablo 6’da iç borçlanmanın ağırlıklı ortalama vadesi ve TL cinsi sabit faizli iç borçlanmanın ortalama maliyeti (bileşik faiz) kamu borç yönetimi raporlarından derlenerek hazırlanmıştır. Tabloya göre 2019 yılında vade azalırken bileşik faiz artış göstermiştir. 2018 yılında 59,3 ay olan ortalama vade 2019 yılında 30,1 aya düşerken borçlanma maliyeti %17,5’den %18,3’e çıkmıştır. TL cinsi sabit faizli iç borçlanmanın ağırlıklı ortalama maliyeti, 2020 yılında 7,8 puan düşerek %10,5 iken 2021 yılında 7 puan artarak %17,5’e ve 2022 yılında en son açıklanan veri ile birlikte %22,1’e yükselmiştir. 2020 yılında 34 ay olan vade, 2021 yılında toparlanmanın etkisiyle 53,5 aya, 2022 yılı için elde son verilere göre ortalama 65,2 aya kadar yükselmiştir. İç borçlanmada vadenin uzuyor olması iç borç çevirme riskini azaltarak borcun geri ödenmesini kolaylaştırırken faizin artıyor olması maliyet artışına yol açmaktadır.

Tablo 6. İç Borçlanmanın Ortalama Vadesi(Ay) ve Ortalama Maliyet (Yıllık Bileşik Faiz, %)

	Ortalama Vade	Bileşik Faiz %
2018	59,3	17,5
2019	30,1	18,3
2020	34,0	10,5
2021	53,5	17,5
2022	65,2	22,1

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı(2022c)

Son yıllarda kur riskine açık hale gelen ekonomide, kısa vadeli ve dövizle borçlanmanın ağırlık kazanması likidite krizinin temel nedenlerinden biri olarak gösterilmektedir. Bu çerçevede, etkin bir kamu borç yönetimi amacıyla 12 Mart 2021 tarihinde “Ekonomik Reform Paketi” açıklanmıştır. Bu pakette kamu borç yönetiminin güçlendirilmesine yönelik hedeflere yer verilmiştir. Bu hedefler arasında, borç stoku içinde döviz cinsi senetlerin payının minimum düzeyde tutulacağı, borçlanmanın ortalama vadesinin uzatılarak vade riskinin azaltılacağı, borçlanma kompozisyonunda sabit getirili ve TL cinsi araçlara daha çok yer verileceği belirtilmiştir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021b: 18). Bunun yanı sıra 15 Haziran 2022 tarihinden itibaren talep toplanarak, bireylerin tasarruflarını TL cinsi varlıklara yönlendirebilmek ve yatırımcı tabanını genişletmek amacıyla alternatif bir araç olarak gelire endekli devlet iç borçlanma senedi (GES) ihracına başlanacağını açıklanmıştır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022b). Bu amaçlar çerçevesinde küresel salgın öncesinde başlayan ve salgın dönemiyle ağırlaşan kamu borç stok yapısındaki bozulmalara yönelik politikaların kararlılıkla uygulamaya geçirilmesi, hem etkin bir kamu borç yönetimi hem de makroekonomik istikrarın sağlanması açısından oldukça önemli olacaktır.

2.2. 2018-2022 Dönemi Kamu Borç Stokunun Alacaklılara Göre Dağılımı

Kamu borçlanmasında iç veya dış borçlanma tercihi kadar hangi kaynaklardan ağırlıklı olarak iç veya dış borçlanma yapılacağı da önemlidir. Bu çerçevede 2018-2022 dönemi için iç borç stokunun ve dış borç stokunun alacaklılara göre dağılımı ayrı tablolarda gösterilmektedir. Bu dönem kapsamında özellikle iç borç stokunun alacaklılarına göre dağılımda önemli değişiklikler ve gelişmeler dikkati çekmektedir. Tablo 7’de iç borç stokunun alacaklılara göre yüzde dağılımı verilmektedir. Salgın öncesi dönemde olduğu gibi salgın sürecinde de iç borç stokunun alacaklıları içinde en yüksek pay bankacılık kesimine aittir. Ancak bu dönemde önceki dönemlerden farklı olarak, bankacılık kesimi içinde kamu bankaları ile katılım bankalarının payında hızlı artış görülmektedir. Bankacılık kesiminin payı 2019 yılında %58,0 iken 2020 yılında %67,8’e yükselirken banka dışı kesimin payı %29,7’den % 20,8’e gerilemiştir. 2020 yılında kamu bankalarının payı 9,3 puan artışla %34,9’a, katılım bankalarının payı 1,8 puan artışla %5,3’e yükselmiş, özel bankaların payı %18,4’a, yabancı bankaların payı %7,6’a, kalkınma ve yatırım bankalarının payı %1,6’a düşmüştür. 2021 ve 2022 yıllarında da payı artmaya devam eden bankacılık kesimi en son açıklanan verilere göre %75,4 paya sahiptir. 2021 ve 2022 yıllarında da bankacılık kesimi içinde kamu bankalarının payı birinci sırada yer alırken özel bankalar ikinci sırada yer almaktadırlar.

Tablo 7. Merkezi Yönetim İç Borç Stokunun Alacaklılara Göre Dağılımı (Pay %)

	2018	2019	2020	2021	2022 (Temmuz)
Bankacılık Kesimi	53,6	58,0	67,8	72,7	75,4
Kamu Bankaları	22,3	25,6	34,9	38,6	38,9
Özel Bankalar	19,1	18,8	18,4	18,9	20,1
Yabancı Bankalar	9,7	8,5	7,6	8,0	9,4
Kalkınma ve Yatırım Bankaları	1,1	1,7	1,6	1,2	1,2
Katılım Bankaları	1,4	3,5	5,3	6,0	5,9
Banka Dışı Kesim	30,2	29,7	20,8	19,6	19,0
TCMB	2,1	2,2	7,4	4,8	4,6
Toplam Yurtiçi Yerleşikler	86,0	89,9	96,0	97,1	99,0
Yurtdışı Yerleşikler	14,0	10,1	4,0	2,9	1,0

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022a)

İç borç stokunu elinde bulunduranlara göre dağılımında dikkati çeken bir başka gelişme, TCMB’nin payının 2020 yılında önceki yıllara göre 3 kattan fazla artış göstermesidir. Bu dönemde TCMB’nin Hazine’ye kaynak aktarması sonucunda, 2019 yılındaki %2,2 payı 2020 yılında %7,4’e yükselmiştir. Tablo 7’de dikkati çeken bir başka gelişme ise yurtdışı yerleşiklerin payındaki ciddi orandaki azalıştır. 2018 yılında %14 olan bu pay 2019 yılında %10,1’e, 2020 yılında ise 6 puan azalarak %4 seviyesine gerilemiştir. Bu azalış izleyen yıllarda da devam etmiş, 2021 yılında %2,9’a ve

2022 yılında %1 seviyesine kadar gerilemiştir. Yurtdışı yerleşiklerin salgın öncesine göre artık kamu iç borçlanma senetleri alıcısı olmadığını görmekteyiz.

Tablo 8’de merkezi yönetim brüt dış borç stokunun alacaklı dağılımı verilmektedir. Tablodan kamunun ağırlıklı olarak uluslararası piyasalara tahvil ihracı yoluyla dış borçlanma gerçekleştirdiği görülmektedir. 2019 yılında toplam dış borçlanmanın 75,8 milyar doları uluslararası tahviller yoluyla, 20,1 milyar dolarlık kısmı ise krediler yoluyla yapılmışken, 2020 yılında tahvillerdeki artışın kredilere göre daha fazla olduğu tahvil ihracı 80,6 milyar dolara çıkarken 21,7 milyar doları krediler yoluyla sağlanmıştır. Ancak 2021 yılında kredilerdeki artış miktarı tahvillere göre daha yüksek gerçekleşmiştir. 2021 yılında kredilerin 4,4 milyar dolar artmasında uluslararası kuruluşların payındaki artış etkili olmuştur. 2021 yılında 26,1 milyar dolar olan kredilerin 20,8 milyar doları uluslararası kuruluşlardan sağlanmıştır. 2021 yılında tahvillerde de 3 milyar dolar artış olmuş ve 83,6 milyar dolara yükselmiştir. 2022 yılı temmuz ayı verilerine göre uluslararası kuruluşlardaki azalışın etkisiyle kredilerde gerileme olurken tahvillerdeki artış devam etmektedir.

Tablo 8. Merkezi Yönetim Brüt Dış Borç Stokunun Alacaklılara Göre Dağılımı (Milyar Dolar)

	2018	2019	2020	2021	2022 (Temmuz)
Kredi	22,0	20,1	21,7	26,1	24,4
Uluslararası Kuruluşlar	16,1	15,2	16,0	20,8	19,3
IMF	0	0	0	0	0
SDR Tahsilatı	1,3	1,3	6,9	5,6	7,2
Hükümet Kuruluşları	4,0	3,9	4,0	3,5	2,3
Ticari Bankalar	1,9	1,6	1,6	1,8	2,2
Tahvil	69,2	75,8	80,6	83,6	84,0
Toplam Dış Borç Stoku	91,2	95,9	102,3	109,7	108,4

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022a)

2.3. 2018-2022 Dönemi Kamu Borç Servisi

Kamu borç anaparası ve faiz ödemesini ifade eden borç servisi, yukarıda bahsettiğimiz kamu borç stok yapısındaki değişimin etkisiyle artış göstermektedir. Toplam kamu borç stoku içinde kısa vadeli, değişken faizli ve döviz cinsi payın yüksek olması, faiz ve kurlardaki dalgalanmalara kırılganlığının artmasıyla finansman olanağının daha riskli hale gelmesi borç servisini olumsuz etkilemektedir.

Tablo 9’da 2018-2022 dönemi merkezi yönetim bütçe finansman ihtiyacı ve kaynakları verilmektedir. Salgın krizi sadece kamu borç stokunu artırmakla kalmamış; borç, anapara ve faiz ödemesini ifade eden borç servisinde de 2 katına yakın bir artış yaratmıştır. 2019 yılında 219,2 milyar TL olan toplam borç servisi 2020 yılında 364,2 milyar TL ye yükselmiştir. 2020 yılı toplam borç servisinin %79,5’si olan 289,7 milyar TL’lik kısmı iç borç servisi, %20,5’ü olan 74,5 milyar TL’lik kısmı ise dış borç servisinden kaynaklanmaktadır. Salgının etkisinin devam ettiği ve salgına ilişkin tedbirlerin sürdürüldüğü 2021 yılına ait verilere göre borç servisinin artış hızı 2020 yılında %66,1 iken

%44,2 oranında artarak 525,2 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun 420,9 milyar TL'si iç borç servisi 104,3 milyar TL si dış borç servisinden kaynaklanmıştır. Tablo 9'da aynı zamanda kamu borç servisinin finansmanı için gerçekleştirilen borçlanma miktarları da verilmiştir. Tabloya göre, 2020 yılında 364,2 milyar TL olan toplam borç servisinin finansmanı için kamu 484,8 milyar TL borçlanmıştır. Bu borçlanmanın 420,9 milyar TL'si iç borçlanma 63,9 milyar TL'si dış borçlanma olarak gerçekleştirilmiştir. 2020 yılında toplam borçlanma bir yıl içinde 211,5 milyar TL artmıştır. Borçlanmadaki artış önceki yıla kıyasla iki katına yükselen iç borçlanma kaynaklı olmuştur. 2020 yılında borçlanma borç servisinden 120,6 milyar TL daha fazla gerçekleştirilmiştir. Bunun nedeni bütçenin faiz dışı fazla verememesi sonucunda, borçlanma ihtiyacının artması ve dolayısıyla bütçe açığının süreklilik kazanmasıdır.

Tablo 9. Merkezi Yönetim Bütçesi Finansman İhtiyacı Ve Kaynakları (Nakit Bazlı) Milyar TL

	2018	2019	2020	2021	2022 (Ocak-Temmuz)
I-Toplam Borç Servisi	175,7	219,2	364,2	525,2	361,9
-İç Borç Servisi	123,4	159,3	289,7	420,9	253,8
Ana Para	73,2	86,6	200,0	301,4	159,9
Faiz	50,2	72,9	89,7	119,5	93,9
-Dış Borç Servisi	52,3	59,9	74,5	104,3	108,1
Ana Para	32,0	34,5	42,9	63,5	64,9
Faiz	20,3	25,4	31,6	40,7	43,2
II-Finansman	175,7	219,2	364,2	525,1	361,9
-Diğer Finansman*	17,7	-54,1	-120,6	62,5	-37,3
-Toplam Borçlanma	158,0	273,3	484,8	462,6	399,2
İç Borçlanma	121,2	211,0	420,9	379,2	328,3
Dış Borçlanma	36,8	62,3	63,9	83,4	70,9

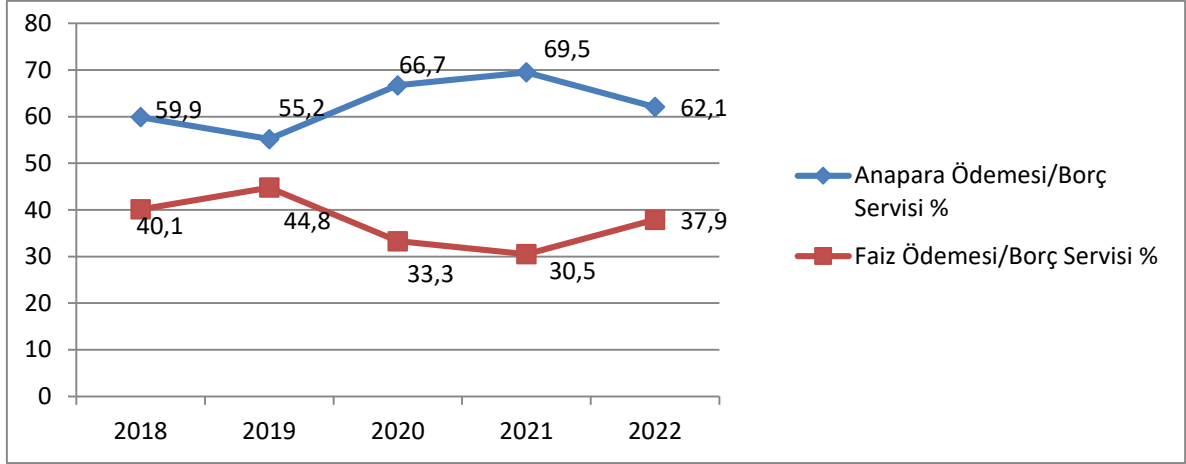
Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022a)

*: *Nakit bazlı faiz dışı denge, özelleştirme geliri, işsizlik sigorta fonundan yapılan aktarmalar, TMSF den sağlanan gelirler, devirli/garantili borç geri dönüşleri, kasa/banka değişim ve kur farkı kalemlerini içermektedir.*

Bu durum yeniden borçlanma ve ek faiz yükü anlamına geldiğinden açık-borç-faiz döngüsü oluşmaktadır. Ayrıca borç servisi için ne kadar borçlanmaya ihtiyaç olduğunu gösteren borç çevirme oranı yükselmektedir. Borç çevirme oranının %100'ün üzerinde olması, borcun sürdürülebilirliğinin tehlikeye girdiğini ve borç geri ödemeleri için borç servisinden daha fazla yeniden borçlanıldığını göstermektedir (Ulusoy, 2016: 40-41).

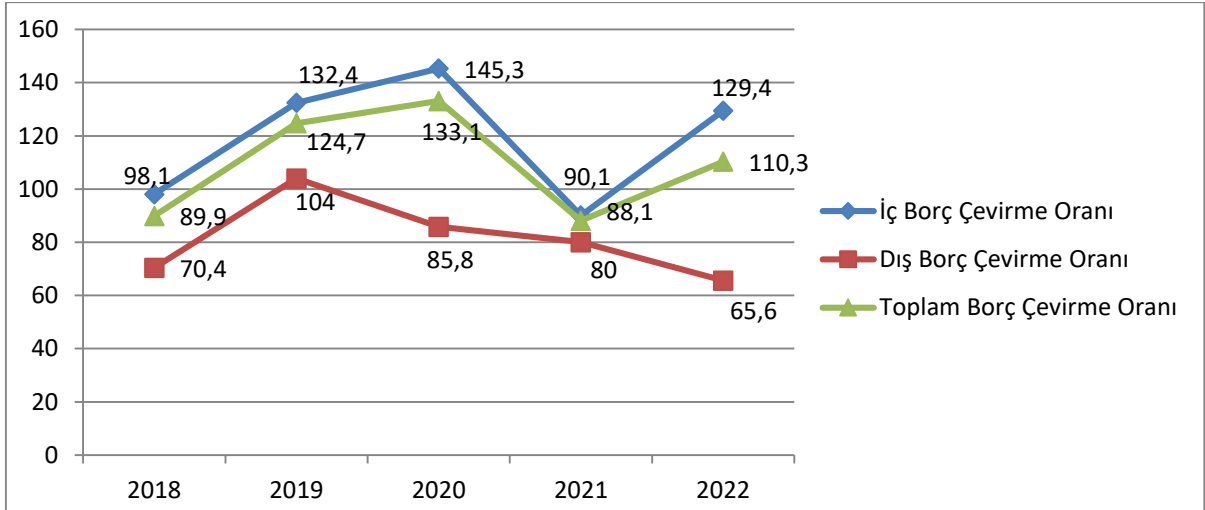
Hazine ve Maliye Bakanlığı kamu finansman istatistiklerinden yararlanılarak hesaplanan merkezi yönetim toplam borç anapara ödemesi ve toplam faiz ödemesinin borç servisi içindeki paylarının seyri Grafik 7'de görülmektedir. Grafiğe göre toplam borç servisindeki yükselişin anaparadaki artıştan kaynaklandığı görülmektedir. Anapara ödemesinin payı 2019 yılında %55,2, faiz ödemesinin payı %44,8 iken 2020 yılında anapara ödemesi %66,7'e yükselirken faiz ödemesi %33,3'e düşmüştür. 2021 yılı borç servisi içinde anapara ödemesinin payı 2,8 puan artarak %69,5 olurken faiz

ödemesi payı ise %30,5’e düşmüştür. 2022 yılı Ocak-Temmuz dönemini kapsayan en son verilere göre 361,9 milyar TL olarak gerçekleşen borç servisinin %62,1 anapara ödemesi, %37,9’u faiz ödemesi şekline gerçekleşmiştir.



Grafik 7. Merkezi Yönetim Toplam Borç Anapara Ödemesi ve Toplam Faiz Ödemesinin Borç Servisi İçindeki Payları (2018-2022 Temmuz, %)

Gerçekleştirilen borç servisinin ne ölçüde yeni borçlanmaları gerektirdiğini gösteren borç çevirme oranları seyri Grafik 8’de gösterilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı kamu finansman istatistiklerinden yararlanılarak hesaplanan Grafik 8’e göre, 2018-2022 döneminde toplam borç çevirme oranı ile iç borç çevirme oranının birlikte hareket ederek, 2020 salgın yılında artış gösterdikten sonra 2021 yılında azalmış ve 2022 yılında tekrar artış göstermiştir. 2020 yılında toplam borç çevirme oranı %133,1 yükseldikten sonra 2021 yılında %100’ün altına düşüş gösterse de 2022 yılında tekrar yükselerek %110,3 oranına çıkmıştır. Aynı seyri gösteren iç borç çevirme oranı 2020 yılında %145,3 iken 2021 yılında %90,1’e düşmüş ve 2022 yılında %129,4’e yükselmiştir.



Grafik 8. Merkezi Yönetim Borç Çevirme Oranı, İç Borç Çevirme Oranı ve Dış Borç Çevirme Oranı (2018-2022 Temmuz, %)

Merkezi yönetim dış borç çevirme oranı ise 2019 yılından sonra azalma göstermektedir. Dış borç çevirme oranı 2019 yılı hariç %100’ün altında kalmıştır. 2020 salgın yılında %85,8’e gerileyen

bu oran 2022 yılı Temmuz ayı verilerine göre %65,6'ya kadar düşmüştür. Bu durum salgın sürecinde yaşanan küresel durgunluk nedeniyle dış piyasalardan borçlanma imkânının azalması ile kamunun ağırlıklı olarak iç borçlanmaya yöneldiğini göstermektedir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Türkiye'de 2018 yılından itibaren bozulan makroekonomik göstergelerin yanı sıra bozulan mali disiplin, Covid-19 salgın krizinin yarattığı ekonomik kriz ile daha da derinleşmiştir. 2020 yılının Mart ayıyla birlikte Türkiye'de etkisini gösteren Covid-19 salgını nedeniyle uygulanan genişlemeci ekonomi politikaları bütçe açığının artmasına neden olmuştur. Dolayısıyla merkezi yönetim borç stok büyüklüğü artarken borç stok yapısı da bozulmuş, etkin bir kamu borç yönetimi için gerekli olan stratejik ölçüt ve göstergelerden uzaklaşmıştır. Kamu borç stoku içinde kısa vadeli, değişken faizli, TÜFE'ye endeksli ve özellikle döviz cinsi borçlanmanın payının yükselmekte olması, faiz ve kur şoklarına karşı kırılganlığını, TL'deki değer kaybını ve dolayısıyla kamu borç yönetiminde riskleri artırmaktadır.

Son yıllarda salgının da etkisiyle kamu borçlanması ağırlıklı olarak bütçe açığını finanse etmek ve daha önceden alınan borçları geri ödenmek için kullanılmaktadır. Dolayısıyla oluşan açık-borç-faiz kısır döngüsü sonucunda, bütçe yükünün artması gelir dağılımında adaletsizliğe yol açarak gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir. Kamu borç yükü her ne kadar dünyada pek çok ülkeye göre düşük seviyede olsa da sürekli artış eğilimindedir. Çalışmada ele aldığımız 2018-2022 döneminde, gerek kamu borç stok miktarı gerekse kamu borç yükünün artmakta olmasının yanı sıra kamu borç stok yapısındaki bozulma sorunlarının önümüzdeki yıllarda da devamlılık göstermesi, kamu borçlarının çevrilebilirliği ve sürdürülebilirliğini tehlikeye sokabileceği gibi makroekonomik göstergeleri de olumsuz etkileyecektir.

Bu durumda bütçe açığının azaltılarak kamunun borçluluk oranının düşürülmesi ve borç yükünün azalması gerekmektedir. Bu çerçevede yapılması gereken öncelikle istihdam yaratan sürdürülebilir ekonomik büyüme modeline geçilmesidir. Ayrıca kamunun borçlanma ihtiyacının azaltılmasında sıkı maliye politikası uygulanması önemli olacaktır. Ancak mevcut iç ve dış konjonktürel durumda kamu harcamalarının azaltılmasının mümkün olamaması kamu gelirlerini artırmaya yönelik politikalara ağırlık verilmesini gerektirmektedir. Kamu gelirleri içinde en yüksek paya sahip olan vergilerin, özellikle yüksek gelirli kesimden alınan vergilerin artırılması ve vergi alınan alanların çeşitlendirilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici, kayıt dışılığı azaltıcı daha etkin bir vergilendirme politikasına öncelik verilmesi kamu gelirlerinin artırılmasında önemli olacaktır. Böylece bütçe açığının azaltılması kamunun finansman ihtiyacını ve dolayısıyla borçlanma gereksinimini düşürecektir. Kamu borç stok yapısının ağırlıklı olarak uzun vadeli sabit faizli TL cinsi iç borç stokundan oluşması ve özellikle döviz cinsi iç borçlanmanın önemli ölçüde azaltılması, borçlanma ile elde edilen fonların üretken, verimli, istihdam yaratan ve aynı zamanda döviz kazandıran yatırım harcamalarında kullanılmasına öncelik verilmesi gerekmektedir. Kamu borç anapara

ve faiz ödemelerinin sorunsuz olarak gerçekleştirilebilmesi ve ülke kredibilitésinin artırılması amacıyla özellikle döviz cinsinden yapılan borçlanmalar ülkeye döviz kazandırıcı alanlara yönlendirilmelidir. Aynı zamanda ülkede ihracat ve turizm gibi döviz kazandırıcı faaliyetlere yönelik sektörel teşviklerin artırılması, yabancı sermaye girişine yönelik politikaların uygulanması ile ekonominin döviz ihtiyacının büyük ölçüde karşılanması, döviz kurunda istikrarı sağlayarak döviz cinsi borçlanmanın azalmasında etkili olabilecektir. Böylece döviz cinsi borçların geri ödenmesinde sorun oluşmayacak, borç çevirme oranı düşecek, sağlanan güven ortamı ile borçlanmanın maliyetinin de düşmesiyle bütçe yükü azalarak kısır döngüden çıkılacaktır. Bu nedenlerle etkin bir kamu borç yönetiminin uygulanmasına yönelik stratejik ölçüt ve ilkelerin yer aldığı Ekonomik Reform Paketi ile Orta Vadeli Programın kararlılıkla uygulanması gerekmektedir. Aynı zamanda para ve maliye politikaları ile koordineli, risk odaklı bir kamu borç yönetiminin etkinleştirilmesi borç stok yapısının iyileşmesini sağlayacaktır.

Finansal Destek:	Bulunmamaktadır.
Çıkar Çatışması:	Bulunmamaktadır.
Etik Kurul Onayı:	Gerekmemektedir.
Yazar Katkı Oranı Beyanı:	Çalışmanın tamamı yazar tarafından yürütülmüştür.

KAYNAKÇA

- Aslanoğlu, E. (2021). Artan küresel özel sektör borçluluğu üzerine notlar. S. Uzunoğlu, G. Sönmezler ve İ. O. Gündüz (Ed.). *Güncel ekonomik sorunlar: Borç çıkmazı* içinde (ss. 65-78). İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Demiralp, S. (2022). Türkiye'nin CDS'i 900'ü aştı: Kredi risk primi neden artıyor, sonuçları ne olur? *BBC News Türkçe*. Alınan yer <https://www.bbc.com/turkce/haberler-turkiye-62177453>
- Dilekli, S. ve Yeşilkaya, K. (2002). *Maastricht kriterleri*. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı. https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Maastricht_Kriterleri.pdf Erişim Tarihi: 2.9.2022
- Hausmann, R. ve Panizza, U. (2003). *On the determinants of original sin: an empirical investigation*. Journal of International Money and Finance, 22(7), 957-990. doi:10.1016/j.jimonfin.2003.09.006.
- Hostland, D. ve Karam, P. (2005). *Assessing debt sustainability in emerging market economies using stochastic simulation methods*. IMF Working Paper: WP/05/06
- OECD (2022). *General government debt*. doi:10.1787/a0528cc2-en
- Oskay, C. (2019). Domestic debts in Turkish economy: Evaluation of the 1980-2018 period. S. Evcı ve V. Arya (Ed.). *Theories and critics in economics & management* içinde (ss. 9-24). London: IJOPEC Publication.
- Özyıldız, H. (2021). Borç köle olmanın başlangıcıdır. S. Uzunoğlu, G. Sönmezler ve İ. O. Gündüz (Ed.). *Güncel ekonomik sorunlar: Borç çıkmazı* içinde (ss. 79-99). İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- McKibbin, W. ve Fernando, R. (2020). The economic impact of COVID-19. R. Baldwin ve B. Weder di Mauro (Ed.). *Economics in the time of COVID-19* içinde (ss. 45-51). London: CEPR Press.
- Taymaz, E. (2020). *Covid-19 tedbirlerinin Türkiye ekonomisine etkisi ve çözüm önerileri*. Sarkaç. <https://sarkac.org/2020/04/covid19-tedbirlerinin-turkiye-ekonomisine-etkisi-cozum-onerileri>. Erişim Tarihi 09.09.2022

- T.C.Hazine ve Maliye Bakanlığı (2021a). *Yıllık kamu borç yönetimi raporu*. Ankara. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/09/2021-KBYR-Turkce-20210901.pdf>. Erişim Tarihi: 10.09.2022
- T.C.Hazine ve Maliye Bakanlığı (2021b). *Ekonomik reform paketi*. Ankara. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/03/Ekonomik-Reformlar-Kitapçigi.pdf>. Erişim Tarihi: 20.08.2022
- T.C.Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022a). *Kamu finansmanı istatistikleri*. Ankara. <https://www.hmb.gov.tr/kamufinansmani-istatistikleri>; <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>. Erişim Tarihi: 20.09.2022
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022b). *10 soruda “Gelire Endeksli Devlet İç Borçlanma Senedi”*. Ankara. <https://www.hmb.gov.tr/haberler/10-soruda-gelire-endeksli-devlet-ic-borclanma-senedi>. Erişim Tarihi: 20.09.2022
- T.C.Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022c). *Aylık kamu borç yönetimi raporları*. Ankara. <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-raporlari>. Erişim Tarihi: 10.09.2022
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2020). *Yıllık ekonomik rapor*. Ankara.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2022). *Orta vadeli program (2023-2025)*. Ankara.
- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). *Haber bültenleri*. Ankara.
- Trading Economics Indicators. *Government debt*. Ankara. <https://tradingeconomics.com/country-list/government-debt-to-gdp?continent=america>. Erişim Tarihi: 10.09.2022
- Ulusoy, A. (2016). *Devlet borçlanması*. 9. baskı. Trabzon: Umuttepe Yayın Grubu
- Voyvoda, E. ve Yeldan, E. (2020). *COVID-19 salgının Türkiye ekonomisi üzerine etkileri ve politika alternatiflerinin makroekonomik genel denge analizi*. https://yeldane.files.wordpress.com/2020/05/covid_voyvodayeldan_v2_31mayis.pdf Erişim Tarihi:08.08.2022
- Yılmaz, B. E. (2021). *Devlet borçları ve Türkiye’de borç çıkmazı*. 4. baskı. İstanbul: DER Yayınları



KATILIM SİGORTA (TEKAFÜL) ŞİRKETLERİ TARAFINDAN TEKAFÜL İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ



¹Musa ÖZÇELİK

Öz

İnsanların karşılaşılabilecekleri risklerden korunmaları ile ilgili olarak geliştirilen birçok yöntemle risklerin etkileri azaltılabilmektedir. Bu yöntemlerden en yaygın olarak kullanılanı ise sigorta olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirli bir prim karşılığında oluşabilecek zararın karşılanması şeklinde ifade edilen sigorta işlemleri sigorta şirketleri tarafından yerine getirilmektedir. Bu şirketlerin faaliyetlerini yerine getirirken İslami kuralları dikkate alıp almamasına göre bir ayırım yapılabilmektedir. İslami kuralları dikkate almayan şirketler klasik sigorta şirketleri İslami kuralları dikkate alan şirketler ise katılım sigorta (tekafül) şirketleri olarak belirtilmektedir. Çalışmanın amacı, tekafül kavramının açıklanması ve tekafül işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının yapılmasıdır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle tekafül kavramı, tekafül sigorta modelleri, tekafülün klasik sigortadan farkları açıklanmıştır. Daha sonra literatürde tekafül işlemlerine ait muhasebe sürecinin değerlendirilmesi ve yapılan işlemlerin muhasebe kayıtları ile ilgili yerli ve yabancı literatürde yayımlanmış çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında ise tekafül işlemlerinin muhasebeleştirilme süreci sigorta şirketleri tarafından kullanılan sigortacılık hesap planı doğrultusunda gerçekleştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Faizsiz Finans, Tekafül, Muhasebe.

Accounting Process of Takaful Transactions by Participation Insurance (Takaful) Companies

Abstract

The effects of risks can be reduced by many methods developed to protect people from risks they may encounter. The most widely used of these methods is insurance. Insurance transactions, which are expressed as compensation for the loss that may occur in return for a certain premium, are carried out by insurance companies. A distinction can be made according to whether these companies take into account Islamic rules while carrying out their activities. Companies that do not take into account Islamic rules can be specified as classical insurance companies, and companies that take into account Islamic rules can be specified as participation insurance (takaful) companies. The aim of the study is to explain the concept of takaful and to make accounting records of takaful transactions. For this purpose, first of all, the concept of takaful, takaful insurance models, and the differences between takaful from classical insurance are explained. Then, domestic and foreign sources about the evaluation of the accounting process of takaful transactions and the accounting records of the transactions are included in the literature. In the application part of the study, the accounting process of takaful transactions was carried out in line with the insurance chart of accounts used by insurance companies.

Keywords: Interest Free Finance, Takaful, Accounting.

Atf/Citation:

Özçelik, M. (2022). Katılım sigorta (tekafül) şirketleri tarafından tekafül işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(2), 190-200. doi: 10.56400/tarsusiibfdergisi.1187921

¹Araştırma Görevlisi, Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, musaozcelik@tarsus.edu.tr, ORCID-iD: 0000-0002-2175-3605

Makale gönderim tarihi: 12.10.2022

Kabul tarihi: 04.11.2022



GİRİŞ

Ekonomileri açısından İslam ülkeleri; tarıma bağlı ülkeler, sanayisi nispeten gelişmiş ülkeler ve ekonomileri petrole bağlı olan Körfez Ülkeleri olarak sınıflandırılmaktadır. Petrol zengini olan ülkeler kendilerine göre fakir olan İslam ülkelerinin kalkınması noktasında karşılıklı işbirliği yapmak istemiştir. Bu noktada, İslam ülkelerinin ekonomik boyutta gelişmesini desteklemek, sermaye hareketliliğini sağlamak ve işbirliği içerisinde kaynak aktarımını gerçekleştirmek için katılım bankalarının kurulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Çelik ve Doğan, 2017: 17). Ayrıca insanların fon kullanarak gelir elde etme isteği finans kurumlarında faiz kavramının temelini oluşturmakta, İslam dini ise faizi haram kılmaktadır. Bu farklılık, yeni bir finans sistemi kurulması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. İslami finans kurumları şeklinde oluşturulan bu sistemde faiz yer almamaktadır (Deran ve Beller Dikmen, 2019: 908). Faizsiz finans sektörü olarak değerlendirilen sistemde; katılım bankaları, İslami fonlar, mudarebe ve İslami mortgage şirketleri, İslami yatırım bankaları, Sukuk İhraç Kurumu ve katılım sigortacılığı (tekaful) şirketleri gibi işletmeler faaliyet göstermektedir (Çetin, 2020: 60). Bu bankalar, klasik banka faaliyetlerini yerine getirmenin yanı sıra finansal kiralama, sigortacılık, takas, faktöring ve diğer ticari faaliyetleri de gerçekleştirmektedir (Özulucan ve Deran, 2009: 86). Katılım bankaları tarafından bu faaliyetler yerine getirilirken İslami kurallara uygun yöntemler tercih edilmektedir. Bu yöntemlerden biri de riskten korunma aracı olarak değerlendirilen tekaful (katılım sigortacılığı) yöntemidir (Kısacık, 2021: 269).

Tekaful yöntemini kullanarak faaliyetlerini yerine getiren ilk tekaful şirketi 1979 yılında Sudan'da kurulmuştur. Ancak, 1984 yılında Malezya'da Tekafül Yasası çıkarılarak 1985 yılında şirket kurulması sonucu günümüzdeki tekaful sigortacılığı tam anlamıyla başlamıştır (Hacak ve Gürbüz, 2021: 309-310). Ülkemizde bu sigorta türünün kullanımı 2010 yılında faaliyetlerine başlayan Neova Sigorta Şirketi ile gerçekleşmiştir (Yıldırım, 2014: 56) ve tekaful şirketleri, sigortacılık sektöründe 2021 yılı sonu itibarıyla %5,2 oranında paya ulaşmıştır (Türkiye Sigorta Birliği, 2021: 2). Tekafül sigortanın çerçevesinin belirlendiği yönetmelik 19 Aralık 2020 tarihinde "Katılım Esasları Çerçevesinde Sigortacılık ve Bireysel Emeklilik Faaliyetlerine İlişkin Yönetmelik" başlığıyla yayımlanmıştır. 2021 yılında ise T.C. Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından Türkiye Modeli tanımlanarak yeni bir açılım yapılmıştır. Türkiye Sigorta Birliği tarafından yayımlanan istatistik verilerine göre katılım sigortacılığı faaliyetlerini yerine getiren şirket sayısı 2014 yılında 2 iken bu sayı 2021 yılı itibarıyla 12'ye yükselmiştir. Bu şirketlerin prim üretiminin 5,5 milyar TL ile Türkiye'deki genel sigortacılık prim üretiminin %5,2 payına tekabül ettiği görülmektedir (Türkiye Sigorta Birliği, 2021: 1-2).

Çalışmanın amacı, tekaful kavramının açıklanması ve tekaful işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının yapılmasıdır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle tekaful kavramı, tekaful sigorta modelleri, tekafulün klasik sigortadan farkları açıklanmıştır. Daha sonra literatürde tekaful ile ilgili olarak yapılan çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında ise tekaful işlemlerinin muhasebeleştirilme süreci sigorta şirketleri tarafından kullanılan sigortacılık hesap planı doğrultusunda gerçekleştirilmiştir.

1. TEKAFÜL KAVRAMI, TEKAFÜL MODELLERİ VE TEKAFÜLÜN KLASİK SİGORTADAN FARKLARI

Çalışmanın bu bölümünde, tekafül kavramı, tekafül sigorta modelleri ve tekafülün klasik sigortadan farkları ile ilgili olarak kavramsal bilgilere yer verilmiştir.

1.1. Tekafül Kavramı

Ticari hayata girdikten sonra İslam alimlerinin tartıştığı sigorta kavramı ayrıntılı şekilde ilk kez İbn-i Abidin tarafından ele alınmıştır. Sevka ya da sukirta olarak kullanılan bu kavramın İslami usullere uygun olmadığı İbn-i Abidin tarafından belirtilmiştir (Laçınbala ve Ünsal, 2019: 182). Daha sonra bu kavrama şeriat alternatifi olarak El-tekafül Doktrini üretilmiştir. Bu kelime, yardım ederek ihtiyaçların karşılanması şeklinde ifade edilen Kafala kelimesinden türetilmiştir (Billah ve Basodan, 2017: 12).

Tekafül, İslami hukuka uygun olarak İslam kültürüne ait toplumsal güvence sistemi şeklinde belirtilmektedir (Kaya ve Doğan, 2017: 216). Tekafül, İslami Finans Kuruluşları Muhasebe ve Denetim Kuruluşu (AAOIFI) tarafından tüzel kişilik statüsü ve bağımsız mali sorumluluğa sahip olarak kurulan ve katkı paylarının bağış kapsamında ödenmesini içeren bir süreç şeklinde tanımlanmaktadır (Nasir; Farooq and Khan, 2021: 599). Bu süreçteki amaç, belli bir risk grubunda yer alan bireyleri bir araya getirmek ve meydana gelebilecek tehlikelerdeki zararı minimum seviyeye indirmenin yanı sıra oluşan hasarların telafi edilmesini sağlamak olarak belirtilmiştir. Bu uygulama ile müşterek garantinin sağlanması hedeflenmektedir (Kaya ve Doğan, 2017: 216).

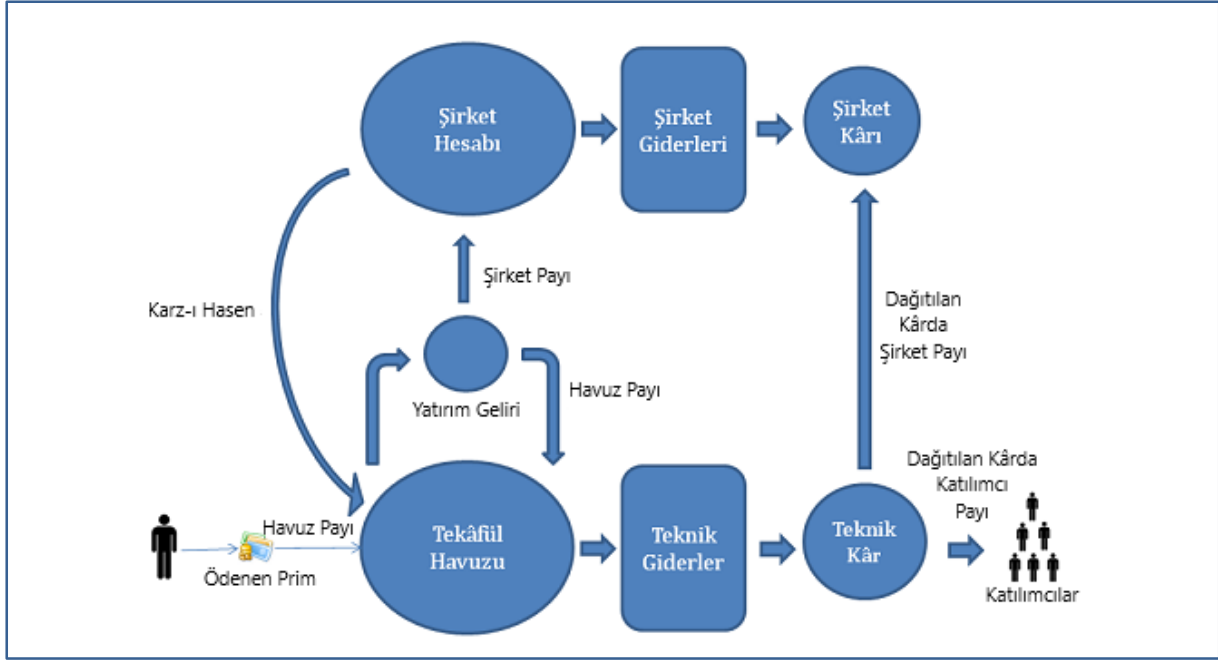
Müşterek garanti sağlanması sürecinde katılımcı, katılım fonu ve katılım sigorta şirketi yer almaktadır. Risklerden korunma amacına sahip olan katılımcı, katılım fonu olarak ifade edilen ücreti ödemektedir. Katılım sigorta şirketi ise, bu fonların yönetimini gerçekleştirmektedir. Bu üç unsurun yer aldığı tekafül sisteminde; mal tekafül sigortası ya da hayat tekafül sigortasından uygun olanı tercih edilmektedir. Fiili bir hasarın oluşması durumunda mal tekafül sigortası ile zarar karşılanmaktadır. Sakatlık ya da vefat durumları ile ilgili olarak da hayat tekafül sigortası kullanılarak bireylere sigorta yapılmaktadır (Kısacık, 2021: 274-276).

1.2. Tekafül Sigorta Modelleri

Tekafül sigorta modelleri; mudarebe, vekalet, hibrit ve vekalet-vakıf model olmak üzere dört farklı başlıkta sınıflandırılmaktadır.

1.2.1. Mudarebe Modeli

Sigorta taraflarının bir projeyi gerçekleştirme düşüncesi doğrultusunda birinin emek diğerinin ise sermayesini dahil etmesi ile oluşan kâr zarar ortaklığı mudarebe modeli olarak ifade edilmektedir. Bu modelde şirket mudarib olarak belirtilirken sürece sermaye dahil eden taraf ise rabbül-mal kavramı ile isimlendirilmektedir (Kaya ve Doğan, 2017: 216; Özüdoğru, 2018: 8). Bu model genellikle Malezya gibi uzak doğu ülkelerinde benimsenmektedir (Aslan, 2015: 104). Mudarebe modelinin uygulanması ile ilgili süreç Şekil 1’de gösterilmiştir.



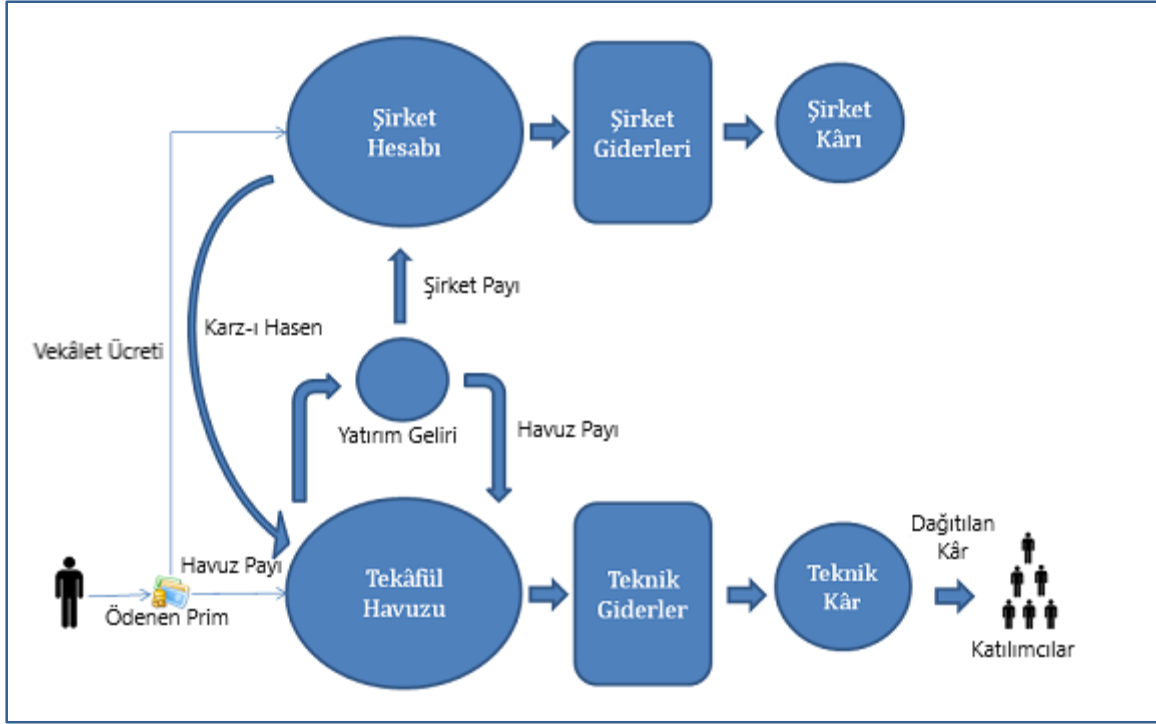
Şekil 1. Mudarebe Modeli

Kaynak: Tekaful[a]. (t.y.)

Şekil 1’de görüldüğü gibi mudarebe modelinde şirket, katılımcılardan toplanan primlerin işletilmesi ve idare edilmesinden sorumlu olarak faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Bu süreçte şirket, poliçe kesim işlemini gerçekleştirdikçe toplanan primler tekâfül havuzunda birikmektedir. Biriken rezervler yatırım alanlarında kullanılarak kâr elde edilmektedir. Tekâfül havuzundan karşılanan teknik giderlerin ödenmesinden sonra dönem sonu itibarıyla havuzda kalan kâr tutarı ise katılımcılar arasında önceden belirlenmiş oran dikkate alınarak dağıtılmaktadır.

1.2.2. Vekalet Modeli

Vekil görevi üstlenen tekâfül şirketine, katılımcılar tarafından kendilerine ait fonun yönetilmesi işleminin devredildiği model vekalet modeli olarak tanımlanmaktadır (Dilek, 2019: 47). Kısaca, bir kişinin diğerini temsil etmesi sürecinde olduğu gibi vekalet modelinde de tekâfül şirketinin katılımcıları temsil etmesi durumu söz konusudur (COMCEC, 2019: 34). Bu modelde, tekâfül şirketi, katılımcılardan toplanan fonlardan oluşan havuz ile ilgili yapacağı işlemlerden önceden belirlenmiş bir ücret alabilmektedir. Ancak, şirket herhangi bir ücret almıyorsa vekalet işlemi ücretsiz vekalet olarak değerlendirilmektedir (Kaya ve Doğan, 2017: 219). Vekalet modelinin uygulanması ile ilgili süreç Şekil 2’de gösterilmiştir.



Şekil 2. Vekalet Modeli

Kaynak: Tekafül[b]. (t.y.)

Şekil 2’de görüldüğü gibi vekalet modeli’nde şirket, katılım sigortası ve yatırım faaliyetlerini yerine getirmektedir. İşletme, yapacağı faaliyetler ile ilgili olarak katlanacağı ücreti belirleyerek poliçede bu tutara yer vermelidir. Faaliyetlerden elde edilen kâr ve yatırım gelirlerinden oluşan tutardan şirketin performans payı düşüldükten sonra kalan kâr tutarı katılımcılara dağıtılmalıdır. Kâr yerine zarar olması durumunda ise Karz-ı Hasen² (güzel borç) yapılmalıdır.

1.2.3. Hibrit Model

Hibrit model, mudarebe modeli ve vekalet model yapılarının bir arada kullanımı ile oluşmaktadır (Aslan, 2015: 105). Bu modelde, hem vekalet modelinde olduğu gibi katılımcılar ve vekil şirket arasında vekalet sözleşmesi yapılmakta hem de mudarebe modelinde olduğu gibi havuzda biriken fonların yatırıma dönüşmesi ile ilgili gerçekleştirilecek işlemlerin yönetimi için mudarebe sözleşmesi düzenlenmektedir (Özcan, 2017: 359). Riskleri ve fon kayıplarının azaltılmasını amaçlayan bu model, Bahreyn, Kenya ve Sudan gibi Orta Doğu ülkelerinde yaygın olarak uygulanmaktadır (Canbaz Karacif, 2018: 13; COMCEC, 2019: 38).

1.2.4. Vekalet-Vakıf Model

Sigorta şirketinin İslami bir vakıf ya da bağış kurumu oluşturarak katılımcıların vakıf fonuna katkı sağlamlarının gerçekleştirildiği model vekalet–vakıf modeli olarak belirtilmektedir. Pakistan ve Güney Afrika’da yaygın bir şekilde uygulanan bu modelde elde edilen gelir sermaye kârlılığı olarak değerlendirilmektedir (Canbaz Karacif, 2018: 13). Vekalet-vakıf modelinde hasar tutarlarının poliçe

² **Karz-ı Hasen = Güzel Borç:** Zor durumda olan ihtiyaç sahibinin bu durumunu gidermek amacıyla maddi çıkar gözetmeksizin borç verilmesi işlemidir (Arzova ve Dikgöz, 2018).

sahiplerine ödemesi yapıldıktan sonra tekafül şirketi artan paradan pay alabilmektedir (Yıldırım, 2014: 53).

1.3. Tekafül Sigorta ve Klasik Sigorta Arasındaki Farklılıklar

Dini kurallar doğrultusunda riskin paylaştırıldığı ve fonların yönetimi sürecinde faizsiz bankacılık yatırım esaslarının dikkate alındığı tekafül sigorta ve klasik sigorta sisteminin uygulanmasındaki farklılıklar Tablo 1’de gösterilmiştir (Kaya ve Doğan, 2017: 222).

Tablo 1. Tekafül Sigorta ve Klasik Sigorta Arasındaki Farklılıklar

	Tekafül Sigorta	Klasik Sigorta
Dikkate Alınan Esas	Karşılıklı dayanışma esası	Ticari faktörler
Şirketin Sahibi	Katılımcılar	Sermayedarlar
Risk	Risk paylaşımı karşılıklı	Risk transferi sigortacıda
Kazanç	Şirkete ve katılımcılara aittir.	Şirkete veya sermayedarlara aittir.
Yatırımların Değerlendirilmesi	İslami kurallar dikkate alınarak faizsiz enstrümanlar aracılığıyla gerçekleştirilir.	Herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır.
Teminat Konusu	İslami usule uygun olduğu için faiz, kumar ve şüphe yoktur.	Faiz, kumar ve şüphe içermektedir.
Dikkate Alınan Kurallar	Mevcut yasalara ek olarak Şeriat Denetleme Kurulunun kurallarına da tabidir.	Sadece mevcut olan yasaları dikkate almaktadır.
Açık Olması Durumu	Katılımcının herhangi bir açığının olması halinde Tekafül fonunu yöneten tekafül operatörü katılımcıya faizsiz borç sağlamaktadır.	Herhangi bir açık olması durumunda riskleri klasik sigorta şirketi üstlenmektedir.
Zorunluluk	İslami kurullarla çalışan retetekafül şirketleri ile çalışılması zorunludur.	Reasürans şirketlerinin İslami kurallara göre çalışmasında herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Kaynak: (Kaya ve Doğan, 2017: 223)

Tablo 1’de görüldüğü gibi, tekafül sigorta ve klasik sigorta arasında uygulamada birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Tekafül sigortada karşılıklı dayanışma esas alınmasına rağmen klasik sigortada ticari faktörler esas alınmaktadır. Şirketin sahibi, tekafül sigortada katılımcılar klasik sigortada ise sermayedarlardır. Risk, tekafül sigortada karşılıklı olarak paylaşılmakta, klasik sigortada ise sigortacıdadır. Kazanç, tekafül sigortada şirkete ve katılımcılara klasik sigortada ise şirkete ve sermayedarlara aittir. Yatırımların değerlendirilmesinde tekafül sigortada faizsiz enstrümanlar kullanılmasına rağmen klasik sigortada herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Teminat konusu tekafül sigortada faiz, kumar ve şüphe içermezken klasik sigorta faiz, kumar ve şüphe içermektedir. Klasik sigorta sadece mevcut yasaları dikkate alırken tekafül sigorta bunlara ek olarak Şeriat Denetleme Kurulunun kurallarını da göz önünde bulundurmaktadır. Klasik sigortada herhangi bir açık olması durumunda riski sigorta şirketi üstlenirken tekafül sigortada tekafül şirketi katılımcıya faizsiz borç sağlamaktadır. Tekafül sigortada retetekafül şirketleri ile çalışılması zorunlu iken klasik sigorta da böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Araştırmada tekafül işlemlerine ait muhasebe sürecinin değerlendirilmesi ve yapılan işlemlerin muhasebe kayıtları ile ilgili yerli ve yabancı literatürde yayımlanmış çalışmalara yer verilmiştir.

Hameed ve Asiri (2014), iki farklı ülkedeki iki farklı tekafül şirketinin finansal raporlarının karşılaştırılmasını amaçlamıştır. Çalışmada Bahreyn ve Sudan'daki tekafül şirketlerinin 2009-2012 yılları arasındaki finansal raporları incelenmiştir. Çalışma sonucunda Bahreyn'deki tekafül şirketinin finansal raporlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun ve anlaşılır şekilde hazırlamasına rağmen Sudan'daki tekafül şirketinin finansal raporlarının ayrıntılı olarak açıklanmadığı için standartlara uygunluğu konusunda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir.

Puad ve Abdullah (2014), tekafül ile ilgili kavramsal bilgi vererek Malezya'daki tekafül şirketleri tarafından kullanılan muhasebe ve raporlama standartlarının incelenmesini amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, Malezya'daki tekafül şirketleri tarafından gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarının herhangi bir standardının olmadığı ve raporlama ile ilgili kapsamlı muhasebe standartlarının bulunmadığı, yapılan sigortaya ait oluşacak fazlalık dağıtımı ve raporlamada zekât hesaplaması için açıklama yapılamadığı belirlenmiştir.

Özcan (2017), tekafül sigortacılığı ile ilgili kavramsal bilgiler vererek bu sigortacılığın finansal sistem içerisindeki yeri ve önemini açıklanmasını amaçlamıştır. Çalışmada tekafül sigortacılığı hakkında teorik bilgiler verilerek tekafül sigorta işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili uygulama örneği oluşturularak muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Billah ve Basodan (2017), tekafül kavramı ile ilgili teorik bilgilerin açıklanması ve konvansiyonel sigorta ile tekafülde kullanılan muhasebe standartları hakkında bilgi verilmesini amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, tekafülün konvansiyonel sigortaya benzemesinin yanı sıra kendi kurallarının ve iş disiplininin olduğu ve tekafüle ait muhasebe sisteminin uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu bir şekilde geliştirildiği belirlenmiştir.

Alkhan ve Hassan (2020), tekafül şirketlerinin işletme ve katılımcılar için farklı finansal tablo düzenleyip düzenlemediklerinin ve yapılan işlemlerin şeriat kurallarına uygun olup olmadığının belirlenmesini analiz etmeyi amaçlamıştır. Çalışmada iki farklı ülkedeki tekafül şirketine ait ikincil veriler analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda, Bahreyn'de yer alan tekafül şirketlerinin mali tablo ve Şeriat Denetleme Kurulu yıllık raporlarının şeriat kurallarına uygun şekilde ayrı hesap ve finansal tablolarda gösterildiğini bu durumun yanı sıra Suudi Arabistan'daki tekafül şirketlerinde ise Bahreyn'de gerçekleştirilen şekilde uygulamanın yapılıp yapılmadığının net olmadığı bu nedenle raporlama ve yönetim açısından bazı sorunların olduğu tespit edilmiştir.

Kısacık (2021), tekafül sistemi hakkında teorik bilgi vererek muhasebe uygulama sürecine ait uygulama örneğinin oluşturulmasını amaçlamıştır. Bu doğrultuda tekafül kavramı, türleri, unsurları hakkında bilgi verilerek tekafül sözleşmesi kurgulanmış ve işletmelere ait muhasebe kayıt süreçleri uygulama örneği ile gerçekleştirilmiştir.

Hassan vd. (2021), 2020 yılında onuncu yılını kutlayan İslami Muhasebe ve İşletme Araştırmaları dergisinin bibliyografik analizinin yapılmasını amaçlamıştır. Çalışmada derginin 2010 yılından 2020 yılı Haziran ayına kadar olan sayılarında yayımlanmış 287 makale incelenmiş ve çalışmaların beş kategoriye ayrılarak özetlenebileceği belirtilmiştir. Bu kategoriler; farklı İslami finansal araçlar için sosyo-ekonomik anlayış, çağdaş İslami muhasebe, şeriat uyumlu hisse senedi piyasası, kurumsal sosyal sorumluluk ve etik bilgilendirme ve İslami finans kurumlarında kurumsal yönetim şeklinde belirlenmiştir.

Nasir vd. (2021), tekafül literatürünün etkili yönlerini ve kavramsal yapısını kapsamlı bir şekilde incelemeyi amaçlamıştır. Çalışmada bibliyometrik analiz, ortak kelime analizi ve alıntı histogramları kullanılarak 79 farklı dergide 149 dergi makalesi incelenmiştir. Yapılan ortak kelime analizi sonucunda, tekafül literatürünün dört ana tema kategorisine ayrıldığı belirlenmiştir. İlk temada tekafül şirketlerinin risk, performans ve verimlilik vb. açılardan geleneksel sigorta ile karşılaştırılması; ikinci temada, tekafül sisteminde ürün özellikleri ve ürünlerin şeriata uygunluğu; üçüncü temada ise müşteri ve çalışan davranışlarının araştırılması son tema olarak da tekafül ürünlerine olan talebin belirleyicileri tespit edilmiştir.

3. KATILIM SİGORTA ŞİRKETLERİ TARAFINDAN TEKAFÜL İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tekafül şirketleri tarafından tekafül işlemlerinin muhasebe kayıtları yapılırken klasik sigorta şirketleri tarafından kullanılan hesap planı dikkate alınmaktadır. Çalışmada da muhasebe kayıtları yapılırken bu hesap planında yer alan hesaplar kullanılmıştır.

Örnek: Alican Gıda San. Tic. A.Ş. 1 Ocak 2021 tarihinde işletmeye ait olan bir aracına Zorunlu Trafik (Zorunlu Karayolları Mali Sorumluluk) sigortası yaptırmak amacıyla X Katılım Sigorta A.Ş. ile tekafül sözleşmesi düzenlemiştir. Sözleşmede tekafül bedeli 2.000 TL, vergi %5, poliçe limiti 500.000 TL olarak belirlenmiştir. Sözleşmesi düzenlenmiş olan araç kaza yaptığı için 1 Temmuz 2021 tarihinde X Katılım Sigorta A.Ş. tarafından 20.000 TL tutarında hasar ödemesi yapılmıştır (Kısacık, 2021: s.14'teki örnekten uyarlanmıştır).

X Katılım Sigorta A.Ş. tarafından sözleşme doğrultusunda yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

a) Prim Tahakkuk Kaydı

	01.01.2021		
120 SİGORTACILIK FAALİYETLERİNDEN ALACAKLAR		2.100	
120.01 SİGORTALILARDAN ALACAKLAR			
120.01.33 Alican Gıda San. Tic. A.Ş.			
715 ZORUNLU TRAFİK (ZORUNLU KARAYOLLARI MALİ SORUMLULUK)			2.000
715.01 ZORUNLU TRAFİK (ZORUNLU KARAYOLLARI MALİ SORUMLULUK) TEKNİK GELİR			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			100
Prim Tahakkuk Kaydı (2.000 * %5 = 100)			

b) Prim Tahsilat Kaydı

1 Ocak 2021 tarihinde prim tahsilat işlemi X Katılım Sigorta A.Ş. tarafından nakit olarak yerine getirilmiştir.

	01.01.2021			
100 KASA			2.100	
120 SİGORTACILIK FAALİYETLERİNDEN ALACAKLAR				2.100
120.01 SİGORTALILARDAN ALACAKLAR				
120.01.33 Alican Gıda San. Tic. A.Ş.				
Prim Tahsilat Kaydı				

c) Gider Vergisi Ödeme Kaydı

X Katılım Sigorta A.Ş. 15 Şubat 2021 tarihinde gider vergisi tutarı olan 100 TL'yi banka aracılığı ile ödemiştir.

	15.02.2021			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			100	
102 BANKALAR				100
Vergi Ödeme Kaydı				

d) Hasar Ödeme Kaydı

Sözleşmesi düzenlenmiş olan araç kaza yaptığı için 1 Temmuz 2021 tarihinde X Katılım Sigorta A.Ş. tarafından 20.000 TL tutarında hasar ödemesi banka aracılığıyla yapılmıştır.

	01.07.2021			
715 ZORUNLU TRAFİK (ZORUNLU KARAYOLLARI MALİ SORUMLULUK)			20.000	
715.02 ZORUNLU TRAFİK (ZORUNLU KARAYOLLARI MALİ SORUMLULUK) TEKNİK GİDER				
715.02.1 ÖDENEN HASARLAR				
102 BANKALAR				20.000
Hasar Ödeme Kaydı				

SONUÇ ve ÖNERİLER

İslam ülkelerinin işbirliği sağlayarak kaynak aktarımı yoluyla ekonomik boyutta gelişim ihtiyacı katılım bankalarının kurulması noktasında önem arz etmektedir. Bu bankaların kurulumu ile birlikte faiz kavramının yer almadığı yeni bir finans sisteminin oluşturulması gerekliliği de meydana gelmiştir. Çünkü İslam dinine göre faiz haram kılınmakta ve bu dinin kurallarını dikkate alarak yaşamlarını devam ettiren kişiler de faizi istememektedir. Bu nedenle oluşturulan faizsiz finans sektöründe faaliyetlerini gerçekleştiren işletmeler, işlemlerinde İslami kurallara uygun olan yöntemleri tercih etmektedir. Bu yöntemlerden biri de tekafül (katılım sigortacılığı) yöntemi olarak belirtilmektedir.

Riskten korunma aracı olarak dikkate alınan tekafül yönteminde; katılımcı, katılım fonu ve katılım sigorta şirketi olarak ifade edilen üç unsur karşımıza çıkmaktadır. Katılımcı, riskten korunmak amacıyla katılım fonu olarak belirtilen katılım ücretini yatırmakta, katılım sigorta şirketi de bu fonların

yönetimini gerçekleştirmektedir. Bu süreçte kullanılabilecek dört farklı model bulunmaktadır. Bu modeller; mudarebe, vekalet, hibrit ve vekalet-vakıf model olarak ifade edilmektedir. Bu modellerden ihtiyaca uygun olanının kullanıldığı tekafül şirketinin kuruluşu ilk olarak 1979 yılında gerçekleşmiştir. 1984 yılında ise Malezya’da Tekafül Yasası çıkarılarak tekafül sigortacılığının öncü rolü üstlenilmiştir. Ülkemizde ise bu sigorta türünün kullanımı 2010 yılı itibarıyla başlamıştır. 2021 yılında ise Türkiye Modeli tanımlanarak yeni bir açılıma imza atılmıştır.

Faizsiz finans sektöründe faaliyetlerini sürdüren işletmeler tarafından kullanılan yöntemlerin bazıları ile ilgili muhasebeleştirme işlemlerinde dikkate alınması gereken standartlar bulunmasına rağmen tekafül şirketlerinin gerçekleştirdiği işlemlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili yayımlanmış herhangi bir standart bulunmamaktadır. Bu nedenle, muhasebeleştirme işlemleri yapılırken klasik sigortacılık faaliyetlerini yerine sigorta şirketleri tarafından da kullanılan hesap planı dikkate alınmaktadır. Bu doğrultuda, tekafül şirketlerinin yapısına uygun olarak yeni bir hesap planının oluşturulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Çalışmada tekafül kavramının açıklanması ve tekafül işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının yapılması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, tekafül kavramı, tekafül sigorta modelleri, tekafülün klasik sigortadan farkları açıklanarak literatürde tekafül ile ilgili olarak yapılan çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında ise tekafül işlemlerinin muhasebeleştirilme süreci sigorta şirketleri tarafından kullanılan sigortacılık hesap planı doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Gelecek çalışmaların tekafül şirketlerinin topladıkları primleri hangi yatırım araçlarında değerlendirdiği ve bu yatırım araçlarından elde edilen gelirlerin nasıl muhasebeleştirildiği veya raporlandığı üzerine yoğunlaşması literatüre katkı sağlayabilir.

Finansal Destek:	Bulunmamaktadır.
Çıkar Çatışması:	Bulunmamaktadır.
Etik Kurul Onayı:	Gerekmemektedir.
Yazar Katkı Oranı Beyanı:	Çalışmanın tamamı yazar tarafından yürütülmüştür.

KAYNAKÇA

- Alkhan, A. M. ve Hassan, M. K. (2020). Takaful operators: analysing segregated accounts between operator/participants. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*. 11(9), 1649-1664.
- Arzova, S. B. ve Dikgöz, B. (2018). “Karz-ı Hasen” Ekonomik ve sosyal boyutu. 1st International Insurance, Banking and Finance Symposium.
- Aslan, H. (2015). Türkiye’de tekafül (İslami sigorta) uygulamaları: problemler ve çözüm önerileri. *Uluslararası İslam Ekonomisi ve Finansı Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 93-117.
- Billah, M. M. ve Basodan, Y. A. (2017). Islamic insurance (takafül) models and their accounting dichotomy. *Journal of Islamic Banking and Finance*, 34(1), 11-31.
- Canbaz Karacıf, F. E. (2018). Yatırımcı Zararlarının Tazmininde Tekafül (Katılım Sigortacılığı) Modeli. SPK Hukuk İşleri Dairesi Yeterlilik Etüdü.

- Comcec (2019). Improving the Takaful Sector In Islamic Countries. Comcec Coordination Office. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/10/Improving-the-Takaful-Sector-In-Islamic-Countries_2019_October.pdf
- Çelik, S. ve Doğan, İ. (2017). Katılım Bankacılığının Doğuşu ve Tarihsel Gelişimi. Kaya, F. (Ed.). *Katılım Bankacılığı içinde (ss. 15-45)*. İstanbul: Beta.
- Çetin, A. (2020). Faizsiz Finans Kuruluşları Muhasebesi. İstanbul: TKBB.
- Deran, A. ve Beller Dikmen, B. (2019). Sukuk ve ortaklığa dayalı kira sertifikalarının muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(3), 907-927.
- Dilek, İ. (2019). Türkiye’de tekafül (katılım sigortacılığı) ve uygulanabilirliği üzerine bir değerlendirme. *Bankacılık ve Sigortacılık Araştırmaları Dergisi*, (13), 44-57.
- Hacak, H. ve Gürbüz, Y. E. (2021). İslami Finansa Sigorta ve Katılım Sigortası (Tekafül). Yaşayan ve Gelişen Katılım Bankacılığı, (Ed. Şakir Görmüş; Ahmet Albayrak; Aydın Yabancı). TKBB Yayınları. 296-321.
- Hameed, S. A. ve Asiri, B. K. (2014). Accounting policies and financial reporting in takaful companies – a case study. *European Journal of Accounting and Auditing and Finance Research*. 2(4), 52-58.
- Hassan, M. K.; Alshater, M. M.; Mumu, J. R.; Sarea, A. M. ve Azad, A. K. (2021). Bibliometric analysis of the journal of islamic accounting and business research: ten years review. *Collnet Journal of Scientometric and Information Management*. 15(1), 63-88.
- Kaya, F. ve Doğan, İ. (2017). Faizsiz Sigortacılık: Tekafül. Kaya, F. (Ed.). *Katılım Bankacılığı içinde (ss. 215-236)*. İstanbul: Beta.
- Kısacık, H. (2021). Katılım sigorta (tekafül) ve muhasebe süreci. *Hitit İlahiyat Dergisi*. 20(3), 265-288.
- Laçınbala, Y. ve Ünsal, H. (2019). Katılım sigortacılığında (tekafülde) pencere sisteminin değerlendirilmesi. *Sosyoekonomi Dergisi*, 27(42), 181-202.
- Nasir, A.; Farooq, U. ve Khan, A. (2021). Conceptual and influential structure of Takaful literatüre: a bibliometric review. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 14(3), 599-624.
- Özcan, S. (2017). Tekafül (katılım sigortacılığı) muhasebesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(2), 351-377.
- Özulucan, A. ve Deran, A. (2009). Katılım bankacılığı ile geleneksel bankaların bankacılık hizmetleri ve muhasebe uygulamaları açısından karşılaştırılması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(11), 85-108.
- Özüdoğru, H. (2018). Katılım sigortacılığı ve Türkiye’deki durumu. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi*, 53(1), 1-16.
- Puad, N. A. M. ve Abdullah, N. I. (2014). Accounting practices among takaful operators in Malaysia: a comparative analysis. 1. ICoMM, 167-186.
- Tekaful[a]. (t.y.). Mudarebe Modeli. Tekaful.net. https://tekaful.net/?page_id=434
- Tekaful[b]. (t.y.). Vekalet Modeli. Tekaful.net. https://tekaful.net/?page_id=438
- Türkiye Sigorta Birliği (2021). Katılım Esaslı Sigortacılık ve Bireysel Emeklilik Sektör Raporu. https://tsb.org.tr/media/attachments/2021_Y%C4%B1%C4%B1_Kat%C4%B1m_Sigortac%C4%B1m_Sekt%C3%B6r_Raporu.pdf
- Yıldırım, İ. (2014). Tekafül (islami) sigortacılık sisteminin dünyadaki gelişimi ve türkiye’de uygulanabilirliği. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(2), 49-58.



BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN DENETİMİ HAKKINDA BİR DEĞERLENDİRME^{1*}



¹Hasan ÖZÇELİK

Öz

Belediyeler, tarihsel süreçte mahalli müşterek nitelikli hizmetlerin ifasında çeşitli yöntemlerle faaliyetlerde bulunmuşlardır. Özellikle yerel hizmetlerin zaman içerisinde çeşitlenmesi ve mahiyetinin de farklılaşmasına bağlı olarak yeni kamu yönetimi anlayışının da bir gereği olarak hizmet sunum model ve süreçlerinin de iyileştirilmesi gerekmektedir. Bu önemli değişimin yanı sıra kentsel alanların genişlemesi ve sayısının da artmasına bağlı olarak hizmet sunumunun daha etkili, ekonomik ve verimli hale getirilmesi gerekmektedir. Bu süreçte belediyelerin şirketleri vasıtasıyla hizmet üretmesi ve sunması gerekliliği hasıl olmuştur. Ancak bu yapıların yönetimi kadar denetiminin de önem arz ettiği zaman içerisinde anlaşılmıştır. Bu makalede belediye şirketlerinin iç ve dış denetimi hakkında zamansal periyotta bir değerlendirmeye gidilmiştir. Akabinde de hâlihazırda belediye şirketlerinin denetimi konusunda tespit edilen eksikliklerin giderilmesi maksadıyla çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Belediye, Belediye Şirketleri, Denetim, Mahalli Müşterek Hizmet.

An Assessment on Audit of Municipal Companies

Abstract

Municipalities have been active in various ways in the performance of local joint services in the historical process. In particular, depending on the diversification of local services over time and the differentiation of their content, service delivery models and processes had to be improved as a requirement of the new public administration approach. In addition to this important change, service provision had to be made more effective, economical and efficient due to the expansion of urban areas and the increase in their number. In this process, it became necessary for municipalities to produce and provide services through their companies. However, it has been understood over time that the control of these structures is as important as their management. In this article, an evaluation was made on the internal and external audit of municipal companies in a temporal period. Subsequently, various suggestions have been made in order to eliminate the deficiencies that have already been identified in the supervision of municipal companies.

Keywords: Municipality, Municipal Companies, Audit, Local Joint Service.

Atıf/Citation:

Özçelik, H. (2022). Belediye şirketlerinin denetimi hakkında bir değerlendirme. *Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(2), 201-214.
doi: 10.56400/tarsusiibfdergisi.1203368

* Bu makale, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı'nda "Avrupa Birliği'nde Ve Türkiye'de Belediye Şirketleri: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Şirketleri Üzerine Bir İnceleme" adlı Doktora Tezi'nden üretilmiştir.

¹Dr., Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı, dr.hasanozcelik@gmail.com, ORCID-iD: 0000-0002-5798-7788

Makale gönderim tarihi: 12.11.2022

Kabul tarihi: 01.12.2022



GİRİŞ

İnsanların yerleşik hayata geçmesi ile birlikte mahalli müşterek bir mahiyet taşıyan ortak hizmetlerin sunumunun daha sistematik bir şekilde yürütülmesi gerekmiştir. Yerel ve merkezi örgütlenmeler neticesinde ise mahalli müşterek nitelikli hizmetlerin sunucuları ise zamanla değişim göstermiştir. Bilhassa kentleşme, kentsel alanların büyümesi, nüfus artışı ile birlikte yerel hizmetlerin mahiyeti derinleşerek çeşitlenmiştir. Böylece yerel hizmetlerin sunumunda da kayda değer dönüşümlerin yaşanması gerekmiştir. Gün geçtikçe belediyeler, etkisi altında kaldıkları dönüşümden olabildiğince etkilenmekte, buna bağlı olarak da sayısı ve mahiyeti artarak derinleşen mahalli müşterek ihtiyaçları etkili ve verimli bir şekilde sunabilmek için çeşitli aksiyonlar almaktadır. Bu süreçte belediyeler dünyadaki gelişmeleri yakından izlemekte, yeni stratejiler belirlemekte ve iyi uygulama örneklerini esas alarak mahalli müşterek hizmetleri sunmaya çalışmaktadır. Söz konusu değişikliklerin ve dönüşme çabalarının bilhassa 1980’li yıllarla birlikte hız kazandığı görülmektedir. Anılan süreçte ise en etkili aracın özel hukuk hükümlerine istinaden teşekkül ettirilen belediye şirketleri olduğu anlaşılmaktadır.

Bu çerçevede belediyeler, sermayelerinin tamamına veya büyük kısmına sahip oldukları özel hukuk hükümlerine tabi belediye şirketlerinin katı kurallardan müstesna yönetim ve denetim yapısından istifade etmekte, zamanla çeşitlenen mahalli ihtiyaçların etkin bir şekilde karşılanması noktasında anılan şirketleri kullanarak gereksinimlere yanıt vermeye çalışmaktadır. Bu bakımdan etkili, ekonomik ve verimli hizmet sunum sürecinin sağlanmasının yanı sıra belediye şirketleri yerel düzeyde kayda değer bir rekabet ortamı da sağlamaktadır. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporları incelendiğinde 1390 adet belediye ve 33 adet de belediye bağlı idaresi bulunduğu görülmektedir. Şirket sayılarına dair istatistiki bir veri söz konusu raporlarda bulunmamakta olup belediye ve bağlı idare şirketlerinin sayılarının özellikle 696 sayılı KHK’ye dayanılarak personele dayalı işlerin belediye şirketleri eliyle yürütülmesi akabinde Personel A.Ş. şirketlerinin neredeyse bütün belediyelerde kurulduğu anlaşılmıştır. Dolayısıyla belediye şirketlerinin sayısının belediye ve bağlı idare sayısından daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan 2021 yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu’nun incelenmesi neticesinde belediyeler ve bağlı idarelerinde toplam 188.238 personel (memur, sözleşmeli personel, işçi ve geçici işçi) istihdam edilirken bu idarelerde toplam 527.674 şirket çalışanı bulunduğu görülmektedir (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü, 2022: 55). Dolayısıyla şirketlerde istihdam edilen personel sayısı belediyelerde istihdam edilen personelden yaklaşık 2,8 kat daha fazladır. Söz konusu şirketlerin personel sayısı, bütçeleri ve yerel hizmet sunumunda üstlendikleri fonksiyon da dikkate alındığında anılan şirketlerin denetiminin de giderek önem kazandığı değerlendirilmektedir. Makale kapsamında belediye şirketlerinin tarihsel süreç içerisinde yaşadıkları gelişim ve anılan şirketlerin var olmasına olanak sağlayan hukuki dayanaklar ile çeşitli yargı kararları kapsamında bilgi verilerek bu yapıların yönetimi kadar denetiminin de önem arz ettiğinden hareketle çalışmada belediye şirketlerinin denetimi hakkında zamansal periyotta bir değerlendirmeye gidilmiştir.

1. BELEDİYE ŞİRKETLERİ

20. yüzyılın başından itibaren hızla gelişen sanayileşme ve kentleşme gibi çeşitli faktörler neticesinde yönetim paradigmalarında kayda değer değişimler yaşanmaya başlamıştır. 1980’li yıllarda nüfus artışı, tarımsal ve endüstriyel üretim, istihdam politikaları ile araçlarındaki değişimler nedeniyle kırsaldan kente göç artmış, giderek yoğunlaşan kentleşme ile birlikte daha adem-i merkezîyetçi yönetim yapıları önem kazanmış, böylece hizmet sunum süreçlerinde sistematik değişiklikler yerel yönetimleri de zorunlu bir şekilde yönetsel bir reforma gereksinimi içerisine sokmuştur. Yerel hizmetlere duyulan gereksinimin artması ile birlikte alternatif hizmet sunum modelleri ve araçları da ortaya çıkmıştır. Belediyeler, kentsel alanlarda giderek artan yerel hizmet gereksinimlerini sunmak maksadıyla işletmelerini “şirket” statüsüne dönüştürerek var olan ihtiyaçları giderme yoluna gitmiştir. Bu noktada sadece şirket kurmaktan ziyade kurulmuş şirketlere ortak olma veya bir şirketin hisselerini bedelsiz olarak hibe yoluyla alarak hizmet sunma kabiliyetini artırma yoluna gitmiştir. Anılan gelişmeler akabinde Türkiye’de 1980’li yıllardan sonra belediyelerin ve il özel idarelerinin şirket kurması veya teşekkül ettirilmiş olan şirketlere ortak olması, kentsel alanda mahalli hizmetlere yönelik olarak artan talep ile özdeş seyir göstermiştir (Toprak, 2006: 270).

2. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

5393 sayılı Belediye Kanunu’nda belediye ile illiyet bağı bulunan teşekküller “Bağlı Kuruluş”, “İşletme” ve “Şirket” kavramları ile farklı maddelerde ve farklı anlamlarda kullanılmıştır. Ancak hâlihazırda belediyelerin sermayesinin tamamına sahip veya büyük oranda ortak olduğu şirketlerin tanımı noktasında bir açıklamaya gidilmediği görülmektedir. Genel olarak mevzuatımızda “şirket” tanımı Mülga 818 sayılı Borçlar Kanunu’nun 520’nci maddesinde “*Şirket bir akittir ki onunla iki veya ziyade kişiler, şeylerini ve mallarını müşterek bir gayeye erişmek için birleştirmeyi iltizam ederler.*” şeklinde yapılmıştır. Mezkûr tanımda geçen “müşterek gaye” lafzı, basiretli bir tacir gibi kâr elde etmek ve ortaklar arasında bu getirinin taksim edilmesi şeklinde açıklanmaktadır (Toprak, 2006: 270). Mer’i 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 620’nci maddesindeki “... iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir” düzenlemesinde şirket, mülga Kanun düzenlemesine paralel şekilde, kişilerin “ortak bir amaca erişmek” için emek ve mallarını birleştirmeleri olarak tanımlanmaktadır. Türk Ticaret Kanunu’nun 11’inci maddesinde ise ticari işletme “*esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme*” olarak tanımlanmakta, yine Türk Ticaret Kanunu’nun 16’nci maddesindeki “*kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılırlar.*” hükmü uyarınca belediyelerin kurduğu teşekkül ve müesseseler tacir olarak nitelendirilmektedir.

Bu tanımlardan hareketle belediye şirketleri; yönetimine veya sermayesinde dolaylı veya doğrudan belediye tarafından sahip olunan, mahalli müşterek nitelikli hizmetlerin ağırlıklı olarak özel

hukuk hükümleri kapsamında kendi personeli ile yürüten ve/veya üreten, müstakil bütçeli, özel hukuk tüzel kişiliğini haiz, iktisadi alanda ticari esaslarla faaliyette bulunan teşekküller şeklinde tanımlanması mümkün gözükmemektedir.

Tortop'a göre belediye şirketleri; genel olarak belediyeler tarafından kurulmakta veya ortak olunmakta, özel hukuk hükümlerine göre idare edilmekte, baskın bir şekilde belediye yöneticileri tarafından sevk ve idare edilmekte, müstakil mahiyette bir bütçeye sahip olmakta ve belediyelerin sunmakla görevli oldukları hizmet kollarında faaliyette bulunmaktadır (1998: 91).

Günümüzde ise belediye şirketlerinin faaliyetlerini çeşitlendirdikleri, belediyelerin salt mahalli müşterek hizmetleri dışında gelişen teknoloji ve hizmet gereksinimleri ile uyumlu bir şekilde faaliyet alanlarını zenginleştirdikleri görülmektedir (Bozlağan, 2004: 266).

3. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Osmanlı Devleti'nin son zamanlarında özellikle İzmir ve İstanbul'da su, havagazı, elektrik, ulaşım gibi hizmetlerin imtiyazlı şirketlerce ifa edildiği görülmektedir. Söz konusu şirketler arasında İzmir Elektrik ve Tramvay Şirketi (1855), İzmir Havagazı Şirketi (1859) ve İzmir Suları Anonim Şirketi (1895) yer almaktadır (Toprak, 1993: 25). Anılan imtiyazlı şirketlerin önemli bir kısmı Türkiye Cumhuriyeti döneminin başına dek faaliyet gösteren ve büyük ölçüde yabancı sermayeli bir şekilde faaliyet gösteren kuruluşlar olduğu ve bilhassa elektrik alanında çok sayıda imtiyazlı şirketi olduğu bilinmektedir (Eryılmaz, 1995: 117). Söz konusu şirketlerin 1923-1940 yılları arasında İstanbul Havagazı ve Elektrik ve Teşebbüsat-ı Sınaiye TAŞ, İzmir Civarı Telefon TAŞ, Ankara Elektrik TAŞ, Ankara Havagazı TAŞ ve Adana Elektrik TAŞ adları altında faaliyette buldukları ve ağırlıklı olarak yabancı ortaklı şirketler olduğu belirtilmektedir (Eryılmaz, 1995: 117).

1930 yılından sonra, imtiyazlı şirketlerin devletleştirilmesi yoluna gidilmiştir (Eryılmaz, 1995:117). Özellikle 1929 yılında başlayan ekonomik kriz akabinde devletin iktisadi alanda etkin bir rol alması ile birlikte Türkiye'de de hizmet sunumu konusunda kamu kesiminin ağırlığı giderek artmıştır. Bilhassa Devletçilik ilkesi ile birlikte devlet üretim süreçlerinde de yer alarak millileştirme hareketi ile söz konusu imtiyazlı şirketleri devletleştirme yoluna gitmiştir. Böylece İstanbul, Ankara, İzmir, Adana ve Bursa gibi kentlerde elektrik başta olmak üzere su, ulaşım ve havagazı hizmetlerini ifa eden imtiyazlı şirketler, 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun 157'nci maddesinde yer alan satın alma hakkına istinaden 1932 yılından sonra satın alınmış, anılan yapılar belediyelere bağlı birer idare haline getirilmiştir (Eryılmaz, 1995: 118; Toprak, 1993: 25). Zamanla söz konusu teşkilatlar uhdesinde de kimi değişiklikler yapılarak bazı teşkilatlar özel hukuk tüzel kişiliğine büründürülerek var olan gereksinim giderilmeye çalışılmıştır.

Belediyelere bağlı olan bu yapıların daha işler hale getirilmesi ise merkeziyetçi yapının ağır vesayet denetimi yetkisi altında bir zaruret haline gelmiş, böylece bu teşkilatların sundukları hizmetlerin zamanla şirketleşmesi de gerekmiştir. Anılan yapıların yönetiminde belediyenin etkinliğini artırmak için üst düzey belediye yöneticilerinin bu şirketlerin yönetim kurullarında görev alması da sağlanmış,

sonrasında ise belediye hizmetlerinin özelleştirilmesinde bir yöntem haline gelen şirketleşme eğilimi 1980’li yıllarda hızla artmıştır (DPT, 2000: 87). Bilhassa kentleşme ile gereksinimi ve çeşidi artan hizmetlerin büyükşehirlerde şirketler eliyle gördürülmesi uygulaması akabinde şirketler yeni birer belediye idaresi olarak nitelendirilmiştir (Eryılmaz, 1995: 118).

4. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN HUKUKİ DAYANAKLARI

Belediyelerin, asli görevlerini ifa etme noktasında yaşadıkları zorlukları aşmada kullandıkları şirketler, etkili birer hizmet sunma modeli halini alması ile birlikte şirketlerin kurulması uygulaması giderek zorlaştırılmış, bu nedenle kurulmuş bulunan şirketlerin belediyelere bedelsiz devri ile belediyelerin hareket kabiliyetlerini artırdıkları görülmüştür. Ayrıca kimi nedenlerle açıkça kurulması yasaklanmayan konularda da pek çok şirket kurularak belediyelerin hizmet sunma imkanı artırılmaya devam edilmiştir (Dönmez, 1996: 62). Hizmet sunumunun mevzuat özelinde ayrıntılı kaidelere tabi tutulması neticesinde giderek artan hizmet gereksinimi ve belediyelerin kapasite ve yönetsel kısıtları bu yöndeki değişimi zorunlu kılmıştır (DPT, 2007: 1). Diğer taraftan Tükiye’nin Avrupa Birliği (AB) üyeliğine 1999 yılında aday ülke olmasıyla AB’ye entegrasyonu sağlayacak reformların yerleşme özelinde süratle tatbik edilmesi gerekliliği de hasıl olmuştur (DPT, 2000: 4).

Her ne kadar özel kanunlarında belediyelerin şirket kurabileceği hususuna yer verilmiş olsa da anılan konuda farklı bir düzenleme daha bulunmaktadır. 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un 26’ncı maddesinde “*Belediyeler ve diğer mahalli idareler ile bunların kurdukları birlikler tarafından, ticari amaçla faaliyette bulunmak üzere ticari kuruluşlar kurulması, mevcut veya kurulacak Şirketlere sermaye katılımında bulunulması Cumhurbaşkanının² iznine tabidir*” denilmek suretiyle şirket kurulması ve sermaye katılımında bulunulması halinde onay ve izin mercileri düzenlenmek suretiyle belediyelerin ve diğer yerel yönetimlerin şirketleşme çalışmaları kontrol ve denetim altına alınmıştır.

Ancak süregelen zaman içerisinde kimi belediyelerce şirket kurma prosedürünün ve izin sürecinin zorluğuna binaen hâlihazırda teşekkül ettirilmiş bir şirketin bedelsiz olarak devralınması yoluna gidilmiştir. Anılan konunun yargıya intikali akabinde Danıştay 8. Dairesi 05/03/2010 tarihli ve E: 2008/4976, K: 2010/1108 sayılı kararında: “*bedelsiz veya hibe yoluyla şirket edinilmesiyle ilgili olarak herhangi bir sınırlama olmadığı ve idarenin yargı kararlarına uymasının yasal bir zorunluluk olduğundan bahisle, il özel idareleri ve belediyelerin kurulmuş veya kurulacak şirketlere bedelsiz olarak pay verilmek suretiyle hissedar olmaları veya mevcut bir şirketin hibe yoluyla tüm mal varlığı ile bedelsiz olarak devralınması halinde 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanununun 26’ncı maddesine göre Bakanlar Kurulu izni alınmasına gerek olmadığı,...*” yönünde değerlendirmede bulunmuştur.

² 9/7/2018 tarih ve 30473 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 703 sayılı KHK’nin 85 inci maddesiyle bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kurulu’nun” ibaresi “Cumhurbaşkanının” şeklinde değiştirilmiştir.

2000’li yılların başında Yerel Yönetimler Reformu adı altında yürürlüğe konulmuş olan 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu ile mahalli idarelerin görev, yetki ve sorumlulukları var olan gereksinimleri de karşılayacak ölçüde yeniden düzenlenmiştir. Bu çerçevede belediyelerin şirket kurabilmesinin hukuki zemini de yeniden düzenlenmiştir.

Öte yandan 696 sayılı KHK ile 27/06/1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye Ek Madde 20 eklenmiştir. Bu maddeye göre: *“İl özel idareleri, belediyeler ile bağlı kuruluşları ve bunların üyesi olduğu mahalli idare birlikleri, personel çalıştırılmasına dayalı hizmetleri 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 22 nci maddesindeki limit ve şartlar ile 62 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki sınırlamalara tabi olmaksızın doğrudan hizmet alımı suretiyle birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlası bu idarelere ait ve halen bu kapsamda hizmet alımı yaptığı mevcut şirketlerinden birine, bu nitelikte herhangi bir şirketi bulunmuyorsa münhasıran bu amaçla kuracakları bir şirkete gördürebilir. Bu madde kapsamındaki şirketler hakkında 10/6/2004 tarihli ve 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanunda belirtilen özel şartlara ilişkin hükümler uygulanmaz. Bu madde kapsamındaki şirketlerde işçilerin işe alımı, işçilere ilişkin personel giderlerinin toplam giderler içindeki payına ilişkin üst sınırları, ilk defa alınacak işçilere ilişkin belirlenecek ölçütleri esas alarak yıllık sınırlamaları ve bu kapsamdaki alımlar ile harcamaları izlemeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye Cumhurbaşkanı³ yetkilidir.”* Böylece belediyeler özelinde doğrudan hizmet alımı şeklinde bir alım yöntemi hayata geçirilerek bu alımların mevcut şirketler üzerinden yapılması kararlaştırılmıştır. Ancak şirketi bulunmayan belediyeler ve bağlı idareler için ise Personel A.Ş. şirketlerinin kurulması vesayet makamınca gerçekleştirilmiştir.

5216 sayılı Kanun’un *“Şirket kurulması”* başlıklı 26’ncı maddesinde büyükşehir belediyelerinin görev ve hizmetleri ile ilgili sermaye şirketi kurabileceği hususu düzenlenmiştir. Anılan şirketlerde ise yöneticilik sıfatını haiz kamu görevlilerinin yönetim ve denetim kurullarına görev alabileceği de belirtilmiştir. Aynı maddede ayrıca büyükşehir belediyelerinin *“mülkiyeti veya tasarrufundaki hafriyat sahalarını, toplu ulaşım hizmetlerini, sosyal tesisler, büfe, otopark ve çay bahçelerini işletebilir; ya da bu yerlerin belediye veya bağlı kuruluşlarının % 50’sinden fazlasına ortak olduğu şirketler ile bu şirketlerin % 50’sinden fazlasına ortak olduğu şirketlere, 8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın belediye meclisince belirlenecek süre ve bedelle işletilmesini devredebilir”* hükmü de bulunmaktadır. Dolayısıyla büyükşehir belediyelerine söz konusu faaliyetler özelinde işletme haklarını şirketlere devretme hakkı verilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun *“Şirket kurulması”* başlıklı 70’inci maddesinde belediyelerin görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre şirket kurabileceği düzenlenmiş, ancak belediyelere faaliyet konularını şirketlere devretme yetkisi verilmemiştir. Nitekim büyükşehir belediyeleri dışındaki belediyelerin faaliyet alanlarını kendi şirketlerine devretme hakkının olmadığı

³ Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişten önce söz konusu usul ve esasları belirleme yetkisi “Maliye Bakanlığı ve Devlet Personel Başkanlığının görüşleri ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu”na aitti.

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğünün 09/06/2020 tarih ve 109706 sayılı yazısı ile vurgulanmıştır.

5. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN FAALİYET ALANLARI

Mahalli müşterek nitelikli çok sayıda hizmeti ifa etme sürecinde belediyelerin faaliyetlerini kolaylaştıran şirketlerin faaliyet alanlarını sekiz başlık altında tasnif etmek mümkün gözükmemektedir. Belediyeler doğalgaz, katı atıklardan elektrik enerjisi üretilmesi, akaryakıt, jeotermal sıcak su potansiyelinden faydalanarak yerleşim alanlarının ısıtılması gibi alanlarda enerji şirketleri kurabilmektedir. Kent içi toplu taşıma ve ulaşım gibi alanlarda teknoloji şirketleri; katı ve tıbbi atıklar ile deniz atıklarının toplanması, bertaraf edilmesi ve yeniden kazanımı konularında çevre şirketleri; kent içi ulaşım alanında ulaşım şirketleri; ekmek, su gibi zaruri gereksinimlerin karşılanması amacıyla gıda şirketleri; toplu konut, yol ve altyapı gereksinimlerinin karşılanması için inşaat; kentsel planlama konusunda mühendislik şirketleri kurabilmektedir. Öte yandan kültür, sağlık, spor, halkla ilişkiler gibi alanlarda ise çeşitli hizmet şirketleri teşekkül ederek bu hizmetleri sunabilmektedir. Bu açıklamalardan hareketle genel olarak belediyelerin görev ve yetkileri kapsamında yer alan bütün hizmetleri kapsayacak şekilde şirketler kurabileceği anlaşılmaktadır.

6. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN DENETİMİ

Kamu kaynaklarının verimli, ekonomik ve etkili bir şekilde kullanılarak mali disiplinin, hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla 24/12/2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur. Kamunun mali yönetimi ve denetimi anlamında önemli düzenlemeler içeren söz konusu Kanun’un kapsam maddesine bakıldığında söz konusu düzenlemelerin kamu idareleri, kurum ve kuruluşlarını kapsadığı, başka bir deyişle anılan düzenlemenin belediye şirketlerini kapsamadığı anlaşılmaktadır. Diğer taraftan 5216 sayılı Kanun ve 5393 sayılı Kanun’un ilgili hükümlerinde ise belediye şirketleri özelinde “ilgili mevzuata” yapılan atıflar da nazara alındığında Belediyelerce şirket kurulması ve şirketlerin faaliyette bulunmaları ile anılan şirketlerin denetimlerinin Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuata göre yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Belediye şirketleri, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuat hükümlerine göre teşekkül ettirilmektedir. Anılan şirketler genel olarak faaliyetlerini Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütmektedir. Başka bir deyişle mezkûr teşekküller özel hukuk tüzel kişiliğine sahip şirketlerdir. Bu açıklamalardan hareketle belediye şirketleri, çalışma usul ve esasları bakımından Türk Ticaret Kanunu’na tabi olarak faaliyetlerini yürütmektedirler. Öte yandan Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre; şirketlerin iç ve dış denetimlerinin ne şekilde yapılacağı ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Şirketin iç denetimi dışında önem arz eden bir husus ise mezkûr Kanun’un öngördüğü ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanlarınca yapılan denetimdir. Yine konusu itibarıyla farklılık arz eden ve belediye şirketleri üzerinde tatbik edilen çok sayıda denetim türü ve merci de bulunmaktadır. Örneğin Vergi Usul Kanunu, İş Kanunu, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu gibi mevzuattan kaynaklanan denetim yetkisi de ilgili merciler tarafından belediye

şirketlerini kapsayacak şekilde tatbik edilmektedir. Başka bir deyişle belediye şirketleri, genel olarak yukarıda zikredilen kanun ve benzer mevzuat hükümleri kapsamında yetkili denetim ve inceleme görev ve yetkisi ile dış denetime tabi tutulmakta, diğer gerçek ve tüzel kişiler gibi denetlenebilmektedirler (Güler, 2009: 5).

Belediyelerin pay sahibi olduğu şirketleri kamu kurum ve kuruluşu vasfına haiz bağlı kuruluş, müessese, işletme vb. kuruluş olarak kabul eden ve dolayısı ile işleyiş ve denetimleri bakımından bu kuruluşlar ile aynı kapsamda olduklarına dair bir kısım görüşler de ileri sürülmektedir. Anayasamıza göre kamu kurum ve kuruluşları, ancak kanunla veya kanunların açıkça verdiği yetkiye istinaden kurulabilen kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlardır. Hukukumuzda bağlı kuruluş, müessese ve işletmeler 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri ile kamu tüzel kişiliğini haiz şekilde yapılandırılmış kurum ve kuruluşlar olarak düzenlenmiştir. Belediye şirketleri ise ilgili kanun hükümlerine göre kurulan özel hukuk tüzel kişilikleri olduğundan bağlı kuruluş, müessese ve işletme gibi kabul edilmeleri gerektiği görüşüne katılmak mümkün görünmemektedir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "*Büyükşehir Belediyesinin Gelirleri*" başlıklı 23'üncü maddesi (j) bendinde yer alan "*Bağlı kuruluşların kesin hesaplarındaki gelirleri ile giderleri arasında oluşan fazlalık sonucu aktarılacak gelirler*" hükmü ile (k) bendinde yer alan "*Büyükşehir belediyesi iktisadî teşebbüslerinin safi hasılatından büyükşehir belediye meclisi tarafından belirlenecek oranda alınan hisseler*" hükmü iktisadi teşebbüs ile bağlı kuruluşları ayrı ayrı düzenleyerek bu teşekküllerin farklılığı ortaya konulmuştur. Öte yandan "*Büyükşehir Belediyesinin Giderleri*" başlıklı 24'üncü maddesinin (c) bendinde yer alan "*İlçe belediyeleri ile bağlı kuruluşlara yapacakları yardımlar ve ortak proje giderleri*" hükmü ile (g) bendinde yer alan "*Belediyenin kuruluşuna katıldığı şirket, kuruluş ve birliklerle ilgili ortaklık payı ile üyelik aidatı giderleri*" hükmü, şirketler ile bağlı kuruluşlar arasındaki düzenleme farklılığını açıkça ortaya koymaktadır. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "*Şirket Kurulması*" başlıklı 70'inci maddesi "*Belediye kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre şirket kurabilir*" hükmü ve "*İşletme Tesis*" başlıklı 71 inci maddesi "*Belediye, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini İçişleri Bakanlığının izniyle bütçe içinde işletme kurarak yapabilir*" hükümleri de "işletme" ve "şirket" kavramları arasındaki farklı açıkça ortaya koymuştur (Küçük, 2015: 44-45).

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile bu tüzel kişiliğin şirketleri üzerinde denetim yetkisi açık bir şekilde düzenlenmiştir. Mezkûr Kanun'un "*Büyükşehir Belediye Başkanının Görev ve Yetkileri*" başlıklı 18'inci maddesinin (d) bendinde "*Bu Kanunla büyükşehir belediyesine verilen görev ve hizmetlerin etkin ve verimli bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli önlemleri almak,*" (e) bendinde "*Büyükşehir belediyesinin ve bağlı kuruluşları ile işletmelerinin etkin ve verimli yönetilmesini sağlamak, büyükşehir belediyesi ve bağlı kuruluşları ile işletmelerinin bütçe tasarımlarını, bütçe üzerindeki değişiklik önerilerini ve bütçe kesin hesap cetvellerini hazırlamak,*" (i) bendinde ise "*Belediye personelini atamak, belediye ve bağlı kuruluşlarını denetlemek*" hükümleri yer almaktadır. Kanun'un 26'ncı maddesinde ise "*genel sekreter ile belediye ve bağlı kuruluşlarında yöneticilik sıfatını*

haiz personelin bu şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında görev alabilecekleri” düzenlemiştir. Bu düzenleme nazara alındığında belediye şirketleri üzerinde belediye yöneticilerinin bir tür iç denetim mahiyetinde dolaylı bir denetim yetkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır.

5393 sayılı Belediye Kanunu incelendiğinde belediye şirketlerinin denetimi hakkında sarıh bir düzenlemenin bulunmadığı görülmektedir. Söz konusu Kanun’un 25’inci maddesine göre belediye meclisinin her yıl bir denetim komisyonu kurarak belediyenin önceki yıl gerçekleşen gelir ve giderleri ile hesap, kayıt ve işlemlerinin denetleneceği belirtilmiştir. Ancak anılan düzenlemeye göre denetim komisyonu sadece belediye birimleri ve bağlı kuruluşlarını denetleyebilirken belediye şirketlerine bu madde hükmünde yer verilmemiştir. Diğer taraftan aynı Kanun’un 55’inci maddesinde belediyelerin denetimine ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir. Söz konusu maddede *“Belediyelere bağlı kuruluş ve işletmeler de yukarıdaki esaslara göre denetlenir”* hükmü de düzenlenmiştir. Dolayısıyla belediyelerde iç ve dış denetim yapılması esnasında belediye işletmeleri ve bağlı kuruluşlarının denetime konu edilebileceği hususu açıklık kazansa da belediye şirketlerinin bu madde kapsamında düzenlenmemesi dikkat çekmektedir. Bu çerçevede gerek ihtisas komisyonu olan Denetim Komisyonunun gerekse de iç ve dış denetim kapsamında yetkili olan mercilerin belediye şirketleri üzerinde bir denetim yetkisinin olmadığı açıklık kazanmaktadır.

Şirketlerin “belediye denetimi” kapsamında dolaylı olarak denetleneceklerine ilişkin bir düzenleme sadece 56’ncı maddede yer almaktadır. Anılan maddeye göre belediye başkanı, her yıl hazırlayacağı faaliyet raporlarında, *“bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıklarına ilişkin”* çeşitli değerlendirme ve bilgilere yer verebilecektir. Diğer taraftan 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 68’inci maddesine göre belediye şirketlerinin iç borçlanması sırasında belediye meclisinin yetkili olması da dikkat çekmektedir. Yine aynı Kanun’un 18’inci maddesine istinaden sermaye artışında da meclis kararının gerekmesi sadece şirketlerin borçlanma ve sermaye artırımı konusunda belediye başkanı ve belediye meclisine dolaylı ve etkili bir denetim imkânı tanımaktadır.

Yukarıda yer verilen hükümler ve değerlendirmeler çerçevesinde; belediye, işletme ve bağlı kuruluşların denetimi ile ilgili düzenlemelere yer verilmişken belediyelerin pay sahibi olduğu şirketlerin denetim kapsamında doğrudan alınmaması önemli bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır (Keskiner, 2006: 21-30).

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 260’inci maddesinde düzenlenen İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığının bir vesayet makamı olarak *“Bakanlığın merkez birimlerinin, bağlı kuruluşların, il ve ilçelerin ve mahalli idarelerle, bunlara bağlı ve bunların kurdukları veya özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulmuş birlik, işletme, müessese ve teşebbüslerin işlem ve hesaplarını teftiş etmek ve denetlemek, inceleme ve soruşturma yapmak,”* yetkisi bulunmaktadır. Öte yandan aynı Kararname’nin 100’üncü maddesinde de Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğüne *“Mahalli idarelerin iş ve işlemlerine dair mevzuatla verilen görev ve hizmetleri yapmak, takip etmek, sonuçlandırmak ve geliştirmek,”* şeklinde genel bir denetim ve izleme yetkisi verilmiştir. 5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nde ise Devlet

Denetleme Kurulunun denetim kapsamına “Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşları, kamuya yararlı dernekler, vakıflar, kooperatifler, birlikler ile bu kurum ve kuruluşların her türlü ortaklık ve iştirakleri” de alınmıştır.

2003 yılında kabul edilerek yürürlüğe giren 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 2’nci maddesinin (d) bendine göre, “doğrudan veya dolaylı sermayesi %50’nin üzerinde belediyeye ait belediye şirketleri” de bu kanun kapsamına alınmış olup, belediye şirketlerinin mal veya hizmet alımları ile yapım işlerini bu Kanun hükümlerine göre yürütmesi zorunluluğu getirilmiştir.

1982 Anayasası’nın 160’ıncı maddesine göre, kamu idareleri, kurum ve kuruluşlarının “gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak” Sayıştayın görevi olarak belirlenmiştir. Mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu da Sayıştay’ın bu görevini kapsamlı bir şekilde düzenlemiştir. Ancak söz konusu Kanun’da Sayıştayın denetim kapsamı içerisinde belediye şirketlerine yer verilmediği görülmektedir. Ancak bahsi geçen Kanun’u mülga eden 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile bu duruma bir son verilmiş, merkezi ve yerel yönetimlere “bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri” Sayıştayın denetimi altına alınmıştır (Kendirli, vd. 2014: 33-34). Sayıştay Başkanlığının 2010 yılında yürürlüğe giren bu Kanun’dan sonra belediye şirketlerini düzenli olarak denetlediği görülmektedir.

Diğer yandan ilk defa 2013 yılında yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla, belirlenen eşik değerleri karşılayan ve Karara ekli (I) sayılı liste kapsamında olanlar hariç olmak üzere, sermayesinin en az %50’si belediyelere ait olan şirketler bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Söz konusu şirketler için yıllar itibarıyla belirlenen ve yapılması planlanan değişikliklerle 2023 ve sonrası için öngörülen eşik değerler aşağıdaki şekildedir:

Tablo 1. Sermayesinin En Az %50’si Belediyelere Ait Olan Şirketler için Yıllar İtibarıyla Belirlenen Eşik Değerler

	2013 - 2015	2016 - 2022	2023
Aktif toplamı (TL)	40 milyon	30 milyon	60 milyon
Yıllık Net Satış Hasılatı (TL)	50 milyon	40 milyon	80 milyon
Çalışan Sayısı	125	125	100

Mevcut verilere göre sermayesinin en az %50’si belediyelere ait olan şirketlerden 2022 yılında 211’i bağımsız denetim kapsamında yer almaktadır. 29 Kasım 2022 tarih ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” ile belirlenen eşik değerlere göre 2023 ve sonrası için bu sayının 180 olacağı öngörülmektedir.

Görüleceği üzere belediye şirketlerinin denetiminde genel olarak Türk Ticaret Kanunu hükümlerinin egemen olduğu ancak bu şirketlerin sermayesinin tamamı veya yarısından fazlasına sahip olan tüzel kişiliklerin belediyeler olması nedeniyle belediyelerin ve belediyeler üzerinde vesayet

denetimine sahip olan idarelerin de belediye şirketleri üzerinde bir denetim yetkisinin olduğu görülmektedir. Ancak bu denetim türleri bahsedilen merci ve süreçlerden de ibaret değildir. Özel ve genel mahiyetteki kanunlar ile diğer idare, kurum ve kuruluşlar gibi belediye şirketleri de bu denetim kapsamında alınabilmektedir. Ancak değinilen bu denetim türleri kapsamında en etkili denetimin Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan denetimler olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu hususta 5393 sayılı Belediye Kanunu ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamında belediye şirketlerinin denetimi hususunda yeterli ve kapsayıcı hükümlerin olmaması önemli bir eksiklik olarak göze çarpmakta, uygulamada tereddütlere mahal vermektedir.

7. SAYIŞTAY DENETİMLERİNDE BELEDİYELER VE BELEDİYE ŞİRKETLERİ

Belediye şirketlerinin Sayıştay Başkanlığı tarafından denetimi de önem taşıyan bir husustur. Nitekim Sayıştay Başkanlığı tarafından belediye şirketleri özelinde yapılan denetim bulguları incelendiğinde genel olarak söz konusu şirketlerin iş ve işlemlerinde tespit edilen mali ve uygunluk denetimi kapsamındaki bulgulara yer verildiği görülmüştür. Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan 2021 yılı Faaliyet Raporunda ise belediye şirketlerine yönelik 2021 yılı kapsamında 32 denetim yapıldığı belirtilmiş ve söz konusu şirketlerin “... denetiminde izlenecek usul ve esasları içerecek şekilde ve denetimlerin mümkün olan en yüksek kalitede yürütülmesine destek vermek amacıyla Mahalli İdare Şirketleri Denetim Kılavuzu” hazırlandığı belirtilmiştir (Sayıştay, 2022: 29).

Ancak belediye ile şirketler arasındaki ilişki bakımından yapılan denetimlerde kayda değer hususlar bulunmaktadır. Sayıştay Başkanlığı tarafından şirkete sahip olan kimi belediyelerde yapılan denetimlerde tespit edilen bulgulara aşağıda yer verilmiştir.

“Belediye Şirketinin Zararının Sermaye Artırımı Yoluyla Finanse Edilmesi” bulgusu dikkate alındığında belediyelerin 5018 sayılı Kanun’un “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8 inci maddesine bir atıfta bulunularak bir belediyenin üç yıl süresince zarar eden şirketini sermaye artırımı yolu ile finanse etmeye çalıştığı tespit edilmiştir (Sayıştay, 2019: 14-15).

Bir diğer bulguda ise “Bankamatik Ünitelerinin İhalesiz ve Bedelsiz Olarak Belediye Şirketine Verilmesi” hususuna değinilmiş olup (Sayıştay, 2020a: 17-18), ilgili mevzuat özelinde belediyeler tarafından şirketlerine ihalesiz olarak verilecek çok sayıda hizmet olmasına rağmen belediyelerin bu genel ve geniş kapsama rağmen ihale suretiyle verilmesi gereken işleri de ihalesiz olarak şirketlerine verdiği tespit edilmiştir.

Diğer bir bulguda ise kimi belediyelerde şirketlere dair mali veriler ile şirketlerin ortaklığa dair mali kayıt ve bilgilerin uyuşmadığı tespit edilmiştir (Sayıştay, 2020b: 14-15). Bir başka deyişle belediye ve şirket illiyet bağında mali konularda üretilen bilgi ve verilerin güvenilir bir mahiyet içermediği görülmektedir. Diğer bir denetimde ise “Belediye Şirketleriyle İlgili Kurum Bünyesinde Yeterli Bilgi ve Belge Bulunmaması” yönünde bu tespiti destekleyecek mahiyette çeşitli bulgulara ve tespitlere yer verildiği görülmüştür (Sayıştay, 2020c: 18).

Görüleceği üzere gerek belediyelerin gerek de belediye şirketlerinin Sayıştay Başkanlığı tarafından etkin bir şekilde denetlendiği, bu iki mahalli idare birimi arasında rastlanılan mali ve uygunluk denetimi bulgularının sürekli olarak takip edildiği anlaşılmaktadır. Yerel düzeyde etkinlikleri ve mali güçleri kayda değer bir şekilde artan belediye şirketleri için Mahalli İdare Şirketleri Denetim Kılavuzu şeklinde bir denetim izlencesinin hazırlanması da bu tespiti doğrulamaktadır. Anılan kılavuzun belediyeler özelinde yapılacak iç denetimlerde de esas alınmasının yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Yirminci yüzyılın son çeyreği ile birlikte sanayileşme ve kentleşmenin ivme kazanması akabinde kentlerin sunduğu imkânların da artması ile kırsaldan kente olan nüfus hareketini hızlandırmıştır. Kentsel alanın genişlemesi mahalli müşterek nitelikli hizmetlere olan gereksinimi artırırken söz konusu hizmetlerin mahiyeti ve çeşitleri de teknolojik gelişmelere istinaden farklılaşmıştır. Klasik belediye örgütlenmesi ve hizmet sunum yöntemleri bu dönüşüme bilhassa yasal kısıtlardan ötürü yanıt vermekte güçlük çekmiştir. Buna bağlı olarak da belediyeler, etkili ve verimli hizmet sunma yöntemlerinden biri olarak Türk Ticaret Kanunu kapsamında özel hukuk tüzel kişisi olan belediye şirketleri vasıtasıyla hizmet sunma kabiliyetini artırma yoluna gitmiştir.

Hâlihazırda belediyelerce kurulacak şirketlerin hukuki dayanağı 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 26'ncı maddesi olup, anılan düzenlemeye göre nihai izin merci Cumhurbaşkanı olarak belirlenmiştir. Anılan sürecin zorluğuna binaen kimi belediyelerce var olan bir şirketin bedelsiz devralınması yoluna da gidilmiş olup, bu hususta Danıştay, bedelsiz olarak devralınan şirketler için ilgili mercinin iznine gerek olmadığı yönünde karar ittihazı cihetine gitmiştir. Diğer taraftan belediyelerde taşeron olarak çalışan personelin kadroya geçirilmesi uygulaması kapsamında belediyelerde Personel A.Ş. adı altında bir örgütlenmeye de gidilmiştir. Böylece şirketi olmayan belediyeler için de Vesayet Makamının kararı ile şirketler kurulmuştur.

Yukarıda yer verilen gelişmelerden hareketle yerel düzeyde sermaye anlamında önemli bir yer tutmaya başlayan belediye şirketlerinin denetimi de önem kazanmıştır. Özel hukuk tüzel kişisi vasfında olan belediye şirketleri ile ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu hükümlerine istinaden bir denetim sürecinin öngörülmektedir. Ancak 5393 sayılı Belediye Kanunu ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu incelendiğinde belediye şirketlerinin denetimi noktasında bir belirsizlik bulunduğu görülmektedir. Söz konusu kanunlarda belediye işletmeleri ve bağlı kuruluşları denetim komisyonu ile iç ve dış denetim kapsamında denetlenebilirken belediye şirketlerinin bu kapsama alınmadığı, dolaylı mahiyette belediye başkanının hazırlayacağı faaliyet raporunda belediye ortaklıklarına dair bilgilere yer vereceği hükmü yer almaktadır. Bu bakımdan belediyeler özelinde söz konusu tüzel kişiliklerin denetiminin tereddüte mahal vermeyecek şekilde düzelmemesinin yerinde olacağı değerlendirilmektedir. Diğer taraftan söz konusu belediye şirketlerinin bütçesi ve yerel piyasadaki işlerliği dikkate alındığında denetimin önemi giderek artmaktadır. Hâlihazırda da bu şirketler üzerinde en etkili denetimin Sayıştay Başkanlığı tarafından yapıldığı, ayrıca vergi, sosyal güvenlik mevzuatı gibi kaidelerden hareketle çeşitli denetim

erklerince de belediye şirketlerinin denetime konu edildikleri görülmektedir. Belediye şirketlerinin denetimi özel ve kamu hukukunun kesişiminde yer alan ve dağınık bir muhteviyat taşıyan bir görünüm arz etmektedir. Bu sebeple yerel ekonomide önemli bir yer tutan ve belediyeler lehine hizmet sunum sürecinde rekabeti sağlayan söz konusu şirketlerin denetiminin daha sistematik bir hale getirilmesi, bu aşamada belediyelerin iç denetim mekanizmalarınca şirketlerin sürekli bir denetime tabi tutulması için yeterli ve sarıh bir düzenlemeye gidilmesi yerinde olacaktır.

Finansal Destek:	Bulunmamaktadır.
Çıkar Çatışması:	Bulunmamaktadır.
Etik Kurul Onayı:	Gerekmemektedir.
Yazar Katkı Oranı Beyanı:	Çalışmanın tamamı yazar tarafından yürütülmüştür.

KAYNAKÇA

- Bozlağan, R. (2004). Belediye iktisadi teşebbüsleri ve özelleştirme. Abdullah Yılmaz ve Mustafa Ökmen (Ed.). *Kamu yönetimi* içinde (ss. 265-292), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dönmez, M. (1996). Belediyelerin şirket kurmaları ve kurulmuş şirketlere ortak olmaları. *Beklenen Mahalli İdareler Dergisi*, 30, s.62.
- DPT (2000), Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması, ÖİK Raporu, Ankara: DPT Yayınları, DPT: 2507 – ÖİK: 527.
- DPT (2000), Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı.
- DPT (2007), Kamuda İyi Yönetişim, ÖİK Raporu, Ankara: DPT Yayınları, DPT:2721 – ÖİK: 674.
- DPT (2007). Dokuzuncu Kalkınma Planı, Kamuda İyi Yönetişim, ÖİK Raporu, Ankara.
- Eryılmaz, B. (1995). İktisadi ve İdari Yönden Yerel Yönetimlerin Tarihi Gelişimi. Yerel Yönetimler ve Eğitim Sempozyumu, İstanbul: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Yayını.
- Güler, C. (2009). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Teftiş ve Denetim Sistemimize Etkileri (1), Erişim Adresi: www.kidder.org.tr
- Kendirli, S., Başaran, M. Ş., & Turan, H. (2014). Belediye işletme ve şirketlerinin dış denetimi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 27-37.
- Keskiner, Y. E. (2006). Belediye şirketlerinde stratejik plan zorunluluğu. *Türk İdare Dergisi*, 78(451), 21-30.
- Küçük, H. (2015). Türkiye’de belediye şirketlerinin denetimi üzerine bir değerlendirme. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 3(1), 39–52.
- Sayıştay Başkanlığı (2019). İzmir Narlıdere Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu, Erişim Adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/3028-izmir-narlidere-belediyesi>
- Sayıştay Başkanlığı (2020a). Muğla Bodrum Belediyesi 2019 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu, Erişim Adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/3248-mugla-bodrum-belediyesi>
- Sayıştay Başkanlığı (2020b). Van Büyükşehir Belediyesi 2019 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu, Erişim Adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/3277-van-buyuksehir-belediyesi>
- Sayıştay Başkanlığı (2020c). Rize Belediyesi 2019 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu, Erişim Adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/3258-rize-belediyesi>

- Sayıştay Başkanlığı (2022). 2021 Faaliyet Raporu, Erişim Adresi: [https://www.sayistay.gov.tr/files/2202_SAYI%C5%9ETAY%202021%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU%20\(1\).pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/2202_SAYI%C5%9ETAY%202021%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU%20(1).pdf)
- Toprak, Z. (1993). *Belediyelerin Ekonomik İşletmeleri ve İşlevleri*, İzmir: İzmir Ticaret Odası Yayını.
- Toprak, Z. (2006). *Yerel yönetimler*. 6. Basım. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Tortop, N. (1998). Güçlü mahalli idare anlayışının gelişmesi, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 7(1), 71-91.
- Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü (2022). 2021 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu, Erişim Adresi: https://webdosya.csb.gov.tr/db/yerelyonetimler/icerikler/2021_yili_mahall-_dareler_genel_faaliyet_raporu-20220720132303.pdf
- 14/04/1930 tarih ve 1471 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1580 sayılı Belediye Kanunu, Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/1471.pdf>.
- 10/11/1984 tarih ve 18571 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3071.pdf>
- 27/11/1994 tarih ve 22124 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanunu, Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4046.pdf>
- 22/01/2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4734&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
- 24/10/2003 tarih ve 25269 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4982.pdf>
- 23/07/2004 tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5216&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>.
- 13/07/2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5393 sayılı Belediye Kanunu, Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5393.pdf>.
- 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>
- 24/12/2017 tarih ve 30280 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171224-22.htm>
- 10/07/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.1.pdf>
- 15/07/2018 tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5 Sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.5.pdf>
- 30/11/2022 tarih ve 32029 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6434 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararı, Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/11/20221130-14.pdf>