



SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X

Sayı/Issue: 127 - Aralık/December 2022

- **İmar Rantlarının Kamuya Kazandırılması: Uluslararası Örnekler Çerçevesinde Değer Artış Payı Düzenlemesinin Analizi**
Analysis of the Value Added Share Regulation in Terms of International Public Land Value Capture Practices
- **Sağlık Hizmet Ödemelerinde Usulsüzlük Türleri ve Mücadele Stratejileri**
Types of Abuse and Fraud in Healthcare Payments and Combating Strategies
- **İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) Standardının Denetim Raporlarına Etkisi: BİST Şirketlerinde Bir İnceleme**
The Effect of ISA 570 Going Concern Standard on Audit Reports: An Analysis of BIST Companies
- **Planned Obsolescence: A Hidden Threat to Environmental Security and the Recent EU Policies**
Planlı Eskitme: Çevresel Güvenlik İçin Gizli Bir Tehdit ve Güncel AB Politikaları
- **Vergi Takozu ve İşsizlik İlişkisi: OECD Ülkelerinde COVID 19 Sonrası Dönemde Yaşanan Değişimin Analizi**
The Relationship Between Tax Wedge and Unemployment: An Analysis of the Change in OECD Countries in the Post-COVID 19 Period
- **Kamu Harcamalarının Çevresel Bozulma Üzerine Etkisi: BIMSTEC Ülkeleri Örneği**
The Impact of Public Expenditures on Environmental Degradation: The Case of BIMSTEC Countries
- **24. INTOSAI Kongresi ve Rio Deklarasyonu**
24th INTOSAI Congress and Rio Declaration
- **Sayıştay Kararları**
Decisions of Turkish Court of Accounts



SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 33 | Sayı/Issue: 127 | Aralık/December 2022

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

Sahibi/Owner

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

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

Baş Editör/Editor in Chief

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (8. Denetim Grup Başkanı/Head of 8th Audit Dept.) - omerkose@sayistay.gov.tr

Editör/Editor

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

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/Responsible Manager

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

Yayın Kurulu/Editorial Board

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

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

Prof. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN (Hacettepe Üniversitesi) - pelinv@hacettepe.edu.tr

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (8. Denetim Grup Başkanı/Head of 8th Audit Dept.) - omerkose@sayistay.gov.tr

Doç. Dr. Murat İNCE (Mesleki Gelişim Grup Başkanı/Head of Professional Development Dept.) - muratince@sayistay.gov.tr

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

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

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

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

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

Çeviri Editörleri/English Language Editors

Barbara İNAN - Ferište ZARALI

Dizgi ve Grafik Tasarım/Typesetting and Graphic Designed by

Mustafa Burak KIRPAÇ

Yayın Türü ve Periyodu/Type and Period of Publication

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

Yayın Dili/Language

Türkçe ve İngilizce / Turkish and English

Baskı/Printed by

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü/TCA Publishing Department

Baskı Tarihi/Print Date: Aralık/December 2022

Yönetim Yeri ve İletişim Bilgileri/Correspondence

Sayıştay Dergisi Editörlüğü - 06520 Balgat-ANKARA/TÜRKİYE

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

E-mail: dergi@sayistay.gov.tr

Web

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

Tarandığı Index ve Veri Tabanları/Indexes and Databases

EBSCOhost, ERIH PLUS, TÜBİTAK ULAKBİM TR Dizin



BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Tekin AKDEMİR	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye tekinakdemir@hotmail.com
Prof. Dr. Adnan AKIN	Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye akin-adnan@hotmail.com
Prof. Dr. Tamer AKSOY	İbn Haldun Üniversitesi, İstanbul, Türkiye tamer.aksoy@ihu.edu.tr
Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI	Atatürk Üniversitesi, Erzurum, Türkiye maavci@atauni.edu.tr
Prof. Dr. Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye erkanaydin@gmail.com
Prof. Dr. İbrahim AYDINLI	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye ibrahimaydinli@ybu.edu.tr
Assoc. Prof. Mahabat BAIMYRZAEVA	Monterey Institute of International Studies, California, USA mbaimyrz@miis.edu
Prof. Dr. H. Kent BAKER	American University, Washington, DC, USA kbaker@american.edu
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye barcamehmet@gmail.com
Prof. Dr. Yüksel BAYRAKTAR	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye ybayraktar@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Gonca BAYRAKTAR DURGUN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye gbdurgun@gmail.com
Prof. Dr. Sabri BOUBAKER	EM Normandie Business School, Paris, France sabri.boubaker@gmail.com
Doç. Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAOĞLU	İzmir Bakırçay Üniversitesi, İzmir, Türkiye sezer.bozkus@bakircay.edu.tr
Prof. Dr. Nihat BULUT	İstanbul Medipol Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nihat.bulut@medipol.edu.tr
Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye ramazan.caglayan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye adnancelik@selcuk.edu.tr
Prof. Dr. Ali ÇELİK KAYA	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye acelikka@ogu.edu.tr
Doç. Dr. İbrahim DEMİR	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye demiri@ybu.edu.tr

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Dilek DEMİRBAŞ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye dilek.demirbas@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ	Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye tolga@uludag.edu.tr
Prof. Dr. Wolfgang DRECHSLER	Tallinn University of Technology, Tallinn, Estonia w.drechslers@ucl.ac.uk
Prof. Dr. Şenol DURGUN	Beykent Üniversitesi, İstanbul, Türkiye sendurgun@gmail.com
Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye halis.ersoz@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Cemal FEDAYİ	Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye fedai67@yahoo.com
Prof. Dr. Filiz GİRAY	Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye giray@uludag.edu.tr
Doç. Dr. Gonca GÜNGÖR GÖKSU	Sakarya Üniversitesi, Sakarya, Türkiye ggungor@sakarya.edu.tr
Prof. Dr. Ferda HALICIOĞLU	University of Lincoln, Lincoln, United Kingdom fhalicioglu@lincoln.ac.uk
Doç. Dr. Murteza HASANOV	Azərbaycan Devlet İdarəçilik Akademiyası - Bakı, Azərbaycan m_hasanoglu@yahoo.com.tr
Prof. Dr. Farouk HEMICI	Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne - Paris, France farouk.hemici@univ-paris1.fr
Doç. Dr. Hakan KARABACAK	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye hakan.karabacak@asbu.edu.tr
Prof. Dr. Bülent KENT	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye bulent.kent@asbu.edu.tr
Prof. Dr. Halit KESKİN	Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul, Türkiye hkeskin@yildiz.edu.tr
Prof. Dr. Valentina KHRAPKINA	National University of Kyiv-Mohyla Academy, Ukraine valentina_31@i.ua
Doç. Dr. Halis KIRAL	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye halis.kiral@asbu.edu.tr
Prof. Dr. Ali Cengiz KÖSEOĞLU	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, İstanbul, Türkiye ackoseoglu@ybu.edu.tr
Prof. Dr. Ali M. KUTAN	Southern Illinois University, Edwardsville, USA akutan@siue.edu
Assoc. Prof. Bruce McDONALD	North Carolina State University, North Carolina State, USA bmcdona@ncsu.edu
Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye hakkiodabas@gmail.com

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Yücel OĞURLU	İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul, Türkiye yogurlu@ticaret.edu.tr
Prof. Dr. Murat ÖNDER	Boğaziçi Üniversitesi, İstanbul, Türkiye murat.onder1@boun.edu.tr
Prof. Dr. Davut PEHLİVANLI	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye davutpehlivanli@gmail.com
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Ankara Medipol Üniversitesi, Ankara, Türkiye abuzer.pinar@ankaramedipol.edu.tr
Prof. Dr. Şakir SAKARYA	Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye sakarya@balikesir.edu.tr
Prof. Dr. İdris SARISOY	Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye isarisoy@marmara.edu.tr
Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye tolgasaruc@gmail.com
Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN	Sakarya Üniversitesi, Sakarya, Türkiye fsavasan@sakarya.edu.tr
Prof. Dr. Muhammad SHAHBAZ	Beijing Institute of Technology, Beijing, China muhdshahbaz77@gmail.com
Prof. Dr. İbrahim SİRKECI	Edinburgh Napier Üniversitesi, Edinburgh, Birleşik Krallık i.sirkeci@napier.ac.uk
Prof. Dr. Nazan SUSAM	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nsusam@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Levent ŞAHİN	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye leventsahin07@gmail.com
Prof. Dr. Yusuf TEKİN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye yusuftekin@yahoo.com
Prof. Dr. Adriana TIRON TUDOR	Babeş-Bolyai University - Cluj-Napoca, Romania adriana.tiron@econ.uubcluj.ro
Prof. Dr. Metin TOPRAK	İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi, İstanbul, Türkiye metin.toprak@izu.edu.tr
Prof. Dr. Gökhan TUNCEL	İnönü Üniversitesi, Malatya, Türkiye tuncel444@gmail.com
Prof. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN	Hacettepe Üniversitesi, Ankara, Türkiye pelinv@hacettepe.edu.tr
Assoc. Prof. Hadeel YASEEN	University of Jordan, Amman, Jordan h.yaseen@ju.edu.jo
Prof. Dr. Sayım YORĞUN	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye sayim.yorgun@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Haluk ZÜLFİKAR	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye zulfikar@istanbul.edu.tr

İÇİNDEKİLER/CONTENTS

ARAŞTIRMA MAKALELERİ/RESEARCH ARTICLES

İmar Rantlarının Kamuya Kazandırılması:

Uluslararası Örnekler Çerçevesinde Değer Artış Payı Düzenlemesinin Analizi

Analysis of the Value Added Share Regulation in Terms of International Public Land Value Capture Practices

Dr. Ali EZER, Prof. Dr. Duran BÜLBÜL555-584

Sağlık Hizmet Ödemelerinde Usulsüzlük Türleri ve Mücadele Stratejileri

Types of Abuse and Fraud in Healthcare Payments and Combating Strategies

Doç. Dr. Aziz KÜÇÜK.....585-607

İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) Standardının Denetim Raporlarına Etkisi: BİST Şirketlerinde Bir İnceleme

The Effect of ISA 570 Going Concern Standard on Audit Reports: An Analysis of BIST Companies

Dr. Nevzat GÜNGÖR, Dr. Arif AYLUÇTARHAN, Doç. Dr. Emre Selçuk SARI 609-635

Planned Obsolescence: A Hidden Threat to Environmental Security and the Recent EU Policies

Planlı Eskitme: Çevresel Güvenlik İçin Gizli Bir Tehdit ve Güncel AB Politikaları

Dr. Evren SAPMAZ VERAL.....637-664

Vergi Takozu ve İşsizlik İlişkisi: OECD Ülkelerinde COVID 19 Sonrası Dönemde Yaşanan Değişimin Analizi

The Relationship Between Tax Wedge and Unemployment: An Analysis of the Change in OECD Countries in the Post-COVID 19 Period

Dr. Özgür Mustafa ÖMÜR.....665-691

Kamu Harcamalarının Çevresel Bozulma Üzerine Etkisi: BIMSTEC Ülkeleri Örneği

The Impact of Public Expenditures on Environmental Degradation: The Case of BIMSTEC Countries

Dr. Gamze ÇİMEN693-716

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER / NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD

24. INTOSAI Kongresi ve Rio Deklarasyonu

24th INTOSAI Congress and Rio Declaration

Eşref Edip ÇİÇEKLİ.....719-727

SAYIŞTAY KARARLARI / DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Temyiz Kurulu Kararları - *Decisions of Board of Appeal*.....731-744



İMAR RANTLARININ KAMUYA KAZANDIRILMASI: ULUSLARARASI ÖRNEKLER ÇERÇEVESİNDE DEĞER ARTIŞ PAYI DÜZENLEMESİNİN ANALİZİ

ANALYSIS OF THE VALUE ADDED SHARE REGULATION IN TERMS OF INTERNATIONAL PUBLIC LAND VALUE CAPTURE PRACTICES

Ali EZER¹

Duran BÜLBÜL²

ÖZ

İmar rantlarından kamuya pay aktarılmasına yönelik uygulamalar son dönemde dünya genelinde yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Bu doğrultuda Türkiye’de de Değer Artış Payı (DAP) düzenlemesi hayata geçirilerek imar plan değişiklikleri sonucu arsa değerlerinde ortaya çıkan artışların kamuya kazandırılması hedeflenmiştir. Bu çalışmada DAP düzenlemesi uluslararası uygulama örnekleri çerçevesinde değerlendirilmiş; olası etki ve sonuçları analiz edilerek uygulamanın iyileştirilmesine yönelik çeşitli öneriler sunulmuştur. Bu çerçevede DAP oranında farklılaştırmaya gidilerek arsa ve konut arzının artırılmasına yönelik alternatif uygulamalar yapılabileceği, kapsamı ve istisnalarında yapılacak revizyonlarla bu uygulamadan elde edilecek gelirlerin artırılabilceği, böylece gelir dağılımının düzeltilmesine de katkı sağlanabileceği; plan değişikliklerinin getireceği

1- Dr., Müfettiş, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, ezerali@gmail.com, ORCID: 0000-0002-4999-3985.

2- Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, duranbulbul@gmail.com, ORCID: 0000-0002-3890-2304.

Gönderim Tarihi/Submitted: 28.11.2022

Revizyon Talebi/Revision Requested: 03.12.2022

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 23.12.2022

Kabul Tarihi/Accepted: 25.12.2022

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: Ezer, A.

Atıf/To Cite: Ezer, A. ve Bülbül, D. (2022). İmar Rantlarının Kamuya Kazandırılması: Uluslararası Örnekler Çerçevesinde Değer Artış Payı Düzenlemesinin Analizi. Sayıştay Dergisi, 33 (127), 555-584. <https://doi.org/10.52836/sayistay1211253>

ilave yatırım ve hizmetlerin finansmanı için yerel yönetimlere daha fazla pay verilmesi gerektiği; kurumsal ve teknik kapasitenin artırılmasının ve etkili bir denetimin uygulamanın etkinliğini artıracakları değerlendirilmektedir.

ABSTRACT

Practices to capture the increases in land values resulting from planning regulations have gained prevalence around the world. In this direction, the Value Added Share (VAS) regulation was enacted in Türkiye in order to capture the increases in land values resulting from plan changes. In this study, the VAS regulation was evaluated within the framework of international practices, the possible effects and results were analyzed, and various recommendations were presented for improving the practice. In this framework, alternative practices could be implemented to increase the supply of land and housing by lowering the VAS rate, revenues could be increased with revisions to the scope and some exemptions, thus contributing to the improvement of income distribution. The local governments' shares should be increased in order to finance additional public investments and services. Increasing the institutional and technical capacity and conducting an effective audit may increase the effectiveness of the implementation.

Anahtar Kelimeler: Arsa Değer Kazanımı, Değer Artış Payı, Rant, Plan Değişiklikleri, Geliştirme Yükümlülükleri.

Keywords: Land Value Capture, Value Added Share, Rent, Plan Changes, Developer Obligations.

GİRİŞ

Bir arazinin üzerinde geliştirme projesi yapılabilecek bir arsaya dönüşmesi veya bir arsanın yeni yapılaşma hakları elde etmesi plan kararlarına bağlı olduğundan, imar planları ve değişiklikleri taşınmaz değerlerinde ciddi artışlar meydana getirebilmektedir. Söz konusu değer artışları kamusal bir düzenleme olan imar planlarından kaynaklandığından ve taşınmaz sahibinin herhangi bir çabası veya katkısı olmadan gerçekleştiğinden, kısmen de olsa kamuya aktarılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde hızlı kentleşme, göçler ve nüfus artışıyla birlikte kentsel altyapı, sosyal konut, ulaşım, eğitim, sağlık vb. kamusal yatırımlara ve hizmetlere giderek daha fazla ihtiyaç duyulurken finansal imkânların yetersiz kalması, gelişmiş ülkelerde ise yerel yatırım ve hizmetlerin maliyetlerini karşılamaya yönelik vergi artırma girişimlerinin genellikle kamuoyunun muhalefetiyle karşılaşması, imar rantlarının kamuya kazandırılmasına yönelik uygulamaları alternatif bir finansman yöntemi olarak öne çıkarmıştır. Bu uygulamaların gelir elde amacı dışında; vergi adaletinin sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi, geliştirme projelerinin neden olduğu negatif dışsallıkların

giderilmesi, kentsel dönüşümün finansmanı, iklim değişikliğiyle mücadele, kentsel yayılmanın azaltılması, yeşil alanların korunması, rant kollama faaliyetlerinin ve spekülasyonların azaltılması gibi hedefleri de bulunmaktadır.

Son dönemde dünya genelinde yaygınlık ve işlerlik kazanan imar rantlarından kamuya pay aktarılmasına yönelik uygulamalar doğrultusunda Türkiye’de de 14.02.2020 tarihli ve 7221 sayılı Kanunla Değer Artış Payı (DAP) düzenlemesi yürürlüğe konmuştur. Kanuna göre imar planı değişiklikleri sonucu arsa değerlerinde ortaya çıkan artışların tamamı DAP olarak alınacaktır. DAP daha önce mali hukukumuzda yer almayan bir müessese olup, ilk kez bu kanunla ihdas edilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, DAP düzenlemesinin imar rantlarının kamuya kazandırılmasına yönelik diğer ülke uygulamaları ile kıyaslanarak değerlendirilmesi ve problemleri görülen hususlara ilişkin çözüm önerileri sunulmasıdır. Bu doğrultuda ABD, Kanada, İngiltere, Brezilya, İsrail, Polonya, Singapur ve Kolombiya gibi farklı planlama, vergi, mülkiyet, idari ve kurumsal sistemlere sahip ülkelerdeki uygulamalar incelenerek, ne tür sonuçlar elde edildiği, hangi sorunlarla karşılaşıldığı, bunların çözümü için ne tür tedbirler alındığı, kullanılan araçların DAP ile benzeşen ve ayrışan yönlerinin neler olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede DAP düzenlemesinin olası etki ve sonuçları değerlendirilmiş, uygulamada ne tür sorunlar ortaya çıkabileceği tartışılmış ve bunların çözümüne yönelik öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

1. İMAR RANTI KAVRAMI VE KAMUYA KAZANDIRILMASINA YÖNELİK ARAÇLAR

1.1. İmar Rantı Kavramı

Rant; “bir mal veya paranın, belirli bir süre içinde emek verilmeksizin sağladığı gelir” (TDK, 2022) şeklinde tanımlanmaktadır. Bu çerçevede taşınmaz rantı, sahibinin herhangi bir çabası veya katkısı olmaksızın ortaya çıkan değer artışlarını ifade etmektedir (Varcan ve Hacıköylü, 2021). Literatürde imar düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarını tanımlamak için geliştirme kazancı (development gain), planlama kazancı (planning gain), olağanüstü kazanç (windfall gain) veya şerefîye (land use betterment) gibi kavramlar kullanılmaktadır (Alterman, 2012; Crook, 2016). Çalışmamızda imar rantı kavramı, taşınmaz değerlerinde imar planları ve değişikliklerine bağlı olarak ortaya çıkan artışları ifade etmek üzere kullanılmıştır.

1.2. İmar Rantlarının Kamuya Kazandırılmasında Kullanılan Araçlar

İmar rantlarının kamuya kazandırılmasına yönelik araçlar literatürde genellikle "arsa değer kazanımı" (land value capture) başlığı altında incelenmektedir (Alterman, 2012; Smolka, 2013; Walters, 2013; Munoz Gielen ve Van der Krabben, 2019). Alterman (2012) söz konusu araçları; (i) makro, (ii) doğrudan ve (iii) dolaylı araçlar olarak sınıflandırmaktadır. Makro araçlarla taşınmazların mülkiyet ve/veya imar hakları devlete tabi kılınarak ortaya çıkan değer artışlarının kamuya mal edilmesi amaçlanmaktadır. Uzun süreli kiralama, arsa bankacılığı ile arsa ve arazi düzenlemesi bu araçlar içerisinde yer almaktadır. Doğrudan araçlar genel olarak taşınmaz değerlerindeki artışların vergilendirme yoluyla kamuya kazandırılmasını öngörmektedir. Dolaylı araçlar ise değer artışlarına karşılık olarak yerel kamusal yatırım ve hizmetlerin finansmanında kullanılmak üzere malikler ve geliştiricilerden alınan mali katkıları kapsamaktadır. Bu araçlar için genel olarak "geliştirici yükümlülükleri" (developer obligations) kavramı kullanılmaktadır (Alterman, 2012; Munoz Gielen vd., 2017; Türk, 2018).

Değer artışlarının kamuya kazandırılmasına yönelik araçları başlıca doğrudan ve dolaylı araçlar şeklinde sınıflandırarak ele almak mümkündür:

1.2.1. Doğrudan Araçlar

Doğrudan (vergisel) araçlar, imar planları ve değişiklikleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarının vergilendirme yoluyla kamuya kazandırılması esasına dayanmaktadır. Bu araçlar dayanaklarını vergilendirme yetkisinden aldıklarından kapsam ve sınırları ayrıntılı yasal düzenlemelerle belirlenmektedir. Dolaylı araçlar gibi esnek bir yapı göstermeyen bu araçlar, merkezi idareler tarafından uygulanabildikleri gibi yasal yetkilere bağlı olarak eyaletler ve yerel idareler tarafından da uygulanabilmektedir. Ödemeler genellikle parasal olarak yapılmakta, elde edilen gelirler uygulayıcı idareye göre genel ve/veya yerel bütçelere aktarılmakta ve geliştirme projeleriyle ilişkilendirilmeksizin bütçe harcamaları için kullanılmaktadır (Alterman, 2012; Munoz Gielen ve Van der Krabben, 2019; Crook ve Whitehead, 2019).

1.2.2. Dolaylı Araçlar

Geliştirici yükümlülükleri olarak da adlandırılan bu araçlar, imar planları ve değişikliklerinin onayı ile geliştirme izni verilmesi karşılığında malikler veya geliştiricilerden alınan parasal veya aynı katkıları kapsamaktadır. Bu araçların doğrudan araçlardan temel farkı, değer artışlarına karşılık olarak alınan mali

katkıların geliştirme projeleriyle ilişkili yerel-kamusal yatırım ve hizmetlerin finansmanı ile bu projelerin neden olduğu negatif dışsallıklarının giderilmesi için kullanılmasıdır (Alterman, 2012; Munoz Gielen vd., 2017). Birçok ülkede çeşitli türevleri olsa da temel amaç, imar rantlarından pay almak suretiyle kamusal yatırım ve hizmetlerin finansmanına özel kesimin katılımını sağlamaktır (Chen vd., 2022).

Bu araçlar genellikle yerel yönetimler düzeyinde uygulanmaktadır. Ödemeler tüm taşınmaz sahiplerinden değil sadece imar planları veya değişikliklerinin onayı ile geliştirme izni isteyen malikler veya geliştiricilerden talep edilmektedir. Sağlanan kaynaklar genel olarak geliştirme projelerinin yol açtığı yeni altyapı yatırımları ve kamu tesislerinin (yol, okul, kanalizasyon vb.) finansmanı, negatif dışsallıkların (gürültü, kirlilik, doğal ve kültürel varlıkların korunması vb.) giderilmesi ile sosyal adetsizliklerin azaltılması (sosyal konutlar, bakım evleri, kreşler vb.) için kullanılmaktadır (Alterman, 2012; Munoz Gielen ve Van der Krabben, 2019).

Geliştirici yükümlülükleri “pazarlığa kapalı” (PK) ve “pazarlığa açık” (PA) olmak üzere iki alt türe ayrılmaktadır. PK modellerde imar planları, değişiklikleri ve/veya geliştirme izinleriyle maliklere ve geliştiricilere sağlanacak hakların ve karşılığında alınacak mali katkıların kapsamı, sınırları, uygulanacak standartlar ve yöntemler ayrıntılı düzenlemelerle tespit edilmektedir. PA modellerde ise verilecek yeni imar hakları ile bunların karşılığında alınacak parasal veya aynı katkılar yerel yönetimler ile arsa sahipleri/geliştiriciler arasında yapılan pazarlıklarla belirlenmektedir (Munoz Gielen vd., 2017; Türk, 2018).

2. İMAR RANTLARININ KAMUYA KAZANDIRILMASINA İLİŞKİN ÜLKE UYGULAMALARI

2.1. İngiltere Örneği

İngiltere’de arsa ve arazi değerlerinde imar planlarının onayı ve geliştirme izni verilmesi sonucu ortaya çıkan değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik olarak 1947-1985 yılları arasında üç önemli girişimde bulunulmuştur. Bunlardan ilki 1947 yılında çıkarılan ve değer artışlarının %100 oranında vergilendirilmesini öngören Planlama Yasasıdır (Fainstein, 2012). Ancak uygulamada ortaya çıkan sorunlar (arsa arzının azalması, fiyatların artışı, yansıma, değerlendirme vb.) nedeniyle söz konusu vergi 1953 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Booth 2012;

Fainstein, 2012). İkinci deneme 1967 yılında yapılmış, bu kez değer artışlarının %40 oranında vergilendirilmesi öngörülmüştür. Ancak bu düzenleme de 1971 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Üçüncü girişim 1976 yılında yapılarak, değer artışları üzerinden %66,6 ila %80 arasında vergi alınması öngörülmüştür. Ancak 1979 yılında çıkarılan bir kanunla önce vergi oranları düşürülmüş, istisna ve muafiyetler artırılmış, 1985 yılında ise uygulamaya son verilmiştir (Booth, 2012; Alterman, 2012).

Alterman'a (2012) göre İngiltere'de söz konusu girişimlerin başarısız olmasının temel nedenlerinden biri uygulamanın politik bir çekişme konusu haline gelmesidir. İktidar değiştiğinde vergilerin kaldırılacağı beklentisi oluşturan bu durum, maliklerin arsalarını ellerinde tutmalarının önemli nedenlerinden biri olmuştur. Vergi oranlarının çok yüksek olması ve tüm plan onayları ile geliştirme izinlerini kapsamaması da maliklerin arsalarını satma ve yapılaşmaya açma konusunda isteksiz olmalarına yol açtığından, arsa arzında ciddi azalışlar ve fiyatlarda önemli yükselişler görülmüştür (Crook ve Whitehead, 2019). Beklenen gelirlerin elde edilememesi de önemli bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. Örneğin 1983-1984 döneminde yıllık 600 milyon Sterlin gelir elde edilmesi beklenirken, tahsil edilen tutar 68 milyon Sterlinde kalmıştır (Crook, 2016). Vergilendirmelerin yerel yönetimler yerine merkezi idare tarafından yapılmasının uygulamaları zorlaştırması, gelirlerin çok büyük oranda genel bütçeye gitmesinin yerel yönetimlerin desteğini sınırlandırması, değerlendirme sorunları, idari maliyetlerin yüksekliği, ödemelerin nihai alıcılara yansması, arsa bankacılığı sisteminin çalışmaması da başarısızlığın diğer nedenleri arasında sayılmaktadır (Booth, 2012; Alterman, 2012; Crook ve Whitehead, 2019).

İngiltere'de vergilendirme yönteminin başarısız olması üzerine, 1990 yılında çıkarılan Planlama Kanunu'yla "planlama yükümlülükleri" (Planning Obligations-PO) uygulamasına geçilmiştir. Kanunun 106'ncı maddesi uyarınca; verilecek yeni imar hakları/izinleri ve değer artışları karşılığında alınacak mali katkılar yerel yönetimler ile malikler/geliştiriciler arasındaki pazarlıklarla belirlenmektedir (Crook ve Whitehead, 2019). Ödemeler nakdi veya aynı olarak yapılabilir. Sağlanan kaynaklar sadece geliştirme projeleriyle ilgili kamusal yatırım ve hizmetlerin finansmanı ile sosyal konutların yapımında kullanılabilir. Ödemeler genel olarak geliştirme projeleri belli bir aşamaya geldikçe (%25-%50 vb.) taksitler halinde yapılmaktadır (Gov.UK, 2019; Salford, 2022).

İngiltere’de 2010 yılından itibaren PO yanında yeni bir araç olarak Bölgesel Altyapı Resmi (Community Infrastructure Levy-CIL) getirilmiştir. Yerel yönetimler hem PO hem de CIL’i uygulayabilmektedir. CIL’in PO’dan iki temel farkı bulunmaktadır. Bunlardan ilki yükümlülüklerin pazarlıklarla belirlenmeyip, geliştirme projelerinin türü ve büyüklüğüne göre m2 başına sabit bir bedel alınmasıdır. İkincisi ise sağlanan kaynakların geliştirme projeleriyle doğrudan ilgili olmayan kamusal yatırım ve hizmetlerin finansmanında da kullanılabilmesidir (Stephens, 2019). Mükellefler arsa malikleri olup, ödemeler geliştirme izni aşamasında nakdi veya aynı olarak yapılabilir (Gov. UK, 2020).

İngiltere’de 2018/2019 Mali yılında PO ve CIL uygulamalarından yaklaşık 7 milyar sterlin tutarında nakdi ve aynı gelir tahakkuk ettirilmiştir (Lord vd. 2020). Crook’a (2020) göre İngiltere’de imar planlarına bağlı olarak oluşan değer artışlarının yaklaşık %30’u bu uygulamalar sayesinde kamuya kazandırılmaktadır. Mcallister vd. (2018), Londra’da bu oranın %49 civarında olduğunu bulmuştur.

Crook ve Whitehead’e (2019) göre İngiltere’de geliştirici yükümlülükleri (PO ve CIL) geçmişteki vergilere göre daha başarılı şekilde uygulanmaktadır. Bunun temel nedenleri; (i) planlama ve gayrimenkul piyasasının doğasına uygun olarak işlemlerin yerel yönetimler tarafından yürütülmesi, (ii) kaynakların yerel düzeydeki yatırım ve hizmetler için kullanılması, (iii) imar hakları ve mali yükümlülüklerin pazarlıklarla belirlenmesinin gayrimenkul piyasasındaki değişen koşullara uyum sağlanmasını kolaylaştırması, (iv) verilen imar hakları planlama ilkelerine aykırı olmadığı sürece, getirilen mali yükümlülüklerin mahkemelerce iptal edilmemesidir. İngiltere örneğinde geliştirici yükümlülüklerinin temel sorunları ise; (i) özellikle pazarlığa açık PO uygulamalarında açıklık, şeffaflık ve kesinlik düzeyinin yüksek olmaması, (ii) gayrimenkul piyasasındaki daralma dönemlerinde yükümlülüklerinin yeniden müzakere edilebilmesinin sağlanan kaynakların azalmasına yol açması, (iii) sağlanan kaynakların bir fonda toplanarak geniş ölçekli altyapı yatırımlarının finansmanında kullanılamaması, (iv) pazarlıklar sonucu çok yüksek yoğunluklar verilebilmesi, (v) değerlendirme prosedürlerinin karmaşık ve maliyetli olması, (vi) ödenen yükümlülüklerin kısmen geliştiricilere ve nihai alıcılara yansıtılması, (vii) sağlanan imar hakları ile karşılığında alınan mali katkıların yerel yönetimler bazında büyük farklılıklar gösterebilmesi şeklinde sıralanmaktadır (Lord vd., 2020; Crook ve Whitehead, 2019; Crook, 2020).

2.2. Polonya Örneği

Polonya'da 2003 yılında çıkarılan Mekânsal Planlama ve Geliştirme Yasası uyarınca imar planları veya değişiklikleri sonucu taşınmaz değerlerinde ortaya çıkan artışlarından %30'a kadar planlama harcı (Opłata planistyczna) alınması öngörülmüştür. Söz konusu harç, plan kararları sonucu değeri artan taşınmazın 5 yıl içinde elden çıkarılması halinde doğmaktadır. Harcın oranı %30'u geçmemek üzere yerel idarelerce belirlenmektedir (Stawecki, 2020). Değer artışlarının miktarı değerlendirme uzmanları tarafından belirlenmekte, maliyetleri ise yerel idareler tarafından karşılanmaktadır (Janus ve John, 2016). Polonya'da 2003-2019 dönemi için tahmin edilen planlama harcı geliri 16,3 milyar Ziloti (PLN) iken, gerçekleşen tutar 740 milyon PLN'de kalmıştır (Sleszyński vd., 2021). İstenilen başarının sağlanamamasının temel nedenleri; (i) yasal olarak %30'a kadar imar harcı alınabilmekte ise de yerel idareler tarafından genellikle %0.01 gibi çok düşük oranlar belirlenmesi, (ii) taşınmaz sahiplerinin imar harcından kaçınmak için arsalarını 5 yıllık zamanaşımı süresince ellerinde tutmaları, (iii) değerlendirme süreçlerinin karmaşık, uzun ve idari maliyetleri artırıcı yapısı, (iv) uygulamaların çok sayıda dava ve şikâyete konu olması şeklinde sıralanmaktadır (Janus ve John, 2016; Sleszyński vd., 2021).

2.3. İsrail Örneği

İsrail'de 1981 yılında başlayan uygulama çerçevesinde imar planları ve değişiklikleri sonucu taşınmaz değerlerinde ortaya çıkan artışlardan %50 oranında vergi (Mas Hashbacha) alınmaktadır. Değer artışları yetkili uzmanlar tarafından parsel bazında tespit edilmektedir. Ödemeler yapı ruhsatı düzenlendiği veya satış yapıldığı aşamada yapılmaktadır. Vergilendirme işlemleri yerel yönetimler tarafından yürütülmektedir. Yasa gereği uygulama takdire bağlı olmayıp, istisnalar dışında değer artışlarından %50 oranında vergi alınması zorunludur (Asden, 2020). Elde edilen gelirlerin dalgalı bir seyir izlediği, yerel yönetimler arasında adil bir bölüşüm mekanizması bulunmadığı ve gelir dağılımı üzerindeki düzeltici etkisinin zayıf olduğu yönünde eleştiriler bulunsa da İsrail örneği, özellikle gayrimenkul piyasasının canlı olduğu yerlerde, taşınmaz değerlerindeki artışlardan kamuya pay aktarılmasına yönelik mekanizmaların sağlıklı şekilde işleyebileceğinin gösterilmesi açısından oldukça önemlidir (Alterman, 2012). Alterman'a (2012) göre İsrail'deki başarının nedenleri; (i) kanuni düzenlemenin vergilendirme ilkelerine uygun olması, (ii) değerlemelerin parsel bazında etkin ve adil şekilde yapılması, (iii) uygulamanın politik çekişme konusu

olmaması, (iv) vergilendirme işlemlerinin yerel idarelerce yapılması ve gelirlerin yerel yönetim bütçelerine gitmesi, (v) uygulamanın yerel idarelerin takdirine bırakılmaması, (vi) idari maliyetlerin düşük olması, (vii) vergi oranının aşırı yüksek olmaması, (viii) sosyal temelli (kentsel dönüşüm, düşük gelir bölgeleri vb.) istisnalarının bulunması olarak sıralanabilir.

2.4. Singapur Örneği

Singapur'da özel mülkiyette bulunan arsaların değerini artıran imar planı değişiklikleri karşılığında bölgelere ve kullanım şekillerine göre oluşturulan tarife üzerinden geliştirme harcı (development charge) alınmaktadır (URA, 2022a). Ulusal Planlama Ajansı (URA) tarafından belirlenen tarifeye göre ülke 118 alt bölgeye ayrılmış ve ofis, ticaret, konut, otel vb. olmak üzere 9 alt kullanım şekli belirlenmiştir (URA, 2022b). Harcın mükellefleri arsa sahipleri veya geliştiricilerdir. Harç tutarı genel olarak değer artışının %70'ine tekabül etmektedir. Geliştirme harcı uygulaması URA tarafından yürütülmekte ve gelirler bütçeye aktarılmaktadır. Loo'ya (2017) göre, şeffaf ve öngörülebilir bir araç olan geliştirme harcı, yeni imar hakları ve yükümlülüklerle ilişkin hem idareye hem de geliştiricilere açıklık ve kesinlik sağlamakta olup, zaman, emek ve diğer idari maliyetleri de görece düşük düzeydedir. URA (2019) verilerine göre 2019 yılında geliştirme harcı uygulamasından yaklaşık 91.6 milyon Singapur Doları gelir elde edilmiştir. Singapur'da geliştirme harcı oranlarının aşırı derecede yüksek olduğu, bunun hâlihazırda yüksek olan arsa fiyatlarını daha da artırdığı, geliştiricilerin daha küçük birimler inşa ederek ve fiyatları yükselterek ödemeleri nihai alıcılara yansıttığı, bu durumun mevcut konutlar ve diğer yapıların fiyatlarında da artışa yol açtığı, ayrıca kentsel dönüşüm uygulamalarının harca tabi olmasının eskiyen yapıların yenilenmesini zorlaştırdığı yönünde eleştiriler yapılmaktadır (Ong, 2017).

2.5. Amerika Birleşik Devletleri Örneği

ABD'de özellikle büyük metropollerde geliştirme projelerinin olumsuz etkilerini azaltmak için yerel yönetimler tarafından malikler ve geliştiricilere yönelik "exactions" olarak adlandırılan mali yükümlülükler getirilmektedir (Kim, 2020a). Bunlardan yaygın şekilde kullanılan etki harçları (impact fee) inşaat projelerinin kamusal altyapı ve hizmetler üzerinde neden olduğu ilave yükler ve ihtiyaçlara (yollar, okullar, itfaiye tesisleri vb.) karşılık olarak geliştiricilerden alınan parasal katkıları içermektedir. Bu ödemeler projenin türü ve büyüklüğüne göre önceden tespit edilmiş sabit bir tarife üzerinden alınmaktadır (Monk ve Crook, 2016). Teşvik edici planlama (incentive zoning) ise imar planı değişiklikleri sonucunda

ortaya çıkan değer artışlarına karşılık olarak, arsa sahipleri veya geliştiricilerden sosyal konutlar ile kamusal yatırım ve hizmetlerin finansmanında kullanılmak üzere mali katkılar talep edilmesi esasına dayanmaktadır. Teşvik edici planlama kentlere göre pazarlığa açık veya pazarlığa kapalı yöntemlerle yapılabilmektedir (Kim, 2020a).

ABD'nin 5 metropol kentinde (New York City, San Francisco, Chicago, Boston ve Seattle) 2017 yılında yapılan en büyük 20'şer (toplam 100) geliştirme projesini inceleyen Kim (2020b), bunlardan 90 adedinde değer artışı sağlayan plan değişiklikleri (yoğunluk, yükseklik artışı vb.) yapıldığını, bunlardan 73'ünde pazarlık yöntemi uygulandığı tespit etmiştir. Kim (2020b) tarafından yapılan bu çalışmada; pazarlıklarla verilen yeni imar hakları ile karşılığında talep edilen mali katkıların net standartlara, değerlemelere ve finansal analizlere dayanmadığı, bu nedenle sağlanan değer artışları ile alınan katkıların orantılılığının şehirlere, hatta aynı şehirdeki uygulamalara göre büyük farklılıklar gösterebildiği sonucuna varılmıştır. Yine, pazarlık (PA) sistemi uygulayan Boston ile pazarlığa kapalı (PK) sistemi uygulayan Seattle'deki projeleri inceleyen Kim (2020a), Boston'da plan değişiklikleri sonucu oluşan değer artışlarının kamuya kazandırma oranının genel olarak daha yüksek olduğu, ancak benzer projelerde farklı düzeylerde katkılar sağlanabildiği, ayrıca verilecek yeni imar hakları ve karşılığında alınacak katkıların önceden tespit edilmemesinin hem geliştiriciler hem de kent yönetimi açısından belirsizlikler yarattığı, buna karşın Seattle'daki uygulamalarda kamuya kazandırma oranının daha düşük kaldığı, ancak prosedürler ve kararlara ilişkin netlik ve kesinlik ile sürece katılanlara yönelik adil ve eşit muamele açısından daha başarılı olduğu sonuçlarına ulaşmıştır. Öte yandan etki harçlarına ilişkin çalışmalarda (Ihlanfeldt ve Shaughnessy, 2004; Mathur vd., 2004) ödenen tutarların arsa ve konut fiyatlarına yansıtıldığı, hatta konut fiyatlarındaki artışların ödenen miktarların oldukça üzerinde olabildiği sonucuna varılmıştır.

2.6. Kanada Örneği

Kanada'nın birçok kentinde, "yoğunluk bonusu" (density bonus) veya toplumsal hizmetlere katkı ödemeleri (community amenity contributions) adı altında fonksiyon değişiklikleri ile yoğunluk ve yükseklik artışları içeren imar planı değişiklikleri yapılmakta ve karşılığında mali katkılar alınmaktadır. Değer artışı sağlayan plan değişiklikleri ve alınacak mali katkılar genel olarak yerel yönetimler ile geliştiriciler arasında yapılan pazarlıklarla belirlenmektedir. Ödemeler nakdi veya aynı olabilmektedir. Elde edilen kaynaklar sosyal konutlar, kreşler, parklar, sosyal ve kültürel tesisler için kullanılmaktadır (Moore, 2013; Friendly, 2020).

Bu kapsamda Vancouver kentinde 2020 yılında yapılan 70 plan değişikliği ile yaklaşık 438.542 m² (4.7 milyon ft²) yoğunluk artışı sağlanmış ve karşılığında geliştiricilerden 16 milyon Kanada Doları (CAD) nakdi, 307,4 milyon CAD aynı olmak üzere toplam 323,4 milyon CAD tutarında mali katkı alınmıştır (City of Vancouver, 2021). Toronto kentinde ise 2019 yılında yoğunluk artışı sağlayan 52 plan değişikliği karşılığında geliştiricilerden 107,3 milyon CAD nakdi, 65,8 milyon CAD aynı olmak üzere toplam 173,1 milyon CAD katkı sağlanmıştır (Toronto, 2021).

Toronto ve Vancouver kentlerindeki uygulamaların incelendiği çalışmalarda (Moore, 2013; Friendly, 2020); gelir potansiyelinin genel olarak yüksek olduğu, ancak sağlanan değer artışları ile alınan mali katkılar arasında her zaman bir orantı bulunmadığı (örneğin Toronto'da yoğunluk artışının %15-20'si civarında bir katkı istenirken, Vancouver'da bu oranın %70-80'e kadar çıkabildiği), işlemler pazarlıklarla yürütüldüğü için şeffaflığın önemli bir sorun teşkil ettiği, açık ve kesin standartlar bulunmamasının belirsizliklere yol açtığı, değerlendirme süreçlerinin uzun ve karmaşık olduğu, geliştiricilerin pazarlıklarda baskın bir rol oynadığı, daha karlı projeler geliştirilmesi amacıyla verilen yoğunluk artışlarının çok yüksek düzeylere çıkabildiği, üst gelir gruplarının yaşadığı bölgelerde yoğunlaşan projelerden sağlanan katkılar yine bu bölgeler için kullanıldığından gelir dağılımı üzerindeki düzeltici etkilerin zayıfladığı sonuçlarına varılmıştır.

2.7. Brezilya Örneği

Brezilya'da imar planlarıyla belirlenmiş olan sabit yoğunluk düzeyine ilave olarak verilen emsal artışları için taşınmaz malikleri veya geliştiricilerden "ek inşaat hakkı ödemesi" (OODC) olarak adlandırılan mali katkılar talep edilmektedir (Smolka, 2013). Geliştiricilere sağlanacak ek imar hakları ve karşılığında talep edilecek katkılar önceden belirlenmiş yasal prosedürlere ve standartlara tabidir. Yerel yönetimler tarafından uygulanan OODC özellikle büyük şehirlerde etkin olarak kullanılmaktadır. Örneğin Sao Paulo'da 2004-2015 yılları arasında 5,2 milyon m² ek inşaat alanı sağlanarak 1,9 milyar Real (yaklaşık 379 milyon USD) gelir elde edilmiştir. Yıllık 28,9 milyon USD tutarındaki bu tutar kentin bütçe gelirinin %1'ine denk gelmektedir (Friendly, 2020). OODC ödemeleri nakit olarak alınmakta ve kentsel kalkınma fonunda toplanarak şehrin genelindeki altyapı yatırımları, sosyal konutlar, parklar, korunması gereken alanlar, gecekondu bölgelerinin iyileştirilmesi vb. kamu hizmetlerinde kullanılmaktadır (Smolka, 2013; Friendly, 2020). Sao Paulo'da OODC uygulamalarının kentin yüksek gelir

düzeyine sahip bölgelerinde yoğunlaşması, buna karşın sağlanan kaynakların kent genelindeki sosyal konutlar, altyapı yatırımları ve kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılması, OODC'yi gelir dağılımının iyileştirilmesi açısından etkili bir araç haline getirmektedir. Ancak, OODC ödeyen geliştiricilerin daha karlı ofis, AVM, lüks rezidans projelerine yönelmesinin alt ve orta sınıflara yönelik konut arzını azalttığı, görece düşük yoğunluklar verilmesinin kentsel yayılmayı artırdığı, OODC'nin mülkiyet haklarını sınırlandırdığı ve bir vergiye dönüştüğü, arsa fiyatlarının yükseldiği, gelirlerin gayrimenkul piyasasındaki konjonktüre bağlı olarak büyük değişimler gösterdiği gibi eleştiriler yapılmaktadır (Friendly, 2017; Amigo, 2021).

2.8. Kolombiya Örneği

Kolombiya'da 1997 yılında çıkarılan Planlama Kanunu uyarınca, arsa ve arazilerin plan kapsamına alınmaları veya fonksiyon değişiklikleri ve yoğunluk artışları içeren plan değişikliklerine konu edilmeleri sonucunda ortaya çıkan değer artışlarından %30 ila %50 arasında pay (Participación en Plusvalías-PP) alınmaktadır (Grafakos vd., 2019). PP'nin ne şekilde uygulanacağı, oranı, vadesi, istisnaları vb. hususlar yerel yönetimlerin takdirine bırakılmıştır. PP'nin matrahını ilgili taşınmazın plan değişikliği öncesindeki değeri ile sonrasındaki değeri arasındaki fark oluşturmaktadır. Ödemeler genel olarak taşınmazın satışı veya yapı ruhsatı alınması aşamasında nakit olarak yapılmaktadır. PP'den elde edilen kaynaklar sosyal konutlar, kentsel yenileme, ulaşım sistemleri ve kültürel mirasa ilişkin yatırım ve hizmetlerde kullanılmak üzere bir fonda toplanmaktadır. Yasa gereği zorunlu tutulmadığından, PP uygulaması 18 büyükşehirde sadece üçünde (Bogota, Medellin ve Periera) yürürlüğe konmuş durumdadır (Triveno vd., 2018).

Bogota kentinde 2004–2016 yılları arasındaki PP uygulamasından 55,3 milyon USD gelir elde edilmiş olup, kentin toplam gelirinin yüzde 0,35'ine denk gelen bu tutar beklentilerin altında kalmıştır. Yapılan çalışmalarda Bogota'daki PP uygulamasında başarısını sınırlayan faktörlerin; (i) karmaşık değerlendirme süreçlerinin idari maliyetlerin yükselmesine, işlemlerin uzamasına, itiraz ve davalara yol açması, (ii) arsa arzının azalması ve fiyatların yükselmesi, (iii) uygulamaların taşınmaz değerlerinin yüksek olduğu yerlerde yoğunlaşması, (iv) Kanunun yürürlüğünden önce geniş alanlarda yüksek imar hakları verilmesi, (v) istisna ve muafiyetlerin fazlalığı, (vi) politik tepkiler nedeniyle kent yönetiminin uygulamayı sınırlı tutması olduğu sonuçlarına varılmıştır (Smolka, 2013; Triveno vd., 2018; Grafakos vd., 2019).

3. DEĞER ARTIŞ PAYININ ÖZELLİKLERİ VE MALİ SONUÇLARI

3.1. İlgili Kanun ve Yönetmelik Hükümleri

14.02.2020 tarihli ve 7221 sayılı Kanunla yürürlüğe konan DAP'ın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmelik (RG: 15.09.2020/31245) ile belirlenmiştir.

Buna göre; DAP'ın konusu yapı yoğunluğunu, nüfusu, bina yüksekliğini, kat adedini artıran veya fonksiyon değişikliği getiren uygulama imar planı değişiklikleri sonucu arsa değerlerinde ortaya çıkan artışlardır. DAP'ın matrahı, taşınmazın mevcut imar planı koşullarındaki değeri ile talep edilen plan değişikliği sonucu oluşacak değeri arasındaki farktır. Ortaya çıkacak değer artışının tespiti en az iki gayrimenkul değerlendirme kuruluşu tarafından yapılacaktır. Değer farkının tamamen kamuya aktarılması öngörüldüğünden DAP'ın oranı %100 olacaktır.

DAP'ın doğması için hem plan değişikliğinin hem de DAP tutarının kesinleşmesi gerekmektedir. DAP'ın mükellefi plan değişikliği yapılan arsanın malikleridir. Ödemeler taşınmazın satışından veya inşaat ruhsatı alınmasından önce yapılacaktır. Tahsil edilen DAP tutarlarının ne şekilde dağıtılacağı plan değişikliğini onaylayan idare ve taşınmazın bulunduğu yere göre değişkenlik göstermektedir. Dağıtılacak DAP tutarlarının ne şekilde kullanılacağına ilişkin özel bir düzenleme yapılmadığından, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (ÇŞİDB) Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına aktarılan tutarların afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi için kullanılacağı, Hazineye ve diğer idarelere aktarılan tutarların ise genel giderlere harcanacağı anlaşılmaktadır.

7221 sayılı Kanun ve Yönetmelik uyarınca; 6306 sayılı Kanun kapsamındaki riskli alanlar, rezerv yapı alanları, üzerinde riskli yapı bulunan parsellerdeki emsal artışları (bir buçuk kata kadar), vakıf ve kamu taşınmazları DAP'a konu olmayacaktır. Yine, idarelerin resen yaptığı plan değişikliklerinden de DAP alınmayacaktır. Ayrıca ilk defa imar planı kapsamına alınan taşınmazlar da DAP'a konu edilmeyecektir.

3.2. Değer Artış Payının Doğrudan ve Dolaylı Araçlarla Karşılaştırılması

Daha önce belirtildiği gibi imar rantlarının kamuya aktarılmasında kullanılan araçlar genellikle doğrudan ve dolaylı araçlar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu açıdan DAP hem doğrudan hem de dolaylı araçların bazı özelliklerini taşımaktadır. Aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere temel amaçlarının; imar

değişiklikleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarının kamuya aktarılması, negatif dışsallıklar yaratan plan değişikliklerinin sınırlandırılması, spekülasyonların önlenmesi, kaynak ve gelir dağılımının düzeltilmesi olması, kapsam ve sınırlarının ulusal düzeyde uygulanmak üzere bir kanun ve yönetmelikle belirlenmesi, hem yerel hem de merkezi idarelerce uygulanması, ödemelerin nakdi olarak yapılması ve tahsil edilen tutarların imar değişiklikleriyle bağlantılı geliştirme projeleriyle ilişkilendirilmeksizin kullanılmasının öngörülmesi DAP'ın doğrudan (vergisel) araçların birçok özelliğini taşıdığını göstermektedir. Ancak genel imar düzenlemelerini kapsamaması, sadece plan değişikliklerine yönelik olması, talebe bağlı bulunması ve elde edilen kaynakların kısmen kentsel dönüşüm fonunda kullanılması nedeniyle DAP dolaylı araçların özelliklerini de taşımaktadır. Bu nedenle Kılıç ve Türk (2022) tarafından da ifade edildiği gibi DAP melez (hibrit) bir araç olarak nitelendirilebilir.

Tablo 1: Değer Artış Payının Doğrudan ve Dolaylı Araçlarla Karşılaştırılması

	Doğrudan (Vergisel) Araçlar	Dolaylı Araçlar (Geliştirici Yükümlülükleri)	Değer Artış Payı
Düşünsel Altyapı ve Temel Amaçlar	- İmar düzenlemeleriyle oluşan değer artışlarının vergilendirilmesi - Vergi adaleti, spekülasyonları önleme, kaynak ve gelir dağılımını düzeltme	- İmar düzenlemeleriyle oluşan değer artışlarının yerel yatırım ve hizmetlerin finansmanında kullanılması - Geliştirme projelerinin neden olduğu negatif dışsallıkların giderilmesi	- Sadece plan değişiklikleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarının kamuya aktarılması - Vergi adaleti, spekülasyonları önleme, kaynak ve gelir dağılımını düzeltme - Plan değişikliklerini sınırlandırma
Yasal Düzenleme	Ulusal düzeyde, genel ve ayrıntılı yasal düzenlemeler	-Üst normlara uygun ayrıntılı standartlar ve düzenlemeler (PK modellerde) - Yerel düzeyde, olaya özgü, esnek düzenlemeler (PA modellerde)	Ulusal düzeyde Kanun (7221) ve yönetmelik
Uygulayan Idare	Merkezi, Eyalet veya yerel idareler	Yerel idareler	Merkezi ve yerel idareler
Uygulama Alanı	Ülke veya eyalet çapında	Yerel idare yetki alanı	Ülke çapında
Katkı Türü	Parasal	Parasal veya aynı (arsa başışı, konut veya tesis yapımı vb.)	Parasal
Kaynakların Gittiği Bütçe	Merkezi bütçe, eyalet bütçesi, yerel bütçeler	Yerel Bütçeler ve/veya fonlar.	ÇŞİDB dönüşüm fonu, genel bütçe, yerel bütçeler

	Doğrudan (Vergisel) Araçlar	Dolaylı Araçlar (Geliştirici Yükümlülükleri)	Değer Artış Payı
Kaynakların Kullanımı	Geliştirme projeleriyle ilişkilendirilmeksizin genel-yerel harcamalar	<ul style="list-style-type: none"> - Geliştirme projeleriyle ilişkili altyapı yatırımları, kamu tesisleri ve hizmetleri - Sosyal konutlar, kreşler, bakım evleri - Doğal ve kültürel değerlerin korunması 	<ul style="list-style-type: none"> - Dönüşüm fonu harcamaları - Geliştirme projeleriyle ilişkilendirilmeksizin genel-yerel harcamalar

Kaynak: Tarafımızdan oluşturulmuştur.

3.3. DAP Uygulamasının Mali Sonuçları

Aşağıdaki tabloda 22.08.2022 tarihi itibarıyla DAP uygulamasının mali sonuçları yer almaktadır. Buna göre; DAP işlemi başlatılan 984 plandan 497'sinin işlemleri tamamlanarak toplamda 863.048.818,35 TL'lik DAP tahakkuku oluşturulmuş, bunun 250.213.621,70 TL'lik kısmı tahsil edilmiştir.

Tablo 2: DAP Uygulama Sonuçları

DAP İşlemi Başlatılan Plan Sayısı	984
DAP Tahakkuku Oluşturulan Plan Sayısı	497
Tahakkuk Eden Toplam DAP Tutarı (TL)	863.048.818,35
Tahsil Edilen Toplam DAP Tutarı (TL)	250.213.621,70

Kaynak: ÇŞİD Bakanlığı

Aşağıdaki tabloda tahakkuk eden DAP tutarının kurumlara göre dağılımı yer almaktadır. Buna göre; tahakkuk eden toplam tutarın %27,1'i ÇŞİD Bakanlığı Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına, %25,9'u ise Genel Bütçeye aktarılacaktır. Büyükşehir belediyeleri ile büyükşehir ilçe belediyelerine birbirlerine yakın oranlarda (18,8-%18,7) pay verilirken diğer il, ilçe belediyeleri ile özel idarelerin toplam payı %9,5 civarında kalmıştır. Böylece tahakkuk eden DAP tutarının %53'lük kısmı merkezi idarelere, %47'lik kısmı ise yerel idarelere aktarılmış olacaktır.

Tablo 3: Kurumlara Göre Tahakkuk Eden DAP Tutarları

Kurumlar	Tahakkuk Tutarı (TL)	Payı (%)
ÇŞİD Bakanlığı (Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı)	234.050.702,96	%27,1
Genel Bütçe	223.783.202,96	%25,9
Büyükşehir Belediyesi	162.274.362,70	%18,8
Büyükşehir İlçe Belediyesi	161.609.612,71	%18,7
İl Belediyesi	30.999.118,14	%3,6
İlçe Belediyesi	47.244.636,46	%5,5
İl Özel İdaresi	3.087.182,40	%0,4
TOPLAM	863.048.818,35	%100

Kaynak: ÇŞİD Bakanlığı

4. DEĞER ARTIŞ PAYI DÜZENLEMESİNİN ÜLKE UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

İncelenen uluslararası örnekler çerçevesinde imar rantlarının kamuya kazandırılmasına yönelik uygulamaların başarısını etkileyen temel kriterler; gayrimenkul piyasası ve inşaat sektörü üzerindeki etkiler, yansıma sorunu, gelir potansiyeli, politik açıdan uygulanabilirlik ve sürdürülebilirlik, değerlendirme ve idari maliyetler, gelir dağılımının düzeltilmesi ve vergi adaletinin sağlanması ile diğer faktörler (açıklık, şeffaflık, öngörülebilir vb.) şeklinde sıralanabilir. Bu bölümde DAP düzenlemesi söz konusu kriterler çerçevesinde değerlendirilerek, olası etkileri ve sonuçları analiz edilmeye ve problemleri görülen alanlara yönelik çözüm önerileri sunulmaya çalışılacaktır.

4.1. Gayrimenkul Piyasası ve İnşaat Sektörü Üzerindeki Etkiler

İmar rantlarının kamuya kazandırılmasında üzerinde durulması gereken en önemli konulardan biri gayrimenkul piyasası ve inşaat sektöründe ortaya çıkabilecek bozucu etkilerdir (Crook ve Whitehead, 2019). İngiltere ve Kolombiya örneklerinde görüldüğü gibi, görece yüksek oranlı vergiler ve mali yükümlülükler malikleri arsalarını satma veya geliştirme projelerine açma konusunda isteksiz hale getirebilmekte, bunların bir süre sonra yürürlükten kaldırılabilmesi beklentisi arsaları elde tutma isteğini artırmakta, arzın azalmasıyla birlikte fiyatlar yükselirken inşaat sektörü ihtiyaç duyduğu arsaları bulmakta zorlanabilmektedir. Öte yandan, Singapur örneğinde olduğu gibi mali yükümlülüklerinin yüksek olması konut fiyatlarının aşırı derecede artmasına ve inşaat sektörü üzerinde bozucu

etkilere neden olabilmektedir. Crook ve Whitehead'e (2019) göre bu tür bozucu etkileri sınırlandırmanın yollarından biri ödenecek verginin plan kararları sonucu sağlanan getiriden daha düşük olmasıdır. Esnek ve piyasa işleyişine uygun yapıları nedeniyle vergiler yerine geliştirici yükümlülüklerine ağırlık verilmesi de söz konusu bozucu etkilerin azaltılmasında rol oynayabilir (Alterman, 2012; Crook, 2019). Öte yandan, İngiltere, Kanada, ABD örneklerinde de görüldüğü gibi, geliştirici yükümlülükleri inşaat projeleriyle birlikte ortaya çıkan yeni kamusal yatırım, tesis ve hizmet ihtiyaçlarının (okul, park, yol, toplu taşıma vb.) finansmanına katkı sağlayarak bu projelerin neden olduğu negatif dışsallıkların giderilmesine yardımcı olabilmektedirler. Bu açıdan geliştirici yükümlülükleri ulusal düzeydeki vergilere göre daha etkin bir çözüm sunabilmektedir.

Sadece plan değişikliklerine yönelik olması, isteğe bağlı bulunması, kentsel dönüşüm vb. istisnalarının bulunması ve idarelerin resen plan değişikliği yapma yetkilerinin sürmesi gibi hususlar dikkate alındığında, DAP uygulamasının gayrimenkul piyasası ve inşaat sektörü üzerinde ciddi düzeyde bozucu etkiler doğurmayacağı değerlendirilmektedir. Ancak, değer artışlarının tamamen kamuya aktarılması öngörüldüğünden plan değişiklikleri talepleri sınırlı düzeyde kalabilecek, bu nedenle yüksek yoğunluğa sahip arsa arzında azalışlar ve fiyatlarda yükselişler görülebilecektir. Ayrıca piyasadaki konjonktürel dalgalanmalar bu etkileri daha da derinleştirebilecektir. Bu nedenle inşaat sektörünün ihtiyaç duyduğu fonksiyonlara ve yoğunluk düzeyine sahip arsa arzı düzeyinin dikkatlice takip edilmesi ve ortaya çıkacak lokal sıkışıklıkların giderilmesi için kentsel dönüşüm teşvikleri, yeni alanların imara açılması, rezerv yapı alanları ve kamu taşınmazlarının daha aktif kullanımı, DAP oranlarının azaltılması vb. alternatif çözümler üretilmesi gerekebilecektir. Son dönemde ortaya çıkan konut ve barınma sorunlarının çözümü açısından bu konunun üzerinde dikkatlice durulması gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan, tahsil edilen tutarlar yerel düzeydeki yatırım ve hizmetlerin finansmanına özgülendiğinden plan değişiklikleri sonucu yapılacak inşaat projelerinin yol açtığı negatif dışsallıklarının giderilmesi söz konusu olmayacak, dolayısıyla bir etkinlik kaybı oluşabilecektir. Ancak, yasada ilave altyapı ile kültürel tesis ihtiyaçlarının değişikliğe konu adanın merkezine en fazla 500 metre mesafede karşılanması zorunluluğu getirildiğinden olumsuz dışsallıklar kısmen de olsa giderilebilecektir. Ayrıca, DAP düzenlemesi ciddi negatif dışsallıklar (altyapı yetersizlikleri, trafik, hava kirliliği vb.) yaratan plan değişikliklerini azaltarak düzeltici bir etki de gösterebilecektir.

4.2. Yansımaya

Vergiler kanuni mükellefleri tarafından ödense de ekonomik işleyiş içerisinde çoğu zaman başkalarına aktarılmaya çalışılmaktadır. Yansımaya düzeyi genel olarak arz ve talebin göreceli esnekliklerine göre değişmektedir. ABD, İngiltere ve Singapur örneklerinde görüldüğü üzere, malikler veya geliştiriciler tarafından yapılan ödemeler kısmen de olsa alıcılara yansıtılmakta, bu durum arsa ve konut fiyatlarında yükselişlere yol açabilmektedir. Örneğin, ABD'nin Florida ve Washington eyaletlerindeki geliştirici yükümlüklerinin (impact fee) konut değerleri üzerindeki etkilerinin araştırıldığı çalışmalarda (Ihlanfeldt ve Shaughnessy, 2004; Mathur vd., 2004) 1 dolarlık bir ödemenin yeni ve mevcut ev fiyatlarında 1.60 ila 1.66 dolarlık artışa neden olduğu bulunmuştur. Dolayısıyla, bu tür mali yükümlülükler sadece yeni ev fiyatlarında değil, mevcut ev fiyatlarında da artışa yol açabilmektedir. Bu durum imar rantlarının kamuya kazandırılmasına yönelik uygulamaların etki ve sonuçlarının dikkatlice analiz edilmesi gereğini ortaya koymaktadır.

Bu çerçevede, DAP tutarlarının yansıtılmasına ilişkin olarak şu hususlar vurgulanabilir; öncelikle plan değişikliği sonucu oluşacak değer artışının tamamı DAP olarak ödeneceğinden, malikler açısından plan değişikliği talebinde bulunmanın ekonomik yararı DAP tutarlarının geliştiricilere/alıcılara yansıtılma imkânlarına bağlı olacaktır. DAP ödemelerinin alıcılara/geliştiricilere yansıtılma derecesi piyasadaki arsa arzı ve talebinin göreceli esnekliğine göre değişkenlik gösterecektir. Talep esnek, arz ise görece az esnek ise yansımaya zor olacaktır. Arsa arzının talebe göre daha esnek olduğu durumlarda yansımaya kolaylaşacaktır. Diğer taraftan geliştiricilere yansıtılarak maliyet unsuru haline gelecek DAP ödemeleri konut arz ve talebinin fiyat esnekliğine göre konut alıcılarına da yansıtılabilecektir. Bu durum yeni konut fiyatlarında artışlara yol açabileceği gibi, ikinci el konutların fiyatlarında da yükselişlere neden olabilecektir. Öte yandan, gayrimenkul piyasasında talebin canlı olduğu dönemlerde arsa ve konutlar için daha yüksek teklifler verilebileceğinden DAP tutarlarının yansıtılması kolaylaşacaktır. Finansman olanakları, likidite imkânları, taşınmazın konumu, eşsizliği gibi koşullar da yansımaya düzeyini etkileyebilecektir.

Sonuç olarak, ödenen DAP tutarlarının piyasadaki koşullara bağlı olarak geliştiricilere ve konut alıcılarına yansıtılabileceği, bu durumun gayrimenkul piyasası ve inşaat sektörü üzerinde olumsuz etkiler (fiyat ve maliyet artışları, arz sorunları vb.) doğurabileceği değerlendirilmektedir.

4.3. Gelir Potansiyeli

İncelenen uluslararası örneklerde imar rantlarının kamuya kazandırılmasına yönelik uygulamaların genellikle beklenen düzeyde gelir üretmediği görülmektedir. Ancak geliştirici yükümlülükleri vergisel araçlara göre daha başarılı sonuçlar verebilmektedir. Ülke örnekleri bölümünde yer verildiği gibi; Polonya'da 2003-2019 dönemi için tahmin edilen planlama harcı geliri 16,3 milyar Ziloti iken, gerçekleşen tutar 740 milyon Ziloti'de kalmıştır. İngiltere'de 1983-1984 döneminde uygulanan vergiden yıllık 600 milyon Sterlin gelir beklenirken tahsil edilen tutar 68 milyon Sterlin olmuştur. Oysa İngiltere'de 2016/2017 mali yılında geliştirici yükümlülüklerinden yaklaşık 6 milyar Sterlin gelir elde edilmiştir. Kanada'nın Toronto kentinde geliştirici yükümlülüklerinden 2019 yılında toplam 173,1 milyon CAD gelir sağlanmıştır. Vancouver'da ise 2010-2016 döneminde elde edilen gelir 872 milyon CAD olmuştur. Brezilya'nın Sao Paulo kentinde 2004-2015 döneminde OODC uygulamasından elde edilen gelir ise 550 milyon USD olarak gerçekleşmiştir.

DAP düzenlemesinin fiilen uygulandığı 08.02.2021-22.08.2022 tarihleri arasında 863.048.818,35 TL tahakkuk gerçekleşmiştir. DAP gelirlerini sınırlayan temel etkenlerin; ilk planlama aşamasını kapsamaması, ortaya çıkacak değer artışının tamamen kamuya aktarılacak olmasının plan değişiklik taleplerini azaltması, gayrimenkul piyasasındaki konjonktürel dalgalanmalar, idarelerin resen plan değişikliği yapma yetkisinin devamı etmesi ile düzenlemedeki muafiyet ve istisnaların genişliği (kentsel dönüşüm, rezerv yapı alanları, kamu taşınmazları vb.) olduğu düşünülmektedir. İlk defa imar planına konu edilen alanlarda bazı fonksiyonlara (ticaret vb.) ayrılan arsaların DAP kapsamına alınması ile bazı istisnaların gözden geçirilmesi (rezerv yapı alanları vb.) halinde gelirlerde artış görülebileceği değerlendirilmektedir.

4.4. Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti

İmar rantlarının kamuya kazandırılmasında yönelik uygulamaların temel amaçlarından biri de vergi adaletinin sağlanması ve gelir dağılımının düzeltilmesidir. İmar rantlarına yönelik vergisel araçlar genellikle merkezi yönetimler tarafından uygulandığından gelirler genel bütçelere aktarılmakta, dolayısıyla ülke çapında gelir dağılımının düzeltilmesine katkı sağlanmaktadır. Geliştirici yükümlülükleri ise yerel düzeyde uygulandığından elde edilen kaynaklar lokal düzeydeki yatırım ve hizmetlere özgülennmekte, ayrıca alt gelir guruplarına yönelik faydalar

(sosyal konutlar vb.) sağlanabilmekte, böylece gelir dağılımı yerel düzeyde düzeltilebilmektedir (Alterman, 2012). Ancak, Kolombiya, Kanada ve İngiltere örneklerinde olduğu gibi, geliştirme projeleri kentlerin üst gelir gruplarının yaşadığı bölgelerde yoğunlaşabildiğinden geliştirici yükümlüklerinden elde edilen kaynakların yerel kullanımı gelir dağılımında önemli bir düzeltici etki yaratmayabilmektedir. Özellikle pazarlığa açık modellerde sağlanan katkıların yerel düzeyde kullanımı yoğunlaşmaktadır. Bu açıdan pazarlığa kapalı modeller daha etkili bir çözüm sunmaktadır. Çünkü bu modellerde sağlanan gelirler genellikle bir fonda toplanarak daha geniş alanlardaki yatırım ve hizmetlerde kullanılmakta, dolayısıyla kaynaklar alt gelir gruplarının yaşadığı alanlara da aktarılarak gelir dağılımının düzeltilmesine daha fazla katkı sağlanabilmektedir. Öte yandan istisna ve muafiyetlerin genişliği, uygulamaların yerel yönetimlerin tercihlerine bırakılması, benzer ekonomik yapıdaki yerlerde farklı yükümlülükler getirilmesi vb. sorunlar yürürlüğe konan araçların gelir dağılımı üzerindeki düzeltici etkilerini zayıflatabilmektedir.

DAP düzenlemesi, vergi adaletinin sağlanması ve gelir dağılımının düzeltilmesi açısından olumlu bir adım olarak değerlendirilmektedir. Şöyle ki, öncelikle, kamusal bir düzenleme olan imar planı değişikliklerinden kaynaklanan değer artışları kamuya aktarılacaktır. İkinci olarak, tahsil edilen kaynaklar yerel ve ulusal düzeyde dağıtılabilecektir. Üçüncü olarak, plan değişikliklerine dayalı spekülasyon kazançları ve rant kollama faaliyetlerinden elde edilen gelirler azalacaktır. Dördüncü olarak, arsa mülkiyetinin orta ve üst gelir gruplarında yaygın olduğu varsayıldığında bunların plan değişiklikleri sonucu elde ettikleri ilave kazançları azalacaktır. Ancak ilk kez imar planı kapsamına alınan taşınmazları kapsamaması, istisna ve muafiyetlerinin genişliği (kentsel dönüşüm, rezerv yapı alanları vb.), elde edilen kaynakların geliştirme projelerinin neden olduğu ilave kamu yatırım ve hizmetleri veya düşük gelir gruplarının ihtiyaçları (sosyal konut, kreş vb.) için özgülmemesi gelir dağılımının düzeltilmesi ve vergi adaletinin sağlanmasına yönelik söz konusu etkileri zayıflatabilecektir.

4.5. Politik Uygulanabilirlik ve Sürdürülebilirlik

İmar rantlarının kamuya kazandırılmasında en kritik faktörlerden biri de politik uygulanabilirlik ve sürdürülebilirliktir. Politik destek açısından; vergi veya yükümlülük oranlarının aşırı derecede yüksek olmaması, fiktif değil gerçek değer artışlarına yönelik olması, maliklerin veya geliştiricilerin talebiyle yapılan imar düzenlemelerini kapsamaması, sosyal temelli muafiyet ve istisnaların bulunması,

ödemelerin değer artışlarının realize edilebildiği dönemlerde yapılması, piyasa koşullarının göz önünde bulundurulması, uygulamaların yerel idareler tarafından yapılması ve elde edilen kaynakların lokal düzeyde görünür yatırım ve hizmetlerin finansmanında kullanılması gibi unsurlar önem taşımaktadır (Alterman, 2012; Crook ve Whitehead, 2019).

Ulusal düzeydeki genel ve yüksek oranlı vergilerin taşınmaz sahiplerinin tepkilerine ve politik çekişmelere yol açabildiğini göstermesi açısından İngiltere uygulaması çarpıcı bir örnek sunmaktadır. Alterman (2012) ve Booth'a (2012) göre yürürlüğe konan vergilerin uzun ömürlü ve verimli olamamasının en önemli nedenlerinden biri söz konusu politik çekişme ve tartışmalar olmuştur. Kolombiya'daki PP uygulamasının yerel düzeyde yaygınlaşmamasının ve istenilen düzeyde gelir üretememesinin en önemli nedenlerinden biri de taşınmaz sahiplerinin tepkileri nedeniyle kent yönetimlerinin uygulamaları sınırlı düzeyde tutmasıdır (Grafakos vd., 2019). Alterman'a (2012) göre İsrail örneğindeki görece başarı ve sürdürülebilirliğinin temel nedenlerden biri uygulamanın politik bir çekişme konusu olmamasıdır. İngiltere, ABD, Kanada, Brezilya gibi örneklerde görüldüğü üzere geliştirici yükümlülüklerinin politik uygulanabilirliği vergisel araçlara göre daha yüksektir.

DAP düzenlemesinin, tüm imar düzenlemelerini değil sadece plan değişikliklerini kapsaması, isteğe bağlı olması, hem yerel yönetimlerin hem de merkezi idarenin uygulama yetkisine sahip olması, kentsel dönüşüm, kamu taşınmazları vb. sosyal ve kamusal istisnaları bulunması, ödemelerin inşaat ruhsatı veya taşınmaz satışı aşamasında yapılması gibi özellikleri göz önüne alındığında politik sürdürülebilirlik açısından ciddi bir sorun olmayacağı değerlendirilmektedir. Ancak DAP oranının %100 olması, plan değişikliklerinin yol açtığı negatif dışsallıkların giderilmesine yönelik yerel yatırım ve hizmetlere katkı sağlamaması, esnek ve pazarlığa açık olmaması, pay dağıtımında yerel yönetimler aleyhine düzenlemeler (özellikle ÇŞİDB ve genel bütçeli kuruluşlarca onaylanan değişiklikler) bulunması, inşaat sektörünün ihtiyaç duyduğu yüksek yoğunluklu arsa arzının azalması ve ödenen tutarların yansıtılması halinde arsa ve konut maliyetleri/fiyatları üzerinde olumsuz etkiler doğurma ihtimali bu açıdan riskler taşımaktadır.

4.6. Değerleme ve İdari Maliyetler

İmar düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarının tespiti için parsel bazında değerlendirme raporu yazılması gerekmektedir. Ancak bu durum idari maliyetleri önemli ölçüde arttırmaktadır. Booth'a (2012) göre İngiltere'deki uygulamalarda temel sorunlardan biri değerlendirme sisteminin iyi işlememesidir. Janus ve John (2016) da Polonya'nın Krakow kentindeki imar harcı uygulamalarını inceledikleri çalışmalarında, en önemli sorunun değerlendirme süreçlerinin uzun, karmaşık, maliyetli ve çok sayıda dava ve şikâyete yol açması olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Diğer taraftan, imar rantlarının kamuya kazandırılmasına yönelik süreç ve prosedürler ciddi anlamda zaman, emek ve kırtasiyecilik masrafları gerektirdiğinden yüksek idari maliyetler ortaya çıkabilmektedir. Örneğin İngiltere'de 1969-1970 dönemindeki vergi uygulamasında idari maliyetlerin toplanan gelire oranı %12,5 düzeyine kadar yükselmiştir (Crook, 2016). Kim (2020a) tarafından yapılan bir çalışmada ABD'nin Boston kentinde uygulanan geliştirici yükümlülüklerine ilişkin sürecin ortalama 7 ayda tamamlandığı, Seattle kentinde ise bu sürecin yaklaşık 15 ay sürdüğü bulunmuştur. İdari maliyetleri yükselten diğer bir unsur da, Polonya ve Kolombiya örneklerine görüldüğü gibi, işlemlere karşı çok sayıda dava, itiraz ve şikâyet yoluna gidilmesidir.

DAP uygulamalarında değerlemeler ada/parsel bazında yapılacağından değer artış miktarları görece kolay ve isabetli olarak yapılabilecektir. Ancak, taşınmaz değerlendirme konusu Türkiye'de görece yeni bir alan olup kurumsal yapı ve veri sistemlerinde sorunlar bulunmaktadır (Erdem, 2019). Bu nedenle DAP tutarlarının tam ve doğru olarak tespiti için hem değerlendirme kuruluşlarının hem de idarelerin kurumsal, teknik, veri sistemleri ve insan kaynağı altyapısının güçlendirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Öte yandan raporların yazımı, değer artış payı tutarının ilgili idarenin kıymet takdir komisyonunca tespiti ve itiraz süreçlerinin sonuçlandırılarak kesinleştirilmesine ilişkin süreçler ciddi anlamda emek, zaman ve masraf gerektirecektir. Değer artış payına yönelik işlemler maliklerin talebi doğrultusunda yapılacağından, değerlendirme raporlarına yönelik itirazlar dışında, ciddi sayıda dava, itiraz veya şikâyetin söz konusu olmayacağı değerlendirilmektedir.

4.7. Diğer Faktörler

İncelenen uluslararası örneklerde görüldüğü üzere, özellikle yeni imar hakları/izinleri ile karşılığında alınan mali katkıların pazarlıklarla belirlendiği

modellerde şeffaflık önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Uygulamaları çıkar ve baskı guruplarının etkisine açık hale getiren bu durum yolsuzluk ve usulsüzlüklerin artmasına, öngörülebilirliğin azalmasına, fayda-yükümlülük dengesinin malikler/geliştiriciler lehine bozulmasına, maliklere, geliştiricilere, bölgelere ve yerel yönetimlere göre değişen uygulamalar yapılmasına ve adil, eşit ve tutarlı olmayan kararlar alınmasına yol açmaktadır. DAP uygulamasının kapsam ve sınırları ayrıntılı düzenlemelerle belirlendiğinden şeffaflık, belirlilik, kesinlik ve öngörülebilirlik açısından ciddi bir sorun yaşanmayacağı, ancak plan değişiklikleri ve değerlendirme işlemlerinin ÇŞİD Bakanlığınca etkin bir şekilde denetlenmesinin işleyişe katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

DAP uygulaması hem yerel yönetimler hem de merkezi idareler tarafından yapılabilmektedir. Yasa uyarınca elde edilen kaynaklar yerel ve merkezi idareler tarafından paylaşılmaktadır. Ancak, özellikle ÇŞİD Bakanlığınca onaylanan plan değişikliklerinde tahsil edilen tutarların %75'inin Bakanlığa, sadece %25'inin ilgili yerel yönetimlere verilmesi, genel bütçeli idarelerce onaylananlarda ise tamamen Hazineye aktarılması yerel yönetimler aleyhine bir durum oluşturmaktadır. Plan değişikliğiyle birlikte ortaya çıkacak kamusal yatırım ve hizmet ihtiyaçları yerel yönetimlerin bütçelerine ilave yükler getireceğinden, tahsil edilen DAP tutarlarından yerel yönetimlere daha yüksek oranda pay ayrılması gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca kaynakların plan değişiklikleriyle ilişkili, yerel düzeyde görünür kamusal yatırım ve hizmetlerinin finansmanında kullanılması, uygulamanın politik desteği ve başarısına katkı sağlayacaktır.

SONUÇ

İmar rantlarının kamuya kazandırılmasına yönelik uygulamalar son dönemde dünya genelinde yaygınlık ve işlerlik kazanmaya başlamıştır. Bu doğrultuda Türkiye'de de DAP düzenlemesi yürürlüğe konularak, plan değişiklikleri sonucu arsa değerlerinde ortaya çıkan artışların tamamen kamuya aktarılması öngörülmüştür.

İmar rantlarının kamuya kazandırılması teorik olarak kolay gözükse de, özellikle doğrudan (vergisel) araçların uygulanması sırasında; beklenen düzeyde gelir elde edilememesi, gayrimenkul ve inşaat sektöründe bozucu etkiler ortaya çıkması, ödemelerin nihai alıcılara yansıtılması, değerlendirme sorunları, idari maliyetlerin yüksekliği, politik çekişmelere yol açması gibi ciddi uygulama sorunları ortaya

çıkabilmektedir. Bu nedenle uluslararası alanda doğrudan araçlar yerine; bozucu etkileri sınırlı olan, daha yüksek gelir potansiyeli sunan, maliklerin ve geliştiricilerin taleplerini dikkate alan, politik uygulanabilirliği yüksek, piyasa işleyişine uygun, pratik ve esnek yapıdaki dolaylı araçların (geliştirici yükümlülükleri) yaygınlaştığı görülmektedir. Bu ayırım açısından DAP, hem doğrudan hem de dolaylı araçların özelliklerini taşıyan melez bir araç olarak nitelendirilebilir.

Uluslararası uygulama örnekleri açısından değerlendirildiğinde; DAP düzenlemesinin mevcut yapısı (talebe bağlı olması, dar kapsamı, istisnaları vb.) itibarıyla gayrimenkul piyasası ve inşaat sektörü üzerinde ciddi bozucu etkilere yol açmayacağı, bu durumun düzenlemenin politik uygulanabilirliğini ve sürdürülebilirliğini de desteklediği, ancak ilerleyen süreçte yüksek yoğunluklu arsa arzı düzeyinin azalması, DAP tutarlarının geliştiricilere ve konut alıcılarına yansıtılması, arsa/konut maliyetleri ve fiyatlarında artışlar yaşanması gibi olumsuz sonuçlar ortaya çıkabileceği öngörülmektedir. Konjonktürel dalgalanmaların etkisiyle artabilecek bu tür sorunların çözümü için %100 olan DAP oranı azaltılarak arsa ve konut arzının artırılmasına yönelik alternatif uygulamalara (kentsel dönüşüm, kamu taşınmazlarının aktif kullanımı, yeni alanların imara açılması vb.) ağırlık verilebileceği düşünülmektedir.

22.08.2022 tarihi itibarıyla tahakkuk ettirilen DAP tutarı yaklaşık 863 milyon TL olup, ilk imar planlaması aşamasında bazı fonksiyonlara (ticaret vb.) ayrılacak arsaların da kapsama alınması ile bazı istisnaların gözden geçirilmesi (rezerv yapı alanları vb.) halinde elde edilen gelirlerin artabileceği, böylece gelir dağılımının düzeltilmesine de daha fazla katkı sağlanabileceği değerlendirilmektedir.

Plan değişiklikleri sonucu ortaya çıkacak kamusal yatırım ve hizmet ihtiyaçları yerel yönetim bütçelerine ilave yükler getireceğinden, DAP tutarlarından yerel idarelere daha fazla pay verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

İmar rantların kamuya kazandırılmasında değerlendirme sistemi kritik önemde olduğundan, DAP tutarlarının tam ve doğru olarak tespiti için idarelerin ve değerlendirme kuruluşlarının kurumsal, teknik, veri sistemleri ve insan kaynağı altyapısının güçlendirilmesi gerektiği, plan değişiklikleri ve değerlendirme işlemlerinin ÇŞİD Bakanlığınca etkin bir şekilde denetlenmesinin de işleyişe katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Alterman, R. (2012). Land Use Regulations and Property Values: The Windfalls Capture Idea Revisited. The Oxford Handbook of Urban Economics and Planning (Ed.) Nancy Brooks N., Kieran Donaghy, K. ve Gerrit-Jan Knaap G. Oxford: Oxford University Press.
- Amigo, I. (2021). Building Value: In Brazil, Land Value Capture Supports the Needs of the Community. <https://www.lincolnst.edu/sites/default/files/pubfiles/building-value-lla210107.pdf>. Erişim: 24.08.2022.
- Asden (2020). Understanding Property Taxes In Israel. <https://www.asden.co.il/buying-investment-property-in-israel>. Erişim: 25.08.2022.
- Biggar, J. ve Siemiatycki, M. (2020). Tracing Discretion in Planning and Land-Use Outcomes: Perspectives from Toronto, Canada. Journal of Planning Education and Research, February 2020, 1-17.
- Booth, P.A. (2012). The unearned increment: property and the capture of betterment value in Britain and France. Value Capture and Land Policies. (Ed.) Ingram, G. ve Yu-Hung Hong, Y.H. Washington, DC: Lincoln Institute of Land Policy.
- Chen, Y., Wing, C.K. ve Yang, L. (2022). How the combined use of non-negotiable and negotiable developer obligations affects land value capture: Evidence from market-oriented urban redevelopment in China. Habitat International, 119, 102494.
- City of Vancouver (2017). Annual Report on Community Amenity Contributions & Density Bonusing. <http://vancouver.ca/files/cov/annual-reportcommunity-amenity-contributions-and-density-bonusing-2017.pdf>. Erişim: 07.05.2022.
- Crook, T. (2016). Capturing Development Value Through de jure National Taxation: The English Experience. Planning Gain: Providing infrastructure and affordable housing. (Ed.) Crook, T., Henneberry, J. ve Whitehead C. West Sussex: John Wiley & Sons.
- Crook, T. (2020). Capturing Increases in Land Value, UK Collaborative Centre for Housing Evidence. <https://housingevidence.ac.uk/wp-content/uploads/2019/12/191212-capture-inc-in-land-value-TC.pdf>, Erişim: 22.07.2022.
- Crook, T. ve Whitehead, C. (2019). Capturing development value, principles and practice: why is it so difficult?. Town Planning Review. 90, 359-381.
- Erdem, N. (2019). Türkiye Taşınmaz Değerleme Sisteminin Etkinliğinin Araştırılması. Geomatik, 4 (1), 1-13.

- Fainstein, S. (2012). Land Value Capture and Justice. Value Capture and Land Policies. (Ed.) Ingram, G. ve Yu-Hung Hong, Y.H. Washington, DC: Lincoln Institute of Land Policy.
- Friendly, A. (2020). Sharing the unearned increment: Divergent Outcomes in Toronto and São Paulo. *Land Use Policy*, 91, 2020, 104270.
- Gov. UK (2019). Guidance Planning Obligations. <https://www.gov.uk/guidance/planning-obligations>. Erişim: 21.03.2022.
- Gov. UK (2020). Guidance Community Infrastructure Levy. <https://www.gov.uk/guidance/community-infrastructure-levy>, Erişim: 22.03.2022.
- Grafakos, S., Tsatsou, A., Acci, D., Kostaras, J., Lopez, A., Recoms, N. ve Summers, B. (2019). Exploring the Use of Land Value Capture Instruments for Green Resilient Infrastructure Benefits: A Framework Applied in Cali, Colombia. https://www.jstor.org/stable/resrep22048.3#metadata_info_tab_contents. Erişim: 23.09.2022.
- Ihlanfeldt, K.R. ve Shaughnessy, T.M. (2004). An empirical investigation of the effects of impact fees on housing and land markets. *Regional Science and Urban Economics*, 34(6), 639-661.
- Janus, J. ve John, E. (2016). The issue of zoning fees – case study in Kraków. *Geomatics, Landmanagement and Landscape*, 2016/4, 101-113.
- Kılıç, N. ve Türk, Ş. Ş. (2022). Examination of Local Plan Changes from a Value Capture Perspective: Istanbul Case. *Sustainability*, 14 (1), 1-23.
- Kim, M. (2020a). Negotiation or Schedule-Based? *Journal of the American Planning Association*, 86 (2), 208-221.
- Kim, M. (2020b). Upzoning and value capture: How US local governments use land use regulation power to create and capture value from real estate developments. *Land Use Policy*, 95, 104-624.
- Loo, E. (2017). Lessons from Singapore about land value capture. <https://www.rtpi.org.uk/blog/2017/april/lessons-from-singapore-about-land-value-capture/>. Erişim: 06.08.2022.
- Lord, A., Dunning, R., Buck, M. ve Cantillo, S. (2020). The Incidence, Value and Delivery of Planning Obligations and Community Infrastructure Levy in England in 2018-19. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/907203/The_Value_and_Incidence_of_Developer_Contributions_in_England_201819.pdf. Erişim: 15.08.2022.

- Mathur, S., Waddell, P. ve Blanco, H. (2004). The Effect of Impact Fees on the Price of New Single-family Housing. *Urban Studies*, 41(7), 1303–1312.
- McAllister, P., Shepherd, E. ve Wyatt P. (2018). Policy shifts, developer contributions and land value capture in London 2005–2017. *Land Use Policy*, 78, 316–326.
- Monk S., ve Crook T. (2016). International Experience. *Planning Gain: Providing infrastructure and affordable housing*. (Ed.) Crook, T., Henneberry, J. ve Whitehead C. West Sussex: John Wiley & Sons.
- Moore, A.A. (2013). Trading Density for Benefits: Toronto and Vancouver Compared. IMFG Papers 13, University of Toronto, Institute on Municipal Finance and Governance 13. Toronto: University of Toronto, Munk School of Global.
- Munoz Gielen, D., Salas, I.M., ve Cuadrado, J.B. (2017). International comparison of the changing dynamics of governance approaches to land development and their results for public value capture. *Cities* 71, 123–134.
- Munoz Gielen, D. ve Van der Krabben, E. (2019). Introduction. *Public Infrastructure, Private Finance: Developer Obligations and Responsibilities*. (Ed.) Munoz Gielen, D. ve Van der Krabben, E. New York: Routledge.
- Ong, R. (2017). Will rising Development Charge affect property prices?. <https://www.99.co/singapore/insider/development-charge-property-prices/>. Erişim: 28.08.2022.
- Salford (2022). A guide to Section 106. <https://www.salford.gov.uk/media/392092/a-guide-to-section-106.pdf>. Erişim: 15.06.2022.
- Śleszyński P., Nowak, M., Sudra, P., Załeczna, M. ve Blaszke, M. (2021). Economic Consequences of Adopting Local Spatial Development Plans for the Spatial Management System: The Case of Poland. *Land*, 2021/10 (2), 1-22.
- Smolka, M. (2013). *Implementing Value Capture in Latin America: Policies and Tools for Urban Development*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy.
- Stawecki, M. (2020). Zoning fee as a public levy. *Acta Iuris Stetinensis*, 32, 93-115.
- Stephens, M. (2019). Land value capture through planning and taxation. *UK Housing Review 2019*. (Ed.) Stephens, M., Perry, J., Williams, P. ve Young, G. Coventry: Chartered Institute of Housing.
- TDK (2022). Türk Dil Kurumu Yabancı Sözlere Karşılıklar Kılavuzu. <https://sozluk.gov.tr/>. Erişim: 07.08.2022.

- Toronto (2021). Planning Act Reserve Funds Statement 2019. <https://www.toronto.ca/legdocs/mmis/2021/ex/bgrd/backgroundfile-168673.pdf>. Erişim: 07.07.2022.
- Triveno, L., Velasco, V. ve Marulanda, G. (2018). How land value capture (LVC) has financed infrastructure, affordable housing, and urban development in Bogota-Colombia. https://www.researchgate.net/publication/336014606_How_land_value_capture_LVC_has_financed_infrastructure_affordable_housing_and_urban_development_in_Bogota-Colombia, Erişim: 22.08.2022.
- Turk, S. S. (2018). Comparison of the Impacts of Non-Negotiable and Negotiable Developer Obligations in Turkey. *Habitat International*, 75, 122-130.
- URA (2019). Urban Redevelopment Authority. Report and Financial Statements Financial Year Ended 31 March 2019. https://www.ura.gov.sg/mwg-internal/de5fs23hu73ds/progress?id=K9zR0h9YgPscGn2JRQ0PQdWP_V1UXlqqeYA1g14WUc,&dl. Erişim: 06.06.2022.
- URA (2022a). Development Charge. <https://www.ura.gov.sg/Corporate/Guidelines/Development-Control/Planning-Permission/Folder/DC-Charge-Rates>. Erişim: 04.08.2022.
- URA (2022b). Development Charge Sector Map & Rates 2022. https://www.ura.gov.sg/Corporate/Guidelines/Development-Control/Planning-Permission/Folder/~/_link.aspx?id=A1A958C853AF46B5A58440A92F3C7CE7&_z=z. Erişim: 04.08.2022.
- Varcan, N. ve Hacıköylü, C. (2021). Taşınmaz Rantı Üzerinden Kamu Geliri Elde Etme Araışları. *Vergi Raporu*, 259, 11-30.
- Walters, L. (2013). Land Value Capture in Policy and Practice. *Journal of Property Tax Assessment and Administration*, 10, 5-22.

ANALYSIS OF THE VALUE ADDED SHARE REGULATION IN TERMS OF INTERNATIONAL PUBLIC LAND VALUE CAPTURE PRACTICES

Ali EZER

Duran BÜLBÜL

EXTENDED ABSTRACT

Capturing the increases in land values resulting from planning regulations and development permission has recently gained popularity around the world. These practices are generally examined under the title of 'land value capture' in the literature. These instruments are considered as an alternative method for financing local investments and services in many countries. Land values have also increased significantly in Türkiye in recent years as a result of planning decisions. While these increases were shared by landowners, developers, and rent-seeking groups, governments did not get a sufficient share. In Türkiye, the need for legal regulation on this subject had long been on the agenda. Finally, the Value Added Share (VAS) regulation was enacted with the Law No. 7221 dated 14.02.2020 in order to capture the increases in land values resulting from plan changes in Türkiye.

Land value capture tolls may be classified as macro, direct, and indirect instruments. In this respect, the VAS has the features of both direct and indirect instruments. Its main purpose is to capture the value increases resulting from plan changes, foresee the use of resources for general-local expenditures without being associated with development projects related to zoning changes. Its scope and details with a law and regulation to be implemented at the national level show that the VAS has many features of direct instruments. However, the VAS does not cover general planning decisions (only for plan changes), and its implementing is subject to demand, so it also has some features of indirect instruments. In accordance with the law, the VAS is paid upon the sale of the property or the application for building permission. Landowners are required to pay 100% of the increase in land value as a result of plan changes. Appraisals are made parcel by parcel.

It is considered that the VAS regulation may not cause serious distorting effects on the real estate market and the construction sector due to its narrow scope, vast exemptions, and other specifications. This also supports the political applicability of the VAS. However, negative consequences such as a decrease in

the supply of high-density land, and increases in land/housing costs and prices may occur in the future. To overcome such problems, reducing the VAS rate and implementing new practices (urban renewal projects, active use of public properties, development of new areas, etc.) to increase the supply of land and housing may be useful.

As of 22.08.2022, 863 million TL (46.4 million USD) of VAS revenue was accrued throughout the country. If its scope is broadened and some exemptions are removed, the VAS could provide higher income streams. In accordance with the law, the VAS revenue is shared between the general and local budgets. The revenues given to local governments should be increased in order to finance additional public investments and services. In addition, the institutional and technical capacities, data systems, and human resources of administrations and valuation agencies should be improved for better appraisal practices. Effective audits of transactions could also contribute to the application.



SAĞLIK HİZMET ÖDEMELERİNDE USULSÜZLÜK TÜRLERİ VE MÜCADELE STRATEJİLERİ

TYPES OF ABUSE AND FRAUD IN HEALTHCARE PAYMENTS AND COMBATING STRATEGIES

Aziz KÜÇÜK¹

ÖZ

Sağlık hizmeti sunucularının ve hastaların suistimalleri veya hileli davranışları, sağlık sistemleri için önemli finansal, idari ve hukuki sorunlar oluşturmaktadır. Dünya genelinde bu usulsüzlüklerin toplam sağlık harcaması içindeki payı kesin olarak tespit edilememekle birlikte, bu tutarın toplam sağlık harcamalarının %10'unu bulduğu tahmin edilmektedir. Bu çalışmanın amacı, sağlık hizmetlerindeki usulsüzlük ve suistimal türlerini kuramsal ve ampirik olarak irdeleyerek sağlık ve sosyal güvenlik sistemlerine etkilerini ortaya koymak ve bu tür eylemlere karşı mücadele sürecini tartışmaktır. Bunun için literatür taraması yanında Sayıştay, Sağlık Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu denetim raporları, doküman incelemesi yöntemi ile analiz edilmiştir. Avrupa Yolsuzluk ve Dolandırıcılıkla Mücadele Ağı tarafından geliştirilen 'İsraf Tipolojisi Matrisi' çerçevesi kullanılarak Türkiye'de sağlık hizmetlerinde usulsüzlük türlerinin hatadan yolsuzluğa kadar uzanan geniş bir yelpazede kategorize edilebileceği saptanmıştır. Bundan dolayı, sağlık hizmeti sunucuları ve ilgili kurumların, usulsüzlüklerle mücadele için eğitim programlarından veri madenciliği ve modelleme yazılımlarından yararlanmaya kadar çeşitli araçlarla stratejiler geliştirmeleri gerekmektedir.

1- Doç. Dr., Daire Başkanı, Sağlık Bakanlığı, aziz.kucuk@yahoo.com, ORCID: 0000-0002-1296-4726.

Gönderim Tarihi/Submitted: 23.10.2022

Revizyon Talebi/Revision Requested: 18.11.2022

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 03.12.2022

Kabul Tarihi/Accepted: 03.12.2022

Atıf/To Cite: Küçük, A. (2022). Sağlık Hizmet Ödemelerinde Usulsüzlük Türleri ve Mücadele Stratejileri. Sayıştay Dergisi, 33 (127), 585-607. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1193405>

ABSTRACT

Fraud and abuse by healthcare providers and patients cause significant financial, administrative, and legal problems for healthcare systems. Although the share of fraud and abuse in the total health expenditure worldwide cannot be determined precisely, it is estimated that this amount reaches 10% of the total healthcare expenditure. The aim of this study is to conceptually explain the types of abuse and fraud in healthcare, to provide an overview of their effects on health and social security systems, and to discuss the process of combating such cases. For this reason, the audit reports of the Turkish Court of Accounts, the Ministry of Health, and the Social Security Institution were analyzed by using the document analysis method. Using the 'Waste Typology Matrix' framework developed by the European Healthcare Fraud and Corruption Network, it has been determined that the types of abuse and fraud in healthcare can be categorized in a wide range from error to corruption in Türkiye. Therefore, healthcare providers and related institutions need to develop strategies against abuse and fraud, with tools ranging from training programs to leveraging data mining and modeling software.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Sigortası, Suistimal, Sağlık Hizmet Sunumu, Sahtekârlık, Denetim.

Keywords: Health Insurance, Abuse, Delivery of Health Care, Fraud, Audit.

GİRİŞ

Sağlık hizmetlerinin riskli, asimetrik bilgiye dayanan ve çok aktörlü (ilaç şirketleri, sağlık hizmet sunucuları, tıbbi cihaz ve malzeme tedarikçileri, eczaneler, sağlık sigorta şirketleri, beşerî tıbbi ürün üreten veya sunan özel hukuk tüzel kişileri gibi) yapısı sağlık sektörünü karmaşık ve kârlı bir alan haline getirirken, aynı zamanda hileli faaliyetler için de çekici kılmaktadır (Avcı ve Teyyare, 2012: 205-208). Sağlık hizmetlerinin belirtilen sebeplerle sahtekârlık, yolsuzluk ve diğer usulsüzlük biçimlerine açık bir sektör olması, büyük bir finansal risk oluşturmaktadır. Sağlık hizmet sunucularının ve hastaların hileli davranışları, sağlık sistemindeki kaynakları tüketerek gereksiz maliyet artışına yol açmakta ve böylece kamu veya özel sağlık sigorta sisteminin sürdürülebilirliğini tehdit etmektedir (Johnson ve Nagarur, 2016: 249). Finansal kayıpların ötesinde sağlık hizmet usulsüzlükleri, hastaları ciddi fiziksel sağlık sorunlarıyla, gereksiz laboratuvar testleri ve işlemlerle, aşırı antibiyotik kullanımı riskiyle de karşı karşıya bırakabilmektedir (Stowell, 2020: 482).

Sağlık hizmetlerinin kalitesi ve sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliği açısından suistimalleri ve yolsuzluğu önlemek, tespit etmek ve nihayetinde sona erdirmek çok önemlidir. Suistimallerin öneminin bilinmesine ve alınan siyasi, hukuki ve idari tedbirlere rağmen, sağlık hizmetlerinde yaşanan suiistimaller,

mücadele edilmesi gereken önemli bir alan olmaya devam etmektedir. Ulusal sağlık ve sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilir bir yapıya kavuşmasını riske atan bu tür usulsüzlüklere karşı politikalar geliştirilmesi ise sağlık reformunun temel bileşenlerinden biri haline gelmiştir. Bu yüzden Türkiye'nin de aralarında bulunduğu pek çok ülke sağlık hizmetlerinde suistimalleri tespit etmek ve önlemek için çeşitli yöntem ve stratejiler geliştirme arayışı içindedir. Bu çalışma, sağlık hizmetlerindeki usulsüzlük ve suistimal türlerini kuramsal ve ampirik olarak irdeleyerek sağlık ve sosyal güvenlik sistemine etkilerini ortaya koymayı ve bu tür eylemlere karşı mücadele sürecini tartışmayı amaçlamaktadır.

Sağlık hizmeti ödemelerinde karşılaşılan usulsüzlük ve suistimalleri saptayabilmek ve kategorize edebilmek için literatür taraması yanında Sayıştay denetim raporları, SGK Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı ile Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından tespit edilen usulsüz ve yersiz uygulamalar doküman incelemesi yöntemi ile analiz edilmiştir. Bunun yanında Hastane Bilgi Yönetim Sistemleri (HBYS) ile Sağlık Bakanlığı e-Nabız verileri üzerinden risk esaslı ölçümlerle yüksek miktarda ve hayatın olağan akışına aykırı işlemler de analize dâhil edilmiştir. Genel olarak ana kategoriler ve alt kategorilerin belirlenmesi için 2014 yılında Avrupa Yolsuzluk ve Dolandırıcılıkla Mücadele Ağı (European Healthcare Fraud and Corruption Network-EHFCN) tarafından farklı ülkelerde sağlık hizmetleri usulsüzlüklerinin karşılaştırılabilirliğini sağlayabilmek için geliştirilen bir araç olan 'İsraf Tipolojisi Matrisi' esas alınmıştır. Böylece İsraf Tipolojisi Matrisi çerçevesi kullanılarak Türkiye'de sağlık hizmetleri usulsüzlük türleri sınıflandırılmaya çalışılmıştır.

1. SAĞLIK HİZMETLERİNDE USULSÜZLÜĞÜN TANIMI VE UNSURLARI

Sağlık hizmetlerinde haksız, hukuka aykırı ve yersiz ödemelere yol açan kötü yönetim uygulamalarının açık bir biçimde tanımlanması, sağlık sistemindeki gayrimeşru alanların ortaya çıkarılması, uluslararası karşılaştırmalar ve hukuki düzenlemeler için son derece önemlidir. Bu maksatla EHFCN (2022) tarafından hata (error), kötüye kullanım-suistimal (abuse) ve aynı anlamda israf (waste), sahtekârlık (fraud) ile yolsuzluk (corruption) arasında ayırım yapılmıştır. İsraf (waste), sağlık hizmetlerinde mali kayıplara neden olan bir dizi olguyu kapsayan şemsiye bir kavramdır. New England Sağlık Enstitüsü'ne göre (NEHI, 2008: 1) israf, hizmet kalitesini düşürmeden ortadan kaldırılabilen sağlık harcamalarıdır. Thomson Reuters'in 2009 yılındaki raporuna göre israfın 1/3'ü idari sistem verimsizlikleri, tıbbi hatalar, hizmet koordinasyon eksikliği ve önlenebilir durumlar (kontrol edilemeyen diyabet gibi) nedeniyle meydana gelirken, 2/3'ü suistimal ve sahtekârlık ile gereksiz

bakım sebebiyle oluşmaktadır (EHFCN, 2022). Sağlık hizmeti sahtekârlığı ise kısaca “mevzuata aykırı hareket ederek, bilerek yanlış beyanda bulunarak veya gerçeği saptırarak hakkı olmayan bir sağlık hizmeti ödemesi almak” olarak tanımlanabilir (Bauder vd., 2017: 33). Suistimal, sahtekârlığa yakın bir kavram olup, genellikle ona eşlik eder. Hastanın veya sağlık hizmet sunucusunun niyetinin derecesi, genellikle suistimal ile sahtekârlık arasındaki farkın belirleyici unsurudur (Rashidian vd., 2012: 1). EHFCN tarafından Tablo 1’de görüldüğü üzere hata, suistimal, sahtekârlık ve yolsuzluk sınıflandırması ile sağlık hizmetlerinde kasıtlı ve kasıtsız ihmaller ile kabahatler arasında ayırımı yapıldığı ‘İsraf Tipolojisi Matrisi’ geliştirilmiştir. Bu tipoloji, sağlık hizmet sunucularının kontrol ve denetiminde operasyonel tanımlamaları ortaya koymak amacıyla tasarlanmıştır.

Tablo 1: Sağlık Hizmetlerinde Uygunsuz Ödemelere Yol Açan Usulsüzlük Yelpazesi

	İHLAL TÜRLERİ			
	Error Hata	Abuse Suistimal	Fraud Sahtekarlık	Corruption Yolsuzluk
Tanım	Bir kuralı istemeden ihlal ederek usulsüz bir biçimde herhangi bir menfaat elde etmek	Bir kuralı/kılavuzu bilerek esnetmek suretiyle veya bir kural/kılavuzun yokluğundan yararlanarak haksız yere herhangi bir menfaat elde etmek	Bir kuralı kasten ihlal ederek herhangi bir faydayı usulsüz bir biçimde elde etmek	Üçüncü şahısların katılımıyla yetkinin kötüye kullanılması yoluyla yasadışı olarak herhangi bir menfaat elde etmek
Örnek Olgular	- Yanlışlıkla geri ödeme kurumu tarafından ödenmeyen bir tetkiki fatura etmek, - “Acil poliklinik muayenesi” yerine sehven “yeşil alan muayenesi” fatura etmek, - Farkında olmadan basit bir enfeksiyon için en pahalı antibiyotigi reçete etmek	- Klinik endikasyonu açıkça görülmeyen hastalara EKG istemek ve fatura etmek	Estetik amaçlı kapsam dışı tedavileri; kazaya, hastalıklara veya konjenital nedenlere bağlı olarak gösterip geri ödeme kurumuna fatura etmek	- Tekil bir kalp pilinin implantı için medikal firmadan komisyon almak, - Gereksiz kan testleri isteyerek bir laboratuvarı komisyon almak
Yaptırımlar (Olgunun durumuna göre)	- Bilgilendirme - Uyarma - Geri ödeme talebi - İdari para cezası	- Sistem üzerinden kural koymak - Geri ödeme talebi - İdari para cezası - Disiplin cezası	- Geri ödeme talebi - İdari para cezası - Cezai yaptırım - Hapis cezası - Disiplin cezası	- Geri ödeme talebi - İdari para cezası - Tazmin talebi - Cezai yaptırım - Hapis cezası - Disiplin cezası

Kaynak: EHFCN (2022).

Hatadan yolsuzluğa kadar uzanan sağlık israfı yelpazesinin tüm boyutlarının birlikte ele alınması, etkili bir mücadele stratejisinin temeli olarak görülmektedir. Dolayısıyla böyle bir sınıflandırma, sorunun kapsamını belgelerle kanıtlamaya yardımcı olarak sağlık hizmeti usulsüzlüklerinin seviyesini ortaya koyabilir. Bununla birlikte, sağlık hizmetlerinde hileli davranışı tanımlamanın ve tespit etmenin karmaşıklığı nedeniyle usulsüzlüklere bağlı finansal kayıpları ölçmek ve bu yolla israfı önlemek hiç de kolay değildir. Nitekim sağlık hizmetlerinde israfın önlenmesiyle ekonomik kayıpların azalacağı, kaynakların daha verimli kullanılacağı, sağlık hizmetlerine erişimin artacağı ve sağlık Ar-Ge ve inovasyon projelerinin daha etkili finanse edilebileceği göz önüne alınmalıdır.

2. DÜNYADA USULSÜZLÜĞÜN DURUMU VE FİNANSAL BOYUTU

Dünyadaki birçok ülkede demografik, ekonomik, sosyo-kültürel ve hukuki yapıdaki değişimler nedeniyle sağlık hizmetlerinin maliyetleri artış göstermektedir. Sağlık hizmet maliyetlerindeki bu artış, kamu ve özel sigorta sistemini doğrudan etkilemektedir. Diğer yandan, sağlık hizmetlerinde usulsüzlük ve suistimal, kamu sağlık sigorta fonlarında kayıplara yol açma ve sağlık hizmetlerinin kalitesini düşürme potansiyeline sahiptir. Sağlık hizmetlerinde usulsüzlük vakaları, tüm dünyada farklı yoğunluklarda ve türlerde meydana gelmektedir. Bu vakaların, toplam sağlık harcaması içerisindeki payını mutlak bir kesinlikte tespit etmek mümkün olmamakla birlikte, dünya genelinde bu usulsüzlüklerin tutarının toplam sağlık harcamalarının %10'unu bulduğu ileri sürülmektedir (Thaifur vd., 2021: 441).

ABD'de sağlık hizmetleri maliyetlerinin artmasına neden olan unsurların başında sağlık hizmetlerindeki usulsüzlük türlerinden biri olan sahtekârlık gelmektedir. ABD'de kamu ve özel sağlık sigortası sistemine karşı işlenen sahtekârlığı ve suistimalleri önlemeye yönelik olarak 1985 yılında kurulan Ulusal Sağlık Hizmetleri Sahtekârlıkla Mücadele Derneği (National Health Care Anti-Fraud Association-NHCAA) ile Federal Soruşturma Bürosu (FBI) verilerine göre, sağlık hizmeti sahtekârlığından kaynaklanan mali kayıpların her yıl on milyarlarca dolar olduğu tahmin edilmektedir (Stowell, 2020: 481). 2018 yılında ABD sağlık hizmetlerine 3,6 trilyon dolar harcadığı dikkate alındığında, bu harcamanın %3-10'unun hileli davranışlar ve suistimal nedeniyle finansal kayıp olduğu öngörülmektedir (NHCAA, 2022).

Avrupa ülkelerine bakıldığında, sağlık alanında usulsüzlükle mücadele amacıyla 2005 yılında kurulan EHFCN verilerine göre, Avrupa'da sahtekârlık ve yolsuzluktan kaynaklanan kayıpların yılda 56 milyar Euro'ya kadar ulaştığı veya ulusal sağlık bütçelerinin %5'inden fazla olduğu öngörülmüştür (Vincke ve Cylus, 2011: 14). Benzer biçimde Gee ve Button (2015: 9-11) tarafından yapılan çalışmada bazı Avrupa ülkelerinde (İngiltere, Fransa, Belçika, Hollanda) sahtekârlık nedeniyle finansal kayıpların %3,29 ile %10 arasında değiştiği ve ortalamasının %5,59 olduğu tespit edilmiştir. Almanya'da ise Alman Federal Meclisi'nde "sağlık hizmetlerinde yolsuzlukla mücadele" konulu bir yasa tasarısında, yolsuzluk rakamlarının kamu sağlık harcamalarının %10'una ulaştığı belirtilmiştir (Sommersguter-Reichmann vd., 2018: 290). Ülke bazında usulsüzlük ve suistimal örnekleri vermek gerekirse, Almanya'da sağlık çalışanları tarafından daha yüksek gelir elde etmek için bebeklerin doğum ağırlığının manipüle edildiği (Hennig Schmidt vd., 2019: 319) ve 2003-2012 yılları arasında hastanelerin en az 12 bin prematüre bebeğe sundukları hizmetin gerçek karşılığını almak yerine daha pahalı işlemleri faturalandırarak yaklaşık 100 milyon Euro geri ödeme aldığı ortaya çıkarılmıştır (Elliott, 2021: 407). Yine 2014 yılında Hollanda Sağlık Kurumu (Dutch Healthcare Authority-NZa) bir hastanenin sunduğu 26,4 milyon Euro tutarındaki sağlık hizmetinin hatalı faturalandırma olduğunu saptamıştır (Elliott, 2021: 408).

Sağlık hizmetlerinde usulsüzlük ve suistimal Asya ülkelerinde de oldukça yaygındır. Çin'de sağlık sigortası sahtekârlığının neden olduğu finansal kayıpların, ulusal sağlık harcamalarının yaklaşık %7-8'ini oluşturduğu bildirilmektedir (Li vd., 2022: 2). Güney Kore'de 2018 yılında sağlık hizmetlerindeki usulsüzlüklerin bir önceki yıla göre %9,3 artarak en az 798,2 milyar Won'a ulaştığı rapor edilmiştir (Thaifur vd., 2021: 441). Benzer biçimde Tayvan'da hileli sigorta taleplerinin yılda 2 milyar sterlin olduğu tahmin edilmektedir. Endonezya'da ise 2014 yılında Ulusal Sağlık Sigortası'nın uygulanmasından bu yana sağlık hizmetlerinde sahtekârlık potansiyelinin arttığı ve Haziran 2015'de 440 milyar Endonezya rupisine ulaştığı tespit edilmiştir (Mauren Michaela vd., 2021: 167). Sağlık hizmet sunucularında en sık görülen hileli davranışın gereksiz sağlık hizmet sunumu olduğu görülmüştür.

Afrika ülkelerinde de usulsüzlük ve suistimal vakalarının sürekli arttığı ve sağlık sektörünü olumsuz bir şekilde etkilediği gözlemlenmektedir. Güney Afrika'da hileli davranışlar nedeniyle ne kadar bir finansal kayıp olduğu henüz belirlenememekle birlikte, özel sağlık sektöründe yılda yaklaşık 13 milyar Güney

Afrika Rand'ının kayıp olduğu tahmin edilmektedir (Legotlo ve Mutezo, 2018: 299). Nortjé ve Hoffmann'ın (2016: 46-47) Güney Afrika Sağlık Meslekleri Konseyi (HPCSA) tarafından 2007-2013 yılları arasında sağlık profesyonellerine uygulanan yaptırımların vaka içeriğini değerlendiren çalışmasında, tüm etik ihlallerin %51,7'sinin hileli davranışlar nedeniyle olduğu bulunmuştur. Debpuur vd. (2015: 2-9) tarafından yapılan çalışma ile de Gana'da sağlık hizmetlerinde suistimale yol açan etik dışı davranışların yaygın olduğu gözler önüne serilmiştir.

Türkiye'de ise sağlık hizmetlerinde usulsüzlük, suistimal ve yolsuzluk nedeniyle meydana gelen finansal kayıplarla ilgili bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bununla birlikte, genel olarak Türk sağlık sistemindeki finansal kayıpların oranının Türkiye ile benzer geri ödeme sistemine, finansmana ve sağlık harcamalarına sahip (SGK, 2020) Kıta Avrupası ülkelerine yakın düzeyde olduğu ileri sürülebilir.

3. TÜRKİYE'DE SAĞLIK HİZMETLERİNDE USULSÜZLÜK TÜRLERİ

Sağlık hizmetlerinde usulsüz uygulamalarla mücadele stratejisinin bağlamını, teorik ve kavramsal araçlarla ilişkilendirerek tanımlamak gerekmektedir. Sağlık hizmetlerinde hileli faaliyetlerin doğası ve yapısı gereği birçok farklı biçimde sınıflandırılması mümkündür. Ancak özellikle sağlık hizmeti ödemelerinde usulsüzlüğün genellikle hastalar, sağlık hizmet sunucuları veya üçüncü kişiler (ilaç veya medikal firmalar, aracılar/komisyoncular gibi) etmenli olmasından ötürü sınıflandırma açısından aktör temelli olarak suistimal ve usulsüzlük türleri üç başlık altında kategorize edilebilir.

3.1. Hastalar Tarafından Yapılan Usulsüzlükler

SGK ve Sağlık Bakanlığı inceleme birimleri tarafından yapılan tespitler ile SGK Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı raporlarına göre hastalar veya iş birliği halinde oldukları kişilerce en sık yapılan usulsüzlükler arasında Tablo 2'de görüldüğü üzere kimlik hırsızlığı (sahtekârlığı), ilaçların hileli bir biçimde reçete edilmesi ve gerçeğe aykırı beyanda bulunarak sigorta kapsamında yararlanılmaya çalışılması yer almaktadır.

Tablo 2: Hastalar Tarafından Yapılan Usulsüzlük Örnekleri

Usulsüzlük Türleri	Açıklamalar
Kimlik hırsızlığı (sahtekârlığı)	Kimlik sahtekârlığı, sigortasız bir kişinin tedavi olmak için sigortalı bir kişinin kimliğini üstlenmesi durumunda gerçekleşir (Çiğli, 2014: 46-47; Evliyaoğlu, 2015: 104). Bu durumda kimliğini ödünç veren kişinin sağlık kayıtları, sunulan sağlık hizmetlerinden ötürü potansiyel olarak gerçeğe aykırı bilgileri içereceğinden kendisi de bu durumdan olumsuz etkilenecektir. Kimlik hırsızlığı, kimliğin sahibi bilmeden de gerçekleşebilir.
Reçeteli ilaçları hileli bir biçimde yazdırmak	Hastanın ağrısı/sızısı varmış gibi yapmasının veya bir doktora rüşvet vermesinin işe yaramadığı durumlarda hasta, istenen ilaçları kendisine reçete edecek başka bir doktor arayışına girebilir. Bu şekilde hasta, tıbbi bir durum uydurarak reçeteler yazdırabilir ya da genellikle ilaçları karaborsada yeniden satma, yakınlarına/ akrabalarına verme niyetiyle farklı doktorlardan birden fazla reçete alabilir (Thornton vd., 2015: 716; Özen, 2019: 149; Winters-Miner, 2015: 991).
Gerçeğe aykırı beyanda bulunarak sigorta kapsamından faydalanmak	Bu tür bir usulsüzlük, sigorta kapsamına başvuru aşamasında önceden mevcut olan hastalıkların bildirilmemesi halinde ortaya çıkar. Örneğin, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 64 üncü maddesine göre "Yabancı ülke vatandaşlarının; genel sağlık sigortalısı veya genel sağlık sigortalısının bakımına yükümlü olduğu kişi sayıldığı tarihten önce mevcut olan kronik hastalıkları" SGK tarafından karşılanmamaktadır. Ancak bu durumdaki kişiler gerçeğe aykırı beyanda bulunarak yani kronik hastalıklarını gizleyerek sağlık hizmetlerinden yararlanmaya çalışmaktadırlar.

Türkiye’de sosyal güvenlik mevzuatına göre, kapsamdaki kişilerin kendi adına bir başkasının sağlık hizmeti almasını veya kurumdan haksız bir menfaat temin etmesini sağlaması yasaktır. Bu fiilleri işleyenlerden geri ödeme kurumunun uğradığı zararın iki katı kanunî faiziyle birlikte müştereken ve müteselsilen tahsil edilmekte ve ilgililer hakkında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri doğrultusunda suç duyurusunda bulunulmaktadır.

3.2. Sağlık Hizmet Sunucuları Tarafından Yapılan Usulsüzlükler

Sağlık sektöründe sahtekârlığın ve yolsuzluğun kesin bir ölçüsü olmamasına ve sağlık hizmet sunucularının çoğunluğu dürüst ve iyi niyetli olmasına rağmen, bir kısmı sistemi kötüye kullanma eğilimindedir. Sayıştay denetimleri yanında SGK Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı ile Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından sağlık hizmet sunucularında yapıldığı tespit edilen usulsüzlükler genel olarak ‘faturalandırma hataları’, ‘suistimal’ ve ‘sahtekârlık’ olarak kategorize edilebilir (Tablo 3). Ancak her işlemin kesin olarak ‘suistimal’

veya 'sahtekârlık' olarak nitelendirilemeyeceği, bazı durumlarda sağlık hizmet sunucusunun niyetine göre uygulama hatası veya hatalı veri girişi kapsamına girdiği de sıklıkla görülebilmektedir. Örneğin bir sağlık hizmet sunucusunda saat 23.30'da vefat eden bir hastaya ölüm tarihinden sonraki gün sağlık hizmeti ve ilaç faturası düzenlenmesi çoğu durumda sahtekârlık olarak nitelendirilir (Sayıştay, 2019: 35). Ancak bazı durumlarda sağlık hizmet sunucuları tarafından yoğunluktan veya dikkatsizlikten o gün faturalandırılması unutulmuş işlemlerin bir sonraki gün faturalandırılması isteğinden kaynaklandığı da saptanabilmektedir.

Tablo 3'te yer alan sınıflandırmada farklı kategorilerde yer alabilecek usulsüzlüklerden biri de sağlık hizmet sunucularının, Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine uygun faturalandırma yapmaması durumudur. Bu durumlara bazı ilaçların günlük maksimum doz limitlerinin üzerinde fatura edilmesi; plastik cerrahi ameliyatlarının yapılması için sağlık kurulu raporu istenilmesine rağmen, sağlık kurulu raporunun olmaması; birlikte ödenmemesi gereken işlemlerin ("P614040 ve P614050 kodlu, 614040, 614050 kodlu posterior segmental enstrümasyon işlemleriyle birlikte artrodez işlemleri ödenmez" kuralı gibi) SGK'ya faturalandırılması (Sayıştay, 2018: 93-94); aynı tarihte aynı kişiler için birden fazla sağlık kurumunda yatarak tedavi işlemi fatura edilmesi (Sayıştay, 2017: 71-72); aynı başvuruda bir defa faturalandırılabilir işlemlerin (fizik tedavi ve rehabilitasyon işlemleri gibi) birden fazla faturalandırılması (Sayıştay, 2016: 128); sağlık tesislerinde çalışan doktorların, hastalıkları nedeniyle yatarak tedavi gördükleri ya da yıllık izinde oldukları günlerde aynı zamanda görevli oldukları sağlık tesislerinde işlem yapmaları (ameliyat, muayene vb.) ve bu işlemlerin SGK'ya faturalandırılması (Sayıştay, 2019: 37) gibi birçok örnek gösterilebilir.

Türkiye'de SGK ve Sağlık Bakanlığı denetim raporlarına göre sağlık hizmet ödemelerinde en yaygın görülen usulsüzlüklerin; fiyatı daha yüksek olan işlemin kodlanarak faturalandırılması (upcoding), sunulmayan hizmetlerin fatura edilmesi, çift fatura gönderme ve gereksiz hizmetlerin sunulması olduğu söylenebilir. Türkiye'deki bulguların gerek Endonezya, Almanya, Malezya ve Portekiz'deki gerekse Afrika ülkelerindeki çeşitli hastanelerde yapılan araştırmalardan (Smit ve Derksen, 2020: 368; Thaifur vd., 2021: 448; Legotlo ve Mutezo, 2018: 300-302) elde edilen sonuçlarla benzerlik gösterdiği görülmektedir. Sağlık hizmet sunucularını usulsüzlük ve suistimale iten nedenlerin başında, geri ödeme kurumlarının bazı hizmetler için ödemelerde getirdiği çeşitli kısıtlamaları aşma, böylece gelirlerini (tahakkuklarını) artırma isteği gelmektedir (Winters-Miner, 2015: 992). Diğer yandan performansa dayalı ek ödeme sistemi de sağlık hizmetlerinde usulsüzlük ve muhtemel suistimler için bir risk faktörü olarak rol oynamaktadır.

Türkiye’de kamu hastanelerinde Bakanlıkça belirlenen genel tıbbi işlemleri yapan doktorların elde ettikleri puan üzerinden hesaplanan ve döner sermayeden dağıtılan ek ödeme modelinde, doktorların ‘genel tıbbi işlemler puanı’ nı artırma güdüsü söz konusudur. Böylece doktorlar daha fazla ek ödeme alabilmek için gereksiz veya sunulmayan hizmetleri kodlama eğilimi gösterebilmektedirler. Bu ödeme mekanizmasına etkisiz denetim ve kontrol eşlik ederse, sağlıkta kaynak kaybı yani israf ve hastalara potansiyel zararlar meydana gelebilir.

Tablo 3: Türkiye’de Sağlık Hizmet Sunucuları Tarafından Yapılan Usulsüzlük Türleri

Ana İhlal Kategorisi	Alt Kategori	Açıklama	Örnek Olgular
Hata (<i>Error</i>)		Faturalandırma hataları, bilerek veya isteyerek değil, kişilerin dikkatsizliğinden veya bilgisizliğinden kaynaklandığı için mazur görülebilecek durumlardır.	Sağlık hizmet sunucuları tarafından kişilerin dikkatsizliğinden SUT işlem kodlarının, dış işlemlerinde dış numaralarının veya ilaç dozlarının yanlış girilmesi gibi sehven yapılan birçok faturalandırma hatası ile karşılaşılmaktadır.
Suistimal (<i>Abuse</i>)	Gereksiz tıbbi hizmetlerin sunulması	Bu tür ihlaller, sağlık hizmeti sunucusunun kararıyla daha yakından ilgilidir; sağlık hizmet sunucusu sunulan sağlık hizmetinin uygun veya gereksiz olmadığını düşünebilir. Bu tür bir ihlalin kanıtı bu nedenle genellikle kısmen uygulanmamış tıbbi standartlara dayanmaktadır (Mikkers vd., 2017: 10). Bu durumda hastayı iyileştirmek için gerçekte gerekenden daha fazla sağlık hizmeti sunulabilir; böylece gereksiz bakım ortaya çıkar.	Hastanede yatış süresinin gereksiz yere uzatılması veya acil servisten başvuran hastalara günübirlik yatış verilmesi, gereksiz yere moleküler ve genetik testlerin istenilmesi gibi örnekler verilebilir.
	Klinik rehberler ve bakım protokolleri ile uyum olmayan veya meslek standartlarını karşılamayan hizmetlerin fatura edilmesi	Hasta bakım prosedürleri, rehberleri, standartları ve algoritmalarının uygulanmasındaki boşluklardan dolayı hizmetlerin hangi doktorlar tarafından hangi tanılarda sunulacağı ile ilgili tereddütlerin olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır (Busch, 2012: 4).	“Algoloji ve Ağrı Tedavisi Uygulamaları” başlığı altındaki işlemlerin hangi branş hekimleri tarafından yapılması durumunda fatura edilebileceğinin açıkça ortaya konulmaması nedeniyle algoloji uzmanları dışındaki ilgili hekimlerce de yapılıp fatura edilebilmektedir.
	Kapsam gereksinimlerinin karşılanmaması	Geri ödeme kapsamındaki kişilere sunulan sağlık hizmetleri ile ilgili gerekli uyarı mekanizmaları olmaması nedeniyle bazı kapsam dışı hizmetler kapsam içi gibi değerlendirilebilmektedir.	Genel sağlık sigortası kapsamındaki yabancı uyruklu kişilerin tescil tarihi öncesi mevcut olan kronik hastalıklarının Medula sistemi uyarı vermemesi nedeniyle SGK’ya fatura edilmesi.

Ana İhlal Kategorisi	Alt Kategorisi	Açıklama	Örnek Olgular
Sahtekârlık (Fraud)	Fiyatı daha yüksek olan işlemin kodlanarak faturalandırılması (Upcoding)	Bir sağlık hizmeti sunulduğunda, sunulan hizmetin gerçek karşılığını almak yerine daha pahalı bir işlem veya hizmet kodları faturalandırılabilir. Bu durum idari bir hatadan ziyade geliri artırmaya yönelik kötü niyetli bir girişimdir (Thornton vd., 2015: 716). Türkiye’de sağlık tesislerinde bu usulsüzlük, genellikle kasıtlı olarak pahalı işlem kodunun seçilmesi yani “faturalandırma kurallarına uyulmaması” şeklinde ortaya çıkmaktadır.	“Kan gazları” tetkiki yerine puanı ve dolayısıyla fiyatı daha yüksek olan “kan gazları ve kooksimetre” tetkikinin fatura edilmesi örnek gösterilebilir.
	Ayrıştırma (Unbundling)	Ayrıştırma, birlikte gruplandırılması gereken hizmetler veya sarf malzemeleri için ayrı talepler oluşturmak anlamına gelmektedir. Bu usulsüzlükte fiyatı yüksek olan bazı işlemler veya malzemeler paket dışına çıkartılarak işlemin her adımı ayrı işlemler gibi fatura edilmektedir.	Sağlık hizmet sunucularının, kemik iliği nakli paket fiyatlarına her türlü tetkik, tahlil, işlem, kan ve kan bileşenleri, tıbbi malzeme, ilaç ve komplikasyon tedavisine ilişkin ücretler dahil olmasına rağmen bunların ayrıca fatura edilmesi (Sayıştay, 2016: 134-135) örnek verilebilir.
	Çift Fatura Gönderme	Çift faturalandırma “aynı hizmet için birden fazla faturalandırma” olarak tanımlanmaktadır.	Sağlık hizmet sunucuları, bazı işlemlerde iki kez ödeme almak için aynı talebi birden çok kez gönderebilirler. Bu durumla genellikle bir işlemin hem de hizmet başı işlem kodunun aynı gün gönderilmesi şeklinde karşılaşmaktadır. Bu durum sehven olabileceği gibi bilinçli bir eylem şeklinde de gerçekleşebilir. Bir diğer örnek, bir kişiye aynı gün içerisinde birden fazla koroner anjiyografi işlemi girilmesidir.
	Sunulmayan hizmetlerin faturalandırılması	Çift faturalandırmada en azından bir hastaya hizmet sunulurken, bu tür ihlallerde hiç sunulmayan sağlık hizmetleri (muayene, tetkik ve tahlil gibi) veya hastaya teslim edilmeyen ilaçlar veya tıbbi cihazlar faturalandırılmaktadır. Bu kavram “hayali faturalandırma” olarak da adlandırılır.	Sağlık tesislerinde acil servisten başvuran her hastaya monitorizasyon, oksijen inhalasyon tedavisi gibi hiç yapılmamış işlemlerin girilmesi örnek verilebilir.
	Kapsam dışı tedavilerin sunulması	Sağlık sigortası kapsamı dışında olan tedavilerin, sigorta ödemelerini almak amacıyla tıbbi olarak gerekli kapsam içi tedavi olarak gösterilmesidir.	“Burun estetiği” gibi kapsamda olmayan kozmetik işlemlerin Medula’da “septum deviasyonu” olarak faturalandırılması örnek verilebilir. Yine tarama amaçlı muayene ve işlemlerin (check-up gibi) Sağlık Uygulama Tebliğine aykırı olarak SGK’ya faturalandırılması da bir diğer örnektir (Sayıştay, 2019: 33).

3.3. Üçüncü Kişilerin Dâhil Olduğu Usulsüzlükler

Bazı sağlık hizmet sunucuları veya doktorların laboratuvar firmaları, ilaç ve tıbbi malzeme üreticilerinden komisyon alarak hileli davranışlarda bulunduğu; sağlık personeli, hastalar veya sigorta şirketi temsilcilerinin de kendilerine menfaat sağlayacak hileli davranışlara yöneldiği görülebilmektedir (Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2021: 61). Yine kişiler veya suç örgütlerinin de masum üçüncü kişilerin tıbbi kimliklerini yasa dışı yollarla elde ederek reçete yolsuzlukları gibi usulsüz faaliyetlere teşebbüs ettiği durumlarla karşılaşmaktadır.

Tablo 4: Türkiye’de Üçüncü Kişilerin Dâhil Olduğu Usulsüzlük Örnekleri

Usulsüzlük Türleri	Açıklamalar
Komisyon Sistemi	Bu tür usulsüzlüklere, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından karşılanmayan trombositten zengin plazma uygulamaları (PRP) için belirli firmalardan komisyon alınması veya hastaların bir tedavi için aşırı fiyatla belirli tedarikçilere yönlendirilmesi örnek gösterilebilir. Bu ödenen paralar, genellikle dolaylı olarak fiyatları artırmakta ve milyonlarca ek maliyete neden olmaktadır (Sommersguter-Reichmann vd., 2018: 294). Yine çıkar sağlamak amacıyla hastaların sosyal güvenlik kapsamında olmayan ilaç ve tıbbi malzemeler (viskosüplemantasyon ürünleri, dermis/epidermis yerine geçen allogreftler gibi) için belirli eczanelere veya medikal firmalarına yönlendirilmesi sık rastlanılan bir durumdur.
Kişisel Çıkar için Hastaların Özel Sağlık Kuruluşlarına Yönlendirilmesi	Kamuda görev yapan bazı doktorların kamuya ait sağlık tesislerinde tedavi edilebilecek hastaları, mali ilişkisi olduğu bir özel sağlık tesisine (özel hastane, tıp merkezi, diyaliz merkezi, fizik tedavi ve rehabilitasyon merkezi gibi) sevk etmesi veya hastayı bu tesislerde tedaviye zorlaması bu kapsamda değerlendirilebilir (Thornton vd., 2015, Özen, 2019).
Sahte Sağlık Raporu Düzenlenmesi	Doktorların en çok düzenlediği “iş göremezlik”, “engellilik”, “ilaç ve tıbbi malzeme kullanımı”, “sağlık kurulu”, “sağlık durumu bildirir” raporların sahte veya usulüne uygun olarak düzenlenmemesi belgede sahtecilik suçunu oluşturmaktadır. Örneğin Mersin merkezli 8 ilde, ‘dublör’ kullanılarak para karşılığı sahte sağlık raporu düzenleyen çeteye yönelik operasyonda, 2’si sağlık çalışanı 11 kişi tutuklanmıştır (Cumhuriyet, 25.05.2022).
İlaç Yolsuzluğu ve Sahte Reçete Düzenlenmesi	Bazı doktor, eczacı ve ilaç mümessillerinin genellikle hastaların bilgisi dışında onların adlarına sahte reçete yazdırılması yoluyla karışıklıkları ilaç yolsuzluğu sık görülen yolsuzluk olaylarındandır. Örneğin 2020 yılında İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından başlatılan soruşturma kapsamında 143 adet sahte reçete ile SGK’nın zarara uğratıldığı belirlenmiştir (Milliyet, 19.08.2020).

Kamu personelinin komisyon alma yoluyla veya hasta yönlendirerek görevi ile ilgili olarak her ne şekilde olursa olsun çıkar sağlandığının tespiti halinde mevzuat doğrultusunda gerekli yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu hallerde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, Tıbbi Deontoloji Tüzüğü, Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul

ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile Türk Tabipleri Birliği Disiplin Yönetmeliğinin ilgili hükümleri doğrultusunda kişilere cezai, etik, idari ve disiplin yönünden gerekli işlemler yapılmaktadır (Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2021: 61-62).

3.4. Diğer Kategoriler

Sağlık hizmeti usulsüzlüğü ile ilgili diğer ihlaller doğası gereği çeşitlidir ve her zaman sağlık sahtekârlığı suçları olarak nitelendirilemez. Bu tür ihlaller; hastaların doktorlara, sağlık hizmet sunucularına veya tedarikçilere cepten yaptıkları usulsüz ödemeler, ilaç şirketleri tarafından bir ilacın onaylanmış kullanım alanı dışında kullanımı, medikal firmalar tarafından tıbbi cihaz ve malzemelerin geri ödeme fiyatlarını artırmak için yapılan fiyat manipülasyonları (Thornton vd., 2015: 716), eczaneler ile ilaç firmaları arasında doktor reçetesinde belirtilen ilacın yerine muadili olan bir ilacın satılması yönünde anlaşma yapılması (Akpınar ve Kasapbaşı, 2019: 35) gibi geniş bir yelpazeye sahiptir.

4. SAĞLIK HİZMETLERİNDE USULSÜZLÜKLE MÜCADELEYE YÖNELİK KURUMSAL STRATEJİLER

Sağlık sektörünün kendine has özellikleri nedeniyle suistimale ve yolsuzluklara açık yapısı, usulsüzlüklerin tamamıyla sonlandırılmasını mümkün kılmamaktadır. Diğer yandan sağlık sigorta ödeme sistemi üzerinde yapılan işlemlerin çok parçalı yapıda olması, sağlık ve sigortacılık uzmanlığı gerektirmesi, hile yöntemlerinin değişiklik göstermesi, anlık tespit ihtiyacı ve yanlış alarm ikilemi, işlem hacminin büyüklüğü ve çeşitliliği (Köse ve Kılıç, 2017: 238-243) suistimallerin tespitini ve takibini zorlaştırmaktadır. Suistimallerin klasik yöntemlerle tespiti uzun sürmekte ve hatta bazı suistimler ilk planda tespit edilememektedir. Bütünsel ve yapısal veriye ulaşmadaki zorluklar ile sorunun doğası gereği karmaşıklık seviyesinin yüksek olması, analizlerin yapılmasını da güçleştirmektedir. Son dönemde dijital teknolojilerdeki gelişmeler yanında kurum bilgi yönetim süreçlerinin otomasyonu da suistimallerin önlenmesinde önemli katkılar sağlamıştır. Bilgi iletişim teknolojilerinin gelişmesi riskli durumların izlenmesini kolaylaştırmakta ve veri setleri üzerinden veri madenciliği teknolojilerinin ve analitik tekniklerin uygulanabilmesine imkan tanımaktadır (Köse vd., 2015; Akçay ve Uysal, 2019). Dış denetimde büyük veri analizi, yapay zekâ, makine öğrenimi, blok zincir gibi dijital teknolojilerin etkin kullanımı da hile, yolsuzluk ve diğer usulsüzlüklere karşı katma değeri yüksek çözümler

üretmesinde fırsatlar sunmaktadır (Köse ve Polat, 2021: 29-41). Bu bağlamda birçok ülkede geri ödeme kurumları ve diğer paydaşlar tarafından teknik analiz yöntemlerinden, yerinde tıbbi incelemelere kadar farklı denetim ve kontrol sistemleri uygulanmaktadır (Mikkers vd., 2017: 13). Türkiye’de de geri ödeme kurumu olan SGK, dış denetim organı olan Sayıştay ile Sağlık Bakanlığı, çeşitli araçlarla usulsüzlükleri kaynağında önleyip müdahale etmeye yönelik çalışmalar yürütmektedir.

SGK’nın usulsüzlük ve suistimal ile mücadele düzenlenmelerinin başında mevzuata aykırı faturalandırmanın önüne geçilmesi amacıyla Medula sistemi üzerinden iş kuralları getirilmesi ve bu kuralların sürekli güncellenmesi gelmektedir. SGK’nın uyguladığı bir diğer tedbir, özel sağlık kuruluşlarında 1 Aralık 2013 tarihinde uygulamaya aldığı ‘Biyometrik Kimlik Doğrulama Sistemi’ ile kimlik doğrulaması yapılmayan hastalara provizyon verilmemesi uygulamasıdır (Mengi, 2013: 46-47; Evliyaoğlu, 2015: 110-114). SGK çoğunlukla Medula sistemi üzerinden iş kurallarına yönelik teknik kontroller yaparken, daha ciddi denetimler ‘fatura inceleme birimleri’ veya teftiş organları tarafından yapılmaktadır. Sağlık hizmet sunucuları tarafından Medula’ya gönderilen fatura eki belgeler, örnekleme yöntemi ile ‘fatura inceleme birimleri’ ve bazı durumlarda ilgili komisyonlar (Sağlık Kurum/Kuruluşu İtiraz Değerlendirme Komisyonu gibi) tarafından mevzuat ve tıbbi uygunluk yönünden incelenmektedir. Mevzuata uygun olmayan faturalardan kesintiye gidilmektedir. Kontrollerde suistimal ve uygunsuzluk şeklinde bir ihlal ortaya çıkarsa, SGK mali zararlarını tazmin etmek için gerekli önlemleri almakta, hatta bazı durumlarda sağlık hizmet sunucusunun ödemelerini durdurabilmekte veya sözleşme feshine dahi gidebilmektedir. Nitekim SGK tarafından 2021 yılında 61 hastane/tıp merkezinde yapılan denetimler sonucunda 2’sinin feshi önerilirken, 10 hastane/tıp merkezinin ödemelerinin durdurulmasına karar verilmiştir (SGK, 2022: 67). Ayrıca SGK, suistimalleri tespit ve sahtekârlığı önlemek amacıyla yüksek performanslı özel bir altyapının kurulması amacıyla 2014 yılında ‘büyük veri’ (big data) çalışmalarına başlamıştır. Veri ambarı, veri madenciliği ve büyük veri altyapısı ile mevcut veriler üzerinden farklı istatistiksel algoritmalar kullanılarak sağlık ve sigortalama alanlarında usulsüzlük yapma ihtimali yüksek olan sağlık kurumları tahmin edilerek incelemeye tabi tutulmaktadır (Şık, 2017: 284-290). Şikâyet ve ihbar sonucu yapılan denetimler ile SGK Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı tarafından yapılan planlı denetim, inceleme ve soruşturmalar sonucunda ciddi sahtekârlık ve yolsuzluk tespiti halinde konu genellikle adli makamlara sevk edilmektedir.

Sağlık Bakanlığı da SGK ile yaptığı global bütçe protokolü çerçevesince; sağlık hizmeti sunulmadığı halde sağlık hizmetinin Medula sistemine iletilmesi, SUT hükümleri gereğince kapsam dışı tutulan sağlık hizmetlerinin kapsam içi sağlık hizmetleri gibi gösterilmesi, Medula sistemine iletilen belgelerin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, hak sahibi olmayan kişilere sağlık hizmet sunulması gibi usulsüz ve yersiz işlemlerle ilgili her türlü takibi yapmakla yükümlüdür. Bu kapsamda Sağlık Bakanlığınca usulsüz ve yersiz uygulamaların tespiti halinde her türlü inceleme ve denetim yapılmaktadır. Sadece sehven yapıldığı tespit edilen hatalı faturalandırmalar halinde SGK tarafından global bütçe kesintisine gidilmemektedir. Suistimalleri önleyici tedbir olarak Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından 2018 yılı Mayıs ayından itibaren sağlıkta usulsüzlük, yolsuzluk, kötüye kullanım gibi durumların tespit edilmesi ve olası kayıpların engellenmesi/azaltılması amacıyla REDES (Risk Esaslı Denetim Sistemi) Projesi yürütülmeye başlanmıştır. Bu sistemle, istatistiksel analizler ve veri madenciliği yöntemleri kullanılarak riskli il, riskli sağlık tesisi ve riskli sağlık personeli davranışlarını belirleyemeye yönelik hedefler doğrultusunda risk analizi ile işlemler izlenmekte ve denetlenmektedir. Sağlık ve sosyal güvenlik alanında uzman personel tarafından hazırlanan örüntülerle (belirli bir dönemde aşırı sayıda ilaç faturalandırma, hayatın olağan akışına aykırı işlem girişi yapılması gibi) eşleşen veriler, geleneksel ve yeni modellemelerle veritabanı sorguları ile kolayca hileli davranışlar açısından incelenip tespit edilebilmektedir. Bu kapsamda Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından organ nakli ilaçları, greftler, yeşil reçete, vida, flep işlemi, talasemi hastalığı ilaçları, kan ürünleri, kalp ve damar cerrahisi malzemeleri, kırmızı reçeteye tabi ilaçlar, pregabalın etken maddeli ilaçlar, tıbbi mamalar gibi alanlarda konu veya branş bazlı çalışmalar yapılmıştır (Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2022). Ayrıca 'İç Denetim Birimi' de risk odaklı analizlerle mevzuata aykırı ve usulsüz uygulamaların önlenmesine yönelik denetimler gerçekleştirmektedir.

Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü tarafından da e-Nabız ve Teletıp uygulamaları ile yeni kuralların oluşturulması veya mevcut kuralların adapte edilmesi yoluyla hatalı ve uygunsuz faturalandırmalar engellenebilmektedir. Kamu hastanelerinde e-Nabız veri tabanı kullanılarak sisteme gönderilen verilerdeki anormalliklerin, rakamlarla ilgili beklenmedik ya da olağandışı ilişkilerin araştırılmasında Benford yasasının uygulanmasının elverişliliğinden hareketle (Yıldız, 2018: 850-858), verilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda çalışmalar yapılmaktadır. Analizler doktorların büyük bir bölümünün suistimale yönelik davranışlarından şüphelenildiğini ortaya koysa da, Joudaki vd. (2016: 165)

belirttiği gibi, tüm doktorların rutin denetiminden ziyade hileli davranışlarından şüphelenen doktorlara (% 2-3 gibi bir orana sahip) yönelik denetim yaklaşımlarına odaklanılması daha etkin sonuçlar ortaya koyacaktır. Bunun yanında kamu hastanelerinde doktorları usulsüz ve yersiz uygulamalara iten içsel faktörlerden birinin de ek ödeme sistemi olduğu belirtilmiştir. Doktorlar, gerçekleştirdikleri tıbbi işlemlerin doğruluğunu ve mevzuata uygunluğunu sağlık tesisinin bilgi yönetim sistemi üzerinden düzenli olarak kontrol etmekle yükümlüdürler. Ancak daha fazla ek ödeme alabilmek için tıbbi işlemlerin manipüle edilebilmesi mümkün olduğundan 209 sayılı yasa ile “her bir sağlık tesisinde ek ödemeye esas işlemleri denetlemek üzere inceleme heyetleri oluşturulur” şeklinde düzenlemeye gidilmiştir. Böylece sağlık tesislerinde oluşturulan ‘inceleme heyetleri’ vasıtasıyla doktorlar tarafından gerçekleştirilen tıbbi işlemlerin doğruluğu ve kurallara uygunluğu periyodik olarak denetlenmektedir.

Sayıştay Başkanlığı da merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının gelir ve giderlerini, faaliyetlerini, performansını incelemekte ve denetlemektedir. Bu bağlamda Sayıştay, sağlık hizmet ödemelerinde usulsüzlük ve suistimaller ile ilgili analizler ve denetimler gerçekleştirerek gerekli önlemlerin alınmasını sağlayabilmektedir. Özellikle sağlık hizmet sunucularında medikal muhasebe denetimleri ile SGK Mucula-hastane sistemi veri analizleri, usulsüzlük ve suistimalleri kontrole yönelik stratejik işlev görmektedir.

SONUÇ

Sağlık hizmetlerinde usulsüzlük ve suistimal ile mücadelede önleme, tespit etme ve müdahale biçiminde üç tür stratejiden söz edilebilir. Bu kapsamda, Türkiye’de usulsüz ve hileli faaliyetlerin önlenmesi açısından kamu yönetiminde etik ilke ve değerlerin içselleştirilmesi ile şeffaflık ve hesap verebilirlik mekanizmalarının geliştirilmesi önem taşımaktadır. Etik ilkeleri ve şeffaflığı tamamlayıcı mahiyette yönetim süreçlerine ilişkin temel ilkelerin belirlenerek potansiyel risklerin tanımlanması ve önlenmesinde güçlü bir iç kontrol yapısının oluşturulması olmazsa olmaz bir gerekliliktir. Doktorların sigorta sistemi, geri ödeme kuralları ve suistimal durumları konusunda eğitilmesi ve farkındalığı da önleyici bir tedbir olarak önemli bir rol oynayabilir. Aynı şekilde EHFCN’nin Avrupa sağlık hizmetlerinde sahtekârlık ve yolsuzluğa karşı “bilinçlendirme kampanyaları” koordine etmesi örneğindeki gibi Türkiye’de de Kamu Görevlileri Etik Kurulu gibi kurumlar aracılığıyla benzer çalışmalara ağırlık verilmelidir.

Bireylerin de kendilerini sağlık hizmeti sahtekârlığından koruması için bilgilendirilmesi ve bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda kişilerin e-Nabız sistemi üzerinden kişisel tıbbi kayıtlarını inceleyerek aldıkları sağlık hizmetleri hakkında bilgi sahibi olabilmeleri, sahtekârlığı önleyici bir tedbir işlevi sağlamaktadır. Böylece kişiler kendilerine sunulmayan hizmetleri veya işlemleri SGK'ya bildirerek süreçlerin incelenmesini kolaylaştırabilmektedir. Öte yandan Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan/yayımlanacak kanıta dayalı klinik rehber ve protokoller aracılığıyla klinik uygulama standartlarının oluşturulması ve belirsizliklerin ortadan kaldırılması, gereksiz sağlık hizmet sunumunu önleyerek suistimalleri azaltabilir.

Suistimal ve sahtekârlığın yapısı ve doğasının çeşitliliği, mücadeleyi hem dinamik bir süreç haline getirmekte hem de sürekli değişime tabi kılmaktadır. Sağlık hizmetlerinde usulsüzlüklerin niteliğini ve ölçeğini anlamak, hileli davranışlarla mücadeleye yönelik her türlü girişimde bir ön koşuldur. Bu nedenle sağlık hizmet sunucularında sıklıkla görülen fiyatı yüksek olan işlemin kodlanarak faturalandırılması, çift fatura gönderme, SUT usul ve esaslarına aykırı faturalandırma gibi suistimal ve usulsüzlüklerin tespiti ile risk değerlendirmeleri için yapay zekâ algoritmaları ve makine öğrenmesi ya da veri analitiği teknikleri daha fazla kullanılarak analizler gerçekleştirilmelidir. Nitekim kayıpların ölçüldüğü ve ilgili kuruluşların bu usulsüzlük ve suistimallerin doğası ve kapsamı hakkında doğru bilgiye sahip olduğu durumlarda kayıpların önemli ölçüde azaltılması mümkündür.

Sağlık hizmetlerinde usulsüzlüklerin tespit edilmesi, finansal kayıpları önlemenin yanında sağlık bakım kalitesinin iyileştirilmesini de destekleyecektir. Ayrıca müdahale boyutunda caydırıcılığın artırılması amacıyla cezaların ağırlaştırılmasını sağlayacak hukuki düzenlemeler etkin bir çözüm sunabilir. Bu tür teorik bakış açıları, usulsüzlüklerle mücadeleye yönelik müdahalelerin tasarlanmasında ipuçları sağlamakla beraber, Türkiye'de sağlık hizmetlerinde suistimal ve sahtekârlık ile etkin bir biçimde mücadele edebilmek için, usulsüzlükleri bütün boyutları ile ele alan ve önleme, tespit ve müdahale etme yöntemlerinin maliyet etkililiğini analiz eden bilimsel çalışmalara ihtiyaç duyulmaktadır.

KAYNAKÇA

- Agrawal, S., Tarzy, B., Hunt, L., Taitsman, J. ve Budetti, P. (2013). Expanding physician education in health care fraud and program integrity. *Academic medicine: Journal of the Association of American Medical Colleges*, 88(8), 1081-1087.
- Akçay, S. ve Uysal, M. (2019). Hastane İşletmelerinde İç Denetim ve Hile Denetimi İlişkisi Üzerine Bir Değerlendirme. *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 205-225.
- Akpınar, E. ve Kasapbaşı, M. C. (2019). Sağlık Sigortacılığında Eczane-İlaç Üretici Firması Arasında İlişkilendirme Analizi, *Haliç Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, 2(1), 35-47.
- Avcı, M. ve Teyyare, E. (2012). Sağlık Sektöründe Yolsuzluk: Teorik Bir Değerlendirme, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(2), 199-221.
- Bauder, R., Khoshgoftaar, T. M. ve Seliya, N. (2017). A survey on the state of healthcare upcoding fraud analysis and detection. *Health Serv Outcomes Res Method*, 17, 31-55.
- Busch, R.S. (2012). *Healthcare Fraud: Auditing and Detection Guide*, 2nd edition, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Cumhuriyet (25.05.2022), 'Dublör' kullanıp 'sahte sağlık raporu' hazırlayan çeteye operasyon, <https://www.cumhuriyet.com.tr/turkiye/dublör-kullanip-sahte-saglik-raporu-hazirlayan-ceteye-operasyon-1939658>, Erişim: 30.05.2022.
- Çiğli, H. (2014). Sosyal Güvenlik Kurumuna Karşı İşlenen Dolandırıcılık Eylemleri, *Terazi Hukuk Dergisi*, 9(90), 46-51.
- Debpuur, C., Dalaba, M. A., Chatio, S., Adjuik, M. ve Akweongo, P. (2015). An exploration of moral hazard behaviors under the national health insurance scheme in Northern Ghana: a qualitative study. *BMC health services research*, 15, 469.
- EHFCN (2022). Waste Typology, <https://ehfcn-powerhouse.org/groups/4-ehfcn-waste-typology-matrix/welcome>, Erişim: 24.03.2022.
- Elliott, T. A. (2021). Healthcare Fraud and Abuse in Europe. D. Orentlicher ve T. K. Harvey (eds), *The Oxford Handbook of Comparative Health Law*, Oxford: Oxford Academic, s.393-413.
- Evlıyaoğlu, F. (2015). Biyometrik Tanımlama Yöntemlerinin Sağlık Harcamalarındaki Suistimalleri Önlemede Başarımı. *Sosyal Güvence*, 8, 96-118.

- Gee, J. ve Button, M. (2015). The Financial Cost of Healthcare Fraud 2015: What Data from Around the World Shows. PKF Littlejohn. <https://www.pkf.com/media/31640/PKF-The-financial-cost-of-fraud-2015.pdf>, Erişim: 15.03.2022.
- Hennig Schmidt, H., Jürges, H. ve Wiesen, D. (2019). Dishonesty in health care practice: A behavioral experiment on upcoding in neonatology. *Health Economics*, 28(3), 319-338.
- Johnson, M. E. ve Nagarur, N. (2016). Multi-stage methodology to detect health insurance claim fraud. *Health care management science*, 19(3), 249-260.
- Joudaki, H., Rashidian, A., Minaei-Bidgoli, B., Mahmoodi, M., Geraili, B., Nasiri, M., ve Arab, M. (2016). Improving Fraud and Abuse Detection in General Physician Claims: A Data Mining Study. *International journal of health policy and management*, 5(3), 165-172.
- Köse, H. Ö. ve Polat, N. (2021). Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi. *Sayıştay Dergisi*, 32(123), 9-41.
- Köse, İ, Göktürk, M. ve Kılıç, K. (2015). An interactive machine-learning-based electronic fraud and abuse detection system in healthcare insurance, *Applied Soft Computing*, 36, 283-299.
- Köse, İ. ve Kılıç, K. (2017). Büyük Veri Bilimi ile Sahteciliğin ve Suistimalin Önlenmesi. *Büyük Veri ve Açık Veri Analitiği: Yöntemler ve Uygulamalar*. (Ed.) Sağıroğlu, Ş. ve Koç, O. Ankara: Grafiker Yayınları, 233-250.
- Legotlo, T. G. ve Mutezo, A. (2018). Understanding the types of fraud in claims to South African medical schemes. *South African medical journal = Suid-Afrikaanse tydskrif vir geneeskunde*, 108(4), 299-303.
- Li, J., Lan, Q., Zhu, E., Xu, Y. ve Zhu, D. (2022). A Study of Health Insurance Fraud in China and Recommendations for Fraud Detection and Prevention. *Journal of Organizational and End User Computing (JOEUC)*, 34(4), 1-19.
- Mauren Michaela, S., Nurmalasari, M. ve Hosizah, H. (2021). Fraud in healthcare facilities: A Narrative Review. *Public Health of Indonesia*, 7(4), 166-171.
- Mengi, B. T. (2013). Sağlık Hizmetlerinde Meydana Gelebilecek Hileleri Önlemeye Yönelik Bir Uygulama Olarak Biyometrik Kimlik Doğrulama Sistemlerinin Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (60), 39-50.
- Mikkers, M., Sauter, W., Vincke, P. ve Boertjens, J. (Ed.) (2017). *Healthcare Fraud, Corruption and Waste in Europe: National and Academic Perspectives*, Eleven International Publishing, The Hague.

- Milliyet (19.08.2020). Son dakika: Eczanede büyük oyun! Aralarında doktorlar da var, <https://www.milliyet.com.tr/ekonomi/sahte-receteyle-vurgun-sorusturma-baslatildi-6285141>, Erişim: 15.05.2022.
- NEHI (2008). Waste and Inefficiency in the U.S. Health Care System, New England Healthcare Institute. https://www.nehi-us.org/writable/publication_files/file/waste_clinical_care_report_final.pdf, Erişim: 14.04.2022.
- NHCAA (2022). The Challenge of Health Care Fraud. The National Health Care Anti-Fraud Association. <https://www.nhcaa.org/tools-insights/about-health-care-fraud/the-challenge-of-health-care-fraud>, Erişim: 14.04.2022.
- Nortjé, N. ve Hoffmann, W. A. (2016). Seven year overview (2007-2013) of ethical transgressions by registered healthcare professionals in South Africa. *Health Sa Gesondheid*, 21, 46-53.
- Özen, H. (2021). Dijital Kanallar ve Sağlık Hizmetlerinde Hile. *İşletme Akademisi Dergisi*, 2 (2), 143-54.
- Rashidian, A., Joudaki, H. ve Vian, T. (2012). No evidence of the effect of the interventions to combat health care fraud and abuse: a systematic review of literature. *PLoS one*, 7(8), e41988.
- Sayıştay (2016). Sosyal Güvenlik Kurumu 2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/1492-sosyal-guvenlik-kurumu>, Erişim: 24.05.2022.
- Sayıştay (2017). Sosyal Güvenlik Kurumu 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/1494-sosyal-guvenlik-kurumu>, Erişim: 24.05.2022.
- Sayıştay (2018). Sosyal Güvenlik Kurumu 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/1496-sosyal-guvenlik-kurumu>, Erişim: 24.05.2022.
- Sayıştay (2019). Sosyal Güvenlik Kurumu 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/1498-sosyal-guvenlik-kurumu>, Erişim: 24.05.2022.
- SGK (2020). OECD ve AB Ülkelerinde Sağlık ve Geri Ödeme Sistemleri, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Yayın No: 173, Ankara: Has Matbaa Ajans.
- SGK (2022). 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Sosyal Güvenlik Kurumu Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

- Smit, D. ve Derksen, J. (2020). The complexity of healthcare fraud-ethical and practical considerations. *ethic@-An international Journal for Moral Philosophy*, 19(2), 367-385.
- Sommersguter-Reichmann, M., Wild, C., Stepan, A., Reichmann, G. ve Fried, A. (2018). Individual and Institutional Corruption in European and US Healthcare: Overview and Link of Various Corruption Typologies. *Applied Health Economics and Health Policy*, 16(3), 289-302.
- Şık, Ş. (2017). Sosyal Güvenlik Kurumu Büyük Veri Çalışmaları. Büyük Veri ve Açık Veri Analitiği: Yöntemler ve Uygulamalar. (Ed.) Sağıroğlu, Ş. ve Koç, O. Ankara: Grafiker Yayınları, 283-288.
- Teftiş Kurulu Başkanlığı (2021). Sağlık Personeli El Kitabı (Sıkça Karşılaşılan Sorunlar). Ankara: Sağlık Bakanlığı.
- Teftiş Kurulu Başkanlığı (2022). REDES Hakkında. <https://teftis.saglik.gov.tr/TR-82455/1redes-hakkinda.html>, Erişim: 10.04.2022.
- Thaifur, A. Y. B. R., Maidin, M. A., Sidin, A. I. ve Razak, A. (2021). How to detect healthcare fraud? "A systematic review". *Gaceta sanitaria*, 35(2), 441-449.
- Thornton, D., Brinkhuis, M., Amrit, C. ve Aly, R. (2015). Categorizing and Describing the Types of Fraud in Healthcare, *Procedia Computer Science*, 64, 713-720.
- Vincke, P. ve Cylus, J. (2011). Health care fraud and corruption in Europe: An overview. *Eurohealth*, 17(4), 14-18.
- Winters-Miner, L.A., Bolding, P.S., Hilbe, J.M., Goldstein, M., Hill, T., Nisbet, R., Walton, N. ve Miner, G. D. (2015). Practical Predictive Analytics and Decisioning Systems for Medicine: Informatics Accuracy and Cost-Effectiveness for Healthcare Administration and Delivery Including Medical Research, London: Elsevier Publishing.
- Yıldız, M. S. (2018). Benford Yasasının Veri Doğruluğunun Değerlendirilmesi Amaçlı Kullanımı: Hastane Verileri için Bir Uygulama. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 25(3), 849-861.

TYPES OF ABUSE AND FRAUD IN HEALTHCARE PAYMENTS AND COMBATING STRATEGIES

Aziz KÜÇÜK

EXTENDED ABSTRACT

The risky, asymmetric information-based, and multi-actor structure of healthcare makes the health sector a complex and profitable field, while at the same time making it attractive for fraudulent activities. This is both a financial risk and can expose patients to serious physical health problems. Therefore, many countries, including Türkiye, are in search of developing various methods and strategies to detect and prevent abuses in health services. The aim of this study is to conceptually explain the types of abuse and fraud in healthcare, to provide an overview of their effects on health and social security systems, and to discuss the process of combating such cases.

Although the share of fraud, waste, and abuse in the total health expenditure worldwide cannot be determined precisely, it is estimated that this amount reaches 10% of the total healthcare expenditure. In order to detect and categorize the abuse and fraud encountered in healthcare payments, besides the literature review, the audit reports of the Turkish Court of Accounts and the illegal and inappropriate practices identified by the SSI's Directorate for Guidance and Inspection and the Inspection Board of the Ministry of Health were analyzed by using the document analysis method. In order to determine the types of abuse and fraud, the "Waste Typology Matrix", developed by the European Healthcare Fraud and Corruption Network (EHFCN) in 2014 as a tool to ensure comparability of healthcare abuse in different countries, was taken as a basis. EHFCN distinguishes between error, abuse (in the same sense as waste), fraud, and corruption. Thus, using the Waste Typology Matrix framework, healthcare abuse and fraud types in Türkiye were tried to be classified.

Considering that abuse and fraud in healthcare payments in Türkiye are generally caused by patients, healthcare providers, or third parties (such as pharmaceutical or medical companies, agents/brokers), it has been determined that fraudulent activities can be categorized in three different ways:

1) Fraud perpetrated by a patient subscriber: According to the determinations made by the SSI's and Ministry of Health's audit units and the reports of the SSI's Directorate for Guidance and Inspection, the most common fraud committed by patients or their collaborators includes identity theft (selling

or lending a covered healthcare identity to others), fraudulent prescriptions, and attempting to take advantage of the insurance coverage by making false statements.

2) Fraud perpetrated by a healthcare provider: These breakdowns made by healthcare providers can be classified as 'billing errors', 'abuse' and 'fraud'. According to the audit reports of the SSI and the Ministry of Health in Türkiye, the most common abuse and fraud in healthcare payments are: charging for excessively expensive care ("upcoding"), charging for services not provided, double billing for the same services, and providing unnecessary services.

3) Fraud perpetrated by third parties: Some healthcare providers or doctors may engage in fraudulent acts by receiving commissions from laboratory companies, drug manufacturers, and medical equipment manufacturers. Similarly, healthcare personnel, patients, or insurance company representatives may engage in fraudulent behaviors that will benefit them. Again, there are cases where individuals or criminal organizations attempt illegal activities such as prescription fraud by obtaining the medical identities of innocent third parties illegally.

The Social Security Institution, which is the reimbursement agency in Türkiye, combats abuses through Medula (Medical Messenger) business rules, the Biometric Authentication System, invoice review units, or audits by inspection bodies. The Ministry of Health works to prevent and intervene in abuse and fraud at their source with various tools such as risk-based control system (REDES), E-Pulse, and Tele-medicine controls, and checking the accuracy of transactions by 'examination committees' in hospitals. The Turkish Court of Accounts functions strategically to control abuse and fraud in healthcare providers through medical accounting audits and SSI's Medula-hospital system data analysis.

In order to combat abuse and fraud in healthcare, preventive measures such as an effective internal control system, training of relevant personnel, especially physicians, raising awareness among patients, and establishing a culture of transparency are needed. In addition, the strategies of detecting abuse and fraud (detection of risky areas through artificial intelligence algorithms and machine learning or data analytics techniques) and intervention (regulations to increase deterrence through legal sanctions) should be carried out simultaneously and effectively.



İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ (BDS 570) STANDARDININ DENETİM RAPORLARINA ETKİSİ: BİST ŞİRKETLERİNDE BİR İNCELEME

THE EFFECT OF ISA 570 GOING CONCERN STANDARD ON AUDIT REPORTS: AN ANALYSIS OF BIST COMPANIES

Nevzat GÜNGÖR¹
Arif AYLUÇTARHAN²
Emre Selçuk SARI³

ÖZ

Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına göre finansal raporların hazırlanması ve denetlenmesinde dikkate alınacak en önemli hususlardan biri, işletmenin sürekliliği esasıdır. Süreklilik esası, işletmelerin öngörülebilir bir gelecekte faaliyetlerine devam edeceklerini veya faaliyetlerini belirli bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini varsaymaktadır. İşletmenin sürekliliğini sağlamak ve sürekliliği tehlikeye atacak durumlarda gerekli önlemleri almak yönetimin sorumluluğundadır. Ayrıca işletme yönetimi, muhasebe

- 1- Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, nevzat.gungor@istanbul.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9883-1985.
- 2- Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Ticaret Hukuku Anabilim Dalı, arif.ayluctarhan@istanbul.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4673-4531.
- 3- Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, emresari@istanbul.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6675-3214.

Gönderim Tarihi/Submitted: 10.11.2022

Revizyon Talebi/Revision Requested: 30.11.2022

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 29.12.2022

Kabul Tarihi/Accepted: 30.12.2022

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: Güngör, N.,

Atıf/To Cite: Güngör, N., Ayluçtarhan, A. ve Sarı, E. S. (2022). İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) Standardının Denetim Raporlarına Etkisi: BİST Şirketlerinde Bir İnceleme. Sayıştay Dergisi, 33 (127), 609-635. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1202437>

standartlarına göre sürekliliğe ilişkin bir değerlendirme yapmak ve süreklilik esasına göre finansal tabloları hazırlamakla yükümlüdür. Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 570 standardına göre ise bağımsız denetçiler yönetimin süreklilik esasının uygulayışını ve sürekliliğe ilişkin değerlendirmesinin doğruluğunu denetlemek zorundadır. Bu çalışmada 2017-2021 yılları arasında Borsa İstanbul'da listelenen 450 işletmenin bağımsız denetim raporları içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Analiz sonucunda işletmenin sürekliliği esasının tüm işletmelerce doğru kullanıldığı belirlenmiştir. 5 yıllık süreçte işletmenin sürekliliği ile ilgili verilen görüşlerin olumlu ve sınırlı olumlu görüş olduğu ve işletmelerin en çok finansal konular ile ilgili belirsizliklere sahip olduğu tespit edilmiştir.

ABSTRACT

Going concern is one of the most critical issues to be considered in the preparation and audit of financial statements according to the international accounting and auditing standards. Going concern assumes that an entity will continue its operations for the foreseeable future or will continue its operations regardless of time. It is the responsibility of the management to ensure that the entity will continue as a going concern and to take necessary precautions in situations that may jeopardize the going concern. In addition, management is responsible for assessing the going concern according to the accounting standards and preparing the financial statements on a going concern basis. According to Independent Auditing Standard (ISA) 570, independent auditors are required to audit management's application of the going concern basis of accounting and the appropriateness of management's assessment of going concern. This study analyzed the independent audit reports of 450 companies listed on Borsa Istanbul between 2017 and 2021 using the content analysis method. The result of the analysis indicated that the going concern principle is used correctly by all companies. Over the last 5 years, the opinions given on going concern were unqualified and qualified and the companies had the most uncertainties about financial issues.

Anahtar Kelimeler: Süreklilik Esası, BDS 570, Bağımsız Denetim Raporu, Denetim Görüşü, BİST Şirketleri.

Keywords: Going concern, ISA 570, Independent Auditor's Reports, Auditor's Opinion, BIST Companies.

GİRİŞ

Son yıllarda meydana gelen ekonomik krizler, COVID-19 pandemisi ve savaşlar nedeniyle küresel ekonomi önemli zorluklarla karşı karşıya kalmıştır. Üretimin azalması, tedarik zincirinin bozulması ve enerji arzındaki sıkıntılar nedeniyle ekonomik büyüme ivme kaybetmiş, tüm dünyada ürün fiyatları oldukça yükselmiş ve yüksek enflasyon kalıcı hale gelmiştir. Enflasyonu kontrol altına almak için gerekli görülen faiz oranlarındaki artışlar ise dünya genelinde finansal kısırlılıkların artmasına sebebiyet vermiştir.

Küresel ekonominin ve Türkiye'nin karşı karşıya olduğu zorluklar ve zayıflayan ekonomik göstergeler, önümüzdeki dönemde daha fazla zorluk yaşanacağına işaret etmektedir. Bu süreçte, özellikle halka açık işletmelerin finansal raporları ve bağımsız denetçi raporlarında yer alan sürekliliğe ilişkin değerlendirmeler kamuoyuna konu ile ilgili bilgi veren en güvenilir kaynak haline gelmiştir.

Uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile bu standartlar esas alınarak hazırlanıp yürürlüğe konulan ulusal muhasebe ve denetim standartlarına göre raporlama dönemlerinde finansal tablolar hazırlanırken, işletme yönetimleri finansal tabloların düzenlendiği tarihten sonraki bir yıl içinde işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti hakkında önemli şüphe uyandıran koşulların ve olayların olup olmadığını değerlendirmekle yükümlüdür. Dolayısıyla işletmeler, öngörülebilir bir gelecekte faaliyetlerine devam edecekleri, iflas ya da faaliyet ölçüğünü önemli ölçüde azaltma gibi risklerle karşı karşıya olmadıkları varsayımıyla finansal tablolarını hazırlamak durumundadır.

İşletmenin sürekliliği esası kullanıldığında, işletmenin normal iş akışı içerisinde varlıklarını nakde çevirebileceği ve yükümlülüklerini yerine getirebileceği varsayımı altında varlık ve yükümlülükler muhasebeleştirilmekte ve raporlanmaktadır. Eğer yönetim işletmenin tasfiye edilmesi gerektiği sonucuna varırsa, finansal tabloların tasfiye esasına göre hazırlanması gerekmektedir. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin bulunması durumunda, işletmenin finansal tablo dipnotlarında konunun açıklanması şarttır (Çil Koçyiğit vd., 2018).

Muhasebe standartları uyarınca, işletmenin sürekliliği esasını yönetim uygulamak zorundayken, BDS 570 uyarınca bağımsız denetçinin de yönetimin sürekliliğe ilişkin değerlendirmesinin doğruluğunu ve tarafsızlığını incelemesi gerekmektedir. BDS 570 standardı bağımsız denetçilere, denetimlerinde işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğiyle ilgili olumsuz olay ve şartların olması halinde bunları değerlendirmeleri ve paydaşlara net, şeffaf ve güvenilir bilgilerin sağlanması konularında çeşitli sorumluluklar getirmiştir. Aynı zamanda, bağımsız denetçi görüş bildirmek için de bu değerlendirmeyi gerçekleştirmekle yükümlüdür (KGK, 2022; Güredin, 2014; Demirkol, 2019; Sevim ve Paça, 2022).

Bu çalışmada ilk olarak işletmenin sürekliliği esası ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğine dair ciddi şüphe oluşturma ihtimali olan

olay veya koşullar tanımlanacaktır. Ardından BDS 570 İşletmenin Sürekliliği standardı ve bu standart kapsamında yapılan değerlendirmelerin bağımsız denetim raporu üzerindeki etkileri ile BDS 570 kapsamında işletme yönetiminin ve bağımsız denetçilerin sorumlulukları ele alınacak; akabinde konu ile ilgili literatür incelemesine yer verilecektir. Araştırma kısmında ise Borsa İstanbul'da (BİST'te) 2017-2021 yıllarında listelenen işletmelerin süreklilik esasına ilişkin şüphe oluşturabilecek olaylar veya şartlar tespit edilecek, işletmenin sürekliliği çerçevesinde denetim raporları incelenecek ve denetim raporları ve görüşleri BDS 570 standardı ekseninde değerlendirilecektir.

1. FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİMİNDE İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ ESASI

1.1. İşletmenin Sürekliliği Esasının Temelleri ve Kapsamı

Genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından "İşletmenin Sürekliliği", işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini varsaymaktadır. Bu kavram, gerek kâr amacı güden işletmelerin gerekse kâr amacı gütmeyen işletmelerin sözleşmelerinde aksi belirlenmemişse sonsuz ömre sahip olduğunu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceğini varsaymaktadır (Sevilengül, 2003; Triani vd., 2017).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre işletmenin sürekliliği varsayımı altında, bir işletmenin öngörülebilir gelecekte tasfiye olma, ticareti durdurma ya da kanun veya yönetmelikler uyarınca alacaklılardan korunma niyeti ya da zorunluluğu olmaksızın faaliyetlerini sürdüreceği kabul edilmektedir (TMS 1, md. 25).

İşletmenin sürekliliği varsayımı, işletmelerin ömürlerinin sahipleri ya da ortaklarının (hissedarlarının) ömürleri ile sınırlı olmadığını, faaliyetlerinin öngörülebilir bir zamana kadar devam edeceğini ve bu devamlılığın ciddi şüpheli bir olay veya durum barındırmayacağını (Celayir, 2019) öngörmektedir. Bir işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Zira TMS 1, finansal tabloların hazırlanmasında üst yönetime işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin bir değerlendirme yapma sorumluluğu yüklemektedir.

Finansal tablolar yönetimin işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da bu yönde gerçekçi bir alternatifi olmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmaktadır. Dolayısıyla yönetim değerlendirmesini yaparken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti üzerinde önemli şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli belirsizliklerin farkında olduğunda, bu belirsizlikleri açıklamakla yükümlüdür. Ayrıca yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının uygunluğu, denetçinin her denetim görevinde dikkate alması gereken bir husustur.

İşletmenin sürekliliği varsayımının uygun olup olmadığının değerlendirilmesi sürecinde yönetim, bilanço tarihinden itibaren en az bir yıl içerisinde gerçekleşmesi muhtemel olayları yani geleceğe ilişkin tüm bilgileri dikkate alarak karar vermelidir. Yapılan değerlendirme, işletmeden işletmeye veya olaydan olaya değişkenlik gösterebilecektir. Örneğin bir işletmenin kârlı bir faaliyet geçmişine sahip olması veya finansal kaynaklara erişiminin hızlı ve kolay olması durumunda, işletmenin sürekliliği esasının uygun olduğu sonucuna detaylı bir analiz yapılmaksızın varılabilmektedir. Aksi halde, üst yönetimin mevcut ve beklenen kârlılık, borç geri ödeme planları ve potansiyel ikame finansman kaynakları ile ilgili çok çeşitli faktörleri dikkate alması gerekebilecektir.

Üst yönetimin ve bağımsız denetçilerin işletmelerin sürekliliğini değerlendirirken dikkate almaları gereken olay, işlem ya da unsurlar Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1: İşletmenin Sürekliliğine Dair Ciddi Şüphe Oluşturan Olay veya Koşullar

Finansal Durum ile İlgili	Faaliyetler ile İlgili	Diğer Durumlar ile İlgili
Sürekli ya da yüksek tutarlarda zarar edilmesi	Yönetimin faaliyetleri durdurma veya işletmeyi tasfiye etme niyetinin bulunması	İtibar kaybına sebebiyet veren veya faaliyetleri tehlikeye sokabilecek yaptırımlara neden olabilecek hukuki süreçlerin yaşanması
Çalışma sermayesinde meydana gelen açıklar	Kilit müşterilerin ve personelin kaybedilmesi	Pandemi, doğal afetler veya savaşlar
Borçların vadesinde ödenmesinin güçleşmesi	Yöneticilerin devir hızının yüksek olması, kilit pozisyonların doldurulamaması	Yasalara, standartlara ve düzenlemelere uyumun sağlanamaması
Dönen varlıklarının kısa vadeli yabancı kaynakları karşılayamaması	Büyük bir pazarın, satış zincirinin, lisansın veya başlıca tedarikçilerden birinin kaybedilmesi	Sektörü veya işletmeleri kötü yönde etkilemesi beklenen, kanun veya politika değişiklikleri

Finansal Durum ile İlgili	Faaliyetler ile İlgili	Diğer Durumlar ile İlgili
Alacaklıların ve diğer borç verenlerin finansal desteklerini çekebileceklerine ilişkin belirtiler	Güçlü rakip işletmelerin varlığı	Sektörde veya faaliyet gösterilen lokasyonda yaşanan diğer sorunlar
Cari dönemin veya gelecek dönemlerin esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının eksi olması	İmalat işletmelerinde işçiler ile yaşanan sorunlar	
Negatif finansal performans oranları	Hammadde kıtlığı	
Kredi anlaşmalarının şartlarına uyulamaması	Diğer sebeplerle faaliyetlerin durması	
Önemli ürün geliştirilmesi veya önemli yatırımların gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanın sağlanamaması		
Duran varlıklar finanse edilirken kısa vadeli borçlara gereğinden çok bağımlı olunması		
Teknik iflas/Negatif özsermaye		

Kaynak: K GK (2022); Kavut vd. (2010); Güredin (2014).

Tablo 1, işletmelerin sürekliliğine ilişkin ciddi şüphe oluşturacak tüm olay ve koşulları kapsamamaktadır. Aynı zamanda bunlardan birinin ya da birkaçının gerçekleşmesi, her zaman sürekliliğe dair önemli bir belirsizliğin var olduğu anlamına gelmemektedir. İşletmeler bu olayların veya koşulların belirsizlik düzeyini genel olarak diğer unsurların yardımıyla azaltmaktadır (kredilerin geri ödemelerine ilişkin yeniden yapılandırma, yeni tedarikçi ile anlaşılması vb.). Bu durum konuya ilişkin değerlendirme yapan bağımsız denetçilerin kanıt toplama, toplanan kanıtları değerlendirme ve sürekliliğe ilişkin bir yargıya ulaşma aşamalarında mesleki şüphecilik içinde hareket etmelerini ve mesleki yargıyı etkin kullanmalarını önemli hale getirmektedir (BDS 570, A3).

1.2. BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB) tarafından yayımlanan 570 numaralı bağımsız denetim standardı "İşletmenin Sürekliliği" adını taşımaktadır. Standart finansal tabloların hazırlanmasında dikkate alınan işletmenin sürekliliği varsayımı ve ilgili varsayımın denetim raporuna etkisine ilişkin bağımsız denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir (BDS 570, md.1).

İşletmenin sürekliliği kavramı BDS 570'de "İşletmenin sürekliliği esası uyarınca, finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır. Yönetim, işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Özel amaçlı finansal tablolar, işletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğu bir finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanabilir veya hazırlanmayabilir (örneğin, işletmenin sürekliliği esası, vergi esaslı hazırlanan bazı finansal tablolar için ihtiyaca uygun değildir). İşletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olduğu durumlarda varlık ve yükümlülükler, olağan iş akışı içinde işletmenin söz konusu varlıklardan fayda elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği esasına göre kaydedilir" şeklinde açıklanmaktadır (BDS 570, md. 2).

1.2.1. BDS 570 Kapsamında İşletme Yönetiminin ve Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

BDS 570, yürürlükteki finansal raporlama çerçeveleri (örn. TMS 1) ve mevzuata atıfta bulunarak süreklilik esasını değerlendirme ve açıklama sorumluluğunun işletme yönetimine ait olduğunu vurgulamaktadır. Ayrıca standarda göre ilgili mevzuatta ve raporlama çerçevesinde sürekliliği değerlendirme konusuna ilişkin açık hükümler olmasa dahi genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği süreklilik esasını değerlendirme sorumluluğu işletme yönetimindedir (BDS 570, md. 3-4).

BDS 570 kapsamında işletmenin sürekliliği esasına ilişkin bağımsız denetçinin üç temel sorumluluğu bulunmaktadır. Bunlardan ilki, finansal tablolar hazırlanırken yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğunu değerlendirmek ve bir sonuca varmak amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. İkinci sorumluluk ise edinilen kanıtlar ışığında işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğine ilişkin ciddi şüphe oluşturma ihtimali olan olaylar veya koşullar ile ilgili önemli bir belirsizliğin var olup olmadığını belirlemektir. Son sorumluluk ise BDS 570 hükümlerine uygun raporlama yapmaktır (BDS 570, md. 5).

Bağımsız denetçiler standartta bahsi geçen bu sorumlulukları, kullanılan finansal raporlama çerçevesinde veya yürürlükteki mevzuatta işletmenin sürekliliği esasının değerlendirilmesine ilişkin bir zorunluluk olmasa bile yerine getirmekle yükümlüdürler (BDS 570, md. 6).

İşletmelerin sürekliliklerini tehdit eden veya sona erdirmeye ihtimali bulunan gelecekteki olaylar ve koşullar bir takım yapısal kısıtlamalara sahiptir. Çoğunlukla gelecekte gerçekleşen bu olay ve koşulları önceden tahmin etmek denetçiler açısından oldukça zordur. Bu nedenle denetim raporunda işletmenin sürekliliği esasına ilişkin bir atıfta bulunulmaması, işletmenin gelecekte faaliyetlerini sorunsuzca sürdüreceği veya devamlılığının sorunsuzca sağlanacağına dair güvence teşkil etmemektedir (BDS 570, md. 7).

1.2.2. BDS 570 Kapsamında Yapılan Değerlendirmelerin Bağımsız Denetim Raporu Üzerindeki Etkileri

Yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanımına ilişkin yapılan değerlendirmelerin denetim görüşüne etkisi BDS 570 kapsamında "İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar" ve İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar" olmak üzere iki ana başlıkta açıklanmıştır. Standartta ayrıca "Yönetimin Değerlendirme Yapma veya Değerlendirmeyi Genişletme Konusunda İstekli Olmaması" konusu da ele alınmıştır (BDS 570, md. 21-24).

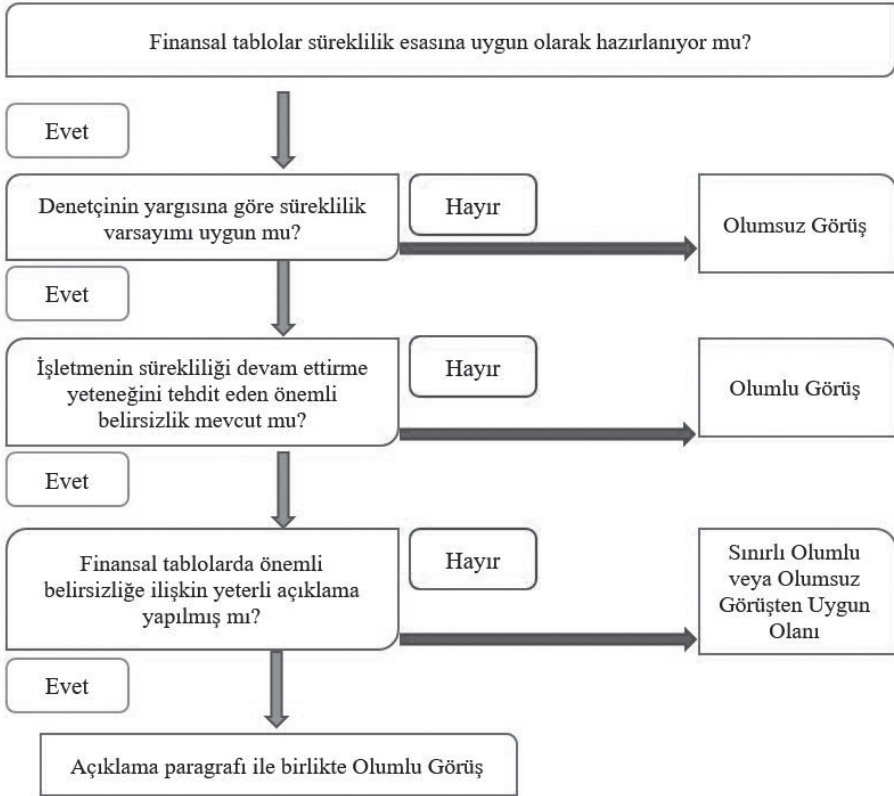
BDS 570 uyarınca bağımsız denetçi tarafından işletmenin sürekliliği esasının denetim görüşüne etkisi belirlenirken işletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygunluğu, işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizliklerin varlığı ve konuya ilişkin finansal tablo açıklamalarının yeterliliği gözden geçirilmektedir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama ve BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi dikkate alınarak bağımsız denetim görüşüne ulaşılmakta ve denetim raporu hazırlanmaktadır. Yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanımına ilişkin yapılan değerlendirmelerin denetim görüşüne etkisi ve bağımsız denetçilerin ilgili hususu değerlendirme süreci Tablo 2 ve Şekil 1'de özetlenmiştir:

Tablo 2: Yönetimin İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanımına İlişkin Yapılan Değerlendirmelerin Denetim Görüşüne Etkisi

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygunluğu	Önemli belirsizlik	Finansal Tablo Açıklamalarının Yeterliliği	Bağımsız Denetim Görüşü
Uygun Değil	Var	Açıklamalar dikkate alınmaz	Olumsuz
Uygun	Yok	Yeterli	Olumlu
Uygun	Var	Yeterli	Olumlu (İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizliğe ayrı bir paragraf ile dikkat çekilir.)
Uygun	Var	Yetersiz	Sınırlı Olumlu/Olumsuz

Kaynak: Socol (2010); Tas vd. (2018); Sevim ve Paça (2022).

Şekil 1: İşletmenin Sürekliliği Esasının Bağımsız Denetçi Tarafından Değerlendirilmesi Süreci



Kaynak: Provası ve Riva (2014); Beller Dikmen ve Özçelik (2020).

Tablo 2 ve Şekil 1 yer alan bağımsız denetçilerin işletmenin sürekliliği esasını değerlendirmesi ve işletmenin sürekliliği esasının denetim görüşüne etkisi süreçleri aşağıda açıklanmıştır (BDS 570, md 21-24):

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar

BDS 570, işletme yönetimlerinin süreklilik esasını kullandığı ancak denetçinin yargısına göre süreklilik esasına uygun olarak hazırlanmayan finansal tablolar hakkında, konuya ilişkin açıklama ve dipnotlar irdelenmeksizin olumsuz görüş içeren denetim raporu yayımlanmasını şart koşmaktadır.

Konu ile ilgili bir diğer durum ise üst yönetimlerin bazı durum ve koşullar altında işletmenin sürekliliği esasını kullanamamasıdır. Böyle durumlarda finansal tabloların başka bir esasa (örneğin, tasfiye esası) göre hazırlanması gerekmektedir. Bağımsız denetçiler finansal tablolar hazırlanırken kullanılan bu alternatif esasın mevcut koşullar içinde kabul edilebilir olduğunu teyit etmek şartıyla ilgili denetimleri gerçekleştirebilmektedir. Buna göre, finansal tablolar hazırlanırken kullanılan bu alternatif esasa ait yeterli açıklama yapılmışsa, alternatif esasa ve bu esasın kullanım gerekçelerine dikkat çekmek için bağımsız denetim raporuna BDS 706'ya uygun olarak "Dikkat Çekilen Hususlar" paragrafı da eklenerek olumlu görüş raporlanması gerekmektedir. Yeterli açıklama yapılmamışsa denetçi sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüşten uygun olanı kullanmak zorundadır.

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar

İşletmenin faaliyetlerini sürdürme yeteneğini ciddi ölçüde etkileyecek önemli bir belirsizliğin belirlenmesi ve bu belirsizliğe dikkat çekilmesi, finansal tablo kullanıcıları açısından büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetçinin işletmenin sürekliliği esasına ilişkin yapacağı değerlendirmelerde işletme faaliyetlerinde önemli bir belirsizlik tespit edilirse bu durumun bağımsız denetim görüşüne etkisi belirlenirken aşağıdaki varsayımlara göre hareket edilmektedir.

- ***Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmış Olması:*** İşletme faaliyetleri ile ilgili önemli belirsizliğin finansal tablolarda yeterince açıklanması durumunda bağımsız denetim raporunda olumlu görüş bildirmektedir. Ayrıca bağımsız denetçinin işletme yönetiminin önemli belirsizliğe ilişkin yaptığı açıklamalara ve dipnotlara dikkat çeken ve bu hususların denetim görüşünü etkilemediğini belirten "İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik" paragrafına raporda yer vermesi gerekmektedir.

- **Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmamış Olması:** İşletme faaliyetleri ile ilgili önemli belirsizliğin finansal tablolarda yeterince açıklanmaması durumunda bağımsız denetçi, BDS 705 kapsamında sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüşten uygun olanı seçerek raporlamaktadır. Ayrıca bağımsız denetçinin denetim raporunun Sınırlı Olumlu veya Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümünde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğine ait ciddi şüphe oluşturma ihtimali bulunan önemli bir belirsizliğin var olduğunu ve bu durumun finansal tablolarda yeterince açıklanmadığını da belirtmesi gerekmektedir.

Yönetimin Değerlendirme Yapma veya Değerlendirmeyi Genişletme Konusunda İstekli Olmaması

Bağımsız denetçiler işletmenin sürekliliği esasına ilişkin unsurların incelenmesi sürecinde; işletme yönetimlerinden konuya ilişkin değerlendirme yapma veya yapılan değerlendirmenin kapsamını genişletme konusunda talepte bulunma hakkına sahiptir. İşletme yönetimleri bu talebi gerçekleştirmez ise bağımsız denetçiler yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedikleri için duruma göre sınırlı olumlu görüş bildirebilmekte veya görüş vermekten kaçınabilmektedir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Literatürde işletmenin sürekliliği esasının bağımsız denetim raporlarına etkisine ilişkin çalışmaların son yıllarda artış gösterdiği gözlenmektedir. Bu çalışmalarda ağırlıklı olarak içerik analizi ve istatistikî analiz teknikleri kullanılmaktadır.

Bu kapsamda Sundgren ve Svanström (2014), İsveç'te BDS 570'in 2004-2011 yılları arasındaki uygulamalarının gelişimini inceledikleri araştırmalarında, bilanço tarihinden itibaren iflas başvurusu yapmış olan 3.993 şirketten oluşan bir örnekleme kullanmıştır. Lojistik regresyon analizinin yapıldığı çalışmada büyük ve küçük denetim firmaları arasında süreklilik raporlaması farklılıklarının azalmak yerine yıllar ilerledikçe arttığı tespit edilmiştir.

Osman vd. (2016), Malezya'da faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin işletmenin sürekliliği ile ilgili görüşlerini inceledikleri çalışmalarında, denetçilerin işletmenin sürekliliği ile ilgili olumsuz görüş verme eğilimlerinin düşük seviyede olduğunu tespit etmişlerdir.

Koçyiğit vd. (2018), 2016 yılında yayınlanmış imalat sektöründeki şirketlere ait bağımsız denetim raporlarını doküman analizi tekniği ile inceledikleri çalışmalarının sonucunda, bağımsız denetim raporlarının bazı istisnalar olsa da çoğunlukla BDS 570 ve BDS 700'e uygun olarak düzenlendiğini tespit etmişlerdir. Yazarlar, yeni denetim raporları ile denetçilerin işletme sürekliliği konusuna daha fazla önem vermeleri gerekeceği sonucuna ulaşmışlardır.

Yılmaz ve Yaşar (2018), işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin şüphe oluşturabilecek olayların veya şartların belirlenmesi amacıyla BİST'te faaliyet gösteren imalat işletmelerinin 2013-2016 yılları arasında düzenlenmiş bağımsız denetim raporlarını içerik analizi yöntemi ile incelemiştir. Araştırmada, işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik içeren denetim görüşlerinin en çok 4 büyük denetim firması tarafından verildiği tespit edilmiştir. Sürekliliğe ilişkin belirsizlik yaratan olaylar veya şartların en fazla önemli tutarlarda faaliyet zararı veya nakit akışı yaratan varlıkların değerinde ciddi azalışlar sonucu gerçekleştiği görülmüştür. Bunun yanı sıra sonuçlara göre, kısa vadeli yükümlülüklerin dönen varlıkları aşması, sermaye yeterlilik yükümlülüklerine aykırılık, kredi sözleşmelerinin şartlarına aykırılık, önemli finansal darboğazlar ve hammadde darboğazları ile işletmecilik faaliyetlerinden negatif nakit akışları en fazla sürekliliğe ilişkin belirsizlik yaratan olaylar veya şartlardır.

Bavave Gromis di Trana (2019), BDS 570 çerçevesinde işletmenin sürekliliği kavramına ilişkin denetim şirketlerinin bakış açılarını değerlendirmiş ve tüm bu işletmelerin benzer bir perspektife sahip oldukları sonucuna ulaşmıştır. Kısa vadeli borçları ödeme kabiliyeti, uzun vadeli borçların yeniden yapılandırılmamış olması, kredilerin ve ticari borçların vadesi geldiğinde ödenebiliyor olması işletmenin sürekliliği değerlendirilirken dikkate alınan en önemli finansal göstergeler olarak belirlenmiştir.

Gromis di Trana ve Alfiero (2019), finansal oranların işletme sürekliliğine ilişkin konularda ve sürekliliğe ilişkin görüş verilmesinde yararlı araçlar olup olmadığını incelemek amacıyla İtalya'da borsada işlem gören şirketlerden oluşan bir örnekleme diskriminant analizi uygulamıştır. 2008-2013 yılları arası 53 şirketin finansal verilerinin analizi sonucunda, finansal durum ile işletmecilik faaliyetlerinden elde edilen nakit akışları arasındaki ilişkinin ve borç/özkaynak oranının denetçilerce işletme sürdürülebilirliğine ilişkin değerlendirme yapılırken en fazla yarar sağlayan göstergeler olduğu tespit edilmiştir.

Demirkol (2019), BDS 570'in uygulama süreci ve bağımsız denetim raporlarına etkisini değerlendirmek amacıyla BİST'te yer alan inşaat ve bayındırlık sektörü işletmelerinin 2013-2017 yılları arası bağımsız denetim raporlarını incelemiştir. İnceleme dört kriter çerçevesinde yapılmıştır. Bunlar; bağımsız denetçinin görüş şekli, işletmenin sürekliliği temel varsayımının belirtilip belirtilmediği, işletmenin sürekliliğini olumsuz etkileyecek olay ve şartların olup olmadığı ve denetim firmalarının istikrarıdır. Çalışmada, işletmenin sürekliliğine ilişkin ifadelere genellikle yer verildiği, ancak ciddi belirsizlik oluşturacak olay ve şartların varlığına rastlanmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Mert vd. (2019), BDS 570 İşletmenin Sürekliliği standardının denetim süreci ve bağımsız denetim raporlarına etkisini inceledikleri çalışmalarında borsaya kote olan ve borsaya kote olup daha sonra iflas etmiş olan 20 adet şirketin 2013-2017 yılları arası bağımsız denetim raporlarını incelemiştir. Denetim raporlarında işletme sürekliliğine ilişkin başlıklar olduğu ancak söz konusu bölümlerin genellemeler içerdiği görülmüştür. Sürekliliğe ilişkin detaylı bir açıklama olmadığı ve sürekliliğe ilişkin sorunlara denetim raporunda yer verilmesinin denetim şirketinin değişimi ile sonuçlandığı gözlenmiştir.

Senal ve Erkan (2019), Borsa İstanbul İmalat Sanayi endeksinde işlem gören işletmelerin 2009-2017 yılları arasında yayımlanmış finansal tablolarını inceleyerek kullandıkları istatistiki analiz yöntemi vasıtasıyla süreklilik ile ilgili belirsizlik taşıyıp taşımadıklarını tahmin etmişlerdir. Ayrıca tahmin sonuçları ile denetçi görüşleri arasındaki ilişkiyi de inceleyen çalışmada, denetçi görüşü ile modelden elde edilen tahminler arasında anlamlı ilişki tespit edilmiştir.

Yaşar ve Çetin (2020), işletmenin sürekliliğine dair önemli belirsizlik olduğu belirtilen denetim raporlarının iletişim değerini BDS 570 kapsamında incelemiştir. Araştırmada BİST'te işlem gören mali sektör hariç şirketlerin 2018 yılı denetim raporları içerik analizi yöntemiyle incelenmiş olup, sürekliliğe ilişkin belirsizlik mevcut olan 21 şirket tespit edilmiştir. Bu şirketlerin 6'sına olumlu görüş verilirken, 15'ine ise sınırlı olumlu (şartlı) görüş verilmiştir. Olumlu denetim görüşü olan raporlarda işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizliğe ilişkin ayrı bir bölüm olmadığı ve farklı bölüm veya başlıklar altında açıklama yapıldığı belirlenmiştir. Bu durumun denetim raporunun iletişim değerini azalttığı görüşüne varılmıştır.

Köse ve Ağdeniz (2020), COVID-19 pandemisinin BDS 570'in uygulanma sürecine olan etkilerini tespit etmek amacıyla BİST'te faaliyet gösteren işletmelerin finansal raporları ve bağımsız denetim raporlarını incelemişlerdir. Araştırmada işletmeler üç gruba ayrılmış olup, ilk olarak "faaliyetlerin kısmen veya tamamen durdurulması ya da imkânsız hale gelmesi" başlığı altında bildirimde bulunan 45 işletme tespit edilmiştir. Denetim şirketlerinin raporlarında süreklilik bildirimini olduğu ancak COVID-19'a ilişkin bir görüş olmadığı ve işletmelerin finansal tablo dipnotlarında "raporlama tarihinden sonraki" olaylar bölümünde COVID-19'a ilişkin bilgi yer almadığı belirlenmiştir. İkinci olarak Kamuyu Aydınlatma Platformu'na (KAP) finansal raporlarında COVID-19 pandemisine ilişkin bilgi veren 12 işletme analiz edilmiş, denetim raporlarında pandemiye ilişkin bilgiye rastlanmamıştır. Üçüncü olarak lokantalar ve oteller sektöründe yer alan 12 adet işletme incelenmiştir. Denetim raporlarında süreklilik varsayımına yer verilmiş ancak pandeminin işletmelere olası etkisi hakkında bilgiye yer verilmemiştir. İşletmelerin finansal raporlarında da pandemiye ilişkin bilgi yer almamıştır.

Dikmen ve Özçelik (2020), BDS 570'in bankacılık sektörü açısından önemini ele aldıkları çalışmalarında bankaların kârlılıklarını, dolayısıyla da sürdürülebilirliklerini etkileyebilecek belirsizliklerin denetim raporlarına yansımaları içerik analizi yöntemi ile incelemişlerdir. Araştırmada seçilmiş bankaların 2013-2019 yılları arası finansal tabloları incelenmiş ve BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı'nın bankacılık sektöründe etkin bir şekilde kullanılmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca işletmelerde üst üste önemli tutarlarda zarar açıklansa bile denetim raporlarında zararın sebebinin ve işletme sürekliliğine etkisinin açıklanmadığı görülmüştür.

Sevim ve Paça (2022), BDS 570 çerçevesinde denetçilerin işletme sürekliliğine ilişkin görüşlerini etkileyen faktörleri regresyon analizi ile belirlenmeye çalıştıkları araştırmalarında, BİST'te yer alan 159 şirketin 2013-2017 yılları arasında yayımlanmış denetim raporlarını incelemiştir. Analiz sonucunda sürekliliğe ilişkin görüşe varılırken önceki denetim raporunun, nakit oranının, kısa vadeli borç oranının ve alacak devir hızının etkili olduğu belirlenmiştir.

Yaroğlu ve Kurt (2022), BDS 570 kapsamında bağımsız denetim raporlarının COVID-19 pandemi sürecinden nasıl etkilendiklerini belirlemek için BİST'te faaliyet gösteren 391 adet işletmenin 30.06.2020 tarihli ara dönem ve 31.12.2020 tarihli bağımsız denetim raporlarını dokümantasyon yoluyla incelemiştir. Sonuç olarak, COVID-19 ile ilişkili olarak ara dönem sınırlı denetim

raporlarında sadece 3 işletmede, yıllık bağımsız denetim raporlarında ise sadece 5 işletmede işletme sürekliliğine ilişkin şüphe oluşturabilecek önemli belirsizlik olduğu tespit edilmiştir.

Literatür incelemesi sonuçlarına göre çalışmaların çoğunlukla raporların BDS 570'e uygunluğunun tespit edilmesi ve işletmenin sürekliliğini tehdit eden hususların belirlenmesine odaklandığı görülmektedir. Ayrıca denetçilerin işletmenin sürekliliğine ilişkin algılarını ölçen ve sürekliliğe ilişkin belirsizlikleri tahmin eden çalışmalar da mevcuttur. Bu çalışmalar genel olarak belirli bir sektöre veya tek bir yıla odaklanmaktadır. Bu çalışma beş yıllık bir süre zarfında borsaya kote tüm işletmeleri kapsamına alarak literatüre katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Yapılan teorik değerlendirme ve literatür incelemesi ışığında araştırmanın kapsamı, son beş yıllık dönemde (2017-2021) BİST'te faaliyet gösteren işletmelerin süreklilik esasına ilişkin şüphe oluşturabilecek olayların veya şartların tespit edilmesi, işletmenin sürekliliği çerçevesinde finansal raporlar ile denetim raporlarının incelenmesi, denetim raporlarının ve görüşlerinin BDS 570 standardı ekseninde değerlendirilmesi şeklinde belirlenmiştir.

Bu çalışmanın metodu, nitel veri analiz türlerinden biri olan içerik analizidir. İçerik analizinde tümdengelim yaklaşımı ile hareket edilmektedir. İçerik analizi uygulanırken araştırmanın konusuyla ilgili kategoriler oluşturulmakta ve araştırmanın veri setinde yer alan bu kategorileri kapsayan kelime, cümle veya resimler irdelenmektedir. Özetle; içerik analizi ile amaçlanan, birbiri ile alakalı verilerin önceden belirlenmiş tanımlamalar ve kategoriler yardımı ile toplanması ve anlaşılabilir biçimde düzenlenerek yorumlanmasıdır (Cavlak, 2020: 157).

Bu kapsamda çalışmada, BİST'te yer alan işletmelerin 2017-2021 yıllarına ait finansal raporları ve denetim raporları içerik analizi metodu ile incelenmiştir. İçerik analizi beş temel aşamadan oluşmaktadır (Cavlak, 2020: 158). Bu aşamalar şunlardır:

- Araştırmanın amacının tespit edilmesi (işletmelerin süreklilik esasına ilişkin şüphe oluşturabilecek olayların veya şartların tespit edilmesi, işletmenin sürekliliği çerçevesinde denetim raporlarının incelenmesi ve denetim raporlarının ve görüşlerinin BDS 570 standardı ekseninde değerlendirilmesi),

- Araştırmanın kapsamının kararlaştırılması (BİST'te kote işletmelerin finansal raporları ve denetim raporları),
- İçerik analizinin kategorilerinin belirlenmesi (BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı gereklilikleri),
- İlk üç adım çerçevesinde verilerin toplanması (KAP'tan 2017-2021 yıllarına ait denetim raporlarının ve finansal raporların çekilmesi ve analizi),
- Verilerin işlenmesi, değerlendirilmesi ve yorumlanması.

Çalışmaya Temmuz 2022 tarihi itibarı ile BİST'e kote olan 600 işletme dahil edilmiştir. Yapılan incelemelerin ardından çalışmaya dahil edilen işletmelerden 2017-2021 yılları arasında kesintisiz faaliyet gösterip rapor yayımlayan 450 işletmenin denetim raporları ve finansal raporları değerlendirilmeye alınmıştır.

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışmada yer alan ilk bulgu BİST işletmelerinin denetim firmalarının yıllara göre dağılımıdır. 450 işletmeye ilişkin 2017-2021 yıllarına ait sonuçlar Tablo 3'te sunulmuştur:

Tablo 3: Denetim Firmaları ve Denetim Raporlarının Dağılımı

Denetim Firması	2017	2018	2019	2020	2021
PwC	94	90	89	91	93
Ernst&Young	70	72	73	70	69
KPMG	49	57	49	48	44
Deloitte	47	39	38	38	39
Ata	17	8	6	7	3
Gürel	17	17	18	20	16
HSY	9	12	15	14	16
RSM Turkey Arkan Ergin	8	8	12	14	11
Diğer	139	147	150	148	159
Toplam	450	450	450	450	450

Tablo 3 incelendiğinde, beş yıllık süreçte en çok denetim gerçekleştiren firmanın PwC olduğu görülmektedir. Bu firmayı Ernst&Young, KPMG ve Deloitte takip etmektedir. Dört büyükler dışında Ata, Gürel, HSY ve Arkan Engin de önemli bir müşteri portföyüne sahiptir. 2017-2021 yıllarını kapsayan beş yıllık süreçte

çalışmada yer alan işletmelerin bağımsız denetimlerinin çoğunlukla dört büyükler tarafından gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, 2017 yılından 2021 yılına kadar geçen sürede dört büyüklerin denetlediği işletme sayısının yıllar içerisinde azaldığı da belirlenmiştir (2017 yılı 260 işletme; 2018 yılı 258 işletme; 2019 yılı 249 işletme; 2020 yılı 247 işletme ve 2021 yılı 245 işletme).

Çalışma kapsamında incelenen denetim raporlarında yer alan denetçi görüşleri Tablo 4'te özetlenmiştir:

Tablo 4: Görüş Türleri

Görüş Tipi	2017	2018	2019	2020	2021
Olumlu	399	394	383	390	398
Sınırlı Olumlu	46	50	61	58	49
Görüş Vermekten Kaçınma	5	6	5	2	3
Olumsuz	-	-	1	-	-
Toplam	450	450	450	450	450

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, 2017-2021 yıllarına ait raporların büyük çoğunluğunda yer alan denetçi görüşünün olumlu görüş olduğu (ortalama %87); olumlu görüşü sınırlı olumlu görüşün takip ettiği (ortalama %12) görülmektedir. 5 yıllık süreçte raporların ortalama %1'i ise görüş vermekten kaçınma şeklindeki denetim görüşüne sahiptir ve bu beş yıllık süreçte sadece 2019 yılında bir işletmenin finansal tablolarına olumsuz görüş verilmiştir. Raporların görüş türlerinin yıllar içerisinde keskin değişiklikler göstermediğini söylemek mümkündür.

Çalışmada denetim raporları BDS 570 kapsamında değerlendirilmiş ve işletmenin sürekliliği esasının bağımsız denetim raporlarına etkisi belirlenmeye çalışılmıştır. İncelenen raporlarda işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olmadığı durumlara rastlanmamıştır. Raporların görüşleri işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlikler içerip içermemelerine göre şekillenmiştir. İnceleme sonucunda tespit edilen işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik içeren raporların görüş türleri Tablo 5'te sunulmuştur:

Tablo 5: Önemli Belirsizlik İçeren Bağımsız Denetim Raporlarının Görüş Türleri

Görüş Tipi	2017	2018	2019	2020	2021
Olumlu Görüş-Açıklama Paragrafı	4	2	4	12	7
Sınırlı Olumlu	17	15	22	22	15
Toplam	21	17	26	34	22

Tablo 5 incelendiğinde işletmenin sürekliliği ile ilgili unsurlar barındıran raporlarda iki tür görüşe, olumlu görüş ve sınırlı olumlu görüşe yer verildiği görülmektedir. 2017 yılında 4, 2018 yılında 2, 2019 yılında 4, 2020 yılında 12 ve 2021 yılında 7 işletme süreklilik ile ilgili önemli belirsizliğe sahip olmasına rağmen üst yönetimin yaptığı açıklamalar bağımsız denetçiler tarafından yeterli bulunmuş ve finansal tabloları olumlu görüş almıştır. Ayrıca bağımsız denetçilerin işletme yönetiminin önemli belirsizliğe ilişkin yaptığı açıklamalara ve dipnotlara dikkat çeken ve bu hususların denetim görüşünü etkilemediğini belirten “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” paragrafı da raporlara eklenmiştir. 2020 yılında gerçekleşen artışın nedeni ise “COVID-19 Pandemisi ile İlgili Belirsizlik”lerdir. Tüm bunlara ek olarak 2017 yılında 17; 2018 yılında 15; 2019 yılında 22; 2020 yılında 22 ve 2021 yılında 15 işletme süreklilik ile ilgili önemli belirsizliğe sahip olmasına rağmen üst yönetimin konuya ilişkin yaptığı açıklamalar bağımsız denetçiler tarafından yeterli bulunmamış ve finansal tabloları sınırlı olumlu görüş almıştır.

Çalışma kapsamında Tablo 5’te detayları sunulan denetim raporlarında yer alan önemli belirsizlikler, BDS 570’de yer alan sınıflandırma kullanılarak Tablo 6’da kategorize⁴ edilmiştir.

Tablo 6: Önemli Belirsizlik Türleri

Önemli Belirsizlikler	2017	2018	2019	2020	2021
Finansal Durum ile ilgili	17	16	19	23	17
Faaliyetler ile ilgili	6	2	4	3	2
Diğer Durumlar ile ilgili	2	2	-	14	4
Toplam	25	20	23	40	23

Tablo 6 incelendiğinde 5 yıllık süreçte raporlanan önemli belirsizliklerin büyük çoğunluğunun finansal durum ile ilgili belirsizlikler olduğu anlaşılmaktadır. 2017 yılında 17; 2018 yılında 16; 2019 yılında 19; 2020 yılında 23 ve 2021 yılında 17 finansal durum ile ilgili önemli belirsizlik bulgusuna raporlarda rastlanmıştır. Faaliyetler ile ilgili önemli belirsizlikler 2017 yılında 6; 2018 yılında 2; 2019 yılında 4; 2020 yılında 3 ve 2021 yılında 2 şeklindedir. Diğer durumlarla ilgili önemli belirsizlikler incelendiğinde 2017 ve 2018 yıllarında 2’şer 2020 yılında 14 ve 2021 yılında 4 bulgunun raporlarda yer aldığı görülmektedir.

4- Birçok raporda birden fazla türde önemli belirsizlik bulunduğu için rapor sayısından fazla belirsizlik tespit edilmiştir.

3 ana başlıkta kategorize edilen önemli belirsizliklere ilişkin detaylı bilgiler Tablo 7, 8 ve 9'da sunulmuştur:

Tablo 7: Finansal Durum ile İlgili Önemli Belirsizlikler

Finansal Durum ile ilgili	2017	2018	2019	2020	2021
Dönen varlıkların kısa vadeli yabancı kaynakları karşılayamaması	7	6	12	10	7
Sürekli zarar edilmesi	3	2	2	3	2
Borçların vadesinde ödenmesinin güçleşmesi	2	1	2	1	1
Cari dönemin veya gelecek dönemlerin esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının eksi olması	2	-	-	1	-
Kredi anlaşmalarının şartlarına uyulmaması	2	2	1	-	-
Negatif Özsermaye/ Teknik iflas	7	5	5	6	5
Çalışma sermayesinde meydana gelen açıklar	-	-	1	-	-
Negatif finansal performans oranları	-	-	1	1	-

Tablo 7'de yer alan işletmelerin sürekliliğinde tehdit oluşturabilecek finansal durum ile ilgili önemli belirsizlikler incelendiğinde, çalışma kapsamında ele alınan işletmelerin yıllar içerisinde en çok dönen varlıkların kısa vadeli yabancı kaynakları karşılayamaması durumu ile mücadele ettikleri görülmektedir. Bu durumu negatif özsermayeye sahip olunması (borca batık olma) ve sürekli zarar edilmesi durumları izlemektedir.

Tablo 8: Faaliyetler ile İlgili Önemli Belirsizlikler

Faaliyetler ile ilgili	2017	2018	2019	2020	2021
Yönetimin faaliyetleri durdurma veya işletmeyi tasfiye etme niyetinin bulunması	4	2	5	3	2

Faaliyetler ile ilgili belirsizliklerin yer aldığı Tablo 8 incelendiğinde, konuya ilişkin tek bir hususun raporlarda kendisine yer bulduğu anlaşılmaktadır. Buna göre yönetimin faaliyetleri durdurma veya işletmeyi tasfiye etme niyetinin bulunması hususu 2017 yılında 4 raporda, 2018 ve 2021 yıllarında 2 raporda, 2019 yılında 5 raporda ve 2020 yılında 3 raporda yer almıştır.

Tablo 9: Diğer Durumlar ile İlgili Önemli Belirsizlikler

Diğer Durumlar ile İlgili	2017	2018	2019	2020	2021
Pandemi, doğal afetler veya savaşlar	-	-	-	14	3
İtibar kaybına sebebiyet veren veya faaliyetleri tehlikeye sokabilecek yaptırımlara neden olabilecek hukuki süreçlerin yaşanması	1	1	-	-	1
Sektörde veya faaliyet gösterilen lokasyonda yaşanan diğer sorunlar	1	1	-	-	-

Tablo 9 incelendiğinde diğer durumlar ile ilgili belirsizliklerden pandemi, doğal afetler veya savaşlar hususuna 2020 yılında 14 ve 2021 yılında 3 bağımsız denetim raporunda yer verildiği tespit edilmiştir. Bunun dışında itibar kaybına sebebiyet veren veya faaliyetleri tehlikeye sokabilecek yaptırımlara neden olabilecek hukuki süreçlerin yaşanması ve sektörde/faaliyet gösterilen lokasyonda yaşanan diğer sorunlar da 5 yıllık süreçte denetim raporlarında rastlanan diğer hususlardır. Denetim raporlarında sürekliliği tehdit eden önemli belirsizlikler raporlanan işletmelerin sektör ve alt sektörlere göre sınıflandırması Tablo 10'da yer almaktadır:

Tablo 10: Süreklilik ile İlgili Önemli Belirsizliğe Sahip İşletmelerin Sektörleri ve Alt Sektörleri

Sektör	Alt Sektör	2017	2018	2019	2020	2021
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	Spor Faaliyetleri Eğlence ve Oyun Faaliyetleri	4	4	4	4	4
	Sektör Toplamı	4	4	4	4	4
Elektrik Gaz ve Su	Elektrik Gaz ve Buhar	1	1	1	1	1
	Sektör Toplamı	1	1	1	1	1
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	Güvenlik ve Soruşturma Faaliyetleri	1	-	1	1	-
	Sektör Toplamı	1	-	1	1	-
İmalat	Ana Metal Sanayi	1	-	-	1	-
	Gıda, İçecek ve Tütün	2	2	2	2	2
	Kağıt ve Kağıt Ürünleri Basım	-	-	1	-	-
	Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler	-	-	1	1	1
	Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları	1	1	3	2	1
	Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri	1	3	3	4	1
	Sektör Toplamı	5	6	10	10	5

Sektör	Alt Sektör	2017	2018	2019	2020	2021
İnşaat ve Bayındırlık	İnşaat ve Bayındırlık İşleri	-	-	1	4	2
	Sektör Toplamı	-	-	1	4	2
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	Ham Petrol ve Doğal Gaz Çıkartılması	1	-	-	-	-
	Kömür ve Linyit Madenciliği	1	-	1	1	-
	Sektör Toplamı	2	-	1	1	-
Mali Kuruluşlar	Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları	-	-	1	1	1
	Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıkları	-	-	-	1	1
	Holdingle ve Yatırım Şirketleri	3	3	2	6	5
	Sektör Toplamı	3	3	4	8	7
Oteller ve Lokantalar	Konaklama	2	1	1	3	-
	Yiyecek ve İçecek Hizmetleri	1	1	1	-	-
	Sektör Toplamı	3	2	2	3	-
Teknoloji	Bilişim	-	-	1	2	1
	Sektör Toplamı	-	-	1	2	1
Toptan ve Perakende Ticaret	Perakende Ticaret	1	1	1	-	-
	Toptan Ticaret	1	-	1	-	-
	Sektör Toplamı	1	-	1	-	-
Ulaştırma ve Depolama	Ulaştırma ve Depolama	-	-	-	1	1
	Sektör Toplamı	-	-	-	1	1

Tablo 10'da yer alan veriler incelendiğinde, önemli belirsizliğe sahip işletmeler arasında imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ilk sırada olduğu anlaşılmaktadır. Bu işletmeleri mali sektör işletmeleri ve eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler sektörü işletmeleri takip etmektedir. Bunların dışında beş yıllık süreçte oteller ve lokantalar, inşaat ve bayındırlık, idari ve destek hizmet faaliyetleri, toptan ve perakende ticaret, ulaştırma ve depolama, madencilik ve taş ocakçılığı, elektrik gaz ve su ve teknoloji sektörlerinden işletmelerin sürekliliğinde ciddi tehdit oluşturabilecek hususlar raporlanmıştır.

SONUÇ

Günümüzde finansal belirsizlikler nedeniyle birçok işletme, faaliyetlerine devam etmelerini etkileyen zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu zorluklar, faaliyetlerin durdurulması, kısıtlamalar, yeni düzenlemeler, tedarik zincirinin zarar görmesi ve müşteri kaybı gibi gelişmelerin bir sonucu olarak ortaya çıkabilmektedir.

İşletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri; faaliyetlerinin devamlılığı, yatırımların doğru zamanda yapılması, piyasadaki rekabete ayak uydurma ve müşterilerin beklentilerini ve gereksinimlerini en iyi şekilde karşılayabilme gibi faktörlere bağlıdır. Bu nedenle işletme yönetimlerinin işletme performansını ölçerken, finansal göstergeler ile beraber sürekliliği de dikkate alan ölçütler kullanmaları, aldıkları kararların etkinliğini artırmaktadır. İşletmenin sürekliliği ile ilgili risk faktörlerinin takip edilmesi ve açıklanması, güvenilirliğin ve şeffaflığın artırılmasını sağlamaktadır. Ayrıca işletmenin iflas etme risklerini de minimize etmesine yardımcı olmaktadır.

Gerek finansal raporlamada gerekse denetim raporlarının hazırlanmasında işletmenin sürekliliği ile ilgili risklerin ortaya konması, işletmelerin geleceği ve iç ve dış paydaşlar açısından oldukça önemlidir. Finansal raporlar ve bağımsız denetim raporları birçok konuda olduğu gibi, işletmelerin sürekliliği ile ilgili karar verme sürecinde de paydaşlar için önemli bir yol göstericidir. Bu çerçevede, sosyal sorumluluk anlayışı ve kamu yararını gözetme misyonuyla faaliyet gösteren bağımsız denetçilere de büyük sorumluluklar düşmektedir. BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliği esasına ilişkin bağımsız denetçilerin yapacağı değerlendirmeler sadece bağımsız denetim raporlarını şekillendirmekle kalmayıp, iç ve dış paydaşların güvenilir bilgi talebini de karşılamaktadır. Bağımsız denetçilerin konuya ilişkin çalışmaları, işletmelerin sürekliliğini tehdit eden unsurların azaltılmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Bu çalışma ile amaçlanan hususlardan en önemlisi, Türkiye’de faaliyet gösteren halka açık işletmelerin sürekliliğinde belirsizlik yaratan durumların ortaya konulması suretiyle işletme yöneticileri, yatırımcılar, denetçiler başta olmak üzere tüm iç ve dış paydaşların konuya dikkatinin çekilmesini sağlamaktır. Günümüzde işletme yönetimlerinin, bağımsız denetçilerin ve paydaşların işletmenin sürekliliği ile ilgili sorumluluklarını anlamaları daha da bir kritik hal almaktadır.

Son yılların ekonomik konjonktürü dikkate alınarak çalışmanın bulgularına ilişkin genel bir değerlendirme yapıldığında, dikkat çekici hususlar ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, Türkiye’de faaliyet gösteren halka açık işletmelerin önemli bir çoğunluğunun ekonomik krizler, COVID-19 pandemisi ve savaşlara rağmen süreklilik ile ilgili herhangi bir problem yaşamamasıdır. Çalışmaya dahil edilen işletmelerin tamamı süreklilik esasını uygun şekilde kullanarak finansal tablolarını hazırlamışlardır. Süreklilik esasını uygun şekilde kullanmayıp olumsuz görüş alan rapor bulunmamaktadır. Beş yıllık süreçte COVID-19 döneminin etkileri

hariç olmak üzere işletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizlik yaşayan işletmeler genel olarak aynı işletmeler olup, bu işletmelerin yıllar içerisinde yaşadıkları belirsizliklerin devamlılık içerdiği görülmektedir. Beklentilerin aksine, son yıllarda meydana gelen ekonomik gelişmelerin Türkiye’de faaliyet gösteren halka açık işletmelerde süreklilik ile ilgili belirsizlik yaratmadığını söylemek mümkündür. COVID-19 döneminde ise konuya ilişkin açıklamalar nispeten artmıştır. Ancak pandemiden en çok etkilenen ve faaliyetleri sekteye uğrayan havayolu ulaşımı, petrol ve doğalgaz, sanat ve eğlence, tekstil, lokantalar ve oteller sektörlerinde yer alan işletmelerin neredeyse tamamına yakınının raporlarında süreklilik ile ilgili bir hususa rastlanmaması da dikkat çekicidir.

Bağımsız denetim raporlarında yer alan işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlikler incelendiğinde, bunların büyük çoğunluğunun finansal durum ile ilgili belirsizlikler olduğu görülmektedir. Finansal durum ile ilgili belirsizliklerde en çok karşılaşılan unsur ise dönen varlıkların kısa vadeli borçları karşılayamamasıdır. Bu durumdaki işletmeleri teknik iflas durumunda olan işletmeler takip etmektedir. Faaliyetler ile ilgili önemli belirsizliklerde karşılaşılan tek durum ise yönetimin faaliyetleri durdurma veya işletmeyi tasfiye etme niyetinin bulunmasıdır. Diğer hususlar ile ilgili önemli belirsizlikler değerlendirildiğinde dikkat çekici unsur şüphesiz COVID-19’un işletmelerin sürekliliği ile ilgili yarattığı belirsizliklerdir. 2020 ve 2021 yıllarında yayımlanan bağımsız denetim raporlarında konuya ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

450 işletmenin incelendiği bu çalışmada, işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlikler finansal raporların ve bağımsız denetim raporlarının çok azında kendisine yer bulmuştur. Çalışma sonucunda sektörel bir genelleme yapmak da mümkün olmamıştır. Aynı zamanda konuya ilişkin raporlama yapan işletmelerin sayısında yıllar içerisinde anlamlı bir artış ya da azalış gerçekleşmemiştir. Tüm bunlara rağmen, finansal raporlarda işletme yönetimleri tarafından yapılan açıklamalar ve bağımsız denetim raporlarında denetçiler tarafından yapılan açıklamalar TMS 1 ve BDS 570 standartları çerçevesinde uygun ve yeterli bir biçimde gerçekleştirilmiştir.

Bu çalışmanın en önemli kısıtı, işletmenin sürekliliği ile ilgili görüş verilen denetim raporlarının sayısının az olmasıdır. Bu durum sonuçlar hakkında genelleme yapılmasını zorlaştırmaktadır. Sonraki çalışmalarda bu sorunun üstesinden gelebilmek için kapsama alınacak faaliyet dönemlerinin sayısı artırılabilir. Ayrıca çalışmanın örneklemini, farklı ülkeler arasında karşılaştırma yapmak suretiyle genişletilebilir.

KAYNAKÇA

- Bava, F. ve Gromis di Trana, M. (2019). ISA 570: Italian Auditors' and Academics' Perceptions of the Going Concern Opinion. *Australian Accounting Review*, 29(1), 112-123.
- Beller Dikmen, B. ve Özçelik, M. (2020). BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı: Bankacılık Sektörü Denetim Raporlarında Uygulamalar. *Denetimde Seçme Konular*, 5, 55-78.
- Celayir, D. (2019). İşletmenin sürekliliği Varsayımının Denetçi Raporuna Etkisi. *Journal of Research in Business*, 7(1), 180-194.
- Çil Koçyiğit, S., Güngör Tanç, Ş. ve Elitaş B.L. (2018). İşletmenin Sürekliliği ve Bağımsız Denetçi Raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları BDS 570 ve BDS 700 Açısından İncelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış* (17)53, 143-162.
- Demirkol, Ö. F. (2019). BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Süreci ve Bağımsız Denetim Raporlarına Etkisi: BİST İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11(1), 478-489.
- Gromis di Trana, M. ve Alfiero, S. (2019). The Role of the ISA 570 "Adverse Key Financial Ratios" in Going Concern Assessment in Italy. *Corporate Ownership & Control*, 16(4), 8-18.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (14. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Kavut, F.L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2010). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: İSMMMÖ.
- KGK (2022). Bağımsız Denetim Standardı 570: İşletmenin Sürekliliği. Kamu Gözetimi Kurumu, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20570-Site.pdf>. Erişim: 11.09.2022.
- Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2020). COVID-19 Salgınının BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Sürecine Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(161), 70-94.
- Mert, Ö. Ü. H., Güner, M. ve Duyar, G. (2019). İşletmenin Sürekliliği Standardının Denetim Raporlarına Etkilerinin BİST Kapsamındaki Şirketler Üzerinde Araştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(57), 119-140.
- Osman, M. N. H., Turmin, S. Z., Muhamad, H. ve Hussain, R. (2016). Auditor Characteristics and the Issuance of Going Concern Opinion. *International Business Management*, 10(17), 3733-5250.

- Provasi, R. ve Riva, P. (2014). The Assessing of Going Concern for the Italian Listed Companies: Relevance and Implications. *Global Conference on Business and Finance Proceedings*, 9(1), 435-439.
- Senal, S. ve Erkan, A. (2019). Bağımsız Denetim Kapsamında İşletme Sürekliliği: Borsa İstanbul'da İmalat Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(4), 105-118.
- Sevilengül, O. (2003). Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevim, U. ve Paça, M. (2022). İşletme Sürekliliği Varsayımının Finansal Raporlar ve Denetim Raporları Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(2), 917-939.
- Socol, A. (2010). Significant Doubt about the Going Concern Assumption in Audit. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 12(1), 291- 299.
- Sundgren, S. ve Svanström, T. (2014). Auditor in charge Characteristics and Going Concern Reporting. *Contemporary Accounting Research*, 31(2), 531-550.
- Tas, O., Mert, H., Guner, M. ve Duyar, G. (2018). BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Denetim Raporlarına Etkisi. *PressAcademia Procedia*, 7(1), 339- 343.
- TMS 1 (2022). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_1_Finansal%20Tablolar%C4%B1n%20Sunulu%C5%9Fu.pdf. Erişim: 05.10.2022.
- Triani, N. N. A., Satyawan, M. D. ve Yanthi, M. D. (2017). Determining the Effectiveness of Going Concern Audit Opinion by ISA 570. *Asian Journal of Accounting Research*, 29-35.
- Yaşar, A. ve Çetin, E. (2020). BDS 570 Kapsamında Verilen Denetçi Raporlarının İletişim Değeri Açısından İncelenmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(1), 384-391.
- Yılmaz, Z. ve Yaşar, A. (2018). Bağımsız Denetim Raporlarının İşletmenin Sürekliliği Denetim Standardı 570 Çerçevesinde İncelenmesi: BİST İmalat Sanayi Şirketleri Üzerine Bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, (145), 56-90.
- Yaroğlu, Z. ve Kurt, G. (2022). COVID-19 Pandemisinin BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı Kapsamında BİST'te İşlem Gören Şirketlerin Denetim Raporlarına Etkisi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(66), 171-194.

THE EFFECT OF ISA 570 GOING CONCERN STANDARD ON AUDIT REPORTS: AN ANALYSIS OF BIST COMPANIES

Nevzat GÜNGÖR

Arif AYLUÇTARHAN

Emre Selçuk SARI

EXTENDED ABSTRACT

“Going Concern”, one of the generally accepted accounting concepts, assumes that companies will continue their activities regardless of time. This concept assumes that both for-profit and non-profit companies have an infinite life and will continue their activities in the foreseeable future unless otherwise specified in their contracts.

While management is required by accounting standards to apply the going concern basis of accounting, ISA 570 requires the independent auditor to examine the accuracy and objectivity of management’s assessment of going concern.

The independent auditor has three main responsibilities regarding the going concern basis of accounting within the scope of ISA 570. The first one is to obtain sufficient appropriate audit evidence to assess the appropriateness of management’s use of the going concern basis of accounting in preparing the financial statements and to reach a conclusion. The second one is to determine, based on the evidence obtained, whether a material uncertainty exists related to events or conditions that may cast significant doubt on the entity’s ability to continue as a going concern. The last one is to report by using the provisions of ISA 570.

In this study, events or conditions that may cast doubt on the going concern basis of the companies listed in Borsa Istanbul (BIST) in the years 2017-2021 are identified, audit reports are examined within the framework of going concern, and the audit reports and opinions are evaluated based on the ISA 570 standard. The results of the analysis are presented below.

The first finding is that a significant majority of the publicly traded companies operating in Türkiye have not experienced any problems related to going concern despite the economic crises, COVID-19 pandemic, and wars. All companies prepare their financial statements by using the going concern

basis appropriately. There are no reports that do not use the going concern basis appropriately and received an adverse opinion. Except for the effects of the COVID-19 period, the companies that have experienced uncertainty about going concern are generally the same, and it is seen that the uncertainties experienced by these companies over the years include continuity. In contrast, it is possible to say that the economic developments in recent years have not created going concern or uncertainties in publicly traded companies operating in Türkiye. During the COVID-19 period, disclosure on this subject has increased relatively. When the significant uncertainties related to going concern included in the independent audit reports are analyzed, it is seen that the majority of them are uncertainties related to the financial position.

In this study, significant uncertainties related to going concern are found in very few of the financial reports and independent audit reports. As a result of the study, it is not possible to make a sectoral generalization. At the same time, there has not been a significant increase or decrease in the number of companies reporting on this subject over the years. Despite all these, the disclosures made by the management in the financial reports and the disclosures made by the auditors in the independent audit reports are appropriate and adequate within the framework of IAS 1 and ISA 570 standards.



PLANNED OBSOLESCENCE: A HIDDEN THREAT TO ENVIRONMENTAL SECURITY AND THE RECENT EU POLICIES

PLANLI ESKİTME: ÇEVRESEL GÜVENLİK İÇİN GİZLİ BİR TEHDİT VE GÜNCEL AB POLİTİKALARI

Evren SAPMAZ VERAL¹

ABSTRACT

Through the fast-paced global economy, our planet witnesses worsening records in terms of global warming, ecological deterioration, and biodiversity losses each year. While there is 'over' or even 'hyper' consumption in various parts of the world, especially in the developed ones, resources are being depleted to meet infinite desires rather than basic needs. The growth in population and consumption is expected to further deplete natural resources and aggravate excessive waste generation. Behind the scenes, as one of the triggering strategies of this excessive and continuous consumption, planned obsolescence, which has been widely employed since the 1929 Great Depression, remains a prevalent strategy in practice. To draw attention to this hidden and well-established strategy, this study examines the planned obsolescence issue and its practices, seeks to answer why planned obsolescence poses a threat to environmental security, and evaluates the effectiveness of recent EU policies and actions to address this issue.

ÖZ

Hızlı tempolu küresel ekonomi doğrultusunda gezegenimiz küresel ısınma, ekolojik bozulma ve biyoçeşitlilik kayıpları ile ilgili her yıl daha da kötüleşen rekorlara tanık olmaktadır. Dünyanın farklı, özellikle de gelişmiş bölgelerinde 'aşırı' hatta 'hiper'

1- Dr., Ankara University, Social Environmental Sciences, esveral@gmail.com, ORCID: 0000-0002-7936-7416.

Submitted/Gönderim Tarihi: 12.12.2022

Revision Requested/Revizyon Talebi: 28.12.2022

Last Revision Received/Son Revizyon Tarihi: 29.12.2022

Accepted/Kabul Tarihi: 29.12.2022

To Cite/Atıf: Sapmaz Veral, E. (2022). Planned Obsolescence: A Hidden Threat to Environmental Security and the Recent EU Policies. TCA Journal/Sayıştay Dergisi, 33(127), 637-664. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1217903>

tüketim yaşanmakta, kaynaklar temel ihtiyaçlardan ziyade sınırsız istekleri karşılamak için tüketilmektedir. Nüfus ve tüketimdeki artışların, doğal kaynakları daha da fazla tüketmesi ve aşırı atık oluşumunu ağırlaştırması beklenmektedir. Tüm bunların gerisinde, aşırı ve sürekli tüketimi tetikleyen stratejilerden biri olarak 1929 Büyük Buhranından sonra uygulanmaya başlayan planlı eskitme, günümüzde de yaygın bir strateji olarak uygulanmaya devam etmektedir. Bu gizli ve iyi kurgulanmış stratejiye dikkat çekmeyi amaçlayan bu çalışmada, planlı eskitme sorunu ve uygulamaları incelenmekte, planlı eskitmenin çevre güvenliği için niçin bir tehdit oluşturduğu yanıtlanmaya çalışılmakta ve bu sorunu ele almak için AB'nin son politika ve eylemlerinin etkinliği değerlendirilmektedir.

Keywords: Planned Obsolescence, ThrowAway Culture, Environmental Security, Sustainability.

Anahtar Kelimeler: Planlı Eskitme, Kullan-At Kültürü, Çevresel Güvenlik, Sürdürülebilirlik.

INTRODUCTION

The current linear economic model poses a serious threat to environmental and ecological security and undermines the foundation of our future. Since the industrial revolution, the heavy dependence of the system on raw materials and energy, as if infinite, resulted in growing environmental problems. Especially, with the climate crisis, biodiversity loss, and increasing threat of resource scarcity and pollution, it is clear that today's take-make use and throw model is not sustainable. According to the Living Planet Report 2020, the 'human enterprise' currently demands 1.56 times more than the amount our Earth can regenerate (WWF, 2020). If the current production and consumption patterns continue according to business as usual, the failure of vital natural systems is inevitable.

Today, 'over' or even 'hyper' consumption is experienced in most parts of the developed world to meet increasing demands rather than basic needs. The problem is as problematic as recently reported by the United Nations (UN), which highlights the fact that more people have mobile phones than toilets in the world (UN, 2022a). The global population has reached 8 billion as of 2022 and is projected to reach 8.5 billion and 11 billion by 2030 and 2100, respectively (UN, 2022b). The growth in population and consumption is expected to further deplete natural resources and aggravate excessive waste generation. Under the 2030 Development Agenda adopted by the UN General Assembly, within the preamble, the signatories declared that they will *'...protect the planet from degradation, including through sustainable consumption and production,*

sustainably managing its natural resources and taking urgent action on climate change’. Among the 17 Sustainable Development Goals (SDGs) to end poverty, combat inequality and overcome climate change, the objective of Goal 12 is ‘Ensuring sustainable consumption and production patterns’ which also requires tackling the throwaway culture indeed, especially that of the developed countries (UN, 2015). However, this phenomenon is not limited to western industrialized nations as it is increasingly observed in developing countries as well, especially aggregating with urbanization (Wijetunga, 2019; Cox et al., 2013).

At the roots of overconsumption culture, it is seen that planned obsolescence has been one of the hidden strategies of the firms, employed after the 1929 Great Depression for ending the depression and stimulating the stagnant markets (Andrews, 2015 cited in Sapmaz Veral, 2018: 142). Through planned obsolescence, the products’ lifespans are intentionally shortened so purchases must be repeated and goods are to be replaced too frequently. It is usually cheaper and more convenient to buy a new one rather than to fix it, and ‘fancy, trendy and shiny’ style changes and software upgrades outmode many still functional items soon after their purchase. Thanks to the augmenting culture and advertising industry (Horkheimer and Adorno, 2017), these strategies have not only stimulated the market but also triggered continuous consumption and fostered the throwaway culture. Not surprisingly, the impact on environment has been devastating as planned obsolescence strategies accelerated the speed and the scale of environmental deterioration. Planned obsolescence still is a prevalent strategy in practice applied in a wide range of products from inkjet cartridges to mobile phones and washing machines; however, it is mostly difficult to prove that the obsolescence is on purpose.

Relevant policies and measures have started to be developed by the governments and today, there is an increased awareness and movement against planned obsolescence, especially among consumer organisations. The European Commission integrated built-in obsolescence into its circular economy package initially in 2015 and announced ‘an independent testing programme on issues related to possible planned obsolescence practices’ (EC, 2015). Later, in the 2020 Circular Economy Action Plan (CEAP), the Commission has taken more concrete steps against obsolescence practices in line with the Green Deal and 2050 climate neutrality objectives (EC, 2020). Under CEAP, through the ‘Initiative on Empowering the Consumers for the Green Transition,’

a legislative proposal is tabled by the Commission on 30 March 2022, which introduces new consumer rights and strengthens consumer protection against unfair commercial practices, including early obsolescence as well (EC, 2022).

The fight against deceptive and unfair practices that have both negative impacts on society and environment, continues to be a substantial challenge for policymakers to tackle, where stricter regulations are necessary (Moreno, 2018). Bisschop et al. (2022) even argue to reframe these practices as a form of corporate environmental crime. Parliaments, governments, public institutions, civil society organizations and supervisory and surveillance authorities at the national levels should have a key role in this fight, while audit is a vital tool to detect these practices (Sapmaz Veral, 2022). In addition to the National Court of Accounts, Supreme Audit Institutions (SAIs) could take active responsibility both at the national level and by influencing global governance mechanisms (Köse, 2022) in this fight against deceptive actions exploiting society and environment. Last but not least, digital transformation has enormous potential for the future of audits (Köse and Polat, 2021), and it will be much more efficient and effective to tackle these unfair practices by making the most of digital tools, audits, and improved market surveillance.

In recent years, considerable literature has grown up around the issue of planned obsolescence, especially with the onset of circular economy discussions, while the theme has not been discussed much in the context of security discipline. This study aims to examine the planned obsolescence strategies and to answer why planned obsolescence poses a threat to environmental security. The second aim is to evaluate the effectiveness of the recent EU policies and actions to tackle this issue. Based on a narrative literature review, the first part starts with the analysis of the planned obsolescence concept regarding its origins, definitions, and types and gives examples of some identified planned obsolescence practices. Then, the second part discusses why planned obsolescence strategies pose a threat in terms of environmental security. In the third part, recent EU policies and measures against planned obsolescence practices are examined, with particular attention on the latest legislative proposal of the European Commission to tackle the issue. Finally, the study ends up with some discussions and recommendations for future work.

1. PLANNED OBSOLESCENCE ISSUE

1.1. The Concept of 'Planned Obsolescence' and Its Origins

The concept of planned obsolescence is not new. Its origin dates back to the 1929 Great Depression and the term appears to be formally used for the first time by Bernard London in 1932. According to Slade (2006), the application of planned obsolescence even dates back to the early 1900s, when DuPont reduced the durability of early versions of its nylon stockings through easily torn and stretched stockings to induce their replacement. The electric light bulb of the famous Phoebus Cartel from 1924, with an engineered shorter lifespan, is another popular example from the past planned obsolescence practice.

Until the 1929 Great Depression, a rather increased pace of economic growth and wealth was observed in industrialized countries driven by the new markets for novel inventions and services after World War I (Andrews, 2015: 306). However, through the Wall Street crash, the world economy spiralled into a depression and industrial production fell sharply. In 1932, Bernard London, an American real estate broker, proposed a plan to the US government to impose legal obsolescence regulations on consumer goods to end the depression. London wrote three papers in which he argued in favour of policies that facilitate planned obsolescence: *Ending the Depression Through Planned Obsolescence* (1932), *The New Prosperity Through Planned Obsolescence: Permanent Employment, Wise Taxation and Equitable Distribution of Wealth* (1934), and *Rebuilding Prosperous Nations Through Planned Obsolescence* (1935). In his paper 'Ending the Depression through Planned Obsolescence'; London criticized society as '*...people are disobeying the law of obsolescence. They are using their old cars, their old tires, their old radios, and their old clothing much longer than statisticians had expected...*' London suggested the US federal government print expiration dates on otherwise durable goods to become 'legally dead' after expiration and urge purchasing (Sapmaz Veral, 2018).

The widespread use of planned obsolescence was recognized and became a common reality by the late 1950s (Çetiner and Gündoğan, 2014) through the growing mass production along with the rising wealth (Valant, 2016). In 1954, during a talk at a local advertising club, Brook Stevens, an American industrial designer, defined the term as 'instilling in the buyer the desire to own something a little newer, a little better, a little sooner than is necessary' (Satyro et al., 2017),

through which the style of the products, as opposed to their reliability and performance, became the tool for much planned obsolescence (Burns, 2010). As Malinauskaite and Erdem (2021) point out, apart from adjusting the product design, it was also necessary to change consumer consumption culture hence the US created and exported consumerism as a new lifestyle (World Watch Institute, 1991). Accordingly, planned obsolescence along with the advertising sector prompted new purchases, fostered the linear economy, and contributed to a consumer society with a throwaway culture, also known as the 'Throwaway Society' (Valant, 2016; Andrews, 2015; Cooper, 2004; Packard, 1960).

Initially, a growing body of literature, especially in the economic literature, has emerged concerning planned obsolescence in different market structures and its effects on company sales and profits (Hattwick and Sailors, 1968; Dornoff and Adams, 1970; Reisman, 1973; Bulow, 1986; Swan, 1992; Waldman, 1993), where some of the literature highlighted its role in long term economic growth with additional advantages including an increase in R&D investments and technological progress (Fishman et al., 1991). Over the years, the concept has attracted criticisms of an increasingly wasteful consumer society (Cooper, 2005). In the 1960s, the throwaway culture began to be criticized while the issue of planned obsolescence began to be analysed as well (Valant, 2016). The first detailed critiques of planned obsolescence were made in *The Waste Makers* by Vance Packard (1960), where he defined planned obsolescence as an 'iron law' of American marketing and analysed diverse types of planned obsolescence together with their consequences in societies. Particularly during the twenty-first century, planned obsolescence as a business strategy became a cause and a symbol of overconsumption (Latouche, 2015), on which broader academic as well as societal discussions took place.

1.2. Definitions and Types of Obsolescence

London (1932) was the first to use the term planned obsolescence. Since then, there have been various definitions and several classifications of the concept. For Packard (1960), planned obsolescence is 'the systematic attempt of business to make us wasteful, debt-ridden, permanently discontented individuals'. According to Bulow (1986), planned obsolescence is the 'production of goods with uneconomically short useful lives so that customers will have to repeat purchase too frequently'. Guiltinan (2009) similarly explains the aim of planned obsolescence as to provoke buyers to replace their buying. According

to Cooper (2010), planned obsolescence is ‘the outcome of a deliberate decision by suppliers that a product should no longer be functional or desirable after a predetermined period’. This definition is close to the one of Çetiner and Gündoğan (2014), who define planned obsolescence as ‘an industrial design policy having potential benefits for producers since the shorter life cycle of products guarantees new purchases and affirms continuous demand for their products’.

Valant (2016) defines the term as ‘the intentional production of goods and services with short economic lives, stimulating consumers to repeat purchases within a shorter period of time or simply too frequently’ and also argues that the term itself can be used interchangeably with the term ‘programmed obsolescence’ and may refer to either product or technology obsolescence. According to the European Consumer Organization (BEUC) (2015), the concept of planned obsolescence is associated with ‘a wide range of techniques that certain manufacturers might use to shorten the functional lifespan of products and force consumers to make premature replacements in order to continue selling in saturated markets’ (cited in Valant, 2016).

Concerning its classifications, different classifications of obsolescence have been proposed. In 1957, Newman made a distinction between obsolescence types and defined psychological obsolescence as a strategy to persuade the public that style is an essential element in the desirability of one’s product. According to Newman (1957), the older style becomes obsolete because it no longer satisfies the psychological needs of the consumer. In 1960, Packard categorized three distinct levels of the deepness of obsolescence, namely, obsolescence of function, obsolescence of quality, and obsolescence of desirability (Packard, 1960: 38). In obsolescence of function, known also as obsolescence of technology, a previous version becomes inferior through a new product or technology. In obsolescence of quality, the product falls out because it has worn out. Finally, in the obsolescence of desirability, also known as psychological obsolescence, by the introduction of newer and more exciting options, the belonging, although still functional, is rendered old.

According to Guiltinan (2009), there are two main obsolescence mechanisms; the first is the physical obsolescence mechanism, in which products are designed either with limited functional life or designed for limited repair. The second one is the technological obsolescence mechanism, in

which products are designed for fashion or style obsolescence as in the case of cosmetic changes in the automotive industry or designed for functional enhancement through adding or upgrading product features. Cellular phones incorporating digital TV, GPS, and other functionalities, or personal computer with more powerful processors, memory, etc. can be given as examples, making it attractive to replace the old ones that did not have these new features. Burns (2010) makes another classification as aesthetic obsolescence, which is linked to fashion and style; social obsolescence, linked to trends that change in society, technological obsolescence occurring due to technological change, and finally economic obsolescence, in which products are replaced because the repair is much more expensive than buying a new one.

Similarly, according to Valant (2016), product obsolescence in general can be driven by fashion and modern design as well as technological developments. Valant (2016) makes a distinction between different types of obsolescence: planned obsolescence where designing a product to have a shorter life or to function for only a limited number of operations; indirect obsolescence, occurring because the component required for repair is unobtainable or because it is uneconomic repairing the product; incompatibility obsolescence, as in the case of tablets and personal computers that cannot run efficiently after successive software updates of the operating system; and style obsolescence, related to marketing campaigns that can, for instance, lead to the replacement of perfectly functional mobile phones, gadgets or clothes, etc. (Valant, 2016: 2).

Latouche (2015) differentiates the three key features of obsolescence as programmed, symbolic and planned. In programmed obsolescence, the focus is on the generation of a functional fault that affects the performance of the product, whereas in symbolic obsolescence, the objects are positioned as status symbols. Lastly, in planned obsolescence, a product is forced to become obsolete by forcing the obsolescence of the requirements that are necessary for its functioning. Satryo et al. (2018) propose two mechanisms of planned obsolescence: the design for fast consumption, in which the industry designs products to artificially increase consumption of products. The other mechanism is the design for the restricted technological updates, which the industry uses this mechanism to induce consumers to change their IT items nearly every year.

Whilst many different classifications exist, it is important whether the obsolescence is intended instead of occurring naturally and unplanned. For consumer products, as planned obsolescence implies intent, some consumer organizations prefer the term avoidable obsolescence to make a distinction (Valant, 2016: 2) while the notion 'purposeful obsolescence' is also used (Gregory, 1947). Moreover, some scholars note that the legal classification and the scope are not adequate for countering planned obsolescence (Maggiolino, 2019) while there is also a need to address different nuances of planned obsolescence differently to repress effectively (Kaya, 2020).

1.3. Examples of Planned Obsolescence

This part exemplifies some planned obsolescence practices from past to present to show how planned obsolescence practices induce consumers to make new purchases and affect our buying habits. Ever since the classic example of Phobeus Cartel's agreement to decrease the light bulbs' lifespan in 1924, planned obsolescence practices have broadly been applied in a wide range of products from inkjet cartridges to mobile phones and from automobiles to garments. One of the early planned obsolescence practices was in the automotive industry where Ford and Chevrolet applied this strategy (Packard and McKibben, 1963 in Geçit, 2020). Satryo et al. (2017) presented another limited functional life design and repair case in the automotive sector through a vanity mirror in the sun visor of a Hyundai Tucson. After just three years of use of the vehicle, due to a broken plastic part in the mirror, which was practically impossible to be repaired, the entire sun visor must be replaced and only available from authorized dealers.

Planned obsolescence has dramatically increased with the rapidly changing technology and it is argued that the decrease in product lifespans is fastest among consumer electronics and mobile devices (Wieser, 2016). One of the early examples of planned obsolescence in technology in the early 1990s was IBM's operating system change in its personal computers, which in turn reduced the compatibility between its old and new computers (Waldman, 1993, 273). Another instance of the early-on decline of technological devices was Apple iPod, for which Apple insisted that it was cheaper to exchange the physical device than to replace only the battery (Strausz, 2006). Xerox and Kodak also decreased their photocopiers and micrographic equipment lifespan by designing their core components to become obsolete faster (Borenstein et al., 1995 cited in Agrawal et al., 2015). Similarly, there were concerns raised by some consumer

organisations that Epson, Hewlett Packard (HP), Brother, and Canon have been inserting sensors to decrease the lifespan of their inkjet printers' cartridges by halting their operation (Malinauskaite and Erdem, 2021; Geçit, 2020).

Another well-known example is the battery packs of smartphones, many of which are not easy to remove and in which batteries degrade and their replacement becomes very costly (Proske et al., 2016). The deceleration of smartphones through software updates without informing consumers, hence accelerating phones' substitutions can be seen in the cases of Apple and Samsung, for which some countries had already conducted investigations and each company was penalized (Malinauskaite and Erdem, 2021). For instance, for the 'batterygate' scandal, in 2020 Apple agreed to pay US\$113 million to settle consumer fraud allegations in which 33 U.S. states accused the company of having deliberately slowed down the performance of its older mobile devices to boost its sales (Washington Post, 2020). In Italy, the Italian Competition Authority punished Apple and Samsung for not being transparent about the impact of the operating system updates on the performance of their smartphones, which induced customers to replace their phones (Maggioloni, 2019: 406). Making older versions of software unserviceable deliberately, even though they would technically be able to keep working as intended, as in the case of Adobe Flash Player or YouTube's Android application, is among the recent examples of obsolescence practices.

In addition to extensively planned obsolescence practices in the fashion industry where customers try to keep up with the season's trends while their pieces of clothes in perfect condition become obsolete quickly, other 'suspected' practices of planned obsolescence with the shortening median lifespans for white goods, consumer electronics, and even textbooks have been addressed in various consumer organizations' studies and projects (Valant, 2016; Huisman et al., 2012). However, as Valant (2016) pointed out, in most cases, planned obsolescence is not always easy to identify and it remains extremely difficult to prove that the obsolescence is planned, whereas one other phenomenon is the approval, even protection of the proven planned obsolescence practices of brands by some of their loyal customers, through brand advocacy, although it goes against their interests (Pineda and Salmoral, 2017 cited in Geçit, 2020: 228).

2. THE RELATION BETWEEN PLANNED OBSOLESCENCE AND ENVIRONMENTAL SECURITY

The main emphasis of environmental security is how environmental factors affect national and global security outcomes. It focuses on the impact of changing environmental conditions on 'traditional' or 'hard' security conditions (Engleke, 2013). In 1987, while the sustainable development concept was articulated in 'Our Common Future', it was also pointed out that the environment could be a cause of human conflict and violence, as noted: '...The deepening and widening environmental crisis presents a threat to national security- and even survival...' (Our Common Future, 1987). Ullman (1983) provided a classic definition of the relationship between natural resources and international security and drew attention to the declining supply: 'At the roots of most of the violent conflicts in history has been competition for territory and resources...conflict over resources is likely to grow more intense as demand for some essential commodities increases and supplies appear more precarious...'. Similarly, according to Thomas Homer-Dixon (1994) and his followers, natural resource scarcities, driven by increased demand, declining supply, or unequal access could threaten national and international security. As argued by Homer-Dixon (1994), the scarcity or abundance of natural resources such as fossil fuels, minerals, and fresh water could destabilize relationships between states and among groups within states, leading to conflict. Ecosystem degradation resulting from overexploitation, extreme pollution, and the effects of climate change have all the same negative consequences. Similarly, Esposito et al. (2015:13) drew our attention to political instability that may arise through competition for resources. Environmental change can lead to conflict and violence between states and among groups within states.

In discussing environmental security, Dalby (2002) emphasized the crucial importance of understanding the more destructive consequences of contemporary patterns of production and consumption. In the same vein, Barnett (2001) argued that consumption and redistribution were key concepts for environmental insecurity. He also drew attention to the difference in consumption levels between developed and developing countries and argued that overconsumption in industrialized countries was the primary cause of resource depletion and the overloading of planetary sinks. According to Barnett (2001), environmental degradation created a double vulnerability for those in

undeveloped areas, referred to as 'environmental insecurity'. Likewise, IPCC (2014) maintained that the ongoing degradation of natural resources and climate change would further deepen poverty and increase risks in less developed countries.

Until now, planned obsolescence has generated short life cycles and higher replacement rates causing voracious demands for raw materials and generating excessive amounts of waste. Yet economically, the system has also generated economic instability and supported inflation by pressuring the commodities price (Satyro et al., 2017; Echegaray, 2016; Andrews, 2015). As Çetiner and Özdoğan (2014) argued, hyper-consumerism caused by planned obsolescence has resulted in increasing volumes and types of both solid and hazardous wastes. In addition to waste generation, it was argued that the excessive use and loss of natural resources, environmental damage, pollution, and related damage to health have also been exacerbated by planned obsolescence (Maycroft, 2009; Guiltinan, 2009; Valant, 2016; Echegaray, 2016, Madden, 2014, Wieser, 2016).

According to the International Resource Panel (2022), in 2019, as the world has warmed 1.1-degrees since the pre-industrial era, society has also breached boundaries for extraction (Circularity Gap Report, 2022: 21). According to the World Bank's 'What a Waste 2.0' report, over 2 billion tonnes of municipal solid waste is generated annually. This amount is likely to increase in tandem with population growth, increasing income and urbanization simultaneously, whilst global waste is expected to reach 3.4 billion tonnes by 2050, more than double the rate of population expansion over the same period. The report noted that high-income countries produce around 34 percent of this amount despite having only 16 percent of the global population (The World Bank, 2018). Similarly, as hazardous waste is rapidly increasing in the domestic waste composition, the growing amount of e-waste is also of concern, where most illegal e-wastes from developing countries ends up in underdeveloped countries (Malinauskaite and Erdem, 2021), where waste is managed mainly by informal sector, usually in an unsafe way (UN, 2022a).

From the 1900s onwards, the use of global resource climbed from 7 billion tonnes a year to over 100 billion tonnes (Circularity Gap Report 2022: 15). It is highlighted that while only 8.6 percent is cycled back into the economy, the rest is wasted. Not only has material use been increasing, but also it has been accelerating, as in only 50 years global material use has nearly

quadrupled (Circularity Gap Report, 2022). Thus, all the materials used in mass manufacturing, including non-ferrous, precious metals, and rare earth metals must be continuously increased. Not surprisingly, the impact on the ecosystem is devastating. For instance, in Chile, the second-largest producer of lithium, drought is reported because of continuous mining (Malinauskaitė and Erdem, 2021).

As the International Energy Agency (2022) highlights, copper sees the largest increase in terms of absolute volumes, but other critical minerals, notably silicon and silver for solar PV, rare earth elements for wind turbine motors, and lithium for batteries experience far greater rates of demand rise. As is the case with the other minerals, the world's demand for rare earth metals has also increased sharply over the last few years. Moreover, the issue is beyond just using resources faster than our planet can generate them; our global economic production is declining despite advances in technology and productivity. Because of continuous mining for the voracious demand for raw materials, both the mass and concentration of the metals extracted have started to decline, which increased the cost of mining (Esposito, 2017). It is noted that some metals are anticipated to be fully depleted if mineral extraction proceeds at the same rate (Henckens et al., 2014). It is argued that mining must be decreased by at least 63 percent to preserve copper in a sustainable way (Satryo et al., 2017). Likewise, antimony, which is indispensable for the electronics industry, will be depleted by 2050 unless its extraction rate is cut by 96 percent (Henckens et al., 2016). In addition, as Buruzs and Torma (2016) pointed out, rare earth metals are not limited to prevalence but are limited because of their limited access to specific countries and regions. As highlighted by the International Energy Agency (2022), the world needs to avoid new vulnerabilities brought on by high and volatile critical mineral prices or highly concentrated clean energy supply chains.

Accordingly, through further aggravating the pressure on the ecosystems, the planned obsolescence, and the throwaway culture inter alia, intersect with multiple issues within the environmental security, such as resource scarcity, energy security, climate change, water, food security, and public health and disease. Both developed and developing countries are affected by climate change, resource depletion, scarcity, tightening oil, fresh water, and food supplies, global pandemic disease outbreaks, global and regional migration patterns, and

other issues. However, negative impacts from the pressure on the ecosystem have an even more negative impact on poorer regions and vulnerable groups. Global environmental changes deepen social injustices and have negative impacts on environmental security and migration. This, in turn, also intersects with more traditional security issues, including economic development, trade, and international conflict. New political instabilities that may arise through competition for resources must be avoided, as there has already been an energy crisis after the war in Ukraine.

3. RECENT EU POLICIES TO TACKLE PLANNED OBSOLESCENCE

Relevant policies and measures have recently been started to be developed against planned obsolescence in several countries and today, there exists an increased awareness and movement, especially among consumer organisations. In the EU, France became the first country to define planned obsolescence as a criminal offense in its legislation. A definition of planned obsolescence in its consumer legislation has been introduced as 'a range of techniques through which a product has its life intentionally reduced by a producer in order to increase its replacement rate' (Valant, 2016). In addition, through the 'Energy Transition for Green Growth Act,' planned obsolescence has been outlawed and qualified as a criminal offence punishable by two years of prison and up to 300,000 Euro fine or a fine up to 5 percent of the company's average turnover (Maggiolino, 2019). It is noted that several class action lawsuits, mostly by NGOs and environmental agencies, have been brought against planned obsolescence cases and shortening lifespans across the EU (Malinauskaite & Erdem, 2021).

At the EU level, the planned obsolescence issue has been on the agendas of both the European Economic and Social Council and the European Consumer Association for a long time (Wieser, 2016), and European Parliament has also supported this process through its resolutions. In its circular economy action plan, the European Commission integrated built-in obsolescence initially in 2015, announced 'an independent testing program on issues related to possible planned obsolescence practices' (EC, 2015), and initiated work to detect such practices and ways to address them. Later, in the 2020 Circular Economy Action Plan (CEAP), the Commission took more concrete steps against obsolescence practices in line with the Green Deal and its 2050 climate neutrality objectives (EC, 2020). The new action plan announced several initiatives along the entire

life cycle of products, targeting the way products are designed, encouraging circular economy processes, and supporting sustainable consumption. Among these initiatives, through the 'Initiative for Empowering the Consumers for the Green Transition,' the Commission focused on the ways to improve consumer information and strengthen consumer protection against commercial practices including greenwashing and early obsolescence.

On 30 March 2022, the Commission announced a package under CEAP, comprising several measures targeting the sustainability of products sold on the EU market. This package, which places circularity at its centre, aims to make sustainable products the norm, boost circular business models and empower consumers for the green transition in the EU. The package included a proposal for 'Empowering Consumers for the Green Transition Directive,' which addresses protection against greenwashing and early obsolescence as well. In addition to this proposal, the package also included several other measures: A proposal for the 'Ecodesign for Sustainable Products Regulation,' which extends the existing eco-design framework beyond energy-related products and broadens the scope of requirements for product sustainability; 'EU Strategy for Sustainable and Circular Textiles,' with a vision to ensure that by 2030 textile products placed on the EU market will be 'long-lived, reusable and recyclable'; and a proposal for a 'Revised Construction Products Regulation,' putting the regulatory framework for construction products in line with EU's sustainability and climate objectives (EC, 2022b).

In line with the climate and environment objectives of the European Green Deal, the proposal for a Directive on Empowering Consumers for the Green Transition, aims to ensure consumers get better information on products' sustainability features such as durability and reparability and strengthen consumer protection against greenwashing and premature obsolescence practices, which prevent consumers from choosing sustainable products (EC, 2022a). As important as the proposal for a Directive on Empowering Consumers for the Green Transition to address obsolescence is the proposal for the 'Eco-design for Sustainable Products Regulation,' which brings new rules for products' sustainability features throughout the entire lifespan, from their design to end-of-life. The proposal sets new requirements to make products more 'eco-friendly, resource and energy efficient, more durable, reliable, reusable, upgradable, repairable, and easier to maintain, refurbish and recycle'. Through the latest

information requirements, consumers will know the environmental impacts of their purchases; henceforth this will have a positive impact on the selection of more sustainable products. Delegated acts will be established for specific product groups and all regulated products will have digital product passports (EC, 2022b). Under CEAP, additionally the 'Right to Repair' initiative will also have a supportive role for longer lifespans, as it aims to encourage the repair of goods after purchase.

3.1. The Proposal for a Directive on Empowering Consumers for the Green Transition

The proposal for the Directive on Empowering Consumers for the Green Transition was presented by the European Commission on 30 March 2022, as part of the European Green Deal and the Circular Economy Action Plan. To enhance consumer rights and protect them so that they could actively contribute to the green transition, the proposal amends two directives protecting the interest of consumers at the Union level: the Unfair Commercial Practices Directive 2005/29/EC (UCPD) and the Consumer Rights Directive 2011/83/EU (CRD), respectively. While enabling consumers to take informed purchasing decisions thus contributing to more sustainable consumption, the proposal also targets unfair commercial practices that set a barrier for sustainable consumption choices, including greenwashing, early obsolescence practices, and the use of unreliable and non-transparent sustainability labels and information tools (EC, 2022a).

The UCPD is the main EU legislation protecting consumers against unfair commercial practices that occur before, during, and after a business-to-consumer transaction has taken place, while the CRD gives consumers the same strong rights across the EU, such as the information on the main characteristics of the goods and services consumers need to be given before the purchase of goods, services or digital content, or their right to cancel their purchases. It includes specific information requirements about the existence of the legal guarantee, along with additional commercial guarantees. However, it is not required to provide information on the reparability and the absence of commercial guarantees of durability. According to the UCPD, when promoting, selling, or supplying products, companies must give enough accurate information to enable consumers make an informed buying decision. They must provide all mandatory details in a 'clear and comprehensible manner' and in 'plain,

intelligible language'. If they fail to do so, their actions may be considered unfair. Consumers have the right to seek redress if they are treated unfairly. In the UCPD, consumers are protected against two main groups of unfair commercial practices. The first is misleading practices, either through action by giving false information or through omission by leaving out essential information. The second group is the aggressive practices that aim to bully consumers into buying. Certain commercial practices listed in Annex-I are on the blacklist, which is prohibited in all circumstances (EU, 2022). In case consumers are negatively affected, the general rules in the UCPD on misleading practices can be applied to early obsolescence practices, using a case-by-case assessment. However, as there are no specific rules defining such practices as unfair, it is difficult to enforce the Directive in this area (EC, 2022a).

The introduction part of the proposal refers to the need to amend the UCPD to counter obsolescence issue: '...the UCPD should also address several practices associated with early obsolescence, including planned obsolescence practices, understood as a commercial policy involving deliberately planning or designing a product with a limited useful life so that it prematurely becomes obsolete or non-functional after a certain period of time.'. The proposal amends Annex I to the UCPD and bans certain practices related to the greenwashing and early obsolescence of goods. Annex I inserts the following points to counter obsolescence practices:

- Inducing the consumer into replacing the consumables of a good earlier than for technical reasons is necessary.
- Presenting goods as allowing repair when they do not or omitting to inform the consumer that goods do not allow repair in accordance with legal requirements.
- Claiming that a good has a certain durability in terms of usage time or intensity when it does not.
- Omitting to inform the consumer that a software update will negatively impact the use of goods with digital elements or certain features of those goods even if the software update improves the functioning of other features.
- Omitting to inform the consumer about the existence of a feature of a good introduced to limit its durability.

- Omitting to inform that a good is designed to limit its functionality when using consumables, spare parts or accessories that are not provided by the original producer (EC, 2022a).

As regards the durability, upgradeability, and reparability that have an important impact on products' lifespan, the proposal amends the list of pre-contractual information to be provided to the consumers set out under CRD, and six additional items are added to the list:

- information on the existence and length, of a producer's commercial guarantee of durability for all types of goods, when this information is made available by the producer;
- information that no information has been provided by the producer about the existence of a producer's guarantee of durability for energy-using goods;
- the existence and length of the period during which the producer commits to providing software updates for goods with digital elements;
- the existence and length of the period during which the provider commits to providing software updates for digital content and digital services;
- the reparability score of the good as applicable under Union law; and
- other repair information, should no reparability score be available at the Union level – such as information on the availability of spare parts and a repair manual (EC, 2022a).

However, it is seen that the proposal does not directly outlaw obsolescence practices and does not cover different types of obsolescence.

DISCUSSIONS, RESULTS AND CONCLUSION

Until now, planned obsolescence strategies have generated short life cycles and higher replacement rates in goods, causing voracious demands for raw materials and generating excessive amounts of waste, thus accelerating the speed and scale of environmental deterioration while exploiting society. These strategies have also contributed to economic instability and supported inflation by pressuring the commodities price. Last but not least, these strategies have

fostered today's throwaway consumption culture, which is becoming common among developing countries too. In a 'throwaway age', in which resource scarcities have intensified, planned obsolescence intensifies global competition for resources and puts intense pressure on the ecosystem, which in turn has the potential to create new vulnerabilities and conflicts. Moreover, negative impacts of the pressure on the ecosystem have even more negative impacts on poorer regions, causing 'environmental insecurity' and deepening already worsened social injustices as well. Accordingly, this study asserts that planned obsolescence and the throwaway culture, inter alia, pose an extreme threat to environmental security, and intersect with multiple issues in environmental security through intensified climate change, resource depletion, scarcity, tightening supplies, global pandemic disease outbreaks, and global and regional migration patterns. Those also intersect with more traditional security issues, including economic development, trade, and international conflict.

In the EU, the proposal on 'Empowering Consumers for the Green Transition Directive' tabled by the European Commission on 30 March 2022, aims to bring new consumer rights while also targeting several unfair commercial practices. Several actions concerning planned obsolescence are proposed to be added to the blacklist of the Unfair Practices Directive, such as provisions on 'inducing the consumer into replacing the consumables of a good earlier than for technical reasons' and omitting to inform the consumer about the 'negative impact of a software update' and 'the existence of a feature introduced to limit its durability'. Additionally, the proposal amends the list of pre-contractual information to be provided to the consumers to ensure better information on products' sustainability features, such as products' commercial guarantee of durability and its duration in units of time, the minimum period in which the producer provides software updates, the reparability score for the goods, and the availability of spare parts, where available and applicable.

The tabled proposal is an important step as it is the first legislative initiative to tackle obsolescence at the Union level. It may have a deterrent effect against premature obsolescence in terms of both the reputation of the enterprises and the compensation that companies might be obliged to pay, while also having a transformative effect on the EU's supply chain and its trade partners as well. Concerning the effectiveness of these measures, the new rules on information such as the length of the commercial guarantee of durability, the availability of

spare parts, and software updates, are intended to help consumers understand the expected lifespan of the products and purchase them accordingly. Consequently, if supported with the right policies and incentives, selective purchasing might be the strongest motivation for producers to produce more durable products and reduce obsolescence practices. The update to the blacklist of the Unfair Practices Directive and the inclusion of a provision on 'inducing the consumer into replacing the consumables of a good earlier than for technical reasons' tackle only a part of early obsolescence and do not ban obsolescence practices directly. However, to counter these practices effectively, the directive should ban obsolescence practices directly, and its scope should be extended to address all obsolescence types. In addition, the 'fancy, trendy, and shiny' new designs with short intervals, which certainly induce consumers to replace their goods as outmoding the previous designs quickly, could also be considered.

The right policies are of vital importance for combatting planned obsolescence practices and hindering the companies employing these strategies. It is important to establish a system in which these practices are prevented with an effective audit, reporting, verification, and sanctions supported by governments, along with the rising level of awareness in society. It will also be efficient and effective to tackle these practices through making the most of digital tools, audits, and improved market surveillance. Yet, most importantly, it is essential to counter today's culture to regain sufficiency and do more with less. Accordingly, this article also asserts that the scope of the fight against planned obsolescence strategies should be broadened to consider the socio-economic context.

The study contributes to our understanding of planned obsolescence strategies as a threat to environmental security and attempts to extend our knowledge of recent EU policies tackling these practices. The insights gained from this study may be of assistance to further studies to be undertaken by governments to address planned obsolescence strategies, and much more work will be required to determine the most effective policies to tackle the issue.

REFERENCES

- Agrawal, V. V., Kavadias, S., & Toktay, L. B. (2016). The limits of planned obsolescence for conspicuous durable goods. *Manufacturing & Service Operations Management*, 18(2), 216-226.
- Andrews, D. (2015). The circular economy, design thinking and education for sustainability. *Local economy*, 30(3), 305-315.
- Atlı, M. B. (2022). Yüksek denetim kurumlarının çevre ve iklim denetimleri: WGEA Anketinden Yansınlar. *Sayıştay Dergisi*, 33(124).
- Barnett, J. (2001). *The meaning of environmental security: Ecological politics and policy in the new security era*. London: Zed Books.
- Bisschop, L., Hendlin, Y., & Jaspers, J. (2022). Designed to break: planned obsolescence as corporate environmental crime. *Crime, Law and Social Change*, 1-23.
- Bulow, J. (1986). An economic theory of planned obsolescence. *The Quarterly Journal of Economics*, 101(4), 729-749.
- Burns, B. (2010). *Re-evaluating obsolescence and planning for it. Longer lasting products: Alternatives to the throwaway society*. (Ed.) Cooper, T. Surrey: Gower Publishing.
- Buruzs, A., & Torma, A. (2016). A Review on the Outlook of the Circular Economy in the Automotive Industry. *International Journal of Environmental and Ecological Engineering*, 11(6), 576 - 580.
- Cooper, T. (2004). Inadequate life? Evidence of consumer attitudes to product obsolescence. *Journal of Consumer Policy*, 27(4), 421-449.
- Cooper, T. (2005). Slower consumption reflections on product life spans and the 'throwaway society'. *Journal of Industrial Ecology*, 9(12), 51-67.
- Cooper, T. (2010). *Longer lasting products. Alternatives to the Throwaway Society*. Farnham/Surrey: Gower.
- Cox, J., Griffith, S., Giorgi, S., & King, G. (2013). Consumer understanding of product lifetimes. *Resources, Conservation and Recycling*, 79, 21-29.
- Çetiner, B. G., & Gündoğan, M. (2014). Defying planned obsolescence: paradigm change for macro level sustainability of supply chain management systems. In CIE 2014-44th International Conference on Computers and Industrial Engineering and IMSS 2014-9th International Symposium on Intelligent Manufacturing and Service Systems, Joint International Symposium on 'The Social Impacts of Developments in Information, Manufacturing and Service Systems'. Istanbul, Turkey.

- Çoban, A. (2020). Çevre Politikası: Ekolojik Sorunlar ve Kuram. Ankara:İmge Kitabevi.
- Dalby, S. (2002). Environmental security (Vol. 20). University of Minnesota Press.
- Dornoff, R. J., & Adams, E. T. (1970). Planned Obsolescence: Stimulus or Crutch?. *Review of Financial Economics*, 6(2), 10.
- Echegaray, F. (2016). Consumers' reactions to product obsolescence in emerging markets: the case of Brazil. *Journal of Cleaner Production*, 134, 191-203.
- EC (2015). Closing the loop - An EU action plan for the Circular Economy. European Commission, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:8a8ef5e8-99a0-11e5-b3b7-01aa75ed71a1.0012.02/DOC_1&format=PDF, Retrieved: 01.10.2022.
- EC (2020). A New Circular Economy Action Plan for a Cleaner and More Competitive Europe. European Commission, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1583933814386&uri=COM:2020:98:FIN>, Retrieved: 01.09.2021.
- EC (2022a). Proposal for a Directive of The European Parliament and of The Council amending Directives 2005/29/EC and 2011/83/EU as regards empowering consumers for the green transition through better protection against unfair practices and better information. European Commission, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0143&qid=1649327162410>, Retrieved: 30.09.2022.
- EC (2022b). Press Release: New Proposals to Make Sustainable Products the Norm. European Commission, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_22_2013, Retrieved: 30.11.2022.
- Engelke, P. (2013). Security of Cities: Ecology and Conflict on an Urbanizing Planet. *Atlantic Council*, 1-52.
- Esposito, M., Tse, T., & Soufani, K. (2017). Is the Circular Economy a New Fast Expanding Market?. *Thunderbird International Business Review*, 59(1), 9-14.
- EU (2022). Consumer protection against unfair practices. European Union, https://europa.eu/youreurope/citizens/consumers/unfair-treatment/unfair-commercial-practices/index_en.htm, Retrieved: 30.09.2022.
- Geçit, B. B. (2020). Planned obsolescence: A keyword analysis. *Journal of Management Marketing and Logistics*, 7(4), 227-233.
- Gregory, P. M. (1947). A theory of purposeful obsolescence. *Southern Economic Journal*, 24-45.

- Guiltinan, J. (2009). Creative destruction and destructive creations: environmental ethics and planned obsolescence. *Journal of Business Ethics*, 89(1), 19-28.
- Hattwick, R. E., & Sailors, J. W. (1968). Some aspects of the theory of planned obsolescence: An inquiry into the supposed benefits of oligopolistic product competition. *Social Science Quarterly*, 78-86.
- Henckens, M. L. C. M., Driessen, P. P. J., & Worrell, E. (2014). Metal scarcity and sustainability, analyzing the necessity to reduce the extraction of scarce metals. *Resources, Conservation and Recycling*, 93, 1-8.
- Henckens, M. L. C. M., Van Ierland, E. C., Driessen, P. P. J., & Worrell, E. (2016). Mineral resources: Geological scarcity, market price trends, and future generations. *Resources Policy*, 49, 102-111.
- Homer-Dixon, Thomas F. (1994). 'Environmental scarcities and violent conflict: evidence from cases,' *International Security* 19(1), 5-40.
- Horkheimer, M., & Adorno, T. W. (2017). *The culture industry: Enlightenment as mass deception*. Karl Marx. London: Routledge.
- Huisman, J., M. Van der Maesen, R. J. J. Eijsbouts, F. Wang, C. P. Baldé, C. A. Wielenga. (2012). *The Dutch WEEE flows*. Bonn: United Nations University.
- IEA (2022). *World Energy Outlook 2022*. International Energy Agency, <https://www.iea.org/reports/world-energy-outlook-2022>, Retrieved: 02.10.2022.
- IPCC (2014). *Summary for Policymakers. Climate Change 2014: Impacts, Adaptation, and Vulnerability. Contribution of Working Group II to the Fifth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change*. Intergovernmental Panel on Climate Change, <https://www.ipcc.ch/report/ar5/syr/>, Retrieved: 30.09.2022.
- IRP (2022). *Circularity Gap Report 2022*. International Resource Panel, <https://www.circle-economy.com/resources/circularity-gap-report-2022>, Retrieved: 15.11.2022.
- Kaya, A. (2020). Dijital Çağda Tüketim Ve Algısal Eskitme: Sosyal Medya Fenomenleri Üzerinden Bir İnceleme. *Akademik Hassasiyetler*, 7(13), 169-191.
- Köse, H. Ö. (2022). Çevresel Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Denetimi ve INTOSAI Rehberliği. *Sayıştay Dergisi*, 33(126), 501-516.
- Köse, H. Ö., & Polat, N. (2021). Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi. *Sayıştay Dergisi*, 32(123), 9-41.

- Latouche, S. (2015). Decolonization of imaginary. A Vocabulary for a New Era. (Ed.) D'Alisa, G., Demaria, F. and Kallis, G. Degrowth. London: Routledge.
- London, B. (1932). Ending the depression through planned obsolescence.(pamphlet).
- London, B. (1933). The new prosperity: permanent employment, wise taxation and equitable distribution of wealth.
- London, B. (1935). Rebuilding a prosperous nation through planned obsolescence.
- Madden, S. (2014). Obsolescence in/of digital writing studies. *Computers and composition*, 33, 29-39.
- Maggiolino, M. (2019). Planned obsolescence: A strategy in search of legal rules. *IIC-International Review of Intellectual Property and Competition Law*, 50(4), 405-407.
- Malinauskaite, J., & Erdem, F. B. (2021). Planned obsolescence in the context of a holistic legal sphere and the circular economy. *Oxford Journal of Legal Studies*, 41(3), 719-749.
- Maycroft, N. (2009). Consumption, planned obsolescence and waste. University of Lincoln
- Moreno, J. H. (2018). Obsolescence: Advocating For The. *Planned Obsolescence and the Rule of Law*. Libro a ser publicado en inglés.
- Newman, J. W. (1957). *Motivation Research and Marketing Management*, Boston: Harvard University School of Business Administration, p. 237.
- Packard, V. (1960). *The Waste Makers*. New York: David McKay Company. Inc.
- Proske, M., Winzer, J., Marwede, M., Nissen, N. F., & Lang, K. D. (2016). Obsolescence of electronics-the example of smartphones. *Electronics Goes Green 2016*.
- Reisman, G. (1973). The myth of planned obsolescence. *Il Politico*, 481-492.
- Sapmaz Veral, E. (2018). *Assessment of The EU's New Economy Model -The Circular Economy In The Context Of Waste Problem*. Ph.D. Thesis submitted to Ankara University, Ankara.
- Sapmaz Veral, E. (2022). *The Fight Against Greenwashing: EU Initiative On Substantiating Green Claims*. *Journal of Turkish Court of Accounts*, 33 (124) 101 - 109, 28.04.2022. *Sayıştay Dergisi*, 33(124), 101-109.
- Satyro, W. C., Sacomano, J. B., Contador, J. C., Cardoso, A., & Silva, E. P. (2017). Planned obsolescence and sustainability. *International Workshop Advances in Cleaner Production (Vol. 6)*.

- Slade, G. (2009). *Made to Break: Technology and Obsolescence in America*, Cambridge: Harvard University Press.
- Strausz, R. (2006). *Planned obsolescence and the provision of unobservable quality*. Technical paper, Dept. of Economics, Free University of Berlin.
- Swan, P. (1992). *A road map to understanding export controls: national security in a changing global environment*. *Am. Bus. LJ*, 30, 607.
- The World Bank (2018). *What a Waste 2.0: A Global Snapshot of Solid Waste Management to 2050*. <https://datatopics.worldbank.org/what-a-waste/>, Retrieved: 18.11.2022.
- Ullman, R. H. (1983). *Redefining Security*. *International Security*, 8(1), 129-53.
- UN (1987). *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future*, <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>, Retrieved: 15.11.2022.
- UN (2015). *The 17 Goals - Sustainable Development Goals*, <https://sdgs.un.org/goals>, Retrieved: 30.09.2022.
- UN (2022a). *The Sustainable Development Goals Report 2022*. <https://unstats.un.org/sdgs/report/2022/>, Retrieved: 12.10.2022.
- UN (2022b). *World Population Prospects 2022*. <https://population.un.org/wpp/>, Retrieved: 30.09.2022.
- Valant, J. (2016). *Planned obsolescence: Exploring the issue*. EN. PE 581.999.EPRS.
- Waldman, M. (1993). *A new perspective on planned obsolescence*. *The Quarterly Journal of Economics*, 108(1), 273-283.
- Washington Post (2020). *Apple to pay \$113 million to settle state investigation into iPhone 'batterygate'*, <https://www.washingtonpost.com/technology/2020/11/18/apple-fine-battery/>, Retrieved: 18.11.2022.
- Wieser, H. (2016). *Beyond planned obsolescence: Product lifespans and the challenges to a circular economy*. *GAIA-Ecological Perspectives for Science and Society*, 25(3), 156-160.
- Wijetunga, D. (2020). *Throwaway consumption in a consumerist society: Evidence from a developing country*. *Business Strategy & Development*, 3(1), 55-63.
- WWF (2020). *Living Planet Report 2020-Bending the curve of biodiversity loss*. World Wildlife Fund, <https://www.worldwildlife.org/publications/living-planet-report-2020>, Retrieved: 09.09.2022.

PLANLI ESKİTME: ÇEVRESEL GÜVENLİK İÇİN GİZLİ BİR TEHDİT VE GÜNCEL AB POLİTİKALARI

Evren SAPMAZ VERAL

GENİŞLETİLMİŞ ÖZET

Tüketimin üretimi, üretimin tüketimi yarattığı hızlı tempolu doğrusal ekonominin arka planında aşırı tüketimi besleyen stratejilerden biri olarak planlı eskitme yer almaktadır. 1929 Büyük Bunalımından sonra piyasaları canlandırmak için başvurulan bu stratejiler, günümüzde çok geniş bir ürün yelpazesinde uygulanmaktadır. Farklı çeşitleri bulunan planlı eskitme stratejileri ile ürün ömürleri kasıtlı olarak kısaltılmakta, çabuk bozulan veya hızla demode olan ürünlerin yerine sürekli yenilerinin alınması teşvik edilmektedir. Pazarlama ve reklamcılık sektörlerinin de etkisiyle bu stratejiler kesintisiz bir tüketimi besleyerek 'kullan-at' ya da 'at gitsin' (Çoban, 2020) olarak da anılan tüketim kültürünü yerleştirmiştir.

Planlı eskitme stratejileri, ekolojik tahribatın hızını ve ölçeğini artırmakta, çevre üzerinde yıkıcı bir etki yaratmaktadır. Sınırlı bir kullanım ömrüne sahip, özelliklerini zamanla yitirecek ve işlevsiz hale gelecek ürünlerin tasarımı çevresel açıdan ciddi sorunlara sebep olmaktadır. Hızla tüketilen ancak bozulunca veya modası geçince bir kenara atılan ürünler, aşırı atık oluşumuna sebep olmakta ve kaynakları gereksiz yere tüketmektedir. Bunun yanında eskitmenin sebep olduğu yeni ürünlerin üretimi enerji ve hammadde kullanımını zorunlu kılmakta, kaynaklar üzerindeki baskıyı artırmaktadır. Planlı eskitmenin ekonomik etkileri de gözardı edilmemelidir; uygulanan stratejilerle tüketicilerin yeni ürünleri daha sık satın almaya teşvik edilmesi, tüketiciler için daha yüksek fiyatlara ve ekonomi üzerinde baskıya sebep olmaktadır. Kaynak kıtlığının baş göstermeye başladığı bir 'kullan-at' çağında, bu stratejiler kaynaklar için küresel rekabeti kızıştırmakta ve ekosistem üzerinde yoğun bir baskı oluşturmaktadır; tüm bunlar ise yeni güvenlik açıklarının oluşması ve çatışmalara sebep olabilecek istikrarsızlıklar için ciddi bir risk barındırmaktadır. Diğer taraftan, ekosistem üzerindeki baskı, yoksul bölgeler üzerinde daha fazla olumsuz etki yaratarak 'çevresel güvensizliğe' neden olmakta ve mevcut sosyal adaletsizlikleri daha da derinleştirmektedir. Bu doğrultuda, planlı eskitme ve kullan-at kültürü, çevresel güvenlik için ciddi bir tehdit oluşturmakta; iklim değişikliği, kaynakların tükenmesi, biyoçeşitlilik kayıpları, küresel salgınlar, küresel ve bölgesel göçlerin yanı sıra geleneksel güvenlik sorunları ile de kesişmektedir.

Son yıllarda planlı eskitme uygulamalarına karşı artan farkındalık, gerekli politikaların oluşturulması için hükümetler üzerinde baskı oluşturmaya başlamıştır. AB’de, Avrupa Parlamentosu’nun da desteklediği bu süreçte Avrupa Komisyonu tarafından 30 Mart 2022’de açıklanan döngüsel ekonomi paketi altında yeni tüketici hakları getiren ve erken eskitme de dâhil olmak üzere aldatıcı ticari uygulamalara karşı tüketicilerin korumasını güçlendiren bir düzenleme teklifi sunulmuştur. ‘Yeşil Dönüşüm için Tüketicilerin Güçlendirilmesine ilişkin Direktif Teklifi’, 2011/83/AB sayılı AB Tüketici Hakları Direktifi’nde ve 2005/29/AT sayılı Haksız Ticari Uygulamalar Direktifi’nde önemli değişiklikler öngörmekte; tüketicilere, satış noktasında bir ürünün ne kadar süre dayanacak şekilde tasarlandığını ve nasıl onarılabileceğini bilme hakkı getirilmekte, tüketicilerin aldatılmaması gereken ürün özellikleri listesi güncellenmekte, yeşil yıkama ve erken eskitme gibi aldatıcı uygulamalar yasaklanmaktadır. Direktif Teklifi kapsamında, tüketicinin bir malın sarf malzemelerini teknik nedenlerle olduğundan daha erken değiştirmeye teşvik edilmesi ve yazılım güncellemesi ve ürün dayanıklılığını sınırlayacak bir özelliğin mevcudiyeti gibi ürün ömrünü kısaltacak olumsuz bir etki hakkında bilgilendirilmemesi gibi hususların Haksız Ticari Uygulamalar Direktifi’nin kara listesine eklenmesi önerilmektedir.

Sunulan düzenleme teklifi, erken eskitmeye ilişkin Birlik düzeyinde somut mücadeleye ilişkin ilk yasal düzenleme girişimi olması nedeniyle önemli bir adımdır; AB’nin tedarik zincirini ve AB’ye ihraç edilen ürün gruplarını da etkileyecek, AYM kapsamında AB’nin getireceği tüm düzenlemelerde olduğu gibi Türkiye için de önemli bir etkisi olacaktır. 2011/83/AB sayılı Tüketici Hakları Direktifi’nde ürün garantilerinin süresi, yedek parçaların mevcudiyeti ve yazılım güncellemeleri gibi bilgilerin, tüketicilerin ürünlerin beklenen kullanım ömrünü anlamalarına yardımcı olacağı, bu bilgilerin özellikle bilinçli tüketicilerin ürün seçimlerinde etkili olacağı, daha çevre dostu ve uzun ömürlü ürünlerin tercih edilmesinin de üretimin bu yönde şekillenmesi için teşvik edici olacağı düşünülmektedir. 2005/29/AT sayılı Haksız Uygulamalar Direktifi’nin yasaklı listesinin güncellenerek, ürün ömürlerine ilişkin yanlış ve/veya eksik bilgi verilmesi ve erken eskitmeye ilişkin bazı uygulamaların yasaklanması ise hem şirketlerin itibarı hem de yükümlü olabilecekleri tazminatlar açısından caydırıcılık sağlayacaktır. Ancak bu mücadelenin, farklı eskitme türleri ile mücadeleyi içerecek şekilde genişletilmesi ve eskitme uygulamalarının Fransa örneğinde olduğu gibi doğrudan yasaklanması gerektiği değerlendirilmektedir.

Toplum ve çevreyi sömüren planlı eskitme uygulamalarıyla mücadele etmek için caydırıcı politikaların uygulanması, daha dayanıklı ürünlerin üretiminin ve tüketiminin sağlanması için gerekli teşviklerin sağlanması ve toplumun bilinçlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu süreçte, yasal altyapının desteklediği etkin bir denetim ve yaptırım sisteminin kurulmasının yanında tüm paydaşların sürece dahil edilerek bilinçlendirme faaliyetleri ile toplumsal farkındalığın artırılması faydalı olacak, bu mücadele aynı zamanda BM 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Gündeminde "sorumlu tüketim ve üretim kalıplarının sağlanması"na yönelik 12. SKA için çabalara katkı sağlayacaktır. Yüksek Denetim Kurumları'nın da denetimleri yoluyla katkısının olacağı bu süreçte (Atlı, 2022), dijitalleşmenin de getireceği avantajların kullanılması etkili olacaktır (Köse, 2022). Ancak temelde, bu sorunlar ile kaynağında mücadele edilmesi gerektiği; çevresel güvenlik açısından önemli bir tehdit oluşturan planlı eskitme ile mücadelenin kapsamının, sosyo-ekonomik bağlamı da dikkate alacak şekilde genişletilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.



VERGİ TAKOZU VE İŞSİZLİK İLİŞKİSİ: OECD ÜLKELERİNDE COVID 19 SONRASI DÖNEMDE YAŞANAN DEĞİŞİMİN ANALİZİ

THE RELATIONSHIP BETWEEN TAX WEDGE AND UNEMPLOYMENT: AN ANALYSIS OF THE CHANGE IN OECD COUNTRIES IN THE POST-COVID 19 PERIOD

Özgür Mustafa ÖMÜR¹

ÖZ

İşçilerin brüt ücreti dışındaki işverene toplam maliyeti olarak ifade edilen vergi takozu, işçilik maliyetlerinin en temel belirleyicilerinden birisidir. İşçilik maliyetleri ise, işsizlik oranları üzerinde etkisi bulunan temel faktörler arasında yer almaktadır. Bu alanda literatürde yer alan araştırmalar, vergi takozundaki artışın işsizlik oranlarını artırdığını göstermektedir. Bu çalışmada, OECD ülkelerinde COVID-19 döneminde uygulanan politikaların etkisini değerlendirmek amacıyla 2006-2021 döneminde vergi takozu ile işsizlik oranları arasındaki ilişki panel veri yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonuçları, vergi takozu ile işsizlik arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca pandemi (2019-2021) döneminde OECD ülkelerinde uygulanan politikaların başlangıçta vergi takozunu düşürdüğü, ancak pandeminin etkisinin yavaşlaması ile birlikte çoğu ülkede bu politikaların kapsamının daraltılması ya da uygulamadan kaldırılması ile vergi takozu oranlarının yeniden artmaya başladığı tespit edilmiştir. Bunun kaçınılmaz sonucu olarak da 2021 yılında işsizlik oranları, birçok ülkede pandemi öncesi dönemdeki seviyenin üzerinde bir seyir izlemeye devam etmektedir.

1- Dr. Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi, Finans-Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Maliye Anabilim Dalı, ozgur.omur@giresun.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5624-1020.

Gönderim Tarihi/Submitted: 02.12.2022

Revizyon Talebi/Revision Requested: 08.12.2022

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 25.12.2022

Kabul Tarihi/Accepted: 25.12.2022

Atıf/To Cite: Ömür, Ö. M. (2022). Vergi Takozu ve İşsizlik İlişkisi: OECD Ülkelerinde COVID 19 Sonrası Dönemde Yaşanan Değişimin Analizi. Sayıştay Dergisi, 33(127), 665-691. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1213508>

ABSTRACT

The tax wedge, which is expressed as the total cost of workers to the employer, other than their gross wage, is one of the most basic determinants of labor costs. Labor costs are one of the main factors that affect unemployment rates. Studies in the literature in this area showed that the increase in the tax wedge increased unemployment rates. In this study, the relationship between the tax wedge and unemployment rates in the period of 2006-2021 was analyzed using the panel data method in order to evaluate the impact of the policies implemented in the period of COVID-19 in OECD countries. The results of the analysis revealed that there was a significant and positive relationship between the tax wedge and unemployment. In addition, it was found that the policies implemented in OECD countries during the pandemic (2019-2021) period initially reduced the tax wedge, but with the slowdown of the effect of the pandemic, the tax wedge rates started to increase again as the policies was narrowed in scope or removed from implementation in most countries. As an inevitable result of this, unemployment rates in 2021 continued to follow a course above the pre-pandemic level in many countries.

Anahtar Kelimeler: Vergi Takozu, İşsizlik, Sosyal Güvenlik Katkı Payı, Sosyal Parafiskal Gelir.

Keywords: Tax Wedge, Unemployment, Social Security Contribution, Social Parafiscal Income.

GİRİŞ

İşsizlik, boyutları farklı olmakla birlikte, hemen her ülke için en temel ekonomik sorunlardan birini oluşturmakta ve bu nedenle işsizlikle mücadele, gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin önemli bir bölümünün temel politika hedefleri arasında yer almaktadır. Bu alanda uygulanacak politikaların doğru saptanması ve etkili şekilde uygulamaya geçirilmesinde, işsizlik düzeyini etkileyen ve ülkeden ülkeye farklılık gösteren nedenlerin tüm unsurlarıyla ve gerçekçi bir şekilde tespit edilmesi önem arz etmektedir.

İstihdamı etkileyen ekonomik, sosyal ve yapısal birçok faktör bulunmakta; bu faktörlerden bir bölümü, sebep olduğu ilave yükler nedeniyle istihdam üzerinde olumsuz bir etki oluşturabilmektedir. Bir ücretlinin işverene toplam maliyeti ile net maaşı arasındaki farkın, ücretlinin işverene toplam maliyetine oranı olarak ifade edilen vergi takozu, istihdam üzerindeki en önemli yüklerden birisidir. Vergi takozunun en temel belirleyicileri arasında, ücret geliri üzerinden alınan vergiler ile sosyal güvenlik katkı payları (SGKP) yer almaktadır. İşçi için ücret dışında ödenen vergi, SGKP, işsizlik sigortası gibi ödemeler arttıkça, vergi takozu oranı da artmaktadır. Vergi takozundaki değişim hem bireylerin istihdam kararlarını ve seçeneklerini, hem de firmaların istihdam kararlarını etkilemektedir.

COVID-19 pandemisinin ortaya çıktığı dönemde yaşanan ekonomik durgunlukla mücadele kapsamında devletler, vatandaşlarını ve işletmeleri desteklemek amacıyla vergi düzenlemeleri başta olmak üzere ekonominin birçok alanında bir dizi önlem almıştır. Bu önlemler özellikle istihdam düzeyinin korunması ve ekonomik faaliyetlerde yaşanan düşüş karşısında işletmelerin sürekliliğinin sağlanmasına yöneliktir ve işgücü maliyetini, dolayısıyla vergi takozunu düşürme yönünde olumlu etkiler doğurmuştur. Fakat pandeminin etkisinin yavaşlamasıyla çoğu ülkede bu önlemlerin azaltılması veya geri çekilmesi, işgücü maliyetlerinin ve vergi takozu oranının yeniden artmasına neden olmuştur. Ülkelerin ekonomileri toparlandıkça, genellikle 2020 yılında uygulamaya koydukları istihdamı korumaya yönelik politikaları geri çekmeleri, istihdamı korumak için uyguladıkları politikaların olumlu etkisini azaltmış ve birçok ülke pandeminin işsizlik üzerinde yarattığı olumsuz etkiden tam olarak kurtulamamıştır.

Vergi takozu, 1960'lerden bu yana Avrupa'da işsizlik seviyelerinin hızlı artışının arkasındaki önemli faktörlerden biri ve aynı zamanda işsizlik meselesinin önlenemez bir sorun olarak kalmasının ana nedenlerinden biri olarak uzun süredir tartışılmaktadır (Morawski ve Myck, 2008: 2). Vergi takozunun işsizlikle mücadelede önemli bir politika aracı olabileceği, bu alanda literatürde yapılan çalışmalarda da kanıtlanmıştır. Bu kapsamda pandeminin yarattığı olumsuz etkiler tam olarak ortadan kalkıncaya ve pandemi öncesi seviyelere yeniden ulaşıncaya kadar vergi takozunu düşürmeye yönelik politikaların sürdürülmesi oldukça önemlidir.

OECD ülkelerinde COVID-19 döneminde işgücü maliyeti olarak vergi takozundaki değişimin analiz edilmesini amaçlayan bu çalışmada, 2006-2021 döneminde vergi takozu oranları ile işsizlik arasındaki ilişki ekonometrik yöntem kullanılarak araştırılacaktır. İlk bölümde vergi takozu ile işsizlik arasındaki ilişki üzerinde durulacak, sonraki bölümde konu ile ilgili literatür incelenecektir. Üçüncü bölümde OECD ülkelerinde COVID-19 döneminde uygulanan politikaların işgücü maliyeti olarak vergi takozu oranlarını nasıl etkilediği araştırılacaktır. Çalışmanın analiz kısmının yer aldığı dördüncü bölümde çalışmada kullanılan model, birim kök testleri, analiz sonuçları ve sonuçların yorumlarına yer verilecektir.

1. VERGİ TAKOZU VE İŞSİZLİK İLİŞKİSİ

Ülkelerin karşı karşıya kaldığı temel ekonomik sorunlardan biri olan işsizlikle mücadele, hükümetlerin temel ekonomik hedeflerinin ilk sırasında yer almaktadır. İşsizliği belirleyen birçok ekonomik, sosyal ve yapısal faktör bulunmaktadır; işgücü maliyetleri de bu faktörler arasında yer almaktadır. Dolayısıyla işgücü maliyetlerinin makul düzeyde tutulması, işsizlikle mücadele politikalarının önemli bileşenlerinden birini oluşturmaktadır.

Bir ülkede ücret geliri üzerinden hesaplanan vergiler (gelir vergisi, damga vergisi gibi), SGK, işsizlik sigortası primleri gibi mali yükümlülükler işgücü maliyetlerinin temel belirleyicilerindedir. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin artması işgücü maliyetlerinin artmasına neden olurken, devletin ücretliler lehine uyguladığı indirim ve mali yardımlar işgücü maliyetlerini azaltmaktadır. İşgücü maliyetlerinin artması işverenin işçi talebini olumsuz etkilerken, ülke açısından bakıldığında ise işgücü maliyetlerinin artması kayıt dışı istihdamın ve işsizlik oranlarının artmasına neden olmaktadır (Uşun, 2019: 435). İşgücü maliyetleri arasında vergiler ile sosyal güvenlik primlerinin işçi ve işveren payı önemli bir paya sahiptir.

Vergi takozu, işveren ve çalışanın ödediği sosyal katkı paylarının tamamının gelir vergisi ile toplanarak, elde edilen miktarın işverenin toplam işçilik maliyetine bölünmesiyle hesaplanmaktadır. Dolayısıyla vergi takozu işçilik maliyetleri ile net maaş arasındaki farkı temsil etmekte, vergi takozunu azaltmak için ya emek üzerinden alınan kişisel gelir vergisini ya da SGK'ı (özellikle işveren düzeyinde) azaltacak önlemlere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle ülkelerin öncelikle emek üzerinden alınan vergileri azaltmak için mali önlemler almaları gerekmektedir. Bu önlemlerin başarısı emek üzerindeki vergi yükünün diğer sektörlere kaydırılması ile mümkün olabilir. Bu durumun talep ve işgücü arzının canlandırılmasına, ekonomik büyüme ve istihdama olumlu yansımaları olacaktır (Radua vd., 2018: 688).

Ülkelerin toplumsal refah seviyesini artırma girişimleri sonucunda sosyal güvenlik hizmetleri yaygınlaşmakla beraber, SGK da artmaktadır (Žarković-Rakić vd., 2016: 74). Temel iş gücü maliyetlerinden bir diğeri olan ve sosyal parafiskal gelirleri oluşturan SGK, sosyal devlet için gerekli olan sosyal güvenlik hizmetlerinin temel finansman kaynağını oluşturmaktadır. Vergilerden sonra kamu gelirleri arasında en fazla paya sahip olan gelir türü olan sosyal parafiskal

gelirler, çalışanlar tarafından ödenen katkı payları (primler) ve işverenlerin çalışanları için ödediği katkı paylarından oluşmaktadır (Giray ve Ömür, 2021: 61-63). Bu şekilde katkı payı yükü işveren ve çalışan arasında paylaştırılmaktadır. Her iki katkı payı da çalışanın ücreti üzerinden hesaplandığı için, katkı payları çalışanın gelirine bağlıdır. Katkı payı yükünün dağılımı ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Bazı ülkeler katkıları, emek ve istihdam vergileri (payroll taxes) şeklinde almaktadır.

Bir ülkede vergi takozundaki değişimin işgücü maliyetleri ve işsizlik oranlarının yanı sıra kayıt dışı istihdamı da etkilediği kabul edilmektedir (Uşun, 2019: 435; Tansöker, 2017: 309). Vergi takozunu belirleyen unsurlar arasında yer alan primler işçi ve işveren açısından bir yük oluşturur. Artan bu yük karşısında primleri ödemek istemeyen işçi ve işveren kayıt dışı yollara başvurabilir ya da emek arz ve talep eğrisinin aşağı doğru kaymasına neden olabilir. Vergi takozunun işsizlik üzerindeki negatif etkisi emek arz ve talep eğrilerinin esnekliği arttıkça büyümektedir (Góra vd., 2006: 15-16). Emek talep eğrisinin aşağı kayması, firmalar tarafından talep edilen emek miktarının azalması, emek arz eğrisinin aşağı kayması ise hane halkı tarafından arz edilen emek miktarının azalması anlamına gelmektedir. Görüldüğü üzere işçi ve işveren üzerindeki vergi takozu yükü ile emek arz ve talep eğrisi arasında negatif bir ilişki vardır. Bu negatif ilişkinin boyutu vergi takozu yükünün ağırlığı ve emek arz-talep eğrisinin esnekliğine bağlı olarak artıp azalabilir.

Vergi takozunun işsizlik ve kayıt dışı istihdam üzerindeki etkisini hafifletmek için işveren üzerindeki vergi takozu yükü hafifletilmeli ya da bu yük devlet teşvikleri ile finanse edilmelidir (Buyrukoğlu ve Küpeli, 2021: 206). OECD ve AB ülke uygulamaları da incelendiğinde işveren katkı payının yüksek olduğu ülkelerde işsizlik oranının daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda işsizlikle mücadelede işveren katkı payının düşürülmesinin daha yararlı olacağı bu alanda yapılan çalışmalarla da desteklenmektedir. Çalışanlar, üzerlerindeki katkı payı yükü ile sağladıkları fayda arasında denge kurduklarında, ödedikleri katkı payını bir fiyat olarak görebilmekte ve bunu kabullenmektedirler (Giray, 2017: 41-42).

SGKP'nın artırılmasının işgücü maliyetlerini artırarak istihdamı olumsuz yönde etkilediği literatürde genel kabul görmektedir. Bu nedenle işsizlikle mücadelede SGKP'nın düşürülmesi hem politik hem de akademik alanda tartışmalara konu olmaktadır. Günümüzde SGKP, vergiler gibi bir finansman aracı

olmanın dışında aynı zamanda makroekonomik politikalara yön veren bir araç olma özelliği de taşımaktadır. Ekonomik faaliyetler, özellikle işgücü maliyeti ve işsizlik üzerinde etkili olduğu kabul edilen (Giray, 2017: 28) sosyal güvenlik yükünün artması, ücretlerde düşüşe yol açtığı için işgücü arzının azalmasına, işgücü maliyetlerini artırdığı için de işgücü talebinin azalmasına (Goudswaard ve Caminada, 2015: 37) ve bunun bir sonucu olarak kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır (Natzmer, 1987: 29).

2. VERGİ TAKOZUNUN İSTİHDAMA ETKİSİ: LİTERATÜR İNCELEMESİ

Vergi takozunun işsizlik ya da istihdam üzerine etkileri ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürde birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan bir bölümü ülke bazlı araştırma sonuçlarına ilişkindir.

Bu kapsamda Polonya'da yüksek işsizliğin nedenlerinin araştırıldığı çalışmada Góra vd. (2006), vergi takozunun yüksek olmasının işgücünün fazla olduğu ülkelerdeki olumsuz etkilerinin diğer ülkelere kıyasla daha yüksek olduğu, özellikle vasıfsız işgücünün bol olduğu ülkelerde vergi takozunun daha büyük bir sorun oluşturduğu sonucuna ulaşmıştır. Šeparović (2009) tarafından Hırvatistan'da vergi takozu ile işsizlik oranı arasındaki ilişkiyi araştırmak amacıyla yapılan çalışmada ise vergi takozunun artmasının işsizlik oranını artırdığı, dolayısıyla işsizlikle mücadele için vergi takozunun bir araç olarak kullanılabileceği sonucuna ulaşmıştır. Buna paralel olarak, Dolenc ve Laporšek (2010), 1999-2008 döneminde 27 AB ülkesine ait veriler kullanılarak vergi takozu ile işsizlik arasındaki ilişkinin araştırıldığı çalışmada, vergi takozu oranındaki artışın işsizlik oranını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi takozu ve işsizlik ilişkisini Türkiye özelinde araştıran Tansöker (2017), vergi takozundaki artışın ücretlilerin harcanabilir gelirini aşındırması, işverenler açısından ise işçilik maliyetlerini artırması nedeniyle, kayıt dışı istihdamın büyümesine neden olduğunu ileri sürmektedir. Benzer şekilde Kutbay vd. (2018), 1989-2016 döneminde vergi takozu ve asgari ücretin işsizlik üzerindeki etkilerini araştırdıkları çalışmada, vergi takozu ve asgari ücretteki artışların işsizlik oranını artırdığı sonucuna ulaşmışlardır. Buyrukoğlu ve Küpeli (2021) ise Granger nedensellik test sonuçlarına göre, vergi takozundan işsizliğe doğru bir nedensellik ilişkisinin var olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Bu sonuç, Türkiye'de vergi takozu arttıkça işsizliğin de arttığını, vergi takozundaki azalmanın ise işsizliğin azalmasına yol açtığını ifade etmektedir.

Literatürde sınırlı da olsa, vergi takozu bileşenleri arasında yer alan işveren ve çalışana yönelik SGK ile işsizlik arasındaki ilişkiyi analiz eden çalışmalar da yapılmıştır. Bunlardan Giray (2017) tarafından yapılan çalışmada, işveren tarafından ödenen SGK ile çalışanlar tarafından ödenen katkı payları karşılaştırılmış; çalışanların ödedikleri katkı payı ile elde ettikleri fayda esas alındığında, ödedikleri katkı payını bir fiyat olarak görmelerinin mümkün olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada, işveren katkı payında yapılan indirimin işsizlikle mücadelede daha etkili olabileceği, literatürdeki çalışmalarla da desteklenerek savunulmaktadır. SGK ve işsizlik arasındaki ilişkinin araştırıldığı bir başka çalışmada Giray ve Çınar (2017), Türkiye’de 1965-2015 döneminde SGK ile işsizlik oranları arasındaki ilişkiyi incelemiş ve sosyal güvenlik primleri ve işsizlik oranı arasında uzun dönemli bir eşbütünlük olduğu sonucuna varmıştır.

Vergi takozu ve işsizlik arasındaki ilişkinin OECD ve diğer gelişmiş ülkeler üzerinden araştırıldığı güncel çalışmalar incelenecek olursa, Attinasi vd. (2016), 1979-2014 döneminde OECD üyesi 30 ülkenin verilerini kullandıkları çalışmalarında, vergi takozu ile istihdam seviyesi arasında olumsuz ilişki tespit etmişlerdir. Atoyan ve Rahman (2017) ise 2006-2016 döneminde 37 Avrupa ülkesinde vergi takozu ile toplam, kadın ve erkek istihdamı arasındaki ilişkiyi incelemiş ve vergi takozu ile her üç istihdam türü arasında anlamlı ilişki tespit edememiştir. Buna karşın Zimčík (2017) 2000-2016 döneminde OECD ülkelerini kapsayan çalışmasında vergi takozundaki artışın işgücüne katılım oranını olumsuz etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Yılcı vd. (2019) ise seçilmiş OECD ülkelerinde (Macaristan, Meksika ve Polonya) 2000-2017 döneminde vergi takozu ile işsizlik oranı arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmada, vergi takozundan işsizliğe doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisinin var olduğu yönünde sonuçlara ulaşmıştır. Günel (2020), G 7 ülkelerinde 2000-2019 dönemi verileri kullanılarak vergi takozu ve işsizlik oranı arasındaki ilişkinin incelendiği çalışmada, vergi takozu ve işsizlik oranı arasında uzun dönemde anlamlı ve pozitif bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Topal ve Bölükbaş (2020), OECD üyesi 36 ülkenin 2000-2015 dönemi verileri üzerinden vergi takozunun emek piyasası üzerindeki etkilerini araştırdıkları çalışmada, işgücü üzerindeki vergi yükü artışının üretimi ve istihdamı cezalandırdığı sonucuna ulaşmışlardır. Araştırmada ayrıca, genç işgücü üzerindeki vergi yükünün genç işsizliği artırdığı ve ekonomik büyümeyi nispeten daha fazla yavaşlattığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmaya benzer içerikte,

2000-2019 yılları arası dönemde 36 OECD üyesi ülkenin verileri kullanılarak vergi takozu ile kadın ve erkek işsizlik oranı arasındaki ilişkinin araştırıldığı çalışmada ise Akalın (2021), vergi takozundaki artışın erkek ve kadın işsizlik oranını artırdığı yönünde sonuçlara ulaşmıştır.

Seçilmiş AB geçiş ekonomilerinde (Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Letonya, Litvanya, Polonya, Slovak Cumhuriyeti ve Slovenya) 2000-2019 yılları arası dönemde vergi takozu ile sosyal güvenlik katkı paylarının işsizlik üzerindeki etkisini araştıran çalışmada Öztürk (2021), vergi takozu ile işsizlik arasında iki yönlü bir nedensellik, SGK'dan işsizliğe doğru ise tek yönlü bir nedensellik olduğu sonucuna ulaşmıştır. Sandalcı (2022) ise aynı dönem için OECD ülkelerinde vergi takozu, işsizlik ve doğrudan yabancı yatırımlar arasındaki ilişkiyi araştırdığı çalışmada, vergi takozundan işsizlik oranlarına doğru çift yönlü ilişki tespit etmiştir. Çalışmaya göre, işsizlikle vergi takozu arasında pozitif ilişki söz konusudur. Son olarak Efe ve Yılmaz (2022) OECD üyesi 36 ülkenin 2000-2019 dönemi verileri ile vergi takozunun kadın ve erkek istihdam üzerindeki etkilerini araştırdıkları çalışmada, çocuklu ailelerde kadın istihdamının, erkek istihdamına kıyasla vergi ve benzeri yükümlülüklerin getirdiği yükten daha fazla etkilendiği; ayrıca vergi takozunun istihdam üzerindeki olumsuz etkisinin düşük gelir düzeyine sahip bireyler üzerinde çok daha düşük ya da anlamsız olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bu bulgu, gelir düzeyi arttıkça esnekliğin de arttığını göstermektedir.

Sonuç olarak vergi takozu ve işsizlik arasında ulusal ve uluslararası çalışmaların büyük çoğunluğunda vergi takozu oranındaki artışın işsizliği artırdığı yönünde sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir.

3. OECD ÜLKELERİNDE COVID-19 SONRASI DÖNEMDE VERGİ TAKOZUNDAKİ DEĞİŞİM

OECD ve AB ülkelerinde vergi takozu, özellikle hem işverenleri hem de çalışanları etkilediği için, işgücü üzerindeki vergi yükünün ölçülmesinde en önemli göstergelerden biri olarak kabul edilmektedir (Radua vd., 2018: 688). OECD ülkelerinin vergi takozu oranları arasında büyük farklılıklar olduğu, bu oranların ülke ekonomilerinin seyrine bağlı olarak alınan politika önlemleri çerçevesinde sürekli değişkenlik gösterdiği (OECD, 2020) bilinmektedir. Bu bölümde OECD ülkelerinde COVID-19 pandemisi döneminde ve sonrasında vergi takozundaki değişimin görünümü ve ülkelerin bu dönemde uyguladığı politikalar incelenecektir.

3.1. COVID-19 Sonrası Dönemde Vergi Takozundaki Değişimin Genel Görünümü

OECD tarafından 2022 yılında yayımlanan "Ücretlerin Vergilendirilmesi" (Taxing Wages 2022) başlıklı rapora (OECD, 2022) göre, COVID-19 pandemisinin bir sonucu olarak ortaya çıkan ekonomik daralmadan 2020 yılında aldığı ve işçilik maliyetlerinin azaltılmasını da içeren önlemlerle kurtulmaya çalışan ülkelerin çoğu, 2021 yılında toparlanma sürecine girilmesiyle birlikte ücretler üzerindeki vergi yükünü yeniden artırmaya başlamıştır. COVID-19 önlemlerinin geri çekilmesi ya da hafifletilmesi, iş gücü maliyetlerinin tekrar yükselmesini kaçınılmaz kılmıştır. Aralarında Türkiye'nin de bulunduğu çoğu ülke, işgücünün vergilendirilmesinde önemli reformlar yapmış, bu reformlar vergi takozu üzerinde etkili olmuştur. Ayrıca OECD'ye üye 38 ülkenin 36'sında ortalama ücret gelirinde artış yaşanmış ve bu durum artan oranlı vergilerin etkisiyle ücretliler üzerindeki vergi yükünün artmasına neden olmuştur. Üye ülkelerin bir bölümünde, 2021 yılında vergi takozunda gerçekleşen artışlar 2020 yılında yaşanan keskin düşüşleri fazlasıyla telafi etmiş ve vergi takozu 2019 yılında pandemiden önceki seviyelerinden daha yüksek seviyelere ulaşmıştır (OECD, 2022a).

OECD ülkelerinin vergi takozu oranları birbirinden çok farklıdır. Belçika, Almanya, Macaristan, Avusturya, Fransa gibi ülkelerin vergi takozu oranı 2000'li yılların başlarında %50'nin üzerindeyken, son yıllarda düşse de %50'ye çok yakın ya da bu seviyenin üzerindedir. Bu durum, ortalama bir işçinin işçilik maliyetinin yaklaşık %50 veya fazlasının vergi ve benzeri biçimde zorunlu olarak devlete ödendiği, işverenin bir işçiye maliyetinin neredeyse yarısını net ücret olarak ödediği anlamına gelmektedir (Zimčik, 2017: 4).

Vergi takozu hesaplamaları yapılırken mükellefler; bekâr ve çocuksuz, tek maaşlı ve iki çocuklu, çift maaşlı ve iki çocuklu olmak üzere üç gruba ayrılarak değerlendirilmektedir. Bu gruplardan bekâr ve çocuksuz çalışanlarda, vergi takozu, OECD genelinde 2019 ile 2021 arasında ortalama % 0,3 azalmıştır. OECD üyesi 16 ülkede bu oran yükselirken, 21 ülkede düşmüş ve 1 ülkede (Kolombiya) değişmeden sabit kalmıştır. Vergi takozu yükselen 3 ülkede (Lüksemburg %1,7, İsrail %1,3 ve Estonya %1) yükseliş %1'i geçmiştir. Buna karşın 8 ülkede (Çek Cumhuriyeti %-4,0, Yunanistan %-3,7, Letonya %-1,9, Hollanda %-1,6, Macaristan %-1,4, İtalya %-1,4, Amerika Birleşik Devletleri %-1,2 ve Almanya %-1,2) %1'den daha fazla azalmıştır (OECD, 2022a).

Tek maaşlı iki çocuklu çiftler için ise vergi takozu, 2019 ile 2021 arasında OECD genelinde ortalama %1,2 puan azalmıştır. Üye ülkelerden 21'inde vergi takozu oranı artarken, 17 ülkede azalmıştır. Vergi takozu 6 ülkede (Slovenya %3,7, Lüksemburg %2,3, Yeni Zelanda %2,2, Estonya %1,8, İsrail %1,5 ve İrlanda %1,1) %1'den fazla artarken, 12 ülkede ise (Şili %-25,5, ABD %-10,1, Litvanya %-6,4, Çek Cumhuriyeti %-4,9, Yunanistan %-4,0, Polonya %-3,2, Hollanda %-2,9, Avustralya %-1,7, Almanya %-1,5, Slovakya %-1,4 ve İtalya %-1,1) %1'den daha fazla azalmıştır (OECD, 2022a).

Son olarak çift maaşlı çocuklu çiftler için vergi takozu 2019 ile 2021 arasında ortalama %1 oranında azalmıştır. Bu dönemde söz konusu oran 21 ülkede artarken, 17 ülkede azalmıştır. Vergi takozu 11 ülkede (Birleşik Krallık %8,4, Polonya %6,2, Lüksemburg %4,5, Kanada %2,8, Yeni Zelanda %2,4, İsrail %2,3, Slovenya %2,2, Estonya %1,9, Macaristan %1,5, Portekiz ve Norveç %1) %1'den fazla artarken, 12 ülkede %1'den fazla azalmıştır. (Şili %-30,5, ABD %-10,2, Litvanya %-9,8, Çek Cumhuriyeti %-6,5, Yunanistan %-5,1, Almanya %-3,3, Slovakya ve Avustralya %-2,1, Belçika %-2,0, Kore ve İsrail %-1,6 ve Hollanda %-1,4) (OECD, 2022a).

Tablo 1'de OECD ülkelerinde bekâr, tek maaşlı ve çocuklu ve çift maaşlı ve çocuklu çiftlerin 2021 yılındaki vergi takozu oranlarına yer verilmektedir. Buna göre, 2021 yılında OECD vergi takozu ortalamaları bekâr çalışanlar için %34,6, tek maaşlı ve çocuklu çalışanlar için %24,6 ve çift maaşlı ve çocuklu çalışanlar için %28,8 seviyelerindedir. Bekâr çalışan için vergi takozu en yüksek ülkeler arasında Belçika (%52,6), Almanya (%48,1), Avusturya (%47,8), Fransa (%47) ve İtalya (%46,5); en düşük ülkeler arasında ise Kolombiya (%0), Şili (%7) Yeni Zelanda (%19,4) ve Meksika (%19,6) yer almaktadır. Kolombiya'da, ortalama ücret seviyesindeki bekâr işçiler kişisel gelir vergisi ödemezken, emeklilik, sağlık ve istihdam riski sigortasına yaptıkları katkılar vergi dışı zorunlu ödemeler olarak kabul edildiğinden vergi kapsamında değerlendirilmemektedir.

Tek maaşlı ve çocuklu çiftler için vergi takozu en yüksek olan ülkeler ise Fransa (%39), Finlandiya (%38,6), Türkiye (%38,3) ve İtalya (%37,9)'dır. Bu çalışan grubu için Şili (-18,5), Kolombiya (-5), Yeni Zelanda (%6,5) ve Birleşik Devletler (%8,5) en düşük vergi takozuna sahip ülkeler arasında yer alırken, Şili ve Kolombiya negatif vergi takozu oranına sahip olmaları bakımından dikkat çekmektedirler. Kolombiya'da vergi takozunun negatif olması, bu çalışan grubunun söz konusu kazanç düzeyinde gelir vergisi ödememesinden (vergi sayılmayan katkı payları

ödemesine rağmen) ve maaşlarına ek olarak ödenen nakdi yardımlardan kaynaklanmaktadır. Şili’de benzer şekilde, hane halkı maaşlarına ek olarak nakit yardımlar almaktadır. Ülkede geçici “Acil Aile Geliri” uygulaması nedeniyle vergi takozu negatiftir (OECD, 2022a).

Son olarak çift maaşlı ve çocuklu çiftler için vergi takozu en yüksek ülkeler arasında Belçika (%45,2), Almanya, Fransa ve İtalya (üç ülkede %40,9) yer alırken, en düşük ülkeler arasında ise Şili (%-8,6), Kolombiya (%-6), İsviçre (%16,8) ve Yeni Zelanda (%17,3) yer almaktadır. Bu çalışan grubunda da Şili ve Kolombiya negatif vergi takozu oranına sahip ülkelerdir.

Tablo 1: OECD Ülkelerinde Vergi Takozu Oranları (2021)

Ülkeler	Tek Maaşlı ve Çocuklu Çiftler (%)	Çift Maaşlı ve Çocuklu Çiftler (%)	Bekâr ve Çocuksuzlar (%)
Belçika	37,3	45,2	52,6
Almanya	32,7	40,9	48,1
Avusturya	34,1	38,4	47,8
Fransa	39,0	40,9	47,0
İtalya	37,9	40,9	46,5
Slovenya	29,5	36,4	43,6
Macaristan	30,5	35,6	43,2
Finlandiya	38,6	37,6	42,7
İsveç	37,6	38,5	42,6
Portekiz	30,9	37,2	41,8
Slovakya	29,6	35,9	41,3
Letonya	31,4	34,0	40,5
Lüksemburg	19,7	29,4	40,2
Çek Cumhuriyeti	21,8	30,7	39,9
Türkiye	38,3	37,9	39,9
İspanya	33,8	36,2	39,3
Estonya	28,9	32,0	38,1
Litvanya	23,6	31,0	37,6
Yunanistan	33,2	33,6	36,7
Norveç	32,6	32,7	36,0
Danimarka	25,7	30,9	35,5
Hollanda	29,1	27,4	35,3
Polonya	14,3	22,7	34,9

Ülkeler	Tek Maaşlı ve Çocuklu Çiftler (%)	Çift Maaşlı ve Çocuklu Çiftler (%)	Bekâr ve Çocuksuzlar (%)
İrlanda	19,0	26,5	34,0
Japonya	27,4	29,6	32,6
İzlanda	20,0	29,9	32,2
Kanada	20,4	27,8	31,5
Birleşik Krallık	27,0	27,2	31,3
Kosta Rica	29,2	29,2	29,2
Birleşik Devletler	8,5	17,9	28,4
Avustralya	19,1	24,9	27,1
İsrail	21,9	18,1	24,2
Kore	19,6	20,2	23,6
İsviçre	10,6	16,8	22,8
Meksika	19,6	18,5	19,6
Yeni Zelanda	6,5	17,3	19,4
Şili	-18,5	-8,6	7,0
Kolombiya	-5,0	-6,0	0,0
OECD ortalaması	24,6	28,8	34,6

Kaynak: OECD (2022a).

Türkiye’de vergi takozu 2021 yılında her üç çalışan grubunda da OECD ortalamasının üzerinde yer alsa da, 2022 yılında uygulanan “asgari ücreti vergi dışında bırakan düzenleme” ile birlikte vergi takozunun 2022 yılı itibarıyla çok daha düşük seviyelere ineceğini söylemek mümkündür. 2022 yılından itibaren ücretlerin asgari ücrete kadar olan kısmının vergi dışında bırakılması da vergi takozunun daha düşük düzeylere gerilemesini sağlayacaktır.

Çocuklu çiftler için vergi takozu, genellikle çocuksuz bireyler için hesaplandan daha düşüktür; çünkü birçok OECD ülkesi çocuklu hanelere avantajlı katkı payı destekleri, vergi muamelesi ve/veya istisnaları yoluyla mali bir fayda sağlamaktadır. Yapılan desteklere bağlı olarak, bu fark bazı ülkelerde çok daha yüksek seviyelerdeyken, bazı ülkelerde ise fark olmadığı görülmektedir (OECD, 2022a). Örneğin, tek maaşlı evli çiftlerin ve bekâr işçilerin ortalama ücret üzerindeki vergi takozu Kosta Rica ve Meksika’da aynı olmakla birlikte, Türkiye’de %5’ten daha az, Yunanistan ve İsrail’de ise yaklaşık %10 seviyelerinde farklılık vardır. Buna karşın Polonya, İsviçre, Lüksemburg’da fark %100’den fazlayken Kolombiya, Şili, Yeni Zelanda ve ABD ise %200’den fazla fark olan ülkeler arasında yer almaktadır.

Türkiye’de 2022 yılında asgari ücretin vergi dışı kalmasıyla birlikte, ücretliler için uygulanan, evli, eşi çalışmayan ve çocuklu çiftlere ilave vergi avantajı sağlayan asgari geçim indirimi uygulamasının da kalkmasıyla, çocuklu çiftler ile çocuksuz çiftler arasında %5’den de az olan vergi takozu farkının, bu yıldan itibaren daha da düşmesi olasıdır.

3.2. COVID-19 Döneminde Alınan Önlemler ve Vergi Takozuna Etkisi

OECD ülkelerinde COVID-19 pandemisinin ekonomi üzerine yarattığı durgunluk etkisini ortadan kaldırmak ve işgücü piyasasını canlandırmak amacıyla bir dizi politika önlemleri alınmış ve bu önlemler vergi takozu üzerinde de etkili olmuştur. Üye ülkelerin COVID-19 döneminde uyguladıkları politikalar ve bu politikaların vergi takozu üzerinde yarattığı etkiler bekâr, tek maaşlı çocuklu çiftler ve çift maaşlı çocuklu çiftler için ayrı ayrı incelenecektir.

OECD ülkelerinde bekâr ve çocuksuz, tek maaşlı ve iki çocuklu, çift maaşlı ve çocuklu çalışanların tamamında vergi takozu pandemi sonrası dönemde az sayıda ülkenin büyük oranda indirim yapması sonucunda OECD ortalaması gerilese de, ülkelerin çoğunda vergi takozu bir önceki yıla göre 2021 yılında artmıştır. Vergi takozu, bekâr çalışanlarda 38 ülkenin 24’ünde artarken, 12’sinde azalmakta ve 2 ülkede sabit kalmakta; tek maaşlı ve çocuklu çalışanlarda 27 ülkede artarken, 10 ülkede azalmakta ve 1 ülkede sabit kalmakta; çift maaşlı ve çocuklu ailelerde 23 ülkede artarken, 14 ülkede azalmakta ve 1 ülkede sabit kalmaktadır (OECD, 2022a).

Vergi takozu oranının arttığı çoğu ülkede, bu artışın en önemli nedeni arasında kişisel gelir vergisinin artması yer almaktadır. 16 ülkede (Avusturya, Belçika, Danimarka, Estonya, İrlanda, İsrail, Japonya, Litvanya, Lüksemburg, Yeni Zelanda, Polonya, Portekiz, Slovenya, İspanya, İsviçre ve Türkiye) artışın nedenleri arasında kişisel gelir vergisindeki artış yer almaktadır. Bazı ülkelerde bu artışa artan oranlı gelir vergisi sistemiyle etkileşime giren ortalama ücretlerdeki yükseliş sebep olurken, bazı ülkelerde ise uygulanan muafiyet ve indirimlerin azalması sebep olmaktadır. Lüksemburg, Fransa, Polonya ve Estonya’da vergi indirimlerinin azalması veya ortalama ücretin artması ile artan oranlı tarifeler nedeniyle gelir vergisinin artması vergi takozunun artmasına neden olmuştur. Lüksemburg’da artış, gelir vergisi tarifesinin kademeli olarak artmasından kaynaklanırken, İsrail’de, 2020’de geçici bir COVID-19 önlemi olarak uygulamaya konulan kazanılan vergi geliri kredisinin kaldırılması nedeniyle daha düşük vergi

kredilerinden yararlanılması vergi takozunun artmasına neden olmuştur. Vergi takozunun arttığı ülkelerden Kanada, Finlandiya ve Kore'de bu artışın nedeni, çalışan ve işveren SGK ödemesinde artış yapılmasından kaynaklanmaktadır. Kanada'da SGK ve işsizlik sigorta ödemeleri artırılmış ve teşvikler azaltılmıştır. Finlandiya'da 2021 yılında SGK ödemeleri çalışanlar (%9,58'den %9,91'e) ve işverenler (%18,69'dan %20,78'e) için artırılmıştır. Kore'de ulusal sağlık sigortası katkı oranı %3,679'dan %3,825'e yükseltilmiş ve ayrıca COVID-19 nedeniyle yapılan nakdi teşvikler azaltılmıştır (OECD, 2022a).

Vergi takozunun işgücü maliyetlerinin bir yüzdesi olarak azaldığı 12 OECD ülkesinin 7'sinde (Avustralya, Şili, Çek Cumhuriyeti, Almanya, Letonya, Meksika ve İsveç), düşüş çoğunlukla kişisel gelir vergisindeki azalmadan kaynaklanmıştır. Avustralya'da, 2020-2021 döneminde vergi dilimleri genişletilerek gelir vergisi tarifesi yeniden düzenlenmiş ve işveren istihdam vergisi oranı %5,45'ten %4,85'e düşürülmüştür. Şili ve İsveç vergi tarifelerinde gelir eşliğini yükseltmiş, bu durum her iki ülkede de kişisel gelir vergisinde %1'den daha az düşüşe neden olmuştur. Çek Cumhuriyeti'nde, kişisel gelir vergisi matrahı, 2021'de yalnızca çalışanın brüt gelirini içerecek şekilde (önceki yıllarda vergi matrahı, işverenin sosyal güvenlik katkı payını da içeriyordu) yeniden düzenlenmiştir. Almanya'da, 2020'de ortalama maaş alan bekâr işçi tarafından ödenen "Dayanışma Ek Vergisi", muaf tutulan gelir sınırı önemli ölçüde artırıldığı için (972 Euro'dan 16.956 Euro'ya) 2021'de önemli oranda azaltıldı. Letonya'da, 2021'de ortalama ücret üzerinden işçi için vergi muafiyeti önemli ölçüde artırıldı. Amerika Birleşik Devletleri'nde gelir vergisinde indirimle gidildi. Meksika'da ise, kişisel gelir vergisindeki düşüş, 2020 ile 2021 arasında ortalama ücretteki düşüşten kaynaklanmaktadır. Diğer ülkelerden Yunanistan, Macaristan, İzlanda ve Hollanda'da ise vergi takozundaki azalma SGK indirimlerinden kaynaklanmaktadır. Yunanistan'da SGK işveren için 1,30 puan ve çalışan için 0,93 puan azaldı. Bu, 1 Ocak 2021'den itibaren işverenler için (%24,33'ten %22,54'e) ve çalışanlar için (%15,33'ten %14,12'ye) katkı oranlarına düşüş şeklinde yansıdı. Macaristan'da, işveren SGK oranının 1 Temmuz 2020'den itibaren %17,5'ten %15,5'e düşürülmesi nedeniyle vergi takozu oranı %0,72 puan azalmıştır. İzlanda'da işverenler tarafından ödenen SGK, sosyal güvenlik vergisinin geçici olarak %6,35'ten %6,1'e düşürülmesi suretiyle azaltıldı. Hollanda'da çalışan SGK hesaplamalarına uygulanan gelir tavanı, 2021'de ortalama ücretten daha düşük oranda artırıldı (OECD, 2022a).

Çocuklu ailelere yönelik vergi takozu oranında değişim olan ülkelerde, bu değişimin en önemli nedenleri arasında, bekâr çalışanlarda olduğu gibi kişisel gelir vergisi sistemleri ve SGK'daki değişikliklerin yanı sıra bakmakla yükümlü olunan çocuklar için COVID-19 döneminde yapılan teşvikler ve destek ödemeleri yer almaktadır. Özellikle Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Avusturya, Litvanya gibi ülkelerde bu yönde yapılan teşviklerdeki değişimin vergi takozu üzerinde etkisi olduğu söylenebilir (OECD, 2022a).

Görüldüğü üzere COVID-19 pandemisi sırasında hükümetler, işletmeleri ve hane halkını desteklemek amacıyla başta vergi sistemi olmak üzere ekonominin çoğu alanında bir dizi önlemler almıştır. İstihdamı ve işçileri korumaya yönelik önlemlerin yanı sıra ekonomik faaliyette yaşanan keskin düşüşlerden etkilenen vatandaşların gelirlerini desteklemek amacıyla benzeri görülmemiş birçok politika uygulanmıştır. Alınan önlemler işgücü maliyeti olarak vergi takozunun düşmesine neden olsa da daha sonra normal ekonomik düzene geçilmesiyle çoğu ülkede işgücü maliyetlerinde artış yaşanmıştır (OECD, 2022a). 2021 yılında COVID-19 pandemisi dünya çapında ekonomilerde aksamalara neden olmaya devam etmiştir. İstihdam seviyeleri, çalışılan saatler ve işgücüne katılım oranı genel olarak kriz öncesi seviyelerin altında kalmasına ve birçok ülkedeki ücret artışının tüketici fiyatlarındaki hızlı artışlara ayak uyduramamasına rağmen işsizlik OECD genelinde düşmüştür. Bu dönemde düşük gelirli işler pandemiden orantısız bir şekilde etkilenmiş ve işini kaybedenlerin çoğu yeni iş bulmakta zorluklar yaşamıştır. Genel olarak işsizlik azalsa da belirli sektörlerde ciddi işgücü açıkları ortaya çıkmıştır (OECD, 2021).

2021 yılında işsizlik oranları bir önceki yıla göre azalmasına ve işgücü piyasasına katılım artmasına rağmen, 2020 yılında pandeminin işsizlik üzerine yarattığı etkiden tam olarak çıkılamamıştır. OECD ülkelerinde ekonomik toparlanma kesintiye uğramadığı takdirde ancak 2022 yılının sonunda pandemi öncesi seviyelere dönebileceği tahmin edilmektedir (OECD, 2021). Bu kapsamda OECD ülkelerinde pandemi döneminde işgücü maliyetleri ve işsizlik oranlarında yaşanan değişimin birlikte incelenebilmesi için, Tablo 2'de ülkelerde 2019-2021 döneminde vergi takozu oranı (bekâr çalışan), toplam SGK'nın GSYH içindeki payı ve işsizlik oranı verileri yer almaktadır.

Tablo 2: OECD Ülkelerinde İşsizlik Oranı, Vergi Takozu ve Sosyal Güvenlik Katkı Payı Oranları

Ülkeler	Vergi Takozu			SGKP/GSYH			İşsizlik Oranı		
	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2019	2020	2021
Yunanistan	40,38	38,92	36,70	11,948	12,155	12,885	17,88	17,62	14,79
İspanya	39,41	38,98	39,26	11,742	12,257	13,717	14,11	15,53	14,79
Türkiye	39,58	39,46	39,90	7,181	7,245	7,081	13,74	13,14	12,03
İtalya	47,91	46,93	46,52	12,963	13,253	13,536	9,93	9,30	9,56
İsveç	42,58	42,65	42,57	9,596	9,166	9,144	6,97	8,54	8,80
Fransa	47,15	46,56	47,01	16,018	14,827	14,850	8,43	8,03	7,88
Finlandiya	42,17	41,38	42,71	11,842	11,785	11,507	6,74	7,72	7,68
Letonya	42,46	42,26	40,53	9,122	9,571	10,094	6,32	8,09	7,58
Kanada	31,01	30,85	31,45	4,639	4,690	4,896	5,73	9,56	7,47
Litvanya	37,66	37,08	37,60	12,625	9,638	10,445	6,28	8,52	7,13
Slovakya	41,87	41,32	41,33	14,713	15,000	15,517	5,72	6,66	6,83
Belçika	52,30	52,24	52,62	13,253	13,247	13,699	5,44	5,76	6,27
İrlanda	33,22	33,67	33,96	3,706	3,685	3,439	4,97	5,85	6,27
Estonya	37,03	37,32	38,05	11,536	11,742	12,887	4,48	6,88	6,21
Avusturya	47,91	47,45	47,82	14,706	14,859	15,597	4,84	6,03	6,20
İzlanda	32,74	32,51	32,15	3,453	3,197	3,203	3,93	6,43	6,01
Lüksemburg	38,46	39,45	40,21	10,787	10,775	11,222	5,59	6,69	5,43
Birleşik Devletler	29,66	27,21	28,41	6,111	6,110	6,346	3,67	8,09	5,37
Portekiz	41,36	41,54	41,84	9,324	9,605	10,268	6,67	7,12	5,11
Avustralya	27,94	28,36	27,10	-	-	-	5,16	6,46	5,11
Danimarka	35,48	35,27	35,43	0,047	0,043	0,058	5,03	5,63	5,10
İsrail	22,88	23,13	24,15	5,265	5,247	5,053	3,80	4,33	4,96
Slovenya	43,48	43,15	43,61	14,713	15,000	15,517	4,44	4,98	4,78
Birleşik Krallık	30,90	30,85	31,25	6,314	6,459	6,858	3,83	4,58	4,53
Norveç	35,65	35,76	35,96	10,054	10,577	11,175	3,88	4,75	4,46
Hollanda	36,94	36,09	35,33	13,960	13,443	13,597	4,43	4,85	4,23
Meksika	20,20	20,41	19,63	2,164	2,259	2,491	3,49	4,43	4,14
Macaristan	44,58	43,64	43,16	11,649	11,667	11,053	3,30	4,13	4,10
Yeni Zelanda	18,97	19,28	19,44	-	-	-	4,10	4,6	3,80
Kore	22,95	23,37	23,61	6,778	7,299	7,839	3,78	3,94	3,68
Almanya	49,27	48,81	48,10	14,480	14,629	15,208	2,98	3,63	3,58
Polonya	35,57	34,77	34,85	13,088	13,183	13,821	3,31	3,22	3,38
Japonya	32,70	32,58	32,64	12,348	12,686	12,895	2,35	2,77	2,82
Çek Cumh.	43,96	44,03	39,91	15,337	15,357	15,834	2,02	2,55	2,81
OECD Ort.	34,86	34,63	34,58	8,95	8,93	-	5,42	7,16	6,16

Kaynak: OECD (2022b).

Tablo 2'den de görüldüğü üzere üye ülkeler arasında 2021 yılında işsizlik oranı en yüksek olanlar sırasıyla Yunanistan (%14,8), İspanya (%14,8), Türkiye (%12), İtalya (%9,6), İsveç (%8,8) ve Fransa (%7,9) dir. 2019-2021 yılları arasında 24 ülkede işsizlik oranları artarken, 11 ülkede azalmıştır. Belirlenen dönemde işsizlik oranında en yüksek artış yaşanan ülkeler; İzlanda (%50), Birleşik devletler (%46), Estonya (%38), Kanada (%30) ve İsveç (%26), işsizlik oranının en fazla azaldığı ülkeler ise Portekiz (%-23), Yunanistan (%-17) ve Türkiye (%-12,4)'dir.

OECD ülkelerinin vergi takozu ortalaması %34,6 seviyelerindedir. İşsizlik oranı yüksek olan çoğu ülkenin vergi takozu oranının da OECD ortalamasının üzerinde yer aldığı dikkat çekmektedir. (Yunanistan %36,7, İspanya %39,3, Türkiye %39,9, İtalya %46,5, İsveç %42,6, Fransa %47, Finlandiya %42,7 ve Letonya %40,5).

OECD ülkeleri SGKP açısından karşılaştıracak olunursa, üye ülkeler arasında 2020 yılında SGKP'nın GSYH içindeki payı en yüksek olan ülkeler; Çek Cumhuriyeti (%15,8), Avusturya (%15,6), Slovakya (%15,5), Slovenya (%15,5), Almanya (%15,2) ve Fransa (%14,9)'dir. OECD ülkelerinde sosyal güvenlik katkı payı ortalaması %8,9 seviyelerindeyken, işsizlik oranı yüksek olan ülkeler arasında yer alan; Yunanistan (%12,9), İspanya (%13,7), İtalya (%13,5), İsveç (%9,1), Fransa (%14,9), Finlandiya (%11,5) ve Letonya (%10,1) gibi ülkeler SGKP oranı bakımından OECD ortalamasının üzerinde yer almaktadırlar. İşsizlik oranı yüksek olup SGKP oranı bakımından OECD ortalamasının altından kalan tek ülke %7,1 ile Türkiye'dir.

Vergi takozu OECD ortalamasına göre yüksek olan ve aynı zamanda yüksek bir işsizlik oranına sahip olan ülkelerin, işgücü maliyetini azaltmak amacıyla mali önlemler almaları gerekmektedir. Bu önlemler emek üzerindeki vergi yükünü azaltarak başka yere kaydırmak şeklinde olabileceği gibi işveren sosyal güvenlik katkı payını hissedilir ölçüde azaltmak şeklinde de olabilir (Radua vd., 2018: 687-696).

4. EKONOMETRİK ANALİZ VE SONUÇLARI

Panel veri setleri ile sektörlerin, bölgelerin, şehirlerin ve ülkelerin çeşitli yıllara ait verilerini toplamak ve analiz etmek çok kolaydır. Politika analizleri de genellikle dengeli bir panel veri seti kullanılarak incelenir (Wooldridge, 2013). Çalışmada OECD ülkelerinde vergi takozu oranlarının işsizlik üzerinde etkileri olup

olmadığı, etki varsa yönünün ve boyutunun ne olduğu ekonometrik yöntemler kullanılarak araştırılacaktır. Çalışmada OECD ülkelerinin bir yıldan uzun süreli verileri kullanılacağından hem zaman serisi verilerinin hem de yatay kesit verilerinin birlikte kullanılmasını gerektirmektedir. Belirli bir zaman diliminde çeşitli ülkelerin verileri kullanılacağından, zaman serileri ve yatay kesit verilerinin birlikte kullanılmasına olanak sağlayan panel veri yöntemi kullanılarak analiz yapılacaktır.

Çalışma kapsamında OECD'ye üye 34 ülkede 2006-2021 döneminde vergi takozunun işsizlik üzerindeki etkisi araştırılacaktır. Bu amaçla kurulan ekonometrik modeller şu şekildedir:

$$\text{Model 1: } \text{işsizlik}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{vergitalakozu}_{it} + \mu_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

Çalışmada yer alan değişkenlere ilişkin veri seti Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo 3: Değişkenlere İlişkin Veri Seti

Değişkenler	Kısaltmaları	Kaynaklar
İşsizlik oranları	işsizlik	data.oecd.org
Vergi takozu	vergitalakozu	data.oecd.org

Zaman serilerinin dâhil olduğu analizlerde serileri oluşturan dönemin zaman içerisinde sabit olup olmadığını yani serinin durağanlığının tespiti gereklidir. Durağan olmayan serilerle gerçekleştirilen analiz sonuçlarında geleneksel t, F testleri ve R2 değerleri sapmalı sonuçlar verebilmektedir. Zaman serisi panel veri setinin bir parçası olduğundan, panel veri ile yapılan analizlerde zaman boyutu yeterince uzun olan çalışmalarda öncelikle durağanlık testlerinin yapılması gereklidir (Tatoğlu, 2013: 199). Bu kapsamda öncelikle değişkenlere ilişkin panel birim kök testleri yapılmış olup, test sonuçlarına Tablo 4'te yer verilmektedir.

Tablo 4: Değişkenlere İlişkin Panel Birim Kök Testi Sonuçları

Yöntemler (İşsizlik)	İstatistik	Olasılık
Levin, Lin & Chu t	-5,7311	0,0000
Breitung	-2,9862	0,0014
Im, Pesaran ve Shin W-istatistik	-3,1790	0,0007
Dickey-Fuller	95,8837	0,0146
Philips-Perron	67,3236	0,5004
Harris-Tzavalis	-0,0608	0,0000
Hadri	-2,9267	0,9983

Yöntemler (Vergi Takozu)	İstatistik	Olasılık
Levin, Lin & Chu t	-7,1390	0,0000
Breitung	1,5574	0,9403
Im, Pesaran ve Shin W-istatistik	-2,1358	0,0163
Dickey-Fuller	211,1239	0,0000
Philips-Perron	142,5764	0,0000
Harris-Tzavalis	0,7945	0,1752
Hadri	30,5489	0,0000

Değişkenlerin durağan olup olmadığının ölçülmesi için; Dickey-Fuller (1979), Philips-Perron (1988), Harris-Tzavalis (1999), Hadri (2000), Breitung (2000), Levin Lin ve Chu (2002) ile Im Pesaran ve Shin (2003) testleri yapılmıştır. Bu testlerden; Dickey-Fuller, Philips-Perron, Harris-Tzavalis, Breitung, Levin Lin ve Chu ve Im Pesaran ve Shin testleri sıfır hipotezi durağan olmayan panel birim kök testleriyken, Hadri testi sıfır hipotezi altında durağan olduğu kabul edilen birim kök testidir (Özmen ve Öksüzkaya, 2016: 79). İşsizlik değişkenine yönelik birim kök testlerine %10 anlamlılık düzeyinde bakıldığında, Philips-Perron birim kök testi dışında diğer tüm birim kök testleri işsizlik değişkeninin durağan olduğunu göstermektedir. Vergi takozuna yönelik birim kök testleri ise benzer biçimde, Breitung ve Harris-Tzavalis testleri dışında diğer tüm testlerin değişkeninin durağan olduğu anlamına gelen sonuçlar vermektedir.

Analizde kullanılan değişkenlerin panel durağanlık (birim kök) analizinin genel bir değerlendirmesi yapılacak olursa, testlerin büyük çoğunluğu dikkate alındığında her iki değişkenin de durağan olduğu ifade edilebilir.

Serinin durağanlığının tespiti yapıldıktan sonra, Model 1'e ilişkin analiz sonuçları Tablo 5'de yer almaktadır. Elde edilen sonuçlar, yatay kesit (Prob> F = 0,2862) ve zaman (Prob> F = 0,0925) F değerlerinden ve Breush Pagan testlerinden (Prob. 0,4942) "zaman etkili sabit etkiler modelinin" geçerli olduğunu göstermektedir.

Tablo 5: Model 1 Analiz Sonuçları

Değişkenler: İşsizlik	Katsayılar (Dirençli Standart Hatalar)
Constant	-1,3693 (4,2434)
vergitakozu	0,2626^c (0,1393)
R ²	0,0121
F	3,55 ^c (0,0595)
Cross-Sectional F	1,13 (0,2862)
Time F	1,52 (0,0925)
Breush Pagan	0,00 (0,4942)
Wald Test	4,008 (0,000)
BharvagaDurbin Watson	2,1108
BaltagiWu LBI	2,1203
Pesaran	32,700 (0,000)
a=prob<0,01; b=prob<0,05; c=prob<0,10	

Wald Testi sonuçları (Prob. 0,00) modelde değişen varyans sorunu olduğunu gösterirken, Bharvaga Durbin Watson (2,1108) ve BaltagiWu LBI (2,1203) sonuçları, her iki değer de 2'nin üzerine çıkması nedeniyle otokorelasyon sorunu olmadığını göstermektedir. Son olarak Pesaran testi sonucu (N>T için) (Probe 0,00) birimler arasında korelasyon sorunu olduğunu göstermektedir. Sabit etkiler modelinde Heteroskedasite ve birimler arası korelasyon problemlerini ortadan kaldırmak için modelin "Beck-Katz" dirençli tahmincisi ile yeniden analiz edilmesi gerekmektedir. Dirençli tahminci analiz sonuçlarına göre vergi takozu ile işsizlik arasında %10 anlamlılık düzeyinde ve pozitif bir ilişki bulunmuştur. Buna göre, vergi takozu oranındaki 1 birimlik artış işsizlik oranlarını %26,3 oranında artırmaktadır.

SONUÇ

2019-2021 döneminde OECD ülkelerinde pandemi sonrası başta vergiler olmak üzere uygulanan politikalar vergi takozunu genel olarak başta düşürse de, sonrasında pandeminin etkisinin yavaşlaması sonucu çoğu ülkede uygulamaların azaltılması ya da geri çekilmesiyle vergi takozu oranları da yeniden yükselmeye başlamıştır. Üç farklı çalışan grubuna göre yapılan araştırmada 2019'dan 2021'e gelindiğinde bekâr çalışanlar için vergi takozu 16 ülkede artarken 21 ülkede azalmış, tek maaşlı ve çocuklu ile çift maaşlı ve çocuklu çalışanlarda 21 ülkede artarken 17 ülkede azalmaktadır. Bu kapsamda işsizlik oranları da çoğu ülkede 2021 yılında pandemi öncesi seviyelerin üzerinde devam etmektedir. 2021 yılında 24 OECD ülkesinde işsizlik oranı 2019 yılının üzerinde seyrederken, sadece 11 ülkede pandemi öncesi dönemin altına düşmüştür.

OECD ülkelerinde COVID-19 döneminde vergi takozundaki değişimin en önemli belirleyicisi, işgücü maliyetleri içinde kişisel gelir vergisi oranının değişmesidir. Bu ülkelerde işgücü maliyetleri içinde kişisel gelir vergisi oranının değişmesine neden olan tedbirler arasında; vergi tarifesi dilimlerinin yeniden düzenlenmesi, muafiyet ve indirim uygulamaları ve neredeyse tüm ülkelerde artırılan ortalama ücretin artan oranlı tarifelerle etkileşime girmesi yer almaktadır. Kişisel gelir vergisinin yanı sıra bazı OECD ülkelerinde çalışan ve işveren SGK oranlarındaki değişimler de vergi takozunu etkilemektedir. Çocuklu ailelerde ise COVID-19 döneminde bakmakla yükümlü olunan çocuklar için uygulanan vergi indirimleri de vergi takozunun büyük oranda belirleyicisi olmuştur.

Üye ülkelerde çocuk sahibi olan çalışanların vergi takozu oranları çocuk sahibi olmayanlara göre daha düşüktür. Bunun nedeni ise, üye ülkelerin çoğunda çocuklu hanelere yönelik yapılan vergi indirimleridir. Yapılan desteklere göre bu fark bazı ülkelerde yüksekken (Polonya, İsviçre, Lüksemburg'da %100'den fazla, Kolombiya, Şili, Yeni Zelanda, ABD ise %200'den fazla), bazı ülkelerde çok daha düşük seyretmekte (Türkiye'de %5'ten daha az, Yunanistan ve İsrail'de ise yaklaşık %10); hatta bazı ülkelerde ise çocuklu ve çocuksuz ailelerin vergi takozu oranlarında fark olmadığı (Kosta Rica ve Meksika) görülmektedir.

Çalışma kapsamında OECD ülkelerinde 2006-2021 döneminde vergi takozu ile işsizlik oranları arasındaki ilişki panel veri yöntemi ile incelenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre, vergi takozu oranındaki bir birimlik artış işsizlik oranını %26,3 oranında artırmaktadır. Bu sonuçlar literatürde yer alan çalışmalardan elde edilen sonuçlarla tutarlılık göstermektedir. OECD ülkelerinde vergi takozu, SGK ve işsizlik oranları aynı anda incelendiğinde analiz sonuçları ile tutarlı bir ilişki söz konusudur. Buna göre işsizlik oranı yüksek olan çoğu ülkenin

(Yunanistan, İspanya, Türkiye, İtalya, İsveç, Fransa, Finlandiya ve Letonya) vergi takozu oranının da OECD ortalamasının üzerinde yer aldığı dikkat çekmektedir. Benzer biçimde GSYH içinde SGK oranının yüksek olduğu birçok ülkede (Çek Cumhuriyeti, Avusturya, Slovakya, Slovenya, Almanya ve Fransa) vergi takozu oranı OECD ortalamasının üzerinde yer almaktadır.

İşgücü maliyetleri ile net ücret arasında büyük bir uçurum olan ve aynı zamanda yüksek bir işsizlik oranına sahip olan ülkelerin, işgücü maliyetini azaltmak için mali önlemler almaları son derece önemlidir. Bu mali önlemler emek üzerindeki vergi yükünün başka alanlara kaydırılması ile olabilir. Bu yolla talep ve işgücü arzı canlandırılacak, ekonomik büyüme ve istihdam olumlu etkilenecektir. İşgücü maliyetlerini azaltmanın başka bir yolu da, işveren tarafından ödenen sosyal güvenlik katkı payının azaltılması ile mümkün olabilir. Böyle bir önlem, işveren maliyetlerine hissedilir bir rahatlama getirecek düzeyde olduğu takdirde, işgücü talebinde bir yükseliş ve istihdam düzeyinde buna paralel bir artış sağlayacaktır.

Elde edilen sonuçlara göre, gerek COVID-19 döneminde ortaya çıkan yüksek işsizlikle gerekse normal dönemde işsizlikle mücadelede vergi takozunun bir politika aracı olarak kullanılması mümkündür. Bu kapsamda pandeminin işgücü piyasası üzerinde oluşturduğu olumsuz etkilerin tam olarak ortadan kaldırılabilmesi için, pandemi öncesi seviyelere yeniden ulaşıncaya kadar vergi takozunu düşürmeye yönelik politikaların uygulanması oldukça önemlidir. İşsizlikle mücadelede vergi takozu oranlarının azaltılmasının ya da bu alanda uygulanacak devlet teşviklerinin etkisi mutlak anlamda olumlu olacaktır. Ancak işsizlik oranını belirleyen ekonomik, sosyal, kültürel ve yapısal birçok neden olduğu da unutulmamalıdır.

Türkiye vergi takozu oranı bakımından 2021 yılında her üç çalışan grubunda da OECD ortalamasının üzerinde yer almakla birlikte, asgari ücreti vergi dışında bırakan düzenlemenin 2022 yılının başında yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi takozunun bu yıldan itibaren daha düşük seviyelere ineceğini söylemek mümkündür. Her ne kadar bu yıldan itibaren ücretlilerde asgari geçim indiriminin kaldırılmasına rağmen, ücretlerin asgari ücrete kadar olan kısmının tamamının vergiden istisna tutulması vergi takozu yükünü daha da azaltacaktır. Bu tür önlemlerin kalıcı hale getirilmesi ve ilave önlemlerle desteklenmesi, istihdam üzerindeki olumlu etkilerinin daha bariz şekilde görülmesine ve ekonomik gelişmenin hızlanmasına önemli katkılar sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Akalin, G. (2021). OECD Ülkelerinde Vergi Takozu ve İşsizlik İlişkisi. Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi, 7 (1), 37-49.
- Atoyan, M. R. V. ve Rahman, J. (2017). Western Balkans: Increasing Women's Role in the Economy. International Monetary Fund. <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WP/2017/wp17194.ashx>, Erişim: 12.12.2022.
- Attinasi, M. G., Berardini, F., De Stefani, R. ve Osterloh, S. (2016). The Effects of Labour Income Taxes on Labour Market Performance: An Empirical Analysis. https://www.bancaditalia.it/publicazioni/altri-atti-convegna/2016-current-issues-fiscal-policy/Attinasi_Berardini_DeStefani_Osterloh.pdf, Erişim: 11.12.2022.
- Buyrukoğlu, S. ve Küpeli, E.I. (2021). Vergi Takozu ve İşsizlik Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği. Politik Ekonomik Kuram, 5 (2), 197-208.
- Dolenc, P. ve Laporšek, S. (2010). Tax Wedge on Labour and Its Effect on Employment Growth in the European Union. Prague Economic Papers, (4), 344-358.
- Efe, G. N. ve Yılmaz, G. A. (2022). OECD Ülkelerinde Vergi Takozunun Kadın ve Erkek İstihdamına Etkilerinin Panel Veri Yöntemi ile Analizi. Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, 8(1), 179-202.
- Giray, F. (2017). Sosyal Güvenlik Katkı Paylarının İşsizlik Üzerindeki Etkisi. Sayıştay Dergisi, (104), 27-44.
- Giray, F. ve Çınar, M. (2017). The Impact on Unemployment of Social Security Contributions: the Empirical Analysis in Turkey. European Journal of Multidisciplinary Studies, 2(6), 142-151.
- Giray, F. ve Ömür, Ö. M. (2021). Sosyal Parafiskal Gelir Esnekliği: Türkiye ve OECD Karşılaştırması. Maliye Dergisi, (180), 61-75.
- Góra, M., Radziwiłł, A., Sowa, A. ve Walewski M. (2006). Tax Wedge and Skills: Case of Poland in International Perspective. Centre for Social and Economic Research Report, 64/2006. <https://www.files.ethz.ch/isn/105303/64.pdf>, Erişim: 02.11.2022.
- Goudswaard, K. ve Caminada, K. (2015). Social Security Contributions: Economic and Public Finance Considerations. International Social Security Review, 68(4), 25-46.
- Günel, T. (2020). G-7 Ülkelerinde Vergi Takozu ve İşsizlik İlişkisi: Panel Eş Bütünleşme Analizi. Vergi Raporu, (255), 78-90.

- Kutbay, H., Gerece, C. ve Aksoy, E. (2018). Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun İşsizliğe Etkisi. Vergi Raporu, Mayıs, 224, 96-114.
- Morawski, L. ve Myck, M. (2008). Klin'-ing Up: Effects of Polish Tax Reforms on Those in and on Those Out. IZA Discussion Paper, No. 3746. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/35417/1/581795024.pdf>, Erişim: 10.12.2022.
- Natzmer, W. V. (1987). Social Security Contributions, Economic Activity and Distribution. Empec, (12), 29-49.
- OECD (2020). Taxing Wages 2020. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages/volume-/issue-_047072cd-en. Erişim 10.12.2022.
- OECD (2021). OECD Economic Outlook. https://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economic-outlook/volume-2021/issue-2_66c5ac2c-en. Erişim: 09.11.2022.
- OECD (2022a). Taxing Wages 2022: Impact of COVID-19 on the Tax Wedge in OECD Countries. <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/f7f1e68a-en/index.html?itemId=/content/publication/f7f1e68a-en>, Erişim: 05.10.2022.
- OECD (2022b). Unemployment Rate. <https://data.oecd.org/unemp/unemployment-rate.htm> Erişim: 11.09.2022.
- Özmen, M. ve Öksüzokaya, M. (2016). Seçilmiş AB Ülkeleri İçin Gelir-Tüketim İlişkisi: Panel Veri Yaklaşımı. Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 20(1), 67-87.
- Öztürk, Ö. F. (2021). Impact of Tax Wedge and Social Security Contributions on Unemployment: Evidence from Selected EU Transition Economies. Journal of International Banking, Economy and Management Studies, 4(2), 59-77.
- Radua, C. F., Fenişerb, C., Schebescha, K. B., Fenişera, F. ve Dobrea, F. M. (2018). Study of the Tax Wedge in EU and other OECD Countries, Using Cluster Analysis. Procedia - Social and Behavioral Sciences (238), 687 – 696.
- Sandalcı, İ. (2022). OECD Ülkelerinde Vergi Takozu, İşsizlik ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar Arasındaki İlişki. Vergi Sorunları Dergisi, (405), 82-102.
- Šeparović, A. (2009). The Influence of the Tax Wedge on Unemployment in OECD Countries in Comparison with Croatia. Financial Theory and Practice, 33(4), 449-463.
- Tansöker, R. L. (2017). Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Takozu Açısından Değerlendirilmesi. Yönetim Bilimleri Dergisi, 15(30), 309-334.
- Tatoğlu, F. Y. (2013). İleri Panel Veri Analizi (2. Baskı). İstanbul: Beta Yayın.

- Topal, M. H. ve Bölükbaş, M. (2020). OECD Ülkelerinde Vergi Takozunun Emek Piyasası ve Üretim Üzerindeki Etkileri. Vergi Raporu, (253), 150-181.
- Uşun, E. (2019). Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinde Vergi Takozu. Yönetim ve Ekonomi, 26(2), 435-452.
- Wooldridge, J. M. (2013). Introductory Econometrics A Modern Approach, Fifth Edition, South-Western Cengage Learning.
- Yılcı, V., Yavuz, H ve İnce, T. (2019). Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergi Takozu-İşsizlik İlişkisi. Maliye Dergisi, (176), 286-297.
- Žarković-Rakić, J., Randelović, S. ve Vladisavljević, M. (2016). Labour Market Effects of Social Security Contributions Reform in Serbia. Economic Annals, LXI (208), 73-92.
- Zimčík, P. (2017). Tax Wedge in OECD Countries – A New Evidence. International Scientific Conference Economic Policy in Global Environment, At: Ostravica, Czech Republic.

THE RELATIONSHIP OF TAX WEDGE AND UNEMPLOYMENT: ANALYSIS OF THE CHANGE IN THE POST-COVID 19 PERIOD IN OECD COUNTRIES

Özgür Mustafa ÖMÜR

EXTENDED ABSTRACT

The tax wedge affects labor costs other than a worker's gross wage. Labor costs are also one of the factors that have an impact on unemployment. In the studies conducted in the literature in this area, it is seen that the increase in the tax wedge increases unemployment rates. In this context, in this study, the policies implemented in OECD countries after COVID-19 and the changes in the tax wedge as labor costs are examined, and the relationship between tax wedge rates and unemployment in the countries in the 2006-2021 period are investigated using the panel data method.

The most important determinant of change in the tax wedge in OECD countries during the COVID-19 period was the change in the personal income tax rate in labor costs. The measures that change personal income tax rate in labor costs in member countries included: the reorganization of tax tariff segments, exemptions and reductions, and an increase in the average wage, which is raised in almost all countries. In addition to personal income tax, changes in employee and employer social security contribution rates in some OECD countries have also affected the tax wedge. In families with children, on the other hand, the changes in tax benefits applied for dependent children during the COVID-19 period have largely been the determinant of the tax wedge.

The tax wedge rates of employees who have children in member countries are lower than those who do not have children. The reason for this is the tax reductions and subsidies for households with children in most of the member countries.

In terms of tax wedge rate, Türkiye was above the OECD average in all three household groups in 2021. With the entry into force of the regulation that excludes the minimum wage from taxes in the country at the beginning of 2022, it is possible to say that the tax wedge will decrease to lower levels as of this year. Exempting a portion of the wages up to the minimum wage from taxation in the country beginning in early 2022 will certainly alleviate the burden of tax wedges.

The study examined the effect of the tax wedge on unemployment in the period of 2006-2021 in 34 OECD member countries. Since the study used the data of OECD countries for more than one year, it was necessary to use the time series data and cross-section data together. Since the data of various countries were used in a certain time period, the analysis was made using the panel data method, which allowed the use of time series and cross-section data together. The econometric models established for this purpose were as follows:

$$\text{Model 1: } \text{unemployment}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{taxwedge}_{it} + \mu_i + \varepsilon_{it}$$

First of all, panel unit root tests were carried out on the variables. If a general evaluation of the panel stationarity (unit root) analysis of the variables used in the analysis is made, it can be stated that both variables are stationary considering the majority of the tests.

After determining the stationarity of the series, the analysis results for Model 1 were made. According to the results obtained from the study, significant and positive relationships were determined between the tax wedge and unemployment.

According to the results obtained, it is possible to use the tax wedge as a policy tool in the fight against both high unemployment in the COVID-19 period and unemployment in the normal period. In addition, although the policies implemented in OECD countries after the pandemic in the 2019-2021 period initially reduced the tax wedge, the tax wedge rates started to increase again as a result of the reduction or withdrawal of practices in most countries as a result of the slowdown of the effect of the pandemic. Unemployment rates also remained above pre-pandemic levels in most countries in 2021.



KAMU HARCAMALARININ ÇEVRESEL BOZULMA ÜZERİNE ETKİSİ: BIMSTEC ÜLKELERİ ÖRNEĞİ

THE IMPACT OF PUBLIC EXPENDITURES ON ENVIRONMENTAL DEGRADATION: THE CASE OF BIMSTEC COUNTRIES

Gamze ÇİMEN¹

ÖZ

Çevresel bozulma ve yol açtığı sorunların gezegendeki yaşamı tehdit edecek boyutlara ulaşması, küresel düzeyde kararlaştırılan ve tüm ülkelerce benimsenerek uygulamaya geçirecek politikaların önemini artırmıştır. Bu çerçevede belirlenen politikalar, ulusal hükümetler tarafından kalkınma planları ve bütçe stratejileri başta olmak üzere çeşitli araçlarla uygulamaya geçirilmeye çalışılmaktadır. Kamu harcamalarının sürdürülebilir kalkınma hedefleri doğrultusunda yönlendirilmesi, bu alanda uygulanabilecek temel stratejiler arasında yer almaktadır. Çevresel bozulmanın etkilerini, hassas bir bölgede yer alan BIMSTEC ülkelerinde kamu harcamaları yönüyle inceleyen bu araştırmanın bulguları, kamu harcamalarının çevresel kalite üzerinde baskı oluşturduğunu ve karbon emisyonlarının artmasına neden olarak çevrenin bozulmasına yol açtığını göstermektedir. Dolayısıyla çevrenin korunmasını ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlayacak, küresel ve bölgesel stratejilerle uyumlu kamusal politikaların geçirilmesinin ve tüm sektörleri kapsayan bütüncül bir mali plan çerçevesinde kamusal harcamaların çevresel etkinlik ön planda tutulacak şekilde gerçekleştirilmesinin önem taşıdığı değerlendirilmiştir.

1- Dr. Öğr. Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, gcimen@cumhuriyet.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5730-9274.

Gönderim Tarihi/Submitted: 02.12.2022

Revizyon Talebi/Revision Requested: 07.12.2022

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 29.12.2022

Kabul Tarihi/Accepted: 29.12.2022

Atrf/To Cite: Çimen, G. (2022). Kamu Harcamalarının Çevresel Bozulma Üzerine Etkisi: BIMSTEC Ülkeleri Örneği. Sayıştay Dergisi, 33 (127), 693-716. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1213790>

ABSTRACT

The fact that environmental degradation and the problems it causes have reached levels that threaten life on the planet has increased the importance of policies that are agreed upon at the global level and will be adopted and implemented by all countries. Policies determined in this framework are intended to be implemented by national governments with various tools, especially development plans and budget strategies. Directing public expenditures in line with sustainable development goals is among the basic strategies that can be applied in this area. The findings of this study, which examines the effects of environmental degradation in terms of public expenditures in BIMSTEC countries located in a sensitive region, show that public expenditures put pressure on environmental quality and cause environmental degradation by increasing carbon emissions. Therefore, it is important to implement public policies in line with global and regional strategies that will ensure environmental protection and sustainable development, and to realize public expenditures in a way that prioritizes environmental efficiency within the framework of a holistic financial plan covering all sectors.

Anahtar Kelimeler: Kamu Harcamaları, Çevresel Bozulma, Panel Regresyon Analizi, BIMSTEC Ülkeleri.

Keywords: Public Expenditures, Environmental Degradation, Panel Regression Analysis, BIMSTEC Countries

GİRİŞ

Günümüzde çevre kaynaklarının her geçen gün azalması ve çevresel bozulmalar önemli sorunlar arasında yer almaktadır. Bu sorunlar ülkelerin sosyo-ekonomik sistemleri ve coğrafi özelliklerine göre farklılık göstermekte ve dünyadaki tüm bölgeleri etkileyebilmektedir. Çevresel bozulma, temel olarak bireylerin yaşam tarzlarının ve sürdürülebilir olmayan üretim ve tüketim sistemlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Günümüzde tüketim kültüründe tüketim eksenli planlamaya dayalı bir sosyal yapı ön plana çıkmakta; ekonomik gelişmelerle birlikte üretim ve tüketim miktarlarında önemli artışlar yaşanmaktadır.

Ekonomik büyüme ve kalkınmada önemli bir role sahip olan kamu harcamaları, bir ülkenin kaynaklarının geliştirilmesinde, etkin tahsisinde ve sürdürülebilir kullanımındaki rolü nedeniyle hükümetler tarafından etkili bir politika aracı olarak kullanılmaktadır. Tarihsel süreçte çevrenin ekonomik büyüme ve kalkınma sürecinde genellikle göz ardı edilmesi, çevre kalitesinin bozulması ve kaynakların tükenmesini kaçınılmaz kılmıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyüme amacının çevreden ödün verilerek gerçekleştirilmeye

çalışılmasının çarpıcı etkileri gün geçtikçe daha fazla görünür hale gelmektedir. Esasen ekonomi ile karşılıklı etkileşim halinde (Erataş ve Uysal, 2014: 19) olan çevre, üretim sürecinin devamı için ham madde kaynağını sağlamasının yanı sıra doğrudan sosyo-ekonomik refahın temel unsurları arasındadır.

Çevrenin korunması ve kirliliğin azaltılmasında kamu harcamalarının rolü, dönemler itibarıyla ve ülkelerin yapısına göre farklılık göstermektedir. Sanayinin büyümenin motoru kabul edildiği ve ilerlemenin sanayinin gelişmesine endekslendiği dönemlerde genel olarak kamu harcamaları çevre ile ilgili endişelerden uzak bir anlayışla gerçekleştirilmiştir. Ancak kişi başına düşen milli gelirin, ekonomik kalkınmanın sağlanmasında yeterli bir ölçüt olamayacağına anlaşılmasıyla insan faktörünün ön plana çıkarıldığı yaklaşımlar önem kazanmaya başlamıştır. Bu nedenle kişi başına GSYİH, eğitim hizmetlerinin düzeyi ve toplum bireylerine sağlanan sağlık hizmetlerinin boyutu ile ilgili bileşik insani gelişme endeksi² tasarlanmıştır. Ayrıca ekonomik kalkınmada yalnızca şimdiki neslin değil, gelecek nesillerin ihtiyaçlarına odaklanan sürdürülebilir kalkınma yaklaşımının benimsenmesi, en önemli kamu kaynağından biri olan çevrenin korunması ve geliştirilmesine ağırlık verilmesini zorunlu kılmıştır.

Çevrenin korunması ve kaynakların sürdürülebilir kullanımı, tüm ülkeler için bir amaç ve küresel olarak benimsenmiş temel bir strateji olmuştur. Bu kapsamda çevrenin korunmasına yönelik bölgesel, uluslararası ve küresel düzenlemelerin sayısında büyük bir artış gözlenmiş, çevrenin korunması ve geliştirilmesi uluslararası hukukun en önemli alanlarından biri haline gelmiştir (Dogaru, 2013: 1344). Bu doğrultuda sürdürülebilirlik için çevresel ve doğal kaynakların, hem bugünkü hem de gelecek nesillerin toplumsal ve ekonomik refahı ve yaşam koşullarının iyileştirilmesi doğrultusunda iktisadi ve sosyal kalkınma için kullanılmasını sağlayacak yaklaşım ve politikalar evrensel bir nitelik kazanmıştır.

Çevresel korunma ve sürdürülebilirlik hedefleri için etkin bir analiz sunması yönüyle Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesi'nde kabul edilen "Dünyamızı Dönüştürmek: Birleşmiş Milletler 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Gündemi" kritik bir aşamadır (Köse, 2022: 501). Bu belgede kamu harcamalarının ve yatırım fonlarının rasyonel kullanımına odaklanılarak yenilenemeyen kaynakların tüketiminden ziyade çevresel tehlikelerin azaltılmasına ve çevreye

2- İnsani gelişme endeksi bileşiminde kullanılan diğer parametreler arasında okullaşma yılı, doğuştan yaşam beklentisi, okur-yazarlık oranı, ortalama yaşam süresi ve alım gücü yer almaktadır (UNDP, 2022).

en az zarar verecek şekilde kalkınmanın inşasına katkıda bulunabilecek sektörler kaynak tahsisi amaçlanmıştır. Ayrıca kirliliği yüksek oranda artıran projelerin sınırlandırılarak, temiz teknolojilerin ve yenilenebilir enerjilerin teşviki ve böylelikle eğitim, sağlık, barınma ve altyapı gibi temel ihtiyaçların yeterli nitelik ve nicelikte sağlanması yoluyla bireysel ve toplumsal refahın iyileştirilmesi hedeflenmiştir. 2015 yılında Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi Taraflar Konferansı'nda kabul edilen Paris Anlaşmasının ise temel hedefi, yüksek düzeylere ulaşan sera gazı emisyonlarının ve iklim sorunlarının çözümlenmesi için olabildiğince kısa sürede uygulanabilir evrensel nitelikli bir eylem planı hazırlamaktır. Bu yönüyle küresel çaplı verilen mücadelede bir dönüm noktasıdır (Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu, 2016: 1-2).

Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi kapsamında kurulan ve Paris anlaşmasının kritik bir unsuru olan Yeşil İklim Fonu uygulaması ise gelişmekte olan ülkelerin düşük emisyonlu, iklime dayanıklı politikalara yönelik "Ulusal Olarak Belirlenmiş Katkı Beyanları" hedeflerini yükseltmelerini ve gerçekleştirmelerini desteklemekle görevli kılınmıştır (GCF, 2022: 1). Sağlık, gıda ve su güvenliği, toplumsal geçim kaynakları, altyapı ve yapılandırılmış çevre, ekosistem ve ekosistem hizmetleri, enerji üretimi ve erişimi, ulaşım, binalar, şehirler, endüstriler ve cihazlar ile ormanlar ve arazi kullanımı alanlarında etki doğurmayı hedefleyen Yeşil İklim Fonu ile öncelikli ülke grupları arasında yer verilen savunmasız ülkelerin iklime dirençli olabilmeleri için desteklenmeleri öngörülmüştür (GCF,, 2021: 16-17, 29). Yeşil İklim Fonu'nun kullanılmasında öncelikli ülkeler arasında ilk sırayı Afrika alırken, diğer öncelikli gruplar en az gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan küçük ada devletleridir. Çalışmada analize konu edilen BIMSTEC ülkeleri arasında yer alan Bangladeş, Butan ve Nepal en az gelişmiş ülkeler sınıflandırmasına dahil olduğundan, hem Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi'nde farklı taahhütlere göre gruplandırılan hem de Yeşil İklim Fonu'nda yer alan ülkelere kıyasla kendilerine verilen öncelik nedeniyle daha avantajlı oldukları ifade edilebilir.

Konunun önemi ve çevresel unsurların insan hayatındaki kritik rolü dikkate alınarak bu çalışmada çevresel bozulma ve kamu harcamaları ilişkisi, panel veri analizi ile BIMSTEC ülkeleri için tespit edilmeye çalışılmıştır. İlk olarak konuya ilişkin teorik açıklamalara yer verilmiştir. Ardından literatürdeki çalışmalar değerlendirilmiş ve analizde kullanılan model ve veri seti açıklanmıştır. Son bölümde ise analize ait test sonuçları sunulmuştur. Elde edilen ampirik bulgulara göre çevresel bozulma ve kamu harcamaları ilişkisine dair değerlendirmelere yer verilmiştir.

1. TEORİK ÇERÇEVE

Çevre kalitesinin küresel ölçekte bozulması ve gezegenimiz için tehdit haline gelmesi, çevre sorunlarına ilişkin kamuoyu endişesini artırmış ve çözüm için sürdürülebilir kalkınmayı desteklemeye yönelik girişimlere hız kazandırmıştır. Bu kapsamda yeşil kamu mali yönetimi ve bütçeleme uygulamaları son yıllarda önem kazanmış (Göksu, 2022: 410), özellikle kamu harcamalarının çevre üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi ve en uygun seçenek, yöntem ve stratejilerin saptanarak uygulamaya geçirilmesi, temel bir politika alanı haline gelmiştir.

Kamu harcamalarının çevresel bozulma üzerine etkisini konu alan çalışmalara bakıldığında konuyla ilgili ampirik ve teorik araştırmalar, kamu harcamalarının, çevresel bozulmanın önemli bir belirleyicisi olduğunu ortaya çıkarmaktadır (Halkos ve Paizanos, 2012: 3). Nitekim çevresel koruma ve bunun ekonomik performansla ilişkisi son zamanlarda ulusal ve uluslararası forumlarda ve politika oluşturma tartışmalarında önemli bir konu haline gelmiştir.

Kamu harcamalarının çevre kalitesi üzerinde doğrudan ve dolaylı etkileri söz konusudur. Doğrudan etki; enerji ve ilgili ürünlerin yanı sıra diğer kirlilik yoğun ürünlerin bakanlıklar, devlet daireleri ve kamu kurum ve kuruluşları tarafından doğrudan tüketimi yoluyla oluşmaktadır. Dolaylı etki ise hane halkı sübvansiyonları ve sosyal transferler gibi kamu harcamalarının daha temiz ürünlere olan talebi artırması, kirliliğin azalmasına neden olacak gelir etkisi oluşturması gibi yollarla söz konusu olmaktadır. Benzer şekilde kamu harcamaları, firma faaliyetlerini girdi ve fiziki ve beşeri sermaye yönüyle teşvik eden altyapı gibi kamu mallarının sağlanmasına yönlendirildiğinde dolaylı etki ortaya çıkabilmektedir. Böylece, kamu altyapısı ve beşeri sermaye gelişimi, çevresel kalite üzerinde ölçek etkisiyle büyümeyi teşvik edecektir. Firmaların enerji, enerji tüketen ürünler ve enerji ile ilgili ürünler ile üretim faaliyetlerinde girdi olarak kullanılan kirlilik yoğun ürünlere yönelik yatırım harcamaları doğrudan (teknik etki) çevre kirliliği oluşturmaktadır. Üretilen çıktı diğer firmalar için kirlilik yoğun ürünler de dahil olmak üzere farklı malların üretiminde ara girdi olarak kullanıldığında dolaylı etkiler oluşabilir (Adewuyi, 2016: 496). Buradan hareketle çalışmanın hipotezi; "kamu harcamaları çevre kirliliği üzerinde doğrudan ve dolaylı etkiler yaratır" şeklinde belirlenmiştir.

Literatürde yapılan teorik ve ampirik çalışmalarda kamu harcamalarının, çevresel kalite üzerinde önemli bir belirleyici olduğu ortaya konulmuştur.

Bunlardan Carlsson ve Lundström (2001), 75 ülkede 1975-1995 dönemi için siyasi ve ekonomik özgürlüğün karbon emisyonları üzerindeki etkisini incelemiştir. Siyasal özgürlük endeksinde bir hükümetin seçimle mi yoksa silahla mı iktidara geldiği, seçimlerin özgür ve adil olup olmadığı, bir muhalefetin var olup olmadığı ve seçmenlerin rızasıyla iktidarı alma fırsatına sahip olup olmadığı kriterleri esas alınmıştır. Ekonomik özgürlük endeksinin ana bileşenleri ise kişisel tercih, mülkiyetin korunması ve mübadele özgürlüğüdür. Elde edilen sonuçlara göre siyasi özgürlük karbon emisyonlarını azaltmakta; ekonomik özgürlük artışı ise büyük ülkelerde karbon emisyonlarını artırırken, küçük ülkelerde azaltmaktadır.

Jerret vd. (2003) 1979-1988 ve 1990-1992 dönemleri için Kanada'nın Ontario eyaletindeki 49 ilde sağlık harcamaları ile çevresel kalite ilişkisini araştırmışlardır. Her bir ilden alınan kesitsel ekolojik verilere dayanan analizin bulguları, iki ayrı sonuç ortaya koymaktadır: Toplum sağlığı ve çevre korumasına yapılan yatırımlar, sağlık harcamalarını azaltırken, çevresel kaliteyi dikkate almayan sağlık politikaları harcamalarda artışa neden olmaktadır. Bernauer ve Koubi (2006) ise 42 ülke için 1971-1996 arası dönemde kamu harcamaları ile çevre kalitesi arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmalarında, kamu harcamalarının GSYİH içindeki payının artmasının, kirlilik oranında artışa neden olduğunu tespit etmişlerdir.

Tamazian ve Rao (2010), geçiş ekonomisine sahip 24 ülkede 1993-2004 dönemi için genelleştirilmiş momentler metodunu (GMM) kullanarak kurumsal ve finansal gelişmenin çevre kalitesi üzerindeki etkilerini araştırmış ve güçlü kurumsal çerçeve gerçekleştirilemediği takdirde, finansal serbestleşmenin çevresel bozulmaya neden olduğunu tespit etmişlerdir. Tamazian ve Rao'ya göre hükümetlerin karbon emisyonlarını azaltmaya yardımcı olan ileri teknolojinin teşviki için etkin politikalar oluşturmasının nedeni budur. Yuxiang ve Chen (2010) tarafından 1996-2006 yılları arasındaki dönem için Çin'de il düzeyinde panel veri analizi kullanılarak yapılan çalışma kamu harcamaları ile enerji yoğunluğu arasında bir ilişki olduğuna dair bazı kanıtlar sunmaktadır. Elde edilen ampirik sonuçlar, Asya mali krizinden bu yana kamu harcamalarındaki artışın enerji yoğunluğu üzerinde etkili olduğunu göstermiş; kamu harcamalarındaki artışın, enerji yoğunluğunu artırdığı tespit edilmiştir.

Gray ve Shimshack (2011), yaptıkları çalışmada Amerika'da çevre politikalarının uygulanması ve uygulama sonuçlarının takip edilmesinin çevresel uyumu artırdığını tespit etmişlerdir. Uygulama ve takip faaliyetleri daha yüksek

bir bütçe gerektiğinden, kamu harcamalarındaki artışın çevresel düzenlemelere katkı sağlayacağı savunulmuştur. Boachie vd. (2014), Gana'da reel GSYİH, karbon emisyonları, doğum oranı, yaşam beklentisi, enflasyon ve kentleşmenin kamu sağlık harcamaları üzerindeki etkilerini 1970-2008 dönemi yıllık verilerini kullanarak zaman serisi analizi ile incelemişlerdir. Çalışma sonuçları, Gana'da kamu sağlık harcamaları, reel GSYİH, yaşam beklentisi ve doğum oranları arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermiştir.

Lopez ve Palacios (2014), 1995-2008 arası dönemde 12 Avrupa ülkesi için GMM tahmincisi ile çevre kirliliği ve kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Uygulama sonuçlarına göre kamu harcamaları ve sübvansiyonlardaki artış, sülfür dioksit ve ozon konsantrasyonunu önemli ölçüde azaltırken, azot dioksit üzerindeki etkisi nötrdür. Bu doğrultuda çalışmada kamu harcamalarının, çevresel bozulma üzerinde önemli bir belirleyici olduğu ifade edilmiştir. Yazdi vd. (2014) tarafından yapılan çalışmada, İran'da 1967-2010 dönemi için sülfür dioksit ve karbon monoksit gibi kirleticiler ile sağlık harcamaları ilişkisi ARDL sınır testi kullanılarak incelenmiştir. Ampirik sonuçlar, kısa ve uzun dönem için karbon ve sülfür emisyonları ile sağlık harcamaları arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermiştir. Islam ve Lopez (2015) tarafından 1983-2008, 1985-2008 ve 2000-2008 dönemleri için GMM tahmincisi kullanılarak, Amerika'da kamu harcamalarının hava kirliliği üzerindeki etkisi incelenmiştir. Elde edilen bulgularda, devlet ve yerel yönetimlerin sosyal ve kamu mallarına yönelik harcamalarındaki 1 birimlik artışın, sülfür dioksit konsantrasyonlarını %2-3, özel madde konsantrasyonlarını %3-5 ve ozon konsantrasyonlarını %2-6 oranında azalttığı tespit edilmiştir. Ayrıca federal harcamalardaki değişimin çevresel bozulma üzerinde etkili olmadığı belirtilmiştir. Galinato ve Galinato (2016), yaptıkları çalışmada gelişmekte olan ülkeler için sıradan en küçük kareler, sabit etkiler, rastgele etkiler ve GMM yöntemi ile kamu harcamalarının artışı ve genişleyen sosyal güvenlik ağlarının kısa dönemde ormansızlaşmayı ve karbon emisyonunu önemli ölçüde artırdığını tespit etmişlerdir. Orman yenilenme oranının düşük olması ve durağan durumdaki orman örtüsü nedeniyle kamu harcamalarının ormansızlaştırma ve karbon emisyonları üzerindeki etkisi uzun dönemde önemsizdir.

Abdullah vd. (2016), Malezya'da 1970-2014 dönemi için ulusal sağlık harcamaları ile çevre kalitesi ilişkisini ARDL yaklaşımıyla incelemişlerdir. Ampirik sonuçlar, kısa ve uzun dönem için karbon ve sülfür emisyonları ile sağlık

harcamaları arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermiştir. Adewuyi (2016), 40 ülkede 1990-2015 dönemi için hane halkı, firma ve kamu harcamalarının toplam ve sektörlere göre karbon emisyonları üzerindeki etkisini heterojen panel veri analizi yöntemiyle araştırmıştır. Analiz bulguları kamu harcamalarındaki %1'lik artışın uzun vadede toplam karbon emisyonlarında %0.034'lük bir artışa neden olduğunu göstermiştir. Ayrıca, kamu harcamalarındaki %1'lik artış, ulaşım ve üretim sektörlerindeki karbon emisyonlarını sırasıyla -%1.1 ve %0.1 oranında değiştirmiştir.

Chaabouni vd. (2016) tarafından, 1995-2013 arası dönemde 51 ülkede (orta ve yüksek gelirli ülkeler) ekonomik büyüme, sağlık harcamaları ve karbon emisyonları ilişkisi analiz edilmiştir. Ekonomik büyüme ile karbon emisyonları arasında ve ekonomik büyüme ile sağlık harcamaları arasında iki yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilirken, karbon emisyonlarından sağlık harcamalarına tek yönlü bir etki olduğu görülmüştür. Lyu vd. (2016), Çin'deki hava kirliliğine neden olan temel faktörleri araştırmak amacıyla 1997-2012 dönemi için endeks ayrıştırma yöntemi yardımıyla yaptıkları çalışmada Çin'de ince partikül, sülfür ve azot emisyonlarının artmasında ekonomik büyümenin birincil faktör olduğu belirlenmiştir.

Halkos ve Paizanos (2016), Amerika'da 1973-2013 arası dönemde üç aylık verivevektör otoregresyonlarını kullanarak maliye politikasının karbon emisyonları üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Sonuçlar, artan kamu harcamalarının hem tüketim hem de üretimden kaynaklanan karbon emisyonlarını azalttığını ve bu hafifletici etkinin, çevre koruması ve kamu malları gibi belirli harcama kompozisyonlarına odaklanılarak önemli ölçüde artırılabilirliğini göstermiştir. Galinato ve Islam (2017), 1986-1999 arası dönemde 95 ülke için yaptıkları çalışmada kamu harcamaları ile çevresel bozulma arasındaki ilişkiyi açıklayan bir model geliştirmiştir. GMM ile tahmin edilen model sonuçları, demokratik ülkelerde çevre kirliliğinin azaltılmasında başarısız olan piyasa ekonomisi nedeniyle devletin kamusal mallar için yaptığı harcamalar arttıkça azotdioksit ve karbonmonoksit miktarının düştüğünü; otokrasi ile yönetilen ülkelerde tam tersi durumun söz konusu olduğunu göstermiştir.

Solarin vd. (2017), ARDL sınır testini kullanarak 1965-2013 dönemi için Gana'da kurumsal kalite ile karbon emisyonları ilişkisini araştırmışlardır. Ampirik bulgular kişi başına hidroelektrik kullanımının karbon emisyonlarını düşürmeye yardımcı olduğunu göstermiştir. Farzanegan ve Markwardt (2018), Orta Doğu ve

Kuzey Afrika bölgeleri için 1980-2005 döneminde panel veri analizini kullanarak yaptıkları çalışmada, kamu harcamalarındaki artışın karbon emisyonlarını etkili bir şekilde azaltabileceğini, ancak bunun kurumsal kaliteye bağlı olduğunu belirtmişlerdir. Huang (2018), Çin'deki 30 il için 2008-2013 döneminde panel veri analizi yardımıyla çevreyi korumaya yönelik yapılan kamu harcamaları ile sülfür emisyonları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmanın ana bulguları, sülfür emisyonlarının, çevresel kalite için yapılan kamu harcamaları ile etkin bir şekilde azaltılabileceği yönündedir.

Morshed vd.(2018), Bangladeş'te 1976-2014 dönemi için kamu harcamaları ile çevre kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmayı amaçlayan çalışmalarından elde ettikleri sonuçlar, kamu harcamalarının hava kalitesini bozduğunu ve uzun dönemde kaynakları tükettiğini ortaya koymuştur. Kısa dönemde ise çevre sorunlarının toplum sağlığını etkilemesinin; kamu harcamalarında artışa neden olduğu belirtilmiştir. Mohammed Suud vd. (2019) tarafından ARDL yöntemi kullanılarak 1971-2013 dönemi için Venezuela'da kamu harcamalarının ve finansal gelişmenin çevresel bozulmayı nasıl etkilediği incelenmiş ve kamu harcamalarının kirliliği artırdığı, finansal gelişmenin ise çevre kalitesini iyileştirdiği tespit edilmiştir.

Wang ve Li (2019) tarafından Çin'de eyalet düzeyinde 1996-2010 arası dönem için kamu harcamaları ile karbon emisyonu azaltımı arasındaki ilişki panel veri analizi ile araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarında kamu harcaması ölçeğindeki bir artışın kişi başına karbon emisyonlarını artırdığı; kamu mallarına yönelik harcamalardaki bir artışın ise karbon emisyonlarını azalttığı tespit edilmiştir. Ayrıca kültürel tanıtım ve spor tanıtımı, bilim, şehir bakımı ve kamu güvenliği kurumlarına yapılan harcama oranındaki artışın kişi başına karbon emisyonlarını azalttığı belirtilmiştir. Sağlık harcamalarının oranındaki bir artış ise kişi başına düşen karbon emisyonlarındaki azalmayı etkilememektedir. Yuelan vd. (2019) ise yine Çin ekonomisi üzerine yaptıkları ve 1980-2016 yılları arasında maliye politikası araçları (kamu harcamaları ve kamu gelirleri) ile çevresel bozulma arasındaki ilişkiyi tespit etmek amacıyla ARDL sınır testi kullanarak yürüttükleri çalışmada, maliye politikası araçlarının uzun dönemde çevresel bozulmayı önemli ölçüde artırdığını ortaya koymuştur.

Özcan ve Karter (2020) tarafından 7 ülkede (Filipinler, Hindistan, Irak, Kongo, Nijerya, Pakistan ve Yemen) 2002-2017 dönemi için kamu harcamaları ve terörizmin çevresel bozulmalar üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Panel veri analizi

metotlarının kullanıldığı çalışmada karbon emisyonu bağımlı değişken; GSYH, kamu harcamaları, enerji arzı ve terörizm bağımsız değişken olarak belirlenmiştir. Çalışma bulgularında, genel olarak her ülkede kamu harcamaları ve terörizmin çevresel bozulmalara neden olduğu tespit edilmiştir.

Ike vd. (2020) tarafından Tayland'da 1972-2014 dönemi için Toda Yamamoto nedensellik analizi kullanılarak kamu harcamaları, enerji ve heterojen fosil yakıt kaynaklarından kaynaklanan karbondioksit emisyonları arasındaki bağlantı incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar, kamu harcamalarındaki %1'lik bir artışın, düşük karbondioksit yayan gaz yakıt kaynaklarında %6,5 oranında artışa, orta karbondioksit yayan sıvılarda ise %0,2 oranında azalmaya neden olduğunu göstermiştir. Ayrıca kamu harcamaları ile karbondioksit emisyonları arasında çift yönlü; kamu harcamalarından enerji tüketimine doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre, Tayland ekonomisi için enerji tasarrufu yerine temiz ve yenilenebilir enerji kaynaklarının payının artırılması önerilmiştir. Hao vd. (2020) ise Çin'de 1995-2015 dönemi için eyalet düzeyinde mali yerleşmenin çevre kalitesi üzerindeki etkisini panel veri analizi yoluyla araştırmış ve devletin karbon emisyonlarının azaltılmasında; kamu harcamalarının ise karbon emisyonlarının kontrolünde önemli bir rol oynadığını ortaya koymuştur.

Konuk ve Eryer (2021), 1980-2019 dönemi için Türkiye ekonomisinde ekonomik büyüme, sağlık harcamaları ve çevre ilişkisini Johansen eşbütünlük testi ile incelemişlerdir. Elde edilen bulgularda karbondioksit değişkenindeki %1'lik artışın, sağlık harcamalarını %2,62 oranında artırdığı tespit edilmiştir. Oktavilia vd. (2021) tarafından yapılan çalışmada ise Endonezya'nın 33 ilinde 2013-2018 dönemi için panel veri regresyon modelleri kullanılmış ve analiz sonuçlarında kamu harcamalarının çevresel kalite endeksi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Literatürde kamu harcamaları ile çevresel bozulma (veya kalite) arasındaki ilişkiyi incelemek için yapılan ampirik çalışmaların sayıca fazla olduğu, ancak bulguların yeterince açık ve net sonuçlar ortaya koymadığı ifade edilebilir. Bazı çalışmalarda, kirleticilerin artmasıyla kamu harcamalarında artışa neden olan pozitif bir ilişki tespit edilirken; bazılarında kamu harcamalarındaki artışın çevresel kirliliği azalttığı sonucuna ulaşılmıştır. Sözü edilen ilişkiyi kapsamlı bir şekilde inceleyen çalışmaların sınırlı kalmasının ve konusunun güncel olmasının bu çalışmayı önemli kıldığı ve literatüre katkı potansiyelini artırdığı değerlendirilmektedir.

2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Çalışma kapsamında BIMSTEC ülkelerinde kamu harcamalarının çevresel bozulma üzerine etkisinin araştırılması amaçlanmaktadır. Zira bu ülkelerin iklim değişikliği ve karbon emisyonunun kilit rol oynadığı sera gazı emisyonu nedeniyle oluşan küresel ısınmanın etkisinde oldukları düşünülmektedir. Bu nedenle çalışma konusu ve analizi için sözü edilen ülke grubu tercih edilmiştir. Kamu harcamalarının karbon emisyonlarına etkisini tespit etmek için 1990-2019 dönemini kapsayan veriler kullanılarak panel regresyon analizi yapılmıştır. Bangladeş, Butan, Hindistan, Myanmar, Nepal, Sri Lanka ve Tayland olmak üzere toplamda 7 ülkeden oluşan BIMSTEC ülkeleri içerisinde Myanmar'da 1990-2019 dönemi için yeterli veriye ulaşılamadığından bu ülke analize dahil edilmemiştir.

Daha önce BISTEC olarak Bangladeş, Hindistan, Sri Lanka ve Tayland'ın katılımıyla 4 üye ülke ile kurulan bu oluşum daha sonra Myanmar, Butan ve Nepal'in de katılımıyla BIMSTEC halini almıştır. BIMSTEC'in temel amacı Bengal Körfezi'ne sınırı olan üye ülkeler arasında teknolojik ve ekonomik işbirliğinin sağlanmasıdır. BIMSTEC, ekonomik büyüme alanındaki dinamizmi ile dikkat çekmekte ve ekonomik büyüme potansiyeli nedeniyle güçlü bir temele sahip olduğu bilinmektedir (Mohan, 2016: 2). Sektör odaklı bir yapılanma olan BIMSTEC kapsamında yürütülen iş birliği, ilk olarak 1997 yılında altı sektöre (ticaret, teknoloji, enerji, ulaşım, turizm ve balıkçılık) odaklanmış ve 2008 yılında tarım, halk sağlığı, yoksulluğun azaltılması, terörle mücadele, çevre, kültür ve iklim değişikliği ile ilgili alanlara yönelmiştir. Sektörler, üye devletler tarafından yönetilmektedir. Buna göre Bangladeş ticaret, yatırım ve kalkınma; Butan çevre ve iklim değişikliği; Hindistan güvenlik; Myanmar tarım ve gıda güvenliği; Nepal insan odaklı iletişim; Sri Lanka bilim, teknoloji ve inovasyon; Tayland ise internet erişimi alanında öncü konumdadır (BIMSTEC, 2022).

Çalışmada bağımlı değişken olarak karbon emisyonu (kişi başına düşen metrik ton), bağımsız değişken olarak ise kamu harcamaları (cari ABD \$) kullanılmıştır. Ayrıca çalışmaya ticari açıklık oranı, kentleşme düzeyi ve nüfus artış hızı gibi kontrol değişkenleri de eklenmiştir. Tablo 1'de çalışmada yer alan tüm değişkenlere ait detaylı bilgiler ve aynı zamanda bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenlere beklenen etkileri yer almaktadır.

Tablo 1: Değişkenler ve Bağımsız Değişkenlerin Bağımlı Değişkenlere Beklenen Etkileri

Değişken	Değişkenin Kısaltması	Kaynak	Karbon Emisyonu Üzerine Beklenen Etkiler
Kamu Harcamaları	GOVS	World Bank	+
Ticari Açıklık	TRADE	World Bank	+
Kentleşme	URBAN	World Bank	+
Nüfus Artış Hızı	POPG	World Bank	+
Karbon Emisyonu	CO2	World Bank	

Çalışmada dengeli panel veri analizi yöntemi uygulanmış ve bu analizin yapılması amacıyla da Stata 14 paket programı kullanılmıştır. Çalışma kapsamında oluşturulan model aşağıdaki gibidir:

$$CO2_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 GOVS_{it} + \alpha_2 TRADE_{it} + \alpha_3 URBAN_{it} + \alpha_4 POPG_{it} + \alpha_i + \lambda_t + \varepsilon_{it}$$

Modelde yer alan $CO2_{it}$; çevresel bozulma göstergesi olarak karbondioksit emisyonunu, $GOVS_{it}$; kamu harcamalarını, $TRADE_{it}$; ticari açıklık oranını, $URBAN_{it}$; kentleşme oranını, $POPG_{it}$; nüfus artış hızını; α_i birim etkiyi, α_0 sabit parametreyi, λ_t zaman etkisini ve ε_{it} ise hata terimini ifade etmektedir.

Çalışmada ilk olarak değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler belirtilmiş, sonrasında sırasıyla çoklu doğrusal bağlantı sınaması, VIF testi, F testi, Hausman testi, değişen varyans ve otokorelasyon testleri gerçekleştirilmiştir. Son olarak uygun dirençli tahminci ile model tahmin edilmiştir.

3. EKONOMETRİK ANALİZ

Çalışmada panel veri analizi için kullanılan değişkenler için tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir. Değişkenlerin öz yapısının belirlenmesi amacıyla da değişkenlerin gözlem sayıları, ortalama değerleri, standart sapmaları, minimum ve maksimum değerleri açıklanmıştır. Tablo 2’de bağımlı değişken CO2 ve bağımsız değişkenler GOVS, TRADE, URBAN ve POPG’e ait gözlem sayıları, ortalama değerleri, standart sapmalar ve minimum ve maksimum değerler görülmektedir.

Tablo 2: Değişkenlere Dair Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	Gözlem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
CO2	180	1,004598	1,042105	0,049721	3,85152
GOVS	180	22,09067	2,276691	17,34438	26,49875
TRADE	180	64,35919	32,5183	15,50626	140,437
URBAN	180	26,23705	9,352612	8,854	50,692
POPG	180	1,240621	0,6387509	-0,3626605	2,729204

Panel regresyon modelinde açıklayıcı değişkenler (bazıları ya da tümü) arasındaki tam veya tama yakın doğrusal ilişki çoklu doğrusal bağlantı sorununa neden olmaktadır. Açıklayıcı değişkenler arasında yüksek dereceli korelasyon ilişkisinin, parametrelerin hesaplanmasını zorlaştırması ve en küçük kareler yöntemini etkisiz hale getirebildiği dikkate alınarak panel veri analizi yapılmadan önce açıklayıcı değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı sorununun sınanması gereklidir (Topalhan ve Yeşilkaya, 2017: 68).

Tablo 3: Korelasyon Matrisi

	GOVS	TRADE	URBAN	POPGROW
GOVS	1,0000			
TRADE	-0,0767	1,0000		
URBAN	0,5027	0,5233	1,0000	
POPGROW	-0,1780	-0,4862	-0,3021	1,0000

Tablo 3'te korelasyon matrisine yer verilmiştir. Açıklayıcı değişkenler arasındaki korelasyon ilişkisinin %75'ten fazla olmasının problem oluşturacağı ifade edilmektedir. Tablo 3 incelendiğinde açıklayıcı değişkenler arasındaki korelasyon ilişkisinin %75'in altında olduğu görülmektedir. Çoklu doğrusal bağlantı problemine rastlanmamıştır. Çoklu doğrusal bağlantı probleminin sınanması için ek olarak VIF testi uygulanmıştır.

Tablo 4: VIF Testi

Değişken	Tolerans	VIF değeri
GOVS	0,545916	1,83
TRADE	0,444401	2,25
URBAN	0,422968	2,36
POPGROW	0,705671	1,42

Açıklayıcı değişkenlere ait tolerans değerleri ve VIF testi değerleri Tablo 4'te yer almaktadır. Tolerans değerlerinin 0.2'den düşük olması ve VIF testi

değerlerinin 10'dan büyük olmasının çoklu doğrusal bağlantı sorununa işaret ettiği bilinmektedir. Ancak Tablo 4'teki bulgular böyle bir problemin bulunmadığını teyit etmektedir.

Model tahmin edilmeden önce klasik modelin sınanması, sabit ve tesadüfi etkiler modelleri arasında tercih yapabilmek için Hausman testi ve sonrasında da değişen varyans, otokorelasyon ve birimler arası korelasyon sınamaları yapılmıştır. Bu spesifikasyon testleri sonrasında model tahmin edilmiştir.

Tablo 5: Spesifikasyon Testleri

F Testi	
F İstatistik Değeri	59,03
Olasılık Değeri	0,0000
Hausman Testi	
Ki kare İstatistik Değeri	36,51
Olasılık Değeri	0,0000
Değiştirilmiş Wald Testi	
Ki kare İstatistik Değeri	261,48
Olasılık Değeri	0,0000
Bhargava, Franzini ve Narendranathan'ın Durbin Watson Testi ve Baltagi-Wu Yerel En İyi Değişmez Testi	
Bhargava, Franzini ve Nrendranathan'ın Durbin Watson Test İstatistiği Değeri	0,14729821
Baltagi-Wu Yerel En İyi Değişmez Test İstatistiği Değeri	0,32232079
Breusch-Pagan LM Testi	
Ki kare İstatistik Değeri	158,140
Olasılık Değeri	0,0000

Tablo 5'te spesifikasyon testlerine dair bulgular yer almaktadır. F testi bulgularına bakıldığında klasik modelin reddedildiği görülmektedir. Ulaşılan olasılık değeri klasik modelin geçersiz olduğuna işaret etmektedir. Zaman etkilerine rastlanmamıştır. Sabit etkiler ve tesadüfi etkiler modelleri arasında tercih yapmak için Hausman testi uygulanmıştır. Hausman testi sonucunda çalışma kapsamında sabit etkiler modelinin etkin olduğu bulgusu elde edilmiştir. Değişen varyansın Değiştirilmiş Wald testiyle araştırıldığı çalışmada elde edilen olasılık değeri varyansın birimlere göre değiştiğini göstermektedir. H₀ hipotezi kabul edilmiş ve modelde değişen varyans problemine rastlandığı tespit edilmiştir. Hata terimlerinin birbiri ile ilişki içerisinde olması otokorelasyon sorununu göstermektedir. Otokorelasyonu test etmek için Bhargava, Franzini ve Narendranathan'ın Durbin Watson testi ve Baltagi-Wu Yerel En İyi Değişmez

testleri uygulanmıştır. Bu testlerin bulgularına bakıldığında her iki test istatistik değerinin de 2'nin oldukça altında olduğu görülmektedir. Bu da otokorelasyonun ciddi düzeyde olduğunu ifade etmektedir. Spesifikasyon testlerinden son olarak yatay kesit bağımsızlığı veya diğer bir deyişle birimler arası korelasyonun test edilmesi için $T > N$ şartı olan Breusch-Pagan LM testi uygulanmıştır. Çalışmanın birim boyutu 6, zaman boyutu 30 olduğundan dolayı bu test gerçekleştirilebilmiştir. Yapılan sına sonrasında modelde birimler arası korelasyon tespit edilmiştir.

Model için spesifikasyon testleri yapıldıktan sonraki aşamada spesifikasyon testleriyle elde edilen bulgulara uyumlu bir dirençli tahminciyle model tahmin edilmiştir. Modelde sabit etkiler modeli geçerli olup aynı zamanda değişen varyans, otokorelasyon ve birimler arası korelasyon bulgularına rastlanmıştır. Bu sonuçları göz önünde bulunduran Driscoll-Kraay testi kullanılmıştır.

Tablo 6: Modelin Tahmini

Bağımsız Değişkenler	Katsayı	Driscoll-Kraay Standart Hata	Olasılık Değeri
GOVS	0,2410586	0,046349	0,000
TRADE	0,0035191	0,0034653	0,318
URBAN	0,0266606	0,0122878	0,038
POPGROW	0,0811524	0,0321071	0,017
$R^2=0.6868$			

Not: ***, %1 Anlamlılık Düzeyi, **, %5 Anlamlılık Düzeyi, *, %10 Anlamlılık Düzeyi.

Tablo 6'da Driscoll-Kraay dirençli tahminciyle modelin tahminine dair bulgular yer almaktadır. R^2 değeri 0.6868 olup bu değer aynı zamanda bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücünü ifade etmektedir. Bunun yanı sıra bağımsız değişkenlere ait katsayı değerleri, Driscoll-Kraay dirençli standart hatalar ve olasılık değerleri görülmektedir.

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Ulaşılan sonuçlardan ilk olarak GOVS değişkeni ve CO2 değişkeni arasındaki ilişki incelendiğinde bu iki değişken arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu gözlemlenmektedir. BIMSTEC ülkelerinde kamu harcamaları arttıkça karbondioksit emisyonunun arttığı görülmektedir. Elde edilen bu sonuç aynı zamanda istatistiksel olarak %1 önem düzeyinde anlamlılığı işaret eder. Bu

noktada söz konusu ülkelerin; eğitim, bilimsel ve ar-ge faaliyetleri gibi gerçek zenginliğini artıracak alanları artırmaya, yeni üretim yapılarına yatırım yapmaya ve sanayi sektörlerini teşvik edebilecek bir altyapı oluşturmaya yönelik kamu harcamalarını yeniden güncellemesi gerekmektedir. Ayrıca her türlü doğal kaynağın (fosil enerji, mineraller ve ormanlar) tükenmesine neden olan faaliyetlere yapılan harcamalar kısılmalı ve bu yolla kişi başına düşen servet azaltılmalıdır. Bunun yanı sıra çevresel dengenin sağlanması amacıyla ekolojik ayak izi olarak da bilinen doğal kaynakların (tarım arazisi, orman, mera, balıkçılık gibi) tüketimi biyolojik kapasite düzeyine indirilmelidir.

Kontrol değişkenlerinden ticari açıklık ile çevresel bozulma arasındaki ilişkiye bakıldığında bu iki değişken arasındaki ilişkinin yönünün pozitif ancak elde edilen sonucun istatistiksel olarak anlamsız olduğu görülmektedir. Çalışmaya konu olan ülkelerde ticari dışa açıklık oranı arttıkça çevresel bozulma artmaktadır. Bu noktada ithalatın karbon içeriklerine göre eşit şekilde vergilendirilmesini sağlamak için sınır ayarlama programlarının uygulanması, küresel değer zincirlerine katılımın teşvik edilmesi ve ticaret politikalarında emisyonların azaltılması amacıyla geleneksel enerji tüketimini azaltan ve yenilenebilir enerji tüketimini artıran teknolojik yeniliklerin dikkate alınmasının etkili olacağı düşünülmektedir.

URBAN ve CO2 değişkenleri arasında da pozitif yönlü bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. BIMSTEC ülkelerinde kentleşme oranı arttıkça karbondioksit emisyonu düzeyi artmaktadır. Ulaşılan bulgular beklenen yönde olmakla beraber istatistiksel olarak %5 önem düzeyinde anlamlıdır. BIMSTEC ülkelerinde kentleşme GSYİH açısından giderek ulusal ekonomilerin lokomotif haline gelmektedir. Küresel kentler refah merkezleri olduğundan, bu sonuç yalnızca bu ülkelere özgü değildir. Nitekim dünya ekonomisi faaliyetlerinin büyük çoğunluğu kentsel alanlarda yapılmaktadır. Bu durum kamu harcamalarının çevre kirliliğinde etkili bir unsur olduğunu kanıtlar niteliktedir.

Nüfus artış hızının, karbondioksit emisyonu üzerine etkileri incelendiğinde POPGROW değişkenine ait katsayının işareti pozitifdir. Analize dahil edilen ülkelerde nüfus artış hızı arttıkça çevresel bozulma artmaktadır. Elde edilen sonuç aynı zamanda istatistiksel olarak %5 önem düzeyinde anlamlılığı göstermektedir. Zira nüfus yapısındaki nicelik ve niteliksel değişimler, doğal kaynak kullanımı ve tüketim alışkanlığı üzerinde belirleyici bir etkiye sahiptir. Dolayısıyla nüfus artış hızı ile enerji tüketimi, iktisadi büyüme, kentleşme ve karbondioksit emisyonunda yaşanacak artış öngörülebilir bir sonuçtur.

SONUÇ

Küreselleşme, kaynakların aşırı kullanımı, fosil yakıt kullanımı, ormansızlaşma, sanayileşme vb. faktörlerle beraber karbon salınımının sürekli olarak artması, dünya genelinde çevresel sürdürülebilirliğe yönelik endişeleri artırmıştır. Günümüzde küresel iklim değişikliği ve çevre kirliliği, modern dünyanın kritik çevresel sorunlarının başında gelmektedir. Birleşmiş Milletler başta olmak üzere çeşitli uluslararası kuruluşların küresel çevresel bozulmaya dikkat çekmesi, çevresel sürdürülebilirliğin ülke gündemine alınmasında etkili rol oynamıştır. Bu doğrultuda karbon emisyonlarının azaltılması, küresel bir amaç olarak benimsenmiş ve ulusal hükümetler, çok sayıda teknolojik, yasal ve ekonomik araçla bu amacın gerçekleştirilmesine yönelik çabalarını hızlandırmıştır. Bu çerçevede kalkınma planlarını, temel stratejilerini ve reform programlarını sürdürülebilir kalkınmanın gereksinimleri doğrultusunda uyarlamak zorunda kalmıştır.

Kalkınma programlarının finansmanı, sürdürülebilir kalkınmanın ihtiyaçlarının karşılanmasında birincil öneme sahiptir. Dolayısıyla finansal kaynaklar, sürdürülebilir kalkınmanın belirlenen hedefleri doğrultusunda yönlendirilmeli, kontrol edilmeli ve yapılandırılmalıdır. Doğal kaynakların tükenmesine yol açan faaliyetlere ayrılan mali harcamalar azaltılmalı; inovasyon, yeşil yatırımların desteklenmesi ve teşvik edilmesine yönelik paylar artırılmalıdır.

Çevresel iyileştirmeler maliye politikasının birincil amacı olmasa da, bu politikaların çevre mevzuatının etkinliği ve bunların kirlilik seviyesi üzerindeki olası etkilerini analiz etmek hayati önem taşımaktadır. Bu çalışma da analize tabi ülkelerde gerçekleştirilen kamu harcamalarının çevresel etkilerinin ortaya konulmasını hedeflemektedir. Analiz bulgularına bağlı olarak harcama politikalarının oluşturulması için öneriler sunması, çalışmanın özgünlüğünü ortaya koymaktadır. Bunun yanı sıra kamu harcamaları ile çevresel kalite bağlantısı hakkında Güney Asya ülkelerine yönelik çok fazla çalışma bulunmamaktadır. Bu ülkelere dair çalışmalardan elde edilen kanıtlar, bölgenin sera gazları emisyonunun yol açtığı küresel ısınmanın etkisinde olduğunu göstermektedir.

BIMSTEC ülkelerinden Bangladeş, Butan, Hindistan, Nepal, Sri Lanka ve Tayland'da 1990-2019 yılları arasında kamu harcamalarının çevresel bozulma üzerine etkisine yönelik yapılan ampirik analiz neticesinde, araştırılan dönem için kamu harcamalarının çevresel bozulmayı artırdığı tespit edilmiştir. Kamu

harcamalarındaki bir birimlik artış, karbon emisyon düzeyini 0.2410 artırmaktadır. Ulaşılan bu sonuç istatistiksel olarak %1 önem düzeyinde anlamlı olup, literatürdeki çalışmalarda elde edilen bulgu ve sonuçlarla benzerlik göstermektedir. Kontrol değişkenleri ile çevresel bozulma arasındaki ilişkiye bakıldığında ise ticari açıklığın, kentleşme düzeyinin ve nüfus artış hızının karbon emisyonlarını artırdığı bulgusu elde edilmiştir. TRADE ve CO2 değişkenleri arasındaki ilişki ise istatistiksel olarak anlamsızdır. Kontrol değişkenleri ile ilgili diğer bulguların istatistiksel olarak %5 önem düzeyinde anlamlı olduğu gözlemlenmiştir.

Araştırma sonuçları BIMSTEC ülkelerinde kamu harcamalarının çevresel kalite üzerinde baskı oluşturduğunu ve çevresel bozulmanın arttığını göstermektedir. Elde edilen bulgular, birçok politika çıkarımı sunmaktadır. Her şeyden önce BIMSTEC ülkelerinde kamu harcamaları ve kalkınma politikalarının çevre kalitesigözetilerek uygulanması gerektiği ifade edilebilir. Bu noktada çevresel koruma ve sürdürülebilir kalkınmayı maksimum düzeyde gerçekleştirebilecek küresel çaplı ve bütüncü bir mali plan ve kamusal politikalar kritik öneme sahiptir. Sağlıklı bir çevre ile birlikte ekonomik büyümenin sürdürülebilirliği için ileri ve çevre dostu üretim yöntemleri kullanılabilir. Kamu harcamalarının, ekonomik büyümenin yanı sıra bireyin sosyal refahını artıracak faaliyetlere kanallene edilmesi, ekonomik kalkınma açısından önem arz etmektedir.

Gelişmiş ve çevreye zarar vermeyen üretim yöntemlerinin kullanımının teşvik edilmesi ile birlikte çevre konularında kamu bilincinin artırılmasının, çevreyi bozmadan ekonomik büyümenin sürdürülmesine yardımcı olması beklenmektedir. Son olarak artan nüfusu çevre dostu ürünler kullanmaya ve aynı zamanda sürdürülebilir tüketime katılmaya ikna etmek için yetkililerin eğitimlerini yoğunlaştırmalarının etkili olacağı düşünülmektedir. Teknolojik ve ekonomik açıdan yeterli donanımına sahip olmayan bu ülkelerde söz konusu önerilerin gerçekleştirilmesine yönelik diğer ülkelerce yapılabilecek teknik-mali yardımlar, vergisel alanda teşvikler ve küresel çaplı düzenlemelerde bu ülkelere tanınacak önceliklerin finansal bir çözüm sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdullah, H., Azam, M. ve Zakariya, S. K. (2016). The Impact of Environmental Quality on Public Health Expenditure in Malasiya. *Asia Pacific Journal of Advance Business and Social Studies*, 2(2), 365-379.
- Adewuji, A. O. (2016). Effects of Public and Private Expenditures on Environmental Pollution: A Dynamic Heterogeneous Panel Data Analysis. *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, 65, 489-506.
- Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu (2016). Geleceğe Dair: Paris İklim Anlaşması. <https://bit.ly/3WP3cPZ>. Erişim: 22.09.2022.
- Bernauer, T. ve Koubi, V. (2006). States as Providers of Public Goods: How does Government Size Affect Environmental Quality?. *CIS Working Paper*, 14, 2-33.
- BIMSTEC (2022). History the Bay of Bengal Initiative for Multi-Sectoral Technical and Economic Cooperation, Bangladesh, https://bimstec.org/?page_id=4863. Erişim: 21.10.2022.
- Boachie, M.K., Mensah, I.O., Sobiesuo, P., Immurana, M., Iddrisu, A.A. ve Kyei-Brobbe, I. (2014). Determinants of Public Health Expenditure in Ghana: A Cointegration Analysis. *Journal of Behavioural Economics, Finance, Entrepreneurship, Accounting and Transport*, 2(2), 35-40.
- Carlsson, F. ve Lundström, S. (2001). Political and Economic Freedom and the Environment: The Case of CO2 Emissions. *Working Paper in Economics*, 29, 2-19.
- Chaabouni, S., Zghidi, N. ve Mbarek, M. B. (2016). On the Causal Dynamics between CO2 Emissions, Health Expenditures and Economic Growth. *Sustainable Cities and Society*, 22, 184-191.
- Dogaru, L. (2013). The Importance of Environmental Protection and Sustainable Development. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 93, 1344-1348.
- Erataş, F. ve Uysal, D. (2014). Çevresel Kuznets Eğrisi Yaklaşımının "BRICT" Ülkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi. *İktisat Fakültesi Mecmuası*, 64(1), 1-25.
- Farzanegan, M. R. ve Markwardt, G. (2018). Development and Pollution in the Middle East and North Africa: Democracy Matters. *Journal of Policy Modeling*, 40(2), 350-374.
- Galinato, G. I. ve Galinato, S. P. (2016). The Effects of Government Spending on Deforestation due to Agricultural Land Expansion and CO2 Related Emissions. *Ecological Economic*, 122, 43-53.

- Galinato, G. I. ve Islam, A. (2017). The Challenge of Addressing Consumption Pollutants with Fiscal Policy. *Environment and Development Economics*, 22(5), 624-647.
- Göksu, G. G. (2022). A Cross-Country Analysis of Green Public Finance Management and Budgeting in Supporting Sustainable Development. *Sayıştay Dergisi*, 33(126), 409-441.
- GCF (Green Climate Fund) (2021). Annual Results Report. <https://bit.ly/3jCcPTO>.
- GCF, (2022). GCF: Financing Climate Action. <https://bit.ly/3VtFYh9>.
- Gray, W. ve Shimshack, J. (2011). The Effectiveness of Environmental Monitoring and Enforcement: A Review of the Empirical Evidence. *Review of Environmental Economics and Policy*, 5(1): 3-24.
- Halkos, G. ve Paizanos, E.A. (2012). The Effect of Government Expenditure on the Environment: An Empirical Investigation. *Munich Personal RePEc Archive Paper*, No. 39957, 3-33.
- Halkos, G. ve Paizanos, E.A. (2016). The Effects of Fiscal Policy on CO2 Emissions: Evidence from the U.S.A. *Energy Policy*, 88, 317-328.
- Hao, Y., Chen, Y.F., Liao, H. ve Wei, Y.M. (2020). China's Fiscal Decentralization and Environmental Quality: Theory and an Empirical Study. *Environment and Development Economics*, 25 (2), 159-181.
- Huang, J. T. (2018). Sulphur Dioxide (SO2) Emissions and Government Spending on Environmental Protection in China-Evidence from Spatial Econometric Analysis. *Journal of Cleaner Production*, 175, 432-441.
- Ike, G. N., Usman, O. ve Asumadu, S. (2020). Fiscal Policy and 2 Emissions From Heterogeneous Fuel Sources in Thailand: Evidence From Multiple Structural Breaks Cointegration Test. *Science of the Total Environment*, 702, 1-11.
- Islam, F. ve Lopez, R. (2015). Government Spending and Air Pollution in the U.S. *International Review of Environmental and Resource Economics*, 8(2), 139-189.
- Jerret, M., Eyles, J., Dufournound, C. ve Birch, S. (2003). Environment Influence on Healthcare Expenditure: An Exploratory Analysis from Ontario, Canada. *Journal of Epidemiology and Community Health*, 57, 334-338.

- Konuk, T. ve Eryer, A. (2021). Ekonomik Büyüme ve Co2 Emisyonunun Sağlık Harcamaları Üzerine Etkisi: Türkiye Örneği. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, 7(30), 402-410.
- Köse, H. Ö. (2022). Çevresel Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Denetimi ve INTOSAI Rehberliği. *Sayıştay Dergisi*, 33(126), 501-516.
- Lopez, R. ve Palacios, A. (2014). Why has Europe Become Environmentally Cleaner? Decomposing the Roles of Fiscal, Trade and Environmental Policies. *Environmental and Resource Economics*, 58(1), 91-108.
- Lyu, W., Li, Y., Guan, D., Zhao, H., Zhang, Q. ve Liu, Z. (2016). Driving Forces of Chinese Primary Air Pollution Emissions: An Index Decomposition Analysis. *Journal of Cleaner Production*, 133, 136-144.
- Mohammed Saud, M.A., Guo, P., Haq, I., Pan, G. ve Khan, A. (2019). Do Government Expenditure and Financial Development Impede Environmental Degradation in Venezuela?. *PLoS One*, 14(1), 1-13.
- Mohan, N.C. (2016). BIMSTEC: An Idea whose Time has Come?. *Observer Research Foundation Issue Brief*, 164, 2-7.
- Morshed, A.M.M., Porna, A.K. ve Amin, S. B. (2018). The Causal Relationship between Government Spending and Environmental Quality: The Case for Bangladesh. *Journal of Business and Policy Research*, 13(1), 104-118.
- Oktavilia, S., Setyadharma, A., Wahyuningrum, I.F.S. ve Damayanti, N. (2021). Analysis of Government Expenditure and Environmental Quality: An Empirical Study Using Provincial Data Levels in Indonesia. *IOP Conf. Series: Earth and Environmental Science*, 623, 1-7.
- Özcan, G. ve Karter, Ç. (2020). Çevresel Bozulmalarda Terörizm ve Kamu Harcamalarının Etkisi. *Politik Ekonomik Kuram*, 4(2), 255-268.
- Solarin, S.A., Al-Mulali, U. ve Ozturk, I. (2017). Validating the Environmental Kuznets Curve Hypothesis in India and China: The Role of Hydroelectricity Consumption. *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, 80, 1578-1587.
- Tamazian, A. ve Rao, B.B. (2010). Do Economic, Financial and Institutional Developments Matter for Environmental Degradation? Evidence from Transitional Economies. *Energy Economics*, 32(1), 137-145.
- Topalhan, T. ve Yeşilkaya, F. (2017). Kadın Yoksulluğunu Etkileyen Faktörlerin Panel Veri Analizi ile Belirlenmesi. *Karatahta İş Yazıları Dergisi*, 9, 55-82.

- UNDP (2022). Human Development Index (HDI). <http://hdr.undp.org/en/content/human-development-index-hdi>. Erişim: 26.12.2022.
- Wang, J. ve Li, H. (2019). The Mystery of Local Fiscal Expenditure and Carbon Emission Growth in China. *Environmental Science and Pollution Research*, 26, 12335-12345.
- Yazdi, S.K., Tahmasebi, Z. ve Mastorakis, N. (2014). Public Healthcare Expenditure and Environmental Quality in Iran. *Recent Advances in Applied Economics*, 126-134.
- Yuelan, P., Akbar, M.W., Hafeez, M., Ahmad, M., Zia, Z. ve Ullah, S. (2019). The Nexus of Fiscal Policy Instruments and Environmental Degradation in China. *Environmental Science and Pollution Research*, 26, 28919-28932.
- Yuxiang, K. ve Chen, Z. (2010). Government Expenditure and Energy Intensity in China. *Energy Policy*, 38(2), 691-694.

THE IMPACT OF PUBLIC EXPENDITURES ON ENVIRONMENTAL DEGRADATION: THE CASE OF BIMSTEC COUNTRIES

Gamze ÇİMEN

EXTENDED ABSTRACT

Today, the decrease in environmental resources and environmental degradation are among the most important problems. These problems differ according to the socio-economic systems and geographical characteristics of the countries and can affect all regions of the world. Environmental degradation mainly occurs as a result of individuals' lifestyles and unsustainable production and consumption systems. Considering the role of consumption culture and capitalism in recent years, there has been a transition to a social structure based on the determination and management of consumption-oriented desires and needs. Along with economic developments, there is an increase in production and consumption amounts.

Public expenditures, which play a critical role in ensuring economic growth and development, are used as a policy tool by governments with active aspects in increasing resources and in effective allocation. Effective management of public expenditure is among the key elements in establishing a country's environmental policies and institutional framework. Although environmental improvements are not the primary objective of fiscal policy, for sustainability, the effectiveness of these policies' environmental legislation and their possible effects on pollution levels should be analyzed. Because of sustainability, pro-environmental rational policies that contribute to economic development without wasting environmental elements and natural resources and without ignoring the welfare and needs of both present and future generations have gained a universal character. This study aimed to reveal the environmental effects (1990-2019) of public expenditures in the countries subject to analysis. The fact that it offers suggestions for the creation of spending policies based on the findings of the analysis reveals the originality of the study. In addition, there are not many studies on the connection between public expenditures and environmental quality in South Asian countries. Evidence from studies of these countries shows that the region is under the influence of global warming caused by greenhouse gas emissions.

In the study, carbon dioxide emissions were used as environmental degradation indicator and dependent variable, and public expenditures were used as independent variables. In addition, control variables such as urbanization rate, population growth rate, and trade openness were included, and panel regression analysis was applied. In the study, after multicollinearity, classical model test, Hausman test, varying variance, autocorrelation, and inter-unit correlation tests were performed. The model was estimated with the Driscoll-Kraay resistive estimator.

As a result of the empirical analysis of the effect of public expenditures on environmental degradation between 1990-2019 in Bangladesh, BIMSTEC countries, India, Nepal, Sri Lanka, and Thailand, it was determined that public expenditures increased environmental degradation for the researched period. A one-unit increase in public expenditures increased the carbon emission level by 0.2410. This result was statistically significant at the 1% significance level and was similar to the findings and results obtained in studies in the literature. When the relationship between control variables and environmental degradation was examined, it was found that trade openness, urbanization level, and population growth rate increase carbon emissions. The relationship between TRADE and CO2 variables was statistically insignificant. It was observed that other findings related to control variables were statistically significant at the 5% significance level. Research results showed that public expenditures put pressure on environmental quality, and environmental degradation was increasing in BIMSTEC countries. The findings offered many policy implications. First of all, it can be stated that public expenditures and development policies in BIMSTEC countries should be implemented by considering the environmental quality. At this point, a global and integrative financial plan and public policies that can achieve maximum environmental protection and sustainable development are of critical importance. Advanced and environmentally friendly production methods can be used for the sustainability of economic growth along with a healthy environment. It is important for economic development to channel public expenditures into activities that can increase the social welfare of individuals as well as economic growth.

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER

NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD



24. INTOSAI KONGRESİ VE RİO DEKLARASYONU

24th INTOSAI CONGRESS AND RIO DECLARATION

Eşref Edip ÇİÇEKLİ¹

GİRİŞ

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) 24. Kongresi (24. INCOSAI) 07-11 Kasım 2022 tarihlerinde Brezilya Sayıştay'ı ev sahipliğinde başkent Rio de Janeiro'da gerçekleştirildi. Kamu kaynaklarının kullanımında hesap verebilirliği güçlendirmek için Sayıştayların deneyimlerinin paylaşılması, güncel sorunlarının tartışılması, ilgili konularda öneriler geliştirilmesi ve kararlar alınması amacıyla üç yılda bir düzenlenen INTOSAI Kongreleri, aynı zamanda INTOSAI yönetimi ile karar ve denetim organlarının belirlendiği, temel politikalarının ve stratejilerinin kararlaştırıldığı zirveler şeklinde yürütülmektedir.

24. Kongre, INTOSAI üyesi Sayıştaylar ile birlikte Birleşmiş Milletler başta olmak üzere uluslararası kuruluşlar ve diğer paydaş kuruluşlardan yaklaşık 700 temsilcinin katılımı ile gerçekleştirilmiştir. Üç yıl önce Moskova'da gerçekleştirilen ve Rusya Federasyonu Sayıştayının INTOSAI Başkanlığı görevini devraldığı 23. Kongrede bir sonraki dönem (2022-2025) için seçilen Brezilya Sayıştayının başkanlık görevini devraldığı bu Kongrede, pandemi ve savaş gibi nedenlerle yeterince aktif roller üstlenemeyen INTOSAI'nin yeni dönemde daha etkin olmasını sağlayacak tedbirler görüşülmüş ve kararlar alınmıştır.

Sonuç bildirgesi mahiyetindeki Rio Deklarasyonunda da ifade edildiği üzere, Kongrede bir araya gelen INTOSAI Topluluğu;

1- Uluslararası İlişkiler Grup Başkanı, Sayıştay Başkanlığı, esref.cicekli@sayistay.gov.tr, ORCID: 0000-0002-1086-9194

- Sayıştayların acil durumlara, değişen ortama ve ortaya çıkan risklere yanıt verebilirliğini ele almış,
- INTOSAI'nin küresel sesini daha da geliştirme ve güçlendirme potansiyeli olduğunu kabul etmiş,
- Sayıştayların değer katan kaliteli işler sunmak için kendi hesap verebilirlik ekosistemlerinde nasıl konumlandırıldığına rehberlik eden ilkelerin ve denetim standartlarının önemini vurgulamış,
- Sayıştaylar ile INTOSAI organları ve dış paydaşlar arasında daha fazla işbirliği olmasının faydalarını teyit etmiş ve
- INTOSAI 2023-2028 Stratejik Planını onaylamıştır.

1. KONGRENİN GÜNDEMİ VE GERÇEKLEŞTİRİLEN ETKİNLİKLER

Kongre için iki ana tema belirlenmiş olup, "Acil Durumlarda Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü" ve "Küresel Ses, Küresel Sonuç, Geniş Kapsamlı Etki" başlıklı bu temalar kapsamında düzenlenen panellerde çeşitli sunumlar gerçekleştirilmiştir. Paneller, katılımcıların aktif paylaşımları ve ele alınan konulara ilişkin canlı müzakerelerle zenginleştirilmiştir.

Belirtilen temalar çerçevesinde gerçekleştirilen paneller ile birlikte kongrede çeşitli toplantı ve etkinlikler düzenlenmiştir. 76. INTOSAI Yönetim Kurulu toplantısı icra edilmiş; Genel Kurul Toplantıları ve bu kapsamda gerçekleştirilen etkinliklerin yanı sıra kongre programında IDI (INTOSAI Geliştirme Girişimi) Yönetim Kurulu'nun iki toplantısı ve INTOSAI İletişimi Görev Gücünün ilk toplantısı gibi çok sayıda yan etkinlik yer almıştır.

Kongrede Uluslararası Kamu Denetimi Dergisinin (International Journal of Government Auditing - IJGA) ve Stratejik Amaç Komitelerinin rapor sunumları yapılmıştır. Ayrıca Kongrede paralel bir etkinlik olarak "Devlet Denetimi Akademik Forumu" düzenlenmiştir.

2. MESLEKİ BİLDİRİMLER ÇERÇEVESİ

24. INTOSAI Kongresinde, ayrıca INTOSAI'nin 1, 2 ve 3. Nolu Stratejik Amaç Komiteleri tarafından hazırlanan ve iç süreçlerden geçen on iki Mesleki Bildirim Çerçevesi onay için Kongre'ye sunulmuştur. INTOSAI İç Düzenlemelerine göre sunulan taslak halindeki bu belgeler önce INTOSAI Mesleki Bildirimler Forumu

(FIPP) tarafından onaylanmış, ardından 90 gün boyunca INTOSAI topluluğunun görüşüne sunulmuş ve alınan görüşler sonrası oluşan nihai versiyonları, tekrar FIPP tarafından onaylandıktan sonra INTOSAI Yönetim Kuruluna iletilmiş ve Kongre tarafından INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesine (IFPP) dahil edilmek üzere onaylanmıştır.

Kongrede onaylanan INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi başlıkları aşağıda sunulmuştur.

1. Stratejik Amaç (Mesleki Standartlar) Komitesi:

- ISSAI 200: Mali Denetim İlkeleri
- ISSAI 2000: Mali Denetim Standartlarının Uygulanması
- GUID 2900: Mali Denetim Standartları Rehberi
- GUID 4900: Uygunluk Denetiminde Düzenlilik ve Uygunluk Unsurlarını İncelerken Dikkate Alınacak Yetkiler ve Kriterlere İlişkin Kılavuz

2. Stratejik Amaç (Kapasite Geliştirme) Komitesi:

- ISSAI 100 (ISSAI 150 ile uyum sağlamak için 36. Maddenin eklenmesi)
- ISSAI 150: Denetçi Yetkinliği
- GUID 1950: Denetçiler için Yetkinlik Çerçevelerinin Geliştirilmesine İlişkin Kılavuz
- GUID 1951: Denetçilerin Mesleki Gelişimine Yönelik Yolların Geliştirilmesine İlişkin Kılavuz

3. Stratejik Amaç (Bilgi Paylaşımı) Komitesi:

- GUID 5250: Kamu Borçlarının Denetimine İlişkin Kılavuz
- GUID 5280: Kamu Alımlarının Denetimine İlişkin Kılavuz
- GUID 5320: Özelleştirmenin Performans Denetimine İlişkin Kılavuz
- GUID 5330: Afet Yönetimini Denetimine İlişkin Kılavuz

Kongre, yukarıda listelenen Mesleki Standart Bildirimlerine ek olarak 3. Stratejik Amaç (Bilgi Paylaşımı) Komitesinin çalışma grupları tarafından geliştirilen ve henüz Mesleki Bildirimler Çerçevesi olmayan belgeler için Kalite Güvence Prosedürü kapsamında INTOSAI Topluluk Portalına dahil edilecek toplam 14 INTOSAI Belgesini aşağıdaki kategoriler altında toplamıştır:

- Kılavuz materyaller ('Büyük Veri', 'Çevre Denetimi', 'Maden Endüstrileri', 'Yolsuzluk ve Kara Para Aklamayla Mücadele' ve 'BT Denetimi' konulu Çalışma Grupları tarafından geliştirilen dokuz belge)
- Araştırma belgeleri ('Büyük Veri' ve 'Çevre Denetimi' Çalışma Grupları tarafından geliştirilen üç belge)
- Eğitim materyalleri (Maden Endüstrileri Çalışma Grubu tarafından geliştirilen bir belge)
- Denetim Araçları (Çevre Denetimi Çalışma Grubu tarafından geliştirilen bir belge)

3. ALINAN YÖNETSEL KARARLAR

Kongrede INTOSAI'nin yönetimine ve sonraki Kongresine ilişkin çeşitli kararlar alınmıştır. Bu kapsamda;

- 2023-2028 INTOSAI Stratejik Planı kabul edilmiştir.
- 2023-2025 dönemi INTOSAI bütçesi kabul edilmiştir.
- INTOSAI Tüzüğü değiştirilmiştir.
- INTOSAI Komitelerine ilişkin Rehber tadil edilmiştir.
- 2017-2022 INTOSAI Performans ve Sorumluluk Raporu kabul edilmiştir.
- 2025 yılında düzenlenecek 25. INTOSAI Kongresinin, aynı zamanda 2025-2028 dönemi için INTOSAI Başkanı olarak görev üstlenecek Mısır Sayıştayı ev sahipliğinde Kahire'de gerçekleştirilmesi kararlaştırılmıştır.
- INTOSAI Genel Sekreterliği (Avusturya Sayıştayı) ve Brezilya Sayıştayının eş-başkanlığındaki INTOSAI İletişim Görev Gücünün iş tanımı kabul edilmiştir.
- INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesi başkanlığı Brezilya Sayıştayından Avrupa Birliği Sayıştayına geçmiştir.

Kongrede sonraki dönemlerde görev yapacak INTOSAI Yönetim ve Denetim Kurulu üyeleri de seçilmiştir. Bu çerçevede;

- Bir sonraki Kongreyi düzenleyecek ülke sayıştayı sıfatıyla Yönetim Kurulunun ilk Başkan Yardımcısı olarak Mısır Sayıştayı,

- 1. Stratejik Amaç (Mesleki Standartlar) Komitesi Başkanı olarak Avrupa Sayıştayı,
- 2028 yılına kadar ARABOSAI temsilcisi olarak Katar Sayıştayı,
- 2028 yılına kadar CAROSAI temsilcisi olarak Guyana Sayıştayı,
- 2028 yılına kadar OLACEFS temsilcisi olarak Meksika Sayıştayı,
- 2028 yılına kadar OLACEFS temsilcisi olarak Peru Sayıştayı,
- 2028 yılına kadar PASAI'nin temsilcisi olarak Samoa Sayıştayı,

INTOSAI Yönetim Kurulu üyeliklerine seçilmiştir.

INTOSAI'nin 2022-2024 dönemleri mali tablolarının denetimi için Jamaika ve Ekvator Sayıştayları, INTOSAI Denetim Kurulu üyeleri olarak seçilmiştir.

4. RİO DEKLARASYONU

24. INTOSAI Kongresinin sonuç bildirgesi olan Rio Deklarasyonunda, Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) kamu yararı için çalışan kurumlar olduğu vurgulanarak, bu alandaki işlevlerini en etkin şekilde ifa etmesi için değişen koşullara, acil durumlara ve oluşan risklere yanıt verme kapasitesini artırmalarının gereğine dikkat çekilmiştir. Bu kurumların küresel düzeyde sesini daha fazla duyurma ve etkisini güçlendirme potansiyeli olduğunu kabul ederek, değer katan kaliteli işler sunmak için kendi hesap verebilirlik ekosistemlerinde nasıl konumlandırıldığına rehberlik eden ilkelerin ve denetim standartlarının önemini vurgulamıştır. Bu amaçlarla Sayıştaylar ile INTOSAI organları ve dış paydaşlar arasında daha fazla işbirliğinin faydaları teyit edilmiş ve bu çerçevede hazırlanmış olan INTOSAI 2023-2028 Stratejik Planı onaylanmıştır.

Rio Deklarasyonunda ön plana çıkarılan başlıklar ve bu başlıklar altında yer verilen tespit ve değerlendirmeler şu şekildedir:

Sayıştayların Yanıt Verebilirliği

INTOSAI, iklim değişikliği ve doğal ve insan kaynaklı afetler, finansal krizler ve salgın hastalıklar gibi diğer acil durumların etkilerinin Sayıştayları hükümetlerine ve vatandaşlarına acil durumlara hazırlık ve müdahale konusunda yardımcı olmak üzere gözetim sağlamaya zorladığının farkındadır.

Acil durumlar Sayıştayların çalışmalarını yürütme yeteneklerini de etkileyebilmektedir. Son zamanlarda acil durumların yanı sıra denetlenen

konuların karmaşıklığının artması Sayıştayları operasyonlarını hızlı bir şekilde uyarlamaya sevk etmiştir. Sayıştaylar, öğrenilen dersleri belirleyerek, en iyi uygulamaları hayata geçirerek ve INTOSAI ve dış ortaklarla ilişki kurarak yanıt verebilirliklerini geliştirebilir.

INTOSAI'de birlikte çalışmak Sayıştayların bu zorlukların üstesinden gelmesi ve böylece araçlar, destek ve tavsiyeler yoluyla kamuoyu güveni oluşturmaya yardımcı olabilir. INTOSAI'nin küresel sesi, önemli mesajların denetim camiasının da ötesinde duyulmasını ve karar alıcıları etkileyebilmesini sağlamak için Sayıştayların daha fazla işbirliği içinde çalışmasına yardımcı olabilir.

Sayıştayların her ülkenin kurumsal ve yasal alanı içinde işgal ettiği konum, onları kamu sektöründe etkili öğrenme ve kurumsal gelişim döngüleri oluşturmak ve sürdürmek açısından benzersiz bir konuma getirir.

Dijitalleşmenin etkisi ve ikinci bilgi devrimi de dâhil olmak üzere birçok faktör nedeniyle dünya hızla değişiyor. Sayıştayların da ilgili kalabilmeleri için bu zorluklara yanıt vermede atik olmaları gerekmektedir.

INTOSAI'nin Küresel Sesini Güçlendirmek

INTOSAI'nin küresel sesi, değerlerimiz, sonuçlarımız ve etkilerimizin iletiildiği stratejidir. Bu sesi genişletmek için ise bu strateji, kurumsal ilişkileri güçlendirmeyi ve INTOSAI ve Sayıştaylar arasındaki ve uluslararası kuruluşlar ve toplumla iletişimin etkinliğini artırmayı amaçlamaktadır. Amaçlardan biri, Sayıştaylar tarafından yüksek düzeyde ilgili temalar üzerinde yürütülen çalışmaların sonuçlarını paylaşmaktır. Bu nedenle INTOSAI, Sayıştayların çalışmalarının katma değerine ilişkin artan uluslararası farkındalığı teşvik eder. Bunu yaparak da her ülke içinde YDK meşruiyetini güçlendirmeye yardımcı olur ve artan hesap verebilirlik ve iyi yönetişime yönelik etkili bir yetkilendirme döngüsüne katkıda bulunur.

INTOSAI'nin küresel sesi, Sayıştayların ulusal, bölgesel ve küresel zorlukların ele alınmasında sahip olduğu önemli role odaklanarak Sayıştayların kendi ülkelerinde yürüttükleri çalışmalardan kaynaklanan kolektif sesten yararlanmakla ilgilidir.

Sayıştaylar, dinamik olarak gelişen bir alanda faaliyet göstermektedir ve paylaşacakları giderek daha güçlü ve ilgili mesajlara sahiplerdir. INTOSAI organları ve bölgesel kuruluşlar, kamu yönetiminin iyileştirilmesi için ortaklıklar

geliştirirken daha fazla hesap verebilirlik, şeffaflık ve iyi yönetişimi desteklemek için bu sesleri artırabilir.

INTOSAI, dışa dönük potansiyelini daha da geliştirmenin zamanının geldiğinin farkındadır. Bu, hem Sayıştayların yapmakta olduğu ilgili çalışma hem de bu çalışmanın güvenilirliği sayesinde ve çalışmanın kalitesi ve karşılaştırılabilirliğini desteklemek için ortak standartları kullanmaları yoluyla mümkün olmaktadır.

Temel İlkelerin Önemi

INTOSAI'nin küresel sesinin potansiyeli ve Sayıştayların yanıt verebilirliğini en üst düzeye çıkarmanın anahtarı, etkin bir şekilde işlev görmeleridir. Birbirini izleyen INCOSAI Deklarasyonlarında ve diğer önemli INTOSAI belgelerinde belirlenen ilkeler, INTOSAI ve Sayıştayların gelişimini kolaylaştıracak temeli sunar.

INCOSAI özellikle bağımsızlık, şeffaflık ve mesleki çıktının önemini vurgulamaktadır.

Bağımsızlık

Sayıştayların bağımsızlığı, gerekli etkiyi yaratmak için objektif ve dolayısıyla güvenilir denetimler ve diğer profesyonel çıktılar üretilmesi için esastır.

Sayıştaylar, bir anayasa veya başka bir yasal belgeye dayanan ve bunlar tarafından garanti edilen bağımsızlıktan faydalanır. Sayıştaylar ayrıca denetim kapsamı ve gerçekleştirebilecekleri işin türü açısından uygun ölçüde geniş bir yetkiye sahip olmaktan da yararlanır. Karmaşık ve zorlu durumlarda çalışan Sayıştaylar için yeterli bir görevlendirme özellikle önemlidir.

Şeffaflık

Paydaşlarla rolleri, yetkileri ve çalışmalarının sonuçları hakkında açık ve zamanında iletişim, Sayıştayların etkili olmasına yardımcı olabilir. Kolektif olarak ise bu INTOSAI'nin küresel sesi aracılığıyla geliştirilebilir.

Sayıştaylar faaliyetlerinde şeffaf ve hesap verebilir olmak suretiyle çıktıklarına itibar ve güven oluştururlar.

Mesleki çıktı

Sayıştayların devlet faaliyetlerine ilişkin bağımsız denetimleri, kamu sektörünün idaresi ve kamu kaynaklarının kullanımı konusunda hesap vermesine önemli ölçüde katkıda bulunur.

Bir YDK, mesleki mükemmelliğini kapsamlı öğrenme ve bilgi paylaşımına dayalı denetçi yeterliliğine yönelik stratejik bir yaklaşımla sürdürür.

Bu çalışmanın kalitesi, INTOSAI'nin Mesleki Bildiriler Çerçevesi gibi açık, ilgili ve sağlam meslek standartları uygulanarak desteklenmelidir.

YDK çıktıları, denetim bulgularını raporlamak ve iyileştirme için pratik önerilerde bulunmak suretiyle, kamu sektörü yönetiminden sorumlu olanların düzeltici önlem almaları ve böylece yönetişimi ve yönetimi iyileştirmeleri için bir temel sağlar.

Sayıştaylar paydaşlarla işbirliklerini nasıl iyileştirebilir?

Değişen ortamlara ve ortaya çıkan risklere karşı daha etkili bir küresel ses ve yanıt verebilirliğin teşvik edilmesi, Sayıştayların birlikte çalışma ve paydaşlarla ilişki kurma biçimlerini geliştirmelerini gerektirir.

Sayıştaylar, etkileşim, fikir alışverişi ve bilgi paylaşımı için araçlar sunan INTOSAI organları ve bölgesel kuruluşlar aracılığıyla işbirliği yapar.

INTOSAI özellikle;

- Topluluk genelinde beceri, bilgi ve uzmanlıktan yararlanarak kolektif olarak çalışır;
- Riskler, zorluklar ve başarılar konusunda farkındalık yaratmaları için Sayıştaylara küresel bir ses sağlar;
- Küresel sesi aracılığıyla etki yaratmak için bilgi ve deneyimi birleştirir;
- Standartlar, kapasite geliştirme ve bilgi paylaşımı yoluyla üye Sayıştayları destekler;
- Değişen bir dünyaya ve üyelerinin ihtiyaçlarına yanıt vererek ilgili olmasını sağlar;
- Etkileşimde bulunmak ve iletişim kurmak için teknolojiyi etkin bir şekilde kullanır;
- Çevresel etkilerinin farkındadır ve
- Sürdürülebilir kalkınma amaçlarına bağlılığını teyit eder.

INTOSAI topluluğu içinde birlikte çalışarak Sayıştaylar; bütünlük, kapsayıcılık ve kimseyi geride bırakmama niyetiyle işbirliği yapar. INTOSAI'nin başarısı, üyelerinin adanmışlığı ve bağlılığına dayanır.

SONUÇ

24. INTOSAI Kongresi vesilesiyle bir araya gelen INTOSAI topluluğunun temsilcileri ve paydaşları, INTOSAI'yi belirlenen hedefler doğrultusunda, kapsamlı işbirlikleri ve etkili bir iletişim aracılığıyla çalışmalarını geliştirerek sürdürmeye davet etmiştir. Her Kongre gibi 24. Kongre de yüksek denetim dünyasında yenilikçi yaklaşımları, standardizasyonu ve kaliteyi teşvik etmek ve bunun için gerekli altyapıyı sağlamak açısından önemli fırsatlar ortaya koymuştur. Tüm üye ve paydaşlarıyla birlikte daha da güçlenen bir INTOSAI, küresel düzeyde daha güçlü bir hesap verebilirliğe ve kamu refahının artmasına ve gelecek nesillere daha sürdürülebilir, güvenli ve yaşanabilir bir dünya bırakılmasına katkı yapacak temel bir mekanizma işlevi görecektir.

SAYIŞTAY KARARLARI

DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Temyiz Kurulu Kararları

Decisions of Board of Appeal



TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 12.10.2022

No : 52366

Konu: Belediyeye ait banka kredi kartı ile muhtelif harcamalar yapılarak bedelinin mevzuatın öngördüğü belgeler olmaksızın belediye bütçesinden karşılanması sonucunda kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

6 sayılı ilamın 1 nci maddesi ile Belediyesine ait banka kredi kartı ile niteliği anlaşılamayan harcamaların yapılarak bedelinin belediye bütçesinden karşılanması sonucunda, TL kamu zararının sorumlularca tazminine hükmedilmiştir.

03.07.2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanununun 14'üncü maddesinde belediyelerin görev ve sorumlulukları, 60'ıncı maddesinde ise belediyelerin giderleri sayılmıştır.

10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun;

"Harcama talimat/ve sorumluluk" başlıklı 32'nci maddesinde;

"Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun ve diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur. "

"Giderin gerçekleştirilmesi" başlıklı 33'üncü maddesinde;

"Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar".

Düzenlemesi yapılarak da bütçelerden yapılacak harcamaların usul ve esasları belirlenmiştir.

Öte yandan, 15.08.2007 tarihli ve 26614 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin "Ödeme belgeleri ve bağlanacak kanıtlayıcı belgeler" başlıklı 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde;

"Kesin ödemelerde; bütçeden nakden veya mahsuben yapılacak kesin ödemelerde Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ekindeki Ödeme Emri Belgesine harcamanın çeşidine göre bu Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtilen belgeler kanıtlayıcı belge olarak eklenir." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde; belediyelerin yapacakları harcamaların ilgili mevzuatta düzenlenen usuller çerçevesinde gerçekleştirilmesi ve ödeme emri belgelerine de yine mevzuatın aradığı harcamalara ilişkin belgelerin eklenmesi gerekmektedir.

Ancak, ödeme emirlerine ekli belgeler incelendiğinde; sadece belediye adına açılmış kredi kartına ait hesap ekstreleri ve de doğrudan temin onay belgesinin düzenlendiği; herhangi bir fiş, fatura ya da başkaca kanıtlayıcı bir dokümanın bulunmadığı görülmüştür. Söz konusu kredi kartı hesap özetlerinin detayları incelendiğinde; sorgu konusu harcamaların muhtelif konaklama, seyahat, yemek, giyecek gibi farklı kalemlerden yapıldığı ve harcamalar ile ilgili olarak mevzuatın aradığı hiçbir belgenin ödeme emri belgelerine eklenmediği görülmüş, bu nedenle

de harcamaların mahiyeti anlaşılammıştır. Kaldı ki, savunmalarda her ne kadar bahse konu harcamalara ilişkin olarak firmalardan alınan fiş, makbuz ve fatura gibi kanıtlayıcı belgelerin Belediye yetkililerine teslim edildiği ifade edilmişse de; savunma ekinde herhangi bir kanıtlayıcı belge de sunulmamıştır. Savunmalarda harcamaların ilçe amatör spor kulübünün ihtiyaçlarına ilişkin olarak yapıldığı söylene de, bu konuda da herhangi bir kanıtlayıcı belge sunulmamıştır.

Dolayısıyla, Belediyesi tarafından, mevzuatın öngördüğü belgeler olmaksızın kredi kartıyla yapılan ödemeler; 5018 sayılı Kanunun 71'inci maddesinde; "kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması" şeklinde tanımlanan kamu zararına sebebiyet vermiştir.

Bu itibarla, temyiz talebinde bulunan sorumluların itirazlarının reddedilerek 6 sayılı ilamın 1. maddesi ile verilen TL'nin tazminine ilişkin hükmün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 06.07.2022

No : 52280

Konu: Kentsel dönüşüm kapsamında gerçekleştirilen kamulaştırma işlemlerinde malik olmayan kişilere sahte belgelerle kamulaştırma bedeli ödenmesi suretiyle kamu zararına neden olunması hk.

Duruşma talebinde bulunan, ve Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

578 sayılı Ek İlamin 2. maddesiyle kentsel dönüşüm kapsamında gerçekleştirilen kamulaştırma işlemlerinde malik olmayan kişilere sahte belgelerle kamulaştırma bedeli ödenmesi sonucu oluşan TL tutarında kamu zararı için verilen tazmin hükmünün 14.07.2021 tarih ve 49915 sayılı Temyiz Kurulu Kararıyla tasdikine karar verilmiştir.

Esas Yönünden İnceleme:

Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin "Kamulaştırma bedelleri" başlıklı 41'inci maddesinde;

"(1) 4/11/1983 tarihli ve 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu uyarınca yapılacak kamulaştırma bedellerinin ödenmesinde;

a) Satın alma usulü uygulanarak yapılacak kamulaştırmalarda;

1) Kamulaştırma kararı,

2) Kıymet takdir komisyonu kararı,

3) Malik veya yetkili temsilcisi ve uzlaşma komisyonu tarafından imzalanmış tutanak,

4) Taşınmazın idare adına ferağının verildiğine ilişkin resmi senedin onaylı örneği

ödeme belgesine eklenir.

b) Satın alma usulünün uygulanmadığı kamulaştırmalarda;

1) Kamulaştırma kararı,

2) Kıymet takdir komisyonu kararı,

3) Bedelde taraflarca mahkemede anlaşmaya varıldığı durumlarda, idarenin anlaşma yapıldığına ilişkin yazısı,

4) Tarafların bedelde anlaştığı veya tarafların anlaşamaması halinde hakim tarafından tespit edilen kamulaştırma bedelinin (bedeli taksitle ödenmek üzere yapılan kamulaştırmalarda ilk taksitin) hak sahibi veya zilyedi adına bankaya yatırılması veya ileride belli olacak veya hak sahipliğini ispat edecek kişi adına bankada bloke edilmesi hususunda idareye süre verildiğine ilişkin mahkeme talimatı

ödeme belgesine eklenir.”

Denilmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükmünün aksine, kentsel dönüşüm kapsamında gerçekleştirilen kamulaştırma işlemlerine ilişkin rapor dosyası eki ödeme emri belgelerinin ekinde; malik veya yetkili temsilcisi ve uzlaşma komisyonu tarafından imzalanmış tutanağının, taşınmazın idare adına ferağının verildiğine ilişkin resmi senedin onaylı örneğinin bulunmadığı, tapu aslı veya onaylı sureti olmadan tapu fotokopilerine binaen kişilere, kamulaştırma bedellerinin ödendiği anlaşılmış, Belediye Teftiş Kurulu Başkanlığınca ilgililer hakkında yapılan soruşturma üzerine Belediye Başkanlığı tarafından Cumhuriyet Başsavcılığına şikâyetle bulunulmuş ve Savcılık tarafından bu hususta 2012/11629 sayılı Hazırlık Dosyası ile soruşturma açılmış, 1. Ağır Ceza Mahkemesi ise 24.11.2016 tarih ve 2016/340 nolu kararını vermiştir.

Anılan mahkeme kararında, kamulaştırma işlemleri yapılırken tapu aslının görülmeyeceği, öyle ki bazen hiç olmayan bir taşınmazın kamulaştırılmasının yapıldığı, bazen daha önce zaten belediye tarafından kamulaştırılan ve tapu kaydı getirtilse tapuda belediye adına kayıtlı olan bir taşınmazın kamulaştırılmasının yapıldığı, bu dosyalarda olması gereken ve normal kamulaştırma dosyalarında olan bedel tespit komisyonu raporu ya da kıymet takdiri raporu ve enkaz bedel raporu gibi belgelerin dosyada bulunmadığı, dolayısıyla sanıkların bu şekilde ihmali davranışları sonucunda belediyenin kamu zararına uğradığı belirtilmiştir.

Sorumluluk Yönünden İnceleme:

578 sayılı Ek İlamanın 2'nci maddesiyle de, ilama konu kamulaştırma işlemlerinde; tespit tutanaklarını düzenleyen kişinin olduğu, İmar ve

Şehircilik Daire Başkanı, Toplu Konut ve Şube Müdürü ile İnşaat Teknikeri’ün ise düzenlenen bu tespit tutanaklarını imzaladıkları ve bu işlemleri ile kamu zararına neden oldukları 1. Ağır Ceza Mahkemesinin 2015/43 Esas 2016/340 Karar No.lu kararı ile sabit hale geldiği, kamu zararının bir kısmı ahizlerinden bütçe yılı içerisinde tahsil edildiğinden tahsil edilen bu tutar için ilişilecek husus bulunmadığına, bir kısmı ise ahizinden bütçe yılından sonra tahsil edildiğinden tahsil edilen bu tutar için ilişilecek husus kalmadığına, geriye kalan TL’nin ise Harcama Yetkilisi ve Encümen Üyesi olarak sorumluluğu bulunan (İmar ve Şehircilik Dairesi Başkanı), Gerçekleştirme Görevlileri (Emlak ve Kamulaştırma Şube Müdürü) ve (İnşaat Teknikeri) ile’ya (Teknik Ressam- İşçi) ödettirilmesine,

Denetçi tarafından düzenlenen esas sorguda Harcama Yetkilisi ve Encümen Üyesi olarak sorumlu tutulan: (Genel Sekreter), (Mali Hizmetler Daire Başkanı), (Seçilmiş Üye), (Seçilmiş Üye), (Seçilmiş Üye), (Seçilmiş Üye), (Seçilmiş Üye), (Fen İşleri Daire Başkanı) ve (Kültür ve Sosyal İşler Daire Bşk.) ile Gerçekleştirme Görevlisi’nin (İnşaat Mühendisi) ise oluşumunda herhangi bir dâhilleri bulunmadığından kamu zararından sorumlu tutulmamalarına,

Karar verilmiştir.

Kamulaştırma işlemlerinde düzenlenen tespit tutanaklarında kentsel dönüşüm alanı kapsamında bulunan gayrimenkullere ait pafta, ada, parsel bilgileri, ödeme yapılacak mülk sahiplerine ait bilgiler ile bu taşınmazların Büyükşehir Belediyesi adına tescil edildiğine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Tespit tutanağında yer alan bilgilerin doğruluğundan doğal olarak bu tutanaklara imza atanlar sorumludur. Ayrıca bu tutanaklarda işçi olarak çalışan teknik ressam olarak imza atmıştır. Daha açık ifadeyle işçi statüsünde çalışan bir işçinin teknik ressam sıfatıyla tutanakları imzalamasına izin verilmiştir.

Kamulaştırma işlemlerinde tespit tutanaklarını düzenleyen kişi’dur. Toplu Konut ve Şube Müdürü ile İnşaat Teknikeri tespit tutanaklarını imzalamışlardır.

İmar ve Şehircilik Daire Başkanı tarafından dilekçesinde kamu zararına yol açan tespit tutanaklarında imzasının olmadığı (Sadece, 28.12.2011 tarih ve 854 sayılı iller Bankasına yazılan yazıda parafının bulunduğu, bu yazının ise, sadece işin içeriğini belirten ekteki tutanakların ilgili birime gitmesini sağlamaktan ibaret olup, kesin ve icrai bir işlem olmadığı) ifade edilmişse de;

Soruşturma iznine esas olan ve İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettişi ile tarafından hazırlanan 113/8 ve 160/7 Sayılı 18.02.2013 tarihli ön inceleme raporunda da; "sivil vatandaşlar adına sahte müracaat dilekçeleri düzenlendiği, Belediye Meclisi tarafından verilen genel kamulaştırma kararına dayanılarak kamulaştırma dosyası hazırlandığı, İmar ve Şehircilik Dairesinde görev yapan şube müdürü ve inşaat teknikeri tarafından bu dosyaların hazırlanmış olduğu ve daire başkanı' ye sunuldukları, daire başkanı tarafından ise kamulaştırma dosyalarında hangi belgelerin bulunduğu bilindiği halde ve bu dosyalarda gerçekte tapu kaydı, komisyon değerlendirme kararı bulunmamasına rağmen eksik haliyle üst yazı yazılıp kendisinin de üye olduğu Encümen'e sunulduğu, bu şekilde kamulaştırma dosyalarının içinde tapu kaydı aslı ya da onaylı suretleriyle arsa üzerindeki enkaza uygunluğunu gösteren komisyon değerlendirme raporunun bulunması gerektiği halde bu belgelerin dosyada bulunmadığı gözetilmeyerek sanıklar, ve tarafından fikir ve eylem birliği halinde hareket edilerek Başkan Vekiline kararın onaylatılıp diğer üyelere de imza attırıldığı ve bu işlemler sonucunda ... devletin toplam zararının TL olduğu ... gerek sanıklar,, ve hakkında ve gerekse dava dışı diğer kişiler hakkında soruşturma izni verilmesi gerektiği belirtilmiştir." şeklinde yer aldığı üzere Daire Başkanı tarafından ise kamulaştırma dosyalarında hangi belgelerin bulunduğu bilindiği halde ve bu dosyalarda gerçekte tapu kaydı, komisyon değerlendirme kararı bulunmamasına rağmen eksik haliyle üst yazı yazılıp kendisinin de üye olduğu Encümen'e sunulduğu göz önüne alınca birim amiri olarak genel işleyişten de sorumluluğu söz konusudur.

Sahte belgelerle kamulaştırma yapılan taşınmazlara ilişkin olarak 1. Ağır Ceza Mahkemesinde 14 sanık hakkında kamu davası açılmış, açılan bu dava sonucunda sanıkların bir kısmı hakkında beraat, bir kısmı için hapis, bir kısmı için de adli para cezası kararı verilmiş ve böylece somut olayda kimin kusurlu olduğu ve bu kusurlu davranışıyla kamu zararına neden olduğu ortaya konmuştur.

Sonuç olarak; anılan Mahkeme bütün delilleri değerlendirdikten sonra 2015/43 Esas 2016/340 Karar No.lu kararı ile kamulaştırma işlemlerinde malik olmayan kişilere kamulaştırma bedeli ödenmesi nedeniyle (işçi) hakkında kamu zararına dolandırıcılık suçu; suç konusunun önem ve değeri ile sanığın kasta dayalı kusurunun ağırlığı sebebiyle hapis ve adli para cezasına hükmetmiş ve hapis cezasını TL tutarında para cezasına çevirmiştir. Resmi belgede sahtecilik suçundan ise suçun işleniş şekli ve suç konusunun önem ve değerinin yüksekliği nedeniyle 5 yıl hapis cezası verilmiştir.

Yine aynı kararda malik olmayan kişilere kamulaştırma bedeli ödenmesi nedeniyle; İmar ve Şehircilik Daire Başkanı, İmar ve Şehircilik Daire Başkanlığına bağlı Toplu Konut ve Gece Kondu Şube Müdürü ve İnşaat Teknikeri hakkında, sabit görülen görevi ihmal suçundan dolayı hapis cezasına hükmedilmiş, ancak sosyal ve ekonomik durumları göz önünde bulundurularak hapis cezası adli para cezasına çevrilmiştir. Adli para cezası tutarı için TL, için TL, için ise TL'dir.

Özetle, somut olayda kamu zararına,, ve'ün neden oldukları 1. Ağır Ceza Mahkemesi 2015/43 Esas 2016/340 Karar No.lu kararı ile sabit hale gelmiştir.

Bu itibarla, 14.07.2021 tarih ve 49915 sayılı Temyiz Kurulu Kararında KARAR DÜZELTİLMESİNE MAHAL BULUNMADIĞINA,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 29.06.2022

No : 52263

Konu: Kanalizasyon Şebeke Hattı Yapım İşi kapsamında kazı ruhsat bedeli, yıpranma bedeli ve keşif bedelinin işin şartname ve sözleşme hükümlerine aykırı olarak yüklenici yerine İdare tarafından ödenmesi sonucunda kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

İlamda; "..... İlçesi Kanalizasyon Şebeke Hattı Yapım İşi" nde Büyükşehir Belediyesince AYKOME Uygulama Yönetmeliği uyarınca tahakkuk ettirilen kazı ruhsatı bedellerinin işin şartname ve sözleşme hükümlerine göre yükleniciye ait giderler arasında olduğu ve sözleşme bedeli kapsamında yükleniciden tahsil edilmesi gerektiği belirtilerek Kurum bütçesinden ödenen söz konusu tutarlar kamu zararına konu edilmiştir. Temyiz dilekçelerinde ise; Belediyeğe ödenen kazı ruhsat bedelleri ihale konusu işin gerek yaklaşık maliyet hesabına gerekse teklif birim fiyatlara dâhil edilmediğinden, bu giderlerin sözleşme bedeli kapsamında düşünlülemeyeceği, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "altyapı kazı izni harcı" başlıklı mükerrer madde 79'a göre İdarenin yükümlülüğünde olduğu ve Belediyeğe düzenlenen yazıya istinaden ödendiği ileri sürülerek konunun esasına itiraz edilmiştir.

..... Büyükşehir Belediye Meclisinin 12.06.2015 tarih ve 453 sayılı Kararı ile kabul edilen AYKOME Uygulama Yönetmeliğinin;

"Kazı Ruhsatı Verilmesi İşlemleri" başlıklı 10'uncu maddesinde;

"MADDE 10-(1) Kazı ruhsatı verilmesi işlemleri aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir:

a) dahil olmak üzere Büyükşehir Belediyesine bağlı birimlerin kendi birim imkanları ile yapacak oldukları altyapı çalışmaları ile arıza çalışmalarında kazı ruhsatı düzenlenir. Düzenlenen kazı ruhsatı için; zemin tahrip bedeli, yıpranma bedeli, ruhsat bedeli, keşif bedeli ile KDV tahsil edilir, teminat alınmaz. Ancak yaptıkları veya yaptırdıkları işlerden doğacak olumsuzluklardan ilgili birim sorumlu tutulur.

b) dahil olmak üzere Büyükşehir Belediyesine bağlı birimlerin yapacak oldukları altyapı çalışmalarının ihaleli işlerinde ruhsat bedeli, yıpranma bedeli ve keşif bedeli alınarak kazı ruhsatı düzenlenir...” denilmektedir.

..... Genel Müdürlüğünce açık teklif usulü ile ihale edilen “..... İlçesi Kanalizasyon Şebekesi Yapım İşİ”ne ilişkin olarak 02.02.2018 tarihinde TL bedelli birim fiyat sözleşme imzalanmış ve 07.02.2018 tarihinde işyeri teslimi yapılarak işe başlanmıştır. İşe başlandıktan sonra Genel Müdürlüğünce Büyükşehir Belediyesine yazılan 06.03.2018 tarih ve 9313 sayılı Yazı ile 23.650 metre kanalizasyon şebeke hattı yapımı için kazı ruhsatı istenmiş, Büyükşehir Belediyesince düzenlenen aynı tarih ve E.135/10601 sayılı cevabi Yazıda; AYKOME Uygulama Yönetmeliği 10(b) hükmüne göre (tarifelere bağlı olarak) ruhsat bedeli, keşif harcı ve yıpranma bedeli olmak üzere toplam TL kazı ruhsat bedeli hesaplanmış ve’ın bu bedeli Belediyeye ödemesi mukabilinde 06.03.2018-06.04.2018 tarihleri arası için altyapı tesisi açım ruhsatı verilmiştir.

Sözleşme eki İdari Şartnamenin “Teklif fiyata dâhil olan giderler” başlıklı 25’inci maddesinde;

“25.1. İsteklinin sözleşmenin uygulanması sırasında ilgili mevzuat gereğince ödeyeceği her türlü vergi, resim, harç, yapı kullanım izin belgesi giderleri ve benzeri giderler ile ulaşım, nakliye ve her türlü sigorta giderleri teklif fiyatına dâhildir.

25.2. 25.1. maddesinde yer alan gider kalemlerinde artış olması ya da benzeri yeni gider kalemlerinin oluşması hallerinde, teklif edilen fiyatın bu tür artış ya da farkları karşılayacak payı içerdiği kabul edilir. Yüklenici, bu artış ve farkları ileri sürerek herhangi bir hak talebinde bulunamaz.

25.3. Sözleşme konusu işin bedelinin ödenmesi aşamasında doğacak Katma Değer Vergisi (KDV), ilgili mevzuatı çerçevesinde İdare tarafından yükleniciye ayrıca ödenir.” hükmüne,

Sözleşme eki Teknik Şartnamenin “1.6 İzinler” maddesinde ise;

“1.6.1 Yüklenici, imalatlara başlamadan önce tüm kamu kurum ve kuruluşlarından gerekli her türlü yetki ve izinleri almakla sorumludur.” hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden; yüklenicinin ihale konusu imalata başlamadan önce tüm kamu kurum ve kuruluşlarından gerekli her türlü yetki ve izinleri almakla sorumlu olduğu, yüklenicinin sözleşmenin uygulanması

sırasında ilgili mevzuat gereğince ödeyeceği her türlü vergi, resim, harç, yapı kullanım izin belgesi giderleri ve benzeri giderler ile ulaşım, nakliye ve her türlü sigorta giderlerinin, ayrıca bu gider kalemlerinde artış olması ya da benzeri yeni gider kalemlerinin oluşması halinde bu tür artış ya da farkların, sözleşme bedeline dâhil olduğu, yüklenicinin bu artış ve farkları ileri sürerek herhangi bir hak talebinde bulunamayacağı anlaşılmaktadır. Buna göre; inşaaata başlamadan önce Büyükşehir Belediyesi'nden kazı ruhsatı alınması işlemleri ile kazı ruhsatı bedellerinin ödenmesi yüklenicinin sorumluluğunda olup, anılan bedeller sözleşme ve şartname hükümleri uyarınca teklif fiyata dâhil olan giderler arasında bulunduğundan, bu bedellerin yüklenici yerine Genel Müdürlüğünce ödenmesi ile kamu zararına sebebiyet verilmiştir.

Savunmalarda; kazı ruhsat bedelleri ihale konusu işin yaklaşık maliyet cetvelinde ve birim fiyat tariflerinde yer almadığından, sözleşme bedeli kapsamında düşünölmeyeceği öne sürölmüş ise de; kazı ruhsat bedelleri, imalata bağılı olmayıp, kazı öncesi ödenmesi gereken bir bedel olduğundan, bu giderlerin, her ne kadar adı sözleşmede ayrıca zikredilmemişse de İdari Şartnamenin 25'inci maddesinde bahsedilen giderler kapsamında düşünölmeli gerekmektedir. Bu nedenle söz konusu itirazlar yerinde görülmemiştir.

Bu itibarla; Genel Müdürlüğü tarafından "..... İlçesi Kanalizasyon Şebeke Hattı Yapım İş'i" ile ilgili olarak kazı ruhsatı düzenlenmesi karşılığında Büyükşehir Belediyesine ödenen kazı ruhsatı bedellerinin (ruhsat bedeli, keşif harcı, yıpranma bedeli) işe ait ihale dokümanı gereğince sözleşme bedeli kapsamında yükleniciden talep edilmesi gerekirken Kurum bütçesinden ödenmesi ile kamu zararına sebebiyet verildiği anlaşıldığından, konuya ilişkin temyiz itirazları reddedilerek 185 sayılı İlamın 3'üncü maddesiyle verilen TL tutarındaki tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 27.04.2022

No : 51653

Konu: Belediyede çalışan bazı birim müdürleri, işçiler ve sivil toplum kuruluşu üyelerine, farklı illere düzenlenen gezilere ilişkin konaklama ve yemek giderlerinin belediye bütçesinden ödenmesi sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

26 sayılı İlamın 2'inci maddesiyle; Belediyesinde çalışan bazı birim müdürleri, işçiler ve sivil toplum kuruluşu üyelerine, Bursa ve Ankara'ya düzenlenen gezilere ilişkin yemek giderleri ile Tokat'a düzenlenen geziye ilişkin konaklama ve yemek giderlerinin belediye bütçesinin "Temsil, Ağırlama ve Tören Giderleri" tertibinden ödenmesi neticesinde kamu zararına sebep olduğu gerekçesiyle TL için verilen tazmin hükmünün 08.07.2020 tarih ve 48162 tutanak numaralı Temyiz Kurulu Kararı ile tasdikine karar verilmiştir.

Dilekçiler savunmalarında, önceki savunmalarını tekrarlayarak; 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun, "Hemşeri hukuku" başlıklı 13'üncü Maddesi, "Belediyenin görev ve sorumlulukları" başlıklı 14'üncü maddesi, "Belediye başkanının görev ve yetkileri" başlıklı 38'inci maddesi ve "Belediyenin giderleri" başlıklı 60'ıncı maddesi hükümlerini dayanak göstererek, yapılan harcamaların hemşerilik hukuku kapsamında; sosyal, kültürel ve tanıtım maksatlı yapıldığını belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde;

"..h) Kamu gideri: Kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri,..." denilmektedir.

Aynı Kanun'un 8'inci maddesinde ise; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından,

muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olduğu belirtilmiştir. Buna göre bir giderin yapılması için kanuni dayanağının olması gerekmektedir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 146'ncı maddesinin ikinci fıkrasında memurlara kanun, tüzük ve yönetmeliklerin ve amirlerin tayin ettiği görevlerin karşılığında bu Kanunla sağlanan haklar dışında ücret ödenemeyeceği, hiçbir yarar sağlanamayacağı belirtilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Belediye'nin Giderleri" başlıklı 60'ıncı maddesinde; "Yurt içi ve yurt dışı kamu ve özel kesim ile sivil toplum örgütleriyle birlikte yapılan ortak hizmetler ve proje giderleri" ibaresine yer verilerek sivil toplum örgütleriyle birlikte yapılan ortak hizmetler ve proje giderlerine ilişkin giderlerin Belediye bütçesinden karşılanmasına olanak tanınmıştır.

Yapılan incelemede; Belediyede görev yapan bazı birim müdürleri, işçiler ve sivil toplum örgütü üyeleri için 13.01.2017-15.01.2017 tarihleri arasında Bursa'ya, 28.01.2017-29.01.2017 tarihleri arasında Tokat'a ve 25.03.2017-26.03.2017 tarihleri arasında Ankara'ya tarih ve kültür gezisi düzenlendiği, Bursa ve Ankara gezilerine ilişkin yemek giderlerinin, Tokat gezisine ilişkin de konaklama ve yemek giderlerinin belediye bütçesinden karşılandığı görülmüştür.

Memur olan birim müdürlerine yönelik yapılan gezi masraflarının karşılanması 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 146'ncı maddesine aykırılık teşkil etmektedir. Sivil toplum örgütü üyeleri için yapılan gezi harcamaları ise 5393 sayılı Kanun'da sivil toplum örgütleriyle ilgili yapılan harcamalar sadece ortak hizmet projeleriyle sınırlı tutulduğundan mevzuata aykırıdır. İşçilerin geziye götürülerek masraflarının karşılanmasına cevaz veren bir hüküm ise ne iş mevzuatında ne de Belediye'nin yaptığı toplu iş sözleşmesinde yer bulmamaktadır. Dolayısıyla yukarıda bahsedilen kişilere yönelik olarak yapılan gezi giderlerinin kanuni dayanağı bulunmadığından bu giderlerin Belediye bütçesinden karşılanması mümkün değildir.

Bunun yanında, 5393 sayılı Kanun'un "Belediye Başkanın Görev ve Yetkileri" başlıklı 38'inci maddesinin birinci fıkrasının (O) bendinde temsil ve ağırlama giderleri için ayrılan ödeneği kullanmanın belediye başkanının yetkisinde olduğu ifade edilmesine rağmen ödeme emri eki belgelerinde gezi için harcama onayı Kültür ve Sosyal İşleri Müdürü tarafından verilmiştir.

Ayrıca İçişleri Bakanlığının 25.4.1984 gün ve 27302 sayılı onayı ile yürürlüğe konulan Belediye Bütçesinden Yapılacak Temsil, Ağırhama ve Tören Giderleri Yönergesinde temsil, ağırhama ve tören giderleri sayılmış olup bu yönergede birim müdürlerinin, işçilerin ve sivil toplum kuruluşu üyelerinin geziye götürülmesine izin veren bir hüküm bulunmamaktadır.

Sonuç itibarıyla; Bursa, Tokat ve Ankara'ya yapılan gezilere birim müdürleri, işçiler ve sivil toplum kuruluşu üyelerinin götürülerek gezi masraflarının karşılanması mahalli müşterek nitelikte bir ihtiyaç olmadığı gibi bu durum Belediye tarafından yapılan herhangi bir sosyal yardım kapsamına da girmemektedir. Kültür, sanat ve turizmi geliştirecek faaliyetler düzenlemek belediyelerin görevidir ancak Belediye içinden ve dışından belirli kişilerin seçilerek masrafları Belediye tarafından karşılanmak üzere başka şehirlere geziler düzenlenmesinin ne hemşehriler arasında sosyal ve kültürel bağların güçlendirilmesiyle ne de kültür, sanat ve turizme katkıda bulunmakla ilgisi bulunmadığından iddialarının kabulü mümkün değildir.

Bu itibarla, sorumlu iddialarının reddedilerek yukarıda yer alan gerekçelerle, 08.07.2020 tarih ve 48162 tutanak numaralı Temyiz Kurulu Kararı ile verilen tasdik hükmünde KARAR DÜZELTMESİNE MAHAL OLMADIĞINA,

Karar verildi.



T.C.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

Sayıştay Dergisi Editörlüğü

06520 Balgat/ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X