



SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X

Sayı/Issue: 131 - Aralık/December 2023

■ **Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına Ulaşılmasında Çevre Denetimlerinin Rolü**

The Role of Environmental Audits in Achieving Sustainable Development Goals

■ **Kamu Sağlık Personelinin Kusuru Nedeniyle İdarece Ödenen Tazminatın Rücu Edilmesi**

Recourse of Compensation Paid by the Administration Due to the Fault of the Public Health Personnel

■ **Transfer Pricing Documentation and the CbCR under BEPS Action 13: An Analysis of the Turkish Practice**

BEPS 13 No'lu Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yükümlülüğü ve Ülke Bazlı Raporlama: Türkiye Uygulamasına İlişkin Bir Değerlendirme

■ **Sayıştay Denetim Raporları Bağlamında Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Uygulamalarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Düzeyinin Araştırılması**

Investigation of the Compliance Level of Accounting Practices in Higher Education Institutions with Generally Accepted Accounting Principles in the Context of the Audit Reports of the Turkish Court of Accounts

■ **Çalışanların Kariyer Gelişimlerine Verilen Kurumsal Desteğin Yüksek Denetim Kurumları Stratejik Öncelikleri Bağlamında İncelenmesi: İngiltere ve Belçika Örneği**

An Analysis of Institutional Support for the Employee Career Development within the Strategic Priorities of Supreme Audit Institutions: A Study of the United Kingdom and Belgium

■ **INTOSAI Geliştirme Girişimi Ürün Geliştirme Etkinliği: pICTure**

INTOSAI Development Initiative Product Development Facility: pICTure

■ **Sayıştay Kararları**

Decisions of Turkish Court of Accounts



SAYIşTAY DERGISİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 34 | Sayı/Issue: 131 | Aralık/December 2023

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

Sahibi/Owner

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

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

Baş Editör/Editor in Chief

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

Editör/Editor

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

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/Responsible Manager

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

Yayın Kurulu/Editorial Board

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

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

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

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

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

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

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

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

Çeviri Editörleri/English Language Editors

Barbara İNAN - Vildan TAŞTEMEL

Dizgi ve Grafik Tasarım/Typesetting and Graphic Designer by

Mustafa Burak KIRPAÇ

Yayın Türü ve Periyodu/Type and Period of Publication

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

Yayın Dili/Language

Türkçe ve İngilizce / Turkish and English

Baskı/Printed by

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü/TCA Publishing Department

Baskı Tarihi/Print Date: Ocak/January 2024

Yönetim Yeri ve İletişim Bilgileri/Correspondence

Sayıştay Dergisi Editörlüğü - 06520 Balgat-ANKARA/TÜRKİYE

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

E-mail: dergi@sayistay.gov.tr

Web

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

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

Tarandığı Index ve Veri Tabanları/Indexes and Databases

EBSCOhost, ERIH PLUS, TÜBİTAK ULAKBİM TR Dizin



BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Tekin AKDEMİR	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye tekinakdemir@hotmail.com
Prof. Dr. Adnan AKIN	Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye akin-adnan@hotmail.com
Prof. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI	Atatürk Üniversitesi, Erzurum, Türkiye maavci@atauni.edu.tr
Assoc. Prof. Mahabat BAIMYRZAEVA	Monterey Institute of International Studies, California, USA mbaimyrz@miis.edu
Prof. Dr. H. Kent BAKER	American University, Washington, DC, USA kbaker@american.edu
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye barcamehmet@gmail.com
Prof. Dr. Yüksel BAYRAKTAR	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 KAHYAĞLU	Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Bişkek, Kırgızistan kahyaoglu@manas.edu.kg
Prof. Dr. Nihat BULUT	İstanbul Medipol Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nihat.bulut@medipol.edu.tr
Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye ramazan.caglayan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye adnancelik@selcuk.edu.tr
Prof. Dr. Ali ÇELİK KAYA	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye acelikka@ogu.edu.tr
Prof. Dr. Dilek DEMİRBAŞ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye dilek.demirbas@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ	Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye tolga@uludag.edu.tr
Prof. Dr. Wolfgang DRECHSLER	Tallinn University of Technology, Tallinn, Estonia w.drechsler@ucl.ac.uk
Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye halis.ersoz@istanbul.edu.tr

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

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 Akademisi - Bakü, Azərbaycan m_hasanoglu@yahoo.com.tr
Prof. Dr. Farouk HEMİCİ	Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne - Paris, France farouk.hemici@univ-paris1.fr
Doç. Dr. Hakan KARABACAK	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye hakan.karabacak@asbu.edu.tr
Prof. Dr. Bülent KENT	Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın, Türkiye bulentkent@gmail.com
Prof. Dr. Halit KESKİN	Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul, Türkiye hkeskin@yildiz.edu.tr
Prof. Dr. Valentina KHRAPKINA	National University of Kyiv-Mohyla Academy, Ukraine valentina_31@i.ua
Doç. Dr. Halis KIRAL	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye halis.kiral@asbu.edu.tr
Prof. Dr. Ali Cengiz KÖSEOĞLU	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye ackoseoglu@ybu.edu.tr
Prof. Dr. Ali M. KUTAN	Southern Illinois University, Edwardsville, USA akutan@siue.edu
Assoc. Prof. Bruce McDONALD	North Carolina State University, North Carolina State, USA bmcdona@ncsu.edu
Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye hakkiodabas@gmail.com
Prof. Dr. Murat ÖNDER	Boğaziçi Üniversitesi, İstanbul, Türkiye murat.onder1@boun.edu.tr
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Ankara Medipol Üniversitesi, Ankara, Türkiye abuzer.pinar@ankaramedipol.edu.tr
Prof. Dr. Şakir SAKARYA	Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye sakarya@balikesir.edu.tr
Prof. Dr. İdris SARISOY	Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye isarisoy@marmara.edu.tr

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

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

İÇİNDEKİLER/CONTENTS

MAKALELER/ARTICLES

Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına Ulaşılmasında Çevre Denetimlerinin Rolü

The Role of Environmental Audits in Achieving Sustainable Development Goals

Dr. Süleyman DİKMEN.....543-570

Kamu Sağlık Personelinin Kusuru Nedeniyle İdarece Ödenen Tazminatın Rücu Edilmesi

Recourse of Compensation Paid by the Administration Due to the Fault of the Public Health Personnel

Dr. Şerife YILDIZ AKGÜL.....571-601

Transfer Pricing Documentation and the CbCR under BEPS Action 13: An Analysis of the Turkish Practice

BEPS 13 No'lu Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yükümlülüğü ve Ülke Bazlı Raporlama- Türkiye Uygulamasına İlişkin Bir Değerlendirme

Dr. İmran ARITI ERDEM, Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ.....603-635

Sayıştay Denetim Raporları Bağlamında Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Uygulamalarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Düzeyinin Araştırılması

Investigation of the Compliance Level of Accounting Practices in Higher Education Institutions with Generally Accepted Accounting Principles in the Context of the Audit Reports of the Turkish Court of Accounts

Doç. Dr. Hakkı KIYMIK, Sevil ATİLA.....637-667

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER / NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD

Çalışanların Kariyer Gelişimlerine Verilen Kurumsal Desteğin Yüksek Denetim Kurumları Stratejik Öncelikleri Bağlamında İncelenmesi: İngiltere ve Belçika Örneği

An Analysis of Institutional Support for the Employee Career Development within the Strategic Priorities of Supreme Audit Institutions: A Study of the United Kingdom and Belgium

Emine ERSÖZ671-678

INTOSAI Geliştirme Girişimi Ürün Geliştirme Etkinliği: pICTure

INTOSAI Development Initiative Product Development Facility: pICTure

Mahmut GÜLER679-684

SAYIŞTAY KARARLARI / DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Temyiz Kurulu Kararları - *Decisions of Board of Appeal*.....687-704



SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AMAÇLARINA ULAŞILMASINDA ÇEVRE DENETİMLERİNİN ROLÜ

THE ROLE OF ENVIRONMENTAL AUDITS IN ACHIEVING SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS

Süleyman DİKMEN¹

ÖZ

Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (SKA'lar), dünyanın karşı karşıya kaldığı çevresel, ekonomik ve sosyal sorunlarla mücadele edilmesine yardımcı olmak üzere Birleşmiş Milletler (BM) tarafından 2015 yılında kabul edilen amaç ve hedeflerden oluşmaktadır. Yüksek denetim kurumları (YDK'lar), sürdürülebilir kalkınma için etkili, hesap verebilir, şeffaf, etkin ve kapsayıcı kurumların merkezinde yer almakta olup bireysel yetki ve görevleri çerçevesinde SKA'ları takip eder ve gözden geçirirler. Sürdürülebilir kalkınmanın öneminin artması ile YDK'lar, çevreye ve çevre politikasına karşı rol ve sorumluluklarının farkına varmış ve çevre denetimi, YDK'ların denetim faaliyetlerinin önemli bir parçası haline dönüşmüştür. Çalışma YDK'ların çevre denetimini SKA'lar çerçevesinde ele almayı amaçlamakta olup çevre denetiminin SKA'lara nasıl katkıda bulunabileceğini incelemektedir. Bu kapsamda sürdürülebilir kalkınma ve YDK'lar arasındaki ilişkiye ilişkin literatürden, Çevre Denetimi Çalışma Grubu (Working Group of Environmental Auditing - WGEA) tarafından yayımlanan anket bulgularından ve YDK'ların denetim raporlarından yararlanarak konuya ilişkin yeni değerlendirmelerde bulunulmuştur. Çalışmada çevre denetiminin SKA'lara ulaşılmasına olumlu katkı yapabileceği, YDK'ların gözetim işlevlerini kullanarak SKA'ların uygulanması konusunda mali kaynakların etkin, etkili ve şeffaf harcanmasını teşvik edebileceği ve bu anlamda hükümetleri sorumlu tutabileceği ve bağımsız bilgiler sağlayabileceği belirlenmiştir.

1- Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, suleymandikmen@sdu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5434-0532

Gönderim Tarihi/Submitted: 13.11.2023

Revizyon Talebi/Revision Requested: 26.11.2023

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 05.12.2023

Kabul Tarihi/Accepted: 06.12.2023

Atıf/To Cite: Dikmen, S. (2023). Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına Ulaşılmasında Çevre Denetimlerinin Rolü. Sayıştay Dergisi, 34(131), 543-570. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1390111>

ABSTRACT

The Sustainable Development Goals (SDGs) are a set of goals and targets adopted by the United Nations (UN) in 2015 to help tackle the environmental, economic, and social challenges facing the world. Supreme Audit Institutions (SAIs) are at the center of effective, accountable, transparent, efficient, and inclusive institutions for sustainable development and monitor and review the SDGs within their individual mandates. With the increasing importance of sustainable development, SAIs have realized their roles and responsibilities towards the environment and environmental policy, and environmental auditing has become an important part of SAIs' audit activities. The study aims to address the environmental audit of SAIs within the framework of the SDGs and examines how environmental audits can contribute to the SDGs. In this context, new assessments have been made by utilizing the literature on the relationship between sustainable development and SAIs, the survey findings published by the Working Group of Environmental Auditing (WGEA), and the audit reports of SAIs. The study found that environmental auditing can contribute positively to the achievement of the SDGs, encourage efficient, effective, and transparent spending of financial resources on SDG implementation by using the oversight functions of SAIs, hold governments accountable in this context, and provide independent information.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (SKA'lar), Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), Çevre Denetimi

Keywords: Sustainable Development Goals (SDGs), Supreme Audit Institutions (SAIs), Environmental Audit

GİRİŞ

Çevresel krizlere dair farkındalığın artması ile ortaya çıkan (Du Pisani, 2006: 83) sürdürülebilir kalkınma düşüncesinin kökenleri 1972 BM İnsan Çevresi Konferansı'na dayanmakta olup 1987 Brundtland Raporu ve 1992 BM Çevre ve Kalkınma Konferansı ile sürdürülebilir kalkınmanın önemi artmaya başlamıştır (Klarin, 2018; Mensah, 2019). Bu iki konferans, hükümetlerin büyüyen çevresel krizleri ele alması yönündeki kamu talebinin resmi kurumsallaşmasını temsil ederken, aynı zamanda yeni siyasi faaliyet dönemlerinin başlangıcına işaret ettiği için önemlidir (Nabhi, 2023: 7-8). Diğer taraftan 1987 Brundtland Raporu ile çevre hareketlerinin küresel bir olgu olması güçlenmiş ve sürdürülebilir kalkınmanın üç temel bileşeni olan çevre, ekonomi ve topluma vurgu yapılmıştır (Du Pisani, 2006: 93).

1992 BM Çevre ve Kalkınma Konferansı'nda alınan kararların uygulanmasını gözden geçirmek üzere 2002 yılında Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesi düzenlenmiş, bir uygulama planı geliştirilmiş ve sürdürülebilir kalkınma için bir dizi

çok paydaşlı ortaklık başlatılmıştır (Mensah, 2019: 7). 2012 yılında ise Brezilya'nın Rio de Janeiro kentinde düzenlenen BM Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı'nda SKA'lar geliştirilmiş ve insanlığın karşı karşıya kaldığı çevresel, politik ve ekonomik zorluklarla ilgili bir dizi küresel hedef oluşturulmuştur (UNDP, 2023a). 2015 yılında BM'ye üye devletlerin tamamı tarafından Dünyamızı Dönüştürmek: Sürdürülebilir Kalkınma İçin 2030 Gündemi kabul edilmiştir. Gündem'in temelinde gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerin küresel bir ortaklık içinde harekete geçmesi gerektiği 17 SKA yer almaktadır (UN, 2023a) ve SKA'lar 2000 yılında yoksullukla mücadele için küresel bir çaba olarak başlatılan Binyıl Kalkınma Amaçlarının (BKA) yerini almıştır (UNDP, 2023a). SKA'lar, herkes için daha iyi ve daha sürdürülebilir bir geleceğe ulaşma planıdır. Yoksulluk, eşitsizlik, iklim değişikliği, çevresel bozulma, barış ve adaletle ilgili olanlar da dahil olmak üzere karşılaştığımız küresel zorlukları ele almaktadır (UN, 2023b).

BM'ye üye devletlerin oluşturduğu uluslararası iş birliği, SKA'ları farklı açılardan ele alan akademik araştırmaları tetiklemiştir. Başta enerji etkinliği (Zakari vd., 2022), ekonomik büyüme ve kalkınma (D'Adamo vd., 2022), yüksek öğrenim (Chankseliani ve McCowan, 2021), kamu-özel ortaklıkları (Pedersen, 2018), dijital dönüşüm (ElMassah ve Mohieldin, 2020) ve temel sağlık hizmetlerinin (Chotchoungchatchai vd., 2020) SKA'lar üzerindeki etkisini ele alan pek çok teorik ve pratik araştırma yapılmıştır. Ulusal denetim organları tarafından yapılan denetimlerin çevresel boyutu çerçevesinde konunun ele alınması ise daha geç kalınmış bir durumdur. Bu bağlamda SKA'lar ve çevre denetimleri arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmalarda SKA'lar ve Uluslararası Yüksek Denetim Örgütü (INTOSAI) arasındaki iş birliği (Köse, 2022; Köse, 2023), SKA'lar için şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında çevre denetiminin rolü (Montero ve Le Blanc, 2019), SKA'ların uygulanmasında performans denetimleri (Sari vd., 2022) ele alınmıştır. Bu çalışmada ise YDK'ların SKA perspektifine sahip çevre denetimi kapasitesinin güçlendirilmesi ele alınmaktadır. Bu çerçevede çalışmada mevcut literatürdeki çalışmalar, WGEA tarafından hazırlanan anket bulguları ve YDK'lar tarafından hazırlanan denetim raporları göz önünde bulundurularak SKA'lar üzerinde YDK'ların çevre denetimlerinin etkinliği ve rolü incelenmektedir.

Çalışmada öncelikle sürdürülebilir kalkınmanın teorik çerçevesi tarihsel ve kavramsal boyutta ele alınmaktadır. İkinci olarak SKA'lar ile YDK'lar arasındaki ilişki incelenmekte ve sürdürülebilir kalkınma bağlamında çevre denetimi irdelenmektedir. Son bölümde YDK'ların SKA perspektifine sahip denetim kapasitesinin artırılmasına yönelik öneriler sunulmaktadır.

1. BİNYIL KALKINMA AMAÇLARINDAN SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AMAÇLARINA

Sürdürülebilir kalkınma doğası gereği karmaşık, normatif, belirsiz ve öznel bir kavram olup (Loorbach ve Rotmans, 2006: 188), sürdürülebilirlik kavramı genellikle ulaşılmak istenen nokta olarak kavramsallaştırılırken sürdürülebilir kalkınma bu noktaya ulaşmak için bir araçtır (Monkelbaan, 2019: 9). Başka bir ifadeyle sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınmaya ulaşmak için kalkınmanın tüm yönlerini koordine eden yaklaşımı veya yol gösterici çerçeveyi belirler (Ozili, 2022: 5).

Literatürde sürdürülebilir kalkınma için en sık başvurulan tanıma, 1987 yılında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (Brundtland Komisyonu) tarafından yayımlanan Ortak Geleceğimiz isimli raporda yer verilmiştir. Raporda sürdürülebilir kalkınma "gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama yeteneğinden ödün vermeden bugünün ihtiyaçlarını karşılayan kalkınma" şeklinde tanımlanmıştır. Tanımın odak noktasına çevrenin insan eylemlerinden, hırslarından ve ihtiyaçlarından ayrı tutulmaması gerektiği düşüncesinden yola çıkarak çevreyi değil; insan ve insan ihtiyaçlarını koymuştur (WCED, 1987: xi). Raporda yer alan ihtiyaçlar kavramı dünyada öncelik verilmesi gereken yoksulların temel ihtiyaçlarını vurgulamaktadır. Diğer taraftan sürdürülebilir kalkınma kavramı teknoloji ve sosyal örgütlenme, çevrenin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçları karşılama kabiliyetine getirdiği kısıtlama fikrini içerir (WCED, 1987: 43).

Sürdürülebilir kalkınma, genellikle ayrı ama birbirleriyle bağlantılı olan çevre, toplum ve ekonominin kesişimi olarak ifade edilir (Giddings vd., 2002). Bu nedenle sürdürülebilirliğin temeli ekonomi, toplum ve çevrenin bağlamsal özelliklerini veri olarak almak ve ilgili grupları çevresel ve sosyal açıdan talihsiz girişimlere karşı önleyici bir yaklaşım olarak doğru soruları aramaya ve sormaya yönlendiren bir süreç tasarlanmasıdır (Flint, 2007: 4). Sürdürülebilir kalkınma üzerine çalışmalar yapan uluslararası kurum ve kuruluşların tüm dünyada kabul görmüş önemli belgelerinde sürdürülebilir kalkınmanın sahip olması gereken temel özellikleri ortaya koyulmuştur. Bu özellikler (UN, 2012: 5);

- Ekonomik, sosyal ve çevresel boyutların dengeli bir şekilde ele alınması,
- Sektörler arasında mümkün olduğunca entegre planlamanın benimsenmesi (entegre planlama, yatay koordinasyon, uygunluk/tutarlılık),

- Gelecek nesillerin çıkarlarının göz önünde bulundurulması,
- İlgili tüm paydaşların karar alma süreçlerine anlamlı bir şekilde dahil edilmesi, yukarıdan aşağıya ve aşağıdan yukarıya süreçler (katılım) arasında etkili bir denge sağlanması,
- Bilgiye erişimin ve adalete erişimin iyileştirilmesi için çaba gösterilmesi.

BKA'lar, 2000 yılında BM Binyıl Zirvesi'nde Binyıl Bildirgesi'nin kabul edilmesinin ardından 2015 yılı için belirlenen sekiz uluslararası kalkınma amacıdır (UN, 2023c). BKA'lar, ulusların küresel bir sosyal gündem oluşturabilmek için uzun vadeli stratejiler üzerinde nasıl iş birliği yapabilecekleri konusunda uzun yıllardır devam eden tartışmanın sonucudur (Servaes, 2017: 6). Bildirge aracılığıyla dünya liderleri yoksulluk, açlık ve hastalıklarla mücadele etme, tüm çocuklara eğitim sağlama, kadınlara ve erkeklere eşit fırsatlar sunma, çevreyi koruma, kalkınma için küresel bir ortaklık kurma ve bu hedeflere 2015 yılına kadar ulaşma taahhüdünde bulunmuşlardır (UN, 2023c). Söz konusu sekiz kalkınma amacı şunlardır (UN, 2023c):

BKA 1- Aşırı yoksulluğu ve açlığı ortadan kaldırmak

BKA 2- Evrensel ilköğretime ulaşmak

BKA 3- Toplumsal cinsiyet eşitliğini teşvik etmek ve kadınları güçlendirmek

BKA 4- Çocuk ölümlerini azaltmak

BKA 5- Anne sağlığını iyileştirmek

BKA 6- HIV/AIDS, sıtma ve diğer hastalıklarla mücadele etmek

BKA 7- Çevresel sürdürülebilirliği sağlamak

BKA 8- Kalkınma için küresel bir iş birliği geliştirmek

BKA'ların başarıları üzerine inşa edilen ve devamı niteliğinde olan (Servaes, 2017: 9) SKA'lar çevresel, sosyal ve ekonomik sürdürülebilirliği içeren daha geniş kapsamlı bir gündeme sahiptir (Chiba ve Katsuma, 2022: 6). 2015 yılında BM tarafından yoksulluğu sona erdirmek, gezegeni korumak ve 2030 yılına kadar tüm insanların barış ve refah içinde yaşamasını sağlamak için SKA'lar, evrensel bir eylem çağrısı olarak kabul edilmiştir (UNDP, 2023b). Dolayısıyla SKA'lar sürdürülebilir kalkınmanın ekonomik, sosyal ve ekolojik boyutlarındaki sistemik zorlukları ele almak için eylemi harekete geçirmeyi amaçlamıştır.

SKA'lar kapsam, ölçek ve yapı açısından BKA'lardan farklılık göstermektedir. BKA'ların birincil amacı, gelişmekte olan ülkelerdeki sosyoekonomik koşulları iyileştirmek olsa da amaçlar, kalkınma durumlarına bakılmaksızın tüm ülkeler için geçerlidir. Sürdürülebilir kalkınmanın tüm parametrelerine ulaşılabilmesi sebebiyle 2015 yılında gelişmiş ülkeler de gelişmekte olan ülkelerle birlikte SKA'ları gerçekleştirmeyi hedeflenmiştir (Walsh vd., 2022: 2).

SKA'lar, 2030 yılına kadar ulaşılması öngörülen 17 amaç, 169 hedef ve 232 gösterge içermektedir. Bu amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi, küresel dayanışmayı güçlendirerek sürdürülebilir kalkınma için küresel bir ortaklık kurulmasına ve çözüme ulaşılmasına olanak sağlayacaktır (UN, 2015). BM tarafından belirlenen 17 amaç şu şekildedir (UN, 2023a):

- SKA 1- Yoksulluğa Son
- SKA 2- Açlığa Son
- SKA 3- Sağlık ve Kaliteli Yaşam
- SKA 4- Nitelikli Eğitim
- SKA 5- Toplumsal Cinsiyet Eşitliği
- SKA 6- Temiz Su ve Sanitasyon
- SKA 7- Erişilebilir ve Temiz Enerji
- SKA 8- İnsana Yakışır İş ve Ekonomik Büyüme
- SKA 9- Sanayi, Yenilikçilik ve Altyapı
- SKA 10- Eşitsizliklerin Azaltılması
- SKA 11- Sürdürülebilir Şehirler ve Topluluklar
- SKA 12- Sorumlu Üretim ve Tüketim
- SKA 13- İklim Eylemi
- SKA 14- Sudaki Yaşam
- SKA 15- Karasal Yaşam
- SKA 16- Barış, Adalet ve Güçlü Kurumlar
- SKA 17- Amaçlar için Ortaklıklar

Amaçlar ve hedefler, 2015-2030 yılları arasında insanlık ve gezegen için kritik öneme sahip alanlarda eyleme geçilmesi için tasarlanmıştır. SKA'ların beş temel unsuru mevcut olup bunlar insan, gezegen, refah, barış ve ortaklıklardır (EUROSAI, 2023: 5). Beş unsur ve bu unsurlarla ilişkili olan SKA'lar Tablo 1'de gösterilmiştir. Tüm unsurlar birbirleriyle ilişkili ve bağımlı olup SKA'lar ve hedefler farklı ulusal gerçeklikler, kapasiteler ve kalkınma düzeyleri dikkate alınarak ve ulusal politika ve önceliklere saygı gösterilerek evrensel boyutta uygulanabilir (EUROSAI, 2023: 6).

Tablo 1: Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları ve Temel Unsurları Arasındaki İlişki

SKA'nın Temel Unsuru	Açıklama	İlişkili Olduğu SKA
İnsanlar	Her türlü yoksulluk ve açlığın sona erdirilmesi ve saygınlık ve eşitliğin sağlanması	SKA 1- Yoksulluğa Son SKA 2- Açlığa Son SKA 3- Sağlık ve Kaliteli Yaşam SKA 4- Nitelikli Eğitim SKA 5- Toplumsal Cinsiyet Eşitliği
Gezegen	Gelecek nesilleri çevresel yıkımdan ve kaynakların tükenmesinden korumak	SKA 6- Temiz Su ve Sanitasyon SKA 12- Sorumlu Üretim ve Tüketim SKA 13- İklim Eylemi SKA 14- Sudaki Yaşam SKA 15- Karasal Yaşam
Refah	Doğa ile uyum içinde elverişli ve tatmin edici yaşamlar sağlamak	SKA 7- Erişilebilir ve Temiz Enerji SKA 8- İnsana Yakışır İş ve Ekonomik Büyüme SKA 9- Sanayi, Yenilikçilik ve Altyapı SKA 10- Eşitsizliklerin Azaltılması SKA 11- Sürdürülebilir Şehirler ve Topluluklar
Barış	Barışçıl, adil ve kapsayıcı toplumlar yaratmak	SKA 16- Barış, Adalet ve Güçlü Kurumlar
Ortaklık	Küresel ortaklık yoluyla kalkınma çalışmaları yürütmek	SKA 17- Amaçlar için Ortaklıklar

Kaynak: EUROSAI (2023: 5).

SKA'ların temel amacı sosyal, çevresel ve ekonomik unsurları göz önünde bulundurarak toplum refahını sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda SKA'ları gruplara ayırmak mümkündür. Sosyal SKA'lar; SKA 1- Yoksulluğa Son, SKA 4- Nitelikli Eğitim, SKA 5- Toplumsal Cinsiyet Eşitliği, SKA 10- Eşitsizliklerin Azaltılması ve SKA 16- Barış, Adalet ve Güçlü Kurumlar'dır. Çevresel SKA'lar;

SKA 6- Temiz Su ve Sanitasyon, SKA 7- Erişilebilir ve Temiz Enerji, SKA 11- Sürdürülebilir Şehirler ve Topluluklar, SKA 12- Sorumlu Üretim ve Tüketim, SKA 13- İklim Eylemi, SKA 14- Sudaki Yaşam ve SKA 15- Karasal Yaşam'dır. Son olarak ekonomik SKA'lar; SKA 2- Açlığa Son, SKA 3- Sağlık ve Kaliteli Yaşam, SKA 8- İnsana Yakışır İş ve Ekonomik Büyüme, SKA 9- Sanayi, Yenilikçilik ve Altyapı ile SKA 17- Amaçlar için Ortaklıklar'dır (Del-Aguila-Arcenales vd., 2022).

2. SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AMAÇLARI VE YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Sürdürülebilir kalkınma için etkili, hesap verebilir, şeffaf, etkin ve kapsayıcı kurumların merkezinde yer alan (Schweinfest, 2018: 4) YDK'lar, BM'ye göre bu unsurların teşvik edilmesi ve geliştirilmesinde gerekli olan kurumların başında gelir (Rajaguguk vd., 2017: 30). 2015 yılında BM'ye üye devletlerin 2030 Gündemi'ni kabul ederek SKA'lara bağlı kalacakları yönünde taahhütte bulunmaları üzerine INTOSAI, üye YDK'ları kendi görev ve yetkileri çerçevesinde SKA'ların takip edilmesine ve gözden geçirilmesine katkıda bulunmaya çağırmıştır (IDI, 2019: 6).

SKA'ların küresel bir nitelik taşıması ve denetim sürecinde YDK'lar arasındaki koordinasyonun önemli olması nedeniyle INTOSAI, SKA'larla ilgili denetimler için bir çerçeve geliştirmeye yönelmiştir (Rajaguguk vd., 2017: 30). Bu kapsamda INTOSAI ve YDK'ların çabalarına bir katkı olarak INTOSAI Kalkınma Girişimi (INTOSAI Development Initiative - IDI) kapsamında, YDK'ların SKA'lara ilişkin yüksek kalitede denetimler yapmalarını desteklemek amacıyla "SKA'ların Denetimi" girişimi başlatılmıştır. Bu girişimin bir parçası olarak Afrika, Asya, Karayipler, Avrupa, Latin Amerika ve Pasifik'teki 73 YDK ve bir alt ulusal denetim ofisi, SKA'ların uygulanması için hazırlık denetimleri gerçekleştirmiştir (IDI, 2023).

BM Genel Kurulu, 66/209 ve 69/228 sayılı kararları ile YDK'ların ulusal amaç ve önceliklerin yanı sıra uluslararası kabul görmüş kalkınma amaçlarına ulaşılmasına katkıda bulunabileceğini kabul etmiştir (The Federal Court of Accounts, 2018: 7-8). Bu kararlara dayanarak INTOSAI'nin ilgisi, "Sürdürülebilir Kalkınma için YDK'ların Rolü ve Uygulama Araçları" konulu 23. BM-INTOSAI Ortak Sempozyumu'nun sonuç bildirgesinde dile getirilmiştir. Sempozyumun ardından INTOSAI, 2015 yılında BM Üst Düzey Siyasi Forumu'nda (HLPF) 2030 Gündemi'nin takip ve gözden geçirme mekanizmasında rol sahibi olmayı

savunmuş ve sürdürülebilir kalkınmaya yönelik YDK'ların rolüne ilişkin denetim standardı (ISSAI 5130) geliştirmiştir (Montero ve Le Blanc, 2019: 6). SKA'ların başarısına katkı sağlamak için INTOSAI'nin başlattığı bir diğer girişim ise 2016 yılında Abu Dabi'de düzenlenen 22. INCOSAI (International Congress of Supreme Audit Institutions)'dir ve SKA'ların gözden geçirilmesi ve izlenmesinde YDK'ların rolü Kongre'nin iki temel temasından birisi olmuştur.

Diğer taraftan INTOSAI'nin bu alana ilişkin hedefleri, stratejik planlarında da ifade edilmiştir. INTOSAI'nin 2017-2022 Stratejik Planı dört temel amaç üzerine kurulmuş olup bu amaçların gerçekleştirilmesini sağlamak üzere ortak öncelikler belirlenmiştir. "INTOSAI'nin Uluslararası Bir Örgüt Olarak Değerini En Üst Düzeye Çıkarmak" başlıklı stratejik amacın gerçekleştirilmesi için "Her ülkenin kendine özgü sürdürülebilir kalkınma çabaları ve YDK'ların bireysel yetkileri bağlamında SKA'ların izlenmesine ve gözden geçirilmesine katkıda bulunulması" gerekmektedir ve INTOSAI, üye devlet YDK'larına bu yönde çağrıda bulunmaktadır (INTOSAI, 2016b). INTOSAI'nin stratejik amacı doğrultusunda, WGEA 2017-2019 Çalışma Planı'nda, çevre denetimine odaklanan 2030 Gündemi'nin uygulanmasına ilişkin bir denetim rehberinin geliştirilmesi önerilmiştir (WGEA, 2017a: 7). Bu çerçevede "Çevre Denetimine Odaklanarak BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Denetlenmesi ve Uygulanması" isimli denetim raporu hazırlanmıştır (WGEA, 2017b).

22. INCOSAI'den günümüze, 100'den fazla üye YDK'nın, SKA'lar ile ilgili denetimlere ilgisi artmıştır. Bu nedenle INTOSAI, denetçilerin bakış açısından SKA'ların uygulanmasıyla yoğun bir şekilde ilgilenmektedir. Bunu yaparken, kapsamlı bir denetim yaklaşımı ve dış paydaşların denetimlere dahil edilmesi ihtiyacını da dikkate almaktadır. Bu durum aynı zamanda denetimler veya göstergelerin uygulanması yoluyla SKA'ların uygulanması için bir teşvik sağlamaktadır. Ayrıca koordineli denetimler karşılıklı bilgi ve deneyim alışverişi için de değerli fırsatlar sunmaktadır (INTOSAI, 2023). SKA'ları benimseyerek ulusal planlar oluşturan ülkeler, etkinlik ve verimlilik açısından faaliyetlerini gözden geçirerek denetlemek için hazırlık çalışmalarını yürütmektedir. Bu kapsamda ulusal YDK'lar hazırlık denetimlerini yapmaktadırlar (Zaralı, 2021: 179). Hazırlık denetimlerinin tamamlanması ile pek çok ülke uygulama denetimlerine başlamıştır. Uygulama denetimlerinde SKA'lara ilişkin politika ve programların uygulanma durumu değerlendirilmektedir.

Uygulama denetimleri SKA'larla ilgili politika ve programların mali, uygunluk ve performans denetimleri çerçevesinde yapılmaktadır. 2016 yılında INTOSAI ISSAI 5008 standardı ile SKA'ların denetiminde iş birliğine dayalı denetimlerin nasıl yürütüleceğini düzenlemiştir. İş birliğine dayalı denetimler iki veya daha fazla YDK tarafından gerçekleştirilen denetimler olup üç tür iş birliğine dayalı denetim vardır: paralel, koordineli ve ortak denetim (INTOSAI, 2016a). İş birliğine dayalı denetim türlerinin özellikleri Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2: İşbirliğine Dayalı Denetimin Özellikleri

	Denetim Türü			
	Paralel Denetim	Koordineli Denetim		Ortak Denetim
Ekip	Ulusal Denetim Ekipleri	Ulusal Denetim Ekipleri	Ortak Denetim Ekipleri	Ortak Denetim Ekipleri
Amaçlar	Benzer / (Kismen) Aynı	Benzer / (Kismen) Aynı	Aynı	Aynı
Kapsam	Benzer	Benzer / (Kismen) Aynı	Aynı	Aynı
Metodoloji	Benzer	Benzer / (Kismen) Aynı	Aynı	Aynı
Uygulama	(Hemen hemen) Eşzamanlı	Eşzamanlı		
Rapor	Ulusal Denetim raporları	Ortak Denetim raporu	Ulusal Denetim raporları	Ortak Denetim raporu
Değerlendirme	Ulusal Denetim Ekipleri	Ulusal Denetim Ekipleri	Ortak Denetim Ekipleri	Ortak Denetim Ekibi

Kaynak: INTOSAI (2016a: 11).

Paralel denetimde, benzer denetimler iki veya daha fazla denetim organı tarafından eş zamanlı olarak yürütülür. Her bir denetim organının kendi yetki alanına giren konularda kendi yönetim organına rapor veren ayrı bir denetim ekibi olsa da her ikisi de denetim metodolojisini ve yaklaşımını paylaşır. Koordineli denetim ya YDK yönetim organlarına ayrı ayrı denetim raporlarının sunulduğu ortak bir denetimdir ya da (ayrı ulusal raporlara ek olarak) tek bir denetim raporunun sunulduğu paralel bir denetimdir (INTOSAI, 2016a: 4). YDK'lar koordineli denetimler ile uluslararası anlaşmalara uyumu ve çevresel yönetişimin sürdürülebilir kalkınmaya yönelik gelişimini teşvik edebilir (The Federal Court of Accounts, 2018: 3). Ortak denetimde, önemli kararlar paylaşılar ve denetim, genellikle her bir kurumun yönetimine sunulmak üzere tek bir ortak

denetim raporu hazırlayan iki veya daha fazla bağımsız denetim kurumunun denetçilerinden oluşan tek bir denetim ekibi tarafından yürütülür (INTOSAI, 2016a: 4). SKA'larda kullanılacak en yaygın iş birliği denetimleri uygunluk ve performans denetimleridir (Rajaguguk vd., 2017: 33).

Schweinfest'a (2018: 4) göre SKA'ların sağlamlığında YDK'ların temel rol ve sorumlulukları şu şekildedir:

YDK'lar, gözetim işlevleri aracılığıyla SKA'ları uygulama çabalarından dolayı hükümetleri sorumlu tutabilirler.

SKA'ların uygulanması için harekete geçirilen mali kaynakların verimli, etkili ve şeffaf bir şekilde harcanmasını sağlamaya yardımcı olabilirler.

Aynı zamanda SKA'lara ulaşmaya yönelik program ve politikaların sonuçları ve etkileri, kritik riskler ve zorluklar ile SKA'ları uygulamak için gerekli yönetim sistemlerinin kurulması gibi alanlardaki iyi uygulamalar hakkında bağımsız bilgiler sağlayabilir.

3. SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA BAĞLAMINDA ÇEVRE DENETİMİ

Sürdürülebilir kalkınmanın popüler hale gelmesi ve SKA'ların benimsenmesi, çevre denetiminin anlamının yeniden düşünülmesini gerektirmiştir. Çevre denetimi; doğal kaynakların yönetimi, doğanın korunması, biyoçeşitlilik, iklim değişikliği, sürdürülebilir kalkınma ve diğer çevresel konularla ilgilidir (WGEA, 2021). Çevre denetimleri, özel sektör açısından ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde 1970'lerin sonlarında gündeme gelmeye başlamıştır. Çevre denetiminin ortaya çıkmasına sebep olan temel faktör; 20. yüzyılın son çeyreğinde küresel arenada çevre mevzuatının güçlendirilmesine yol açan insan faaliyetlerinin neden olduğu çevre sorunlarıdır (Watson ve Mackay, 2003: 627). 1980'lerin sonunda kamu sektöründe YDK'lar çevreye ve çevre politikasına karşı sorumluluklarının farkına varmış ve çevre denetimi, YDK'ların yarısından fazlasının denetim çalışmalarının önemli ve düzenli bir parçası haline dönüşmüştür (Leeuwen, 2004).

1992'de YDK'ların yüksek kaliteli katkıları ve görünürlükleri ile çevre denetimi alanındaki uzmanlığı artırmak ve çevresel yönetimi geliştirmek amacıyla INTOSAI bünyesinde WGEA kurulmuştur (WGEA, 2023a). WGEA çevre denetimini, "çevre politikaları ve programları aracılığıyla çevre sorunlarının ele alınmasında yetkililerin eylemlerini değerlendiren ve bunlar hakkında görüş

bildiren mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi (ve bazı ülkelerde ön denetim)" olarak tanımlanmaktadır (WGEA, 2021). Çevre denetimi kavramı bağımsız dış denetim bağlamında kullanılır. YDK'lar, çevre denetiminin prensipte YDK'lar tarafından uygulanan diğer denetim yaklaşımından çok farklı olmadığı ve tüm denetim türlerini kapsayabileceği hususunda görüş birliği içerisindedirler (Başaran, 2007: 94). Bu tür denetimlerde, YDK'lar işletmelerin, hükümetlerin ve diğer kurumların kaynakları ve çevresel etkilerini verimlilik, etkinlik ve tutumluluklarının yanı sıra ilgili yasa, yönetmelik ve politikalara uygunluğunu da sistematik olarak izler ve değerlendirir (Stafford, 2006: 172).

Çevre denetiminin amaç ve hedefleri, yönetim sistemlerinin iyi işleyip işlemediğini, sağlık ve güvenlik mevzuatına uygunluğu ve kurumun faaliyetlerinin çevre üzerindeki etkisini düzenli ve sistematik olarak kontrol etmektir (Watson ve Mackay, 2003: 627). Çevre denetimi, hükümetlerin daha iyi bir kentsel çevre elde etmek için bir ölçüt olarak kurumların çevresel koşulları yerine getirip getirmediğini izlemesi için bir izleme sistemi olarak yardımcı olabilir. Çevre denetiminin yürütülmesinde kullanılan standartlar ve kılavuzlar denetlenen kurumun sektörüne bağlıdır. Kamu sektöründe, çevre denetiminin yürütülmesine ilişkin standartlar ve kılavuzlar yaygın olarak INTOSAI tarafından sağlanır (Brunelli vd., 2022: 3).

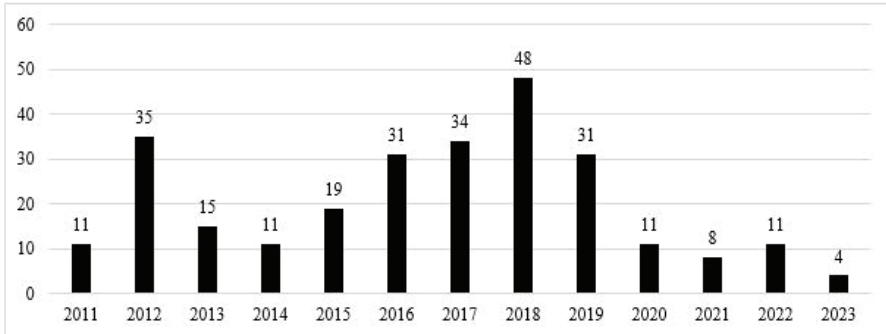
WGEA her üç yılda bir çevre denetimi konusunda anket düzenlemektedir. Anketler tüm YDK'ların başkanlarına gönderilmektedir. En son anket 2021 yılında gerçekleştirilmiştir ve WGEA tarafından şimdiye kadar on anket yürütülmüştür. Anketler, her bir WGEA çalışma planının geliştirilmesinde etkili olmakta ve INTOSAI üyelerinin ihtiyaçlarına hizmet etmektedir. Çevre denetimi uygulayıcıları, anket sonuçlarını kendi çalışmalarını diğer ülkelerin çalışmalarıyla karşılaştırmak için kullanabilirler. Çevre denetiminde yeni olan veya yaygın bir uygulama olarak çevre denetimi yapmayan YDK'lar için anket sonuçları, çevre konularının denetiminin önemli olduğunu ve kendi ülkelerinde fark yaratmış meslektaşlarından öğrenebileceklerini göstermektedir. Anket sonuçları aynı zamanda çevresel ve sürdürülebilir konularla ilgilenen uluslararası çevre topluluğuna da YDK'ların önemli bir rol oynadığını göstermektedir (WGEA, 2023b).

YDK'lar, belirli bir çevre sorununu, politikasını veya programını ele alırken ve hükümetin çevre konularını yönetme performansını değerlendirirken, 2030 Gündemi'nin bazı özelliklerini ve ilkelerini çevre denetim sürecine dahil edebilir (WGEA, 2017b: 18). Bu anlamda WGEA gerçekleştirdiği anketlerde sürdürülebilir

kalkınma ve Gündem 2030 ile ilgili hususları çevre denetimi anketlerinde araştırmaktadır. 10. Çevre Denetimi Anketi'nde SKA'ların YDK'ların çalışmalarını nasıl etkilediği ve YDK'ların bu amaçları denetleyip denetlemediği de ele alınmıştır. Anket bulgularına göre YDK'ların %63'ü denetim konularını belirlerken SKA'ları dikkate almışlardır. YDK'ların %54'ü SKA'ları denetim kriteri olarak kullanmıştır. YDK'ların %44'ü SKA'ları tüm denetimlerine ve Gündem 2030'a; %43'ü ise Gündem 2030 ile diğer çevre dışı denetimlere entegre etmiştir. Diğer taraftan yanıt veren YDK'ların %58'i Gündem 2030 veya 17 SKA'dan biriyle doğrudan ilişkili denetimler gerçekleştirdiklerini açıklamıştır. Ayrıca bazı YDK'lar, hükümetlerin SKA'ları uygulamaya hazır olup olmadıklarına ilişkin bir denetim yürüttüklerini, ancak bu denetimin özel olarak çevresel konuları ele almadığını belirtmiştir (Niemenmaa vd., 2021: 24-25).

WGEA, YDK'lar tarafından gerçekleştirilen çevre denetimlerini, denetim veri tabanında muhafaza etmektedir. YDK'lar da çevre denetimlerini düzenli ve isteğe bağlı olarak veri tabanına yüklemektedir. Veri tabanındaki konulardan birisi de yönetim başlığı altında yer alan sürdürülebilir kalkınmadır. Veri tabanındaki raporlar incelendiği zaman 2011 yılından Eylül 2023 yılına kadar YDK'lar tarafından 269 tane sürdürülebilir kalkınmaya ilişkin çevre denetimi gerçekleştirildiği belirlenmiştir. Grafik 1'de Ocak 2011- Eylül 2023 döneminde yıllar itibarıyla YDK'lar tarafından 17 SKA'ya ilişkin yapılan denetim sayıları gösterilmiştir. En fazla denetim 2018 yılında yapılmış olup toplam 48 denetim raporu mevcuttur. Ayrıca Covid-19 pandemisinin başlaması ile 2020 yılından sonra denetim raporlarında bir azalışın olduğu görülmektedir (WGEA, 2023c).

Grafik 1: Yıllar İtibarıyla Sürdürülebilir Kalkınmaya İlişkin Çevre Denetimi Sayısı, (2011-2023)



Kaynak: INTOSAI WGEA veri tabanından derlenmiştir.

Tablo 3'te Ocak 2011- Eylül 2023 döneminde YDK'lar tarafından gerçekleştirilen 17 SKA'ya ilişkin çevre denetimlerinin amaçları gösterilmiştir. YDK'ların ilgili dönemde gerçekleştirdiği sürdürülebilir kalkınmaya yönelik çevre denetimleri ile özellikle üç temel amacı içerdiği anlaşılmaktadır. Bu amaçlarından birincisi; hükümet çevre politika ve programlarının gerçekleştirilmesi, ikincisi; yerel çevre politikalarına uyum sağlanması ve üçüncüsü ise yerel çevre mevzuatına uyum sağlanmasıdır.

Tablo 3: SKA'lara İlişkin Çevre Denetimlerinin Amaçlarının Dağılımı (2011-2023)

Denetimin Amacı	Denetim Sayısı
Mali tabloların ve harcamaların güvenilir şekilde sunulması	37
Uluslararası çevre anlaşmalarına uyum sağlanması	59
Yerel çevre mevzuatına uyum sağlanması	167
Yerel çevre politikalarına uyum sağlanması	180
Hükümet çevre politikaları ve programlarının performansı	223
Çevresel olmayan hükümet programlarının çevresel etkileri	68
Önerilen çevresel politika ve programların çevresel etkilerini değerlendirilmesi	87

Kaynak: INTOSAI WGEA veri tabanından derlenmiştir.

Tablo 4'te YDK'ların 17 SKA'ya yönelik Ocak 2011- Eylül 2023 döneminde yaptığı çevre denetimlerinin denetim türlerine göre dağılımı sunulmuştur. YDK'ların mali, uygunluk ve performans denetim türlerinin tamamını çevresel faaliyetlerin denetiminde kullandığı fakat özellikle performans denetimlerinin öncelikli olduğu görülmektedir. Ayrıca YDK'lar birden fazla denetim türünü kullanarak denetimler gerçekleştirmiştir. İlgili dönemde YDK'lar çevresel olayların denetiminde 241 performans denetimi; 115 uygunluk denetimi, 27 mali denetim, 15 ise ön denetim yapmıştır. Toplam denetimlerin yaklaşık olarak %59'u performans denetiminden oluşmaktadır. Ayrıca raporların yaklaşık %2'sinde hangi denetim türü kapsamında denetimin yapıldığına dair bilgiye yer verilmemiştir.

Tablo 4: Sürdürülebilir Kalkınmaya İlişkin Denetimlerin Türlerine Göre Dağılımı (2011-2023)

Denetim Türü	Denetim Sayısı	Yüzde (%)
Mali Denetim	27	6.6%
Uygunluk Denetimi	115	28.3%
Performans Denetimi	241	59.2%
Ön Denetim	15	3.7%
Cevap yok	9	2.2%
Toplam	407	100.0%

Kaynak: INTOSAI WGEA veri tabanından derlenmiştir.

Ocak 2011- Eylül 2023 döneminde sürdürülebilir kalkınmaya yönelik en fazla denetim yapan ülke 35 denetim ile Hindistan'dır. Hindistan özellikle performans ve uygunluk denetimi metodolojisi ile çevresel konuları denetlemiştir. Kanada ve Birleşik Krallık ise ilgili dönemde 18'er çevre denetimi yapmıştır. Peru 15, Ürdün 13, Norveç 12, Fransa ve Portekiz ise 10'ar çevre denetimi gerçekleştirmiştir (WGEA, 2023c).

4. ÇEVRESEL SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AMAÇLARI VE ÇEVRE DENETİMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

BM, bugünün ve gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılayabilmek adına çevresel bozulmaya karşı çevreyi ve gezegeni koruma konusundaki kararlılığını SKA'lar ile ortaya koymaktadır (UN, 2023d). Bu kapsamda BM'nin 2030 Gündemi'nde yer alan 17 SKA'dan 7 tanesi çevresel amaçlardan oluşmaktadır: Temiz su ve sanitasyon (SKA6), erişilebilir ve temiz enerji (SKA7), sürdürülebilir şehirler ve topluluklar (SKA11), sorumlu üretim ve tüketim (SKA12), iklim eylemi (SKA13), sudaki yaşam (SKA14), karasal yaşam (SKA15) (WGEA, 2023b).

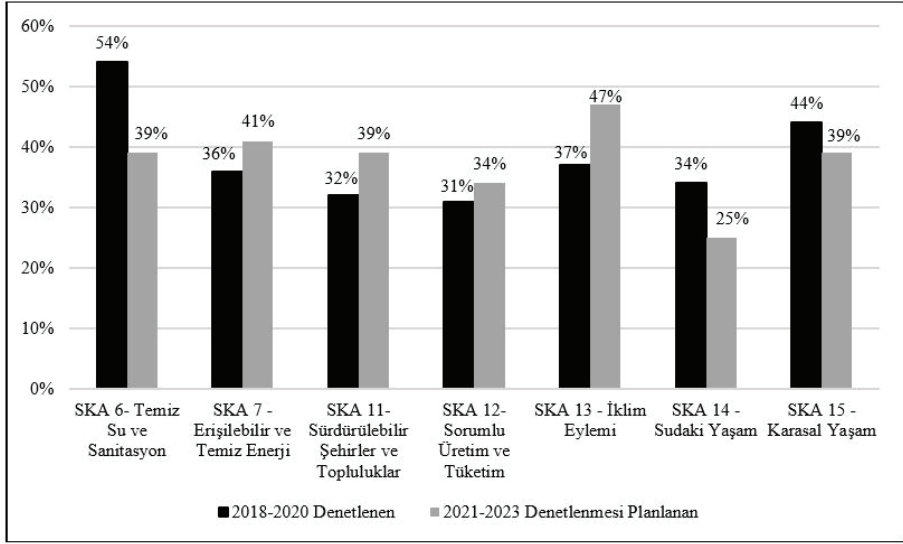
YDK'lar iklim değişikliğini, doğayı ve biyolojik çeşitliliği etkileyen kamu kaynaklarının kullanımını denetlemektedir. Bu bağlamda YDK'lar, SKA 6 kapsamında içme suyu ve atık su yönetimi, SKA 7 kapsamında toplum için uygun fiyatlı, güvenilir, sürdürülebilir ve modern enerjiye erişimin sağlanması, SKA 11 kapsamında şehirlerin ve insan yerleşimlerinin kapsayıcı, güvenli, dirençli ve sürdürülebilir kılınmasını, SKA 12 kapsamında sürdürülebilir tüketim

ve üretim kalıplarının sağlanmasını, SKA 13 kapsamında iklim değişikliği ve etkileri ile mücadele edilmesini, SKA 14 kapsamında okyanusların, denizlerin ve deniz kaynaklarının korunması ve sürdürülebilir şekilde kullanılmasını ve SKA 15 kapsamında ise karasal ekosistemin korunması, ormanların sürdürülebilirliği, çölleşme ile mücadele edilmesi ve biyolojik çeşitlilik kaybının durdurulmasını denetlemektedirler.

Bu kapsamda YDK'lar tarafından 2011 yılı Ocak ayından 2023 yılı Eylül ayı sonuna kadar içme suyu ve atık su yönetimine ilişkin olarak toplam 99 (89'u performans denetimi), erişilebilir ve temiz enerjiye ilişkin olarak toplam 72 (69'u performans denetimi), sürdürülebilir şehirler ve topluluklara ilişkin olarak toplam 112 (103'ü performans denetimi), sorumlu üretim ve tüketime ilişkin olarak toplam 78 (73'ü performans denetimi), iklim eylemine ilişkin olarak toplam 114 (107'si performans denetimi), okyanusların, denizlerin ve deniz kaynaklarının korunması ve sürdürülebilir kullanımına ilişkin olarak toplam 51 (38'i performans denetimi), karasal yaşama ilişkin olarak toplam 131 (105'i performans denetimi) olmak üzere toplam 657 adet denetim gerçekleştirilmiştir.

Çevre denetiminin geliştirilmesine odaklanan ve YDK'lar arasında karşılıklı öğrenme ve deneyim paylaşımı için bir platform sağlayan WGEA, özellikle çevresel SKA'lara odaklanarak SKA'ların takip ve gözden geçirilmesine katkıda bulunmayı hedeflemektedir (WGEA, 2022). Bu amaçla WGEA tarafından gerçekleştirilen çevre denetimine ilişkin her üç yılda bir uygulanan ankette çevre odaklı SKA'ların bir listesi verilmiş ve YDK'ların SKA'ları denetleyip denetlemedikleri veya denetlemeyi planlayıp planlamadıkları da araştırılmıştır. YDK'ların denetimlerini belirli SKA'larla ilişkilendirmemiş olması mümkün olsa da YDK'lar ile alakalı SKA'lar hakkında fikir sunması açısından önemlidir. Grafik 2'de görüldüğü üzere 2018-2020 döneminde YDK'lar en sık SKA 6 - Temiz Su ve Sanitasyon konulu (%54) denetim yürütmüşlerdir. Temiz su ve sanitasyon faaliyetleri özellikle Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ASOSAI) bölgesindeki YDK'lar tarafından daha fazla denetlenmiştir. SKA-6'yı, SKA 15 - Karasal Yaşam (%44) ve SKA 13 - İklim Eylemi (%39) konulu denetimler izlemiştir. SKA'ların 2021-2023 dönemine ilişkin denetim planlarına bakıldığında ise durumun farklılık gösterdiği görülmektedir. YDK'lar bu dönemde iklim eylemiyle ilgili SKA - 13'ü (%47) en sık denetlemeyi planlamıştır. SKA 7 - Erişilebilir ve Temiz Enerji (%41) konulu denetimler ise ikinci sıradadır.

Grafik 2: YDK'ların Çevresel SKA Denetimine İlişkin Planlamaları ve Gerçeklemleri



Kaynak: Niemenmaa vd. (2021: 26).

5. SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AÇISINDAN ÇEVRE DENETİMLERİN İYİLEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER

SKA denetiminde YDK'ların karşılaştığı zorluklar iki kapsamda değerlendirilebilir. Birinci gruptaki sorunlar daha genel nitelikte olup YDK'lar için kronik problemlerdir. İkinci gruptaki problemler ise daha spesifik olup çevrenin ve sürdürülebilir kalkınmanın yapısından kaynaklanan problemlerdir. YDK'ların bağımsızlığı, görev ve yetkileri, iletişim politikaları ve stratejileri daha genel nitelikteki problemlerdir. YDK'ların daha spesifik problemleri ise Köse'nin (2022: 511-513) de ifade ettiği gibi yeterli ve nitelikli verilere erişim sorunu, SKA'ların uygulanmasında koordinasyon eksikliği ile SKA hedef ve göstergelerinin sınırlılıklarıdır. Söz konusu sorunların çözüme kavuşturulması adına INTOSAI ve ulusal YDK'lar çeşitli çalışmalar yürütmekte ve geliştirdikleri çözüm önerileri ile SKA perspektifine sahip çevre denetimlerinin etkinliğini artırmayı amaçlamaktadırlar.

Bu kapsamda INTOSAI, 2016 yılındaki 22. INCOSAI Kongresi'nde YDK'ların dört yaklaşım aracılığıyla denetim ve incelemeler gerçekleştirerek SKA'ların uygulanmasında önemli bir rol oynayacağını ortaya koymuştur (INTOSAI, 2023):

- a) Ulusal hükümetlerin SKA'ları uygulamaya hazır olup olmadıklarının değerlendirilmesi,
- b) SKA'lar bağlamında performans denetimlerinin gerçekleştirilmesi,
- c) Etkin, hesap verebilir ve şeffaf kurumlar öngören SKA 16'nın uygulanmasına katkıda bulunulması,
- d) YDK'ların kendi faaliyetlerinde şeffaflık ve hesap verebilirlik modeli olarak hareket etmeleridir.

Son yıllarda BM raporlarında SKA'larda başarı sağlanamadığı ortaya koyulmuş ve bu alanda daha etkili bir yönetişime ihtiyaç olduğu hissedilmiştir (Köse, 2023: 498). YDK'ların SKA'ların uygulanmasında sahip olduğu aktif rol bu anlamda etkili bir iyi yönetişimi ve dolayısıyla şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlayabilir. Özellikle YDK'lar programların, yasaların, yönetmeliklerin ve sürdürülebilirlik hedeflerinin ulusal ve uluslararası düzeyde nasıl yönetildiğini, uygulandığını ve izlendiğini objektif, titiz ve pratik bir şekilde analiz ederek bu amaca hizmet edebilir (WGEA, 2019: 16).

Diğertaraftan şeffaflığı ve hesap verebilirliği tahsis etmenin önemli bir yolu da YDK bağımsızlığını korumak ve geliştirmektir. Hükümetleri faaliyetlerinden sorumlu tutabilmek ve SKA'lara ulaşabilmek için YDK'ların denetledikleri kurumlardan bağımsız olmaları gerekir. Fakat IDI bağlamında hazırlanan yakın tarihli bir YDK Durum Değerlendirme Raporu, YDK bağımsızlığının son yıllarda kötüleştiğini, sınırlı mali özerklik, YDK liderlerinin haksız yere görevden alınması nedeniyle yetersiz yasal koruma, bilgiye sınırlı erişim ve denetim sonuçlarını izleme yeteneğinin olmayışı gibi zorluklarla karşı karşıya kalındığını ortaya koymuştur (IDI, 2020). YDK'ların bağımsızlıklarının güçlendirilmesi, SKA'ların uygulama kapasitesinin artması ve iyi uygulamaların gelişmesine de önemli ölçüde katkı sağlayacaktır.

Geleneksel çevre denetiminden farklı olarak SKA'lar perspektifine sahip bir çevre denetimi, daha geniş ve kapsamlı bir bakış açısına sahip olup denetlenen çevre politikası ile bu politikanın etkileyebileceği diğer politikalar, programlar

ve kurumlar arasındaki bağlantıları dikkate alır. SKA perspektifine sahip bir denetim, denetime belirli bir SKA'yı etiketlemekten çok daha fazlasıdır. Örneğin, bir YDK atık su yönetimi politikasına ilişkin bir çevre denetimi yürütüyorsa ve denetimi yalnızca SKA-6 (temiz su ve sanitasyon) ile ilişkilendiriyorsa, bunu SKA perspektifine sahip bir denetim olarak nitelendirmez. Ancak, örneğin bu YDK, su yönetimi politikasının diğer ilgili veya etkilenen çevresel, ekonomik ve/veya sosyal politikalarla entegrasyonunu ve tutarlılığını değerlendirirse veya bu politikaların uyumlu olup olmadığını ve SKA-6'nın gerçekleştirilmesine katkıda bulunup bulunmadığını kontrol ederse, bu gelişme, YDK'nın SKA perspektifiyle bir denetim yürüttüğü anlamına gelir (WGEA, 2017b: 44). Dolayısıyla SKA perspektifine sahip bir çevre denetimi, ulusal ve uluslararası bir koordinasyon ve iş birliği gerektirir. Ayrıca kaliteli, erişilebilir ve güncel veriyi doğru zamanda üretmek açısından da sistematik bir iş birliği ve koordinasyon önemlidir (Köse, 2023: 498). Diğer taraftan ekonomik, sosyal ve çevresel politikaların karmaşık yapısı ve politikaların uygulama sürecine çeşitli aktörlerin dahil edilmesi ihtiyacı göz önünde bulundurularak, bir uyum oluşturulmalıdır. Kamu politikalarının entegrasyonu ve tutarlılığı, farklı hükümet düzeylerinde farklı sektörel politikalar arasındaki sinerjiden yararlanmak için önemli olabilir.

Çevresel sorunların çok yönlü doğası ekonomik, sosyal ve çevresel politikalar arasında karşılıklı ilişkilerin anlaşılmasını gerektirir. İş birliği doğrultusunda ortaya çıkan karşılıklı deneyim paylaşımı ve bilgi alışverişi, SKA denetimlerinin ve YDK kapasitesinin güçlendirilmesi açısından faydalı olabilir. Özellikle SKA'ları denetim anlayışının merkezine alan YDK'ların görev ve yetki tanımları genişlemiş ve kapasitelerinin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Günümüzde bazı YDK'lar SKA'ları denetim alanlarına dahil etmiş olsa da pek çok YDK'nın mevcut görev ve yetkilerini gözden geçirmesi ve çevresel SKA'ları da denetim alanına dahil etmesi gerekir. Ayrıca denetçilerin SKA'ları dikkate almaları için çeşitli kılavuzların hazırlanması ve eğitimlerin verilmesi faydalı olabilir.

SONUÇ

21. yüzyılda SKA'ların popüler olmasıyla denetim organlarının denetim kapsamı da genişlemiştir. Özellikle 2030 Gündemi'nin ortaya koyulması sonrası bu tarz denetimler ulusal hükümetler tarafından dikkat çekmeye başlamıştır. INTOSAI'nin girişimleri ve rehberliğiyle YDK'lar sürdürülebilir kalkınma ile daha yoğun bir şekilde ilgilenmeye başlamış ve SKA'ların denetimine yönelik politika ve standartlar geliştirmiştir. INTOSAI dört temel alanda bu sürece katkıda bulunmayı hedeflemektedir. İlgili alanlar; ulusal hükümetlerin SKA'ları uygulamaya hazır olup olmadığının değerlendirilmesi, SKA'lara katkıda bulunan programların denetlenmesi, şeffaf ve hesap verebilir kurumları teşvik edip SKA-16'ya katkıda bulunulması ve YDK'ların kendi faaliyetlerinde şeffaflık ve hesap verebilirlik modeli olarak hareket etmesidir.

YDK'ların sürdürülebilir kalkınma perspektifinden yaptığı çevre denetimlerinin en temel amacı; hükümetlerin çevresel politika ve programlarının performansını görmektir. Ayrıca YDK'lar ulusal çevre politikaları ile mevzuatına uyumu sağlamak için denetime başvurmaktadır. Bu amaçlar için YDK'ların son yıllarda ağırlıklı olarak performans denetimine yöneldiği görülmektedir. Fakat son yıllarda iş birliğine dayalı denetimlerin de ön plana çıktığı görülmektedir. YDK'lar denetim bulgularını raporlaştırarak SKA perspektifinden yapılan çevresel faaliyet ve programların etkinliğini, verimliliğini ve etkililiğini izleyebilir ve gözden geçirebilir.

BM'nin 2030 Gündemi'nde yer alan 17 SKA'dan yedi tanesi (temiz su ve sanitasyon, erişilebilir ve temiz enerji, sürdürülebilir şehirler ve topluluklar, sorumlu üretim ve tüketim, iklim eylemi, sudaki yaşam, karasal yaşam) çevreye ilişkin öncelikleri olan amaçlardır. Bu çerçevede YDK'lar iklim değişikliğini, küresel ısınmayı, doğal yaşamı etkileyen kamu kaynaklarının kullanımını denetlemektedir. Söz konusu acil çevre sorunları, küresel olarak artan bir ilgi görmekte ve sorunlar ulusal sınırların ötesine hızla geçtiği için uluslararası bir iş birliği oldukça fazla önem arz etmektedir.

Araştırma bulgularından hareketle, YDK'ların SKA perspektifiyle yürüttüğü çevre denetimlerinin etkinliğinin artırılmasında dikkat edilmesinin önemli olduğu düşünülen temel hususlar şu şekilde sıralanabilir:

- İyi yönetim ilkelerine daha fazla uyum sağlanmalı, şeffaflık ve hesap verebilirlik güçlendirilmelidir.
- YDK'ların bağımsızlığını engelleyecek olası durumlar tespit edilerek, ortadan kaldırılmalıdır.
- YDK'lar düzenli olarak SKA'lara yönelik denetimler gerçekleştirmeli ve SKA'ların uzun vadede uygulanmasına katkı sağlamalıdır.
- SKA'ların denetimi YDK'ların stratejik planlarına ve yıllık programlarına dahil edilmelidir.
- SKA'lara ilişkin verilerin nicelik ve niteliklerinin artırılması sağlanmalıdır.
- Çevresel etki değerlendirilmelerine önem verilmelidir.
- Ulusal ve uluslararası koordinasyon ve iş birliği geliştirilmeli, koordineli denetim olanakları artırılmalıdır.
- Uzun vadeli planlamalar ve değerlendirmeler yapılmalıdır.
- Ulusal ve uluslararası mevzuat, standart ve politikalar göz önünde bulundurulmalı ve gerekli durumlarda geliştirilmesine odaklanılmalıdır.
- YDK denetim personelinin SKA çerçevesinde donanım ve bilgisi artırılmalıdır.

Çalışma özellikle WGEA tarafından 2011 yılı sonrasında yayımlanan çevre denetimi raporlarını veri olarak aldığı için sınırlıdır. Daha geniş kapsamlı bir veri seti ile uzun soluklu araştırmalar yapılmasına ihtiyaç vardır. Ayrıca gelecek çalışmalarda ekonometrik modeller ile konunun incelenmesi, literatüre olumlu katkı sunacaktır. Buna ek olarak, çevresel SKA'lar dışında ekonomik ve sosyal SKA'ların çevre denetimi ile ilişkisinin incelenmesi faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Başaran, F. (2007). Küresel Bir Kamu Mali Olarak Çevrenin Artan Önemi ve Sayıştay Denetimi. *Sayıştay Dergisi*, 18(65), 89–110.
- Brunelli, S., Murzakhmetova, A. ve Falivena, C. (2022). Environmental Auditing in Rural Areas: Current Patterns and Future Challenges in Central Asia. *Sustainability*, 14(22), 15163.
- Chankseliani, M. ve McCowan, T. (2021). Higher Education and the Sustainable Development Goals. *Higher Education*, 81(1), 1–8.
- Chiba, M. ve Katsuma, Y. (2022). The Sustainable Development Goals (SDGs) as International Norms. İçinde P. Bacon, M. Chibave F. Ponjaert (Ed.), *The Sustainable Development Goals* (ss. 3–12). London: Routledge.
- Chotchoungchatchai, S., Marshall, A. I., Witthayapipopsakul, W., Panichkriangkrai, W., Patcharanarumol, W. ve Tangcharoensathien, V. (2020). Primary Health Care and Sustainable Development Goals. *Bulletin of the World Health Organization*, 98(11), 792–800.
- D'Adamo, I., Gastaldi, M. ve Morone, P. (2022). Economic Sustainable Development Goals: Assessments and Perspectives in Europe. *Journal of Cleaner Production*, 354, 131730.
- Del-Aguila-Arcenales, S., Alvarez-Risco, A., Jaramillo-Arévalo, M., De-la-Cruz-Díaz, M., ve Anderson-Seminario, M. de las M. (2022). Influence of Social, Environmental and Economic Sustainable Development Goals (SDGs) over Continuation of Entrepreneurship and Competitiveness. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 8(2), 73.
- Du Pisani, J. A. (2006). Sustainable Development – Historical Roots of the Concept. *Environmental Sciences*, 3(2), 83–96.
- ElMassah, S. ve Mohieldin, M. (2020). Digital Transformation and Localizing the Sustainable Development Goals (SDGs). *Ecological Economics*, 169, 106490.
- EUROSAI (2023). UN-SAI Country-Level Collaboration on SDG Audits: Recommendations for Auditors. European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI).
- Flint, R. W. (2007). *Sustainability Manifesto. Exploring Sustainability: Getting Inside the Concept*. Seattle, USA. http://www.eeeee.net/manifesto_download.pdf, Erişim: 19.10.2023.

- Giddings, B., Hopwood, B. ve O'Brien, G. (2002). Environment, Economy and Society: Fitting Them Together into Sustainable Development. *Sustainable Development*, 10, 187–196.
- IDI (2019). Are Nations Prepared for Implementation of the 2030 Agenda? Supreme Audit Institutions' Insights and Recommendations. INTOSAI Development Initiative (IDI).
- IDI (2020). Global SAI Stocktaking Report 2020. INTOSAI Development Initiative [IDI].
- IDI (2023). Auditing the SDGs. INTOSAI Development Initiative (IDI). <https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs>, Erişim: 10.9.2023.
- INTOSAI (2016a). ISSAI 5800 - Guide on Cooperative Audits. International Organisation of Supreme Audit Institutions [INTOSAI].
- INTOSAI (2016b). Strategic Plan of INTOSAI 2017–2022. International Organisation of Supreme Audit Institutions [INTOSAI]. <https://www.eurosai.org/en/databases/products/Strategic-Plan-of-INTOSAI-20172022/>, Erişim: 10.9.2023.
- INTOSAI (2023). Sustainable Development Goals – SDGs. International Organisation of Supreme Audit Institutions [INTOSAI]. <https://www.intosai.org/focus-areas/intosai-un-sdgs/sais-a-regions>, Erişim: 10.9.2023.
- Klarin, T. (2018). The Concept of Sustainable Development: From its Beginning to the Contemporary Issues. *Zagreb International Review of Economics and Business*, 21(1), 67–94.
- Köse, H. Ö. (2022). Çevresel Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Denetimi ve INTOSAI Rehberliği. *Sayıştay Dergisi*, 33(126), 501–516.
- Köse, H. Ö. (2023). Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Gerçekleştirilmesinde Birleşmiş Milletler ve INTOSAI İş Birliği. *Sayıştay Dergisi*, 34(130), 497–505.
- Leeuwen, S. Van. (2004). Developments in Environmental Auditing by Supreme Audit Institutions. *Environmental Management*, 33(2), 163–172.
- Loorbach, D. ve Rotmans, J. (2006). Managing Transitions for Sustainable Development. İçinde X. Olsthoorn & A. J. Wiecek (Ed.), *Understanding Industrial Transformation* (C. 44, ss. 187–206). Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Mensah, J. (2019). Sustainable Development: Meaning, History, Principles, Pillars, and Implications for Human Action: Literature Review. *Cogent Social Sciences*, 5(1), 1653531.

- Monkelbaan, J. (2019). *Governance for the Sustainable Development Goals*. Singapore: Springer Singapore.
- Montero, A. G. ve Le Blanc, D. (2019). *The Role of External Audits in Enhancing Transparency and Accountability for the Sustainable Development Goals* (United Nations, Department of Economic and Social Affairs, DESA Working Paper No. 157). New York.
- Nabhi, U. (2023). *Environmental Governance for Sustainable Development*. London: Routledge India.
- Niemenmaa, V., Tarvainen, M., Hämäläinen, S., Roland, I., Aroalho, S. ve Kesküla, K. (2021). *Environmental and Climate Audits on the Rise – 10th INTOSAI WGEA Survey on Environmental Auditing*. Helsinki, Finland: INTOSAI Working Group on Environmental Auditing [WGEA]. <https://www.environmental-auditing.org/media/117588/wgea-10th-intosai-wgea-survey-publication.pdf>, Erişim: 10.9.2023.
- Ozili, P. K. (2022). *Sustainability and Sustainable Development Research Around the World*. https://mpr.ub.uni-muenchen.de/115767/1/MPRA_paper_115767.pdf, Erişim: 5.10.2023.
- Pedersen, C. S. (2018). *The UN Sustainable Development Goals (SDGs) are a Great Gift to Business!* *Procedia CIRP*, 69, 21–24.
- Rajaguguk, B. W., Yatnaputra, I. G. B. T. ve Paulus, A. (2017). *Preparing Supreme Audit Institutions for the Sustainable Development Goals*. *International Journal of Government Auditing*, 44(2), 30–33.
- Sari, D.A., Margules, C., Lim, H.S., Sayer, J.A., Boedhihartono, A.K., Macgregor, C.J., Dale, A.P., Poon, E. (2022). *Performance Auditing to Assess the Implementation of the Sustainable Development Goals (SDGs) in Indonesia*. *Sustainability*, 14(19), 12772.
- Schweinfest, S. (2018). *Coordinated Audits can Strengthen SAIs' Contributions to the Sustainable Development Goals*. İçinde *Coordinated Audit Sustainable Development Goals, Executive Summary* (s. 4). Brasilia, Brazil: The Federal Court of Accounts.
- Servaes, J. (2017). *Introduction: From MDGs to SDGs*. İçinde J. Servaes (Ed.), *Sustainable Development Goals in the Asian Context* (C. 2, ss. 1–22). Singapore: Springer Singapore.
- Stafford, S. L. (2006). *State Adoption of Environmental Audit Initiatives*. *Contemporary Economic Policy*, 24(1), 172–187.

- The Federal Court of Accounts (2018). Coordinated Audit Sustainable Development Goals: Executive Summary. Brasilia: The Federal Court of Accounts. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/focus_areas/SDGs_and_SAls/regions_reports_activities_sdgs/SDGs_prep_OLACEFS_coordaudit_EN.pdf, Erişim: 8.9.2023.
- UN (2012). National Institutions for Sustainable Development - A Preliminary Review of the Institutional Literature. United Nations Department of Economic and Social Affairs. https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/1372Study2_final.pdf, Erişim: 10.9.2023.
- UN (2015). Transforming our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development. United Nations [UN]. <https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/transformingourworld/publication>, Erişim: 3.9.2023.
- UN (2023a). Do You Know All 17 SDGs?, United Nations. <https://sdgs.un.org/goals>, Erişim: 15.9.2023.
- UN (2023b). Take Action for the Sustainable Development Goals. United Nations. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/sustainable-development-goals/>, Erişim: 10.9.2023.
- UN (2023c). Background. United Nations. <https://www.un.org/millenniumgoals/bkgd.shtml>, Erişim: 3.9.2023.
- UN (2023d). Transforming Our World: the 2030 Agenda for Sustainable Development. United Nations. <https://sdgs.un.org/2030agenda>, Erişim: 10.10.2023.
- UNDP (2023a). Sustainable Development Goals, Background on the Goals. <https://www.undp.org/sdg-accelerator/background-goals>, Erişim: 10.9.2023.
- UNDP (2023b). What are the Sustainable Development Goals?, <https://www.undp.org/sustainable-development-goals>. Erişim: 18.10.2023.
- Walsh, P. P., Banerjee, A. ve Murphy, E. (2022). The UN 2030 Agenda for Sustainable Development. İçinde E. Murphy, A. Banerjee ve P. P. Walsh (Ed.), Partnerships and the Sustainable Development Goals (ss. 1-12). Cham: Springer International Publishing.
- Watson, M. ve Mackay, J. (2003). Auditing for the Environment. *Managerial Auditing Journal*, 18(8), 625-630.
- WCED (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our common future. World Commission on Environment and Development. Oxford: Oxford University Press.

- WGEA (2017a). 2017-2019 Work Plan. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing [WGEA]. <https://wgea.org/media/5286/the-2017-2019-intosai-wgea-workplan.pdf>, Erişim: 5.9.2023.
- WGEA (2017b). Auditing and Implementing the United Nations Sustainable Development Goals Focusing on Environmental Auditing. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing [WGEA]. <https://www.environmental-auditing.org/media/112856/21h-guidance-on-auditing-the-2030-agenda-focusing-on-environmental-auditing-31-jan-2019-clean-ok.pdf>, Erişim: 10.9.2023.
- WGEA (2019). Environmental Audit and the Sustainable Development Goals: A Discussion Paper. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing [WGEA]. https://wgea.org/media/113691/21h-wgea_sdgs_18-sep-2019.pdf, Erişim: 5.9.2023.
- WGEA (2021). 10th Survey on Environmental Auditing. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing [WGEA]. <https://www.environmental-auditing.org/media/117587/questionnaire-10th-survey-on-environmental-auditing.pdf>, Erişim: 10.9.2023.
- WGEA (2022). INTOSAI WGEA and SAI action on SDGs 14 and 15. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing [WGEA]. <https://www.environmental-auditing.org/media/tcxjnlto/intosai-wgea-and-sai-action-on-sdgs-14-and-15-final-final.pdf>, Erişim: 10.9.2023.
- WGEA (2023a). About. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing [WGEA]. <https://www.wgea.org/about>, Erişim: 10.9.2023.
- WGEA (2023b). Surveys. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing [WGEA]. <https://www.environmental-auditing.org/publications/surveys/>, Erişim: 15.9.2023.
- WGEA (2023c). INTOSAI WGEA Audit Database. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing [WGEA]. <https://www.environmental-auditing.org/audit-database/>, Erişim: 28.9.2023.
- Zakari, A., Khan, I., Tan, D., Alvarado, R. ve Dagar, V. (2022). Energy Efficiency and Sustainable Development Goals (SDGs). *Energy*, 239, 122365.
- Zaralı, F. (2021). Sayıştaylar Tarafından Yürütülen BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına İlişkin Denetimler. *Sayıştay Dergisi*, 32(123), 175-184.

THE ROLE OF ENVIRONMENTAL AUDITS IN ACHIEVING SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS

Süleyman DİKMEN

EXPENDED ABSTRACT

The SDGs, which were first put forward at the UN Conference on Sustainable Development in 2012, aim to solve environmental, political, and economic problems. In 2015, with the adoption of the 2030 Agenda for Sustainable Development, 17 goals and 169 targets were set. Following the increasing interest in the SDGs, many theoretical and practical studies have started to be carried out. The environmental dimension of audits conducted by national auditing bodies and their handling within the framework of the SDGs is quite new. In this framework, this study analyses the effectiveness and role of SAIs' environmental audits on SDGs by evaluating the studies in the existing literature and considering the survey findings prepared by WGEA.

SAIs are one of the foremost institutions in the promotion of sustainable development, and SAIs monitor and review the SDGs in the context of their mandates. INTOSAI has a great influence on the role of SAIs in this process and addresses the effective audit of SDGs in symposia and meetings. INTOSAI aims to contribute to this process in four main areas. These areas are assessing the readiness of national governments to implement the SDGs, auditing programs contributing to the SDGs, contributing to SDG-16 by promoting transparent and accountable institutions, and SAIs acting as models of transparency and accountability in their operations. With the initiatives of INTOSAI, SDGs are currently audited in more than 100 countries.

The concept of an environmental audit is used in the context of independent external audits. In principle, environmental auditing is not different from the other audit approaches applied by SAIs but also includes other types of audits. In this sense, environmental audit refers to financial audit, compliance audit, and performance audit, which assess and express an opinion on the actions of authorities in addressing environmental problems. In addressing a particular environmental issue, policy, or program and assessing the government's performance in managing environmental issues, SAIs consider the issue within the framework of sustainable development and also assess it in terms of the SDGs.

In 1992, WGEA was established within INTOSAI to enhance the expertise of SAIs in environmental auditing and to improve environmental governance. WGEA organizes a survey on environmental audits every three years. The survey includes the topic of sustainable development. 269 environmental audits on sustainable development were conducted by SAIs from January 2011 to September 2023. The highest number of audits was conducted in 2018, with a total of 48 audit reports. In addition, there is a decrease in audit reports after 2020, with the onset of the Covid-19 pandemic. SAIs pursued three main objectives with environmental audits for sustainable development in the relevant period. The first of these objectives is the realization of government environmental policies and programs; the second is compliance with local environmental policies; and the third is compliance with local environmental legislation. It is seen that SAIs use all four types of audits in the audit of environmental issues, but especially performance audits come to the forefront. However, in recent years, collaborative audits have also come to the fore. SAIs can monitor and review the effectiveness, efficiency, and effectiveness of environmental audits from an SDG perspective by reporting audit findings. In the relevant period, the highest number of audits was conducted in India with 35 audits.

The main issues that should be taken into consideration in enhancing the effectiveness of environmental audits conducted by SAIs from an SDG perspective can be listed as follows:

- The level of compliance with good governance principles should be increased, and transparency and accountability should be strengthened.
- The independence of SAIs should be supported and strengthened.
- SAIs should regularly carry out audits of the SDGs and contribute to their long-term implementation.
- SDGs should be included in the strategic management processes of SAIs, and their use should be ensured.
- The quality of the data collected should be strengthened.
- Environmental impact assessments should be better conducted.
- National and international coordination and cooperation should be improved.
- Long-term planning and assessments should be made.
- National and international legislation, standards, and policies should be taken into consideration and monitored frequently.



KAMU SAĞLIK PERSONELİNİN KUSURU NEDENİYLE İDARECE ÖDENEN TAZMİNATIN RÜCU EDİLMESİ

RECOURSE OF COMPENSATION PAID BY THE ADMINISTRATION DUE TO THE FAULT OF THE PUBLIC HEALTH PERSONNEL

Şerife YILDIZ AKGÜL¹

ÖZ

Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'nda yapılan değişiklik ile kamu kurum ve kuruluşları ile devlet üniversitelerinde görev yapan sağlık meslek mensupları için yeni bir sistem geliştirilmiştir. Bu kapsamda uzman bir kurul; Mesleki Sorumluluk Kurulu oluşturularak görev suçları bakımından soruşturma izni vermek ve aynı zamanda rücu konusunda karar vermekle yetkilendirilmiştir. Yeni düzenleme, özellikle rücu mekanizmasının işletilme koşulları bakımından önem arz etmektedir. Bu çalışmada rücu kurumu, öncelikle yeni düzenlemenin kişi ve konu bakımından kapsamı ve kapsam konusunda düzenlemedeki eksiklik ve belirsizlikler ele alınarak tartışılmıştır. Çok farklı işlem, aşama ve adli yargının hem ceza yargılaması hem rücu davası yoluyla, idari yargının tam yargı davası ve sonrasında Mesleki Sorumluluk Kurulu kararına karşı açılacak iptal davası ile dahil olduğu süreçte, rücu mekanizmasının anayasal ilke ve kurallarda öngörüldüğü şekliyle ne derece işletilebileceği sorusu ele alınarak bazı sorunlar bakımından çözüm önerilerine yer verilmiştir.

1- Dr. Öğr. Üyesi, Anadolu Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, serifey@anadolui.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2264-2624

Gönderim Tarihi/Submitted: 16.11.2023

Revizyon Talebi/Revision Requested: 26.11.2023

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 25.12.2023

Kabul Tarihi/Accepted: 26.12.2023

Atıf/To Cite: Yıldız Akgül, Ş. (2023). Kamu Sağlık Personelinin Kusuru Nedeniyle İdarece Ödenen Tazminatın Rücu Edilmesi. Sayıştay Dergisi, 34(131), 571-601. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1391689>

ABSTRACT

With the amendment made to the Health Services Basic Law, a new system has been developed for healthcare professionals working in public institutions and organizations and state universities. In this context, an expert committee; The Professional Responsibility Board has been established and has been assigned to authorize investigation in terms of duty crimes and also to decide on recourse. The new regulation is especially important in terms of the operating conditions of the recourse mechanism. In this study, the institution of recourse is discussed, primarily by considering the scope of the new regulation in terms of person and subject, and the deficiencies and uncertainties in the regulation regarding the scope. By addressing the question to what extent the recourse mechanism can be operated as envisaged in the constitutional principles and rules, in many different processes, stages and processes where the judicial judiciary is involved in both criminal proceedings and recourse cases, and the administrative judiciary is involved in the full jurisdiction case and subsequently with the annulment case to be filed against the decision of the Professional Responsibility Board. Solution suggestions for some problems are included.

Anahtar Kelimeler: Rücu, Mesleki Sorumluluk Kurulu, Hizmet Kusuru, Kişisel Kusur, Kamu Zararı

Keywords: Recourse, Professional Responsibility Board, Service Fault, Personal Fault, Public Loss

GİRİŞ

Sağlık hizmetlerinin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan zararların tazmini için açılan davalarda verilen kararların Fransız hukukunda "bir inisiyatif ve yenilik laboratuvarı" haline geldiği tespiti (Lantero, 2023:739) Türk hukuku bakımından da geçerlidir. Sağlık hizmetleri son yıllarda hizmet satın almak suretiyle personel istihdamının mümkün kılınması, kamu-özel iş birliği modeli ile sağlık tesislerinin yaptırılması gibi yeni düzenleme ve uygulamalara konu olmaktadır. Bu gelişmelerle bağlantılı olarak sağlık personeli hakkında cezai soruşturması açılması ve idarenin ödediği tazminatın kamuda çalışan sağlık personeline rücu edilmesi usulüne ilişkin yapılan yasal değişiklikler, sorumluluk hukuku bakımından bazı yenilikleri beraberinde getirmiştir.

3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'nun Ek 18. maddesi ile Mesleki Sorumluluk Kurulu (Kurul) oluşturularak, Kurul'a sağlık personeli hakkında soruşturma izni verilmesi ve idare tarafından ödenen tazminattan dolayı ilgisine rücu edilip edilmeyeceği ve rücu miktarının belirlenmesi yetkisi verilmiştir. Getirilen yeni sistemde rücu mekanizmasının işletilebilmesi için Kurul'un bu yönde

karar almasına ihtiyaç bulunmaktadır. Kurul'un rücu kararı verme konusundaki yetkisi "Sağlık Meslek Mensuplarının Tıbbî İşlem ve Uygulamaları Nedeniyle Soruşturulmasına ve İdarece Ödenen Tazminatın Rücu Edilmesine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" (Yönetmelik olarak kısaltılacaktır. R.G., 15.06.2022, Sayı:31867) ile sağlık personelinin kasten görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle görevini kötüye kullandığının kesinleşmiş ceza mahkemesi kararıyla tespit edilmesi şartına bağlanmıştır.

Bu çalışmanın konusunu kamu sağlık personeline rücu sisteminin işletilmesi oluşturduğundan, ceza soruşturmalarında izin usulüne ilişkin hususlar ele alınmayacaktır. Çalışmada öncelikle yeni oluşturulan rücu sisteminin kişi ve konu bakımından kapsamı ele alınacak daha sonra ise rücu sisteminin işletilme esas ve usullerine yer verilecektir. Ardından rücu kararı verilmesinin koşulları incelenecek, son olarak da rücu kararlarının yargısal denetimi konusu analiz edilmeye çalışılacaktır.

1. RÜCU SİSTEMİNİN KAPSAMI

1.1. Rücu Sisteminin Kişi Bakımından Kapsamı

Kanun koyucu tarafından yeniden düzenlenen rücu sisteminin kapsamı, bu sistemin işletilmesini yönlendiren unsurlardan biridir. Bu nedenle öncelikle getirilen rücu sistemi kapsamında hangi sağlık personeli tarafından verilen zararların yer aldığı belirlenmesi gerekmektedir.

1.1.1. Sağlık Meslek Mensupları

Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'nun ek 18/2. maddesinde "Kamu kurum ve kuruluşları ve Devlet üniversitelerinde görev yapan hekim ve dış hekimleri ile diğer sağlık meslek mensuplarının sağlık mesleğinin icrası kapsamında yaptıkları muayene, teşhis ve tedaviye ilişkin tıbbi işlem ve uygulamalar nedeniyle idare tarafından ödenen tazminattan dolayı ilgisine rücu edilip edilmeyeceğine ve rücu miktarına, ilgilinin görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle görevini kötüye kullanıp kullanmadığı ve kusur durumu gözetilerek Mesleki Sorumluluk Kurulu tarafından bir yıl içinde karar veril(eceği)" düzenlenmiştir.

Kanun koyucu rücu sisteminin kişi bakımından kapsamını, rücu edilecek sağlık mensuplarının çalıştığı kurumları sayarak organik kriteri esas almak suretiyle düzenlemiştir. Buna göre; öncelikle sağlık personelinin kamu kurum ve

kuruluşları ya da Devlet üniversitelerinde görev yapmaları gerekmektedir. Rücu edilecek sağlık personelinin ise "hekim ve diş hekimleri ile diğer sağlık meslek mensupları" olduğu hükme bağlanmıştır.

Yönetmeliğin "Tanımlar" kenar başlıklı 4/h maddesi kişi bakımından kapsam unsurunu belirlemiş olup, söz konusu maddede sağlık meslek mensubunun; Hekim, diş hekimi ve eczacı ile Sağlık Meslek Mensupları ile Sağlık Hizmetlerinde Çalışan Diğer Meslek Mensuplarının İş ve Görev Tanımlarına Dair Yönetmelikte sayılan diğer sağlık meslek mensuplarını ifade ettiği düzenlenmiştir. Yollamada bulunan Sağlık Meslek Mensupları ile Sağlık Hizmetlerinde Çalışan Diğer Meslek Mensuplarının İş ve Görev Tanımlarına Dair Yönetmelik'te (R.G. 22.05.2014/29007) sağlık meslek mensupları; tabip, diş tabibi, eczacı, hemşire, ebe ve optisyen ile 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun'da sayılan diğer meslek mensupları olarak tanımlanmış (mad.4/b) ve Yönetmelik'in I sayılı ekinde de tek tek görev tanımları belirlenmiştir.

Yönetmelikte yer alan bir diğer kategori, sağlık hizmetlerinde çalışan diğer meslek mensuplarıdır (mad. 4/c). Sağlık meslek mensubu olmadığı halde, sağlık hizmet sunumu çerçevesinde özgün görevi olan ve bu alanda çalışan diğer meslek mensupları olarak tanımlanan bu personel, Yönetmelik'in II sayılı ekinde sayılan görevleri yerine getirmektedir (mad. 6/2). Bir görüşe göre sağlık hizmetlerinde çalışan diğer meslek mensupları, sağlık meslek mensubu olarak kabul edilmemekte ve yeni getirilen soruşturma ve rücu usulü kapsamında değerlendirilmemektedir (Kaygusuz, 2023:254). Ancak görev tanımlarına bakıldığında, sağlık hizmetlerinin yerine getirilmesinde görev alan bu kategoride yer alan sağlık mensuplarının da 7406 sayılı Kanun ile getirilen yeni sistem dahilinde olduğunu kabul etmek gerekir.

1.1.2. Vakıf Üniversitelerinde Çalışan Sağlık Mensupları

Kişi bakımından kapsamın görev yapılan idareler üzerinden düzenlenmesi, düzenlemede yer verilmeyen vakıf üniversitelerinde çalışan sağlık personeline rücu mekanizmasının işletilmesinde Kurul kararına ihtiyaç olup olmadığı konusunu tartışmalı hale getirmiştir. Kanun koyucunun soruşturma izni verilmesi bakımından vakıf üniversitesinde çalışan sağlık personeli hakkında Kurul'u yetkilendirirken, rücu usulünün düzenlendiği 2. fıkrada vakıf üniversitelerine yer vermemesinden hareketle vakıf üniversitesinde çalışan sağlık personelinin yeni rücu sistemine dahil olmadığı çıkarımında bulunulabilir. Vakıf üniversitelerinin

kapsam dışı bırakılmış olmasının nedeninin, belirtilen üniversiteler her ne kadar kamu tüzel kişisi (AYM, Esas:1990/2) olarak kabul edilse ve düzenlense de (2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu, örnek olarak ek madde 3 ve 4, ek madde 35-50) nihayetinde ödenecek tazminatın kamu kaynaklarından karşılanmaması olduğu söylenebilir. Ancak vakıf üniversitelerinin kamu tüzel kişisi olmalarından başka, çalışanlarının da kamu görevlisi sayılmaları ve getirilen yeni sistemin mesleki bir güvence olarak kabul edilmesi halinde kamu kurum ve kuruluşları ile devlet üniversitelerinde çalışan sağlık personeline tanınan güvencenin vakıf üniversitelerinde çalışanlara sağlanmaması eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir (Badur ve Us Doğan, 2022:610; Çınarlı vd., 2022:83).

Nitekim Uyuşmazlık Mahkemesi (Esas: 2019/783) sürekli ve düzenli nitelikteki kamu hizmetinde istihdam edilen öğretim üyelerini idari sözleşme ile istihdam edilen idare hukuku kapsamında bir kamu personeli olarak nitelemektedir. Ayrıca Danıştay da (İDDK, Esas: 2010/5) Anayasa'nın 130. maddesinde vakıf yükseköğretim kurumlarının mali ve idari konular yönünden farklı hükümlere tabi kılınmasının, akademisyenlerin mesleki güvenceden yoksun kılınmasına neden olamayacağı, farklı tip üniversitelerde görev yapan akademisyenlerin mesleki güvenceleri yönünden, bir kısmının kamu hukukuna, bir kısmının özel hukuka tabi olmalarını düzenleyen bir hükmün Anayasa'da ve 2547 sayılı Kanun'da bulunmadığı gerekçeleriyle vakıf üniversitesinde çalışan akademisyenlerin de devlet üniversitelerinde çalışanlar ile aynı mesleki güvencelere sahip olduğunu kabul etmektedir.

Yargıtay (YHGK, Esas:2016/1872) kamu tüzel kişiliğine sahip vakıf üniversitelerinde kamu hizmeti gören akademik personeli; kamu görevlisi, kamu personelinin vakıf üniversitesi ile ilişkisini idari hizmet sözleşmesine dayanan bir ilişki olarak ele almaktadır. Dolayısıyla vakıf üniversitelerine ait Tıp Fakültesi Hastaneleri de halka sunduğu sağlık hizmeti bakımından kamu hastanesi, çalışanları kamu görevlisi olarak nitelendirilerek sağlık hizmetinden kaynaklanan zararların tazmini için açılacak davalarda davanın kamu görevlisine değil Anayasa'nın 40/3, 125/son, 129/5 maddeleri gereğince idareye karşı açılması gerekmektedir (YHGK, Esas:2012/729).

1.1.3. Aile Hekimleri

Rücu sistemi içinde kendilerine yer verilmeyen bir diğer kategori aile hekimleridir. 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanunu kapsamında aile hekimliği

hizmetlerinin yürütülebilmesini teminen görevlendirilecek veya çalıştırılacak sağlık personelinin statüsü kamu görevlisi olarak kabul edilmektedir (Çağlayan, 2016:412). Kanun koyucu hekimlerin aile hekimi olmalarında farklı usuller öngörmüştür. Kamu kurumlarında görevli hekimler talepte bulunarak ve kurumlarının da izinleri ile aile hekimi olarak görev yapabilirler ya da Sağlık Bakanlığı gerekli şartları taşıyanları bu göreve atayabilir. Kamu görevlisi olmayan hekimler de kendi istekleri doğrultusunda Sağlık Bakanlığı ile sözleşme yaparak aile hekimi olabilirler (Özdemir, 2015:143-144). Kamu görevlisi statüsünde olan aile hekimlerinin rücu sistemine dahil edilmeleri, eşitlik ilkesi ve mesleki güvencelerin bir gereği olarak kabul edilmelidir.

1.2. Rücu Sisteminin Konu Bakımından Kapsamı

Rücu sistemine konu olan eylemler sağlık meslek mensuplarının sağlık mesleğinin icrası kapsamında yaptıkları muayene, teşhis ve tedaviye ilişkin tıbbi işlem ve uygulamalardır. Sağlık personeline rücu edilecek tazminat miktarının belirlenmesinde sağlık personelinin görev tanımlarında yer alan tıbbi müdahaleler dikkate alınmalıdır.

Hasta Hakları Yönetmeliğinde (R.G., 01.08.1998 Sayı: 23420); tıp mesleğini icraya yetkili kişiler tarafından uygulanan "sağlığı koruma", hastalıkların teşhis ve tedavisi için ilgili meslekî yükümlülükler ve standartlara uygun olarak tıbbin sınırları içinde gerçekleştirilen fizikî ve ruhî girişim, tıbbi müdahale olarak tanımlanmış (mad.4/g), ayrıca hastanın modern tıbbi bilgi ve teknolojinin gereklerine uygun olarak teşhis ve tedavisinin yapılmasını ve bakımını isteme hakkına sahip olduğu düzenlenmiştir (mad.11).

Rücu sisteminin işletilebilmesi için öncelikle tıbbi müdahaleden kaynaklı olarak idarenin hizmet kusuru nedeniyle tazminat ödemeye mahkûm edilmiş olması gerekir. Sağlık hizmetinin gereği gibi yürütülmemesi, geç yürütülmesi, hiç yürütülmemesi halleri hizmet kusuru olarak kabul edilerek idarenin kusurlu sorumluluğuna hükmedilebilmesi için nesnel ve anonim bir kusur olarak ele alınan hizmet kusurunun varlığından başka ayrıca kusurlu sağlık personelinin ve kusur oranının tespit edilmesi şartı aranmamaktadır (Günday, 2013:369-370). Zira idare, kendi eylem ve işleminden kaynaklanan zararları tazmin etmek zorunda olduğu gibi (Anayasa, 125/son) memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları da kendilerine rücu edilmek kaydıyla idare aleyhine açılır (Anayasa, 129/5).

Getirilen yeni rücu sistemi kapsamında sağlık personeline idarenin ödediği tazminatı rücu edebilmesi için tıbbi müdahalenin amacının tedavi, iyileştirme olması gerekmektedir. Tedavi amacı taşımayan örneğin salt estetik kaygılarla yapılan müdahaleden kaynaklı zararların yeni getirilen sistem kapsamında olmadığı kabul edilmektedir (Kaygusuz, 2023:256). Ancak bu durum, tıbbi bir gereklilik ya da tedavi amaçlı olmayan yine sterilizasyon, isteğe bağlı gebeliğin sonlandırılması gibi uygulamaların yeni getirilen düzenleme kapsamında olmadığından bahisle kusurlu da olsa hekime rücu edilememe gibi kabulü güç sonuç doğurduğu şeklinde görüş ve eleştirilere de neden olmaktadır (Badur ve Us Doğan, 2022:614). Ancak belirtilen türden uygulamaların yeni getirilen düzenlemeler kapsamında bir müdahale olarak kabul edilmemesi halinde idarenin kusur sorumluluğu çerçevesinde ödediği tazminatı kusuru oranında ilgili sağlık personeline Anayasa'nın 129/5. maddesi hükmü gereğince rücu etmesi mümkündür. Bu durumda yeni getirilen sistemin sağladığı güvencelerin sağlık personeli için uygulanmaması gündeme gelecektir.

Diğer taraftan Danıştay tıbbi müdahale ile sağlık hizmetleri kapsamında sunulan diğer hizmetler arasında ayırım yapmakta ve tıbbi müdahale nedeniyle idarenin sorumlu tutulabilmesi için ağır hizmet kusuru şartını aramaktadır. Tıbbi müdahale kapsamında olmayan bakım, gözetim ve yan müdahalelerde ise idarenin sorumlu tutulabilmesi için kusur yeterli sayılmaktadır (Alçın, 2021:221). Danıştay, sağlık hizmetlerinden kaynaklanan zararların tazmini için aradığı ağır kusur şartına ilişkin içtihadını 2015 yılında değiştirerek, idarenin sorumlu tutulabilmesi için hizmet kusurunu yeterli görmektedir (Dağlı, 2022:144).

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu (DİDDK) (Esas: 2016/778) idare mahkemesinin idarenin sağlık hizmetini yürüten personelinin görevi sırasında yaptığı oral polio aşısına bağlı olarak davacının çocuk felci olmasında idarenin "hizmet kusuru" saptanamamakla birlikte, zarar ile idarenin eylemi arasında nedensellik bağının bulunması sebebiyle, davacının uğradığı zararın, davalı idare tarafından "kusursuz sorumluluk" ilkesi gereğince karşılanması gerektiği gerekçesiyle davanın kabulü kararının bozulması üzerine verilen ısrar kararının temyiz incelemesinde; hizmet kusuruna göre sorumlu tutulamayan idarenin önceden öngörülmesi ya da önlenmesi mümkün olmayan komplikasyonlar gelişmesi riskini içinde barındıran sağlık hizmetleri bakımından kusursuz sorumluluk ilkesi gereğince sorumlu tutulmasının mümkün olmadığına hükmetmiştir. Oysa ki hakkaniyet ilkesi ve somut olayın koşullarının risk ilkesi bakımından değerlendirilerek karar verilmesi bireylerin mağduriyetlerinin giderilmesinde daha adil sonuçlar verecektir (Dağlı, 2022:181).

Bu karardaki gerekçe, Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru üzerine verdiği bir Genel Kurul kararında da (Songül Serin, B. No: 2017/35648) esas alınmış; derece mahkemesi kararında bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik oluşturan bir durum bulunmadığı gerekçesiyle, kanun yolu şikâyeti niteliğinde olan ihlal iddialarının kabul edilemez olduğuna hükmedilmiştir.

Fransız hukukunda idari yargı uzun yıllar tıbbi işlemler ile hizmetin kuruluş ve işleyişini ayrı ele almış; tıbbi işlemlerden kaynaklı olarak kamu hastanelerinin sorumluluğu için ağır kusur şartını ararken hizmetin kuruluş ve işleyişinden kaynaklanan sorumluluk bakımından ise basit kusuru yeterli saymıştır. Ancak tıbbi işlem ile hizmetin kuruluş ve işleyiş arasında ayırım yapmanın güçlüğü ve idari yargının giderek ağır kusur şartını sınırlandırma eğilimi sonucunda Fransız Danıştay Epoux V. kararı ile ağır kusur şartını terk etmiştir. Hasta haklarının ve sosyal devlet ilkesinin bir tezahürü olarak gelinen aşamada idarenin kusuru olmasa bile sorumlu tutulduğu dikkate alındığında, ağır kusur şartının terkedilmesi olağan bir sonuç olarak değerlendirilebilir. Nitekim Fransız hukukunda sağlık alanında ulusal dayanışma temelinde kusursuz sorumluluğun kabul edildiği düzenlemeler de mevcuttur. Zorunlu aşılarda ve hastane enfeksiyonundan doğan zararlar sebebiyle idarenin kusursuz sorumluluğuna gidilebilmekte ve alternatif bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak uzlaşma ve dostane çözüm yoluyla uğranılan zararın giderimi sağlanmaktadır. Bu çerçevede kurulan bölgesel uzlaşma ve tazminat komisyonları ile Ulusal Tıbbi Hata Tazmin Ofisi (ONIAM) bu görevi yürütmektedir (Sauvé, 2011).

2. RÜCU SİSTEMİNİN İŞLETİLMESİNDE YETKİ VE USÛL

2.1. Rücu Kararı Vermeye Yetkili İdare

Yeni sistemde oluşturulan Mesleki Sorumluluk Kurulu, hem rücu kararı verme hem de soruşturma izni konusunda yetkilendirilmiştir. Kurul üyeleri Sağlık Bakanı tarafından belirlenmekte olup; bir bakan yardımcısı, Sağlık Hizmetleri, Kamu Hastaneleri, Hukuk Hizmetleri, Yönetim Hizmetleri genel müdürleri veya yardımcısı ile profesör veya doçent unvanlı biri dâhilî, diğeri cerrahi branştan iki hekim olmak üzere yedi üyeden oluşmaktadır. Kurul üyelerinin görev süreleri yalnızca hekim üyeler için iki yılla sınırlı tutulmuştur. Kanun koyucu Sağlık Bakanına, gelen işin niteliği ve sayısına göre başka bir Bakan yardımcısının başkanlığında yeni kurullar oluşturabilme yetkisi de tanımıştır.

Kanun koyucu, genel gerekçede de belirtildiği üzere, gerek sağlık çalışanlarının yaptıkları işin insan sağlığı ve yaşamı ile doğrudan ilgili olması gerekse karmaşık niteliğini dikkate alarak, içinde uzmanların yer aldığı bir kurul oluşturarak hem soruşturma izni hem de rücu konusunda yetkilendirmeyi amaçlamıştır. Ancak Kurul'da yer alacak hekim üyelerin dahiliye ve cerrahi ile sınırlı tutulmasının, tıp biliminin uzmanlık alanları gözetildiğinde yetersiz olduğu, hekim üye sayısının ve branş çeşitliliğinin artırılması ya da danışma görevi yapacak ihtisas komisyonlarının oluşumunda bu durumun gözeteilmesi gerektiği değerlendirilmektedir (Kaygusuz, 2023:261). Kurul'un bileşiminin uzmanlık kriteri bakımından sınırlılığı, Yönetmelik ile aşımaya çalışılmıştır. Bu çerçevede gerek teknik ve uzmanlık gerektiren konularda danışılması amacıyla en az üç kişiden oluşan ihtisas komisyonları kurmak (mad.5/7) gerekse kanunlarda bilirkişilik hizmeti verebileceği öngörülen kurumlar ile kanunen bilimsel ve teknik görüş bildirmeye yetkili olan kurum ve kuruluşlardan görüş almak yetkisi Kurul'a verilmiştir (mad. 6/1-c).

Rücu konusunda aranan Kurul kararının, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (HMK) 114/2. maddesi gereğince kanun koyucu tarafından özel kanunla getirilmiş bir dava şartı olduğu söylenebilir (Çınarlı vd., 2022:90). Nitekim kanun koyucu, devam eden rücu davaları bakımından Kurul'un kararının aranıp aranmayacağına ilişkin olarak geçici madde ile bir geçiş hükmüne yer vermiştir. Buna göre; yargılaması devam eden rücu davalarında davacıya Kurul'a başvurması için mahkemece iki aylık süre verileceği, başvuru yapılmaması durumunda davanın usulden reddedileceği öngörülmüştür.

Bunun dışında devam eden rücu davaları bakımından kesinleşmiş ceza mahkûmiyeti kararı aranıp aranmayacağı hususu da tartışmalıdır. Kanun'da bu konuda özel bir düzenleme olmadığı için Kurul devam eden rücu davaları kapsamında önüne getirilen başvurularda da mahkûmiyet koşulunu arayacaktır (Kaygusuz, 2023:272). Hatta hakkında kesinleşmiş ceza mahkûmiyeti bulunmayan sağlık personeli bakımından idarenin Kurul'a başvurmaması gerektiği belirtilmektedir (Çınarlı vd., 2022:90).

2.2. Rücu Kararının Alınma Usulü

İdarenin ödediği tazminatı sağlık personeline rücu edebilmesi için Kurul'ca verilmesi gereken rücu kararı, kolektif bir işlem olarak belirli şekil ve usul kurallarına bağlıdır. Bunlardan ilki, toplantı ve karar yeter sayılarına uygun karar

alınması gereğidir. Yönetmelik'te Kurul'un başkanının bakan yardımcısı olduğu, ayda en az bir kez toplanacağı, toplantı yeter sayısının dört, karar yeter sayısının ise üye tam sayısının salt çoğunluğu olduğu düzenlenmiştir. Üyelerin çekimser oy kullanması mümkün değildir. Kararların, usulüne uygun olarak yapılan bir toplantıda müzakere edildikten sonra oylama yapmak suretiyle alınması gerekir (Günday, 2013:128-129; Ulusoy, 2022:374; Gözübüyük ve Tan, 2006:471). İşlemin geçerliliği için iradelerin açıklanmasında bir sıralama söz konusu değildir (Günday, 2013:128-129; Ulusoy, 2022:374; Akyılmaz vd., 2021:366).

Kurul kararları ile bu kararlara katılmayan karşı oyların gerekçeli olarak kaleme alınması gerekmektedir. Toplantı ve oylama için gizlilik kuralı getirildiğinden, üye olmayanların Kurul kararlarına katılımı kural olarak söz konusu değildir. Bununla birlikte Kurul'a karar verirken gerekli gördüğünde ilgili sağlık meslek mensubu, zarar gören veya hak sahibi veya kanunî temsilcileri ve varsa sigorta şirketinin temsilcisini dinleme konusunda takdir yetkisi verilmiştir (mad. 6/2-i). Yönetmelikte sayılmasa da ihtiyaç duyulduğunda ilgili diğer kişilerin de dinlenmesi gerektiği konusunda Kurul'un takdir yetkisine sahip olduğu kabul edilmelidir. Kararın alınması sırasında toplantıda yer alabilecek bir diğer kategori teknik ve uzmanlık gerektiren konularda danışmanlık yapmak üzere kurulan ihtisas komisyonları üyeleridir. İhtisas komisyonu üyelerinin Kurulda oy kullanamayacaklarına ilişkin düzenlemeden hareketle ihtisas komisyonu üyelerinin de toplantıya katılabilecekleri sonucuna varılmaktadır (mad. 5/1-7).

Kurul, teknik ve uzmanlık gerektiren konularda (mad. 6/b-3-c) ve idarenin mahkeme kararına göre ödediği tazminat tutarının, sağlık meslek mensubunun kesinleşmiş ceza mahkemesi kararına konu fiilinden kaynaklanan kısmını belirlemek için bilirkişilere de başvurabilir (mad. 6/b-2-ii).

3. RÜCU KARARI VERİLMESİNİN KOŞULLARI

3.1. Görevi Kötüye Kullanma Suçundan Kesinleşmiş Mahkûmiyet

Rücu kararı verilebilmesi için öncelikle tıbbi müdahalelerden kaynaklı olarak idarenin tam yargı davası kapsamında bir tazminat ödemeye mahkûm edilmiş olması gerekir. Sorumluluğun hukuki dayanağı rücu bakımından önemlidir. Zira sağlık personeli hakkında rücu kararı verilebilmesi için idari yargı tarafından idarenin hizmet kusurundan kaynaklı olarak sorumlu tutulması gerekir.

Yeni sistemde Kurul'un rücu kararı verebilmesi için sağlık personelinin görevini kötüye kullanma suçundan mahkûm edilmesi ve bu kararın kesinleşmesi gerekmektedir. Bu koşulun aranması, birçok tartışma ve eleştiriye beraberinde getirmiştir. Rücu kararının verilebilmesi için görevi kötüye kullanmanın mahkeme kararına bağlanması şartı yerinde olmakla birlikte, bu şartın Yönetmelik yerine kanun hükmü ile getirilmesi daha isabetli olacaktır (Çınarlı vd., 2022:75). Esasında Kanun'un genel gerekçesinde de madde gerekçelerinde de kesinleşmiş ceza mahkemesi kararı şartı yer almamaktadır. Kurul üyelerinin hukuki sorumluluğu bakımından kesinleşmiş ceza mahkemesi kararı şartı aranmaktadır (3359 s. Kanun, ek mad. 18/6). Kanun koyucu rücu işlemini kesinleşmiş mahkeme kararı şartına bağlamak isteseydi böyle bir düzenleme yapabilirdi. Ancak Kurul'un görev ve yetkilerine ilişkin kanunda yer almayan bir düzenlemenin yönetmelikte yer alması, anayasal bir ilke olan kanuni idare ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Esasen Kurul sadece rücu kararı konusunda yetkili değil, rücunun koşullarının oluşmasında da sürecin belirleyicisi olarak düzenlenmiştir. Zira sağlık personeli hakkında soruşturma izni Kurul'un yetkisinde olduğundan, soruşturma izni verilmemesi halinde sadece sağlık personeli hakkında ceza davası açılması engellenmiş olmayacak, bununla birlikte rücu mekanizmasının işletilmesi de mümkün olmayacaktır. Bu durumda Kurul'un rücu mekanizmasının etkinliği konusunda belirleyici aktör olduğu söylenebilir. Elbette ceza soruşturması izni konusundaki kararlara karşı yapılacak itirazları karara bağlayacak Ankara Bölge İdare Mahkemesinin kararları da rücu mekanizması bakımından etkili olacaktır. Kurul'un yetkilerini kullanırken kamu yararı ile sağlık çalışanlarının mesleki güvencelerini bağdaştıracak ve eşitlik ilkesine uygun olacak kararlar vermesinin de elzem olduğu görülmektedir.

Rücu hususunda ceza mahkûmiyeti koşulunun aranmasına ilişkin düzenlemeye getirilen bir diğer eleştiri bu düzenlemeler ile rücu konusunun idare hukukundan ziyade ceza hukukunun hâkim olduğu bir alan haline getirilmesine ilişkindir. Düzenleme ile idare hukukuna özgü kişisel kusur kavramı çerçevesinde işletilmesi gereken rücu mekanizmasında ceza hukuku kavramlarının belirleyiciliği yanında görevi kötüye kullanma suçu bakımından da kasıtlı sınırlı tutulmasının rücu mekanizmasının işletilmesini son derece sınırlandırdığı, zira sağlık hizmetlerinin sunulmasında ortaya çıkan zararların kasıtlı bir fiilden ziyade tedbirsizlik, ihmal, acemilik gibi durumlardan kaynaklandığı ifade edilmiştir (Cin Karagöz, 2022:58-59). Hatta kişisel husumet gibi bir nedenle kasten zarar

verilmesi söz konusu ise rücu mekanizmasının işletilmesine gerek kalmadan, kasıtlı kusurdan sağlık çalışanının şahsen sorumlu olduğu kabul edilmektedir (Çağlayan, 2010:106). Ayrıca Yönetmelik'teki düzenleniş şekli gerekçe gösterilerek, zararın ancak icrai bir davranış sonucunda doğması halinde rücunun mümkün olduğu, ihmali bir davranış neticesinde zararın doğması durumunda ise rücunun mümkün olmadığı görüşü ileri sürülmektedir (Çınarlı vd., 2022:93).

Aslında Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen görevi kötüye kullanma suçu, icrai bir davranışla (mad.257/1) ya da ihmali bir davranışla (mad.257/2) işlenebilen bir suç olarak, yardımcı norm niteliğinde düzenlenmiştir. Fiile uyan asıl norm bulunması halinde 257. madde uygulanmayacaktır. Suçun manevi unsuru kasttır (Gökcan, 2011:294-297). Kanaatimizce Yönetmelik'te yer alan ifade suçun manevi unsuruna ilişkindir. Dolayısıyla kasten işlenebilen görevi kötüye kullanma suçunun ihmali davranışla işlenmesi halinde de rücu mümkündür. Bunun dışında sağlık personelinin başka bir suçtan mahkûmiyetinin kesinleşmesi de görevi kötüye kullanma suçundan mahkûmiyet koşulunu sağladığı şeklinde yorumlanmalıdır. Zira yukarıda belirtildiği üzere bu kural fiil başka bir suç olarak tanımlanmamışsa uygulanabilen yardımcı norm niteliğindedir (Çınarlı vd., 2022:95).

3.2. Rücuda Süreler

Rücu hususunda ceza mahkemesi kararının kesinleşmesi ile tazminat ödemeye mahkûm edilen idare, tazminata hükmeden mahkeme kararını, kesinleşmiş ceza mahkemesi kararını, inceleme raporunu ve diğer gerekli evrakları Kurul'a iletir (Yönetmelik, 6/1). Kurul'a iletilecek inceleme raporu; Kurul tarafından rücu konusunda verilecek karara esas olmak üzere sağlık meslek mensubunun görevli olduğu idarece yaptırılan incelemeye ilişkindir (Yönetmelik, 13/1). İnceleme raporu ile birlikte sağlık meslek mensubunun varsa mesleki malî sorumluluk sigortasının poliçe ve ekleri ile hadisenin sigortacıya ihbar edildiğine dair belge ve kesinleşmiş ceza mahkemesi kararının, incelemenin tamamlandığı tarihten itibaren yedi gün içinde idare tarafından Kurul'a gönderilmesi gerekir (Yönetmelik, 13/2). Yönetmelikte bu süreler uyulmaması halinde ortaya çıkacak hukuki sonuçlar düzenlenmemiştir. Bilindiği üzere süreler, ilgililerin hukuki durumlarını etkileyen güvence niteliğinde süreler olabileceği gibi, idareyi hızlandırmaya yönelik süreler de olabilir (Günday, 2013:139). Yönetmelik'te düzenlenen bu süreler hızlandırıcı süreler olup, süreler geçtikten sonra evrakların iletilmesi Kurul'un karar vermesini engelleyen bir durum değildir.

Kurul tarafından rücu konusunda verilecek karara ilişkin süre ise hakkında rücu kararı verilecek sağlık personeli bakımından güvence niteliğinde bir süre olarak değerlendirilmelidir. Kurul, ceza mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl içinde karar verebilecektir (Yönetmelik, 13/4). Nitekim Kurul gündeminin Başkan tarafından zamanaşımı ve hak düşürücü süreler dikkate alınarak belirleneceğine ilişkin düzenleme (mad.5/5) de karar verme süresinin zamanaşımı süresi olarak düzenlendiğini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla bir yıllık süre geçtikten sonra rücu kararı verilemeyecektir. Bu durumda Kurul üyelerinden ya da idarenin Kurul'a evrakları geç iletmesinden kaynaklı olarak rücu kararı zamanaşımına uğratılmışsa, ilgili idarenin sorumluluğu gündeme gelebilecektir.

3.3. Mesleki Sorumluluk Kurulu'nun Takdir Yetkisi

Bilindiği üzere idare ve personeli bakımından farklı sorumluluk modelleri söz konusudur. Bu modeller; personelin sorumlu tutulduğu memur sorumluluk modeli, devletin sorumlu tutulduğu model, görev sorumluluğu ve birlikte sorumluluk modelleridir (Ozansoy, 1989:38-39). İdarenin hizmet kusuru nedeniyle ödediği tazminat, kamu görevlisinin bir kusurundan kaynaklansa da kamusal sorumluluğun anonim niteliği (Ozansoy, 1989:38-262) ve neticesinde kabul edilen teminat sisteminin (Günday, 2013:626) bir gereği olarak idare tarafından karşılanmaktadır. İdari sorumluluk kapsamında tazminatın idarece ödenmesi yoluyla korunan kamu görevlileri ile kamu kaynaklarından karşılanan tazminat miktarının kusuru oranında kamu görevlisine rücu edilmesi yoluyla dengeleme sağlanmaktadır. Böylelikle bir yandan kamu görevlilerinin verimli çalışmaları sağlanmakta diğer yandan kamu görevlilerinin keyfi ve hukuk dışı davranışları önlenerek (Akyılmaz, 2006:1049; Yayla, 2009:387) nihayetinde kamu yararı sağlanmış olmaktadır.

Yönetmelik'te idare tarafından ödenen tazminattan dolayı rücu edilip edilmeyeceğine ve rücu miktarına, kesinleşmiş ceza mahkemesi kararı ile mahkûmiyetine karar verilen sağlık meslek mensubunun tazminata konu olaydaki kusur oranı gözetilerek Kurul tarafından karar verileceği düzenlenmek suretiyle Kurul'a belli ölçüde takdir yetkisi tanınmıştır (mad. 13/4). Bu yetki, uygulamada kimi sorunları da beraberinde getirmektedir. Rücu konusunda tutarlı davranılmaması ve eşitlik ilkesine uyulmaması, rücu kurumunun işlevini sınırlandıracaktır. Zira rücunun uygulanmaması, kamu görevlilerinin hukuka aykırı davranışlarını artırıcı bir işlev üstlenirken, rücunun her durumda işletilmesi ise kamu görevlilerinin görevlerini verimli bir şekilde yerine getirebilmelerinin önünde engel teşkil edebilmektedir (Akyılmaz, 2006:1050).

Fransız hukukunda hizmet kusuru-kişisel kusur ayrımı açısından önceleri, görevli yargı düzenini belirleme işlevi ön planda iken, günümüzde kamu görevlisinin bir davranışı nedeniyle zarara uğrayan mağdurun uğradığı zararın tazmini işlevi ön plandadır. Bu çerçevede zarar ister kişisel kusurdan kaynaklanmış olsun isterse kişisel kusur ile hizmet kusurunun bir arada olmasından doğmuş olsun, öncelikle zararın tamamının idare tarafından tazmini esası kabul edilerek sonraki aşamada idare ile kamu görevlisi arasındaki ilişki gereğince rücu yoluyla sorumluluğun paylaşılması gündeme gelmektedir (Responsabilité des agents de la fonction publique, 2019). Paris İdare Mahkemesi'nin Mme C...E... kararı (TA de Paris, 16 Şubat 2023, No. 2012834/6-3), hizmet kusuru ile kamu görevlisinin kişisel kusuru arasındaki ayrıma ilişkin Pelletier içtihadının (30 Temmuz 1873) yüz ellinci yılının yıldönümünün arifesinde yıldızının sönmeye başladığı yorumuna neden olmuştur (Claeys, 2023:585). Kararda Mahkeme, hizmet kusurunun söz konusu olmadığına, zararın tamamen kamu görevlisinin kişisel kusurundan kaynaklandığına hatta kişisel kusurun ağırlığı nedeniyle hizmetten ayrılabilir olarak nitelenebilecek durumlarda da zararın oluşmasında hiçbir kusuru olmayan mağdurun uğradığı zararın tamamının idarece karşılanmasını talep edebileceğine karar vermiştir (Claeys, 2023:585).

3.4. Kamu Görevlisinin Rücu Konu Kusurları

Kamu görevlisinin hangi kusurları bakımından rücunun kabul edileceği konusu da 657 sayılı Kanun'un kabulü aşamasından bugüne kadar tartışılmaktadır. Memurlar bakımından konuyu düzenleyen hükümde rücu edilecek kusurlar bakımından herhangi bir nitelendirme yapılmısa da kanunun gerekçesinde rücunun kamu görevlisinin kast ya da ağır kusuru halinde mümkün olduğu ifade edilmiştir (Akyılmaz, 2006:1046). Ancak düzenlemede ve düzenlemenin yollamada bulunduğu Borçlar Kanunu'nda haksız fiile ilişkin genel hükümlerde de kusurun varlığı bakımından kast veya ağır kusur şartı aranmadığından rücunun kast veya ağır ihmal ile sınırlı şekilde uygulanması için yasal düzenlemede bunun açıkça öngörülmesi gerekmektedir (Akyılmaz, 2006:1046). Öğretide kamu görevlilerinin görevlerini yerine getirdikleri kusurları ağır nitelikteyse, kişisel kusur olarak kabul edilerek idarenin değil memurun kişisel sorumluluğunu gerektirdiği kabul edildiği gibi (Atay, 2006:1082), kast veya ağır ihmal hizmet içinde kişisel kusur sayılarak idarenin ödediği tazminatı ilgili kamu görevlisine rücu etmesi gerektiği de ifade edilmektedir (Avcı, 2012:121).

657 sayılı Kanun'un 13. maddesinde kamu görevleriyle ilgili zarara uğrayan kişilerin davalarını idareye karşı açacakları düzenlendikten sonra idarenin ilgili kamu görevlisine rücu hakkının saklı olduğu düzenlenmiştir. Rücu konusunda idarenin bağlı yetki mi yoksa takdir yetkisi mi olduğu hususu öğretide tartışılmıştır. Anayasa'nın 40/3 maddesi ve 657 sayılı Kanun'daki idarenin rücu hakkının saklı olduğu şeklindeki ifadeden idarenin rücu konusunda takdir yetkisine sahip olduğu, yeni bir sorumluluk sistemi getiren Anayasa'nın 129/5. maddesi "Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir." hükmünde yer alan "rücu edilmek kaydıyla" ifadesi ise idarenin yetkisinin bağlı yetki olduğu şeklinde değerlendirilmiştir (Akyılmaz, 2006:1047).

Danıştay kararlarına bakıldığında rücunun işlerlik kazanması bakımından kimi zaman kişisel kusuru bulunan kamu görevlisinin de belirlendiği gözlenmektedir. Danıştay (Esas: 1995/3611), mahkeme kararının uygulanmaması nedeniyle açılan bir davada, mahkeme kararının uygulanmamasını idare bakımından ağır hizmet kusuru olarak niteledikten sonra mahkeme kararını uygulamayan kamu görevlisi bakımından da bunu bir kişisel kusur olarak nitelemiştir. Belirtmek gerekir ki Danıştay'ın bu kararı, anayasal bir zorunluluk olan rücu kurumunun uygulamada karşılık bulmamasına ilişkin bir çözüm bulma niyeti (Akyılmaz, 2006:1052) olarak ele alınabileceği gibi Danıştay'ın idari yargı kararlarının uygulanmaması konusundaki bir tepkisi olarak da ele alınabilir. Zira uyuşmazlık, mahkeme kararının uygulanmaması nedeniyle açılan manevi tazminat davasıdır. Danıştay söz konusu kararda mahkeme kararının etkisiz kılınması amacıyla yeniden merkez valiliğine atama işleminde inhada bulunan İçişleri Bakanının kişisel kusuru olduğu tespitinden sonra "idarece olayda kusuru bulunan kişi veya kişilere rücu edilmek kaydıyla" manevi tazminata hükmetmiştir. Bundan başka davacıların bu konuda bir talebi olmasa da anayasal zorunluluk gereği idarenin ödediği tazminatı kusuru bulunan kamu görevlisine rücu etmesi gerektiğine karar vermiştir. Karar, karşı oyda belirtilen hususlar da dikkate alınarak öğretide eleştirilmiştir (Akyılmaz, 2006:1052). Eleştirinin bir boyutu kişisel kusur oranına kimin karar vereceği hususunda mevzuatta düzenleme bulunmaması karşısında idari yargının bu konuda karar verip veremeyeceği, bu konuda karar verebileceğinin kabulü halinde ise kişisel kusuru bulunduğu tespit edilen kamu görevlisinin davada savunmasının alınarak karar verilmesi gerekliliğine ilişkindir. Bu gereklilik ise kişisel kusuru bulunan kamu görevlisinin savunmasının nasıl alınacağı, hasım mevkiinde olup olmayacağı sorularının cevaplanmasını zorunlu kılmaktadır.

3.5. Davayı İhbar Zorunluluğu

Yeni getirilen rücu sisteminde tam yargı davasında idareye sağlık meslek mensubuna davanın ihbarı zorunluluğu getirilmiştir (Yönetmelik, 12/1). Buna göre; tıbbî işlem ve uygulama nedeniyle tazminat ödenmesi talebiyle aleyhine dava açılan idare, davayı sağlık meslek mensubuna; mesleki malî sorumluluk sigortası bulunan sağlık meslek mensubu da sigortacıya ihbar edecektir. Bilindiği üzere 1219 sayılı Kanun ile (ek mad. 12) kamu sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabipler, diğ tabipleri ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanlar bakımından gerek tıbbi kötü uygulama nedeniyle kendilerinden talep edilebilecek tazminat gerekse kurumların ödedikleri tazminatı kendilerine rücu etmeleri halinde rücu miktarını karşılamak üzere sigorta yaptırma zorunluluğu getirilmiştir.

İdare bakımından getirilen ihbar zorunluluğu ile sağlık meslek mensubu, menfaatini etkileyecek kararın alınması aşamasında kendisini savunma hakkını kullanabilecektir (Cin Karagöz, 2022:57). Sağlık personeline hukuki koruma sağlayan davanın ihbarı, adil yargılanma hakkının alt ilkeleri olan silahların eşitliği ve çelişme ilkelerinin de bir gereğidir (Dağlı, 2022:140). Nitekim Danıştay, dava sonrasında ödenen tazminatın rücu edilebileceği kişilere davanın ihbar edilmemesini bozma sebebi saymaktadır (Danıştay 10. Daire, Esas: 2019/6540; Danıştay 10. Daire, Esas: 2019/6629).

Davanın ihbarı ile sağlık personeli davada doğrudan taraf olamamakla birlikte müdahil sıfatıyla davaya katılmaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda; üçüncü şahısların davaya katılması ve davanın ihbarına ilişkin HMK'nın uygulanacağı düzenlenmiştir. Bununla birlikte davanın ihbarının idari yargı yerlerince re'sen yapılacağı hususu da düzenlenmiştir (mad.31). Belirtmek gerekir ki Danıştay yakın tarihli bir içtihadı birleştirme kararında (Esas:2021/4), müdahilin tek başına kanun yoluna başvurup başvuramayacağı sorunu üzerinden davaya müdahalenin kapsam ve sonuçlarını ele almıştır. Davaya müdahil olan üçüncü kişinin davanın aydınlatılmasındaki rolü konusunda hakkını teslim eden Danıştay üçüncü kişinin bu etkinliğinin sağlanabilmesi için şeklen değil, esas yönünden de işlevsel bir şekilde ele alınması gerekliliğini vurgulamıştır.

Aslında idari yargıda davanın ihbarı yoluyla elde edilebilecek hususlara, re'sen araştırma yetkisi kapsamında ulaşılacağından bu kuruma idari yargıda yer verilmemesi gerektiği, yer verilmek isteniyorsa da bunun idari yargının yapısına uygun bir şekilde İYUK'ta düzenlenmesi gerektiği savunulmuştur (Dinç

ve Candan, 1992:8). Re'sen araştırma yetkisi geçerli olsa da bazen idarenin yetersiz savunma yapması, eksik bilgi ve belge sunması ya da kanun yollarına başvurmadan kaçınması gibi durumlar ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlar, idare aleyhine verilecek karardan etkilenecek müdahilin davaya başka türlü müdahale olanağı olmadığı hususu da göz önünde bulundurulduğunda, hak arama özgürlüğünün sınırlanması anlamına geleceği (Akyılmaz vd., 2021:692) gibi müdahilin davanın seyri ve maddi gerçekliğin ortaya çıkarılmasındaki olası katkılarının engellenmesi de söz konusu olacaktır.

Danıştay davaya müdahalenin idari yargıdaki özgün yönlerini ortaya koyarken aslında tam da sağlık personelinin idare yanında davaya müdahil olmasının özgün yanlarını da ortaya koymaktadır. Bazı durumlarda müdahil, hukuk usulüne nazaran idari yargıda uyuşmazlığın konusu ile doğrudan ilgili olabilmektedir veya müdahil ile yanında katıldığı taraf arasındaki ilişki dava konusu edilmektedir. Nitekim Danıştay'a göre müdahilin, verilecek kararın neticesinden doğrudan etkilenmesi nedeniyle idari yargıda müdahilin yalnızca yanında katıldığı tarafın işlemlerine bağlı kılınması adil olmayan sonuç riskini beraberinde getirmektedir.

İçtihadı birleştirme kararından önce de davaya katılanın davalı idareden bağımsız olarak kanun yoluna başvuru hakkına sahip olduğu davalar öğretide tam yargı davaları olarak ele alınmış (Çağlayan, 2021:348-349) tam yargı davaları arasında kamu görevlilerine rücu mekanizmasının işletileceği uyuşmazlıklar ön plana çıkarılmıştır (Sancakdar ve Önüt, 2023:414). Bu uyuşmazlıklar bakımından esasında kamu görevlileri davalı mevkiinde olamayacağı ve bu yoldan başka bir yolla da davaya müdahale edemeyecekleri için bağımsız olarak kanun yoluna başvurma hakları mahkemeye erişim hakkı kapsamında değerlendirilmiştir (Aksoylu, 2020:80-81). Zira tam yargı davalarında davalı idare yanında müdahil olarak katılanın, idari işlem veya eylemin hukuka, bilimsel gerekliliklere aykırı olarak tesis edildiğinin veya gerçekleştirildiğinin tespit edilmesi halinde tazminat ödemek zorunda kalan idarenin sonrasında kendisine rücu edeceğinden işlem ya da eylemin hukuka uygun olduğunu bütün hukuki araçlarla ortaya koymakta menfaati söz konusudur (Şimşek, 2018:181-182).

Fer'i müdahale ilişkin bağımsız olarak kanun yoluna başvuramama başta olmak üzere ihtiyaçları tam olarak karşılayamaması kimi zaman Danıştay'ın (6. Daire, Esas:2017/915) idari yargılamadaki müdahalenin "her idari işlem bakımından kesin veya mutlak bir niteleme yapılmamak koşuluyla idari davalarda

davalı idare yanında davaya müdahalede bulunulmasını asli müdahale” olduğu şeklindeki nitelemesinin temel sebebi olmuştur (Kaplan, 2020:470). Fer’i müdahilliğin kısıtlılıklarına bir çözüm olarak Alman hukuku’nda ve İsviçre’nin bazı kantonlarında düzenlenen “üçüncü kişinin daveti (Beiladung)” kurumunun idari yargıda düzenlenmesi (Pekcanitez ve Meriç, 2020:432-436) ya da Fransız Hukuku’nda olduğu gibi yokluğunda verilen ve hukuki durumunu etkileyen bir mahkeme kararını, kararı veren yargı merciine başvurarak iptalini isteme olanağı sağlayan “üçüncü kişinin itirazı (tierce opposition)” (Chaisemartin, 2021; Kaplan, 2016:273) yolunun (İdari Yargılama Kodu, R832-1ila R832-5 maddeleri) kabul edilmesi önerilmiştir (Aksoylu, 2020:110).

4. RÜCU KARARLARININ YARGISAL DENETİMİ

4.1. Kurul’un Rücu Kararına Karşı İptal Davası

Kurul’un soruşturma izni verilmesi/verilmemesi kararlarına karşı yapılacak itiraz, Ankara Bölge İdare Mahkemesine itiraz şeklinde kanun koyucu tarafından düzenlenmiş (3359 sayılı Kanun, Ek madde 18/1), rücu konusunda vereceği kararlara ilişkin ise herhangi bir düzenleme getirilmemiştir. Kurul’un rücu konusunda verdiği karar bireysel bir idari işlem niteliğindedir ve hukuk devleti ilkesi ve Anayasa’nın 125. maddesi gereğince bu işleme karşı idari yargıda iptal davası açılabilir (Badur ve Us Doğan, 2022:607).

Öğretide Kurul’un verebileceği kararlar; rücuya izin verilmesi ve rücuya izin verilmemesi kararları şeklinde ikili ayırım yapılarak ayrı değerlendirmelere tabi tutulmaktadır. Buna göre; tek yanlı ve icrai nitelikteki rücuya izin verilmemesi kararlarına karşı başta tıbbi müdahaleler nedeniyle zarar görenler olmak üzere merkezi idare teşkilatında yer almayan idarelerin dava açabileceği kabul edilmektedir (Çınarlı vd., 2022:96-97). Yakın tarihli Danıştay İDDK’nın kamu görevlileri hakkında disiplin işlemi tesis edilmesi için yapılan başvuruların reddi üzerine açılan davalarda verilen kararlardaki aykırılığın giderilmesine ilişkin kararı (Esas:2023/22), idarece ödenen tazminatın kamu görevlilerine rücu edilmesi talebiyle yapılan başvurunun reddi halinde bu işleme karşı açılacak davada dava ehliyeti konusuna da uygulanabilecek bir karardır. Danıştay şikâyetin ya da talebin reddedilmesi üzerine dava açılabilmesi için şikâyet konusu olayların davacıların kişilik haklarını doğrudan ilgilendiren niteliğe sahip olması ya da şikâyet neticesinde tesis edilen idari işlemin davacıların maddi veya manevi haklarının

tazmini ile ilgili hukuki sonuçlar doğurma ihtimali olması ve bu hususların da davacı tarafından ortaya konulması gerektiğine hükmetmiştir. Tıbbi müdahaleden zarar görenlerin her ne kadar uğradıkları zarar idarece tazmin edilmişse de sağlık personeline tazminatın rücu konusunda manevi bir yararlarının olduğundan bahisle dava ehliyetlerinin olduğunun kabulü gerekir.

Kurul'un rücuya izin verme kararlarına karşı idari yargıda iptal davası açılması ile aynı zamanda rücu davasının açılması halinde çeşitli sorunlar ortaya çıkabileceğinden hareketle bu kararlara karşı idari yargıda dava açılmayacağı ileri sürülebilir. Ancak bu yaklaşımın hukuk devleti ilkesine uygun olmaması nedeniyle rücu davasında adli yargı mercilerinin beklemediği mesele yapmak gibi çözümler üretebileceği değerlendirilmekte, ayrıca kanun koyucunun bu sorunları çözmeye dönük düzenlemeler yapması önerilmektedir (Çınarlı vd., 2022:98-99).

4.2. Rücu Davası

İdarenin sorumluluğuna ilişkin kanun koyucu tarafından adli yargının görevli kılındığı uyuşmazlıklarda rücuya ilişkin düzenlemelere özel olarak yer verilmiştir (Çınarlı vd., 2022:98-99). Devletin sorumlu hâkime karşı açacağı rücu davasının, tazminat davasını karara bağlamış olan mahkemede görüleceği (HMK, 47/2) hükmüne yer verilmiştir. Bu durum mahkemenin uyuşmazlığa hakimiyeti bakımından önemlidir. Ancak kamu görevlileri ve çalışmanın konusunu oluşturan sağlık meslek mensupları bakımından idarenin ödediği tazminata hükmeden mahkemenin rücu davası konusunda da yetkilendirilmesinin, rücu davalarında adliye mahkemelerinin görevli kabul edilmesi nedeniyle mümkün olmadığı kabul edilmektedir (Danıştay 5. Daire, Esas:1979/4849).

Rücu konusunda idarenin re'sen icra yetkisinin olmadığı kabul edilmektedir. Dolayısıyla idarenin mahkemece verilen karara istinaden yapılan ödemeye oluşan kamu zararının tazminine yönelik çıkarılan borcun tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ödenmesi aksi takdirde Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin ilgili hükümlerine göre tahsil edileceğinin bildirilmesine ilişkin bir yazı, idare mahkemesince borcun rızaen ödemeye davet yazısı olarak nitelenmiştir. Dolayısıyla bildirim niteliğindeki bu işlemin idari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu icrai bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş, bu karar Danıştay tarafından onanmıştır (Danıştay 15. Daire, Esas: 2015/7784).

İdare tarafından kamu görevlisine açılacak rücu davası haksız fiil hükümlerine göre adli yargıda görülür. Bu anlayış kamu görevlisine karşı idari yargıda dava açılmayacağı kabulünden kaynaklanmaktadır. İdari yargının görev alanının anayasal dayanağı olmadığı kabulünün sonucu olarak idari yargının görev alanına giren uyuşmazlıkların adli yargıya bırakılması konusunda kanun koyucunun takdir yetkisi olduğu kabul edilmektedir (Günday, 1997:356).

Aslında idari yargının görev alanının belirlenmesi salt teknik bir soruna değil, etkili bir yargısal denetimi sağlayan idari yargı aracılığıyla bireyleri idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerine karşı koruması işlevi nedeniyle hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi ile de yakından ilgilidir (Günday, 1997:347). AİHM'nin gerekli kıldığı etkin ve bağımsız yargı yolu açısından idari yargının görevli kabul edilmesi gerektiği görüşü savunulmuştur (Bereket Baş, 2004:86).

Adli yargının davacılara sunduğu imkânlar da idari yargının geri plana atılmasında etkili olmuştur. Nitekim fiili yol kavramının varlığını meşru kılan temel argüman, davacılar bakımından adli yargının sunduğu imkânlardır. Ancak idari yargının etkinliğinin artırılmasının bu argümanı zayıflattığı ve fiili yolun, davacılar bakımından adli yargıda açılacak davanın idarenin idari yargıda yargılanma ayrıcalığını kaybetmesinin sağladığı tatmin dışında bir avantaj sağlamadığı (Augustin, 2016:10), aslında yarardan çok sorunlara yol açtığı gerekçesiyle (Kaplan, 2020:104) artık terkedilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Gerçekten Fransız hukukunda İdari Yargı Kodunun L. 521-2 maddesi gereğince idari yargı hâkimi, açıkça ve ağır hukuka aykırılık halinde gereken tüm tedbirleri alma yetkisinin kullanımı ile fiili yol konusunda da hukuka aykırı müdahaleyi ortadan kaldırma yetkisine sahip olduğu için idari yargı yerleri kendilerini yetkili saymışlardır. Fransız Danıştay'ı vermiş olduğu bir kararda (Conseil d'État, Juge des référés, 23/01/2013, 365262) fiili yol kavramını açıkça telaffuz ederek idari yargıcın yetkili olduğuna hükmetmiştir. Fransız Uyuşmazlık Mahkemesi'nin verdiği Bergoend kararı ile fiili yolun uygulama alanının daraldığı kabul edilmektedir (Kaplan, 2020:102; Yıldız, 2018:309-310).

Aynı uyuşmazlıkta ele alınması gereken konuların farklı yargı düzenlerinde çözümlenmesi birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Bu çerçevede adli yargıda görülen dava sırasında Kurul'un verdiği rücu kararının idari yargıda iptal edilmesi halinde rücu davasında nasıl bir karar verileceği sorusunun yanıtlanması gerekmektedir. Kanun koyucu sağlık meslek mensupları hakkında rücu kurumunun işletilmesinde Kurul kararını dava şartı

olarak düzenlediği için bu durumda davanın reddi gerekecektir. Ancak iptal kararı gerekçesine bağlı olarak Kurul'un yeniden rücu konusunda karar alması mümkünse bu durumda adli yargı merciinin Kurul kararının yeniden alınması hususunu usul ekonomisi gereğince bekletici mesele yapması gerektiği görüşü savunulabilir. Bunun dışında Kurul tarafından rücu miktarına ilişkin kararların adli yargı için bağlayıcı olup olmadığı da cevaplanması gereken bir diğer sorudur. Öğretide adli yargı yerinin, kurul kararıyla bağlı olduğunun kabulü halinde bunun Kurul kararının yargı kararının önüne geçmesi anlamına geleceğinden, mahkemenin Kurul kararıyla bağlı olmadığı, rücu davasını reddedebileceği ya da daha düşük bir miktara hükmedebileceği ancak daha fazlasına hükmedilmesi konusunda dava şartı olup olmadığı üzerinden yapılan değerlendirmelerin en nihayetinde kanun koyucu tarafından düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir (Çınarlı vd., 2022:99-100).

Bu noktada ortaya çıkan sorunların çözümlenmesinde rücu davasının Fransız hukukunda olduğu gibi idari yargıda görülmesi isabetli bir tercih olacaktır. Fransız Danıştay ve Uyuşmazlık Mahkemesi kararlarında rücu davalarında idari yargının görevli sayılmasının idare ile kamu görevlileri arasındaki ilişkinin bu idarenin iç işleyişine ilişkin olması ve dolayısıyla uyuşmazlığın ancak kamu hukuku ilke ve kuralları ile çözülebileceği şeklinde gerekçelendirildiği ifade edilmektedir (Chapus, 2001:1401).

Tam yargı davasında verilen tazminat kararına hükmeden mahkemenin rücu davasını da karara bağlaması, uyuşmazlığın esasını çözümlendiği için etkili bir yargılama yapılmasını sağlayacaktır. Fransız hukukunda kabul gören bu çözüm, Türk hukukunda da öğretide kimi yazarlarca önerilmiştir. Buna göre; tazminat ödemek zorunda kalan idare, personelinin kusuru bulunup bulunmadığını ve varsa sorumluluğuna gidilip gidilemeyeceğini idare hukuku esasları gereğince belirleyecek (Duran, 1974:98-100); idari nitelikli bu sorunun idarenin ve kamu görevlisinin birlikte yargılanıp kusurlarının belirlenmesi de pratik bir çözüm olacaktır (Güran 1994:66; Gözübüyük ve Tan, 2006:815). Bu yöntemin uygulanması; idarenin alacağı rücu kararının iptali istemiyle idari yargıda açılacak dava ile yaşama geçirilecektir (Gözübüyük ve Tan, 2006:815). Sağlık personeline karşı açılacak rücu davaları bakımından Kurul'un kararının iptali için idari yargıda açılacak dava aşamasında rücu konusunda da karar verilerek uygulanabilecektir. Böylece adli yargıda rücu davası görülürken idari yargının vereceği iptal ya da yürütmenin durdurulması kararı verilmesi halinde adli yargı mercilerinin hareket tarzına ilişkin belirsizlikler ortadan kalkacaktır.

Bu ihtiyaç ve işlevselliğine karşın öneri, idari yargıda gerçek kişinin davalı konumunda olamayacağı, İYUK'ta rücu davasının sayılmaması ve kamu görevlisinin kişisel kusurunun özel hukuka tabi olduğu gerekçeleriyle öğretide kabul görmemiştir (Gözler, 2019:1186). Nitekim Uyuşmazlık Mahkemesi (Esas: 2000/14) idari yargıda gerçek kişiler aleyhine tam yargı davası açılmayacağına karar vermiştir.

4.3. Rücu Davasında Arabuluculuk

Rücu davasının adli yargıda görülüyor olması, uyuşmazlığın arabuluculuğa elverişli olup olmadığı konusunu gündeme getirmektedir. Sağlık hukukundan doğan uyuşmazlıkların kamu hastaneleri söz konusu olduğunda açılacak tam yargı davalarının arabuluculuk kapsamı dışında olduğu ancak Sağlık Bakanlığının bu zarara sebep olan hekim veya sağlık çalışanları aleyhine açacağı rücu davaları asliye hukuk mahkemesinde açıldığından, bu uyuşmazlığın arabuluculuğa uygun olduğu, ihtiyari arabuluculuğa konu olabileceği ifade edilmektedir (Sommer vd. 2020:12,18, 115, 119).

6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nda arabuluculuğa elverişli uyuşmazlıklar; ancak tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri iş veya işlemlerden doğan özel hukuk uyuşmazlıkları olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda idarenin yaptığı özel hukuk sözleşmeleri ve personel istihdamına ilişkin iş sözleşmelerinden kaynaklanan özel hukuk uyuşmazlıklarının arabuluculuğa elverişli olduğu ifade edilmekte (Fiş Üstün, 2020:14); uygulamada idarenin taraf olduğu bu uyuşmazlıklar bakımından arabuluculuğa başvurulmaktadır.

Rücu davası öncesi uyuşmazlığın ihtiyari arabuluculuk yoluyla çözümlenmesinin mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Zira uyuşmazlık her ne kadar adli yargıda çözümleniyor olsa da uyuşmazlığın konusunu oluşturan alacak bakımından idarenin serbestçe tasarrufta bulunabileceği bir uyuşmazlık söz konusu değildir. Rücu davasındaki ilişkinin kamu hukuku kuralları çerçevesinde idari yargıda görülmesi gerektiğine ilişkin görüşler yanında Fransız hukukundaki uygulama da bu yöndedir. Esasında yetki kavramının niteliği de idarenin serbestçe tasarrufta bulunmasına imkân vermemektedir. Kaldı ki anayasal bir yükümlülük olarak idarenin ödediği tazminatı kusuru bulunan kamu görevlisine rücu sorumluluğu, idareye bu konuda takdir yetkisi bırakmamaktadır (Gözler ve Kaplan, 2023:693; Yıldırım ve Avcı, 2015:290).

Genel olarak kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan dolayı ortaya çıkan zarar, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 71. maddesi gereğince kamu zararı kavramıyla karşılanmaktadır (Akyılmaz, 2011:63). Dolayısıyla idarenin rücu etmek zorunda olduğu, kamu zararı teşkil eden bir uyuşmazlık konusunu arabuluculuk yoluyla çözülmesi mümkün değildir. Bunun dışında uyuşmazlık adli yargıda çözümleniyor olsa da yargısal denetimin idarenin hukuka uygunluğunu sağlamak ve bireylerin idare karşısında temel hak ve hürriyetlerini korumak işlevleri (Araç, 2011:906) ön planda olduğu için alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin, içtihadî bir hukuk dalı olan idare hukukunun bu özelliklerini zayıflatması gibi bir riski de söz konusu olacaktır.

SONUÇ

Kamu görevlisi statüsündeki sağlık meslek mensupları için farklı yargı düzenlerinde gerçekleşen yargılamalar sonrası işletilen yeni bir rücu sistemi getirilmiştir. Getirilen yeni sistemdeki temel amaç, riskli bir faaliyet olan sağlık hizmetleri bakımından sağlık meslek mensuplarının görevlerini dava endişesi taşımadan yerine getirmelerini sağlamaktır.

Birçok aşamadan ve farklı yargı düzenlerinde yapılan yargılamalardan sonra sağlık meslek mensuplarına rücu mekanizması işletilebilecektir. Rücunun söz konusu olabilmesi için öncelikle kamu ve üniversite hastanelerinde görev yapan sağlık meslek mensuplarının muayene, teşhis ya da tedaviden kaynaklı olarak ortaya çıkan bir zarar nedeniyle idarenin tam yargı davasında tazminat ödemeye mahkûmedilmesi gerekmektedir. Sonrasında idare aleyhine hükmedilen tazminatın kaynağı olan hatalı tıbbi işlem nedeniyle sağlık meslek mensubunun hakkında açılacak ceza davasında görevi kötüye kullanma suçundan mahkûm olması ve bu kararın kesinleşmesi üzerine Mesleki Sorumluluk Kurulunun rücu kararı vermesi gerekmektedir. Tüm bu süreçlerin tamamlanma süreleri dikkate alındığında özellikle enflasyonist dönemlerde rücunun gerçek anlamda idarenin ödediği tazminattaki kişisel kusurlu kısmı karşılamayacağı söylenebilecektir.

Yeni getirilen sistemin çok aşamalı ve karmaşık yapısından başka, kapsamına ilişkin özellikle vakıf üniversiteleri sağlık personeli, aile hekimleri ve farklı şekillerdeki istihdam modellerinde belirsizlikler de söz konusudur. Yine rücu için aranan ceza mahkûmiyeti koşulunun yerindeliği ve yönetmelikle düzenlenmesi de eleştirilebilecek düzenlemeler arasındadır. Bundan başka

düzenlemedeki ifade ediliş tarzı itibarıyla görevi kötüye kullanma suçunun ihmali şeklini kapsamadığı yolunda görüşlere neden olmuştur. Bu tereddüt ve sorunlu ifadelerin düzeltilmesi ve kanuni idare ilkesinin bir gereği olarak bu konuların kanun koyucu tarafından düzenlenmesi gerekmektedir.

Rücu mekanizmasının işletilmesi konusunda idare hukuku kavram ve kurumları yerine ceza hukukunun belirleyici olması, birçok tartışmayı beraberinde getirmektedir. Bu meseleler zamanla Kurul ve yargı kararları ile belirlilik kazanacaktır. Ancak idare bakımından kamusal bir yükümlülük olan rücu konusunun da ceza soruşturması konusu ile birlikte ele alınıp düzenlenmesinin uygun bir tercih olmadığı değerlendirilmektedir.

Rücu davasının adli yargıda görülmesi karmaşık durumların ortaya çıkmasından başka bu uyuşmazlıkların arabuluculuğa elverişli olup olmadığı sorularını da gündeme getirmektedir. Kanaatimizce rücu davasına konu ilişkinin idare hukukuna özgü kurallarla çözümlenmesi isabetli bir tercih olacağı gibi farklı yargı düzenlerinde aynı anda açılacak dava aşamalarının neden olabileceği kimi sorunları da ortadan kaldıracaktır. Son olarak rücu kurumunun anayasal niteliği, idare bakımından zorunlu oluşu, işlevi ve idari yargı denetiminin özellikleri göz önünde bulundurularak rücu davalarının arabuluculuğa elverişli olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- Aksoylu, Ö. (2020). İdari Yargılama Hukukunda Müdahilin Bağımsız Olarak Kanun Yoluna Başvurma Hakkı. GSÜHFD, 2020/1, 55-117.
- Akyılmaz, B. (2006). İdare Hukukunda Kamu Görevlisine Rücu Sorunu. Prof. Dr. Fikret Eren'e Armağan. Ankara: Yetkin Yayınları. 1043-1060.
- Akyılmaz, B. (2011). Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu. İÜHFM. LXIX (1-2), 61-78.
- Akyılmaz, B., Sezginer, M. ve Kaya, C. (2021). Türk İdare Hukuku (14. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Alçın, A.A. (2021). İdare Hukukunda Fedakârlığın Denkleştirilmesi İlkesi. Doktora Tezi. Bursa Uludağ Üniversitesi SBE.
- Arat, N. (2011). İdari Uyuşmazlıkların Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri ile Halli ve Önündeki Engeller. İÜHFM, LXIX (1-2), 891-906.
- Atay, E.E. (2006). İdarenin Sorumluluğu. Prof. Dr. Fikret Eren'e Armağan. Ankara: Yetkin Yayınları, 1061-1098.
- Augustin, T.(2016). La victoire du juge administratif: le nouvel équilibre de l'emprise et de la voie de fait, Colloque: La guerre des juges aura-t-elle lieu?. Revue générale du droit on line, 23362 www.revuegeneraledudroit.eu/?p=23362, Erişim: 20.09.2023.
- Avcı, M. (2012). Sağlık Hizmetlerinde İdarenin Mâlî Sorumluluğu. Ankara Barosu Dergisi, 2012/1, 105-140.
- Badur, E. ve Us Doğan, E. (2022). Hekimin Rücu Tazminat Sorumluluğu Hakkında Güncel Gelişme ve Değerlendirmeler. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 24 (2), 581-618.
- Bereket Baş, Z. (2004). Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Sonucu Ortaya Çıkan Zararlardan Dolayı İdarenin Sorumluluğu. Danıştay ve İdari Yargı Günü 135. Yıl. Ankara: Danıştay Matbaası. 73-88.
- Chapus, R. (2001). Droit Administratif Général (Cilt 1, 15.Baskı). Paris: Montchrestien.
- Cin Karagöz, E. (2022). Sağlık Meslek Mensuplarının Tıbbi İşlem ve Uygulamaları Nedeniyle Soruşturulmasına ve İdarece Ödenen Tazminatın Rücu Edilmesine Dair Yasal Düzenleme Eleştirel Bir Bakış. Terazi Hukuk Dergisi,194, 53-65.
- <https://www.jurix.com.tr/article/31986>, Erişim: 20.09.2023.
- Claeys, A. (2023). Faute personnelle et responsabilité: une jurisprudence Pelletier à bout de souffle, AJDA, 585, www.dalloz.fr, Erişim: 25.09.2023.

- Conseil d'État, Juge des référés, 23/01/2013, 365262, <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000026977858>, (24.10.2023)
- Çağlayan, R. (2010). Sağlık Hizmetlerinde İdârî Sorumluluk. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti GİRNE-Amerikan Üniversitesi Sağlık Hukuku Sempozyumu. Ankara: Adalet Yayınevi, 95-110.
- Çağlayan, R. (2016). Aile Sağlığı Merkezi Personelinin Hukuki Statüsü. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 1 (7), 399 – 415, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/229909>, Erişim:15.09.2023.
- Çağlayan, R. (2021). İdarî Yargılama Hukuku (13. Baskı). Ankara: Seçkin.
- Çınarlı, S., Göncü Döner, M.S. ve Azak, K. (2022). Kamu Görevlilerine Rücu Davaları (2. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Dağlı, G. (2022). Danıştay Kararları Işığında Sağlık Kamu Hizmetinden Kaynaklanan Tam Yargı Davaları. Danıştay Dergisi, 154, 123-196. <https://dergi.danistay.gov.tr/documents/gözde%20dağlı.pdf>, Erişim:25.12.2023.
- De Chaisemartin, A. (2021). Tierce Opposition, JurisClasseur, Justice administrative, Fasc. 80-31, www.lexis360.fr, Erişim: 23.06.2023.
- Diñç, M.İ. ve Candan, T. (1992). İdarî Yargılama Usulünde Davanın İhbarı (Duyurulması). Danıştay Dergisi, 22(84-85), 3-8.
- Duran, L. (1974). Türk Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu. Prof. Dr. Tahsin Bekir BALTA'ya Armağan. Ankara: AÜSBF, TODAİE. 59-120.
- Fiş Üstün, G. (2020). Arabuluculuk Faaliyetlerinde İdarenin Yeri ve Yetkisi. MÜHFD, 26(1), 13-23.
- Gökcan, H.T. (2011). Yargı Kararlarında Doktorların İhmal ve Görevi Kötüye Kullanması Nedeniyle Cezai Sorumluluğu. Uluslararası I. Sağlık Hukuku Sempozyumu. 24-25 Nisan 2008, İstanbul: XII Levha. 289-305.
- Gözler, G. (2019). İdare Hukuku. Cilt II, 3. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gözler, K. ve Kaplan, G. (2023). İdare Hukuku Dersleri (25. Baskı). Ekin Bursa: Kitabevi.
- Gözübüyük, A.Ş. ve Tan, T. (2006). İdare Hukuku Genel Esaslar (Cilt I, 4. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Günday, M. (1997). İdarî Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları. Anayasa Yargısı, Sayı 14. 347-358.
- Günday, M. (2013). İdare Hukuku (10. Baskı), Ankara: İmaj Yayınevi.

- Güran, S. (1994). Kamu Görevlilerinin Sorumluluğunun Yargılanmasında Yöntem ve Görev Konuları. Askeri Adalet Dergisi. 91. aktaran Gözübüyük, A.Ş. ve Tan, T. (2006). İdare Hukuku Genel Esaslar (Cilt I, 4. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kaplan, G. (2016). Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Kaplan, G. (2020). İdari Yargılama Hukuku (6. Baskı). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Kaygusuz, S. (2023). 7406 Sayılı Kanun'un Sağlık Çalışanları Bakımından Getirdiği Yeni Düzenlemeler. TAAD, 53, 247-284.
- Lantero, C. (2023). La condamnation in solidum consolidée devant le juge administratif. AJDA, 739, www.dalloz.fr, Erişim:20.09.2023
- Ozansoy, C. (1989). Tarihsel ve Kuramsal Açından İdarenin Kusurdan Doğan Sorumluluğu (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara.
- Özdemir, H. (2015). Aile Hekimlerinin Hukuki Statüsü ve Rücu Davası. EÜHFD, XIX (1-2), 131-179.
- Pekcanitez, H. ve Meriç, N. (2020). Medenî Usûl Hukukunda Fer'î Müdahale (2. Bası). İstanbul: Oniki Levha.
- Responsabilité des agents de la fonction publique (Septembre 2019). Fiche d'Orentation, www.dalloz.fr, Erişim: 20.09.2023.
- Sancakdar, O. ve Önüt, L.B. (2023). İdari Yargılama Hukuku Genel Esaslar (5. Baskı). Ankara: Seçkin.
- Sauvé, J.-M. (2011). Propos conclusifs présentés lors du colloque organisé par le Conseil d'Etat et la Cour de cassation les 20 et 21 octobre 2011 sur le thème : "santé et justice : quelles responsabilités? Dix ans après la loi du 4 mars 2002", <https://www.conseil-etat.fr/publications-colloques/discours-et-interventions/sante-et-justice-queelles-responsabilites-dix-ans-apres-la-loi-du-4-mars-2002#:~:text=Selon%20le%20texte%2C%20les%20%C3%A9tablissements,de%20ces%20Odispositions%5B23%5D>, Erişim: 25.09.2023.
- Somer, P., Civaner, M., Bektaş, S., Akçınar, Ş., Dursun, O. ve Aslan, I. (2020). Sağlık Hukukunda Uzman Arabuluculuk. (Ed.) Kutlay, S. ve Akipek Öcal, Ş. Ankara: Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Arabuluculuk Daire Başkanlığı.
- Şimşek, T. (2018). İdari Yargılama Hukukunda Davalı Yanında Müdahilin Tek Başına Kanun Yollarına Başvuruda Bulunma Hakkı. TBB Dergisi. Sayı: 134, 177-216.
- Ulusoy, A.D. (2022). Türk İdare Hukuku (5. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.

- Yayla, Y. (2009). İdare Hukuku. İstanbul: Beta.
- Yıldırım, R. ve Avcı, M. (2015). Türk İdâri Rejimine Giriş. Ankara: Astana Yayınevi.
- Yıldırım, T. (2004). Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu. Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, 1(1), 1-12.
- Yıldız, H. (2018). Fransız Hukukunda Fiili Yolun Yeni Hukuki Rejimi ve Fiili Yolun Türkiye Uygulaması. Hacettepe HFD, 8(2), 303-336.

Mahkeme Kararları

- AYM Genel Kurul, Songül Serin, B. No: 2017/35648, 20/5/2021, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2017/35648>.
- AYM, 01.06.2023, Esas:2022/120, Karar: 2023/107, R.G.01.8.2023, Sayı: 32266.
- AYM, 22.11.2007, Esas: 2004/114, Karar: 2007/85, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071224-10.htm>, Erişim:15.09.2023.
- AYM, 25.03.1975, Esas. 1974/42, Karar: 1975/62, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1975/62?EsasNo=1974%2F42>, Erişim: 20.09.2023.
- AYM, 30.05.1990, Esas:1990/2, Karar: 1990/10, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1990/10?EsasNo=1990%2F2>, Erişim: 20.09.2023.
- AYM, Esas: 2023/29 sayı ile işin esasına geçilmesine karar vermiştir, <https://anayasa.gov.tr/tr/mahkeme-gundemi/genel-/16-subat-2023-genel-kurul-gundemi-ve-sonuclari/>, Erişim: 20.09.2023.
- CE, Assemblée, 10 avril 1992, Epoux V., n° 79027, <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/1992-04-10/79027>, Erişim: 20.09.2023.
- Conseil d'État, Juge des référés, 23/01/2013, 365262, <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000026977858>, Erişim: 24.10.2023.
- Danıştay 10. Daire, 23.12.2020, Esas: 2019/6540, Karar: 2020/6842, www.danistay.gov.tr Erişim: 25.12.2023.
- Danıştay 10. Daire, 26.04.2021, Esas: 2019/6629, Karar: 2021/1920, www.danistay.gov.tr Erişim: 25.12.2023.
- Danıştay 15. Daire, 16.11.2015, Esas: 2015/7784, Karar: 2015/7620, www.danistay.gov.tr Erişim: 20.09.2023.

- Danıştay 5.Daire, 10.11.1997, Esas:1995/3611, Karar:1997/2485, <https://www.yargitaykararlari.com.tr/ictihatdetay-3677-danistay-Danistay-5-Daire-1995-3611-Esas-1997-2485-Karar-Sayili-Ilami.html>, Erişim: 20.09.2023.
- Danıştay 6. Daire, 12.04.2017, Esas: 2017/915, Karar: 2017/2524, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/6-d-e-2017-915-k-2017-2524-t-12-4-2017>, Erişim: 20.09.2023.
- DİBK, 03.02.2023, Esas:2021/4, Karar: 2023/1, R.G., 25.05.2023, Sayı: 32201
- DİDDK, 11.06.2023, Esas: 2023/22, Karar: 2023/27, danistay.gov.tr/assets/pdf/guncelKararlar/2023-09-27-10-53-4464405.pdf, Erişim: 20.09.2023.
- DİDDK, 12.03.2010, Esas: 2010/5, Yürütmeyi durdurma kararı, <https://legalbank.net/belge/d-idrddk-e-2010-5-k-y-durdurma-t-12-03-2010-universite-ile-ogretim-uyesi-arasindaki-istihdam-iliskis/796427>, Erişim: 20.09.2023.
- DİDDK, 16.5.2018 Esas:2016/778, Karar:2018/2380, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2016-778-k-2018-2380-t-16-5-2018>, Erişim: 20.09.2023.
- TA de Paris, 16 Şubat 2023, N°2012834/6-3 <http://paris.tribunal-administratif.fr/content/download/211018/2019600/version/1/file/2012834.pdf>, Erişim: 20.09.2023.
- TC, 17 Haziran 2013, Bergoend c/ Société ERDF Annecy Leman, <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/TC/decision/2013-06-17/C3911>, Erişim: 20.09.2023.
- TC, 30 juillet 1873, Pelletier, <https://www.conseil-etat.fr/decisions-de-justice/jurisprudence/les-grandes-decisions-depuis-1873/tribunal-des-conflits-30-juillet-1873-pelletier>, Erişim: 20.09.2023.
- UM, 12.06.2000, Esas: 2000/14, Karar: 2000/20, R.G., 24.07.2000, Sayı: 24119.
- UM, 23.12.2019, Esas: 2019/783, Karar: 2019/876, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/uyusmazlik-mahkemesi/e-2019-873-k-2019-876-t-23-12-2019>, Erişim: 20.09.2023.
- YİBGK 22.10.1979, Esas: 1978/7, Karar: 1979/2, R.G.. 29.11.1979, Sayı: 16824, <https://legalbank.net/belge/y-i-199-tihadi-birlestirme-b-220-y-220-k-genel-kurulu-e-1978-7-k-1979-2-t-22-10-1979-danistayca-y-22/187516/>, Erişim: 20.09.2023.
- YHGK, 18.03.2021, E. 2016/1872 K. 2021/293, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/e-2016-1872-k-2021-293-t-18-03-2021>, Erişim: 20.09.2023.
- YHGK, 30.01.2013, E. 2012/729K. 2013/163, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/hukuk-genel-kurulu-e-2012-4-729-k-2013-163-t-30-1-2013>, Erişim: 20.09.2023.

RECOURSE OF COMPENSATION PAID BY THE ADMINISTRATION DUE TO THE FAULT OF THE PUBLIC HEALTH PERSONNEL

Şerife YILDIZ AĞÜL

EXTENDED ABSTRACT

In Turkish Law, the guarantee system is applied for public officials, and a civil lawsuit for damages caused to third parties during the course of their duties can be filed against the administration, not against the public officials, and the administration has recourse for the compensation paid to the relevant public official in proportion to their faults.

With the amendment made to the Health Services Basic Law, a new system has been designed for healthcare professionals working in public and university hospitals. In this context, an expert committee; The Professional Responsibility Board has been established and has been authorized to both give permission for investigation in terms of duty crimes and to decide on recourse. Thus, it is conditional on the Board to allow the healthcare professionals to be tried for their crimes of duty and to be able to recourse to the healthcare professionals in proportion to their fault for the compensation that the administration has to pay due to faulty medical interventions.

The question of how the recourse institution operates, which is the subject of the study, was first addressed by determining the scope of the new regulation in terms of person and subject. There are deficiencies and uncertainties regarding the scope arising from the legal regulation.

The operation of the recourse mechanism will be possible after many stages and trials in different judicial systems. First of all, healthcare professionals working in public and university hospitals should be sentenced to pay compensation in a full jurisdiction lawsuit due to a damage arising from examination, diagnosis or treatment. Subsequently, the healthcare professional must be convicted of malpractice in the criminal case filed against him due to the faulty medical procedure that is the source of the compensation awarded against the administration, and the Professional Responsibility Board, which was established upon the finalization of this decision, must make a recourse decision. At this stage, if the Board does not decide on recourse or if the Board decision is annulled on its merits in the lawsuit filed, the administration will not be able to recourse the compensation it has paid to the relevant public official.

Otherwise, the next final stage will be taken and the administration will collect the compensation paid from the healthcare professional in proportion to his fault, through a recourse lawsuit filed against the healthcare professional in the judicial judiciary.

The fact that criminal law rather than administrative law concepts and institutions is decisive in the operation of the recourse mechanism brings about many debates. These issues will become clear over time with the Board and judicial decisions. However, in our opinion, it was not an appropriate choice to handle and regulate the issue of recourse, which is a public obligation for the administration, together with the issue of criminal investigation.

The hearing of the recourse case in the judicial judiciary, in addition to the emergence of complex situations, also raises the question of whether these disputes are suitable for mediation. In our opinion, resolving the relationship subject to the recourse lawsuit with rules specific to administrative law would be an appropriate choice and would also eliminate some problems that may be caused by litigation stages that can be filed simultaneously in different jurisdictions. Finally, considering the constitutional nature of the recourse institution, its necessity for administration, its function and the characteristics of administrative judicial review, it has been concluded that recourse cases are not suitable for mediation.



TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND THE CBCR UNDER BEPS ACTION 13: AN ANALYSIS OF THE TURKISH PRACTICE¹

BEPS 13 NO'LU EYLEM PLANI KAPSAMINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE ÜLKE BAZLI RAPORLAMA: TÜRKİYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

İmran ARITI ERDEM²

Hakkı ODABAŞ³

ABSTRACT

The OECD's Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project provides a solution for the transfer pricing problem through documentation and international exchange of information in BEPS Action 13, titled "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting". This documentation is founded on a three-tiered standardized approach; the master file, the local file, and the country-by-country report (CbCR). Türkiye also follows this progressive approach, and the necessary legal framework has recently

- 1- This is an extended and revised version of a preliminary conference paper presented at the International Necmettin Erbakan Law Congress in May 2022 and published as a short abstract in Turkish.
- 2- Dr., Ankara Yıldırım Beyazıt University, Faculty of Political Sciences, Department of Public Finance, iriti@aybu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-3742-5240
- 3- Prof. Dr., Ankara Yıldırım Beyazıt University, Faculty of Political Sciences, Department of Public Finance, hakkiodabas@aybu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9145-9391

Submitted /Gönderim Tarihi: 28.09.2023

Revision Requested/Revizyon Talebi: 24.10.2023

Last Revision Received/Son Revizyon Tarihi: 13.12.2023

Accepted/Kabul Tarihi: 22.12.2023

Corresponding Author/Sorumlu Yazar: Arıtı Erdem, İ.

To Cite/Atf: Arıtı Erdem, İ. and Odabaş, H. (2023) Transfer Pricing Documentation and The CbCR under BEPS Action 13: an Analysis of Turkish Practice. TCA Journal/Sayıştay Dergisi, 34(131), 603-635 <https://doi.org/10.52836/sayistay.1367754>

been modified to align with BEPS Action 13. The documentation in Türkiye includes the Master File, the Annual Transfer Pricing Report, the Form on Transfer Pricing, Controlled Foreign Companies, and Thin Capitalization (Camouflaged Capital) as of today. However, the legislation diverges from the action plan in some aspects. This study aims to evaluate the idealized body of BEPS Action 13 and examine the applicability of this normative action plan (i.e., the Model Legislation) in positive law by analyzing the Turkish practice.

ÖZ

OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) Projesi'nin "Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Yükümlülüğü ve Ülke Bazında Raporlama" başlıklı ve 13 No'lu Eylem Planı'nda, transfer fiyatlandırması sorunu bakımından belgelendirme ve uluslararası bilgi alışverişine dayanan bir çözüm önerilmektedir. Söz konusu belgelendirme yükümlülüğü; genel rapor, yerel rapor ve ülke bazlı rapor olmak üzere üç aşamalı standartlaştırılmış bir yaklaşıma dayanmaktadır. Bu yaklaşım Türkiye tarafından da takip edilmekte olup gerekli yasal çerçeve yakın zamanda BEPS 13 No'lu Eylem Planı ile uyumlu olacak şekilde değiştirilmiştir. Türkiye uygulamasında yer alan belgeler; genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor ile transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formdan oluşmakla birlikte, mevzuat bazı yönlerden eylem planından farklılık göstermektedir. Bu çalışma ile normatif nitelikteki BEPS 13 No'lu Eylem Planı'nın, diğer bir ifadeyle Model Mevzuatın, Türk uygulamasına ilişkin değerlendirme üzerinden ele alınmak suretiyle pozitif hukukta uygulanabilirliğinin incelenmesi amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma, BEPS, Transfer Fiyatlandırması, Ülke Bazlı Raporlama.

Keywords: Base Erosion and Profit Shifting, BEPS, Transfer Pricing, Country-by-Country Reporting.

1. INTRODUCTION

The OECD's Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project comprises 15 actions aimed at curbing harmful tax practices, preserving tax revenues, and addressing global tax issues. BEPS Action 13, titled 'Transfer Pricing Documentation and Country-by-country Reporting', requires multinational enterprises (MNEs) with significant income to report earnings, taxes, employee numbers, and undistributed profits in the countries where they conduct business, using standardized templates. This involves a three-tiered approach: master file, local file, and country-by-country report (CbCR).

In Türkiye, the initial step related to BEPS Action 13 was the Presidential Decree Amending the Decision on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing No. 2151 in 2020. Subsequently, the Turkish Directorate of Revenue Administration issued Communiqué No. 4 on Disguised Profit Allocation through Transfer Pricing in 2020. Turkish legislation currently includes the Master File, Annual Transfer Pricing Report, Form on Transfer Pricing, Controlled Foreign Companies, Thin Capitalization (Camouflaged Capital), and CbCR. MNE groups whose ultimate parent entity (UPE) or surrogate parent entity is located in Türkiye submitted the CbCR on March 31, 2021, while those not located in Türkiye presented it on June 30, 2021.

The recently implemented legislation in Türkiye for CbCR differs in some aspects from the action plan. This study assesses Turkish CbCR practice by comparing it with the action plan. It begins with a general overview of BEPS Action 13 and its significance within the broader BEPS Project. The study covers the historical context of documentation obligations and information exchange before and after BEPS Action 13. It also delves into the specific requirements outlined in the Model Legislation and related documents from the action plan. The subsequent section provides an in-depth analysis of how transfer pricing documentation and information exchange in Türkiye have evolved before and after BEPS Action 13. Section 4 summarizes the similarities and divergences between the Turkish practice and the BEPS Action 13. Finally, the study concludes with policy recommendations based on findings and OECD guidance. From an overall point of view, this study explores how Türkiye has implemented the CbCR requirements of BEPS Action 13 and analyzes the differences and similarities between the Turkish legislation and the action plan. It concludes with policy suggestions based on these findings and international guidance.

2. BACKGROUND OF TRANSFER PRICING DOCUMENTATION: BEPS ACTION 13 IN GENERAL

The OECD/G20 BEPS Project is a collaborative international effort to combat tax avoidance. It comprises 15 actions designed to prevent harmful tax practices that erode countries' tax bases and reduce tax revenues while establishing global standards for addressing tax risks (OECD, 2016; Brauner, 2014; Christians, 2016). BEPS Action 13 is a critical component of this project,

focusing on transfer pricing documentation and the CbCR (Brauner 2014: 104; Christians, 2016: 1623). Before getting into specifics about transfer pricing documentation in both the BEPS Action 13 system and the Turkish legislation, it would be appropriate to briefly mention the concept of transfer pricing.

In essence, tax-motivated transfer pricing is defined as the pricing of cross-border intra-firm transactions between related parties (Eden, 2009: 591). In the international arena, this concept can be regarded as the practice of MNE groups of arranging intra-firm sales such that the majority of the profit is made in a low-tax country (Hassett and Newmark, 2008: 208) (Klassen et al., 2017: 455). Within the scope of the Turkish legislation, transfer pricing is determined with the terms of "disguised profit distribution" in Article 13 of Corporate Income Tax Law no. 5520 (CITL). Under this article, disguised profit distribution through transfer pricing is the purchase or sale of goods or services by the owners of the corporation or undertaking with related parties at prices determined in violation of the arm's length principle (Ateş, 2017: 165).

Transfer pricing affects countries' tax revenues, and one of the measures brought to the forefront by the OECD with an emphasis on international cooperation in terms of this method is the transfer pricing documentation obligations (Rozas et al., 2019: 37). Empirical evidence indicates that intra-group financing and transfer pricing are the most prominent channels for MNEs to engage in profit shifting (Evers et al., 2014; Heckemeyer and Overesh, 2017). The most essential prerequisite for countries to act effectively and in cooperation to prevent tax losses arising from these actions is to have the necessary and sufficient information. Thus, such a documentation requirement represents countries' consensus regarding the information needed for suitable transfer pricing examinations, risk assessment, and tax base protection (Lowell and Herrington, 2016: 355).

BEPS Action 13 mandates MNEs with significant revenues to provide standardized information about their incomes, taxes paid, employees, and undistributed profits in the countries in which they operate. This three-tiered approach includes master files, local files, and CbCR, which is pivotal in eliminating transfer pricing and global tax avoidance (OECD, 2017; Evers et al., 2016; Lowell and Herrington, 2016: 356; Klaassen and Bobeldijk, 2019: 1069).

BEPS Action 13 is one of the four minimum standards the BEPS Project sets, alongside Actions 5, 6, and 14. These minimum standards focus on enhancing transparency and information Exchange (Joshi, 2020: 334). They require participating countries to adapt their domestic laws and tax treaties accordingly, with the OECD monitoring these changes through peer review reports (Mosquera Valderrama, 2020: 720). The BEPS Project's key elements, transparency and information exchange, are addressed in this framework through BEPS Action 13.

In a globalized world where MNE mobility has grown, transfer pricing remains a significant issue that necessitates international cooperation. As international transactions can impact tax income, addressing transfer pricing is crucial (Kumar et al, 2021: 275-276; Kalra and Afsal, 2023: 172). BEPS Action 13 helps tax administrations detect and combat transfer pricing practices effectively through information exchange, thereby reducing the risk of tax avoidance (Lankhorst and van Dam, 2017: 69). This three-tiered documentation approach supports transparency and risk assessment, benefiting national and international tax administrations in their efforts against tax avoidance practices (Picariello and Chand, 2020: 2; Hanlon, 2018: 211-212; Brauner, 2015: 82; Lowell and Herrington, 2016: 356; Hugger, 2020: 42-43; Cockfield and MacArthur, 2015).

2.1. General Framework of the BEPS Action 13 on Documentation Obligations: Three-Tiered Approach

Transfer pricing documentation obligations primarily serve the purpose of demonstrating to tax administrations that transactions within a taxpayer group adhere to the arm's length principle (Ateş, 2018: 369). These obligations encompass various documents that provide tax authorities with extensive data for conducting transfer pricing risk analysis, encompassing aspects like the global operations of the MNE group, its UPE and subsidiary entity, revenues, and taxes paid (OECD, 2017: 9). Furthermore, these obligations have broader implications beyond transfer pricing, as they can be applied to analyze other tax risks within the scope of BEPS (Picariello and Chand, 2020: 11; Silberstein and Le Naourès, 2018: 3).

The motivation behind implementing transfer pricing documentation obligations stems from the escalating volume and complexity of international intra-group trade, intensified scrutiny by tax administrations on transfer pricing matters, and the need for internationally coordinated information for risk assessment in today's integrated global economic landscape (Ateş, 2018: 369). By adhering to these obligations, tax administrations access data crucial for assessing transfer pricing risks and making informed decisions about audit activities (OECD, 2018a: 237).

BEPS Action 13 addresses the challenges tax administrations face when responding to BEPS issues, primarily due to the knowledge gap between them and taxpayers, especially concerning transfer pricing (Ateş, 2018: 237). The action introduces a three-tiered framework consisting of the master file, local file, and CbCR. When combined, these documents provide tax authorities with valuable insights into taxpayers' positions on transfer pricing, risk assessment, and optimal resource allocation for audits (Ateş, 2018: 237; Lowell and Herrington, 2016: 355-356). A globally recognized standard is essential to ensure the effective operation of this three-tiered system, particularly in the context of information exchange.

The Master File, one of the three layers, offers tax administrations a comprehensive overview of the MNE group's global operations, income distribution, economic activities, and general transfer pricing strategies (OECD, 2015: 9). It includes information on the organizational structure, business descriptions, intangibles, internal financial activities, and financial and taxation positions within the MNE group. The Local File, the second layer, on the other hand, offers more detailed information on specific transactions within the group, focusing on the local business's management structure, organizational chart, financial data, controlled transactions with related parties, and financial accounts. Contrary to the master file, the Local File which is aims to establish taxpayers' positions on transfer pricing based on the arm's length principle within a particular country (OECD, 2015: 15; OECD, 2018a: 241).

These first two tiers of the documentation obligation create a reporting system that requires entities within the group to provide information about their transactions with related parties to their respective countries of residence. This system offers a wealth of information, ranging from the specific organizational structure of a local entity to the consolidated financial balance sheet of the

entire MNE group (Gücüyener, 2015: 69-76). The third layer, the CbCR, focuses on the locations of other corporations within the group, as well as the distribution of their income and taxes, in order to give a more comprehensive picture of the MNE group's worldwide operations (Lankhorst and van Dam, 2017: 68-69; Kurniawan and Saputra, 2020: 60; Sawyer and Sadiq, 2019: 573).

2.2. The Rules Governing the CbCR

The CbCR is a document that the UPE of MNE groups regularly submits to the tax administration of its country of residence. This report provides comprehensive details about how the group allocates its global income, the taxes it pays, and the distribution of economic activities within the group (OECD, 2017). The CbCR is then shared with the tax administrations of other countries where the MNE group operates, enabling the assessment of transfer pricing risks and other risks related to BEPS. Along with the master and local files, the CbCR forms the three-tiered structure of documentation obligations, facilitating effective analysis of transfer pricing and BEPS-related risks (Hugger, 2020; Yang, 2023).

Including the CbCR in documentation requirements addresses the substantial risk of tax evasion posed by MNE organizations. It provides relevant countries with information necessary to assess an MNE group's contribution to national welfare through tax payments (Joshi, 2020: 338; Rozas et al., 2019: 37). Because the affiliated companies within the MNE group should also be evaluated carefully, the limited liability privilege of being a group and a multinational organization benefits MNEs. Still, it is also frequently enjoyed by subsidiaries established in each country where the MNE conducts business. In this regard, the situation of MNE groups and their subsidiaries is referred to in the literature as 'limited liability within limited liability' (Murphy, 2016: 98). The CbCR aims to obtain important information about the MNE group directly from the UPE itself. In other words, this document is especially critical because it allows tax administrations to access previously unavailable data regarding MNE firms' local and international operations, enhancing tax compliance and accountability (Longhorn et al., 2016: 24; Grau Ruiz, 2014: 559; Knobel and Cobham, 2016: 1-2).

The introduction of the CbCR imposes substantial obligations on MNE groups, leading to practical and ethical considerations. The CbCR compels MNEs to provide comprehensive and globally consistent information on their financial,

regulatory, and managerial accounts, enhancing transparency (OECD, 2017: 9). This newfound availability of data significantly influences moral dimensions by promoting tax compliance at both national and international levels. It also improves risk assessment, facilitating the allocation of resources to taxpayers and transactions with higher tax risks, thereby increasing the likelihood of tax inspections and additional assessments on MNEs. However, the CbCR's requirement to disclose income from low-tax jurisdictions causes concerns about the cost of tax planning and reputational risks as the possibility of information leakage or public exposure (Lesage and Kaçar, 2013: 264; Joshi, 2020: 335) becomes a subject of debate in various countries (Knobel and Cobham, 2016: 11). Nevertheless, the OECD and the USA remain committed to maintaining the confidentiality of these reports (Noked, 2018: 151).

In light of this, the CbCR raises the possibility of tax audits and fines and can potentially alter MNEs' tax practices by lowering the actual or perceived net benefit of tax planning (Joshi, 2020: 335). Moreover, after the CbCR, it is seen that some of the large MNEs shared their CbCR information with the public in an effort to confirm that they had completed their tax obligations. For instance, some giants such as Vodafone, Shell, BP, Nestle, and Unilever disclose some or all of the information in the CbCR with titles such as 'Tax Contributions' or 'Tax Transparency'. Accordingly, it is clear that the CbCR is crucial for assuring tax compliance, enhancing transparency and accountability, and improving risk assessment (Murphy, 2016: 110). Many non-governmental organizations concerned with tax fairness claim that BEPS Action 13 is the most crucial component of the BEPS Project (Ateş, 2018: 373).

The three components of the minimum standard for the CbCR are (1) domestic adoption of procedures for a three-tiered reporting system of three documents, including the master file, the local file, and the CbCR; (2) adoption of the necessary international agreements and procedures to automatically exchange the CbCR, and (3) submission to periodic OECD monitoring (OECD, 2015: 9-10).

The CbCR contains a model legal framework created by the OECD specifically for this document, and countries can modify it to fit their domestic laws (OECD, 2018a: 252). The domestic legislation component was designed neutrally without regard to any specific country's constitutional law, legal system, or tax legislation (OECD, 2015: 525). It consists of eight articles covering

definitions, the obligation to declare, information, CbCR, time of declaration, use, privacy of the information contained in the CbCR, penalties, and effective date. Table 1 in the CbCR, titled 'Income, taxes, and distribution of business activities by country', provides a breakdown of the global revenues of the MNE group per operating country, specifying whether they were derived from related or unrelated parties (Martinez Tapia and Jalan, 2022: 3; Liske, 2017: 415-416). Table 2, titled 'List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction', lists MNE group member companies, their country of residence, and business activities. Table 3, 'Additional Information', allows additional details to enhance understanding (OECD, 2017: 9; Meijer et al., 2017: 435-436).

The UPE of an MNE group, defined based on its direct or indirect interests in member corporations and preparation of consolidated financial statements, submits the CbCR to the tax administration of its country of residence. A consolidated group income of at least €750 million is required to issue a CbCR, exempting smaller MNE groups (OECD, 2015: 21). While the CbCR is a valuable tool for assessing transfer pricing and BEPS risks, it does not substitute for an in-depth transfer pricing analysis (Grau Ruiz, 2014: 561; Picariello and Chand, 2020: 3). Instead, it can trigger tax audits or further investigations. Indicators within the CbCR, such as income ratios in low-tax countries, geographical income allocation, and discrepancies in taxes paid, are crucial for assessing BEPS risks.

Regarding penalties for non-compliance with CbCR obligations, it should be highlighted that the OECD recommends implementing penalties (Evers et al., 2016: 6). Still, the specific rules and structures are left to countries (OECD, 2015: 19, 43), typically as administrative fines based on missing documents, years under review, or a percentage of under-reported relevant amounts.

Penalties for non-compliance with the CbCR obligation vary by country and are typically administrative fines, which can be calculated as a fixed amount for each missing document or as a percentage of under-reported relevant income. The specifics of the penalties are determined by each country's legal framework (OECD, 2018a: 246).

2.3. Exchange of CbCRs

The CbCR serves a crucial role in international tax transparency by enabling the exchange of information regarding MNEs among tax authorities. Before the implementation of BEPS Action 13, international information exchange was quite limited (Joshi, 2020: 335). Under the CbCR regime, sharing CbCRs among countries has expanded, allowing tax authorities to access more comprehensive data for effective risk assessment concerning MNEs. From this point, it can be understood that the CbCR is designed to reduce the information asymmetry and increase tax transparency by offering tax administrations with different data sets about the MNE groups to conduct a high-level risk assessment (Martinez Tapia and Jalan, 2022: 1). The CbCRs provide significantly more information than is traditionally seen in transfer pricing documentations in most countries (Lowell and Herrington, 2016: 358). With the implementation of the CbCR within the context of BEPS Action 13, countries have access not only to information contained in CbCRs made available to them but also to information contained in CbCRs submitted to other countries, expanding the scope of data available to tax administrations. This is a significant advancement in international tax compliance and enforcement.

Competent Authority Agreements play a pivotal role in the international exchange of CbCRs. They provide the legal framework for sharing these reports among countries. There are several layers of such agreements, including the Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA), which streamlines the bilateral exchange of CbCRs between multiple countries. Countries must ratify the MCAA to facilitate this process, making exchanging CbCRs with other signatory countries easier. In addition to the MCAA, various other agreements and tax treaties can be the basis for sharing CbCRs between countries (Ateş, 2018: 380). The requirements and processes for exchanging CbCRs are governed by competent authority agreements that are concluded in this manner.

Sharing CbCRs electronically is essential for accuracy and consistency. The CbC XML template is used to ensure that information is securely exchanged, and it helps standardize data presentation across all countries where the MNE operates (OECD, 2017: 33). However, it is crucial to use this data responsibly because misuse of shared CbCRs could result in the loss of information exchange privileges (Joshi, 2020: 335).

In cases where the country of residence of an MNE's UPE does not mandate CbCR submission, a subsidiary in a different country may be required to serve as a surrogate parent entity, sharing CbCRs as necessary (Knobel and Cobham, 2016: 10). This mechanism ensures that relevant tax authorities have access to the information they need for proper risk assessment. Overall, the international exchange of CbCRs has significantly enhanced transparency in international taxation (Picariello and Chand, 2020:17; Longhorn et al., 2016: 2) and is a key tool for tax administrations to assess and manage tax risks associated with MNEs.

3. TRANSFER PRICING DOCUMENTATION IN TÜRKİYE

As one of the member countries of the BEPS Inclusive Framework, Türkiye has implemented BEPS Action 13, one of the minimum standards, and has made arrangements in domestic law and international agreements within this framework. It should be noted that transfer pricing documentation obligations existed in Turkish legislation, albeit to a limited extent, before the BEPS Project was introduced. However, especially in terms of the CbCR, arrangements have been made following BEPS Action 13, and due to the formation of the administrative dimensions, implementation has yet to be realized in terms of only one accounting period. Accordingly, the new application has given the old practice a fresh dimension. In this regard, the period before the BEPS Action 13 should initially be examined to evaluate the existing or new practice.

3.1. The Period Before BEPS Action 13

Upon its initial publication in 2006, CITL lacked provisions addressing documentation requirements for transfer pricing. It had only a vague statement regarding transfer pricing procedures, stating that the Council of Ministers would determine these (Yaltı, 2020: 855), in the original Article 13, titled "Disguised Profit Distribution Through Transfer Pricing"⁴.

Transfer pricing documentation obligations were introduced with the publication of the Council of Ministers Decision no. 2007/12888 ('Decision on Disguised Profit Distribution Through Transfer Pricing') based on the provisions

4- See Corporate Income Tax Law no. 5520, Official Gazette no. 2625 (June 21, 2006), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm> (Accessed: 10.08.2023).

of Article 13(7) of CITL⁵. As outlined in the decision, this documentation obligation aims to understand the transfer pricing process and provide detailed calculations, emphasizing compliance with the arm's length principle (Kaymaz et al., 2008: 60). Taxpayers were required to prepare or obtain information and documents demonstrating compliance with arm's length principles, which they were to keep and provide to the tax authorities upon request.

Initially, the "Annual Transfer Pricing Report" was the primary document required as part of this obligation. This report encompassed details about domestic and international transactions between taxpayers and related parties, regardless of their size, signifying its applicability to all corporate taxpayers. Subsequently, "The Form on Transfer Pricing, Controlled Foreign Companies and Thin Capitalization (Camouflaged Capital)" was added to the certification obligation by the General Communiqué on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing Serial no. 1 published in the Official Gazette dated 18.11.2007 and numbered 26704. It mandated that corporate taxpayers complete this form and submit it to the relevant tax office as an annex to their corporate tax returns. The form included transaction details with domestic and foreign related parties in the context of transfer pricing⁶. It should also highlighted that no taxpayer group or transaction type in terms of size has been excluded from these documentation obligations (Doğruyol, 2008: 120). This point is criticized in the literature. Accordingly, it is stated that exempting taxpayers who do not have a significant amount of transfer pricing transactions from these obligations by setting a lower limit on transactions with related parties will provide significant convenience to both the tax administration and taxpayers (Yetkiner, 2007: 37).

In addition, the Communiqué pointed out regarding the penalty in case of failure to fulfill the certification obligation that "The provisions of the Tax Procedure Law regarding penalties will also be applied to those who do not submit the information and documents required to be submitted to the Administration within the period specified in the Communiqué".

5- See Council of Ministers Decision no. 2007/12888 ("Decision on Disguised Profit Distribution Through Transfer Pricing"), Official Gazette no. 26722 (Dec 6, 2007), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm>.

6- See Turkish Revenue Administration available at https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/1_serno_tfyokd_genteb.pdf (Accessed: 20.07.2023).

The scope of the documentation obligation was further expanded for taxpayers with transactions in free zones beginning on January 1, 2008. Notably, the documentation requirements before BEPS Action 13 resembled local reports, including information on controlled transactions (Ateş, 2018: 384). However, it is essential to highlight that these requirements did not encompass practices similar to the CbCR during that period.

3.2. The Period After BEPS Action 13

The first step taken following the three-layered standard set forth with BEPS Action 13 was realized in 2016 by adding paragraph (8) to the 13th article of CITL⁷. The introduction of transfer pricing documentation obligations was initiated based on CITL's Article 13(7), and the purpose was to understand transfer pricing processes and demonstrate compliance with the arm's length principle. Taxpayers were required to prepare or acquire information and documents to support arm's length transactions and make them available for tax inspection.

As another step, a discount mechanism is added to the legislation in the case that the documentation obligation is completed in full and on time (Çelebi and Mastar Özcan, 2018: 283). With this amendment, the following provision has been added as paragraph (8): 'On the condition that the documentation obligations regarding transfer pricing are fulfilled in full and on time, tax loss penalty for taxes that are not accrued on time or incompletely accrued due to the disguised profit (except in the case of causing tax loss due to the actions written in Article 359 of the Tax Procedure Law (TPL) no. 213) applied at a 50% discount'. The tax deduction is not allowed if the administration or tax inspectors determine that the documentation requirement was not met in full and on time (Duran, 2023: 44).

Paragraph (8) was rearranged to become the new paragraph (9) as follows: "The Council of Ministers is authorized to reduce the ratios in the second paragraph by up to 1%, to increase them by up to 25%, and to remove the ratio requirement, either collectively or separately, in terms of natural persons, institutions, direct or indirect partners, or in accordance with how the partnership share is acquired, to extend the period in the fifth paragraph to five years, to impose an obligation to include information on the activities of related parties abroad in line with the documentation obligations, and to determine other relevant procedures and principles regarding the procedures about transfer pricing and mutual exchange of information with other countries".

7- See Official Gazette no. 29796 (Aug 9, 2016) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160809-22.htm>.

This amendment increases the significance of the documentation by reducing the penalty for disguising profit distribution if the documentation obligations are met. Contrarily, it was emphasized that, with the amendment made, the authorization covers the documentation obligations and their contents as well as the exchange of information in the international arena, even though the subject of the authorization previously given to the Council of Ministers was expressed in a general way, such as “transfer pricing procedures”. It should be noted that with the implementation of Article 173 of Decree-Law no. 700 dated 02.07.2018, the term ‘Council of Ministers’ in this clause was later changed to ‘President’, and the current provision includes the authority given to the President.

Presidential Decree no. 2151 on “The Decree Amending the Decision on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing” published in the Official Gazette dated 25.02.2020 and numbered 31050, regarding the amendment of the Council of Ministers Decision no. 2007/12888 mentioned above, is the regulation issued regarding the documentation obligations based on this authority (Karakoç, 2020: 34). This decree modified the 19th article of the prior Council of Ministers’ Decision. The new title was ‘Documentation’ and stated that the documentation “consists of the Master File, Annual Transfer Pricing Report, and CbCR”. Thus, it is seen that the three-layered structure in BEPS Action 13 was adapted to the Turkish legislation for the first time. From this date on, the CbCR officially became a part of the Turkish legislation (Azat, 2020: 103).

It should be highlighted that Article 13 of CITL entrusted the authority to make regulations on certification obligations first with the Council of Ministers and then with the President today. Even though the President’s authority under Article 73(4) of the Turkish Constitution is restricted to exemption, exclusion, reduction, and rate issues, and the Ministry of Finance typically has the authority to decide on the procedures and guiding principles, it seems that the legislature has gone beyond this general tendency regarding documentation obligations (Ateş, 2018: 387).

The Communiqué Amending the General Communiqué on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing published in the Official Gazette dated 01.09.2020 and numbered 31231 was released following the Presidential Decree no. 2151 (Gedik, 2020: 44). Section 7 titled “Documentation” has been updated as “Documents to be Requested from Taxpayers” to reflect these

changes. New titles have been added to this section, such as “7.1- Definitions Related to Documentation”, “7.2- Master File”, “7.3- The Annual Transfer Pricing Report”, “7.4- The Country-by-Country Report”, and “7.5- The Form on Transfer Pricing, Controlled Foreign Companies, and Thin Capitalization (Camouflaged Capital)”⁸.

In addition to the documents, i.e., the master file, the annual transfer pricing report, the CbCR notification form, the CbCR and the Form on Transfer Pricing, Controlled Foreign Companies, and Thin Capitalization (Camouflaged Capital), various definitions related to the CbCR are also incorporated into the current Turkish legislation.

In this context, MNEs whose ultimate or surrogate parent entity is located in Türkiye submitted the CbCR for the first time on March 31, 2021, and MNEs whose ultimate or surrogate parent entity is not located in Türkiye on June 30, 2021. Although the CbCR has already been incorporated into our legislation as part of BEPS Action 13, its practice diverges from the Action in several points. The similarities and contrasts of the Action with the Turkish legislation are discussed in the next chapter.

3.3. Exchange of Information

Before the BEPS Project, international tax information sharing primarily relied on double taxation agreements and Article 26 of the OECD’s Model Tax Convention on Income and Capital, in particular. Türkiye has generally used this model as the foundation for the agreements it concluded with other countries regarding avoiding double taxation (Ferhatoğlu, 2018; Bilen, 2009). In this regard, Türkiye’s agreements during this period have an information exchange provision similar to the Model’s information exchange.

It should also be highlighted that Article 152/A, titled ‘Information exchange in accordance with international agreements’, was added to the TPL by Law No. 6487 published in the Official Gazette No. 28674, dated 11.06.2013. This article formed the legal basis for the exchange of information on transfer pricing documentation, allowing the Turkish Revenue Administration to gather information in line with the information exchange provisions of international agreements (Başaran Yavaşlar, 2015: 27). Within this context, Article 5 of the TPL states that “Information and documents requested regarding judicial and

8- See Turkish Revenue Administration, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Date Accessed: 09.06.2023).

administrative investigations made by public officials and the information regarding tax collection to be made can be provided to banks". It should be noted that there are two distinct views regarding the meaning of this provision. Although Başaran Yavaşlar (2015: 28) states that this provision will be accepted as a legal basis for the exchange of information, Yaltı (2015: 306-307) argues that the provision only authorizes the collection of information but does not contain an authorization for the exchange of information collected pursuant to secrecy provisions with other countries, and thus, a special regulation is needed in Article 5 of the TPL stating that the exchange of information with foreign country authorities will not be considered as a breach of secrecy obligations.

Regarding the information exchange agreements, there were only two agreements during this period. The agreements with Jersey and Bermuda went into effect in 2013 (Turkish Revenue Administration, 2023). On the other hand, Türkiye signed the Agreement on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters on 03.11.2011 (Yaltı, 2015: 307) but has yet to ratify it.

It should be noted that even though there were different levels of basis for the exchange of information regarding international law over this time period, it is uncertain whether any of the information exchanged comprised documents that fall under the purview of transfer pricing documentation obligations.

When the double taxation agreements concluded after the release of the final report of the BEPS Project are examined, it is seen that all eight agreements⁹ implemented since 2016 feature an information exchange clause. Therefore, it can be concluded that all double taxation agreements Türkiye has signed and that are currently in force have a clause on information exchange.

Another step is the approval of the Agreement on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters signed on 3.11.2011 through the Law no. 7018, dated 03.05.2017, and the Council of Ministers Decision numbered 2017/10969, dated 30.10.2017. This agreement, which entered into force in Türkiye, has been signed and implemented by 147 countries as of today¹⁰.

9- These eight agreements include double taxation agreements with Mexico and Kosovo in 2016, the Philippines in 2017, Vietnam in 2018, Gambia in 2019, Rwanda in 2021, and Venezuela and Chad in 2022. See https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandırıldığı_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf (Date Accessed: 11.12.2023).

10- See OECD, Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status (March 22, 2023) available at https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

It should also be noted that Türkiye signed the MCAA on December 30, 2019 (Yaltı, 2020: 852), and it was approved by the Presidential Decree no. 3038, which was published in the Official Gazette No. 31261, dated 01.10.2020, (Repeated) (Işık, 2021: 23). The agreement's implementation date was set as 18.12.2020 to be applied to taxation periods beginning as early as 01.01.2019 with the Presidential Decree No. 4026, published in the Official Gazette No. 31498, dated 01.06.2020. Today, while the number of countries that have signed the OECD's MCAA is 97, the number of countries with which CbCRs from Türkiye are shared is 62, and the number of countries that share CbCRs with Türkiye is 76 (OECD, 2023a).

In addition, within the scope of automatic information exchange agreements, the "Agreement Between the Government of the United States of America and the Government of the Republic of Turkey to Improve International Tax Compliance Through Enhanced Exchange of Information" was signed on 29.07.2015 based on Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) of the United States of America (USA). This agreement was ratified with Law No. 6677 published in the Official Gazette No. 29655, dated 16.03.2016 (Ferhatoğlu, 2018).

This agreement permits automatic information exchange between the tax administrations of the two countries based on the information exchange clause of the double taxation agreement between Türkiye and the USA (Ateş, 2015: 676; Işık, 2021: 24). On the basis of the requirements of this clause, the "Arrangement Between the Competent Authority of the Republic of Turkey and the Competent Authority of the United States of America on the Exchange of Country-by-country Reports" was signed on November 17, 2021. Presidential Decree No. 5191 ratified this agreement and was published in the Official Gazette No. 31750 on February 14, 2022.

While Türkiye signed bilateral agreements with Guernsey, the Isle of Man, and Gibraltar for information exchange from 2017 to 2018, implementing these agreements was a notable development (Turkish Revenue Administration, 2023).

Despite these advancements, the OECD has highlighted the need for Türkiye to ensure consistent information exchange and establish protocols and written procedures, indicating room for further improvement in this area. Türkiye's sole bilateral agreement with the USA implies that more actions are

needed to address these recommendations fully (OECD, 2022: 210; OECD, 2021: 223; OECD, 2020: 416-419; OECD, 2019: 416; OECD, 2018b: 711-716). Nevertheless, the entry of the MCAA into force represents a positive step in this direction.

4. THE COMPARISON BETWEEN THE BEPS ACTION 13 AND THE TURKISH LEGISLATION

In order to evaluate Türkiye's CbCR practice in the context of international standards and determine whether coordination is possible in terms of realizing the exchange of information, it is necessary to examine the similarities and differences between the Turkish practice and the recommendations in BEPS Action 13.

First of all, while BEPS Action 13 focuses on the Master File, Local File, and CbCR (Knobel and Cobham, 2016:7), Turkish regulations include additional documents, such as the Form on Transfer Pricing, Controlled Foreign Companies, and Thin Capitalization (Camouflaged Capital) along with the CbCR.

In terms of defining the term "Group", Türkiye's General Communiqué and BEPS Action 13 are consistent. However, differences emerge when it comes to the terms "MNE Group" and "Excluded MNE Group". Turkish regulations specify the "MNE Group" criteria but do not include provisions for the "Excluded MNE Group".

Regarding the "Constituent Entity", both documents have the same broad concept. However, according to the definition adopted in the General Communiqué, "affiliates of the MNE group" are also included in the phrase "enterprise". However, the word "affiliated enterprise" is not used in BEPS Action 13. In addition, both documents use the phrase "Reporting Entity" broadly.

The General Communiqué defines the "UPE" as the dominant entity of the MNE group that is required to prepare consolidated financial statements, aligning with the accounting and financial reporting standards of the home country (OECD, 2015: 39-40). However, General Communiqué omits the second criterion from BEPS Action 13, which states that the MNE group should not have any other Constituent Enterprises with a direct or indirect stake in the Constituent Entity referred to in Article (i). Thus, the General Communiqué incorporates only the first criterion, offering a more straightforward interpretation of the UPE concept compared to BEPS Action 13.

The Turkish legislation has different provisions related to the “Surrogate Entity” when compared to BEPS Action 13. While BEPS Action 13 includes requirements for when the surrogate entity should prepare the CbCR (Veldhuizen and Teneketzis, 2016: 201), this is not the case for the Turkish regulations.

Regarding “Fiscal Year” and “Reporting Fiscal Year”, the Turkish regulations provide a more detailed framework than BEPS Action 13. This includes considerations for special accounting periods, resulting in a longer time frame for CbCR submission than the maximum period envisaged by BEPS Action 13.

In BEPS Action 13, “Fiscal Year” is defined as the annual accounting period during which an MNE group prepares its financial statements (OECD, 2017: 40). Additionally, it introduces the concept of the “Reporting Fiscal Year”, which pertains to the accounting period for the financial and operational results included in the CbCR (OECD, 2017: 40). However, these definitions and distinctions are not present in the General Communiqué.

The General Communiqué and BEPS Action 13 define terms like “Qualifying Competent Authority Agreement”, “International Agreement”, and “Systemic Failure” in the same way. However, there is a small discrepancy in the concept of “Systematic Failure”, where the General Communiqué lacks the word “often”, making the severity or frequency of delivery failures less relevant in Turkish legislation.

While the term “Consolidated Financial Statements” is a concept defined in BEPS Action 13 (OECD, 2017: 40), it is addressed under heading 7.4 of the General Communiqué, not in the definitions section. Instead, the term “Consolidated Group Income” is included in the definitions section of the General Communiqué.

BEPS Action 13 specifies that the UPE of each MNE group must submit a CbCR in accordance with the criteria outlined in different articles (Evers et al., 2016: 6; Rozas et al., 2019: 38). The reporting period, content, and timing of the CbCR are elaborated in separate articles (OECD, 2017: 40-43). The General Communiqué mirrors these elements and outlines a comprehensive framework for CbCR, considering distinct accounting periods and maximum durations.

The General Communiqué prescribes specific accounting periods, requiring the initial CbCR to be prepared for the accounting period starting after January 1, 2019. This report should be submitted electronically to the tax

administration within twelve months following the conclusion of the relevant special accounting period, provided the entity follows a special accounting period as specified in the General Communiqué. This provision goes beyond the scope of BEPS Action 13, which is primarily concerned with the maximum duration for document issuance.

Both BEPS Action 13 and the General Communiqué describe circumstances in which member entities must provide CbCR. In this regard, they align except for the residence requirements in the General Communiqué, where neither the UPE nor the surrogate entity may have a residence in Türkiye.

BEPS Action 13 requires member entities of an MNE Group to inform their tax administration on the final day of the reporting period and the deadline for filing a CbCR may be up to 12 months after the last day of the group's reporting fiscal year (OECD 2017, 17). In the General Communiqué, this obligation is referred to as the "notification form regarding the CbCR". Notably, the General Communiqué extends the deadline for meeting this obligation, allowing until the end of June of the year following the reporting period, providing a different deadline from BEPS Action 13. Apart from this form, the CbCR should be provided until the end of the twelfth month after the reporting fiscal year. On the other hand, the content of CbCR is detailed in Article 4 of BEPS Action 13 and divided into three tables in the General Communiqué, with both documents sharing similar items.

As another point, both instruments guide the appropriate use and confidentiality of CbCR information, allowing tax administrations to use it for specific purposes. The General Communiqué also emphasizes domestic laws and international agreements for maintaining confidentiality. More specifically, it has been stated that this information is subject to the confidentiality provisions of Article 5 of TPL and the pertinent international agreements, and the information shared by other countries is also subject to the confidentiality provisions of the relevant international agreements.

While Article 7 of BEPS Action 13 leaves the regulation of penalties to domestic legislation (OECD, 2015: 43; OECD, 2017: 33), the General Communiqué includes provisions on penalties, including possible corrections for errors. Unlike BEPS Action 13, it also reduces tax loss penalties for the timely and complete fulfillment of transfer pricing documentation obligations. Under the General Communiqué, if the notification has an error or defect, it may be

corrected by rearranging and delivering the notification form until the end of the month following the conclusion of the notification form submission period. If the correction notice is submitted after the deadline, however, penal action is taken in accordance with the rules of TPL. In such cases, it is considered that the penalty envisaged in Article 352 of TPL for second-degree irregularity, which includes the penalty for not making the written notifications regulated in the tax laws on time, should be applied (Nas, 2019: 47).

In addition, section 8.2 of the General Communiqué includes the provision that the tax loss penalty will be applied at a reduced rate for taxes that have not been accrued on time or that have been incompletely accrued due to the disguised profit, provided that the documentation obligations regarding transfer pricing are fulfilled fully and on time. In this respect, unlike BEPS Action 13, the timely fulfillment of the documentation obligations in the General Communiqué constitutes a reason for the reduction in case of a possible tax penalty based on transfer pricing adjustments.

It should be noted that the CbCR template is mostly consistent between BEPS Action 13 and the General Communiqué, with some differences in the Turkish version. Conversely, additional provisions in the General Communiqué, such as currency calculations, provide more technical details and guidelines for CbCR preparation and presentation. This comprehensive approach aligns with the standards of BEPS Action 13, promoting predictability for taxpayers in Türkiye. From this perspective, it can be stated that Türkiye incorporates technical aspects of CBCR in its legislation in substantial detail, sets the rules and guidelines, and therefore provides certainty and predictability for taxpayers. It is the predictable and necessary reflection of the standard solution already included in BEPS Action 13 on positive law.

5. CONCLUSION

BEPS Action 13, part of the BEPS project, is a set of international standards to address transfer pricing and tax transparency issues for large MNEs. These standards focus on ensuring that MNEs with substantial income provide comprehensive information to governments in the countries where they operate. The information includes various financial details, such as the amount of income, taxes paid, undistributed profits, and the number of employees, facilitating a better understanding of the MNE's global operations.

BEPS Action 13 introduces a three-tiered documentation obligation, including the master file, local file, and CbCR. The master file overviews the MNE group's global business and economic activities. It covers income distribution and transfer pricing policies, providing a broad understanding of the group's operations, while the local file complements the master file by offering specific information on transactions within the MNE group. This includes details about local management structures and controlled transactions with related entities, ensuring a more granular view of the group's activities. The CbCR, on the other hand, is a vital component. It reveals the geographical location of the MNE's businesses and the distribution of income and taxes. The CbCR is particularly important for assessing transfer pricing, base erosion, and profit-shifting risks. This report is subject to international exchange among countries.

It should be noted that the exchange of information on tax matters already existed before BEPS Action 13, but it was not as effective as now. In this respect, the role of BEPS Action 13 in ensuring transparency in the international arena is better understood.

The minimum standards in terms of CbCR are to regulate the procedures and principles regarding the three-tiered documentation obligation in the domestic laws of the countries, to accept the agreements necessary for the international exchange of the CbCR with their procedures and principles, and to submit the country practices to periodic OECD monitoring. In this framework, BEPS Action 13 contains a model legislation that serves as a guide for domestic law regulations. In addition, the legal framework for the exchange of CbCRs internationally has been identified as the MCAA, Conventions on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, DTA CAA, and TIEA CAAs.

It can be noted that BEPS Action 13 has been implemented and legal regulations have been set regarding domestic legislation and international agreements concerning transfer pricing documentation obligations in Türkiye, which already had a transfer pricing documentation obligation before BEPS Action 13. The information exchange mechanism also existed in Türkiye before BEPS Action 13, and it was generally carried out based on the information exchange provisions included in bilateral tax agreements. Türkiye signed the Agreement on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and MCAA. In this context, Türkiye shares CbCRs with 62 countries, while 76 countries share CbCR with Türkiye. On the other hand, FATCA was approved and began to be implemented

in 2016 within the scope of automatic information exchange agreements. Based on the information exchange article of this agreement, an agreement regarding the exchange of CbCRs was signed with the USA in 2015 and began to be implemented in 2022. The OECD has suggested actions be taken in this regard because there is no independent CAA in addition to this agreement. Türkiye should take specific steps to provide the legislative framework for international information exchange, which is one of the minimum standards of BEPS Action 13. In this regard, expanding the network of agreements is advised.

It is important to remember that the OECD periodically monitors the status of the transfer pricing documentation. In this regard, it has been determined that the only issue that requires attention is the international information exchange problem, one of the minimum standards of BEPS Action 13. In other words, international information exchange is the only minimum standard of BEPS Action 13 that necessitates positive action.

The following conclusions were reached after comparing the Action Plan and the local CbCR legislation. Before discussing these points, it should be mentioned that BEPS Action 13's three-tiered documentation approach has been incorporated into domestic legislation in Türkiye. However, there are differences compared to the international BEPS standards:

1. **Variations in Definitions and Terminology:** Definitions of terms like "UPE" in the Turkish practice do not precisely mirror BEPS Action 13, which might lead to interpretation challenges. Moreover, the criteria regarding when a "Surrogate Entity" may provide the CbCR, as outlined in BEPS Action 13, are absent in the Turkish legislation.
2. **Extended Timelines for Compliance:** Türkiye has extended timelines compared to BEPS Action 13, which could be more favorable for taxpayers. For example, the notification period in Türkiye ends on the last day of June of the year following the accounting period, whereas BEPS Action 13 specifies the last day of the accounting period.
3. **Legal Foundation for CbCR Information Use and Confidentiality:** Türkiye has provided a more extensive legal foundation for the use and confidentiality of CbCR information, referencing domestic laws and international agreements.

4. Differences in Penalties and Reporting Templates: While BEPS Action 13 leaves the issue of penalties to domestic legislation, Turkish legislation refers to the provisions of its domestic tax laws. Penalties regarding transfer pricing documentation in Türkiye apply to submissions.
5. The CbCR Template: The CbCR template in Turkish legislation differs slightly from the BEPS Action 13 model, requesting relatively less taxpayer information.

In summary, Türkiye has integrated BEPS Action 13 standards into its domestic legislation, albeit with some variations. These differences mainly concern definitions, timelines, and the legal foundation for CbCR information use. Türkiye largely complies with BEPS Action 13, but further efforts are required to expand international information exchange agreements, aligning more closely with global standards.

In conclusion, it is clear that Turkish legislation on the CbCR gives taxpayers certainty and predictability by providing technical specifics as well as several conveniences. To further strengthen principles like legality and predictability, it may be required to expand the regulations in more depth in some circumstances. On the other hand, Türkiye still has a long way to go regarding information exchange since the efforts regarding CAAs are insufficient, and there is a need to expand the agreement network. Consequently, although Türkiye can be regarded as meeting the minimum standards of BEPS Action 13 in general, it would be advisable to elaborate on the CbCR in the domestic legislation and to make substantial efforts to increase international information exchange.

REFERENCES

- Ateş, L. (2015). Vergisel Bilgilerin Otomatik Değişimi Standardı ve Türkiye. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 6(4), 665-682.
- Ateş, L. (2017). Transfer Fiyatlandırması ve Gayrimaddi Mallar. Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı. (Ed.) Yaltı, B. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Ateş L. (2018). BEPS Eylem 13: Transfer Fiyatlandırmasında Dokümantasyon. Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS). (Ed.) Yaltı, B. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Azat, G. (2020). Küreselleşmenin Dönüştürdüğü Mekan Kavramı Çerçevesinde Vergi Cennetleri. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Başaran Yavaşlar, F. (2015). Türk vergi hukukunda uluslararası bilgi değişimine izin veren hukuki kaynakların tespiti ve değerlendirilmesi. Vergi Dünyası, 401(25), 25-37.
- Bilen, C. İ. (2009). Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi. Vergi Dünyası, 330, 111-128.
- Brauner, Y. (2014). What the BEPS?. Fla. Tax Rev., 16(2), 55-115.
- Brauner, Y. (2015). Transfer Pricing in BEPS: First Round – Business Interests Win (But, Not in Knock-Out). Intertax, 43(1), 72-84.
- Christians, A. (2016). BEPS and the new international tax order. BYU L. Rev., 6, 1603-1646.
- Cockfield, A. J. and MacArthur, C. D. (2015). Country-by-Country Reporting and Commercial Confidentiality. Can. Tax J., 63(3), 627-660.
- Çelebi, A. K. and Mastar Özcan, P. (2018). Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması: Seçilmiş Ülkelerde Ve Türkiye’de Uygulanan Kuralların Değerlendirilmesi. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 21(39), 273-297.
- Doğruyol, M. (2008). Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği.
- Duran, M. (2023). Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme – Üçlü Yaklaşım. Vergi Sorunları Dergisi, 46(416), 35-44.
- Eden, L. (2009). Taxes, transfer pricing, and the multinational enterprise. The Oxford Handbook of International Business (2nd Ed). (Ed.) Rugman, A.M. New York: Oxford University Press.

- Evers, M., Meier, I. and Spengel, C. (2014). Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable To Combat International Profit Shifting?. *Bulletin for International Taxation*, 68(6/7).
- Evers, M., Meier, I. and Spengel, C. (2016). Country-by-country reporting: Tension between transparency and tax planning. *ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper*, (17-008).
- Ferhatoğlu, E. (2018). Chapter 33: Turkey. Improving Tax Compliance in a Globalized World – Part 2: Country Reports. (Eds.) Evans, C. et al. IBFD.
- Gedik, G. (2020). BEPS Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler. *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(2), 27-48.
- Grau Ruiz, M.A. (2014). Country-by-Country Reporting: The Primary Concerns Raised by a Dynamic Approach. *Bulletin for International Taxation*, 68(10), 557-566.
- Gücüyener, G. (2015). BEPS Projesi Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazlı Raporlama. *Vergi Sorunları Dergisi*, 326(2015), 69-76.
- Hanlon, M. (2018). Country-by-Country Reporting and the International Allocation of Taxing Rights. *Bull. Intl. Taxn.* 72(4/5), 209-217.
- Hassett, K. and Newmark, K. (2008). Taxation and business behavior: A review of the recent literature. *Fundamental Tax Reform: Issues, Choices, and Implications*. (Eds.) Diamond, J.W., and Zodrow, G.R. Cambridge, MA: The MIT Press.
- Heckemeyer, J.H. and Overesch, M. (2017). Multinationals' profit response to tax differentials: Effect size and shifting channels. *The Canadian Journal of Economics*, 50(4), 965-994.
- Hugger, F. (2020). The Impact of Country-by-Country Reporting on Corporate Tax Avoidance, ifo Working Paper, No. 304 (Revised Version) available at <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/199078/1/wp-2019-304-hugger-corporate-tax-avoidance.pdf>, Date Accessed: 10.08.2023.
- Işık, H. (2021). Uluslararası Ortak Vergi İncelemeleri ve Türkite İçin Öneriler. *İzmir Barosu Dergisi*, 86(2), 15-44.
- Joshi, P. (2020). Does private country by country reporting deter tax avoidance and income shifting? Evidence from BEPS Action Item 13. *Journal of Accounting Research*, 58(2), 333-381.

- Kalra, A. and Afzal, M.N.I. (2023). Transfer pricing practices in multinational corporations and their effects on developing countries' tax revenue: a systematic literature review. *International Trade, Politics and Development*, 7(3), 172-190.
- Karakoç, İ. (2020). Transfer Fiyatlandırması Raporlama Yükümlülüklerinde Yeni Adım. *Vergi Raporu*, 28(252), 33-41.
- Kaymaz, Ö., Kaymaz, Ö. and Alp, A. (2008). Vergi Mevzuatımızda Transfer Fiyatlandırması. *Mali Çözüm*, 86, 41-64.
- Klaassen, P. and Bobeldijk, A. (2019). Country-by-Country Reporting and the Effective Tax Rate: How Effective Tax Rate Is the Effective Tax Rate in Detecting Tax Avoidance in Country-by-Country Reports?. *Intertax*, 47(12), 1057-1069.
- Klassen, K.J., Lisowsky, P. and Mescall, D. (2017). Transfer pricing: Strategies, practices, and tax minimization. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 455-493.
- Knobel, A. and Cobham, A. (2016). Country-by-Country Reporting: How Restricted Access Exacerbates Global Inequalities in Taxing Rights, Working Paper available at <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2016/12/Access-to-CbCR-Dec16-1.pdf>, Date Accessed: 18.08.2023.
- Kumar, S., Pandey, N., Lim, W.M., Chatterjee, A.N. and Pandey, N. (2021), What do we know about transfer pricing? Insights from bibliometric analysis, *Journal of Business Research*, 134, 275-287.
- Kurniawan, N. and Saputra, A.D. (2020). Does the recently implemented regulation on country-by-country reporting deter tax avoidance?. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 17(1), 59-83.
- Lankhorst, P. and van Dam, H. (2017). Post-BEPS tax advisory and tax structuring from a tax practitioner's view. *Erasmus L. Rev.*, 2017(1), 60-74.
- Lesage, D. and Kaçar, Y. (2013). Tax Justice through Country-by-Country Reporting. *Tax justice and the political economy of global capitalism, 1945 to the present.* (Eds.) Leaman, J. and Waris, A. New York: Berghahn Books.
- Liske, A. (2017). Limiting Base Erosion by Enhancing Transfer Pricing Documentation. (Eds.) Pinetz, E. and Schaffer, E. Wien: Linde Verlag.
- Longhorn, M., Rahim, M. and Sadiq, K. (2016). Country-by-country reporting: An assessment of its objective and scope. *eJTR*, 14(1), 2-33.

- Lowell, C.H. and Herrington, M. (2016). Transfer Pricing Documentation: Evolution into Country-by-Country Reporting. *International Transfer Pricing Journal*, 23(5), 354-361.
- Martinez Tapia, J.M. and Jalan, N. (2022). An Approach to BEPS Risk Assessment: Applying Data Analytics Techniques to Country-by-Country Reporting Data. *International Transfer Pricing Journal*, 29(2).
- Meijer, T., Kerkvliet, S. and Stigt, B. (2017). Country-by-Country Reporting – All Smoke and Mirrors or the BEPS Project’s First Success?. *International Transfer Pricing Journal*, 24(6), 433-438.
- Mosquera Valderrama, I. J. (2020). Policy Note–The Study of the BEPS 4 Minimum Standards As A Legal Transplant: A Methodological Framework. *Intertax*, 48(8/9), 719-732.
- Murphy, R. (2016). Country-by-country Reporting. *Global Tax Fairness*. (Eds.) Pogge, T. and Mehta, K. Oxford: Oxford University Press.
- Nas, A. (2019). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Koşulları ve Hukuki Sonuçları. *Türkiye Adalet Akademisi*, 37, 25-49.
- Noked, N. (2018). Public country-by-country reporting: The shareholders’ case for mandatory disclosure. *Tax Notes International*, 90(14), 1501-1511.
- OECD (2015). *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2016). *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2017). *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment*, available at www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf, Date Accessed: 20.07.2023.
- OECD (2018a). *Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi 2017*. Vergi Denetim Kurulu.
- OECD (2018b). *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 13*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

- OECD (2019). Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 2), Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2020). Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3), Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021). Country-by-Country Reporting – Compilation of 2021 Peer Review Reports: Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2022). Country-by-Country Reporting – Compilation of 2022 Peer Review Reports: Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2023a). Activated Exchange Relationships for Country-by-Country Reporting available at <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>, Date Accessed: 25.09.2023.
- OECD (2023b). Country-by-Country Reporting – Compilation of 2023 Peer Review Reports: Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- Picariello, S. and Chand, V. (2020). The Use of Country-by-Country Reporting for Tax Risk Assessment: Challenges and Potential Solutions. *International Tax Studies*, 3(1), 2-20.
- Rozas, J. A., Nastri, M. P. and Sonetti, E. (2019). Assessing Tax Risk by “Country-by-Country Reporting”. *The Future of Risk Management, Volume I: Perspectives on Law, Healthcare, and the Environment*. De Vincentiis, P., Culasso, F., and Cerrato, S.A. Cham: Palgrave Macmillan.
- Sawyer, A.J. and Sadiq, K. (2019). Country-by-country tax reporting: A critical analysis of enhanced regulatory requirements for multinational corporations. *Company and Securities Law Journal*, 36(7), 570-586.
- Silberztein, O. and Le Naourès, O. (2018). Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Risk Assessment. *International Transfer Pricing Journal*, 25(1), 3-10.

- Turkish Revenue Administration (2023). List of Information Exchange Agreements Concluded by Türkiye available at https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/BILGIDEGISIMIANLASMA_LISTESI.htm, Date Accessed: 18.08.2023.
- Veldhuizen, R., and Teneketzi, L. (2016). Country-by-Country Reporting: Filing Obligations and First Implementation. *International Transfer Pricing Journal*, 23(3), 200-206.
- Yalti, B. (2015). Chapter 9: Turkey. BRICS and the Emergence of International Tax Coordination. (Eds.) Brauner, Y. and Pistone, P. Amsterdam: IBFD.
- Yalti, B. (2020). Turkey. IFA Cahiers, V. 105, Part B: Exchange of Information: Issues, Use and Collaboration. International Fiscal Association
- Yang, L. (2023). Country-by-country reporting and corporate tax avoidance: evidence from China. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 36(2), 3087-3104.
- Yetkiner, E. (2007). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Belgelendirme. *Vergi Dünyası*, 315, 31-37.

BEPS 13 NO'LU EYLEM PLANI KAPSAMINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE ÜLKE BAZLI RAPORLAMA: TÜRKİYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

**İmran ARITI ERDEM
Hakkı ODABAŞ**

GENİŞLETİLMİŞ ÖZET

OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) Projesi'nin, vergisel anlamda şeffaflık ve bilgi değişimi hedefleri üzerinde yükselen dört asgari standardından birini oluşturan 13 No'lu Eylem Planı (BEPS 13), belirli düzeyin üzerinde gelir elde eden çok uluslu işletme (ÇUİ) gruplarının, faaliyette bulunduğu ülkelerdeki gelirleri ve ödediği vergilerin yanı sıra çalışan sayıları ya da dağıtılmamış kârları gibi çeşitli bilgileri devlete sunması üzerine kuruludur. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerin emsallere aykırı şekilde gerçekleştirilmesine bağlı olarak vergi yükünün azaltılmasını ifade eden transfer fiyatlandırmasına ilişkin risklerin ve kontrollü işlemlerin değerlendirilmesi bağlamında belgelendirme yükümlülükleri BEPS 13'ten önce de mevcut olmakla birlikte, ÇUİ grupları söz konusu olduğunda uluslararası bir iş birliğinin ortaya koyulması gereğinin anlaşılmasıyla konu OECD tarafından ele alınmıştır.

Bu kapsamda ortaya koyulan ve üç katmanlı bir belgelendirme yükümlülüğü içeren bu eylem planı, her ÇUİ grubunun tek tek işletme ve işlem bazında incelenmesi mümkün olmayacağı için, günümüzün küreselleşen dünyasında özellikle belirli büyüklüğü aşan ÇUİ gruplarının denetlenmesi açısından en mantıklı çözüm önerisi ve potansiyel olarak en etkin yoldur. Özellikle bilgi değişiminin sağlanması noktasında uluslararası kabul görmüş bir standardın varlığı, ayrıca transfer fiyatlandırması risklerini değerlendirme ve denetim kaynaklarının etkin kullanımı bakımından vergi idarelerine faydalı bilgiler sağlaması nedeniyle, ülke mevzuatlarında var olan belgelendirme yükümlülüklerinin yerine BEPS 13'ün takip edilmesinin daha etkin bir çözüm olacağı düşünülmektedir.

BEPS 13'teki üç katmanlı belgelendirme yükümlülüğü; genel rapor, yerel rapor ve ülke bazlı raporu (ÜBR) içermektedir. Genel ve yerel rapor, ÇUİ gruplarının hem yerel üyesi hem de grubun tamamına ilişkin çerçeve bir bilgiyi ortaya koyar. Grup içindeki diğer işletmelerin coğrafi konumu, gelir ve vergilerin bu işletmeler nezdinde tahsisi ise ÜBR ile anlaşılır. Bu bakımdan ÜBR, grup işletmelerin bilgilerini içermesi nedeniyle genel ve yerel rapor arasında bir köprü oluştururken, uluslararası bilgi değişimine konu olması nedeniyle bu iki belgeden ayrılır.

ÜBR bakımından asgari standart; belgelendirme usul ve esaslarının iç hukukta düzenlenmesi, uluslararası düzeyde bilgi değişimi için anlaşmaların kabul edilmesi ve ülke uygulamalarının periyodik olarak OECD tarafından izlenmesini içerir. BEPS 13, iç hukuktaki düzenlemelere rehberlik eden bir model mevzuat sunmakta ve uluslararası bilgi değişimine dayalı yasal altyapıyı vurgulamaktadır.

Bu bilgiler ışığında, Kapsayıcı Çerçeve'ye üye olan Türkiye'deki uygulamaya bakılacak olursa, 2007'den beri "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu" ve "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form" özelinde belgelendirme yükümlülüğünün var olduğu ve bunların yerel rapor uygulamasına benzediği söylenebilir. BEPS 13 çerçevesinde atılan ilk adım ise 2016'da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine eklenen fıkra ile belgelendirme yükümlülüklerine atıf yapılması olmuştur. 2020'de ise 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'de değişiklik yapılarak belgelendirmeye ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Böylece BEPS 13'teki üç katmanlı yapı ilk kez mevzuatta yer bulmuş ve asgari şartlardan ilki sağlanmıştır.

Öte yandan BEPS 13 öncesinde bilgi değişiminin vergi anlaşmalarındaki bilgi değişimi hükümlerine dayanılarak gerçekleştirildiği, bilgi değişimi anlaşmalarının sayısının yalnızca iki olduğu görülmektedir. BEPS 13 sonrasında ise Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması ve Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması onaylanmıştır. Günümüzde Türkiye'nin ÜBR paylaştığı ülke sayısı 62 iken Türkiye ile ÜBR paylaşan ülke sayısı 76'dır. Otomatik bilgi değişimi anlaşmaları kapsamında ise ABD ile 2015'te imzalanan FATCA 2016'da onaylanmış ve ÜBR'lerin değişimine ilişkin sözleşme 2022'de uygulanmaya başlamıştır. Bunun haricinde müstakil bir yetkili makam anlaşması bulunmamakta olup her yıl yapılan değerlendirmelerde OECD tarafından bu konuda adımlar atılması tavsiye edilmektedir. Öte yandan belgelendirmeye ilişkin ilerlemelerin periyodik OECD izlemesine sunulması da söz konusu olup bu bakımdan da asgari standardın sağlandığı görülmektedir.

BEPS 13 ve Türk mevzuatı karşılaştırıldığında anlaşılmaktadır ki Türk uygulamasında sunulması gereken bilgiler daha azken bildirim süresinin uzun tutulması veya cezalarda indirim gibi mükelleflerin lehine düzenlemeler de bulunmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde ÜBR'ye ilişkin yerel mevzuatın teknik ayrıntılara yer vererek mükellefler için öngörülebilirlik ve belirliliğin

yanı sıra çeşitli kolaylıklar barındırdığı sonucuna ulaşılmaktadır. Buna karşın kanunilik ve öngörülebilirlik gibi ilkelerin pekiştirilmesi adına düzenlemelerin daha ayrıntılı bir şekilde genişletilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Öte yandan bilgi değişimi boyutunda ise yetkili makam anlaşmalarına ilişkin çabalar yetersiz kalmakta ve anlaşma ağının genişletilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan mevzuatta bazı iyileştirmeler yapılması ve uluslararası bilgi değişimi konusunda daha fazla efor sarfedilmesi gereklidir. Diğer bir ifadeyle, Türkiye'nin genel hatlarıyla BEPS 13'ün asgari standartlarını yerine getirdiği söylenebilmekteyse de mevzuatta iyileştirmeler yapılması ve uluslararası bilgi değişimi hususunda ciddi adımlar atılması faydalı olacaktır.



SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI BAĞLAMINDA YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA MUHASEBE UYGULAMALARININ GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİNE UYUM DÜZEYİNİN ARAŞTIRILMASI¹

INVESTIGATION OF THE COMPLIANCE LEVEL OF ACCOUNTING PRACTICES IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS WITH GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES IN THE CONTEXT OF THE AUDIT REPORTS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Hakkı KIYMIK²

Sevil ATİLA³

ÖZ

Sayıştay denetimi kapsamında kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen mali işlemler ve bu mali işlemler neticesinde ortaya çıkan mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu da denetlenmektedir. Bu noktadan hareketle çalışmanın temel amacı, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen düzenlilik

- 1- Bu çalışma, 10-11 Haziran 2023 tarihlerinde Ankara'da düzenlenen 7. Uluslararası Sosyal Bilimler ve İnovasyon Kongresi'nde sunulan "Yükseköğretim Kurumlarında Sayıştay Denetimi: Muhasebe Hatası Kaynaklı Bulguların Analizi" isimli bildiri özetinin genişletilmiş halidir.
- 2- Doç. Dr., Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, hkiymik@mehmetakif.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4121-8060
- 3- Mali Hizmetler Uzmanı, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, sevil.atila@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-2534-1261

Gönderim Tarihi/Submitted: 18.09.2023

Revizyon Talebi/Revision Requested: 06.11.2023

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 29.12.2023

Kabul Tarihi/Accepted: 29.12.2023

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: Kıymık, H.

Atıf/To Cite: Kıymık, H. ve Atıla, S. (2023). Sayıştay Denetim Raporları Bağlamında Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Uygulamalarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Düzeyinin Araştırılması. Sayıştay Dergisi, 34(131), 637-667. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1362460>

denetimi sonucu tespit edilen ve muhasebe hatası olarak kabul edilebilecek genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı işlemlerin hesap grupları itibarıyla sınıflandırılarak yaygınlık düzeyinin tespit edilmesidir. Çalışmanın diğer bir amacını ise üniversitelerin denetim raporlarından elde edilen muhasebe hatası kaynaklı bulgular ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanlarının sayıları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi oluşturmaktadır. Bu amaçla, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik 2012-2021 yılları arasında gerçekleştirilen denetimlere ilişkin 859 denetim raporu incelenmiş ve muhasebe hatası niteliğinde 2.051 bulguya rastlanmıştır. Araştırma bulgularına göre en fazla hatanın 252-Binalar Hesabında gerçekleştiği tespit edilmiştir. Araştırmada ayrıca, üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanı sayısı açısından ortalama bulgu sayısına göre istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

ABSTRACT

Within the scope of audits by the Turkish Court of Accounts, the financial transactions carried out by public administrations and the financial statements resulting from these financial transactions are audited for their compliance with generally accepted accounting principles. Starting from this point, the main purpose of the study is to determine the prevalence level of transactions contrary to generally accepted accounting principles, which are detected as a result of regularity audits carried out by the Turkish Court of Accounts for public universities and which can be considered accounting errors, by classifying them according to account groups. Another purpose of the study is to examine whether there is a statistically significant difference between accounting error-related findings obtained from the audit reports of universities, the age of universities, the number of internal auditors, and the number of financial services experts working in universities. For this purpose, 859 audit reports regarding audits carried out by the Turkish Court of Accounts on public universities between 2012 and 2021 were examined, and 2,051 accounting errors were found. According to research findings, it was determined that the most errors occurred in 252-Buildings Account. The study also concluded that there is no statistically significant difference in terms of the average number of findings according to the age of universities, the number of internal auditors, and the number of financial services experts working in universities.

Keywords: Audit, Turkish Court of Accounts, Government Accounting

Anahtar Kelimeler: Denetim, Sayıştay, Devlet Muhasebesi, Muhasebe Hataları, Devlet Üniversiteleri

GİRİŞ

Alanyazında farklı tanımlamaları yapılmış olsa da genel olarak denetim, bir kurumun belli bir dönemdeki işlemlerinin önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunun incelenmesi bakımından bir süreci kapsamakta olup, süreç sonucunda elde edilen bulguların sürecin son aőaması olarak raporlanması faaliyetidir.

Kamu kaynaklarının önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak etkili, verimli ve mevzuata uygun olarak kullanılmasına ilişkin denetim, TBMM adına Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Kurum tarafından, denetçiler aracılığıyla yerine getirilen denetim faaliyetleri sonucunda oluşturulan denetim raporları ise düzenli olarak kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Sayıştay tarafından gerçekteőirilen denetim türlerinden biri olan düzenlilik denetimi kapsamında, kamu idareleri tarafından gerçekteőirilen mali işlemler ve bu mali işlemler neticesinde ortaya çıkan mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu da denetlenmektedir.

Kamu kurumlarının uymak zorunda oldukları genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri Türkiye’de, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na (KMYKK) dayanılarak yürürlüğe konulan ikincil mevzuatla düzenlenmiştir. Kanun’un kapsamına farklı niteliklere sahip kurumlar girmekle birlikte çalışmanın konusunu oluşturan devlet üniversiteleri, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerden olup, özel bütçeli idareler olarak II Sayılı Cetvelde yer almaktadır. Merkezi yönetim kapsamında yer alan kamu üniversiteleri, muhasebe uygulamalarını Genel/Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne uygun olarak yerine getirmektedirler.

KMYKK’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte hem kamu mali yönetimi hem de devlet muhasebesi alanında köklü birtakım değişiklikler yaőanmıőtir. Bu değişikliklerden biri de kullanılan kayıt yöntemine ilişkindir. Daha önce kullanılan kayıt yöntemi nakit esasına dayanmakta iken, Kanun ile uygulamaya geçilen yeni devlet muhasebesi sistemi, nakit esas ve tahakkuk esasının karıőımından oluşturmaktadır. Bu sistemde bütçeyle ilgili tüm işlemler nakit esasına, bütçe dıőındaki bütün mali işlemler ise tahakkuk esasına göre kayıt edilmektedir. Nakit esas ile yapılan muhasebe kayıtları ile tahakkuk esaslı muhasebe kayıtları arasındaki bağlantı, yansıtma hesapları aracılığıyla sağlanmaktadır (Dayar ve Esenkar, 2008:279). Dolayısıyla bütçe gideri

niteliğindeki bir mali işlem, bir taraftan bütçeye gider kaydedilmekte iken diğer taraftan da ilgili varlık veya gider hesabına da tahakkuk esasına uygun olarak kaydedilmektedir.

Çalışmada temel olarak, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen düzenlilik denetimi sonucu tespit edilen muhasebe hatalarının, hesap grupları itibarıyla yaygınlık düzeyinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaca uygun olarak kamu üniversitelerinin 2012-2021 mali dönemlerine ait 859 denetim raporu içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve muhasebe hatası niteliğindeki 2.051 bulgu, hesap gurupları itibarıyla sınıflandırılmıştır. Çalışmada ayrıca, muhasebe hatası niteliğindeki bulguların görülme sıklığı ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi sayısı ve mali hizmetler uzmanı sayısı gibi bağımsız değişkenler bakımından anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığına tespiti amacıyla, denetim raporlarındaki bulgu sayılarından hareketle farklılık testleri uygulanarak mevcut durum ortaya konulmaya çalışılmıştır.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Sayıştay Denetimi

Sayıştay, kamu kurumları tarafından gerçekleştirilen mali işlemleri ve düzenlenen mali tabloları, yürürlükteki mevzuat hükümleri ve idareye ait stratejik plan ve hedeflere uygunluğu bakımından TBMM adına denetlemeye, denetim sonuçlarını raporlamaya ve kamu zararının oluşmasına neden olan kamu görevlilerini yargılama yetkisi bulunan Anayasal bir organdır (Tabak, 2021: 1-2).

Anayasal bir kurum olarak Sayıştay, bir yandan denetim faaliyetlerini yerine getirirken bir yandan yargılama daireleri aracılığıyla yargılama faaliyetlerini yürüten bir yargı organı olarak görev yapmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, denetime farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. KMYKK ve Sayıştay Kanunu ile hesap verme sorumluluğu kapsamında kurallar belirlenmiş, hangi durumda kimlerin sorumlu tutulacağı ve denetim faaliyetinin nasıl yerine getirileceği konusu açıklığa kavuşturulmuştur (Taytak ve Bahtiyar, 2015: 262).

Temel işlevini caydırıcılık unsurunun oluşturduğu, israf ve yolsuzlukla mücadelede de önleyici bir role sahip olan Sayıştay denetimi, kuşkusuz belirli kurallar doğrultusunda ve belirlenmiş amaçlara ulaşmak amacıyla gerçekleştirilmektedir. Yapılan denetime ilişkin amaçların bilinmesi, Sayıştay ve

denetçi bakımından olduğu kadar, denetlenen kurumlar ile yöneticileri ve hatta kamuoyu ile diğer paydaşlar bakımından da önemlidir (Akbulut, 2003: 13-14; Akyel, 2016: 123-124). Bu açıdan bakıldığında Sayıştay tarafından geręekleřtirilen diş denetimin temel amacını, devlet yönetiminde etkinliğin sağlanması, kötü yönetimin önüne geçilmesi, israf ve yolsuzlukların önlenmesi ile hukuk devleti ilkelerinin çağdaş yönetim ilkeleriyle hayata geçirilmesi oluşturmaktadır (Köse, 2008: 3).

KMYKK'nın 68'inci maddesinde Sayıştay denetiminin temel amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde mali faaliyet ile karar ve işlemlerinin; kanunlara ve kurumsal amaç ve hedeflere uygunluğunun incelenerek sonuçlarının TBMM'ye raporlanması şeklinde ifade edilmiştir. Sayıştay tarafından yapılan denetimin değerlendirilmesi ve raporlanmasına ilişkin Sayıştay Kanunu'nun 1'inci maddesinde ise hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık kavramları çerçevesinde Sayıştay denetiminin amacı, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef ve hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafazası ve kullanılmasını sağlamaktır.

Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay denetimi; düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere iki başlıkta düzenlenmiştir. Mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi, 6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesinde; "kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile yılsonu mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi" şeklinde tanımlanmıştır.

Kanun'daki tanımlama, düzenlilik denetimi geręekleřtirilirken mali denetim ile uygunluk denetiminin birlikte yürütüldüğünü, kamu idarelerine ait iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri ile hesap ve işlemler sonucunda oluşturulan mali tablo ve raporların doğruluk ve güvenilirliğinin mevzuat açısından uygunluğunun denetlendiğini ifade etmektedir. Bu sebeple düzenlilik denetimi, kapsam olarak geniş ve yasal, ekonomik ve sosyal açıdan ciddi sonuçlarının olduğu bir denetim türüdür (Ela ve Türkyener, 2015: 33).

Sayıştay Kanunu'nun 2'nci maddesinde düzenlenen mali denetim, mali rapor ve tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin denetimin yanı sıra kamu idareleri tarafından düzenlenen mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun denetimini de kapsamaktadır. Bu açıdan bakıldığında Sayıştay denetimi, şirketlerin mali tablolarının bağımsız denetimine benzerlik göstermektedir. (Kılıçaslan, 2019: 91). 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 2'nci maddesinde düzenlenen uygunluk denetimi ise "kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi" ifade etmektedir. Uygunluk denetimi, yasal mevzuata veya kurumun üst yönetimi tarafından düzenlenen yönetmelik, talimatname gibi mevzuat düzenlemelerine uygun davranılma durumunu kapsamaktadır (Başpınar, 2005: 39). Uygunluk denetimi, mali boyutu olan işlemleri kapsadığı gibi kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin olan ancak mali boyutu bulunmayan işlemlerin de olduğu yaygın bir denetim alanını kapsamaktadır.

1.2. Devlet Muhasebesi

Devlet, toplu halde yaşayan insanların ortak toplumsal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan ve bu amaç doğrultusunda kamu kaynaklarını kullanan, devlet bütçesi aracılığıyla harcamaları gerçekleştiren bir örgüttür. Devlet tarafından yerine getirilen mali faaliyetlerin devlet muhasebe sistemi içerisinde kayıt altına alınması ve faaliyet sonuçlarının kamu yöneticilerinin karar almalarına imkan verecek şekilde raporlanması gerekmektedir. Kamu sektöründe mali tablolar, idarelerin mali durumları, ekonomik performansları ve nakit hareketleriyle ilgili bilgiler sunmaktadır. Söz konusu bilgiler karar vericilerin, idarelerin ekonomik durumlarını görebilmeleri bakımından gereklidir. Ayrıca mali tablolar, toplumun ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kullanılan kamu kaynaklarına ilişkin hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine de imkan sağlayan bir araçtır (Ersöz, 2017: 6).

1.2.1. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri

Devlet muhasebesi kayıt yöntemleri, modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıcı olarak kabul edilen nakit esaslı muhasebe sistemi ile diğer kayıt yöntemleri olan tahakkuk esaslı, uyarlanmış nakit esaslı ve uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sisteminden oluşmaktadır (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004: 100). Nakit esaslı

muhasebe sisteminde gelir, yükümlüsünden tahsil edildiğinde; gider ise ilgisine ödendiğinde gelir veya gider olarak kaydedilirken, tahakkuk etmiş gelir veya giderler kaydedilmemektedir (Söyler, 2012: 71). Nakit esaslı sistem, kapsadığı işlemlerin basitliğinden dolayı yönetilmesi kolay olmakla birlikte, kapsam olarak nakit hareketleriyle sınırlı olduğundan dolayı saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine hizmet edememektedir (Yakupçebioğlu, 2005: 17).

Nakit esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi uyarlanmış nakit esaslı muhasebe sisteminde de işlemler ile olaylar ortaya çıktıkları zaman dikkate alınmaksızın nakit tahsilat veya ödeme sırasında kaydedilmekte ve devlete ait olan varlıklar özellikle de maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ile borç yönetimine ilişkin işlemler kapsam dışında kalmaktadır. Ancak bu sistemin nakit esasından farkı, mali yıl bitmesine rağmen, hesapların mahsup dönemi olarak da bilinen belirli bir süre boyunca açık tutulması ve mahsup süresinde yapılan işlemlerin normal dönem içinde yapılmış gibi kaydedilmesidir (Kartalci, 2019: 263).

Tahakkuk esasına dayalı yöntemde mali işlemler, nakit hareketlerinin zamanı dikkate alınmaksızın ortaya çıktıkları anda kaydedilmektedir. Gelir hesabı, tahsilatın yapıldığı zaman dikkate alınmaksızın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre tahakkuk etmiş sayılan gelirleri; gider hesabı ise ödemenin yapıldığı zaman dikkate alınmaksızın tahakkuk eden giderlerin toplamını ifade etmektedir. Tahakkuk eden gelir ve giderlerin ortaya çıktıkları mali yıl hesap ve raporlarına dâhil edilmesi yaklaşımı, ekonomik olaylara ait işlemlerin ait oldukları mali yılda kaydedilmesi ve raporlanmasını sağlamaktadır (Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002: 7).

Uyarlanmış tahakkuk esaslı yöntemde işlem ve olaylar, nakit akımlarının oluştuğu zaman dikkate alınmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişim geçirdiğinde, mübadeleye konu olduğunda, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilmektedir (Kerimoğlu vd., 2006: 7). Bu yöntem, tahakkuk esasına dayalı yönetime göre kapsam olarak daha dardır. Çünkü maddi duran varlıklar ile bunların amortismanları ile yeniden değerlendirme işlemleri kapsam dışındadır. Bu sebeple, tahakkuk esasına dayalı yönetime göre anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Bu yöntemde mali işlemler nakit akımlarına bağlı kalmadan, ortaya çıktığı anda kaydedilmekte ve tahakkuk eden alacaklar ile borçlar, ileri dönemde yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantiler de kayıt altına alınmaktadır (Yakupçebioğlu, 2005: 18-19).

1.2.2. Genel/Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

KMYKK'da genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından uygulanacak muhasebe ilkelerinin ikincil mevzuat aracılığıyla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda öncelikle Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve bu Yönetmelik'e dayanılarak hazırlanmış olan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği yürürlüğe girmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin kapsamına 5018 sayılı Kanun'a ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri girmektedir. (I) sayılı cetvelde genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yükseköğretim kurumları ile özel bütçeli diğer idareler ve (III) sayılı cetvelde ise düzenleyici ve denetleyici kurumlar yer almaktadır (5018 md. 3).

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile yönetmelik kapsamına giren kamu idareleri tarafından kullanılacak muhasebe ilkeleri belirlenmiştir. Yönetmelik ile birlikte kapsama giren tüm idareler aynı temel esaslara göre hazırlanmış muhasebe sistemini uygulamaya başlamışlardır. Yönetmelik ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, devlet muhasebe sistemi için de benimsenerek muhasebenin temel kavramları ve finansal tablolara ilişkin ilkeler tanımlanmıştır. Yönetmelik'le birlikte yürürlüğe giren en temel değişiklik,tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminin benimsenmiş olmasıdır (Kartalıcı, 2019: 271). Mevcut sistemde tüm mali faaliyetler tahakkuk esasına göre izlenmekte iken bütçe gerçekleşmeleri nakit esasına göre izlenmeye devam etmektedir.

2. LİTERATÜR

Alanyazın incelemesi neticesinde, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimi bağlamında kamu kurumlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumunu konu edinen çalışma sayısının oldukça az olduğu dikkat çekmektedir. Bu duruma sebep olarak ülkemizde akademik anlamda devlet muhasebesini konu edinen çalışmaların ve konuyla ilgili araştırmacı sayısının kısıtlı olması gösterilebilir. Nitekim, Kıymık (2022) tarafından yapılan bir çalışmada, Google Scholar ve Dergipark veri tabanlarında yapılan tarama neticesinde son 20 yıllık süreçte devlet muhasebesi alanında sadece 64 makale çalışması bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Demirbaş ve Engin (2016) yaptıkları çalışmada, Sayıştayın belediyeler üzerinde gerçekleştirdiği performans denetimlerine ilişkin 2015 yılında yayımlanan 40 denetim raporunda yer alan 289 bulguyu içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. Araştırma sonucunda performans esaslı bütçe sisteminin yerleşmesi ve işlerlik kazanmasına ilişkin belediyeler nezdinde önemli sorunlar yaşandığı ve sorunların 8-10 yıldır karşılaşılan aynı sorunlar olmasının, bu sorunların düzeltilmemesine ilişkin şüpheye neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yıldırım (2020) tarafından yapılan çalışmada, sağlık hizmetlerinin sunulmasında önemli bir paya sahip olan döner sermaye işletmelerinin sağlık tesislerinde 2012-2017 yılları arasında Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetimleri incelenerek kurum tarafından özöme kavuşturulan bulgular ile çözüm bulunmayan bulguların incelemesi yapılarak, çözüm üretilemeyen bulguların nedenlerine ilişkin görüş ve önerilerde bulunulması amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda özöme kavuşturulan bulgular; kira gelirlerinin tahakkuk ve muhasebeleştirilmesi, kira sözleşmelerine ait damga vergisi ve teminat işlemleri, maddi olmayan duran varlıkların amortisman tutarlarının hatalı hesaplanması iken, alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve gelir kalemleri başlığı altındaki bulguların mevzuat kaynaklı olduğu, bilişim sistemlerinin entegre olmaması ve personelden kaynaklı nedenlerle özöme kavuşturulamadığı sonucuna varılmıştır.

Atabay, Kavak ve Başar (2021) tarafından yapılan çalışmada, kamu üniversitelerinin 2019 yılındaki Sayıştay denetim raporları incelenmiş ve raporlarda yer alan bulgular içerik analizi yöntemi ile değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda en çok Maddi Duran Varlıklar, Mali Duran Varlıklar ve Giderler hesap gruplarında muhasebe hatası niteliğinde bulguya rastlandığı tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca üniversitelerde i denetçi, strateji geliştirme daire başkanı, mali hizmetler uzmanı ve muhasebe yetkilisi olarak görev yapan personel ile söz konusu bulgulara ilişkin görüşmeler yapılmıştır. Buna göre söz konusu muhasebe hatalarının nedenlerinin, mali işlerle ilişkili görevlendirilmiş personelin mevzuat bilgisinin yetersizliğinden, görev dağılım ve ayrımlarının net olmaması dolayısıyla personelin sorumluluk üstlenmekten kaınmasından, işlemlere ilişkin süreç takip ve kontrol sisteminin yetersizliğinden ve birimler arası koordinasyon eksikliğinden kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Işık ve Engin (2022) tarafından yapılan çalışmada 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında belediyeler tarafından gerçekleştirilen kamu alımlarının genel erevesi ortaya konularak 2020 yılına ait Sayıştay raporlarında yer alan belediye ve bağlı idarelerin alımları ile ilgili bulgular değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda raporlarda yer alan bulguların daha anlaşılır olması amacıyla kamu alımları süreci dört gruba ayrılmış ve bulgular incelendiğinde, kamu ihale sisteminin denetlenmesinin sistemin iyileştirilmesine önemli katkı sağlayacağına ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Çakalı ve Baloğlu (2023) tarafından yapılan çalışmada Sayıştay tarafından il belediyelerinde 2015-2020 yılları arasında gerçekleştirilen denetimler sonucu düzenlenen raporlar incelenerek denetim raporları ile bulguların zaman içerisindeki değişimi analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda özellikle taşınmazlar, katma değer vergisi, mali duran varlıklar ve kıdem tazminatlarına ilişkin farklı tespitlerin il belediyelerinde yoğun şekilde eleştiri konusu yapılan uygulamalar olduğu sonucuna ulaşılmıştır

Genç, Yanık ve zen (2023) tarafından Karadeniz Bölgesinde bulunan 18 devlet niversitesinin 2016-2020 yılları arasındaki Sayıştay denetimleri sonucunda elde edilen denetim bulguları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Araştırmaya göre denetim raporlarında, denetim görüşlerinin tüm raporlarda olumlu görüş veya açıklama paragraflı olumlu görüş verildiği tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca denetimin yapıldığı yıllardaki bulguların başlıca konusunun; mali tablolar, kamu idaresi taşınmazları ve taşınırlara ilişkin mevzuat hükümlerine uyulmaması olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yukarıda özetlenen çalışmalara göre, niversiteler (Atabay vd., 2021; Genç vd., 2022), belediyeler (Demirbaş ve Engin, 2016; Işık ve Engin, 2022; akalı ve Baloğlu, 2023) ve döner sermaye işletmelerinin (Yıldırım, 2020) denetim raporlarının incelendiği çalışmalarda en fazla bulgu tespit edilen hesaplara, bulguların zaman içindeki değişimlerine ve çözüme kavuşturulan veya kavuşturulamayan bulgulara yer verildiği görülmektedir. Literatürde niversitelere yönelik Sayıştay denetimi raporlarının kamuoyu ile ilk paylaşılmaya başlandığı yıl olan 2012 yılı ile çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla raporun yayımlandığı son yıl olan 2021 yılları arasındaki Sayıştay denetim raporlarına konu edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulguların, nedenleri ile birlikte incelendiği bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu bakımdan, çalışmanın literatürdeki bu eksikliği gidereceği ve alana ilgi duyan araştırmacılara farklı çalışmalar için yol göstereceği düşünülmektedir.

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ VE BULGULARI

3.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Hipotezleri

Çalışmanın temel amacı, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen düzenlilik denetimi sonucu tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulgulardan hareketle, bu bulguların hesap gruplarına göre sınıflandırılarak yaygınlık düzeyini tespit etmektir. Bu amaçla Sayıştay denetim raporlarında yer alan muhasebe hatası niteliğindeki bulgular tespit edilmiş ve bulgular, Merkez Yönetim Muhasebe Yönetmeliği kapsamındaki hesap gruplarına göre sınıflandırılarak analiz edilmiştir.

Çalışmanın diğer bir amacını ise üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanı sayısı bakımından muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi oluşturmaktadır. Bu amaçla oluşturulan araştırmanın temel hipotezleri şu şekildedir:

H₁: Üniversitelerin yaşı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₂: Üniversitelerde istihdam edilen iç denetçi sayısı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₃: Üniversitelerde istihdam edilen mali hizmetler uzmanı sayısı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, T.C. Sayıştay Başkanlığına ait resmi internet sitesinde "Raporlar/Kamu İdareleri Denetim Raporları/Özel Bütçeli İdareler-A" kapsamındaki denetim raporlarından yararlanılmıştır. Sayıştay denetim raporları 2012 yılından itibaren kamuoyu ile paylaşılmaya başlanmış ve çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla son olarak 2021 yılı raporlarına ulaşılabilmiştir. Bu sebeple çalışmada Sayıştay tarafından kamu üniversitelerinde gerçekleştirilen denetimler sonucunda kurumun resmi internet sitesinde yayımlanan 2012-2021 yılları arasındaki denetim raporları nitel analiz yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Bu kapsamda 859 denetim raporu incelenmiş ve bu raporlarda yer alan muhasebe hatası niteliğindeki 2.051 bulgu analiz edilmiştir.

Çalışmada Sayıştay raporlarındaki muhasebe hatası kaynaklı bulgular ile üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi ve mali hizmetler uzmanlarının sayıları arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığının incelenmesi için elde edilen veriler normallik testine tabi tutulmuş ve verilerin normal dağılım göstermediği ($p < 0,05$) sonucuna ulaşılmıştır. Normal dağılım göstermemesi nedeniyle verilerin analizi için parametrik olmayan testler uygulanmıştır. Grup sayısının ikiden fazla olması sebebiyle örneklem grubunun verilerini karşılaştırmak amacıyla Kruskal Wallis-H testi uygulanmıştır.

3.3. Araştırmanın Evreni

Araştırmanın evrenini devlet üniversiteleri oluşturmaktadır. Çalışmanın amacına uygun olarak Sayıştay tarafından bu üniversitelere yönelik gerçekleştirilen düzenlilik denetimi sonucunda kamuoyuyla paylaşılan denetim raporları araştırma kapsamında incelenmiştir. Dolayısıyla evrenin tamamına yönelik denetim raporları çalışma kapsamında analiz edilmiştir. Çalışmanın kapsamına giren 10 yıllık dönemde 859 denetim raporu yayımlanmış olup denetlenen devlet üniversitesi sayısı 123 olarak gerçekteştir.

3.4. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu kısmında, 2012-2021 yılları arasında Sayıştay denetiminden geçen üniversitelerin denetim raporlarında tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulgulara ilişkin sayısal veriler, bu bulguların hesap grupları itibarıyla dağılımı ve son olarak farklılık testi sonuçları aşağıdaki başlıklar altında sunulmuştur.

3.4.1. Denetlenen Üniversite ve Bulgu Sayıları

Sayıştay denetçileri tarafından 2012-2021 yılları arasında ülkemizde faaliyet gösteren devlet üniversitelerinde gerçekleştirilen düzenlilik denetimi neticesinde oluşturulan ve kamuoyuyla paylaşılan raporlar, içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve yapılan incelemeler neticesinde muhasebe hatası niteliğinde olduğu tespit edilen denetim bulguları ve denetlenen üniversite sayılarının yıllar itibarıyla dağılımı Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Denetlenen Üniversite ve Bulgu Sayıları

Yıl	Denetlenen Üniversite Sayısı	Tespit Edilen Bulgu Sayısı	Bulguların Üniversite Sayısına Oranı
2012	49	46	0,94
2013	58	81	1,40
2014	104	195	1,88
2015	104	332	3,19
2016	73	201	2,75
2017	85	242	2,85
2018	96	188	1,96
2019	95	207	2,18
2020	96	283	2,95
2021	99	276	2,79
TOPLAM	859	2.051	2,39

Kaynak: Araştırma bulgularına göre yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1’den görüldüğü üzere Sayıştay tarafından devlet üniversitelerine yönelik 2012-2021 yılları arasında gerçekleştirilen 859 denetimde tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısı 2.051’dir. Denetim raporu başına muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısı ise ortalama 2,39 olarak geręekleřmiştir. Rapor başına en fazla muhasebe hatası niteliğindeki bulgu 3,19 ortalama ile 2015 yılında ortaya çıkmıştır. 2012 ve 2013 yıllarında ise denetlenen üniversite sayısı diğer yıllara göre oldukça düşük olmakla birlikte bu yıllarda denetim başına bulgu sayısı da ortalama olarak diğer yıllara göre düşüktür.

3.4.2. Bulguların Hesap Grupları İtibarıyla Dağılımı

Çalışmanın bu bölümünde, denetim raporlarından elde edilen verilere göre muhasebe hatası niteliğinde olduğu tespit edilen 2.051 bulgu, hesap grupları itibarıyla sınıflandırılarak kamu üniversiteleri tarafından gerçekleştirilen ve Sayıştay denetimleri esnasında tespit edilen muhasebe hataları ve bu hataların nedenleri açıklanmıştır.

3.4.2.1. Dönen Varlık Hesaplarına İlişkin Bulgular

Dönen varlık hesapları ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2'ye göre dönen varlık hesaplarıyla ilgili bulgu sayısının toplamı 437'dir. Dönen varlık hesaplarında en fazla hataya rastlanan hesap grupları ise Hazır Değerler ve Faaliyet Alacakları hesap grupları olarak gerçekleşmiştir.

Hazır değerler hesap grubuyla ilişkili bulgu sayısı 190'dır. Bu hesap grubunda en fazla muhasebe hatasının 73 bulgu sayısı ile 104-Proje Özel Hesabında ve 64 bulgu sayısı ile 102-Bankalar hesabında yapıldığı tespit edilmiştir. Proje Özel Hesabı ile ilgili olarak yaygın yapılan hatanın, bu hesaba kayıtlı döviz cinsinden para birimleri için ay sonlarında idareler tarafından değerlendirme işleminin yapılmamasından kaynaklı olduğu görülmüştür. Bankalar Hesabı ile ilgili en sık rastlanan hatanın ise Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne aykırı olarak idarenin banka hesaplarına işleyen faizin net tutar üzerinden gelir kaydedilmesi ve banka tarafından yapılan vergi kesintisinin hiç kaydedilmemiş olmasından kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Tablo 2: Dönen Varlık Hesapları ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı	Grup Toplamı
10	102-Bankalar Hesabı	Faiz gelirin net tutar üzerinden gelir kaydedilmesi ve vergi stopajının kayda alınmaması	64	190
	104-Proje Özel Hesabı	Proje özel hesaplarında yer alan dövizin ay sonunda değerlemeye tâbi tutulmaması	73	
	105-Döviz Hesabı	İdarenin banka hesabına gelen konvertibl niteliği bulunan dövizin izlenmesi için bu hesabın kullanılmaması	11	
	108-Diğer Hazır Değerler Hesabı	Hazır değerler hesap grubu içerisinde yer alan hesaplar arasındaki nakit aktarımlarının izlenmesinde bu hesabın kullanılmaması	29	
	109-Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı	İdarenin kredi kartı ile POS cihazlarından yaptığı tahsilatların izlenmesinde bu hesabın kullanılmaması	13	
12/22	120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı	Kira ve hazine yardımı gibi tahakkuk eden alacakların izlenmemesi	24	163
	121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	Tahsil edilememiş ve takip başlatılmış alacaklar için bu hesabın kullanılmaması	93	
	126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	Doğalgaz, elektrik, su vb. abonelikleri için verilen teminatların bu Hesaba alınmayarak doğrudan gider kaydedilmesi	14	
	220-Gelirlerden Alacaklar Hesabı	Vadesi bir yılın altına düşen alacaklar için kısa vadeli hesaba aktarım kaydının yapılmaması	9	
	226-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	Bir yıldan uzun vadeli teminatların izlenmesinde bu hesabın kullanılmaması	23	

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı	Grup Toplamı
14	140-Kişilerden Alacaklar Hesabı	Tahakkuk eden alacağın bu hesaba kayıt edilmemesi ve alacak tahsil edildiğinde gelir kaydedilmesi, Tahakkuk eden alacağa ilişkin faiz tutarın kayıtlara alınmaması	27	27
15	150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı	Fiili olarak ambarda bulunan taşınırın kayıtlardan düşülmesi veya ambarda bulunmayan taşınırın kayıtlarda yer alması, Stok çıkışlarının düzenli olarak kaydedilmemesi, Hurdaya ayrılan varlığın yeniden kullanılabilir parçalarının kayıtlara alınmaması	18	18
16	160-İş Avans ve Kredileri Hesabı	Süresinde kapatılmayan avans ve kredilerin bulunması ve süresinden sonra kapatılan avans ve krediler için faiz hesaplanmaması	18	26
	164-Akreditifler Hesabı	Akreditif karşılığı açılan kredilerin mahsup işlemlerinin yapılmaması	8	
18/28	180-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Hesabı	Peşin ödenen gelecek aylara ait kira, geçiş ücreti benzeri ödemelerin tamamının doğrudan gider kaydedilmesi	4	13
	280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	Peşin ödenen ve gelecek yıllara ait giderlerin izlenmesinde dönem ayırıcı hesapların kullanılmaması	1	
	181-Gelir Tahakkukları Hesabı	Tahakkuk eden ancak takip eden dönemde istenebilir duruma gelecek olan faiz tutarlarına ilişkin kayıtların yapılmaması	8	
TOPLAM			437	

Faaliyet alacakları hesap grubuyla ilgili bulgu sayısı 163'tür. Bu hesap grubunda en fazla muhasebe hatasının 93 bulgu sayısı ile 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında yapıldığı tespit edilmiştir. Hesapla ilgili yaygın olarak yapılan hatanın, vadesi gelmesine rağmen henüz tahsil edilememiş ve yasal takip başlatılmış olan alacakların izlenmesinde bu hesabın kullanılmaması şeklinde ortaya çıktığı görülmüştür. Bu hesap grubunda ayrıca belirli bir vadede tahsil edilecek olan (tahakkuk eden) ve 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabına kaydedilmesi gereken alacakların kayıtlara alınmamasından kaynaklı 24 bulguya rastlanmıştır.

Diğer alacaklar hesap grubuyla ilgili bulgu sayısı 27 olarak gerçekleşmiştir. Bu hesap grubundaki bulguların tamamı 140-Kişilerden Alacaklar Hesabı ile ilişkilidir. Hesapla ilgili yaygın olarak yapılan hata, tahakkuk eden ve bu hesaba kaydedilmesi gereken alacak ve bu alacağa ilişkin faiz tutarının kaydedilmemesi nedeniyle hesabın gerçek durumu yansıtmamasından kaynaklanmaktadır.

Stoklar hesap grubuyla ilişkili bulgu sayısı 18 olup bulguların tamamı 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı ile ilgilidir. Hesapla ilgili ortaya çıkan hataların genel olarak nedenini, fiili stok ile kaydi stok tutarlarının aynı olmaması ve hurdaya ayrılan elektronik cihazların yeniden kullanılması için çıkartılan parçalarının kayıtlara alınmaması şeklinde açıklamak mümkündür.

Ön ödemeler hesap grubuyla ilgili bulgu sayısı 26'dır. Bu hesap grubunda en fazla muhasebe hatasının 18 bulgu sayısı ile 160-İş Avans ve Kredileri Hesabında ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Bu hesapla ilgili olarak yaygın yapılan hatanın süresi geçmiş olmasına rağmen kapatılmayan avans ve kredilerin bulunması ve mahsup süresinden sonra kapatılan avans ve krediler için faiz hesaplanmamasından kaynaklanmaktadır.

Devlet muhasebe sisteminde tahakkuk esasına geçilmesi ile kullanılmaya başlanılan ve dönem ayırıcı hesap niteliğinde olan gelecek aylara ve yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları hesap gruplarıyla ilişkili olarak tespit edilen bulgu sayısı 13'tür. Bulguların tamamının dönem ayırıcı hesapların hiç kullanılmamış olmasından kaynaklandığı görülmektedir.

3.4.2.2. Duran Varlık Hesaplarına İlişkin Bulgular

Duran varlık hesapları ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3'e göre duran varlık hesaplarıyla ilgili bulgu sayısının toplamı 983'tür. Duran varlık hesaplarında en fazla hataya rastlanan hesap grupları ise Maddi Duran Varlıklar ve Mali Duran Varlıklar hesap grupları olarak gerçekleşmiştir.

Mali duran varlıklar hesap grubuyla ilişkili bulgu sayısı 150'dir. Hesap grubuyla ilgili hataların tamamı, teknopark, iktisadi işletme ve döner sermaye işletmesi gibi sermayesinin tamamının veya belirli bir kısmının üniversitelere ait olduğu iktisadi birimlerin sermaye paylarının, ilgili idarelerin mali tablolarında yer almamasından kaynaklı olarak mali tabloların gerçek durumu yansıtmamasından kaynaklanmaktadır.

Maddi duran varlık hesap grubu ile ilişkili muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısı 615'tir. Dolayısıyla en fazla hatanın tespit edildiği hesap grubu, maddi duran varlıklardır. Bu grupta en fazla bulgu ise 404 bulgu sayısı ile 252-Binalar Hesabı ile ilişkilidir. Hesapla ilgili muhasebe hataları, kullanım amacı değişen binaların ilgili alt hesaplara kayıt edilmemesi ve tahsis edilen taşınmazların kayıtlara alınmamasından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, Yönetmelik'e ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre maddi duran varlıklar için belirlenmiş limit üstü değer artırıcı nitelikteki harcamaların ilgili duran varlığın değerine ilave edilmek yerine, doğrudan doğruya gider kaydedilmiş olması da raporlanan hususlardan biridir.

Tablo 3'te dikkat çekilmesi gereken başka bir hesap ise 112 bulguya konu olan 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabıdır. Yapılan hatalar incelendiğinde, idarelerin yapımı belirli bir süreci gerektiren maddi duran varlık yapımına ilişkin harcamaların izlenmesinde bu hesabı kullanmadıkları veya bu hesabı kullanan idarelerin geçici kabulü yapılmış varlıklar için ilgili varlık hesabına aktarım yapmak yerine bu hesapta söz konusu varlığı izlemeye devam ettikleri tespit edilmiştir.

Maddi duran varlıklarla ilgili bulgular birlikte değerlendirildiğinde, idarelerin mülkiyetinde bulunan ya da idarelere tahsisli bulunan taşınmazların, idareler tarafından ya hiç muhasebe sistemine dahil edilmemiş olması ya da yanlış hesaplarda takip ediliyor olmasının 615 kez Sayıştay raporlarında bulgu konusu yapıldığı anlaşılmaktadır.

Tablo 3: Duran Varlık Hesapları ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı	Grup Toplamı
24	241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	Teknopark ve İktisadi İşletmelerdeki sermaye paylarına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması	63	150
	242- Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	Döner Sermaye İşletmelerindeki sermaye paylarına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması	87	
25	250 Arazi ve Arsalar Hesabı	İdarenin mülkiyetinde bulunan taşınmazların kayıtlara alınmaması	34	615
	251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	Ana arter ve iç yollar, elektrik ve telefon hatları, otoparklar, yaya yolları, peyzaj alanları, trafolar ve kanalizasyon ile doğalgaz hatlarının kayıtlara alınmaması	38	
	252 Binalar Hesabı	Kullanım amacı değişen taşınmazların cins tahsisi işlemlerinin yapılmaması, Değer arttırıcı harcamaların varlığın değerine eklenmeyerek doğrudan gider kaydedilmesi, Tahsis edilen taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması	404	
	255-Demirbaşlar Hesabı	Maddi duran varlık alımlarının doğrudan gider kaydedilmesi	8	
	257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılmaması	19	
	258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	Geçici kabule tabi yapım işine ait ödemelerin bu hesaba kaydedilmemesi ve hesapta takip edilenlerin ise geçici kabulü yapılanlarının ilgili duran varlık hesaplarına aktarılmaması	112	

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı	Grup Toplamı
26	260 Haklar Hesabı	Yazılım, elektronik sertifika ve program güncellemesi gibi varlık alımlarının doğrudan gider kaydedilmesi	73	120
	268-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	Maddi olmayan duran varlıklar için amortisman ayrılmaması	47	
29	294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı	Kullanılma olanaklarını yitiren varlıkların bu hesapta izlenmemesi ve doğrudan gider yazılarak kayıtlardan çıkarılması	70	98
	299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı	Kullanılma olanaklarını yitiren varlıkların birikmiş amortismanlarının bu hesaba devrinin yapılmaması nedeniyle 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının borcu ile 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabının alacağına uyumsuz olması	28	
TOPLAM			983	

Maddi olmayan varlıklara ilişkin muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısı 120'dir. Bu hataların 73'ü, 260-Haklar Hesabında izlenmesi gereken varlık alımlarının, aktifleştirilmeksizin doğrudan gider kaydedilmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Bu hesap grubunda izlenen varlıklar için dönem sonlarında amortisman ayrılmamış olmasına ilişkin bulgu sayısının ise 47 olduğu tespit edilmiştir. Ancak, 2018 yılı itibarıyla Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Sistemi'ne geçilmesiyle birlikte, sistem tarafından amortisman tabii duran varlıklar için kendiliğinden amortisman ayrılması nedeniyle 2018 yılından itibaren bu konu ile ilgili bulgu tespit edilmediği görülmüştür.

Diğer maddi duran varlıklarla ilgili bulgu sayısı 98'dir. Bu bulgulardan 70'inin 294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Burada tespit edilen hata, kullanılma olanaklarını yitiren varlıkların bu hesaba devredilmesi yerine, doğrudan doğruya gider kaydedilmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Bu tür varlıklar için ayrılan amortisman tutarlarının 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına devredilmesi gerekirken bu kaydın yapılmamış olması da 28 bulguya konu edilmiştir.

3.4.2.3. Yabancı Kaynak Hesaplarına İlişkin Bulgular

Yabancı Kaynak hesapları ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Yabancı Kaynak Hesapları ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı	Grup Toplamı
32	320-Bütçe Emanetleri Hesabı	Hesabın yanlış kullanımı	3	3
33/43	330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	Süresi dolan teminatların iade süresi içinde ilgisine iade edilmemesi veya gelir kaydedilmesi gereken teminat tutarlarının gelir kaydedilmemesi, Yapım işlerinde geçici kabul noksanı olarak hakedişlerden kesilen tutarların bu hesaba kaydedilmemesi	51	76
	333-Emanetler Hesabı	Önceki dönemlerden devreden bu hesaba kayıtlı tutarların hak sahiplerine ödenmemiş kısımlarının bulunması ve bunların bir kısmının ise mahiyetinin belli olmaması	12	
	430- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	Bir yıldan uzun sürede iade edilecek teminatların izlenmesinde bu hesabın kullanılmaması	13	
36	360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	Maddi duran varlıklara ilişkin bakım ve onarım hizmeti alımlarında KDV tevkifatının yapılmaması, Kira gelirlerinden tevkifat yoluyla kesilen Katma Değer Vergisi tutarının yanlış alt hesapta izlenmesi	5	59
	368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hs.	Sosyal Güvenlik Kurumunca ödenen ve faturalı alacaklar olarak tabir edilen emekli ikramiyesi, ölüm yardımı, makam/temsil/ görev tazminatları ve diğer ödemelerden kaynaklanan Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borçların bu hesaba kaydedilmeden doğrudan doğruya gider kaydedilmesi	54	
37/47	372/472-Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı	Kamu işçileri için ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmaması	104	104
38	380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	Peşin tahsil edilen kira gelirlerine ilişkin dönem ayırıcı hesapların kullanılmaması, Kamu yararına kullanılmak üzere alınan şartlı bağış ve yardımların muhasebeleştirilmesinde gelecek aylara/yıllara ait gelirler hesabının kullanılmaması	83	83
TOPLAM			325	

Tablo 4'e göre yabancı kaynak hesaplarıyla ilgili tespit edilen bulgu sayısının toplamı 325'tir. Yabancı kaynak hesaplarında en fazla hataya rastlanan hesap grupları ise Borç ve Gider Karşılıkları ve Emanet Yabancı Kaynaklar hesap grupları olarak gerçekleşmiştir.

Emanet yabancı kaynaklar hesap grubuyla ilişkili bulgu sayısı 76'dır. Hesap gurubunda en fazla bulgu tespit edilen hesap 51 bulgu sayısı ile 330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabıdır. Hesaba ilişkin bulguların nedenlerinin; nakit teminatların iade süresi içinde ilgisine iade edilmemesi veya gelir kaydedilmemesi ile yapım işlerinde geçici kabul noksanı olarak hakedişlerden kesilen tutarların bu hesaba kaydedilmemesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Ödenecek diğer yükümlülükler hesap grubuyla ilişkili bulgu sayısı 59'dur. Bu bulguların 54'ü, 368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabına ilişkindir. Sosyal Güvenlik Kurumuna taksitler halinde ödenmesi gereken borçların, bu borçlar tahakkuk ettiğinde hesaba kaydedilmesi yerine, ödeme yapıldığında doğrudan gider kaydedilmesi, ilgili bulguların nedenini oluşturmaktadır.

Borç ve diğer karşılıklar hesap gurubuyla ilgili olarak tespit edilen bulgu sayısı 104 olup bulguların tamamının kıdem tazminatı karşılığı ayrılmamış olmasından kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Tablo 4'te görüldüğü üzere dönem ayırıcı hesap niteliğindeki 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ile ilişkili bulgu sayısı 83 olup bulguların tamamı hesabının kullanılmaması ile ilgilidir. Bulgulardan elde edilen sonuca göre bazı idarelerin peşin olarak tahsil edilen gelirlerin tamamını, dönemsel ilkesine aykırı olarak, tahsil edildiği dönemin geliri olarak kaydettiği anlaşılmaktadır.

3.4.2.4. Öz Kaynak Hesaplarına İlişkin Bulgular

Öz Kaynak hesapları ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: Öz Kaynak Hesapları ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı
51	511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	Tek bir muhasebe birimi bulunan idarelerin harcama birimleri arası aktarımlarında bu hesabın kullanılması	50
TOPLAM			50

Öz kaynak hesapları ile ilgili tespit edilen bulguların tamamı değer hareketleri hesap grubuna ilişkin olup bulgu sayısı 50'dir. Bulguların tamamı 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının yanlış kullanımı ile ilgilidir. Bu hesabın birden fazla muhasebe birimi bulunan idarelerde, muhasebe birimlerinin

birbirlerine gönderdikleri veya birbirlerinden aldıkları para ve kıymetlerin izlenmesi için kullanılması gerekirken, söz konusu bulguların, tek bir muhasebe birimi bulunan idarelerin harcama birimleri arası aktarımlarında bu hesabın kullanılması nedeniyle tespit edildiği anlaşılmıştır.

3.4.2.5. Faaliyet Hesaplarına İlişkin Bulgular

Faaliyet hesapları ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Faaliyet Hesapları ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı
60	600-Gelirler Hesabı	Gelirlerin alt kodlarının hatalı kullanılması	3
61	610-İndirim, İade ve İskonto. Hesabı	Bütçe gelirlerinden yapılan ret ve iadelerde bu hesabın kullanılmaması	5
TOPLAM			8

Tablo 6'ya göre faaliyet hesaplarının kullanımına ilişkin bulgu sayısı 8 olup yanlış kullanım 600-Gelirler Hesabı ile 610-İndirim, İade ve İskontolar Hesabı ile ilişkilidir. Buna göre, 610-İndirim, İade ve İskontolar Hesabı ile ilgili tespit edilen 5 bulgunun, bütçe gelirlerinden yapılan ret ve iadelerde bu hesabın kullanılmaması nedeniyle ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

3.4.2.6. Nazım Hesaplara İlişkin Bulgular

Nazım hesaplar ile ilgili muhasebe hatası niteliğindeki bulguların hesaplar itibarıyla dağılımı ve hataların nedenleri Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7: Nazım Hesaplar ile İlgili Tespit Edilen Bulgular

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı
90	910-Alınan Teminat Mektupları Hesabı	Teminat mektuplarının iadesi ve saklanmasına ilişkin mevzuatta belirtilen hususlara dikkat edilmemesi, Geçerlilik süresi dolan teminat mektuplarının iade edilmemesi	37
92	920-Gider Taahhütleri Hesabı	İhale mevzuatı uyarınca yaptırılan tüm işler için sözleşmeyle yüklenmeye girilen borç tutarları ile fiyat farkları ve iş artışlarının gider taahhütleri hesaplarında izlenmemesi	39
94	948-Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı	Başka birimler adına izlenen alacakların takibinin bu hesapta yapılmaması	2

Hesap Grubu	Hesaplar	Bulgu Nedenleri	Bulgu Sayısı
96	962-Bilimsel Projeler Hesabı	İdareler tarafından desteklenen bilimsel araştırma projelerinde bu hesabın kullanılmaması	59
99	990-Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabı	Kiraya verilen taşınmazlar ile taşınmaz kiralama gelirlerinin nazım hesaplarda izlenmemesi	105
	998-Diğer Nazım Hesaplar Hesabı	İdari para cezalarının nazım hesaplarda izlenmemesi	6
TOPLAM			248

Tablo 7'de görüldüğü üzere nazım hesaplara ilişkin tespit edilen bulgu sayısı 248'dir. Bu hesaplara ilişkin en fazla muhasebe hatası niteliğindeki bulgu 105 bulgu sayısı ile 990-Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabının kullanımıyla ilgilidir. Bulgular, kiraya verilen maddi duran varlıkların sözleşme sonuna kadar kayıtlı değerleri üzerinden bu hesapta izlenmesi gerekirken, bu işlemin kayıt altına alınmamasından kaynaklanmaktadır. Nazım hesaplarla ilgili fazlaca yapılan başka bir hata ise idareler tarafından desteklenen bilimsel araştırma proje bedellerinin 962-Bilimsel Projeler Hesabında izlenmemesidir.

3.4.3. Farklılık Testi Sonuçları

Çalışmanın bir başka amacı, araştırma kapsamındaki üniversitelerin yaşı, üniversitelerde görev yapan iç denetçi sayısı ve mali hizmetleri uzmanı sayısı açısından ortalama bulgu sayısına göre üniversiteler arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığının ortaya çıkarılmasıdır. Bu amaçla yapılan Kruskal Wallis-H Testi sonuçları Tablo 8'de gösterilmiştir.

Çalışma kapsamında incelenen Sayıştay denetim raporu sayısı 859 olup raporlar 123 farklı devlet üniversitesine aittir. Çalışmanın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere rapor başına ortalama bulgu sayısının 2,39 olduğu tespit edilmiştir. Tablo 8'e göre yaşı 31'in altında olan üniversitelerde ortalama bulgu sayısı 2,19 ila 2,40 arasında değişmektedir. Ancak 32 yaş ve üzerinde olan üniversitelerde bu oranın 2,75 olduğu tespit edilmiştir. Daha eski olan üniversitelerde daha az muhasebe hatasına rastlanması beklentisiyle yapılan bu analiz sonuçlarına göre yaşı nispeten büyük olan üniversitelerde rapor başına muhasebe hatası niteliğindeki bulgu sayısının daha fazla olduğu, ancak bu farklılığın istatistiki olarak anlamlı olmadığı sonucuna varılmıştır ($p < 0,05$). Bu durumun denetimde etkinsizlik ve ilgili personelin kuruma ait denetim raporlarını takip etmemesinden kaynaklanabileceği değerlendirilmektedir.

Muhasebe hatalarının, üniversitelerde görev yapan iç denetçi sayısı bakımından farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonuçlarına göre bünyesinde hiç iç denetçi bulunmayan üniversitelerde ortalama bulgu sayısının 2,60 olduğu, 1 ila 3 iç denetçi istihdam edilen üniversitelerde ortalama bulgu sayısının 1,99 ila 2,43 arasında olduğu, 4 ve üzeri iç denetçinin bulunduğu üniversitelerde ise bu oranın daha yüksek olduğu (2,79), ancak farklılığın istatistiki olarak anlamlı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır ($p < 0,05$). Alanyazın incelendiğinde, Acar ve Şahin İpek (2014), Küçük (2015) ve Karcioğlu ve Kurnaz (2018) tarafından yapılan ve kamu iç denetiminin etkinliğini araştıran çalışmalarda, iç denetimden beklenen faydanın sağlanmadığı ve kamu kurumlarında iç denetime ilişkin farklı sorunların yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu bakımdan literatürdeki araştırma bulguları ile çalışmada elde edilen bulguların birbirini destekler nitelikte olduğunu söylemek mümkündür. Koç Baykara (2020) konuyu iç denetim mekanizmasının işlerlik kazanamamasının temel nedenlerinden birini iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerinin amacını tam olarak kavrayamamaları ile açıklamaktadır.

Tablo 8: Farklılık Testi Sonuçları

Değişkenler	N	Ortalama	Standart Sapma	Test Değeri	Hipotez
Üniversitenin Yaşı					
0-11 Arası	21	2,40	1,40302	$p = 0,200$	Ret
12-17 Arası	50	2,23	1,25637		
18-31 Arası	24	2,19	0,98690		
32 ve Üzeri	28	2,75	1,01004		
İç Denetçi Sayısı					
İç Denetçi Bulunmayan	31	2,60	1,39711	$p = 0,110$	Ret
1 İç Denetçi	25	1,99	1,02053		
2 İç Denetçi	28	2,14	1,08450		
3 İç Denetçi	22	2,43	1,27337		
4 ve Üzeri İç Denetçi	17	2,79	0,91107		
Mali Hizmetler Uzmanı Sayısı					
Mhu Bulunmayan	25	2,39	1,37334	$p = 0,941$	Ret
1 Mhu	28	2,17	1,31081		
2 Mhu	17	2,43	1,26143		
3 Mhu	14	2,13	0,62350		
4 Mhu	11	2,36	1,43417		
5 ve Üzeri Mhu	28	2,63	0,97628		

İç denetçi sayısına benzer olarak üniversitelerde görev yapan mali hizmetler uzmanı sayısı ile karşılaşılan muhasebe hatası arasında ters orantılı bir ilişki bulunacağı beklentisiyle yapılan başka bir analiz sonucuna göre bünyesinde hiç mali hizmetler uzmanı bulunmayan idarelerde ortalama bulgu sayısının 2,39 olduğu, 1 ila 4 muhasebe hizmetler uzmanı istihdam edilen idarelerde ortalama bulgu sayısının 2,13 ila 2,43 arasında olduğu ve bünyesinde 5 ve üzerinde mali hizmetler uzmanı bulunan üniversitelerde bu oranın beklentinin aksine daha yüksek (2,63) olduğu, ancak farklılığın istatistiki olarak anlamlı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır ($p < 0,05$). Beklentinin aksine, daha fazla uzmanın görev yaptığı üniversitelerde nispeten fazla hata ile karşılaşılmasının nedenine ilişkin literatürde herhangi bir çalışmaya rastlanmamış olup araştırma bulguları, mali hizmetler uzmanı olarak görev yapan personelden etkin bir şekilde faydalanılmadığını göstermektedir.

SONUÇ

Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılması günümüz ekonomik koşulları göz önünde bulundurulduğunda son derece önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Kendisine kamu kaynakları emanet edilen yöneticilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirebilmeleri ancak etkin bir devlet muhasebe sisteminin varlığı ve nihayetinde denetim mekanizmasının çalışması ile mümkün olabilecektir. Türkiye’de KMYKK’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte devlet muhasebe kayıt düzeninde nakit esasından tahakkuk esasına geçilmesi, devlet varlık, taahhüt, alacak ve borçlarının kayıt altına alınması devlet muhasebe sisteminde köklü değişiklikler olarak karşımıza çıkmıştır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri muhasebe uygulamalarını, dayanağını Kanun’dan alan ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olarak çıkartılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne göre yürütmektedir. Devlet üniversitelerini de kapsamına alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ise aynı zamanda Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre muhasebe uygulamalarını yürütmek zorundadırlar.

Kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin faaliyetlerin ve bu faaliyetler neticesinde oluşturulan mali tabloların denetimi Sayıştay tarafından gerçekleştirilmekte ve Sayıştay tarafından yapılan denetimler sonucunda oluşturulan raporlar düzenli olarak kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Bu

raporlarda idarelerin mevcut durumları ve idarelerin harcama ve muhasebe uygulamalarında mevzuata aykırı bulunan durumlar belirtilmektedir. Bu noktadan hareketle çalışmada, 2012-2021 yılları arasında Sayıştay tarafından devlet üniversitelerinde yapılan denetimler neticesinde yayımlanmış raporlar incelenerek bu raporlarda muhasebe hatası olarak değerlendirilebilecek bulguların yaygınlık düzeyinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında ilgili 10 yılda denetlenen 123 farklı üniversiteye ait 859 denetim raporu nitel analiz yöntemlerinden içerik analizi yöntemine göre incelenmiştir. Yapılan inceleme neticesinde muhasebe hatası niteliğinde 2.051 bulgu tespit edilmiştir.

Araştırma bulgularına göre Sayıştay denetimleri esnasında tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulguların yaklaşık %48'inin maddi duran varlık hesaplarıyla ilişkili olup bu bulgu Atabay vd. (2021) tarafından yapılan çalışmada elde edilen bulgular ile benzerlik göstermektedir. Maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan varlıkların durumlarında meydana gelen değişmelerin kayıt altına alınmaması, bunun en önemli nedenidir. Bu hesap grubunda en fazla hata, Binalar hesabının kullanımı ile ilişkili olup kullanım amacı değişen binaların ilgili alt hesaplarda izlenmemesi ve tahsis edilen taşınmazların kayıtlara alınmaması ile değer artırıcı nitelikteki harcamaların ilgili duran varlığın değerine ilave edilmek yerine doğrudan doğruya gider kaydedilmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Bu durumun, taşınmazlarla ilgili işlem tesis eden harcama birimlerinin, taşınmazların mevcut durumlarında ortaya çıkan değişiklikleri muhasebe birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarına bildirmemesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu hataların ortadan kaldırılabilmesi, ilgili harcama birimlerine eğitim verilerek, muhasebe birimine gerekli bilgi ve belgelerin düzenli olarak iletilmesini sağlamakla mümkün olabilecektir.

Araştırma bulgularına göre tespit edilen muhasebe hatalarının yaklaşık %21'i dönen varlıklar hesap grubunda yer alan hesapların kullanımına ilişkindir. Bu hesap grubuyla ilgili sık yapılan hataların, Proje Özel Hesabına kayıtlı döviz cinsinden para birimleri için dönem sonlarında değerlendirilme yapılmaması ve banka hesaplarına işleyen faizin net tutar üzerinden gelir kaydedilerek vergi kesintisinin göz ardı edilmesi şeklinde ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

Yaş ve personel sayısı gibi değişkenlerin hataların azaltılmasındaki etkisini ölçmek amacıyla üniversitelerin yaşı, istihdam edilen i denetçi ve mali hizmetler uzmanı sayısına göre yapılan analizler neticesinde, bu bağımsız değişkenlere göre niversiteler arasında muhasebe hatalarının görülme sıklığı bakımından istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Daha eski üniversitelerde beklentinin aksine daha fazla muhasebe hatası niteliğinde bulguya rastlanmasının, bu üniversitelerde çalışan personelin Sayıştay tarafından yayımlanan denetim raporlarını takip etmemesinden kaynaklanabileceği dşnlmekle birlikte, mali işler personelinin konuyla ilgili farkındalık düzeylerinin ve mevcut durumlarının tespitine yönelik araştırmaların yapılmasının, konunun aydınlatılması bakımından faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Araştırmada muhasebe hatası kaynaklı bulgular ile üniversitelerde görev yapan i denetçiler açısından yapılan analizde, 4 ve üzeri i denetçinin görev yaptığı üniversitelerde daha fazla muhasebe hatası kaynaklı bulgu tespit edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Literatürde yer alan farklı çalışmalarda kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilemediği ve dolayısıyla i denetimden beklenen faydanın elde edilemediği ortaya konulmuştur. Bu bakımdan çalışmanın bulguları literatürde yer alan farklı çalışmalarda elde edilen bulgularla örtüşmektedir.

Araştırmanın tüm bulguları birlikte değerlendirildiğinde Sayıştay raporlarında tespit edilen muhasebe hatalarının, alacak veya borçların tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, devlet varlıklarının, taahhüt ve karşılıkların devlet muhasebe sistemine dahil edilmesi gibi tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gerekli kıldığı uygulamaların tam olarak yerine getirilmemiş olmasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Devlet muhasebe sistemi aracılığıyla üretilen finansal tabloların güvenilir ve gerçeğe uygun olabilmesi ancak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum sağlanması ile mümkün olabilecektir. Bu uyumun sağlanabilmesi için uygulayıcı konumunda bulunan niversitelerin Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında görev yapan personelin hizmet içi eğitime tâbi tutulması ve Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından uygulamaya yönelik eğitici materyallerin hazırlanması gibi önlemlerin faydalı olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte üniversitelerin özellikle Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı ve Sağlık, Kültür ve Spor Daire

Başkanlığı gibi harcama birimlerinde görev yapan mali işler personeline Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları tarafından düzenli olarak eğitim verilmesinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Araştırma bulguları, yıllar itibarıyla Sayıştay denetimleri esnasında tespit edilen muhasebe hatası niteliğindeki bulguların sayısında herhangi bir azalış gerçekleşmediğini göstermektedir. Söz konusu hataların sebeplerinin ve bu hataların tekrarlanmaması için atılması gereken adımların belirlenmesinin, gelecekte yapılacak akademik çalışmalara konu edilebileceği değerlendirilmektedir. Bu amaçla yapılabilecek olan çalışmanın örneklem grubu, Sayıştay Denetçileri, Strateji Daire Başkanlığı personeli ve ilgili harcama birimlerinin mali işler personelinden oluşturulabilir. Yapılacak nitel bir çalışma ile hem mevcut duruma sebep olan unsurların tespit edilmesi hem de çözüm önerilerinin geliştirilmesinin mümkün olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, İ.A. ve şahin İpek, E.A. (2014). Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetinin Etkinliği: Ege Bölgesi Alan Araştırması. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. 16-20 Mayıs 2014, Antalya.
- Akbulut, E. (2003). Sayıştay Denetimi ve Yolsuzluklarla Mücadeledeki İşlevi. Sayıştay Dergisi (50-51), 3-15.
- Akyel, R. (2016). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı. Amme İdaresi Dergisi, 49(1), 119-145.
- Atabay, E., Kavak, S. ve Başar, A. B. (2021). Üniversitelerde Sayıştay Denetimi, Muhasebesel Bulgular ve Nedenlerine İlişkin Görüşler, Malî Hukuk Dergisi, 17(200), 2031-2078.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, 148, 35-62.
- Çakalı, K.R. ve Baloğlu, G. (2023). Muhasebe Hataları: Sayıştay Denetim Raporları Üzerinden İl Belediyelerine Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış, 23(69), 229-252.
- Dayar, H. ve Esenkar, Y. (2008). Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(2), 263-294.
- Demirbaş, T. ve Engin, R. (2016). Sayıştay’ın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi. Sayıştay Dergisi (100), 27-60.
- Ersöz, M. (2017). Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analiz Yöntemlerinin Uygulanabilirliği. Sayıştay Dergisi, (105), 1-40.
- Ela, M. ve Türkyener, C. (2015). Türkiye’de Sayıştay’ın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış. Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, 25-42.
- Genç, M., Yanık, A. ve Özen, M. (2023). Üniversitelerin Denetim Raporlarında Yer Alan Bulguların Analizi: Karadeniz Bölgesi Örneği. Üniversite Araştırmaları Dergisi, 6(1), 23-36.
- İşık, S. ve Engin R. (2022) Sayıştay’ın Belediyeler Üzerindeki Denetiminde Ulaştığı Kamu Alımlarına İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi. Denetişim, (25), 160-178.
- Karacıoğlu, R. ve Kurnaz, E. (2018). Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4(2), 67-88.
- Kartalcı, K. (2019). Türkiye’de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 29(1), 261-276.
- Kerimoğlu, B., Kızılkaya, E., Kulaksız, H., Hastürk, M., Gülşen, H. ve Karaarslan, E. (2006). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği.

- Kılıçaslan, A. (2019). Türk Sayıştay'ının Yeni Denetim Modeli ve Yerel Yönetimler: Belediyeler Örneği. Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kıymık, H. (2022). Devlet Muhasebesi Alanında Yapılan Akademik Çalışmaların Bibliyometrik Analizi. İşletmecilik Alanındaki Çalışmaların Bibliyometrik Analizi (Ed.) Keleş, D. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Koç Baykara, F. (2020). Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Mekanizmasının İşleyişi. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 30(1), 211-221.
- Köse, H.Ö. (2008). Sayıştay Denetiminin Denetlenmesi: Uluslararası Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme. Sayıştay Dergisi (70), 3-42.
- Küçük, A. (2015). Kamu Sektöründe İç Denetim Faaliyetleri: Bir Üniversite Örneği. Yüksek Lisans Tezi. Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2002). Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına. Ankara.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2004). Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. Sayı 2004/1, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı. (2021). Konu Denetimi Rehberi. T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- Sayıştay Başkanlığı. (2023). Bilişim Sistemleri Denetimi. <https://www.sayistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 22.02.2023.
- Söyler, İ. (2012). Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü. Sayıştay Dergisi, 87, 61-96.
- Tabak, U. (2021). Türkiye'de Sayıştay'ın Yapısı ve Etkililiğine İlişkin Tespit ve Öneriler. İstanbul Politik Araştırmalar Enstitüsü 1-9.
- Taytak, M. ve Bahtiyar, E. (2015). Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ının Rolü. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20(4), 261-284.
- Yakupçebioğlu, N. (2005). Kamuda Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemine Alınması Gereken Maddi Duran Varlıkların Türleri, Kayda Alınma, Değerleme, Amortisman ve Yeniden Değerleme Usul ve Esasları. Ankara.
- Yıldırım, M. (2020). Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinde Sayıştay Denetim Bulgularının Analizi ve Çözüm Önerileri. Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

INVESTIGATION OF THE COMPLIANCE LEVEL OF ACCOUNTING PRACTICES IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS WITH GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES IN THE CONTEXT OF THE AUDIT REPORTS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Hakkı KIYMIK
Sevil ATİLA

EXTENDED ABSTRACT

Examining the compliance of the use of public resources by the managers entrusted with public resources with predetermined rules constitutes the subject of financial audits in the public sector. In our country, audit activities is carried out by the Turkish Court of Accounts, a supreme audit body, on behalf of the Parliament, and the resulting audit reports are shared with the public from time to time.

Financial transactions carried out by public administrations must be recorded for different purposes, such as ensuring accountability and transparency, and the results of their realization must be reported for the information needed by the audit bodies and the public. The fact that financial statements created based on financial transactions carried out by public institutions are realistic and reliable can only be possible with an effectively functioning state accounting system.

In our country, government accounting practices had been carried out on a cash basis for many years. With the entry into force of the Public Financial Management and Control Law No. 5018, a number of radical changes were made in the state accounting system. General/Central Government Accounting Regulations have been put into effect in order to guide government accounting practices. With the changes made, the state accounting system has now become compatible with generally accepted accounting principles. In the new state accounting system based on the accrual principle, all financial transactions are carried out on an accrual basis, and budget realizations are carried out on a cash basis.

Within the scope of compliance audits carried out by the Turkish Court of Accounts, it is also audited whether the records regarding the financial transactions carried out by the administrations comply with generally accepted accounting principles. It is possible to explain unintentional accounting records that do not comply with generally accepted accounting principles as accounting errors.

Starting from this point, the study aims to reveal the prevalence of accounting error transactions made by state universities operating in our country in violation of the Central Government Accounting Regulation.

For this purpose, 859 audit reports published by the Turkish Court of Accounts as a result of audit activities carried out at state universities in the last 10 years were examined. A total of 2,051 findings on the nature of accounting errors were identified. The findings were classified according to account groups and accounting accounts in accordance with the chart of accounts attached to the Central Government Accounting Regulation. As a result of the study, the highest number of findings in the nature of accounting errors emerged in the Tangible Fixed Assets account group, with 983 findings. In this account group, the most errors were made in the 252-Buildings account, with 404 findings. When the accounting findings were examined, it was concluded that the administrations did not record the changes in the quality and purpose of use of the immovable properties in question in the appropriate accounts and that the value-increasing expenditures made for the immovable properties were recorded as direct expenses rather than being added to the value of the asset.

The study also examined whether there is a significant difference in the findings of accounting errors obtained from the audit reports, the age of the universities and the number of internal auditors, and the number of financial services experts working in the universities. As a result of the analysis, it was concluded that there was no statistically significant difference between the number of accounting errors made by universities in terms of the variables in question. When all the findings of the research are evaluated together, it is understood that the accounting errors identified in the Turkish Court of Accounts reports arise from the fact that the practices required by the accrual-based accounting system, such as accounting for receivables or payables on an accrual basis and including state assets, commitments, and provisions in the state accounting system, have not been fully implemented. Financial statements produced through the state accounting system can only be reliable and realistic if they comply with generally accepted accounting principles. In order to ensure this harmony, it is thought that taking precautions such as providing in-service training to the personnel working in the Strategy Development Departments of the universities that act as implementers and preparing educational materials for the application by the General Directorate of Accounting will be useful in reducing the errors in question.

YÜKSEK DENETİM
DÜNYASINDAN HABERLER

NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD



ÇALIŞANLARIN KARIYER GELİŞİMLERİNE VERİLEN KURUMSAL DESTEĞİN YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STRATEJİK ÖNCELİKLERİ BAĞLAMINDA İNCELENMESİ: İNGİLTERE VE BELÇİKA ÖRNEĞİ

AN ANALYSIS OF INSTITUTIONAL SUPPORT FOR THE EMPLOYEE CAREER DEVELOPMENT WITHIN THE STRATEGIC PRIORITIES OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS: A STUDY OF THE UNITED KINGDOM AND BELGIUM

Emine ERSÖZ¹

GİRİŞ

Günümüzde özel şirketler ya da kamu sektörüne dahil tüm kuruluşlar, amaç ve hedeflerini gerçekleştirebilmek için faaliyet gösterdikleri alanda iyi eğitim almış ve yetkin çalışanları istihdam etmeyi amaçlamaktadır. Ancak işe alım sürecinde alanında uzmanlaşmış yüksek nitelikli çalışanların seçimine odaklanılması, bir organizasyonun başarılı olabilmesi için her zaman tek başına yeterli olmamaktadır. Yetkin çalışanların işe alınmasının yanında, var olan personelin sürekli gelişiminin sağlanması da konulan hedeflere ulaşılabilmesi için atılması gereken adımlardan biridir.

Çalışanların öğrenme süreçlerine ve gelişimlerine yapılacak kurumsal yatırımlar organizasyonların başarısına pek çok yönden katkı sunmaktadır. Çalışan hareketliliğinin sınırlandırılması ile personelin kurumsal bağlılığın, iş tatminin ve performansının artırılması yoluyla amaç ve hedeflere daha etkin bir

1- Sayıştay Uzman Denetçisi, Sayıştay Mesleki Gelişim Grup Başkanlığı, emineersoz@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0001-9725-9371

Atıf/To Cite: Ersöz, E. (2024). Çalışanların Kariyer Gelişimlerine Verilen Kurumsal Desteğin Yüksek Denetim Kurumları Stratejik Öncelikleri Bağlamında İncelenmesi: İngiltere ve Belçika Örneği. Sayıştay Dergisi, 34(131), 671-678.

şekilde ulaşımlasının sağlanması, insan kaynağına yapılan yatırımların pozitif etkileri arasındadır. Bu nedenle, dünyada pek çok kuruluş gibi bazı yüksek denetim kurumları da beşeri sermayeye yapılacak yatırımları stratejik öncelikleri arasına almaktadır.

Bu çalışmada, çalışanların mesleki gelişimlerine katkıda bulunmayı güncel stratejik planlarına dâhil eden kuruluşlardan İngiltere ve Belçika Yüksek Denetim Kurumları incelenmekte; bu kurumların belirledikleri öncelikler kapsamında gerçekleştirdikleri faaliyetler, mesleki gelişim alanında iyi uygulama örnekleri olarak sunulmaktadır.

1. İNGİLTERE YÜKSEK DENETİM KURUMU (NAO)

İngiltere Yüksek Denetim Kurumu (NAO), 2020-2025 yıllarını kapsayan beş yıllık stratejik planında temel amacını; "Birleşik Krallık'ın kamu harcamalarını gözetmek, Parlamento'yu hükümeti hesap verebilir kılmakta desteklemek ve yüksek kaliteli denetimlerle kamu hizmetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmak" olarak ifade etmiştir. NAO bu amacı gerçekleştirebilmek için önceliklerini ortaya koymuş ve bu önceliklerin hayata geçirebilmesini sağlamak üzere üç farklı strateji belirlemiştir. "Nitelikli iş gücünü çekmek, elinde tutmak ve geliştirmek" belirlenen bu stratejilerden biridir (NAO, 2020a).

Nitelikli işgücünü çekmek ve elinde tutabilmeyi amaçlayan NAO, her şeyden önce kamu mali yönetimi ve denetim alanında eğitim almış yüksek nitelikli uzmanları istihdam etmektedir. Bu gerçeği de göz önünde bulunduran NAO stratejik planında, insan kaynakları alanında koyduğu hedefleri daha başarılı bir şekilde uygulayabilmek için çalışma şeklini değiştiren ve bu yolla operasyonel kapasitesini artırmayı amaçlayan bir değişim projesi ortaya koymuştur. Bu değişim projesinin temel esasları şunlardır (NAO, 2020a: 17):

- Çalışanların belirlenen stratejileri gerçekleştirmesini sağlamak üzere, dijital yetkinlikler, teknik denetim becerileri ve yönetimi ile liderlik gelişimine odaklanan bir öğrenme ve gelişim programı,
- Gerçek anlamda kapsayıcı bir organizasyona doğru ilerlemeyi hızlandırmak için yenilenmiş bir çeşitlilik ve dahil etme planı,

- Konulan hedeflere ulaşmak için ihtiyaç duyulan kültürü ve davranışları daha iyi yansıtan yenilenmiş NAO değerleri,
- Daha az sayıda ve iyi desteklenen yöneticilerle yeni yönetim hatları oluşturmak,
- Tüm personelin stratejik öncelikleri ve kariyer hedeflerini destekleyen net bir kişisel gelişim planına sahip olmasını sağlayan yeni bir performans yönetimi çerçevesi.

Bu değişim projesinin hedeflerine ulaşma derecesini ölçebilmek için aşağıdaki performans göstergeleri belirlenmiştir (NAO, 2020a: 23):

- NAO çalışanları için oluşturulan “Yıllık Personel Anketi” sonuçları (çalışanların işlerine odaklanma durumu, ihtiyaç duyulduğunda doğru öğrenme ve gelişim fırsatlarına erişim ve NAO'nun kariyer gelişimlerine destek olma derecesini ölçen bir anket),
- Kadın, azınlık gruplar, engelli bireyler ve sosyal olarak dezavantajlı arka plana sahip kişilerin üst yönetim, orta yönetim ve gençlik pozisyonlarındaki oranı,
- Cinsiyet ve azınlık gruplar arasındaki maaş farkı,
- Tam Zaman Eşdeğerinde (FTE) kişi başına hastalık izni gün sayısı,
- Kişisel gelişim planına sahip olan çalışanların yüzdesi.

Stratejik planda yer verilen bu proje kapsamında 2020, 2021 ve 2022 yıllarında aşağıda gösterilen faaliyetler gerçekleştirilmiştir.

2020 ve 2021 yıllarında, pandeminin yarattığı yeni çalışma şartlarına adaptasyonu sağlamak üzere, çalışanların birbirleri ile iletişim halinde olmasına ve ekipler halinde çalışılmasına devam edilmesini sağlayan sanal kulüpler ile çalışanların zihinsel sağlığını korumayı amaçlayan personel yardım uygulamaları hayata geçirilmiştir. Bu kapsamda pandemi boyunca hızlı bir şekilde bilgi edinmeyi sağlayacak iki veya üç haftada bir tekrarlanan nabız yoklama anketleri uygulanmıştır. Bu dönemde kariyer gelişiminin devamını sağlayacak uygulamalar da ihmal edilmemiştir. Örneğin tüm çalışanlar için kişisel gelişim planları oluşturulmuştur. Buna ek olarak çalışanlara daha iyi bir gelişim desteği sağlamak amacı ile yeni bir personel yönetim yapısı oluşturulma çalışmalarına başlanmıştır (NAO, 2020b).

Oluşturulmuş yeni yönetim yapısı dahilinde 2021 ve 2022 yıllarında, çalışanların kariyer gelişimlerine ve kişisel gelişim planlarına daha fazla odaklanılmıştır. Mevcut işlerin gereklilikleri ile var olan yetenekleri daha iyi eşleştirebilmeyi sağlamak üzere işlerin nasıl dağıtıldığı, yeniden gözden geçirilmiş, bu bağlamda kurum içinde geçici/ikinci görevlendirme uygulamalarına ağırlık verilmiştir. Bu sayede deneyimlerin ve becerilerin organizasyon genelinde paylaşılmasına ilişkin fırsatlar yaratılmıştır. Ayrıca, kariyer hikayeleri ve gelişim fırsatları üzerine çeşitli etkinlikler düzenlenmiştir. Öğrenme ve Gelişim (Learning&Development) ekibi, organizasyon genelinde öğrenme deneyimlerini geliştirmek, sunmak ve desteklemek için sanal olarak sunulan atölye çalışmaları, özelleştirilmiş birçok e-öğrenme seçeneği, koçluk ve mentörlük uygulamalarının yürütülmesini sağlamıştır. Tüm bu çalışmalar kapsamında, 2021 ve 2022 yıllarında gerçekleştirilen başlıca faaliyetler şunlardır (NAO, 2021):

- İyi uygulamalar gözden geçirilerek, yeni dijital yöntemler kullanılarak ve sanal öğrenme programı yenilenerek sanal öğrenme içerikleri sunulmuştur,
- Yönetici gelişimini desteklemek için yeni bir yönetici müfredatı geliştirilmiştir. Bu müfredatla çok sayıda yönetici kendi liderlik deneyimlerini bir koçla paylaşma fırsatını yakalamıştır,
- Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda müteveli olma konusunda yöneticilere destek vermek amacıyla dış bir organizasyonla işbirliği yapılmış, böylece yöneticilere kar amacı gütmeyen organizasyonların nasıl yönetildiği ve yönetişimin nasıl işlediği konularında içgörü kazandırılmaya çalışılmıştır,
- “Eğiticiyi eğit” programı ve yönetici müfredatı aracılığı ile çalışanların dijital etkileşimi yönlendirme yetileri geliştirilmiştir,
- “Denetim Dönüşüm Programının (Audit Transformation Programme-ATP)” getireceği önemli değişikliklere hazırlık yapma amacı ile çalışanlara, ‘temel bileşenler’ tarzında bir öğrenme programı hazırlanmış ve eğitim etkinlikleri test edilmiştir.
- Birebir desteği sağlayabilmek için performans koçları ile kurum içi koçlar arasında iletişim kurulmuştur. Koçların insan kaynakları yönetimi becerileri kursuna katılmaları ve kariyer yönetimi hakkında destek sunan kurum içi öğrenme ve gelişim platformunun kullanılması teşvik edilmiştir.

Stratejik planın üçüncü yılında (2022-2023 faaliyet dönemi), “Denetim Dönüşüm Programı-ATP” altında geliştirilen yeni metodoloji ve araçların öğrenilmesi, personelin kariyer gelişiminin odak noktası olmuştur. Bu bağlamda mali denetçilere yeni öğrenme deneyimi platformu kullanılarak yenilikçi ve tam anlamıyla etkileşimli bir yüz yüze öğrenme deneyimi sunulmuştur (go-live). Bu dönemde ayrıca, zaman yönetimi, değişime tepki verme ve uzmanlık paylaşma gibi kişisel becerileri geliştiren kurslara da odaklanılmıştır. COVID-19 kapanmaları sırasında uzaktan çalışırken edinilen yeni hibrit çalışma şekline adapte olabilmek için yeni öğrenme biçimleri uyarlanmıştır. Örneğin; öğrenmeyi ve çalışmayı bütünleştiren, kendi kendini yönlendiren öğrenme yöntemlerini teşvik eden, beceri ve bilgi gelişimini destekleyen özel bir etkileşimli öğrenme sistemi olan “Thrive” geliştirilmiştir. Thrive sayesinde çalışanlar, dizüstü bilgisayarlar ve mobil telefonlar aracılığı ile kendi kariyer gelişimlerini destekleyecek çevrim içi kaynaklara, e-öğrenme araçlarına, videolara, makalelere, podcastlere ve kitap önerilerine ulaşabilmektedirler.

2. BELÇİKA YÜKSEK DENETİM KURUMU (REKENHOF)

Belçika Yüksek Denetim Kurumunun (Rekenhof) 2020-2024 yıllarını kapsayan Stratejik Planı’nda kurumun misyonu, “gözetim görevinin yerine getirilmesinde parlamentoya yardım etmek ve kamu otoritelerinin gelişimi için çalışmak” olarak belirlenmiştir. Rekenhof’un stratejik planında bu misyonu yerine getirmek üzere, süreç-ürün-etki zinciri esas alınarak beş amaç belirlenmiştir. Bu zincirde yer alan üç stratejik amaç yürütülecek süreçleri tanımlamakta, kalan iki amaç ise yürütülen sürecin ürünleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Ortaya çıkan ürünlerin nihai etkisi ise kurumun misyonunun gerçekleştirilmesidir. Rekenhof’un belirlediği beş stratejik amaç şunlardır (Rekenhof, 2020: 27):

Sürece ilişkin amaçlar:

- Veri analizi ve işbirliğine, hem içeride hem de diğer denetleyici kurumlarla dışarıda yatırım yaparak verimliliği artırmak,
- Bilgi birikimini artırmak için çalışanların yeterliliklerine yatırım yapmak,
- Sürdürülebilirliği artırmak için bir çevre yönetim sistemi uygulamak.

Ürün olarak ortaya çıkması planlanan amaçlar:

- Kamu otoritelerinin etkili, verimli, uyumlu ve mali açıdan şeffaf çalışmasına katkıda bulunmak amacıyla performans, uygunluk ve mali denetimlerin dengeli bir setini uygulamak,
- Çalışma kalitesini artırmak için INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi (IFPP)'ni uygulamak ve ISO 9001 standardına uygun bir kalite yönetim sistemi geliştirmek.

Amaçlanan Etki: Kurumun misyonunun gerçekleştirilmesi.

Çalışanların yeterliliklerine yatırım yapma amacının gerçekleştirilebilmesi için 2020, 2021 ve 2022 yıllarında Rekenhof tarafından gerçekleştirilen faaliyetler aşağıda özetlenmektedir (Rekenhof, 2020, 2021, 2022).

Rekenhof, çalışanların bilgi birikiminin, otonomi ve mobilitesinin artırılması çalışmalarına pandeminin ortaya çıkmasından daha önce başlamış; ancak yaşanan salgın bu süreci hızlandırmıştır. Pandemi sürecinde tüm dünyada olduğu gibi uzaktan çalışmaya olanak veren yeni düzenlemelere gidilmiş; bu kapsamda Ekim 2020'de işlerin organizasyonu gözden geçirilmiş ve Genel Kurul tarafından daha esnek, zaman ve mekan sınırından arı, karşılıklı güven ve sorumluluğa dayalı yeni bir çalışma biçimi onaylanmıştır.

2021 yılında denetçiler için yeni yetkinlik profilleri oluşturulmaya başlanmış ve 2022 yılında bitirilmesi planlanmıştır. Bu profillerin tamamlanmasının ardından yapılacak bir fark analizi ile çalışanların gelecekte ihtiyaç duyacakları eğitim ihtiyaçlarının ortaya konması hedeflenmiştir. Ayrıca, personelin kariyer ilerlemesini sağlamak amacıyla yeni bir öğrenme ve gelişim platformu oluşturulması çalışmaları başlatılmıştır. Bu platformun pandemi ile birlikte gelen yeni çalışma biçimleri ile uyumlu olmasına özellikle odaklanılmıştır. Bu bağlamda tüm kurum genelinde iş organizasyonunu yenileme konusunda bir çalışma başlatılmıştır (New way of working - NWoW).

2022 yılında, hizmet içi eğitim çalışmalarının daha düzenli ve sürekli şekilde gerçekleştirebilmesi için kurum içi çalışanlardan oluşan 63 kişilik bir eğitici havuzu oluşturulmuştur. Hizmet içi eğitimlerin yanında, çok dilli bir çalışma ortamını desteklemek adına çalışanlara, İngilizce, Fransızca ve Felemenkçe kursları verilmiş, konuşma pratiği için olanaklar yaratılmıştır. Yeni çalışma şekline adaptasyonu sağlamak için çevrimiçi seminerler düzenlenmiş ve kıdemli çalışanlara bu amaçla yönetim eğitim programı verilmiştir.

SONUÇ

Hem NAO hem de Rekenhof, pandemi sürecini de içeren 2020 ve 2025 yılları arasındaki faaliyet dönemlerini kapsayan beş yıllık stratejik planlama döneminde sırasıyla; "nitelikli iş gücünü çekmek, elinde tutmak ve geliştirmek" ve "bilgi birikimini artırmak için çalışanların yeterliliklerine yatırım yapmak" amaçlarını gerçekleştirebilmek için, başta hizmet içi eğitimler olmak üzere pek çok mesleki gelişim faaliyeti gerçekleştirmiştir. Bu konuda her iki kurum da Covid-19 salgının iş hayatında yarattığı en önemli dönüşüm olan uzaktan ve hibrit çalışma düzenine uyum sağlayacak bir mesleki gelişim anlayışı geliştirmeye çalışmıştır. Bu bağlamda, çevrimiçi platformlar geliştirilerek eğitim materyallerine sürekli ulaşım sağlanmış, bu yolla kendi kendine öğrenme stiline odaklanılmıştır.

Ayrıca her iki Sayıştay kişisel kariyer planlarını dikkate alan daha bireysel eğitim ihtiyaçları üzerinde yoğunlaşmıştır. Örneğin hem NAO hem de Rekenhof çalışanların kişisel kariyer profillerini çıkararak eğitim ihtiyacını ortaya koymaya çalışmış ve verilecek eğitimleri bu çerçevede organize etmiştir.

NAO tüm bunlara ek olarak mesleki eğitim faaliyetlerinin yanında koçluk, mentörlük ve kurum içi geçici görevlendirme gibi farklı araçlarla kişisel gelişime katkıda bulunmayı, bilgi birikimini artırmayı ve deneyim paylaşımını sağlamayı hedeflemiştir.

Sonuç olarak her iki kurum da yüksek denetim kurumlarının temel görevi olan denetimleri daha etkin bir biçimde gerçekleştirerek faaliyetlerinin etkisini artırmak istemiştir. Bu amaçla NAO ve Rekenhof, çalışanlarının mesleki gelişimlerine katkı sunmayı son beş yıllık stratejik planlarında öncelik olarak belirlemişler ve çalışma biçimleri ile insan kaynağına yatırım konularında reform olarak nitelendirilebilecek önemli faaliyetler gerçekleştirmişlerdir.

KAYNAKÇA

- NAO (2020a). The National Audit Office's five-year strategy-2020 to 2025. London, <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/05/nao-strategy-2020-25.pdf>. Erişim: 04.11.2023.
- NAO (2020b). National Audit Office Annual Report and Accounts 2020-21. London, <https://www.nao.org.uk/corporate-information/nao-annual-report-and-accounts-2020-21/> Erişim: 05.11.2023.
- NAO (2021). National Audit Office Annual Report and Accounts 2021-22. London, <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/06/National-Audit-Office-Annual-Report-and-Accounts-2021-22.pdf>. Erişim: 05.11.2023.
- NAO (2022). National Audit Office Annual Report and Accounts 2022-23, 2023, London, <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2023/06/nao-annual-report-and-accounts-2022-23.pdf>. Erişim: 05.11.2023.
- Rekenhof (2020). Courdes Comptes Rapport Annuel 2020, 2021, Bruxelles, <https://www.ccrek.be/FR/Publications/RapportsAnnuels.html>. Erişim: 08.12.2023.
- Rekenhof (2021). Courdes Comptes Rapport Annuel 2021, 2022, Bruxelles, <https://www.ccrek.be/FR/Publications/RapportsAnnuels.html>. Erişim: 08.12.2023.
- Rekenhof (2022). Courdes Comptes Rapport Annuel 2022, 2023, Bruxelles, <https://www.ccrek.be/FR/Publications/RapportsAnnuels.html>. Erişim: 08.12.2023.



INTOSAI GELİŞTİRME GİRİŞİMİ ÜRÜN GELİŞTİRME ETKİNLİĞİ: pICTure

INTOSAI DEVELOPEMENT INITIATIVE PRODUCT DEVELOPMENT FACILITY: pICTure

Mahmut GÜLER¹

GİRİŞ

Gelişmekte olan ülkelerdeki Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK) performanslarını ve kapasitelerini sürdürülebilir bir şekilde artırmalarına yardımcı olmak amacıyla faaliyet yürüten INTOSAI Geliştirme Girişimi (IGI), kâr amacı gütmeyen özerk bir kurumdur. Çalışmalarını, YDK'ların karşılaştığı güçlüklerin aşılması hedefi doğrultusunda, sürdürülebilir ve ihtiyaç temelli bir yaklaşımla yürütmektedir. INTOSAI topluluğunun bir parçası olan IGI, herhangi bir coğrafi sınırlama veya siyasi amaca bağlı kalmaksızın, gelişmekte olan tüm ülke YDK'larının ihtiyaçlarına odaklanmayı amaç edinmiştir.

Bilgi ve iletişim teknolojisindeki (BİT) ilerlemeler iş yapma pratiklerini günden güne değiştirmektedir. Bu değişim bugünkü ve gelecek nesillerin dünyayı algılamasını derinden etkilemekte; insanların kurumlardan beklentilerini de hızla dönüştürmektedir. Günlük üretilen veri boyutları muazzam şekilde büyürken, verilerin karmaşıklığı ve bunlardan anlamlı sonuçlar çıkarılması giderek zorlaşmaktadır. Bu da bilginin nasıl organize edildiğini ve paylaşımına açıldığını, iş süreçleriyle ilgili kurumların nasıl etkileşim ve iletişim kurduğunu önemli hale getirmektedir. Özetle artık BİT, kurumlar için stratejik öneme sahip bir oyun kurucudur.

1- Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Bilişim Sistemleri Denetim Grubu, mahmutguler@sayistay.gov.tr, ORCID: 0000-0002-6438-8783

Atıf/To Cite: Güler M. (2024). INTOSAI Geliştirme Girişimi Ürün Geliştirme Etkinliği: pICTure. Sayıştay Dergisi, 34(131), 679-684.

Herhangi bir kurumun bilişim teknolojilerindeki kaynaklarının yönetilmesi, planlanması ve uygulamayı yönlendirmek için iyi işleyen bir yönetim sistemine sahip olması kritik önem taşımaktadır.

“pICTure” GİRİŞİMİ VE İDİ

YDK'lar kendilerinden çok daha büyük bir ekosistemin bir parçası olarak küresel eğilimlerden ve değişimlerden etkilenirler. Bu nedenle sürekli yeni dünyalara ve bunun getirdiği yeni olanaklara hazırlanmaları gerekir. Çünkü YDK'lar hem kendi örgütlenmeleriyle örnek olması gereken hem de denetledikleri kurumlara yol gösteren organizasyonlardır. Bu nedenle dönüşüm çağında YDK'lar diğer kurumların BT sistemlerini denetlerken kendi bilişim örgütlenmesini de dönemin şartlarına uygun olarak yapılandırmalıdır.

İşte bu ve benzeri nedenlerle “pICTure” Girişimi, YDK'ların bilişim teknolojilerindeki alt yapılarının güçlendirilmesine katkı sunmak amacıyla INTOSAI Geliştirme Girişimi (İDİ) tarafından başlatılmıştır. Bu Girişim, YDK'ların bilişim teknolojilerine ilişkin kaynaklarının yönetilmesini, planlanmasını ve güçlendirilmesi için desteklenmesini hedeflemektedir. Bu destek sayesinde YDK'lar bilgi teknolojilerini ve verilerini daha iyi yönetebilecek ve bunların güvenliğini daha etkili şekilde sağlayabilecektir.

“pICTure” Girişimi 2020-2022 yılları arasında pilot olarak Türkiye'nin de dahil olduğu az sayıda ülkenin YDK'sı ile başlatılmıştır. Pilot aşamadan sonra daha fazla YDK'nın dahil edilmesi suretiyle yaygınlaştırılması hedeflenmektedir. Girişim bünyesinde yürütülen faaliyetler için e-öğrenme ve web seminer yöntemleri benimsenmiştir. Ayrıca yüz yüze etkileşimler de kullanılmaktadır.

Girişimin bu kapsamdaki temel amaçları aşağıdaki gibidir:

- YDK'ların iç kontrol süreçlerinin etkin şekilde işlemlerini sağlamak amacıyla bilişim teknolojisi kaynaklarının verimli kullanılmasına katkı sunmak,
- YDK'ların paydaşları için daha etkili beklentiler ve sonuçlar yaratması için katkı sunmak,
- Örnek bir kuruluş olmaları için YDK'lara katkı sağlamak,
- YDK'ların bilgi, veri, uygulamalar ve teknoloji arasındaki karşılıklı bağımlılıklar hakkında bütünsel ve stratejik düşüncelerini desteklemek,
- BT stratejisi ve eylem planı gibi uzun vadeli planların ve programların geliştirilmesini desteklemek.

“pICTure” ÜRÜN GELİŞTİRME ETKİNLİĞİ

“pICTure” Girişimi bünyesinde 13-22 Kasım 2023 tarihleri arasında “Product Development Meeting” isimli bir toplantı gerçekleştirilmiştir. Toplantının ana amaçları:

- Bütüncül model yaklaşımının detaylandırılması,
- Yeni modüller geliştirilmesi,
- Deneyim ve bilgi paylaşımı olarak belirlenmiştir.

İstanbul’da gerçekleştirilen toplantıya alfabetik sıraya göre şu ülkelerden katılım olmuştur: Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Arjantin, Butan, Brezilya, Fransa, Gürcistan, İspanya, Madagaskar, Malavi, Maldivler, Norveç, Surinam, Türkiye, Uganda. Bu ülkelerin hem YDK’larından hem de özel sektörden temsilciler toplantıya katılım gerçekleştirmiştir. Etkinlik Sayıştay Bölüm Başkanı Doç. Dr. Hacı Ömer Köse ile IDI Başkan Yardımcısı Sayın Ola Hoem’in açılış konuşmaları ile başlamıştır.

Dünyanın farklı bölgelerinden çok sayıda Sayıştay mensubu ile tarihteki en önemli medeniyetlerin merkezi olan İstanbul’da buluşmaktan duyduğu memnuniyeti belirten Sayın Köse, kuruluşundan bu yana YDK’ların performansını ve kapasitesini sürdürülebilir bir şekilde geliştirmek için çalışan IDI’nin denetim kapasitesinin ve YDK’lar arasındaki işbirliğinin geliştirilmesinde oynadığı önemli rolü son derece takdir ettiklerini ve Sayıştay olarak IDI’nin bu değerli programlarını desteklemek için her zaman en iyisini yapmaya çalıştıklarını ifade etti. IDI’nin bir yıl içerisinde İstanbul’da dört faaliyet gerçekleştirdiğini, katılımcılardan ve IDI uzmanlarından gelen olumlu geri dönüşlerden oldukça memnun olduklarını belirtti. Dünyanın çok hızlı değiştiğini ve yeni teknolojilerin bu değişime öncülük eden en önemli araç olduğunu, YDK’ların bu değişimin sağlıklı yönetilmesinde sahip oldukları kritik rolleri ifa etme kapasitelerinin güçlendirilmesine önemli katkılar sunmasını bekledikleri pICTure Girişimine Türk Sayıştayınca mümkün olan her şekilde destek verilmeye devam edileceğini belirtmiştir.

IDI Başkan Yardımcısı Ola Hoem ise Türk Sayıştayının IDI faaliyetlerine verdiği katkıdan ve bu faaliyetlerin organizasyonuna verdiği destekten dolayı teşekkürlerini dile getirmiş, “pICTure” Girişiminin önemi ve yapısı hakkında özet bilgiler vermiştir.

Etkinlik Kapsamında Görüşülen Konular

Etkinlik toplamda üç modül olarak tasarlanmıştır:

- Modül 1: Bilgi ve İletişim Teknolojileri Yönetişi ve Dijital Dönüşüm
- Modül 2: Bilgi Güvenliği
- Modül 3: Süreç Yönetimi, Hizmet Tasarımı ve İnovasyon

Modüller günlük toplantılardaki konulara bölünmüştür. Her toplantının sonunda grup çalışmaları yapılarak belirli çıktılar hedeflenmiş ve çalışma grupları bunların sunumlarını gerçekleştirmiştir.

Modül 1: Bilgi ve İletişim Teknolojileri Yönetişi ve Dijital Dönüşüm

Bu modülde yer alan konular daha çok YDK içerisindeki iletişim teknolojilerinin planlanması, yürütülmesi ve daha verimli şekilde çalışmasına yöneliktir. Yeni IDI Stratejik Planında dijital dönüşüm stratejik öncelik olarak belirlenmiştir. Bu nedenle bu Girişim ile ihtiyaçlar ve gelişmeler takip edilmek istenmektedir. Toplantının önemi, IDI çekirdek ekibinin ve dışarıdan katılan uzmanların, denetçilerin benzer ihtiyaç ve konulardaki farklı bakış açılarının buluşturulması olarak belirtilmiştir.

Birinci ve ikinci toplantıda belirtildiği üzere BİT, YDK'ların faaliyetlerini kolaylaştırmakta ve desteklemektedir. Ek olarak INTOSAI-P 12'de belirtilen tüm amaçlara da katkı sağlamaktadır. Toplantıda ayrıca bütüncül yaklaşım, Girişime neden ihtiyaç duyulduğu, YDK'ların yönetimlerinin güçlendirilmesi, pilot uygulamalardan edinilen tecrübeler ve piCTure Girişiminin prensipleri hakkında sunumlar yapılmıştır.

Üçüncü toplantıda bilgi ve iletişim teknolojilerinin yönetilmesi ve yürütülmesindeki kaynak ihtiyaçları hakkında sunum yapılmış ve tartışma gerçekleştirilmiştir. Burada IDI başarı kriterleri, YDK'ların bu durumu sahiplenerek liderlik etmesi ve fırsatların, değişim yönetiminin değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Bir ekip aracılığı ile sürecin yönetilmesi ve yürütülmesi gerektiğinin altı çizilmiştir. Ekip oluşturulması esnasında düşünülmesi gereken kriterlerin;

- İletişim ve kültür,
- YDK'nın iç yapısı ve karar alma mekanizması,
- Erişilebilir bilgi olduğu dile getirilmiştir.

Bununla birlikte ekibin de,

- Stratejik düşünme ve karar alma,
- BS konusunda tecrübeli olma,
- Koordinasyon, iş birliği ve izleme,
- Değişime etki etme,
- Bilişim birimi ve diğer birimler arasında iş birliği kurabilme özelliklerine sahip kişilerden oluşması gerektiği belirtilmiştir.

Dördüncü toplantıda YDK'lardaki bilişim ve iletişim teknolojilerinin mevcut durumunun değerlendirilerek analiz edilmesi ve raporlanması ele alınmış, daha çok değerlendirmenin kilit yaklaşımları ve ana içeriklerle ilgili sunumlar yapılmıştır. Değerlendirme metodolojisi olarak "SAI ITMA" tanıtılmıştır. Bu metodolojinin değerlendirme sürecinin ana aşamaları, kaliteden nasıl emin olunduğu, veri toplamada kullanılan yöntemleri, ana bilgi kaynakları ve veri güvenilirliği anlatılmıştır.

Beşinci, altıncı ve yedinci toplantılarda bilgi ve iletişim stratejisinin geliştirilmesi, bununla ilgili bir uygulama planı yapılması, bunun yürütülmesi ve takip edilmesiyle ilgili sunumlar yapılmış ve tartışılmıştır. BİT stratejisini etkileyen unsurlar ana başlıklar halinde "SAI ITMA" değerlendirmesinden gelenler, dış faktörler ve kurumsal hedefler olarak belirtilmiştir. Kuruluşların amaçları ile BİT'in başarılması arasındaki ilişkinin anlaşılmasının önemi vurgulanmıştır. Burada stratejik amaçlarla kapasite ve çıktılarının bağlantılarının kurulması gerekmektedir.

Stratejinin yazımında;

- Basit şekilde kaleme alınması gerektiği,
- Teknik dil kullanımından mümkün olduğunca kaçınılması gerektiği,
- Herkes için anlaşılabilir olması gerektiği,
- Bir şablon oluşturulmasının faydalı olacağı dile getirilmiştir.

Strateji yazımında süreç şu şekilde modellenmiştir:

- Adım 1: Kurumsal önceliklerle birliktelik sağlanması
- Adım 2: Mevcut durumun analiz edilerek dokümanite edilmesi
- Adım 3: BS vizyonunun geliştirilmesi
- Adım 4: BİT girişiminin tanımlanması

- Adım 5: Hızlı kazanımlara ve etkili BİT girişimlerine öncelik verilmesi
- Adım 6: BİT için performans göstergelerinin belirlenmesi
- Adım 7: Kaynaklar / Bütçe tahmini
- Adım 8: Varsayımlar
- Adım 9: Sürekli gelişim

Uygulama planı ve yürütülmesinde önemli olan, gelişim imkanlarının tanımlanmasıdır. Uygulama planının; spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve zamanlı olması gerektiği belirtilmiştir. Uygulama planlarının yapılmasında rollerin tanımlanması da önemlidir. Sorumluluk sahibi, hesap verebilir, iletişime açık roller dağıtılmalıdır.

Planların ve uygulama programlarının izlenmesi ve sonuçlarının raporlanması gerektiğiyle ilgili sunumlar yapılmış ve modül 1 sonlandırılmıştır. Devam eden haftada bilgi güvenliği ve inovasyonla ilgili çeşitli modeller ve çerçevelerle ilgili sunumlar yapılmıştır.

SONUÇ

YDK'lar hem kendi iç örgütlenmelerinde hem de denetlemiş olduğu kurumların örgütlenmesinde çeşitli rolleri olan kurumlardır. Bilişim sistemlerinin kurulması, örgütlenmesi, planlanması ve yürütülmesi bir süreçtir. Bu süreçte YDK'lar hem kendi iç örgütlenmesi dolayısıyla hem de BS denetimi yapmasıyla iki farklı role sahiptir.

Denetim açısından diğer kurumların bilişim sistemlerinde üretilen verinin güvenilirliği, bütünlüğü ve erişilebilirliği bugün bütün denetimlerin temelini teşkil etmektedir. Bu nedenle BS denetimi günden güne bütün YDK'larda gelişen bir alan olarak önem kazanmaktadır. Ayrıca kurumlardan gelen verilerin toplanması, saklanması, güvenilir şekilde analize hazır hale getirilmesi, CATTs uygulamaları YDK'ların kendi iç örgütlenmesine ilişkin rolünü betimlemektedir. Bu nedenle YDK'ların bütün faaliyetlerinde BİT hayati önem arz etmektedir. IDI tarafından başlatılan bu Girişim de küresel gelişmelerin her geçen gün ilerlediği günümüzde tecrübe paylaşımı alanlarını çoğaltarak kurumların birikimlerine katkı sağlamaktadır.

SAYIŞTAY KARARLARI

DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Temyiz Kurulu Kararları

Decisions of Board of Appeal



TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 05.07.2023

No : 55594

Konu: Akademik teşvik ödemesi başvurularının değerlendirilmesi sırasında yapılan bazı başvuruların gerekli Şartları taşımadığı halde söz konusu başvurular için akademik teşvik puanı hesaplanarak ilgililere teşvik ödemesi yapılması sonucu kamu zararına neden olunduğu hk.

İŞbu dosyayla duruşma talebinde bulunan sorumlulardan ... ile Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra (aynı dosyayla duruşma talebinde bulunan sorumlulardan ...'a ...ve ...'e ... tarihlerinde duruşma günü bildirilmiş olmasına karşın duruşmaya katılmadığından, Hukuk Muhakemeleri Kanununun 369 uncu maddesi hükmü uyarınca dosya üzerinde ve gıyaplarında),

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

Temyize konu işbu ilam maddesinde tazmin hükmü, başvuruların değerlendirilmesi sırasında yürürlükte olan Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliği (2016) uyarınca AR-GE niteliğini haiz olmadığı için ödemeye de müstehak olmayan bir proje için ilgili öğretim üyesine akademik teşvik ödemesi yapılarak kamu zararına sebebiyet verdiği gerekçesiyle verilmiştir.

Bu gerekçeye dayanak olan mevzuat bağlamında ilamda;

- 31.12.2016 tarih ve 29935 no.lu Resmi Gazete'de yayımlanan Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliği'nin "Tanımlar ve Kısaltmalar" başlıklı 3 üncü maddesinin (e) bendinde akademik teşvik ödemesine esas alınacak olan faaliyetlerin neleri kapsadığı tanımlanmış olup; "faaliyet" kavramının; "her bir takvim yılı için bir önceki yıl, bilim, teknoloji ve sanata katkı sağlayıcı nitelikte yurtiçinde veya yurtdışında sonuçlandırılan proje, araştırma, yayın, tasarım,

sergi, patent ile çalışmalarına yapılan atıfları, bilim kurulu bulunan uluslararası düzeydeki toplantılarda sunulan tebliğleri ve alınan akademik ödülleri” ifade ettiğinin hüküm altına alındığı,

- Aynı maddenin (ı) bendinde ise “proje”nin; “bilimsel değerlendirme süreci sonunda ulusal veya uluslararası kurumlarca onaylanarak bütçe desteği sağlanmış olup, yeni bilgiler üretilmesi, bilimsel yorumların yapılması veya teknolojik problemlerin çözümlenmesi için bilimsel esaslara uygun olarak yürütülmüş ve sonuç raporu yetkili mercilerce başarılı bulunarak kapatılmış araştırma çalışmaları” olarak tanımlandığı,

- Akademik teşvik ödemesine esas her bir faaliyet türüne dahil alt faaliyetlere nasıl puan verileceğinin ise Yönetmelik eki “Faaliyet ve Puan Tablosu”nda açıklandığı, söz konusu tablonun (1) Proje başlıklı kısmında projelerin “uluslararası destekli sonuçlandırılmış proje” ve “ulusal destekli sonuçlandırılmış proje” olarak iki alt faaliyete ayrılmış olup; ulusal destekli sonuçlandırılmış projeler için; Kalkınma Bakanlığı, Yükseköğretim kurumları hariç diğer kamu kuruluşları ve özel kuruluşlar tarafından desteklenen projeler ile yükseköğretim kurumları tarafından desteklenmiş bilimsel araştırma projeleri için projelerin AR-GE niteliğinde olması şartı öngörüldüğü; ancak TÜBA ve TÜBİTAK destekli projeler ile Sanayi Tezleri programı (SAN-TEZ) projeleri için AR-GE şartına yer verilmediği,

Husuları ifade edilerek, bu mevzuat hükümleri uyarınca; bir projenin akademik teşvik ödemesine konu olabilmesi için projenin;

- a) Bilimsel değerlendirme sürecine sahip olması,
- b) Bilimsel değerlendirme süreci sonunda ulusal veya uluslararası kurumlarca onaylanarak bütçe desteği sağlanmış olması,
- c) Sonuçlandırılması ve sonuç raporunun yetkili mercilerce başarılı bulunması,
- d) Kapatılmış olması,

Niteliklerine sahip olması gerektiği, ancak söz konusu niteliklerin projelerin akademik teşvik ödemesine konu edilmesi için sağlanması gereken genel şartlar olup, bunun yanı sıra, projenin bütçe desteğini sağladığı kurum veya kuruluşa göre mutlaka AR-GE niteliğine de sahip olması gerektiği özel durumların bulunduğu, Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliği’nde “AR-GE” ifadesinin kavramsal olarak tanımına yer verilmemiş olmakla birlikte, mevzuatta tanımın yer almamasının,

AR-GE unsurunun akademik teşvik ödemesine ilişkin sınırlayıcı ve belirleyici konumunu değiştirmede; bir başka deyişle, Yönetmelik'te AR-GE tanımına yer verilmediği gerekçesiyle, bahse konu kavrama ilişkin nitelikler yönünden projelerin bir değerlendirmeye tabi tutulmamasının kabul edilemeyeceği, ayrıca, başvuruların değerlendirmesinde görevli ve yetkili akademik personelin projelerin AR-GE niteliğini değerlendirmesinde esas alabileceği kaynakların (OECD'nin Frascati, Oslo ve Canberra Kılavuzları ve 5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun "tanımlar" başlıklı 2 nci maddesi) mevcut olduğu öne sürülmüş ve bu kaynaklar doğrultusunda; 31.12.2016 tarihli Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliği çerçevesinde AR-GE zorunluluğu bulunan projelerde; projenin AR-GE niteliğine sahip olup olmadığı konusunda bir değerlendirme yapılabilmesi için, projenin rutin dışında kalan yenilikçi yönü, hangi kavram ve teknolojilerin bilime ve uygulamaya kazandırıldığı, hangi özgün çıktılar elde edildiği gibi AR-GE kavramının doğası gereği sahip olması gereken özellikleri taşıyıp taşımadığının da incelenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu çerçevede; ihtilafa konu projenin; anılan Yönetmelik'te belirlenen genel ve özel şartları sağlayıp sağlamadığı noktasında bir değerlendirme yapılmış ve bahse konu proje olan "... " projesinin; ..., ... ve ... iş birliğiyle ...'nda gerçekleştirilen ve ...'de başlayarak, ...'de nihayete ermiş bir sempozyum etkinliği niteliğinde olup söz konusu etkinlik ile edebiyat bilimine veya uygulamaya AR-GE anlamında nelerin kazandırılması hedeflendiği, AR-GE çalışmasında nasıl bir sistemli çalışma izleneceği, hangi AR-GE safhalarının nasıl uygulanacağı ve test edileceği sahada veya laboratuvar ortamında ne kadar/kaç kişi veya veri grubu üzerinde çalışılacağı/ çalışıldığı, proje sonucunda hangi somut ve yeni yöntem, metot, kavram veya ürün ve teknolojilerin bilime ve uygulamaya kazandırıldığı, proje kapsamında toplanan verilen hangi bilimsel yöntemler ile analiz edildiği ve bu verilerin hangi özgün çıktıları elde etmede kullanıldığı, bilimsel bir sempozyum düzenlemekten öte edebiyat bilimine yeni ve özgün nasıl bir yaklaşım kazandırıldığı, bu yeni ve özgün kavram veya yaklaşımların proje yürütücülerinin hangi bilimsel analiz yöntemleri neticesinde kazandırıldığı konularında herhangi bir bilgi yer almadığı ve son olarak ... Genel Sekreterliğinden ... tarihinde komisyonlara gönderilen Akademik Teşvik Puanına Esas Faaliyetlerle İlgili Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar tablosunda projeler konusunda da açıkça; "Alt yapı, malzeme, seyahat, BAP kongre destek projeleri ise bu kapsama girmemektedir." denilmek suretiyle bilimsel etkinliklere katılımın desteklenmesinin "destek projesi" tipleri içerisinde sayıldığı değerlendirilmesiyle bahse konu projenin AR-GE projesi olarak

nitelendirilmesinin mümkün olmadığı ve bu anlamda Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliği kapsamında ödeme yapılmasına hak kazandırmayacağı kanaatine varılmıştır.

Öncelikle, ... yılında ödemesi yapılan teşvik ödemelerinin 31.12.2016 tarihli ve 29935 (3. Mükerrer) nolu Resmi Gazete’de yayımlanan Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliği hükümlerine göre gerçekleştirilmesi gerektiği konusunda herhangi bir şüphe bulunmamaktadır.

Söz konusu mevzuatta projelerin AR-GE niteliğini haiz olması gerektiğine ilişkin özel durum bulunsa da; bu özel durumun hangi çerçevede, hangi şartlarda sağlanmasına, hangi mevzuata bakılması gerektiğine ilişkin bir atıf ve çerçeve sunulmamıştır. Dolayısıyla, söz konusu projenin ilgili teşvik ödemesine konu edilmesi için karar, gereken şartlar 2016 yılı Yönetmeliği ışığında aranmak suretiyle ilgili akademik komisyonun o bilim alanı için değerlendirmesine bırakılmış görünmektedir. Bu bağlamda 2016 yılı Yönetmeliğinin değerlendirme komisyonlarına nispeten geniş ve esnek bir çerçeve ve takdir yetkisi sunmakta olduğu söylenebilir. 2018 yılında yapılan değişikliklerle ise hem proje çerçeveleri daha net belirlenmiş hem de komisyonlara verilen yetki daraltılmış görünmektedir. {*2018 yılı Yönetmeliğinden sonra üniversitelerce düzenlenen akademik teşvik ödeneği uygulama usul ve ilkelerini belirleyen rehberlerde “AR-GE niteliğini haiz olan projeler için ilgili kurul kararı”nın kanıtlayıcı belge olarak sunulma zorunluluğu getirilmiştir.}

27.06.2018 tarihli ve 30461 nolu Resmi Gazete’de yayımlanan Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliğinin 3 üncü maddesinin (g) bendinde proje; “amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen faaliyetler bütünü” olarak tanımlanmış, 7 nci madde (2)’de ise; “Proje faaliyetlerinin değerlendirilmesinde, sadece bilim, teknoloji ve sanata katkı sağlayıcı nitelikte yurtiçinde veya yurtdışında başarı ile sonuçlandırılmış ve sonuç raporu onaylanmış projeler değerlendirmeye alınır. Döner sermaye üzerinden yapılan dış kaynaklı (yurtiçi veya yurtdışı) projelerin bu kapsamda değerlendirilebilmesi için projenin Ar-Ge niteliğinin olması ve toplam proje süresinin dokuz aydan az olmaması koşulu aranır. Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumunun sadece akademik destekleri bu kapsamda

değerlendirmeye alınır, ancak sanayi, kamu girişimcilik, bilimsel etkinlik ve bilim ve toplum destekleri değerlendirmeye alınmaz. Araştırma altyapısı oluşturulması, girişimcilik, araştırmacıların ve öğrencilerin araştırmakültürünün desteklenmesine yönelik projeler, yükseköğretim kurumları tarafından desteklenen bilimsel araştırma projeleri, yerel kalkınma, topluma hizmet, mesleki eğitim, sosyal sorumluluk ve benzeri amaçlar için fon sağlayan Türkiye İş Kurumu, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, kalkınma ajansları ve benzeri kurumların destekleri, döner sermaye üzerinden yapılan bilirkişilikler ve danışmanlıklar, Avrupa Birliği Katılım öncesi Mali Yardım projeleri değerlendirmeye alınmaz. Yürütülmüş bir proje için farklı kurum ve kuruluşlarca tamamlayıcı veya destekleyici mahiyette bütçe desteği sağlanmasına yönelik olup temelde aynı projenin parçası veya uzantısı olan çalışmalar için mükerrer puanlama yapılmaz.” denilerek akademik teşvik ödemesine konu olacak projelerin çerçevesi önceki 2016 Yönetmeliğinden çok daha açık ve net şekilde belirlenmiştir. Ayrıca 2018 yılında yayımlanan Akademik Teşvik Ödemesi Yönetmeliğinde de projelerin AR-GE niteliğini haiz olması gerektiğine ilişkin özel duruma yer verilmiş, ancak bu özel durum 2016 yılı Yönetmeliğinin aksine projenin AR-GE niteliğini hangi çerçevede ve hangi şartlarda sağlaması gerektiğine ilişkin net bilgilerle de tamamlanmıştır. 2018 yılında Yönetmelikte yapılan değişiklik, hem AR-GE projelerinin değerlendirilmesine ilişkin çerçeveyi netleştirmiş hem de ilgili akademik komisyonlarının mevzuat ekseninde takdir haklarını sınırlandırmıştır.

Daire Kararında AR-GE projelerinin tanım ve kapsamlarının belirlenmesi için OECD'nin Frascati, Oslo ve Canberra Kılavuzlarının ve 5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun “tanımlar” başlıklı 2 nci maddesinin referans olarak alınması gerektiği ifade edilmekte ise de; söz konusu kılavuzların hangisinin esas alınması gerektiğine ilişkin 2016 yılı Yönetmeliğinde bir atıf bulunmaktadır ki bu durum söz konusu değerlendirmenin komisyonlara bırakıldığı en önemli göstergesidir. Nitekim ilgili projelerin AR-GE niteliğini haiz olabilmesi için belirtilen projelerin, rutinin dışında kalan yenilikçi yönü, bilime kazandırdığı kavram veya teknolojilerin olup olmadığı, hangi özgün çıktılarda elde edildiği gibi AR-GE kavramının doğası gereği sahip olması gereken özellikleri taşıyıp taşımadığı hususları, proje sahiplerinin sundukları belgeler ışığında bir hakem/bilirkişi hüviyetini de sağlayan akademik komisyonlarca değerlendirilmiş ve kabul edilmiştir.

Bu hususların dışında İlamda söz konusu projede bilime ve literatüre kazandırılmış yeni bilgi ve kavramların ve bilimsel çıktılarının ne olduğu, bu sonuçlara ulaşmada hangi bilimsel yöntem ve metotların kullanıldığı, hangi saha araştırmalarının yapıldığı, hangi AR-GE safhalarının planlandığı, araştırmada proje yürütücülerinin ve katılımcılarının rolü ve katkısının ne olduğu gibi pek çok konuda bilgi yer almadığı iddiasına karşın; proje sahiplerinin sorgu aşamasında sorguya cevap olarak sundukları dilekçelerinde yer alan projelerin süreçleri, planlanması, uygulanması, kapanması ve sonuçlarını gösteren ekler ile projeler sonucunda meydana getirilen akademik kitaplar bu bilgilerin de mevcut olduğunu teyit etmektedir.

Sonuç itibarıyla, söz konusu projenin 2018 yılı Yönetmeliğinden önce gerçekleştirilmesi nedeniyle 2018 değil de 2016 Yönetmeliğine göre değerlendirilmesi gerektiği göz önüne alınarak, ilgili Komisyon düşüncesine itibar edilmek suretiyle AR-GE kapsamında bir proje olarak nitelendirilmesinde mevzuata aykırı bir husus bulunmadığından ve bu proje dolayısıyla ilgili öğretim üyesine akademik teşvik ödenmesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71 inci maddesi bağlamında kamu zararına sebebiyet vermediğinden; temyiz talebinde bulunan sorumluların gönderdikleri dilekçelerde yer alan itirazların kabul edilerek 160 sayılı İlamın 12. maddesiyle verilen ...TL'nin tazminine ilişkin hükmün 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 55 inci maddesinin 7 nci fıkrası uyarınca BOZULMASINA,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 24.05.2023

No : 55388

Konu: Belediye Encümeni tarafından kıymet takdir komisyonunca belirlenen tahmini değerin altında taşınmaz satışı yapılması sonucu oluşan kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

53 sayılı İlamın 1'inci maddesi ile; ... parselde bulunan ... m²'lik taşınmaza ilişkin 3194 sayılı İmar Kanunu 182'inci maddesi, Arazi ve Arsa Düzenlemesi ilgili Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 4/c ve 10/c maddelerine istinaden Belediye Encümeninin ... tarih ve ... no.lu kararında, plan ziyat bedeli olarak, kıymet takdir komisyonunun ... tarihli raporunda belirlediği (birim m²'si ... TL olmak üzere) ... TL'lik plan ziyat bedelinden daha düşük bir bedeli (...TL) uygun bedel olarak tespit etmesinin, 3194 sayılı İmar Kanununun 17'nci maddesi, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 8'inci maddesi ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 4 ve 28'inci maddelerine aykırı olduğundan bahisle ortaya çıkan ... TL kamu zararının sorumlularından tazminine karar verilmiştir.

Bu defa sorumlular tarafından temyiz dilekçelerinde, ...parselde bulunan ...m²'lik taşınmaz ile ilgili olarak öncesinde söz konusu taşınmaz tarım alanı iken akaryakıt ve lpg satış istasyonu yapılabilmesi amacıyla ... Belediyesi Meclisinin ... tarih ve ...sayılı Kararı ile 1/1000 ölçekli Uygulama İmar Planı değişikliğinin yapıldığı, imar planının kesinleşmesinden sonra ... tarihinde vasıf değişikliği yapılarak zeytinlik vasfının arsa olarak değiştirildiği, ... tarih ve ... sayılı yapı ruhsatlarının tanzim edildiği, sonrasında ... Valiliği İl Tarım ve Orman Müdürlüğünün gönderdiği ... tarih ve ... sayılı yazıda "...parsel vasfının zeytinlik olması sebebiyle 3573 sayılı Kanun kapsamında kalan yerlerden olduğu... taşınmazın kurum görüşü olmadan parsel vasfının değiştirildiği ve yapı ruhsatı verildiği" belirtilerek 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanunu'nun 21. maddesinin (a) bendinde; "Arazi kullanımı için izinsiz işe başlanılmış ve çalışmalar devam ediyorsa; valilik işi tamamen durdurur, yapılan iş tamamlanmış ise kullanımına izin verilmez." hükmü gereği ... Mahallesi, ... parsel sayılı taşınmazdaki tarım dışı faaliyetin ivedi olarak durdurulması ve gerekli önlemlerin alınmasının istendiği, bunun üzerine İdarenin

... tarih ve ... sayılı işlemi ile ... parsel sayılı taşınmaz üzerinde yapımı sürdürülen akaryakıt istasyonu inşaatının durdurulmasına karar verildiği, ... Belediye Meclisinin ... tarihli ve ... K. sayılı kararı ile söz konusu taşınmaza ait 1/1000 ölçekli Uygulama İmar Planının iptaline karar verildiği, söz konusu taşınmaza ilişkin düzenlenen ... tarih ve ... sayılı yapı ruhsatlarının ... tarihinde iptal edildiği, Belediye Encümeni'nin plan zayıf bedeli tespitine ilişkin aldığı ... tarih ve ... sayılı Kararın, ... tarih ve ... sayılı Encümen Kararı ile iptal edildiği, plan zayıf bedeli olarak tahsil edilen ...TL'nin de taşınmaz malikine iade edildiği belirtilerek kamu zararının ortadan kaldırıldığı ifade edilmiştir.

Yapılan incelemede; Belediyece, ...Mahallesi ... parselde bulunan ... m2'lik taşınmazla ilgili 1/1000 ölçekli uygulama imar planı ile tanzim edilmiş yapı ruhsatlarının iptal edilerek tapuya şerh konulduğu, akabinde zayıf bedeli tespitine ilişkin ... tarih ve ... no.lu Encümen Kararının ... tarih ve ... sayılı Encümen Kararı ile iptal edildiği ve tahsil edilen bedelin de taşınmaz malikine iade edildiği görüldüğünden, İlam maddesinde mevzuata aykırı karar alınarak kamu zararına sebebiyet verdiği tespit edilen encümen kararı ile buna bağlı tüm işlemlerin İdaresince geri alındığı anlaşılmıştır.

Dolayısıyla İlamda kamu zararı tespiti yapılan iş ve işlemler hukuki açıdan ortadan kalktığından, somut olayda kamu zararı oluşmamıştır. Geline aşamada da sorumluların "zayıf bedelinin mevzuata aykırı tespit edilmediği" yönüyle öne sürdüğü itirazların karara bağlanmasına gerek bulunmadığı değerlendirilmiştir.

Bu itibarla; temyize konu İlam hükmünde kamu zararına yol açtığı belirtilen idari karar ve işlemler İdaresince geri alındığından ve herhangi bir kamu zararı oluşmadığından, sorumluların bu yönde öne sürdükleri itirazlar kabul edilerek, 53 sayılı İlamın 1'inci maddesi ile verilen ... TL'lik tazmin hükmünün KALDIRILMASINA,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 14.06.2023

No : 55526

Konu: 2866 sayılı Devlet İhale Kanunu ve yükleniciyle yapılan sözleşme doğrultusunda gelir kaydedilmesi gereken kesin teminatın gelir kaydedilmemesi sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

İlamda sorumlu tutulan Muhasebe Yetkilisi ...'un gönderdiği duruşma talepli dilekçe doğrultusunda ... Belediye Başkanı ... ve diğer dilekçileri temsilen duruşmaya katılmasına karar verilen Avukat ...'in sözlü açıklamaları dinlenmiştir.

Avukat ... temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlara ilave olarak sözlü açıklamasında; belediyenin yüklenici firmadan birikmiş kira alacağıının yaklaşık ... TL tutarında tahsilatın yapıldığını, kesin teminatın iadesi ile ilgili davanın belediye lehine sonuçlandığını ve icra işlemlerinin başladığını ifade etmiştir.

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

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

170 sayılı İlamın 2. maddesiyle; 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve yükleniciyle yapılan sözleşme doğrultusunda gelir kaydedilmesi gereken kesin teminatın gelir kaydedilmemesi nedeniyle ... TL'nin tazminine hükmedilmiştir.

Bu defa, İlamda sorumlu Muhasebe Yetkilisi ... tarafından temyiz kanun yoluna başvurulmuş olup, tazmin hükmünün kaldırılması talep edilmektedir.

İlam hükmünün konusu; 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 35/a maddesine göre kapalı teklif usulü ile ve artırma suretiyle, ... Belediyesi sınırları dahilinde kalan muhtelif yerlerdeki tasarrufu belediyeye ait reklam alanlarının kiraya verilmesi işine ait sözleşmenin, yüklenici firmanın ödemelerini şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi üzerine feshedilmesi sonucu, kesin teminat tutarının gelir kaydedilmeden iade edilmesi hususu ile ilgilidir.

Dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerden; ... Belediyesi tarafından, belediye sınırları dahilinde kalan muhtelif yerlerdeki tasarrufu belediyeye ait reklam alanlarının; ... adet 7m2 billboard, ... adet ...m2 giantboard, ... adet ...m2 billboard plus reklam panoları konulabilecek alanların reklam asma hakkının,

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde ihale edildiği, söz konusu ihale sonrasında ... tarihinde ... Belediyesi ile ... Ltd. Şti. arasında 10 yıl süreli kira sözleşmesi imzalandığı ve yüklenici firma tarafından kesin teminatın yatırıldığı anlaşılmaktadır.

Belediyece sözleşme şartlarının yerine getirilmemesi ve ödemelerin zamanında yapılmaması gerekçesiyle, firmaya ...tarihinde asıl alacaklar ile fer'i alacaklar dahil toplamda ... TL tutarında borcu olduğuna ilişkin ihtarname keşide edildiği, belirtilen borç miktarının tamamının 7 gün içerisinde ödenmesinin istenildiği, aksi takdirde ihale şartnamesi ve sözleşmesinde yer alan hükümler gereğince ihalenin feshedilerek kesin teminatın gelir kaydedileceği ve alacakların tahsili için gerekli yasal işlemlerin başlatılacağına belirtildiği, bunun üzerine yüklenicinin ihtarnameye istinaden borcun tamamını değil kısmi ödeme isteğinde bulunup borcun taksitlendirilmesi talebinde bulunduğu, bu talebin belediyece kabul edilmeyip sözleşmenin belediye tarafından ... tarihinde tek taraflı feshedildiği, Mali Hizmetler Müdürlüğü Gelir Birimi tarafından Muhasebe Birimine ... tarihli yazıyla, kesin teminatın gelir kaydedilmesi için gereğinin yapılması istenildiği, ancak kesin teminat mektubunun gelir kaydedilmeyip ... tarihli Muhasebe İşlem Fişiyile çıkış yapılarak firmaya iade edildiği de, yine rapor dosyası ve eki belgelerden anlaşılmaktadır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Kesin teminat" başlıklı 54 üncü maddesi birinci fıkrasında;

"Taahhüdün, sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşme yapılmasından önce müteahhit veya yükleniciden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır. (Ek cümle: 17/9/2004- 5234/9 md.) Tasfiye idaresince yapılan taşınır mal satışlarında kesin teminat, ihale bedelinin % 6'sından az olamaz. "

Kanunun "Müteahhit veya yüklenicinin sözleşmenin bozulmasına neden olması" başlıklı 62 nci maddesinde;

"Sözleşme yapıldıktan sonra 63 üncü maddede yazılı hükümler dışında müteahhit veya yüklenicinin taahhüdünden vazgeçmesi veya taahhüdünü, şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi üzerine, idarenin en az 10 gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi halinde, ayrıca protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatı gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir.

Gelir kaydedilen kesin teminat, müteahhit veya yüklenicinin borcuna mahsup edilemez. " hükmü yer almaktadır.

Yüklenici ile yapılan kiraya verme sözleşmesinin "Ödeme Yeri ve Zamanı" başlıklı 6 ncı maddesi ve Şartnamenin "Sözleşme Kesin Teminat ve Yıllık Kira Bedelinin Ödeme Şekli" başlıklı 8 inci maddesinde de benzer şekilde; "İhale onayının yükleniciye bildirdiği tarihten itibaren 15 gün içinde yüklenici, yıllık kira bedelinin % 6'sı oranında (sonraki yıllarda belirlenen kira bedeli üzerinden kesin teminat yeniden hesaplanarak kesin teminat farkı alınır.) kesin teminat yatırmak, sözleşmeyi imzalamak ve notere tasdik ettirilerek Mali Hizmetler Müdürlüğüne teslim etmek zorundadır. Bu mecburiyete uyulmadığı takdirde protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın ihale fesih edilir ve geçici teminat irat kayıt edilir.

Sözleşme imzalandıktan sonra yıllık kira bedelinin yarısı (uygun bedel + KDV) 5 iş günü içerisinde mali hizmetler müdürlüğüne peşin olarak ödenecektir. Kalan yarısı ise aylık dönemler halinde 12 eşit taksitte ödenecektir. Sonraki yıllarda, yıllık kira bedeli, TÜİK tarafından açıklanan son 12 aylık TEFE ÜFE oranında her yıl artırılır ve yarısı 5 (beş) iş günü içerisinde peşin olarak ödenir. Geri kalan yarısı ise aylık dönemler halinde 12 eşit taksitte ödenecektir. Yıl hesabı sözleşmenin imzalandığı aydan itibaren yapılır.

Kira bedelinin ödenmemesi halinde sözleşmenin tek taraflı fesih edileceği ve kesin teminatın gelir kaydedilerek 2886 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. " hükmünün yer aldığı görülmektedir.

Bu düzenlemeler doğrultusunda; kira ödeme yükümlülüğünü sözleşme şartlarına uygun olarak yerine getirmeyen ve idarenin ihtarına rağmen aynı durumu devam ettiren yüklenici firmanın, kesin teminatının gelir kaydedilerek sözleşmesinin feshedilip tasfiye işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Temyiz dilekçesiyle ise; belediye tarafından firma ile yazışma yapılarak öncelikle sözleşmeye uyulması ve yükümlülüklerin yerine getirilmesinin istenildiği, şirketin ihale konusu işi yapamayacağı ve bunun da belediyenin aleyhine olacağını anlaşılması üzerine, şirketin yapmış olduğu ... TL tutarındaki imalatların, geriye dönük borçların tahsisi amaçlı sözleşme sonu beklenilmeden belediyeye bağış olarak kabul edilerek, geriye dönük borçların tahsil edildiği ve kesin teminat mektubunun iade edildiği belirtilmektedir.

Her ne kadar, sözleşme konusu reklam araçları sözleşme süresi olan 10 yıl beklenilmeden idare lehine bağış yolu ile belediyeye kazandırılmışsa da; belediye ile yüklenici arasındaki bu uzlaşmanın, sözleşmenin yüklenici firma tarafından yükümlülüğünü yerine getirmemesi üzerine, sözleşmenin feshedilmesi sonrasında ortaya çıkan bir gelişme olduğu anlaşılmaktadır.

Ayrıca her ne kadar temyiz dilekçesiyle, sözleşme konusu olup sözleşmesinde yer alan düzenlemeler gereği kiraya verme sözleşmesinin sona ereceği 10 yıl sonra belediyeye bırakılacakken, sözleşmeden 1 yıl sonra belediyeye büyük miktarda bağış olarak bırakılan söz konusu reklam araçları tutarının, sözleşmenin feshi nedeniyle yüklenici firmaya iade edilen kesin teminat tutarı ile karşılaştırılmak suretiyle kamu kaynağında artış sağlanarak kamu zararından bahsedilemeyeceği ifade edilmekte ise de; kesin teminat yukarıda yer verilen 2886 sayılı Kanun ve idare ile yüklenici firma arasında yapılan sözleşme hükümleri doğrultusunda tahsil edilip; iadesi ve gelir kaydedilmesi hususları mevzuatta düzenlenen bir meblağı ifade etmekte olup, kesin teminat mektubunun sözleşme hükümlerini yerine getirmeyen yükleniciye iade edilmesi mevzuata aykırılık oluşturmaktadır.

Dolayısıyla, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71 inci maddesinde yer alan kamu zararı tanımı gereği; sözleşme hükümlerinin gereği gibi yerine getirilmemesi sonucu sözleşmesi feshedilen yüklenicinin kesin teminatının gelir kaydedilmesi gerekirken, sözleşmenin feshinden sonra uzlaşma yapılmak suretiyle iade edilmesi kamu kaynağında artışa engel olmuştur.

Öte yandan, iade edilen teminatın geri alınması için Asliye Hukuk Mahkemesinde görülmekte olan davanın belediye lehine sonuçlandığı ve kesinleştiği ve kiracı hakkında icra takibinin başlatıldığı ancak tahsilatın henüz gerçekleştirilmediği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, 170 sayılı İlamın 2. maddesiyle verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 14.06.2023

No : 55536

Konu: Belediye başkanı ve avukatlar arasında yasalara aykırı şekilde sözleşme düzenlenmesi ve herhangi bir hizmet alımı söz konusu olmadan ödeme yapılması sonucunda kamu zararına neden olduğu hk.

İlamda sorumlu Üst Yönetici (Belediye Başkanı) ... ile Harcama Yetkilisi ...'un gönderdiği duruşma talepli ortak dilekçe doğrultusunda Belediye Başkanı ... ve diğer dilekçileri temsilen duruşmaya katılmasına karar verilen Avukat ...'in sözlü açıklamaları dinlenmiştir.

Avukat ... temyiz dilekçesinde belirtilen hususlara ilave olarak sözlü savunmasında, belediyenin Hukuk İşleri Müdürlüğü'nde norm kadrosu kapsamında görev yapan 9 avukatı olduğunu ifade etmiştir.

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

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

170 sayılı İlamın 13. maddesiyle; belediye başkanı ve avukatlar arasında yasalara aykırı şekilde sözleşme düzenlenmesi ve herhangi bir hizmet alımı söz konusu olmadan ödeme yapılması sonucu ... TL'nin tazminine hükmedilmiştir.

Bu defa, İlamda Harcama Yetkilisi (Üst Yönetici- Belediye Başkanı) olarak sorumlu tutulan ... ve Gerçekleştirme Görevlisi olarak sorumlu tutulan ... tarafından temyiz talebinde bulunularak tazmin hükmünün kaldırılması talep edilmektedir.

Dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerden; belediye başkanı ile iki avukat arasında 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22(b) maddesi doğrultusunda düzenlenen sözleşmelerle, piyasa fiyat araştırması yapılmaksızın hizmet alımı yapıldığı; sözleşme konusunun, avukatlar tarafından belediyeye sunulacak olan danışmanlık ve belediye aleyhine açılacak davalarda vekil sıfatıyla belediyeyi temsil etmenin olduğu; idare ile iki avukat arasındaki bu sözleşmelerin yaklaşık on bir yıldır aralıksız devam ettiği; bahse konu avukatların belediyeye herhangi bir danışmanlık hizmeti sağlamış olduğuna veya belediyeyi davalarda vekil olarak temsil ettiğine dair herhangi bir belgenin denetim ve yargılama aşamalarında sunulamamış olduğu anlaşılmaktadır.

... Belediye Başkanlığı ve iki avukat arasında düzenlenen sözleşmelerin konusunu avukatlar tarafından belediyeye sunulacak olan danışmanlık ve belediye aleyhine açılacak davalarda vekil sıfatıyla temsil etmek oluşturmaktadır. Ayrıca söz konusu sözleşmenin 9 uncu maddesinde bu sözleşmelerin, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 22(b) maddesi kapsamında düzenlendiğine yer verilmiştir. Düzenlenen bu sözleşmeler kapsamında on bir yılı aşkın süre boyunca avukatlara belediye bütçesinden ödeme yapılmıştır. Bahse konu sözleşmelerin 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 22(b) maddesi kapsamında düzenlendiği belirtilmiştir, ancak 4734 sayılı Kanunun "Doğrudan temin" başlıklı 22 nci maddesinin "b" bendinde "Sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması." düzenlemesine yer verilmiştir. Bu doğrultuda, ilgili sözleşmelerin 4734 sayılı Kanununun 22(b) maddesi hükümleri çerçevesinde düzenlendiği belirtilmiş olsa da alım yapılan kişilerin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması söz konusu olmadığı için, sözleşmelerin Kanununun 22(b) maddesi hükümlerine göre düzenlendiğinin belirtilmesinin gerçeği yansıtmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca Kanununun 22 nci maddesi kapsamında yapılacak alımlarda piyasa fiyat araştırmasının yapılması zorunlu olup alıma ilişkin piyasa fiyat araştırmasının yapılmaması da yapılan alımın 4734 sayılı Kanununun 22(b) maddesi kapsamında yapılmadığını ortaya koymaktadır.

Diğer yandan bahse konu hizmet alım sözleşmeleri incelendiğinde, herhangi bir süreye ve tarihe yer verilmediği görülmekte olup, Daire İlamında yer verilen bilgilerden iki avukatla yapılan bu sözleşmelerin 11 yıldır aralıksız devam ettiği, dolayısıyla, norm kadrosunda kendi avukatları bulunan belediye tarafından personel mevzuatına da uygun olmayacak şekilde avukat istihdamı yapıldığı anlaşılmaktadır.

4734 sayılı Kanununun 62 nci maddesinin "b" bendinde süreklilik arz eden mal ve hizmet alımları için bir önceki malî yıl sona ermeden ihaleye çıkılabileceği düzenlenmiş olup süreklilik arz eden alımların doğrudan temin yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bahse konu sözleşmelerde danışmanlık hizmeti geçse de 4734 sayılı Kanununun 48 inci maddesinde danışmanlık hizmetinin belli istekliler arasında yapılacak ihale usulü ile ihale edilebileceği, yaklaşık maliyeti 4734 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin (b) bendinin (2) numaralı alt bendinde hizmet alımları için öngörülen üst limit tutarının dört katının altında kalan danışmanlık hizmetlerinin ise hizmet alımı ihalesiyle gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. Yapılan sözleşmeler

bu düzenlemeler çerçevesinde 4734 sayılı Kanun hükümlerine aykırı olmakla birlikte, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 67 nci maddesi kapsamında gelecek yıllara yaygın hizmet yüklenmelerinin süresi ilk mahallî idareler genel seçimlerini izleyen altıncı ayın sonunu geçmemek üzere ihale yoluyla üçüncü şahıslara gördürülebilecektir. 5393 sayılı Kanunun 67 nci maddesinde de yıllara yaygın hizmet alımları belediye meclis kararı şartına bağlı tutularak, ilk mahallî idareler genel seçimlerini izleyen altıncı ayın sonunu geçmemek şartıyla süre sınırlandırmasına tabi tutulmuş ve bu alımların ihale ile yapılacağı düzenlenmiştir. Kaldı ki söz konusu sözleşme kapsamındaki işler 5393 sayılı Kanunun 67 nci maddesi kapsamında sayılan ihtiyaçlar arasında yer almamaktadır. Bahse konu sözleşmeler 4734 sayılı Kanun ve 5393 sayılı Kanun hükümlerine aykırıdır. Söz konusu sözleşmelerin içeriği incelendiğinde sözleşmenin tarafı olan kişilerin avukat sıfatına haiz olmaları nedeniyle bu sözleşmelerin yapıldığı anlaşılmaktadır.

Temyiz dilekçesiyle, benzer nitelikteki olayda ... Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından kamu zararına ilişkin davanın reddi yönünde karar verildiği belirtilmiştir. Ancak, bahse konu avukatlardan herhangi bir danışmanlık hizmeti alındığına ilişkin bir belgeye ise yer verilmemiştir. 5018 sayılı Kanunun 71 inci maddesinin birinci fıkrasında, "Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır," düzenlemesine ve aynı maddede mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılmasının kamu zararının belirlenmesinde esas alınacağına yer verilmiştir. Bu doğrultuda belediye başkanı ve avukatlar arasında yasalara aykırı şekilde sözleşme düzenlenmesi ve herhangi bir hizmet alımı söz konusu olmadan ödeme yapılması sonucu kamu zararına sebep olunmuştur.

Bu itibarla, 170 sayılı İlamın 13. maddesiyle verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 26.04.2023

No : 54900

Konu: İşçi olarak çalışan personelin emeklilik nedeniyle iş ahdinin feshedilmesi sonucu hak ettiği kıdem tazminatının kendisine ödenmemesi nedeniyle Belediye aleyhine açılan davada, icra inkar tazminatı, yargılama gideri, vekalet ücreti ve faiz gideri ödenmesi ve bu ödemelerin sorumlularına rücu edilmemesi sonucunda kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

5018 sayılı Yasanın 71 inci maddesinde:

“Madde 71 – Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.

Kamu zararının belirlenmesinde;

a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,

b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,

c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,

d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,

e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

f) (Mülga fıkra: 22/12/2005-5436 S.K./10. mad)

g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması,

Esas alınır.

(Değişik fıkra: 22/12/2005-5436 S.K./10. mad) Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir.” denilmiştir.

Yapılan incelemede, ... Belediyesi Fen İşleri Müdürlüğünde işçi olarak çalışan ...'nın emeklilik gerekçesiyle, ... tarihli dilekçesi ile işten ayrılma talebinde bulunduğu ve ... tarihinde iş akdinin feshedildiği anlaşılmıştır. T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı ... Sosyal Güvenlik Müdürlüğünün ... tarih, ... sayılı ve "Kıdem Tazminatı Hk." konulu yazısı ile ...'a 15/05/2014 tarihinden itibaren yaşlılık aylığı (emeklilik) bağlanacağına idareye bildirildiği görülmüştür.

İlgili ödeme emri ve eklerinde yer alan, T.C. ... Asliye Hukuk Mahkemesinin (İş Mahkemesi Sıfatıyla) vermiş olduğu ... tarih ve ... Esas sayılı kararının incelenmesi sonucunda; ...'ın emekliliğe hak kazanmış olması nedeniyle iş akdinin sona erdirildiği, ... tarih ve ... sayılı yazı ile Belediye Başkanlığı tarafından olur verilmesine rağmen kıdem tazminatı ödenmediği, bunun üzerine işçi ...'ın, T.C. ... İcra Dairesinde ... tarih ve ... sayılı ilamsız takiplerde ödeme emri ile cebri icra yoluna başvurmuşsa da idare tarafından ... tarih ve ... sayılı başvuru ile ödeme emrine itiraz edildiği tespit edilmiştir. Bunu müteakiben, itirazın hükümden düşürülmesi için itirazın iptali davası açılmış, ilişkili ödeme emrine eklenmiş olan ... tarih ve ... Esas sayılı Mahkeme kararından anlaşılacağı üzere davanın idare tarafından kaybedilmesi üzerine temyiz yoluna başvurulması sonucu T.C. Yargıtay 22. Hukuk Dairesinin ... tarih ve ... Esas sayılı kararı ile hükmün onanmasına karar verilmiştir.

İlam hükmünde, Emeklilik nedeniyle 1475 sayılı İş Kanununun 14.maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi gereği kıdem tazminatı hakkını kazanan personele yasal hakkından doğan kıdem tazminatı tutarının verilmemesi sonucu yapılan ilamsız icra takibine Belediye tarafından itiraz edildiği; bunun sonunda açılan davanın kaybedildiği ve borcun inkarı yoluna da gidildiğinden kıdem tazminatına ek olarak icra inkar tazminatı, yargılama gideri ve yasal faizin Belediyece ödenmesine karar verilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükmüne göre; Mahkeme kararı üzerine anılan ödemeler yapıldıktan sonra konunun 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 12 ve 13'üncü maddeleri kapsamında ele alınıp değerlendirilmesi ve sonucuna göre işlem tesis edilmesi, yani icra inkar tazminatı, yargılama gideri, vekalet ücreti ve faizin oluşumunda kusuru olanlara rücu edilmesi gerekirdi.

Başkan ...'ın, kıdem tazminatının ödenmesine ilişkin imzalı emri bulunması ve müteakip ödeme süreçlerinde ödemenin yapılmamasına ilişkin herhangi bir karar mevcut olmadığından, oluşan kamu zararında sorumluluğu bulunmamaktadır.

Şef ...'in ise gerçekleştirme görevlisi sıfatıyla ödemelerin yapılmasına iştirakinin sadece Mahkeme Kararının yerine getirilmesini temin etmek için olduğu, kamu zararının ortaya çıkmasında herhangi bir sorumluluğunun bulunmadığı anlaşılmıştır.

Kurumca bu değerlendirme işlemine ilişkin süreç başlatılmadığından, oluşan kamu zararında, olayın olduğu tarihte görev başında olan birim amiri Harcama Yetkilisi (Fen İşleri Müdür V.) ...'in sorumluluğu bulunmaktadır.

Bu itibarla, sorumlunun temyiz dilekçesindeki iddialarının reddedilerek, 61 sayılı ilamın 1 inci maddesi ile ... TL'ye verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

Karar verildi.



T.C.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

Sayıştay Dergisi Editörlüğü

06520 Balgat/ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X