

T.C  
ÇEVRE ve ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI  
Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü  
(Teftiş Kurulu Başkanlığı)

İnceleme- Araştırma Konusu

KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİ MALİ YÖNETİM  
SİSTEMİ VE HARCAMALARDA SİSTEMAL VE YOLSUZLUKLARIN  
ÖNLENMESİNE YÖNELİK ALINMASI GEREKLİ TEDBİRLER VE  
ÖNERİLER



**Tapu ve Kadastro**  
Genel Müdürlüğü

Hazırlayan  
SELAHATTİN SÖZEN

Ankara-Ekim 2015

T.C  
ÇEVRE ve ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI  
Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü  
(Teftiş Kurulu Başkanlığı)

**İnceleme- Araştırma Konusu**

**KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİ MALİ YÖNETİM  
SİSTEMİ VE HARCAMALARDA SİSTEMSEL VE YOLSUZLUKLARIN  
ÖNLENMESİNE YÖNELİK ALINMASI GEREKLİ TEDBİRLER VE  
ÖNERİLER**



**Tapu ve Kadastro**  
Genel Müdürlüğü

**Hazırlayan**  
**SELAHATTİN SÖZEN**

**Danışmanlar**  
**Başmüfettiş- Eftal DÖNMEZ**  
**Müfettiş- Doğan YAY**

**Ankara-Ekim 2015**

## ÖNSÖZ

Bu çalışmamızda Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi, Mali Yönetim Sistemi, Harcamalarda suiistimal ve yolsuzlukların önlenmesine yönelik alınması gerekli tedbirlerin belirlenmesi. Konulu bir araştırma çalışması yapılması planlanmıştır.

Bu araştırma çalışmamızın içeriğinde ilk olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çerçevesinde, mali yönetim sistemi değerlendirilmiş, sonrasında, kamu harcamaları, harcamalarda suiistimal ve yolsuzluklara değinilmiş, sonraki bölümde ise suiistimal ve yolsuzlukların önlenmesine yönelik önlemler ve alınması gerekli tedbirler değerlendirilmiştir.

Müfettiş yardımcılığı yetiştirme programı kapsamında yapmış olduğumuz inceleme araştırma çalışmamda bana yol gösteren ve çalışma süresi boyunca desteklerini her zaman hissettiğim Başmüfettiş Eftal DÖNMEZ ve Müfettiş Doğan YAY'a teşekkür ederim.

Selahattin SÖZEN

Ankara- 2015

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	i
İÇİNDEKİLER .....	iii
KISALTMALAR .....	vi
TABLolar LİSTESİ .....	vivii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	viii
1. GİRİŞ .....	1

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL SİSTEMİ

2.1. Kamu Mali Yönetimi .....	2
2.2. Şeffaflık .....	3
2.2.1. Mali Şeffaflık .....	5
2.2.2. Şeffaflığın Sağlanması İçin Gerekli Görülen Uygulamalar .....	7
2.2.2.1. Roller ve Sorumlulukların Belirgin Olması .....	7
2.2.2.2. Bilginin Kamuya Açık Olması .....	8
2.2.2.3. Bütçe Hazırlama, Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması .....	8
2.2.2.4. Ulusal Denetim ve İstatistik Organlarının Bağımsız Olması .....	9
2.3. Hesap Verme Sorumluluğu ve Hesap Verilebilirlik .....	10
2.4. Kamu Yönetimi Temel Kanunu ve Gerekçesi .....	11
2.5. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Getirilen Yenilikler .....	13
2.5.1. Temel İlkeleri Bakımından .....	13
2.5.2. Kaynakların Kullanımı Bakımından .....	17
2.6. Kontrol Sisteminde Rol Alanların Hesap Verilebilirlikleri .....	19
2.7. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun Getirdiği Yenilikler .....	21
2.7.1. 5018 Sayılı Kanunun Bütçeleme Sistemine Getirdiği Yenilikler .....	22
2.7.1.1. Geniş Kapsamlı Merkezi Yönetim Bütçesi .....	22
2.7.1.2. Bütçelerin Üç Yıllık Olarak Hazırlanması .....	22

2.7.1.3. Tahakkuk Esaslı Bütçe.....	23
2.7.1.4. Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme .....	24
2.7.1.5. Analitik Bütçe Sistemine Geçilmesi.....	24
2.7.2.5108 Sayılı Kanununun Bütçenin Mali Denetimi.....	25
2.7.2.1.Harcama Öncesi Kontrol .....	25
2.7.2.2. İç Denetim (Harcama Sonrası) .....	25
2.7.2.3.Dış Denetim .....	26
2.8. Mali Yönetim Sisteminin Zaafa Uğraması Durumu .....	27

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **KAMU HARCAMALARI**

3.1 Kamu Harcamalarının Tanımı ve Önemi .....	28
3.2 Türkiye’de Kamu Harcamalarının Gelişimi .....	30
3.3. Kamu Harcamalarında Sorumlulukları bulunanlara yaptırım uygulanmasını gerektiren eylem ve işlemler .....	33
3.4. 5018 Sayılı Kanunun Harcama Sistemine Getirdiği Yenilikler.....	344
3.4.1. Harcama Süreci.....	344
3.4.2. Ödeneklerin Kullanılması .....	366
3.5. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Harcamaları.....	37

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **HARCAMALARDA SUİSTİMAL VE ALINMASI GEREKLİ TEDBİRLER**

4.1. Suistimal Kavramı .....	40
4.2.İşletmelerde Suistimal .....	41
4.3.Suistimal Yönetimi Araçları .....	43
4.4. Suistimale Yol Açan Faktörler .....	45
4.5.Türkiye’deki yaygın suistimal çeşitleri .....	47
4.6. Suistimal Üçgeni.....	50
4.7. Suistimalden şüphelenildiğinde yapılması gerekenler.....	53
4.8. Suistimalin Önlenmesi İçin Alınması Gereken Tedbirler .....	55

**BEŞİNCİ BÖLÜM**  
**HARCAMALARDA YOLSUZLUKLAR VE ALINMASI GEREKEN**  
**TEDBİRLER**

<b>5.1. Yolsuzluk Kavramı .....</b>	<b>57</b>
<b>5.2. Yolsuzluk Türleri.....</b>	<b>61</b>
<b>5.2.1. Siyasal Yolsuzluklar .....</b>	<b>61</b>
<b>5.2.2. Yönetmel Yolsuzluk.....</b>	<b>62</b>
<b>5.2.2.1. Rüşvet.....</b>	<b>62</b>
<b>5.2.2.2. Haraç.....</b>	<b>63</b>
<b>5.2.2.3. Karapara Aklama .....</b>	<b>63</b>
<b>5.2.2.4. İçeriden Öğrenenlerin Ticareti.....</b>	<b>64</b>
<b>5.2.2.5. Rant .....</b>	<b>64</b>
<b>5.2.2.6. İltimas .....</b>	<b>65</b>
<b>5.2.2.7. Oy Ticareti.....</b>	<b>65</b>
<b>5.2.2.8. Lobcilik .....</b>	<b>66</b>
<b>5.3. Yolsuzluk Özellikleri .....</b>	<b>67</b>
<b>5.4. Yolsuzluğu Arttıran Faktörler .....</b>	<b>68</b>
<b>5.4.1. Sosyal Faktörler .....</b>	<b>68</b>
<b>5.4.2. Ekonomik Faktörler .....</b>	<b>69</b>
<b>5.4.3. Yönetmel Faktörler .....</b>	<b>70</b>
<b>5.5. Yolsuzluğun Etkileri .....</b>	<b>72</b>
<b>5.6. Yolsuzluk ve Kamu İhaleleri .....</b>	<b>73</b>
<b>5.7. Yolsuzlukla Mücadeleye Yönelik Kamu İhale İlkeleri.....</b>	<b>79</b>
<b>5.7.1. Kamu İhalelerinde Şeffaflık.....</b>	<b>79</b>
<b>5.7.2. Kamu İhalelerinde Şeffaflığın Önem Kazanması .....</b>	<b>79</b>
<b>5.7.3. Kamu İhalelerinde Rekabet.....</b>	<b>80</b>
<b>5.7.4. İhalelerde Görevli Kamu Görevlilerine Yönelik Düzenlemeler .....</b>	<b>81</b>
<b>5.8. Türkiye’de Yolsuzlukla Mücadele .....</b>	<b>82</b>

<b>5.9. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında Yolsuzluk Uygulamaları ve Değerlendirilmesi.....</b>	<b>83</b>
<b>5.10. Yolsuzluklara Karşı Alınabilecek Önlemler .....</b>	<b>86</b>
<b>5.10.1. Orta Vadede Alınması Gereken Önlemler .....</b>	<b>87</b>
<b>5.10.1.1. Denetimlerin Etkinliğinin Artırılması .....</b>	<b>87</b>
<b>5.10.1.2. Yolsuzluklarla Mücadele Örgütü .....</b>	<b>88</b>
<b>5.10.1.3. Yolsuzluk Yapanlara Uygulanacak Cezaların Artırılması.....</b>	<b>89</b>
<b>5.10.1.4. Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu.....</b>	<b>90</b>
<b>5.10.1.5. Kamu Yönetiminin Yolsuzluk Riski İçeren Süreçlerinin Gözden Geçirilmesi.....</b>	<b>91</b>
<b>5.10.1.6. Kamu Görevlilerinin Mali Durumlarının İyileştirilmesi ve Ücretlerde Adaletin Sağlanması .....</b>	<b>92</b>
<b>5.10.2.Uzun Dönemde Alınabilecek Önlemler.....</b>	<b>92</b>
<b>5.10.2.1. Yolsuzluklara Karşı Kamuoyu Oluşturulması .....</b>	<b>92</b>
<b>5.10.2.2. Bilimsel Çevrelerde Yolsuzluk Sorununa Çözümler Üretilmesi .....</b>	<b>94</b>
<b>5.10.2.3. Sivil Toplum Kuruluşlarının Etkisinin Artırılması.....</b>	<b>94</b>
<b>SONUÇ .....</b>	<b>96</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>98</b>

## KISALTMALAR

<b>ACFE</b>	: Uluslararası Sertifikalı Hile İncelemecileri Enstitüsü
<b>AHP</b>	: Ayrıntılı Harcama Programı
<b>GFS</b>	: Analitik Bütçe Sınıflandırması
<b>GSMH</b>	: Gayri Safi Millî Hasıla
<b>GSYİH</b>	: Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
<b>IIA</b>	: Institute of Internal Auditors
<b>IMF</b>	: Uluslararası Para Fonu
<b>INTOSAI</b>	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu
<b>KİK</b>	: Kamu İktisadi Kuruluşları
<b>OECD</b>	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
<b>PEB</b>	: Performans Esaslı Bütçeleme
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SNA</b>	: Ulusal Hesaplar Sistemi
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TKMP</b>	: Tapu Kadastro Modernizasyon Projesi
<b>TÜSİAD</b>	: Türkiye Sanayiciler ve İşadamları Derneği



## **TABLolar LİSTESİ**

Tablo 1. Döner Sermeye Gelirlerinden Genel Bütçeye Aktarılan Ödenek Tablosu..	37
Tablo 2. Genel Bütçeli Kurumlar Arası Bütçe Payı .....	38
Tablo 3. Ekonomik Sınıflandırmaya Göre Bütçe Gerçekleşmeleri .....	39
Tablo 4. 1998-2005 Arasında Türkiye'nin CPI Performansı .....	82

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Suistimal üçgeni .....	51
---------------------------------	----

## 1. GİRİŞ

Yolsuzluk, genel olarak kamu tarafından toplum yararına sunulan mal ve hizmetlerin bireysel çıkarlar doğrultusunda kullanılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Kamu harcamaları ve ekonomik büyüme üzerinde büyük ölçüde etkiye sahip olmasından dolayı yolsuzluk konusu üzerindeki ilgi geçtiğimiz çeyrek asırdan beri artış göstermektedir. Sosyo-ekonomik hayatı ciddi biçimde etkilemesinden dolayı günümüzde tüm dünyanın ortak sorunlarından biri haline gelmesinden dolayı yolsuzlukların önlenmesi için çeşitli çözüm önerileri sunulmaktadır. Türkiye açısından bakıldığında son yıllarda gün yüzüne çıkarılan yolsuzluk olaylarının ardından yolsuzluk tarafındaki kişilerin kamu kaynaklarını bireysel çıkarları için kullandıkları gerçeği ortaya çıkmaktadır.

Kamu mali yönetim ve kontrol sistemi, mali yönetim sistemi ve harcamalarda, suistimal ve yolsuzlukların önlenmesine yönelik alınması gerekli tedbirler ve öneriler adlı çalışmamızda ilk olarak ikinci bölümde kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi başlığı altında; kamu mali yönetimi, şeffaflık, hesap verme sorumluluğu ve hesap verilebilirlik gibi konulara yer verilmiştir. Üçüncü bölümde kamu harcamaları başlığı altında kamu harcamalarının tanımı ve önemi, Türkiye ve Dünyada kamu harcamalarının gelişimi, kamu harcamalarında sorumluluk gibi konulara değinilmiştir. Dördüncü bölümde ise yolsuzluk kavramı, türleri, özellikleri, yolsuzluğu arttıran faktörler, yolsuzluğun etkileri; harcamalarda yolsuzluklar ve alınması gerekli tedbirler başlığı altında konu edilmiştir. Çalışmamız yolsuzluk ve suistimallerin önlenmesi için öneriler bölümü ile sonuca bağlanmıştır. Araştırma çalışmamızda Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile alakalı verilere, gerekli araştırmalar yapılmış olmasına rağmen erişilemediğinden konu genel çerçevede değerlendirilmiştir.

## 2.KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL SİSTEMİ

### 2.1. KAMU MALİ YÖNETİMİ

Devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların gözetim ve denetimleri altında genel, kolektif ihtiyaçları karşılamak, kamu yararını sağlamak için kamuya sunulmuş devamlı ve muntazam faaliyetler kamu hizmeti olarak tanımlanmaktadır<sup>1</sup>.

İki açıdan ele alınabilen kamu mali yönetimi kavramının ilk anlamı; ekonomik ve mali kararların alınması ve uygulanması yönünde kanuni bir çerçeve ile belirlenmiş bir örgütlenmenin karşılığı olarak ifade edilebilir. Kamu mali yönetimi ikinci anlamıyla ise; topluma yönelik mali olayların yönetilmesi faaliyetleri olarak kullanılmaktadır. Bu açıdan kamu mali yönetimi kavramı, birinci kullanımıyla bizzat kamusal mali olayların yönetimini gerçekleştiren birimlerin karşılığı olarak kullanılırken, diğer yandan bu yönetimlerin toplum için yaptıkları mali faaliyetlerin karşılığı olarak tanımlanmaktadır<sup>2</sup>.

Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak, etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ile süreçlerin tümü kamu mali yönetimini oluşturur. Gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini ise kamu mâliyesi kapsar<sup>3</sup>.

Kamu mali yönetimi kavramı kamu ve kamusal mali olay kavramlarının tanımlanması sonrasında daha anlaşılır hale gelmiştir. Kamu erkine sahip örgütler tarafından mali olayların sistemli bir şekilde sunulması ve yerine getirilmesinden ibaret olan kamu mali yönetimi başka bir ifade ile genel olarak kamu kaynaklarının yönetimini kapsayan faaliyetler bütünüdür<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Özay, İlhan (1996), *İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim*, İstanbul, s.239.

<sup>2</sup> Gülbey, Engin (2010), "5018 Sayılı Kanun'a Göre Kamu Geliri Kavramının Değerlendirilmesi ve Sorumluluk İlişkisi", *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz- Ağustos- Eylül, s.97.

<sup>3</sup> Özkan, Yılmaz (2008), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, s.20.

<sup>4</sup> Divanoglu İbrahim Gökhan (2001), *Türkiye'de Yerel Yönetimler Reformu ve Uygulanabilirliği*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Niğde, s.44.

Günümüz devlet yönetiminin asli bir unsuru olup; uluslararası sistemde etkin olmak isteyen bir devlet için iyi yönetilmesi elzem ve vazgeçilmez olan bir konumda olan kamu mali yönetiminde zaaf gösteren hükümetler, demokrasinin en önemli unsuru olan seçimlerde muhalefette kalma riskiyle, diğer rejimlerde ise daha vahim ve geri dönülmez neticelerle karşılaşabilirler. Kamu mali yönetimi hakkında yapılan düzenlemelerle ilgili, ülkenin geleceği, iç ve dış politikada hükümetlerin dik duruşu, milleti temsil eden meclislerin bütçe haklarının kontrolüne etkileri açısından derin tartışmalar yapılması bu açıdan doğal karşılanmaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Türkiye’de kamu mali yönetiminin ana kanunu olarak hazırlanmıştır. Diğer bir deyişle 5018 sayılı Kanun, 2006 yılından itibaren bazı istisnalar hariç kamu idarelerinde uygulanmaya başlanmıştır<sup>5</sup>.

## 2.2. ŞEFFAFLIK

Hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması şeffaflıktır. Mali saydamlığın temel ilkesi; kamu mali yönetiminin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bir bilgi setinin kamuya sunulması, sonucunda da bu bilginin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesi ile kamuda etkinliğin artırılmasıdır<sup>6</sup>.

Kim tarafından, hangi amaçla, ne çeşit ve ne ölçüde bilgiye ihtiyaç duyulacağına verilecek yanıtlar şeffaflığın tanımlanmasında önemli noktayı oluşturur. Ancak, şeffaflığa daha çok konu faaliyet alanının ne olduğuna göre tanımlamalardaki farklılıklar değişebilmektedir<sup>7</sup>.

Şeffaflık diğer bir tanıma göre, devletlerin ekonomik, politik ve sosyal konularda kararlarına, özel sektör kuruluşların mali durumlarına ve uluslar arası

---

<sup>5</sup> E. Gülbey, a.g.e., s.168.

<sup>6</sup> Başaran, Fehmi (2010), “5018 Sayılı Kanun’a Göre Kamu İdarelerinin ve Kamu Görevlilerinin Sayıştay’a Karşı Sorumlulukları”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz- Ağustos- Eylül, s.39.

<sup>7</sup> E. Gülbey, a.g.e., s.170.

kuruluşların faaliyetlerine ilişkin zamanında, anlaşılır, ilgili, nitelikli ve güvenilir bilgiye bireyler tarafından erişilmesidir<sup>8</sup>.

Bireylerin, siyasi varlıklarının niteliğini etkileyen bir olgu olan şeffaflığın sağlanamaması durumunda siyasi sorumluluk, siyasi denetim, siyasi hak ve yükümlülükler eksik kalacaktır<sup>9</sup>.

Şeffaflık, siyasi anlamda hükümetlerin sağladığı bilgi sayesinde hükümet politikaları hakkında vatandaşların ne kadar bilgi sahibi olabildikleri ile ölçülür. Şeffaflık için, devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunması şeklinde daha ayrıntılı bir tanım yapılabilir<sup>10</sup>.

Son zamanlara kadar bir takım nedenlerle ulusal ve uluslararası otoritelerin ilgi alanları dışında kalmış olan şeffaflık kavramına verilen önemi<sup>11</sup>;

- Global etkileri olan uluslararası finansal krizlerin ortaya çıkması,
- Küreselleşme ve uluslararası büyük sermayenin güven arayışı,
- Eski doğu bloğu ülkelerindeki bir takım gelişmeler,
- Mali sistemde başlayan modernleşme eğilimleri,
- Yolsuzluk hareketlerinin kamuoyu gündemine gelmesi, artırmıştır.

Şeffaflık kavramı bu nedenlerle yeni kamu yönetimi anlayışı ve mali reformlarda ön plana alınmıştır. Bu kavram ayrıca ulusal otoriteler yanında uluslararası kuruluşların da ilgilendiği öncelikli konular arasında yer almaya başlamıştır. Uluslararası Para Fonu (IMF)'in Guvemörler Kurulu Geçici Komitesi üye ülkeler için 16 Nisan 1998 tarihinde yapılan toplantısında şeffaflık ilkesi bakımından ideal kuralları düzenleyen "Mali Şeffaflık Uygulamaları Tüzüğü" veya diğer bir deyimle "İyi Uygulamalar Tüzüğü"nü bu nedenle kabul etmiştir. Sistemin ürettiği verilerle ülkenin mali sürdürülebilirliğinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesini sağlamak, kısa vadede ise etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi

---

<sup>8</sup> Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, (2003), "İyi Yönetişimin Temel Unsurları", <http://www.maliyenet/ab/index.htm>, (Erişim:22.06.2015)

<sup>9</sup> Kurtuluş, Baki (2006), *Türkiye'de Belediyelerin Mali Yapısı ve Harcamaların Finansmanı*, DPT Yayını, Ankara, s.2.

<sup>10</sup> Atiyas, İzak ve Şerif Sayın (2000), *Devletin Mali ve Performans Saydamlığı, Kamu Mâlîyesinde Şeffaflık*, Tesev Yayını, İstanbul, s.28.

<sup>11</sup> Cansız, Harun (2002), *Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık*, Celal Bayar Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi, ss.22-24.

muhtemel yükümlülükler hakkında da yeterli bilgi üretilmesini mümkün kılmak tüzüğün uzun vadede asıl amacını oluşturur<sup>12</sup>.

### 2.2.1. Mali Şeffaflık

Bilinçli bir kamuoyunun oluşmasına, mali politikaların planlanması ve sonuçlarına ilişkin olarak hükümetlerin sorumlu tutulmasına yardım eden mali araç mali şeffaflık olarak tanımlanır<sup>13</sup>.

Devletin yapısının, fonksiyonlarının, maliye politikalarının amaçlarının ve projeksiyonlarının ve kamu sektörünün hesaplarının halka karşı açıklığı olarak ifade edilen mali şeffaflık; hükümetin aktivitelerinde, bilgiye kapsamlı, anlaşılır, uluslararası standartlara uygun bir şekilde ulaşılmasını içerir<sup>14</sup>.

Devletin amaçlarının, bu amaçlara ulaşmak için uygulamaya koyduğu politikaların, bu politikaların meydana getirdiği sonuçları izlemek için gerekli olan bilginin düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde kamuoyuna sunulması anlamına gelen mali şeffaflıkta iki husus önemlidir. İlki, mali sistemin şeffaf olabilmesi için aktörlerin sadece ne yaptıklarının bilinmesinin yeterli olmayıp, yapmaya niyet ettikleri şeylerin de kamuoyunca bilinmesinin gerekliliğidir. Niyetlerin açık bir şekilde belirlenmesi ve kamuoyuna sunulması hem onların kamu yararına uygunluğunu tartışma imkânı sağlar, hem de vatandaşların takip edilecek davranışları bilmelerini ve bu davranışların sonuçlarını değerlendirmelerini kolaylaştırır. İkinci olarak, bilginin bir yerlerde var olması mali sistemin saydam olduğu anlamına gelmeyip bunun yanında bilginin halk tarafından etkin bir biçimde kullanılabilmesine imkan sağlayacak şekilde düzenli, güvenilir, doğru, anlaşılabilir ve tutarlı olması gerekmektedir<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> Hürcan, Y., E. Kızıldaş ve H.H. Yılmaz (2000), *Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Şeffaflık Standartlarının Neresinde? IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme, Kamu Mâliyesinde Şeffaflık*, Tesev Yayınları, İstanbul, s.100.

<sup>13</sup> Cansız, H. (2000). "Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:2, Sayı:1, s.267.

<sup>14</sup> Alt, J.E. ve Lansen, D.D. "Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes in OECD Countries", <http://www.econ.ku.dk/epru/files/wp/wp-03-02.pdf>, (Erişim:23.06.2015), s.5.

<sup>15</sup> Atiyas, İzak ve Şerif Sayın (2000), *Devletin Mali ve Performans Saydamlığı, Kamu Mâliyesinde Şeffaflık*, Tesev Yayını, İstanbul, s.28.

Şeffaflık ve Sorumluluk Çalışma Grubu (Working Group on Transparency and Accountability) IMF'ye (Uluslararası Para Fonu) bağlı olarak çalışmaktadır. Şeffaflık ve Sorumluluk Çalışma Grubu'nun Çalışma Raporu'nda şeffaflık; "mevcut durum ve olaylara ilişkin bilginin ulaşılabilir, somut ve anlaşılabilir olması süreci" olarak tanımlanmıştır. Şeffaflık rapora göre, piyasa katılımcılarını piyasadaki beklentiler hakkında bilgilendirmektedir. Ayrıca, belirsizlik zamanlarında piyasalarda istikrarın sağlanmasına yardımcı olmakta ve uygulanacak politikaların etkinliğinin artırılmasına katkıda bulunmaktadır<sup>16</sup>.

Seçmenlerin kamu sektörü dışında cereyan eden işlemler de dahil olmak üzere, hükümet faaliyetlerine ilişkin karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, kapsamlı ve güvenilir bilgiye zamanında kolayca ulaşmaları anlamına gelen mali şeffaflık kısaca; denetlenecek verilerin gerçek ve doğru biçimde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır<sup>17</sup>.

Şeffaflığın her zaman hesap verebilirlik kavramıyla çok yakından ilgili olduğuna yönelik vurgu yapılan tanımlamalarda ortak noktadır. Bunun sebebi şeffaflığın talep edilmesindeki temel amacın; kişileri, hükümetleri ya da piyasaları, faaliyetleri ve politikaları dolayısıyla sorumlu tutabilme yaklaşımı olmasıdır<sup>18</sup>.

Sadece kamu harcamalarının izlenmesine ve kontrolüne imkan sağlayan bir araç değil; daha geniş bir anlamda, kamu ekonomisine ve kamu mali yönetimine ilişkin bilgilerin ve hesapların halka sunulmasını hedefleyen bir politika olan mali şeffaflık kavramı içerisinde iktisat politikalarına ilişkin planların, niyet ve projeksiyonların kamuoyunun bilgisine sunulması da değerlendirilmektedir. Bu açıklamalar çerçevesinde mali saydamlığın ne derece önemli olduğu anlaşılabilir<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> Derin, Selen. (2006). *Kurumsal Yönetim İlkelerin Bileşeni Olarak Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık: Türk Sermaye Piyasaları*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.63.

<sup>17</sup> H. Cansız, a.g.e., s.5.

<sup>18</sup> Kartalçı, Kadir (2007). *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.23.

<sup>19</sup> H. Cansız, a.g.e., s.6.



## 2.2.2. Şeffaflığın Sağlanması İçin Gerekli Görülen Uygulamalar

İyi Uygulamalar Tüzüğü IMF tarafından hazırlanmış olup şeffaflığın sağlanması için gerekli görülmekte ve esas olarak dört ana başlıktan oluşmaktadır. Bu başlıklar rollerin ve sorumlulukların belirgin olması, bilginin kamuya açık olması, bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması ve denetim ve istatistiksel veri yayınlamanın bağımsız olması şeklinde sıralanabilir<sup>20</sup>.

### 2.2.2.1. Rollerin ve Sorumlulukların Belirgin Olması

Burada istenen öncelikle kamu sektörünün tanımının açık olarak yapılması ve diğer sektörlerden ayrılmasıdır. Kamu sektörünün tanımı bütçe dışı aktiviteleri de kapsayacak şekilde oluşturulması bunu sağlamak için gereklidir. Ülkelerin kamu sektörü tanımlarının System of National Accounts (SNA,1993) veya IMF Manual on Government Finance Statistics (GFS, 1986) tanımlamalarına uygun olması bu konuda düzenlemenin öne sürdüğü minimum şarttır. Bu çerçevede kamu sektörü, kamunun ticari olmayan tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde tanımlanmaktadır<sup>21</sup>.

Kamu sektörünün ekonominin diğer sektörleri ile ilişkileriyle ilgili olarak; kamunun çeşitli vesilelerle ekonominin diğer sektörleriyle olan ilişkilerinde belirli kuralların hâkim olması gerektiği ve bu tür ilişkiler kapsamında yerine getirilen işlemlerin de kamuoyuna açık olması gerektiği vurgulanmaktadır<sup>22</sup>.

Son olarak üzerinde durulması gereken husus yasal ve idari çerçevenin önemidir. Şeffaflık açısından mali yönetimin yasal ve idari çerçevesinin açık ve anlaşılır olması önem taşımaktadır. Bu şeffaflığın sağlanabilmesi için<sup>23</sup>:

- Bütçe ve bütçe dışı faaliyetlerinin kapsamlı ve etkin yasal çerçeveye göre yürütülmesi,
- Vergileme için yasal dayanağın bulunması,
- Çalışanların davranışlarına ahlaki standartlar getirilmesi gerekmektedir.

<sup>20</sup> İ. Atiyas, ve Ş. Sayın, a.g.e., s.30.

<sup>21</sup> Işık, Hüseyin (2004), "Amacı, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Devlet Bütçe Uzmanları Demeği Yayını, Cilt: 2, Sayı: 17, s.43.

<sup>22</sup> . Atiyas, ve Ş. Sayın, a.g.e., s.31.

<sup>23</sup> F. Başaran, a.g.e., s.39.

### 2.2.2.2. Bilginin Kamuya Açık Olması

Bu başlık altında mali şeffaflığın sağlanabilmesi için kamuya etkin ve düzenli bilgi akışının sağlanması gerektiği belirtilmektedir. Öncelikle hükümetlerin mali faaliyetler hakkında etkin bilgi sunmaları istenmiş olup geçmiş, cari ve projeksiyonu yapılmış dönemlere ait mali faaliyetleri ile borçları ve finansal varlıkları hakkında hükümetlerin tam bir bilgi setini kamuya sunması gerekmektedir. Mali bilgilerin yayınlanmasında etkinliğin sağlanması için<sup>24</sup>;

- Bütçenin kapsamının,
- Tahminler ve gerçekleştirmeler hakkında detaylı bilgi hazırlanmasının,
- Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler, vergi harcamaları ve yarı mali nitelikteki faaliyetler hakkında raporlar hazırlanmasının,
- Borçlar ve varlıklar hakkında zamanında ve kapsamlı veriler yayınlanmasının önemi üzerinde durulmaktadır.

Verilerin yayınlanmasında taahhüt ve zamanlama konusunda iyi uygulamalar tüzüğünde, mali bilgilerin yayınlanmasına ilişkin taahhütlerin bütçe kanunu gibi bir kanunda yer alması gerektiğinden bahsedilmektedir. Ayrıca kamuoyuna verilerin yayınlanma takviminin açıklanması gerektiği belirtilmektedir<sup>25</sup>.

### 2.2.2.3. Bütçe Hazırlama, Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması

Bütçe dokümanının mali politika hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi, bütçenin hangi politikalara dayandırıldığı ve başlıca mali riskleri açıkça tanımlaması gerektiği bu madde kapsamında belirtilmektedir. Bütçe dokümanının yanı sıra minimum standart olarak bu bilgileri içeren bir dokümanın da meclise sunulması istenilmektedir. Bütçe çalışmalarının orta vadeli hazırlanıp meclise sunulmasının gerekliliği IMF düzenlemesinde üzerinde önemle durulan diğer bir noktayı oluşturmaktadır. Bu madde kapsamında bütçe metni ile birlikte<sup>26</sup>;

---

<sup>24</sup> H. Işık, a.g.e., s.44.

<sup>25</sup> Kurtuluş, Baki (2006), *Türkiye'de Belediyelerin Mali Yapısı ve Harcamaların Finansmanı*, DPT Yayını, Ankara, s.14.

<sup>26</sup> H. Işık, a.g.e., s.47.

- Bütçe tahminlerinde kullanılan varsayımlar,
- Makroekonomik tahminlerde meydana gelecek sapmalar,
- Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülüklerin yıl içine gelebilecek muhtemel maliyetleri ile ortaya çıkacak risklerin de bir metin halinde sunulması gerektiği tüzükte belirtilmektedir.

Bu madde kapsamında bütçe verilerinin sınıflandırılması üzerinde durulmaktadır. Bütçe verilerinin IMF'nin GFS (Government Finance Statistics) el kitabında gösterilen ekonomik, fonksiyonel ve idari sınıflandırmaya uygun olarak sınıflandırılması, bütçe büyüklüklerinin gayrisafi olarak kaydedilmesi gerektiği tüzükte belirtilmektedir<sup>27</sup>.

Kamu faaliyetleri hakkında etkin bir muhasebe sisteminin zamanında ve güvenilir bilgiler vermesi gerekmekte olup muhasebe sistemi aynı işlemler ile tahakkuk eden ödemelere ilişkin kayıtları da içermelidir. Düzenlemede, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin, mali işlemler hakkında daha geniş bilgi sağladığından, daha doğru ekonomik politikalar üretilmesine imkan verdiği belirtilmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ileride detaylı olarak incelenecektir<sup>28</sup>.

#### **2.2.2.4. Ulusal Denetim ve İstatistik Organlarının Bağımsız Olması**

Düzenlemede, hükümetin faaliyetleri hakkında mali şeffaflığın ana ilkelerinden birinin doğru ve güvenilir bilgi üretileceğini garanti eden kurumsal yapıların var olması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Kamuya açık olması gereken mali bilgiler diğer yandan bağımsız denetleme organı tarafından denetlenmelidir. INTOSAI'nin belirlediği standartlar gibi minimum standart olarak dış denetimin uluslararası standartlara uyumlu olması gerektiği belirtilmektedir<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> B. Kurtuluş, a.g.e., s.16.

<sup>28</sup> F. Başaran, a.g.e., s.43.

<sup>29</sup> Sarpasan, Cemal (2008), *Devletin Sivil Topluma Yaklaşımı Çerçevesinden Devlet Sivil Toplum İlişkisi*, TC. İçişleri Bakanlığı Demekler Dairesi Başkanlığı Yeterlilik Tezi, Ankara, s.64.

### 2.3. HESAP VERME SORUMLULUĞU VE HESAP VERİLEBİLİRLİK

Kamu alanında ya da özel kesimde olsun emanet edilen para veya malların istenilen şekilde kullanılıp kullanılmadığı veya korunup korunmadığı sorgulanır. Bu sorgulara cevap verme durumunda olanların sorgulayanlara karşı en basit şekliyle hesap verme sorumluluğu yerine getirilmesi gereken bir görevdir. Bu açıdan tevcih edilen sorumluluğa cevap verme yükümlülüğü şeklinde hesap verme sorumluluğu tanımlanabilir<sup>30</sup>.

Son zamanlarda hiyerarşinin (ast-üst ilişkisinin) olmadığı görevlerin ortaya çıkması, sonuç ve performans odaklı bir yönetim anlayışının benimsenmesi, buna paralel olarak yönetimlere daha fazla esneklik ve özerklik tanınması ve kamusal alanda şeffaflığın önem kazanması sonucu, hesap verme sorumluluğu, üzerinde anlaşmaya varılmış beklentilerin ışığında, performansa yönelik sorumluluk üstlenme ve bunu açıklama yükümlülüğüne dayanan bir ilişki şekline dönüşmüştür. Bireylere hizmeti, verimliliği ve şeffaflığı hedef alan bir yönetim anlayışına ulaşma isteği hesap vermenin performansa dayalı yapıya yönelmesinde etkili olmuştur<sup>31</sup>.

Kamu sektörünü ilgilendirdiği gibi, hesap verme sorumluluğu özel sektörü de ilgilendiren bir kavramdır. Özel sektörde hissedarların çıkarları doğrultusunda şirket yönetiminin hareket etmesi beklenir. Yönetim kurulu başkanı ve diğer yöneticiler yönetim kuruluna, yönetim kurulu da hissedarlara karşı hesap vermekle yükümlüdür. Hesap verme sorumluluğunun kapsamının da farklı olduğu özel sektörde talep edilen bilgiler, büyük ölçüde, şirketin karlılığını ve hissedarların kazançlarını doğrudan ilgilendiren meselelerle bağlantılıdır. Özel sektörde çıktılarının nasıl elde edildiğine olan ilgi daha düşüktür<sup>32</sup>.

Zamanla hesap verme sorumluluğu önemli değişikliğe uğramıştır. Hedeflerden çok, görevler tevdi etme eğiliminin var olduğu geçmişte, merkezi kuruluşlar kuralları yürürlüğe koyuyor ve taşıyıcı kontrol ediyordu. Bunun yerinde şimdi, sonuçlara odaklanma ve sonuçların elde edilmesi bakımından organizasyonlar yetkilendirmektedir. Kamusal hesap verme sorumluluğu artık bir görevlendirme

<sup>30</sup> Yörüker, Sacit (2003) “Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme”, 2. *Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası Semineri*, Hilton Otel, Ankara, s.2.

<sup>31</sup> Özyıldız, R. Hakan (2000), “Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe”, *Hazine Dergisi*, Sayı: 13, s.80.

<sup>32</sup> S. Yörüker, a.g.e., s.4.

kusuru veya işin cezalandırılması işlemi biçiminde tanımlanmasından çok öteye gitmektedir. Hesap verme sorumluluğu çağdaş yönetim anlayışı ve kamu idare sisteminde daha çok olumlu bir itici güç, başarıyı ve hizmeti göstermenin bir fırsatı olarak kabul edilmektedir<sup>33</sup>.

Hesap verme sorumluluğu sistemi hakkındaki bu anlayışın gelişmesi kamu yönetiminde onu önemli kılan bir diğer unsurdur<sup>34</sup>.

Hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için nelerin yapılmasının planlandığı, nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğu, nelerin yapılmakta olduğu, yapılması gerekli olan şeylerin zamanında yapılıp yapılmadığı ve nelerin iyi gittiği nelerin gitmediği hesap verme sorumluluğu ile sorgulanır. Hukuka uygunluk, şeffaflık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı hesap verme sorumluluğuyla saptanmakta ve böylece sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkânı doğmaktadır<sup>35</sup>.

## 2.4. KAMU YÖNETİMİ TEMEL KANUNU VE GEREKÇESİ

Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı 3 Kasım 2003 yılında kamuoyuna açıklanıp daha sonra üzerinde bazı değişiklikler yapılarak aynı yıl 29 Aralık'ta TBMM'ye sunulmuştur. Türkiye'nin 1990'lı yıllarda artan rekabet ortamı içinde yeniden yapılanmasını gerçekleştirerek potansiyelini kullanamadığı, bunun sonucunda geçmişe ve diğer ülkelere göre konumunu iyileştirmek bir yana, koruyamadığı ifade edilen gerekçeye göre ülkemizde kamu yönetiminde yeniden yapılanmayı gerekli kılan dört temel açık oluştuğu gözlemlenmektedir<sup>36</sup>.

- Stratejik açık,
- Bütçe açığı,
- Performans açığı,

---

<sup>33</sup> R.H. Özyıldız,,a.g.e., s.82

<sup>34</sup> Kaya, Burçin (2006), *Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi ve Uluslar arası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.1.

<sup>35</sup> Polat, Necip (2003) "Şeffaflık, Hesap Verme Sorumluluğu Ve Denetimin Etkinliği", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49, s.71.

<sup>36</sup> R.H. Özyıldız,,a.g.e., s.92.

- Güven açığı.

Bu açıklar arasında en fazla görünür olanı gerekçede ifade edildiği gibi mali açıktır. Rasyonel kaynak tahsisi yapamayan ülkemiz sonuçta gelirlerinin çok üzerinde harcama yapan bir mali yapı ile baş başa kalırken, toplumsal talepleri zamanında, sağlam kaynaklarla ve verimlilik esasına göre çalışarak karşılayamayan kamu kurumlarının harcamaları borçlanma ile finanse edilerek, yeniden yapılanma gereği bir süre için de olsa ertelenebilmiştir. Öte yandan, artan mali açıkların beslediği güvensizlik içinde yüksek faiz oranları ile borçlanma limitlerine gelen kamu kesimi zamanında yapamadığı uyumun maliyetini fazlasıyla ödemeye başlamıştır<sup>37</sup>.

Vatandaşların mevcut sosyo-ekonomik koşullardan ve yönetim kalitesinden derin bir memnuniyetsizlik içinde olduğu komisyonun ve çeşitli kurumların yaptığı geniş kapsamlı kamuoyu araştırmalarında gözlemlenmektedir. Verimsiz hizmetin yanında, hizmet alırken herkese eşit davranılması konusunda da toplumda şikâyetler yaygınlaşmıştır. Halkın ortaya koyduğu tercihlerin kamu politikalarına yansımaysı, verim kayıpları ve menfaat ilişkilerinin kamu kaynaklarının kullanımında genel faydanın önüne geçmesi yönetime duyduğu güvenin azalmasında ve memnuniyetsizliğin artmasında etkili olmuştur. Kamu hizmetleri; adalet hizmetleri, sağlık ve vergi gibi alanlar başta olmak üzere birçok alanda yetersiz ve kalitesiz görülmektedir. Özellikle merkezi hükümette reform isteyenlerin oranı % 90'ların üzerindedir. Burada kamu hizmetlerinden duyulan memnuniyetsizliğin kişisel yaşam koşullarından duyulan genel memnuniyetsizliğin üstüne çıktığı görülmektedir. Böyle bir ortamda başta ekonomi olmak üzere eğitim, sağlık ve adalet hizmetlerinde gelişme sağlanması talep edilmektedir. Bu doğrultuda kaleme alınan Kanun Tasarısı ile<sup>38</sup>;

- Kamuda ilk kez bütün kamu kurumlarının uyması gereken temel ilkeler bir bütün olarak ortaya konmakta,
- Kamuda katılımcılık, şeffaflık, hesap verebilirlik, etkililik, hizmetlerin sonucuna odaklılık, insan haklarına saygı, bürokratik işlemlerde ve mevzuatta sadelik, bilgi teknolojilerinden yararlanma, vb. ilkeler uygulanabilir hale getirilmekte,
- Teşkilat yapıları yatay organizasyon ve yetki devri esaslı uyarınca yeni ve etkin bir çerçeveye kavuşturulmakta,

---

<sup>37</sup> B. Kaya, a.g.e., s.9.

<sup>38</sup> R.H. Özyıldız,,a.g.e., s.93.

- Bakanlıklar ve kuruluşlar arasındaki görev dağılımı netleştirilerek mükerrerliklerin önlenmesi öngörülmekte,
- Gereksiz hale gelmiş kuruluşların veya işlevlerin tasfiyesi veya uygun birimlere devri gündeme getirilmekte,
- Merkezi idare ile mahalli idareler arasında yetki ve görev paylaşımı netleştirilerek, merkezi idarenin stratejik düzeyde etkinliği artırılırken, mahalli idarelerin operasyonel düzeyde esneklikleri ve kaynakları genişletilmekte,
- Devletin asli hizmetleri dışında bakanlıkların taşra teşkilatı ortadan kaldırılarak yerel ve yerinden yönetim birimleri güçlendirilmekte,
- Kamuda stratejik yönetim anlayışı benimsenmekte ve kaynak tahsisi mekanizmaları ile ilişkisi kurulmakta,
- Denetim sistemi performans esaslı ve iç denetim boyutu güçlendirilmiş hale getirilmekte,
- Halk denetçisi (ombudsman) mekanizması dahil olmak üzere kamuoyu denetimi güçlendirilmektedir.

## **2.5. KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİNDE GETİRİLEN YENİLİKLER**

Kamu mali yönetim ve kontrol sistemine getirilen yenilikler, temel ilkeler ve kaynakların kullanımı bakımından iki alt başlık halinde incelenecektir.

### **2.5.1. Temel İlkeleri Bakımından**

Kamu mali yönetimi üzerinde köklü değişiklikler yapma ihtiyacını, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun uygulanmasında karşılaşılan aksaklıklar ve kamusal kaynakların kullanımı konusundaki kamuoyu baskısı gibi iç etkenler ile Türkiye'nin Dünya Bankası ve IMF arasındaki kredi ilişkileri ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum süreci gibi dış etkenler doğurmuştur. Bu sebeplerden yola çıkarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, kamu mali yönetiminin daha

etkin olması, uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulması, diğer yandan bütçe kapsamının genişletilmesi, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, şeffaflığın ve hesap verme mekanizmasının kurulması amacıyla çıkarılmıştır<sup>39</sup>.

Kanunla, bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde<sup>40</sup>;

- Makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması,
- Harcama yetkisinin görev ve hizmetle uyumluluğu,
- İdarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerinin ve fayda-maliyet analizinin dikkate alınması,
- Çok yıllık bütçeleme esasıyla bütçenin izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülüp değerlendirilmesi,
- Hükümetin mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesinin temini,
- Gayrisafilik esası,
- Âdemi tahsisi ilkesi,
- Denklik ilkesi,
- Bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmemesi,
- Uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır,
- Açıklık, doğruluk ve mali şeffaflık,
- Genellik ilkesi, uygulanması hedeflenmiştir.

Bu ilkelerin büyük bölümü doktrinde de yer almaktadır. İlkelerden birincisinin, sübjektif bir ilke olduğunu, kişilere ve hükümetlere bağlı olarak değerlendirilebileceğini, bir ilke olmaktan çok siyasi ekonomik bir hedef olduğu belirtilmelidir. Yukarıda sayılan iki unsur dışında 1050 sayılı Kanun'un 28 ile 59. maddeleri arasında diğer ilkelerin var olduğu görülmektedir. (1) Makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması ve (2) çok yıllık bütçeleme esasıyla bütçenin izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülüp değerlendirilmesi 5018 sayılı Kanun ile karşımıza ilk defa çıkan yenilikler olarak karşımıza çıkmaktadır. Her iki yeni ilkenin modern bütçeleme anlayışı ile uyumlu ve

---

<sup>39</sup> R.H. Özyıldız, a.g.e., s.101.

<sup>40</sup> C. Sarpasan, a.g.e., s.71.



sağlıklı planlama temeli üzerine oturduğu görülmektedir. Bütçenin yıllık yapılmaması 1050 sayılı Kanundan farklı olarak, bu Kanuna özgüdür. Kanun'un 3. maddesinden hareketle 1050 sayılı Kanun da, hesap dönemi, mali yıl ve yönetim dönemi kavramlarından oluşmaktaydı. 5018 sayılı Kanunda bu anlayışın yer almadığı görülmektedir<sup>41</sup>.

Mali işlem ve eylemler hakkında doğru ve kapsamlı bir çerçeve çizmek Kanunun düzenlenme amacını oluşturur. Ancak, Kanun bir mali usul kanunu niteliğinde olup 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndan farklı olarak mali yönetim yapısı düzenlediği anlaşılmaktadır. 1050 sayılı Kanun esas olarak mali usul düzenlemekte, mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmaktaydı<sup>42</sup>.

Yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemini düzenleyen 5018 sayılı Kanun'un esas aldığı bazı temel kavramlar şunlardır<sup>43</sup>:

- Hesap verilebilirlik ve yönetim sorumluluğu
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı
- Stratejik planlama
- Performans esaslı bütçeleme
- Çok yıllık bütçeleme (Orta vadeli harcama programı)
- Mali şeffaflık
- Tahakkuk esaslı muhasebe
- Mali istatistiklerin ve faaliyet raporlarının yayımlanması
- İç kontrol sistemi
- Etkin bir iç denetim
- Dış denetim

Ne olduğu ve temel ilkeleri Kanunla düzenlenmiş olan kamu mâliyesi; gelirlerin toplanması, giderlerin yapılması, açıkların finanse edilmesi kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsayan sistem olarak tanımlanmıştır. Kamu mâliyesi, kanun uyarınca merkezden ve yerinden yönetim esaslarına (kaynakların

---

<sup>41</sup> Saraç, Osman. (2005). "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, sayı 148, s.129.

<sup>42</sup> Bayar, Doğan (2004), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?", *Maliye Dergisi*, Sayı: 144, s.47.

<sup>43</sup> Candan, Ekrem (2006), "Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 121, s.7.

merkezi idare ve mahalli idareler arasında paylaştırılması-mali tevzin) göre yürütülür. Ayrıca kamu idarelerinin görevleri, ilgili kanunlarında açık olarak belirlenir ve kaynakların dağıtımında esas alınır<sup>44</sup>.

Bütçenin türleri 5018 sayılı kanun ile birlikte, uluslararası standartlarda benimsenen biçimde yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmıştır. Ayrıca bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla bütçenin kapsamı genişletilip, belirlenen harcamaların parlamentonun bilgi ve denetimine tabi olması sağlanmaya çalışılmıştır. Uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak kanunun kapsamı, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir<sup>45</sup>.

Üç farklı bütçe türü öngörülen kanunda; 1050 sayılı Kanun uygulamasındaki bölünmüşlüğe (genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe, bağımsız idare bütçesi, döner sermaye, fon gibi) son verilmiştir. Ayrıca, geçici maddelerdeki hükümlerle genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçelerinin ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alacağı ve Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş olan döner sermaye işletmeleri ile fonların belirli bir geçiş süreci içinde yeniden yapılandırılması ve daha sonra tasfiyesi öngörülmüştür<sup>46</sup>.

1050 sayılı Kanun sadece devlet tüzel kişiliğine dâhil idareler ile özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsamaktadır. Ancak, 5018 sayılı Kanun: merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Kanuna ekli (I), (II), (III) sayılı cetvellerde gösterildiği üzere, genel bütçeli ve özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerinden merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri oluşmaktadır. Fakat bu kurumlar Kanunun bazı maddelerinden, düzenleyici ve denetleyici kurumların mali özerkliklerinin sağlanması için istisna edilmişlerdir<sup>47</sup>.

Sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesi sosyal güvenlik kurumu

---

<sup>44</sup> E. Candan, a.g.e., s.9.

<sup>45</sup> Kesik, Ahmet (2005), "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:9, s.102.

<sup>46</sup> E. Candan, a.g.e., s.8.

<sup>47</sup> A. Kesik, a.g.e., s.102.

bütçesidir. Mahalli idare bütçesi ise, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir. 5018 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak koşuluyla, kanun gereği, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idare bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer mali işlemleri ilgili kanunlardaki hükümlere tabidir<sup>48</sup>.

Hazine birliği ile ilgili düzenleme 1050 sayılı Kanununun 16. maddesinde yer almaktaydı. İlk zamanlar, hazine birliği ilkesine, katma bütçeye dâhil idarelere hazine tarafından yapılan yardımlarının oldukça düşük seviyelerde olması sebebiyle uyulmaktaydı. Ancak zamanla giderlerin ortalama %98'i genel bütçeden karşılanan idareler bile katma bütçeli idare statüsüne devam etmişlerdir. Hazine birliği ilkesi uygulamada bu yüzden kendini gösterememiştir. Buna rağmen sanki bu ilke geçerliymişçesine idarelerin bünyesinde bulunan maliye saymanlıkları görevlerine devam etmişlerdir. Bu suretle hazine birliğinin ihlal edilmesine rağmen muhasebe birliği sürdürülmüştür<sup>49</sup>.

## **2.5.2 Kaynakların Kullanımı Bakımından**

Ekonomik refahın artırılması mali politikanın temel hedefidir. Mali politikanın bunu sağlayabilmek için kullandığı üç unsur; kamusal kaynakların tahsisi, refah ve gelirin yeniden dağılımı ve ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesidir. Bütçe mali politikanın uygulanmasının önemli aracıdır. Bütçe başta kamu kaynaklarının tahsisi olmak üzere diğer unsurları da doğrudan veya dolaylı olarak etkiler. Bütçeleme sürecinin, yukarıda sözü edilen unsurları nasıl etkilediğini görmek mümkün olup bu sürecin ilki, politikanın formüle edilmesidir. Daha sonra yapılan politikaya uygun bir bütçe hazırlanıp uygulanır. Uygulanmasının amacı, vatandaşın devlete vermiş olduğu yetkinin kullanılması olup devlet bu yetkiyi kullanırken neler yaptığını ve neler ürettiğini açıklayarak hesap verebilmelidir<sup>50</sup>.

Kamusal kaynakların kullanılmasında benimsenen dört temel ilke; mali şeffaflık, hesap verme sorumluluğu, performans esaslı bütçeleme ve çok yıllık bütçelemedir. Dünyada, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinliğin ve verimliliğin

---

<sup>48</sup> E. Candan, a.g.e., s.8.

<sup>49</sup> D. Bayar, a.g.e., s.51.

<sup>50</sup> A. Kesik, a.g.e., s.104.

bu dört ilke üzerine oturan bir bütçeleme anlayışı ile artacağına ilişkin yaygın bir anlayış vardır<sup>51</sup>.

Kamu idareleri mali saydamlığın gerçekleştirilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından sorumlu tutulmuştur. Bu hususları izleme görevi de Maliye Bakanlığı'na verilmiştir<sup>52</sup>.

Devletin, hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların meydana getirdiği sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir şekilde sunması şeffaflık olarak tanımlanmaktadır. Sistemin saydam olması için aktörlerin ne yaptıklarının bilinmesinin yanında, ne yapmaya niyetli oldukları konusunun da kamuoyuna sunulmasının gerekliliği Bu tanımda altı çizilmesi gereken iki unsurdur<sup>53</sup>.

5018 sayılı Kanun mali saydamlığı sağlamanın bir gereği olarak; bakanların, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmelerini zorunlu tutmaktadır. Aynı şekilde üst yöneticiler, birim faaliyet raporlarını esas alarak kendi idarelerinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporlarını hazırlamak suretiyle kamuoyuna açıklama zorunluluğu ile karşı karşıyadırlar. Dolayısıyla mali saydamlığı sağlamaya yönelik önemli araçlar arasında 5018 sayılı Kanun kapsamında hazırlanması gereken stratejik planlar, idare ve birim düzeyinde düzenlenecek olan performans ve faaliyet raporları sayılabilir<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> A. Kesik, a.g.e., s.104.

<sup>52</sup> E. Candan, a.g.e., s.3.

<sup>53</sup> O. Saraç, a.g.e., s.142.

<sup>54</sup> A. Kesik, a.g.e., s.105.

## 2.6. KONTROL SİSTEMİNDE ROL ALANLARIN HESAP VERİLEBİLİRLİKLERİ

Asıl olarak hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı geliştirme amacına yönelik olarak stratejik plan, performans ölçümü, iç ve dış denetim gibi kamu yönetimi ilkeleri üzerine 5018 sayılı Kanun, inşa edilmeye çalışılmıştır. Kanun'un amaçlarından birinin hesap verebilirliği sağlamak olduğu 5018 sayılı Kanun'un 1. maddesinde, belirtildikten sonra 8 inci maddede hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları bu madde ile hüküm altına alınmıştır<sup>55</sup>.

Klasik hukuki sorumluluk veya mali sorumlulukla hesap verme sorumluluğunun herhangi bir ilgisi bulunmamaktadır. Hesap verme sorumluluğu Türkçede tam karşılığı olmadığı için "hesap verilebilirlik" veya "hesap verme yükümlülüğü" olarak da adlandırılmakta olup bir cevap verme, açıklamada bulunma yükümlülüğüdür<sup>56</sup>.

5018 sayılı Kanun'da, kaynakların etkin ve verimli kullanılabilmesi için, hesap verilebilirliğin sağlanması gerektiği belirtilmektedir. Esas itibariyle bir raporlama faaliyeti olarak, yeni kamu mali yönetimi anlayışının temel odak noktası olan hesap verilebilirliğin sağlanması, ortaya çıkmaktadır. Bunun yanı sıra kamu kaynaklarını kullanma yetkisine sahip kişilerin, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevi nasıl yerine getirdiği konusunda açıklamada bulunma sorumluluğu olarak belirtilmektedir<sup>57</sup>.

Hesap verme sorumluluğu 5018 sayılı Kanun ile birlikte getirilen en önemli yeniliklerden birisidir. Bu bağlamda, idareler tarafından hazırlanan faaliyet raporları Sayıştay tarafından değerlendirilip TBMM'ye rapor sunulacak ve TBMM'ye sunulan raporlar ve değerlendirmeler, kamu idarelerinin kamu kaynağının elde edilmesi ve

---

<sup>55</sup> E. Candan, a.g.e., s.123.

<sup>56</sup> Baş, Hasan (2005), "Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale Üniversitesi SBF Maliye Bölümü, Pamukkale, s.3.

<sup>57</sup> H. Baş, a.g.e., s.402.

kullanılmasına ilişkin hesap verme sorumluluklarının yasama organında görüşülmesine temel teşkil edecektir<sup>58</sup>.

Kişinin görevlerini yerine getirip getirmediğinin hesabını verme zorunluluğu olan hesap verme sorumluluğuna yönetim açısından bakıldığında ise, böyle bir sorumlulukla birlikte yöneticilerin programlarını geleceğe yönelik olarak bildirme taahhüdünü de içermektedir. Bu anlamda kaynakları yönetenlerin programlarının etkinliğini ortaya koyan hesap verme sorumluluğu, sağlam bir bilgi sistemine sahip olmalarını da zorunlu kılar<sup>59</sup>.

Hesap verme sorumluluğunun sağlanması 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile amaçlanmıştır. Kanun gereği, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar sorumludur. Ayrıca yetkili kılınmış mercilere hesap vermek hükme bağlanmıştır. TBMM tarafından bunların yönetim ve hesap verme sorumluluklarının görüşülüp değerlendirileceği öngörülmüştür<sup>60</sup>.

Kamu mali yönetimi anlayışında kullanılan yeni kavramlardan biri olan hesap verme sorumluluğu ile mali şeffaflık birbirinin tamamlayıcısı, olmazsa olmaz öğeleridir. Türk mali sistemine en dar anlamıyla giren “accountability” kavramı “negatif içerikli ele alındığında kontrol ve cezalandırmayı ifade ederken, pozitif içerikli ele alındığında ise kamuoyunu, yönetimin belirlediği hedefler ve hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynaklar konusunda detaylı olarak bilgilendirmeyi tanımlamaktadır<sup>61</sup>.

Devlet sistemimizde eksikliği hissedilen, geç kalınmış düzenlemeler Bayar’a göre; kamusal kaynak ve yetki kullananların bağlı oldukları üst yöneticilere ve hükümete (yönetmelik), parlamentoya (siyasal) ve kamuya (demokratik-etik) hesap vermelerine yönelik düzenlemeler getirilmesidir. Tam ve kâmil manada olmasa bile, mevcut yasalar çerçevesinde bunların yapılması mümkündür. Konunun yine de bu

---

<sup>58</sup> Yılmaz, Binhan (2006), “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma Sürecinde Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçişin Bütçe Büyüklükleri Üzerindeki Etkileri: Türkiye Üzerine Bir Tahmin Modeli”, 20. *Maliye Sempozyumu*, Pamukkale Üniversitesi, s.5

<sup>59</sup> A. Kesik, a.g.e., s.106.

<sup>60</sup> O. Saraç, a.g.e., s.8.

<sup>61</sup> R.H. Özyıldız, a.g.e., s.77.

kanunla daha tutarlı bir temele oturtulmuş olması bir artı sayılabilmekte fakat kanun yargı raporlamasını ve hesap yargısını işlevsiz kılacak, adeta ortadan kaldıracak hükümler getirmektedir. Bunun yanında, hesap yargısı olmayan bir denetim kurumu halinde, Sayıştay'ın çağdaş gelişmelere paralel olarak yeniden yapılandırılması gerektiği yönünde yetkililerin basına yansıyan açıklamaları mevcuttur. Yargı karşısında hesap verme sorumluluğu yerine açıklama ve bilgi sunma zorunluluğu anlamında hesap verme sorumluluğunun konulmasının hiçbir şekilde kabul edilemeyeceği öngörülmektedir<sup>62</sup>.

## **2.7. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

Mali sistem 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kabulü ile köklü bir şekilde değişim geçirmiştir. Performansa dayalı mali yapı getirilen en önemli değişikliktir. Bu kanun ile birkaç yıldır alt yapısı hazırlanan performansa dayalı mali yapı çalışmaları somutlaştırılmıştır. Kamu mali yönetimindeki etkinsizlik, verimsizlik, ihtiyaçlara cevap verememe gibi sebepler Kanun'un çıkarılma gerekçesi olarak ön plana çıkmaktadır. Bu kanun ile getirilen düzenlemeler kamu mali yönetiminde “disiplini ve etkinliği” sağlamaya yöneliktir. Uygulamada, Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı ile getirilmesi planlanan düzenlemeler ve bununla bağlantılı olarak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen düzenlemeler oldukça tartışılmaktadır. Kamu yönetiminin şirketleştirilmesi yönüyle yapılan düzenlemeleri eleştiren bir kısım yazarlara göre kamuda performans ekonomik bir uygulamadır. Oysa kamusal alan siyasi bir alan olup kamu yönetimine performans yönüyle yaklaşmak kamu yararını zedeleyecektir. Performans denetimi ile kamuda etkinlik sağlanacağı için mali yapıya getirilen düzenlemelere karşı çıkmayanlar kamu yönetiminin daha işlevsel olacağını savunmaktadırlar. Çünkü “ekonomik” bir kamu yönetimi ile kaynaklar israf edilmemiş olacaktır<sup>63</sup>.

---

<sup>62</sup> O. Saraç, a.g.e., s.11.

<sup>63</sup> Ergül, Ergin. (2007). “Greco Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası İşbirliği”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 225, s.136.

### **2.7.1. 5018 Sayılı Kanunun Bütçeleme Sistemine Getirdiği Yenilikler**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre hazırlanarak TBMM'ye sunulan 2006 yılı Bütçesinde raporlama sistemi tamamen değişmiştir. Böylelikle Avrupa Birliği ile uyumu sağlayan orta vadeli harcama programı çerçevesinde çok yıllık bütçe sistemine geçilmiştir. Mali yönetim ve bütçenin kapsam, Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu tarafından genişletilmiştir<sup>64</sup>.

#### **2.7.1.1. Geniş Kapsamlı Merkezi Yönetim Bütçesi**

Genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe ve bunların yanı sıra döner sermaye işletmeleri ile bütçe dışı fonlar uygulamada yer almaktaydı. Yeni sistem tarafından da kurumlar üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır<sup>65</sup>.

#### **2.7.1.2. Bütçelerin Üç Yıllık Olarak Hazırlanması**

Kanun'un 15. maddesine göre; "Merkezi yönetim bütçe kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin verir."<sup>66</sup>

İlgili yılın ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen

---

<sup>64</sup> Aktan, Coşkun Can ve Hilmi Çoban. (2007). "Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa", *Çimento İşveren Dergisi*, s.23.

<sup>65</sup> Çölgezen, Övül. (2006). "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, Sayı:294, s.135.

<sup>66</sup> Öz, Ersan ve Kaplan, Ersin "Türk Mali Sistemin Yeniden Yapılandırılması", *Türk İdare Dergisi*, <http://www.ersinkaplan.net/dosyalar/turkmalisistemi.doc>, (Erişim: 04.06.2015), s.245.



vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak merkezi yönetim bütçe kanununda uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır. Merkezi yönetim bütçe kanununda, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir gider tahminleri ayrı bölüm ve cetvellerde gösterilebilir. Madde 17/c'de burada ortaya konulan sistem çok yıllık bütçe uygulamaları olarak adlandırılmaktadır. Demek oluyor ki bütçe üç yıllık harcama tahminlerini aynı anda içerecektir<sup>67</sup>.

### **2.7.1.3. Tahakkuk Esaslı Bütçe**

Kamu gelir ve giderleri Kanun'un 51. maddesine göre tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe giderleri ödendiği yılda, bütçe gelirleri ise tahsil edildiği muhasebeleştirilir. Mali yıl esasına göre kamu hesapları tutulur. Mahsup işlemleri mali yılın bitimini izleyen bir ay içinde, mali yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilmemiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, yapılabilir. Maliye Bakanlığı tarafından, zorunlu hallerde bu süre bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde beş ayı geçmemek üzere uzatılabilir. Kanun'un 51. maddesi ile tahakkuk esaslı böylece hükme bağlanmıştır. Bütçeler ile kesin hesaplar arasındaki farkların önüne geçebilmek, her yıl ne kadar mali işlem yapıldığını net olarak ortaya koyabilmek ve daha verimli istatistiki verilere ulaşabilmek bu değişikliğin amaçlarıdır<sup>68</sup>.

---

<sup>67</sup> Ö. Çölgezen, a.g.e., s.137

<sup>68</sup> E. Öz ve E. Kaplan, a.g.e., s.138

#### **2.7.1.4. Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**

Kamu idareleri, kalkınma planları ve programları, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla Kanun'un 9. maddesine göre stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme (PEB), katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlar. Kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için kamu idareleri, bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar<sup>69</sup>.

#### **2.7.1.5. Analitik Bütçe Sistemine Geçilmesi**

5018 Sayılı Kanun'un 17/c maddesinde Analitik Bütçe Sistemi ile ilgili düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenleme şu şekilde belirtilmiştir: Gider teklifleri, ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkan verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığı'nca belirlenmiş kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine; gelir teklifleri ise ekonomik sınıflandırma sistemine uygun olarak hazırlanır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 13. maddesinin k bendinde "Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığı'nca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır." İfadesi ile bütçenin uluslararası standartlara göre hazırlanmış olmasının yasal çerçevesi çizilip uluslararası standartlara göre hazırlanan analitik bütçe sistemi ile performansa dayalı yönetimin alt yapısının oluşturulması hedeflenmiştir<sup>70</sup>.

---

<sup>69</sup> E. Ergül a.g.e., s.140.

<sup>70</sup> Ö. Çölgezen, a.g.e., s.139.

## **2.7.2. 5108 Sayılı Kanunun Bütçenin Mali Denetimi**

5018 Sayılı Kanun'un denetim alanında getirdiği yenilikler; harcama öncesi kontrol, iç denetim ve dış denetim olarak üç farklı alanda değerlendirilebilir.

### **2.7.2.1. Harcama Öncesi Kontrol**

Mali kontrol, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu ile harcama öncesi önleyici kontrole dayandırılmıştır. Mali kontrol süreci, merkezde ve taşrada oluşturulmaya çalışılan, mali kontrol yetkilisi ile daha uzun ve etkisiz hale gelmektedir. Ayrıca harcama yetkililerinin sorumlulukları mali kontrol yetkilileri ile paylaştırılmaktadır<sup>71</sup>.

Alınacak mali kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol etme görevi 5018 Sayılı Yasa ile mali kontrol yetkilisine verilmiştir. Bu görev, 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 81. maddesiyle saymana verilen "giderin kendisine verilen yetki içinde olması, giderin bütçedeki tertibine uygunluğu, giderin kanunlar, tüzükler ve kararlar hükümlerine uygunluğu" görev ile tıpatıp aynıdır<sup>72</sup>.

Mali kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen mali işlemler getirilen sistemde gerçekleştirilebilecektir. Maliye Bakanlığı'nın (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) mali kontrol yetkilisine verilen bu vize görevini ise bazı giderler harcama öncesi yaptığı vize işlemleri olarak anlaşılmalıdır.

### **2.7.2.2. İç Denetim (Harcama Sonrası)**

Kanun'un 62. maddesinde iç denetim, "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için oluşturulan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir." şeklinde tanımlanmaktadır. İç denetim faaliyetinin sadece

---

<sup>71</sup> Ö. Çölgezen, a.g.e., s.141.

<sup>72</sup> Kerimoğlu Baki (2003). "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı; İç Kontrol Sisteminin Tasarımı", *Maliye Dergisi*, Sayı:142, s.110.

iç denetçiler tarafından yapılabileceği bu madde ile hüküm altına alınmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin eşgüdümünü sağlamak üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak aynı maddede belirtilen görevleri yerine getirmek üzere bir İç Denetim Komitesi'nin kurulması ise 65. maddede hüküm altına alınmaktadır<sup>73</sup>.

Harcama sonrası denetimleri yapmakla yükümlü olan iç denetçiler, ilgili idarelerce atanarak görev yaptıkları idarelerin özelliklerini dikkate alarak performans kriterleri oluşturacaklardır. Bu kriterlerin en iyi şekilde sağlanması için iyi bir sistemin oluşturulmasına katkıda bulunacaklar ve uygunluk denetimi yapacaklardır. Uygunluk ve performans denetimi yaptırılması her kurumun bütçe sorumlularının kaynakların etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını bilinmesi için gereklidir<sup>74</sup>.

### **2.7.2.3. Dış Denetim**

Harcama sonrası dış denetim Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Sayıştay tarafından yapılacaktır. Denetimin amacı, 68. maddede “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanması” olarak belirtilmiştir. Genel kabul görmüş uluslararası standartlar dikkate alınarak mali denetim, hukuki denetim ve performans denetimi şeklinde gerçekleştirilen dış denetimin asıl amacı performans denetimidir. 1996 yılından itibaren performans denetimi gerçekleştirmek için yetkilendirilip ve görevlendirilen Sayıştay, hazırlayacağı dış denetim genel değerlendirme raporunu TBMM'ye sunar<sup>75</sup>.

Dış denetime ilişkin hususların kanunla düzenleneceği Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda hükme bağlanmıştır. Burada atıfta bulunulan Sayıştay Kanun Tasarısı Taslağı ile dış denetim düzenlenmiştir. Taslağın 34. maddesinde

---

<sup>73</sup> B. Kerimoğlu, a.g.e., s.112.

<sup>74</sup> Ö. Çölgezen, a.g.e., s.142.

<sup>75</sup> B. Kerimoğlu, a.g.e., s.117

Sayıştay'ın bağımsızlığı "Sayıştay denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat almaz" ifadesi ile yasal olarak vurgulanmıştır. Taslağın yine 34. maddesinde, denetimin idarenin bütün işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesini ve performans denetimi kapsadığı belirtilmektedir.

## **2.8. MALİ YÖNETİM SİSTEMİNİN ZAAFA UĞRAMASI DURUMU**

Kamu mali kontrol sisteminin zaafa uğraması, arızı olarak ihtiyacı karşılamaktan oldukça uzaklaşması ihtimali göz önünde bulundurularak çeşitli önlemler alınmıştır.

İlgili bakanın talep etmesi veya doğrudan başbakanın onayı üzerine maliye bakanı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirecektir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilirken bir örneği de İç Denetim Koordinasyon Kuruluna iletilecektir<sup>76</sup>.

İl özel idareleri için ilgili vali, belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan başbakanın onayı üzerine içişleri bakanı, mahalli idarelerde malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; yetkili denetim elemanlarına, ilgili mahallî idarelerin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların da bir örneği gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına, bir örneği de İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir<sup>77</sup>.

---

<sup>76</sup> O. Saraç, a.g.e., s.154.

<sup>77</sup> O. Saraç, a.g.e., s.155.

### 3. KAMU HARCAMALARI

#### 3.1 KAMU HARCAMALARININ TANIMI VE ÖNEMİ

Bir arada yaşama arzusundaki insanların toplumda çeşitli ihtiyaçları ortaya çıkmış ve toplumun zamanla gelişmesi bu ihtiyaçları önemli boyutlara taşımıştır. Gerekli mal ve hizmetlerin sağlanması da ihtiyaçların yerine getirilebilmesi açısından önemli miktarda harcama yapılmasını zorunlu hale getirmiştir<sup>78</sup>.

Bir arada yaşamını sürdüren insanların ihtiyaçları bu doğrultuda “özel ihtiyaçlar” ve “kamusal ihtiyaçlar” olarak ele alınmaktadır. Bu ihtiyaçlardan ilk gruptakiler yemek, içmek, giyinmek, barınmak gibi fizyolojik ihtiyaçlardır ve serbest piyasa ekonomisinde oluşan arz ve talebe göre karşılanmaktadır. Eğitim, sağlık, ulusal savunma gibi ihtiyaçlar da ikinci grubu oluşturmakta olup taşıdığı özelliklerinden dolayı kamu kesimi tarafından karşılanmaktadır<sup>79</sup>.

Bir ihtiyacın özel mi yoksa kamusal mı olduğu konusunda benimsenen çeşitli ölçütler bulunmaktadır. Bu ölçütlerden, ihtiyacın konusunu göz önünde bulundurmak suretiyle yapılan en yaygın olarak kullanılanıdır. Bir ihtiyaç eğer birey tarafından hissediliyorsa özel, toplumda ya da toplumun organize bir kesimince hissediliyorsa kamusal ihtiyaç olarak ifade edilebilir<sup>80</sup>.

Toplumda kişilerce veya gruplarca hissedilen kamusal ihtiyaçların, bölünüp pazarlanamaması ve piyasa koşullarında üretilmesi mümkün değildir. Devlet bu sebeple, kamusal ihtiyaçları karşılarken piyasadan birtakım üretim faktörleri satın alarak kamusal hizmetleri gerçekleştirmek durumunda kalır. Adalet hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için hâkim, savcı, mübaşir, yazıcı gibi kişilere gerek duyulması buna örnek verilebilir. Bu bağlamda, bu hizmetleri devlet satın almak zorundadır.

---

<sup>78</sup> Edizdoğan, Nihat (1998), *Kamu Maliyesi 1 (Kamu Ekonomisi, Kamu Harcamaları ve Bütçe)*, 6. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, s.33.

<sup>79</sup> Bulut, Cihan (2001) “Kamu Sektörü ve Harcamalarının Ekonomik Etkileri”, *Journal of Qafqaz University*, (8), s.43.

<sup>80</sup> Nadaroğlu, Halil (2000), *Kamu Maliyesi Teorisi*, 11. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım Anonim Şirketi, s.127.

Ayrıca bu hizmetlerin yerine getirilebilmesi için binalara, malzemelere ve tesisatlara da ihtiyaç duyulmaktadır<sup>81</sup>.

İhtiyaç duyulan personel devlet tarafından sürekli olarak istihdam edebilir. Ayrıca, özel sektörden kiralama yoluna da gidilebilmektedir. Devlet aynı zamanda; özel kesimden de kamusal hizmet sunabilmek için gerekli malları satın alabilmekte, kiralayabilmektedir. Ayrıca bunların yerine kendisi üretme yoluna gidebilmektedir. Devletin kamusal hizmet sunabilmesi için gerekli girdilerin hemen hepsi (devletin geçici veya sürekli istihdam ettiği kişilere ödediği ücretler, tazminatlar ve özel sektörden alınan mal ve hizmet bedelleri) kabul edilen yol ne olursa olsun bir kamu harcamasını gerekli kılmaktadır<sup>82</sup>.

Devlet; sınırları belirlenmiş bir yurt parçası üzerinde aynı yönetime bağımlı olan, iç ve dış egemenliğini sağlamış ayrıca siyasi bakımdan da örgütlenen toplum olarak tanımlanmakla birlikte iç ve dış güvenliğini sağlaması için ve varlığını devam ettirebilmesi için de bir kamu harcaması yapmalıdır<sup>83</sup>.

Sonuç olarak hangi kamu kuruluşlarının yaptığı harcamaların kamu harcaması kapsamına girdiği ile kamu harcamalarının sınırı konusunda yorumlar farklılık göstermektedir. Çeşitli tanımlarda kamu harcamaları merkezi kamu kuruluşları ile mahalli yönetim kuruluşlarının harcamalarını kapsamaktadır. Bunun yanında, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), Kamu İktisadi Kuruluşları (KİK), döner sermayeli kuruluşlar, vergi istisna ve muafiyetleri, mesleki kuruluşlar gibi kuruluşlar tarafından yapılan harcamaların kamu harcaması kapsamında olup olmadığı hususunda tartışmalar mevcuttur. Bu sebeple kamu harcamaları çalışmanın devam eden kısmında dar ve geniş anlamda kamu harcamaları olarak incelenecektir<sup>84</sup>.

---

<sup>81</sup> Uluatam, Özhan (2005), *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, s.209.

<sup>82</sup> Ö. Uluatan, a.g.e., s.209.

<sup>83</sup> Aksoy, Şerafettin (2011), *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, s.89.

<sup>84</sup> Ö. Uluatan, a.g.e., s.211.

### 3.2 TÜRKİYE’DE KAMU HARCAMALARININ GELİŞİMİ

Körfez Savaşı’nın 1990 yılında çıkması, 1991 yılında ise Türkiye’de yapılacak erken genel seçimlerden dolayı destekleme alımları bir yandan genişletilmiş, diğer yandan kamu harcamalarına yükseltelen ücretler, arttırıcı etki yapmıştır. Dolayısıyla 1991 yılında toplam kamu harcamaları %94 oranında bir değişim göstererek yükselme eğilimine girmiştir<sup>85</sup>.

Borç yükünü hafifletebilmek ve ödemeleri daha uzun vadeye yayabilmek için 1993 yılının ortalarından sonra faiz indirimine gidilmiştir. Ancak bu hedefe tümüyle ulaşmak mümkün olmamış ve bütçe harcamalarındaki faiz maliyetinde yükselme görülmüştür. Bunun yanı sıra toplam kamu harcamaları personel harcamalarında öngörülenin üzerinde yapılan artışlarla da yükselmiştir. Bu bağlamda kamu kesimi açığı 1993 yılında yüksek seviyelere ulaşmış sonrasında yerel seçimler nedeniyle açık büyümüştür. Faiz maliyetleri ise büyüyen açığın finansmanında büyük ölçüde kısa vadeli avans kullanıldığı için yükselmiştir<sup>86</sup>.

5 Nisan Kararları kamu harcamalarında disiplin ve tasarruf sağlamayı amaçlamaktadır. 1994 yılında 5 Nisan Kararları sonucunda bir önceki yıla göre kamu harcamaları %84.01 oranında değişim göstererek azalmıştır. En büyük kısıntı, bir önceki yıla göre bu yılda yatırım harcamaları %34 oranında değişim göstererek, bu harcama kaleminde görülmüştür<sup>87</sup>.

Bütçe hedefleri yapısal önlemlerin uygulamaya konulması ile 1995 yılının ilk dokuz ayında tutturulmuştur. Buna karşın SGK açıklarında meydana gelen artış bir yandan bu kuruluşlara yapılacak transferleri artırırken, diğer yandan yılın son çeyreğinde faiz harcamalarındaki artış transfer harcamalarını arttırmıştır. Erken seçim kararlarının alınması ile de, harcamalardaki artış başta personel harcamaları olmak üzere cari harcamalarda da bir artışın yaşanmasına ortam hazırlamıştır<sup>88</sup>.

---

<sup>85</sup> Karluk, Rıdvan (2006), “Türkiye Ekonomisinde 1980 Öncesi Ve Sonrası Yaşanan Krizlere Yönelik İstikrar Politikaları”, Seyidoğlu ve Yıldız (Ed.), *Ekonomik Kriz Öncesi Erken Uyarı Sistemleri Makale Derlemesi*, 1. Baskı içinde (55-88), İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Limited Şirketi, s.66.

<sup>86</sup> Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD), (1995), 1995 Yılına Girerken Türk Ekonomisi, <http://www.tusiad.org.tr/bilgi-merkezi/sureli-yayinlar/tusiad-yillikekonomik-degerlendirme-raporu/>, (Erişim:21.06.2015), s.35.

<sup>87</sup> R. Karluk, a.g.e., s.67.

<sup>88</sup> Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD), (1996), 1996 Yılına Girerken Türk Ekonomisi, [http://www.tusiad.org.tr/\\_rsc/shared/file/eko1996.pdf](http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/eko1996.pdf), (Erişim: 21.06.2015), s.36.



Kamu harcamalarının; kamu personeli maaşlarındaki düzenlemeler, savunma ve güvenlik harcamalarındaki artış, iç ve dış borç faiz ödemeleri, 1996 yılında uygulanan genişletici para ve maliye politikaları ve SGK'lara yapılan transfer harcamaları artmasına sebep olmuştur. Yatırım harcamalarında ve cari harcamalarda bu bağlamda bir artış görülmüştür. En büyük artış bu yılda, yatırım harcamalarında bir önceki yıla göre %148 oranında değişim ile artış görülmüş ve toplam kamu harcamalarını arttırıcı etkide bulunmuştur. Dolayısıyla 1995 yılında GSYİH'ye toplam kamu harcamalarının oranı %17 iken, 1996 yılında %20 oranında gerçekleşmiştir<sup>89</sup>.

Kamu çalışanlarının maaş ve ücretlerine, Temmuz 1997'de güvenoyu alan hükümet, %35 oranında bir artış yapacağı kararını uygulamaya koymuştur. Cari harcamalar bu doğrultuda, bir önceki yıla göre %117 oranında değişim ile artış göstermiştir. Yatırım harcamalarında bu yılda büyük miktarda değişim yaşanmazken, kamu borçlanma ihtiyacının ve faiz maliyetinin azaltılması için yılın ilk döneminde uygulanan politikalar sayesinde bir önceki yıla göre transfer harcamaları, %91 oranında değişim ile azalma göstermiştir. Toplam kamu harcamalarının bir önceki yıla göre %103 oranında değişim göstererek düşmesinin sebebi transfer harcamalarındaki bu azalış olmuştur<sup>90</sup>.

Yüksek maliyetlerle yapılan iç borçlanma 1998 yılında, faiz ödemelerine arttırıcı bir etki yapmıştır. Bu yılın ilk on bir ayında iç borç faiz ödemeleri %215 civarında, dış borç faiz ödemeleri ise %85'lik bir artış göstermiştir. Bununla birlikte bütçe üzerinde SGK açıkları da ciddi yükler oluşturmuştur. Sonucunda bu kurumlara yapılan transferler bütçe gelirlerinin %13'üne, vergi gelirlerinin de %17'sine ulaşmış olup transfer harcamaları bu doğrultuda bir önceki yıla göre %104 oranında bir değişim ile artış gösterirken, cari ve yatırım harcamalarında düşüş gözlenmiştir<sup>91</sup>.

---

<sup>89</sup> Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği (MÜSİAD), (1997), "Türkiye Ekonomisi 1997", [http://www.musiad.org.tr/contentimages/arastirmalariyayin/pdf/arastirma\\_raporlari\\_21.pdf](http://www.musiad.org.tr/contentimages/arastirmalariyayin/pdf/arastirma_raporlari_21.pdf) (Erişim:21.06.2015), s.13.

<sup>90</sup> Yıldız, Zühra (2001), "İstikrar Politikaları Doğrultusunda Türkiye'de Kamu Harcamalarının Gelişimi", *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, (9), s.98.

<sup>91</sup> Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği (MÜSİAD), (1999), "Türkiye Ekonomisi 1999", [http://www.musiad.org.tr/contentimages/arastirmalariyayin/pdf/arastirma\\_raporlari\\_34.pdf](http://www.musiad.org.tr/contentimages/arastirmalariyayin/pdf/arastirma_raporlari_34.pdf) (Erişim:21.06.2015), s.10.

Aralık 1999'da hükümet, IMF'den sağlanacak dört milyar dolarlık kaynağı alabilmek için yapılan stand-by anlaşması çerçevesinde kamu harcamalarına verilen niyet mektubunda disiplin getirileceği belirtmiştir. Bu niyet mektubunda ayrıca 2000 yılında GSMH'nin %0.3'ü kadar bir tasarrufun cari harcama kalemlerinden olan personel harcamalarında yapılacak kısıntılarla sağlanacağı belirtilmiştir. Buna paralel olarak bir önceki yıla göre cari harcamaların 2000 yılında GSYİH'ye oranı %9'dan %8'e düşmüştür (Grafik 2). Yatırım harcamalarının 2000 yılında bir önceki yıla göre %160 oranında artmasının sebebi olarak yaşanan depremi göstermek mümkündür<sup>92</sup>.

Kamu kesimi genel dengesi üzerinde Kasım 2000 ve Şubat 2001'de meydana gelen krizler, borç stokunu artırmak suretiyle olumsuz bir etki yapmıştır. 2001 yılında bu doğrultuda bir yandan kamu harcamalarında etkinliği ve şeffaflığı sağlayabilmek amacıyla yapısal reformlara, bir diğer yandan ise faiz dışı harcamalarda kısıntı yapılmıştır<sup>93</sup>.

Maliye politikalarının temel hedefi 2002 yılında da borç stokunun sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla harcamaları kısıtıcı, gelirleri artırıcı tedbirler sürdürülmüştür. 2002'nin ilk dört ayında uygulaması süren Programa olan güveni Programın kararlılıkla sürdürülüp IMF tarafından da ek kaynakla destekleniyor oluşu artırmıştır. Bir diğer yandan iç borcun sürdürülebilirliği kaygıları Programa duyulan güven ile ortadan kalkmıştır. Hazine iç borçlanma faiz oranları bu doğrultuda yaklaşık 20 puan düşmüştür<sup>94</sup>.

Para politikası olarak enflasyon hedeflemesi 2002-2005 yılları arasında örtük enflasyon hedeflemesine geçilerek kullanılmıştır. 2002 yılında ayrıca Programa olan güveni kurlarda yakalanan denge bir yandan yükseltirken, diğer yandan dış borç faiz maliyetlerinin aşağıya çekilmesine sebebiyet vermiştir. 2004 yıllarında yaşanmakta olan petrol ve hammadde fiyatlarının yükselmesi ve uluslararası tarım ürün fiyatlarının yükselmesi her ne kadar kurlar üzerinde baskı yaratsa da Programa duyulan güven sayesinde kurlar dengede tutulmuştur. 2001 yılında toplam kamu harcamalarının GSYİH'ye oranı yaşanan bu olumlu gelişmeler doğrultusunda gittikçe azalma eğilimi göstermiştir. Faiz oranları, kamu harcamalarının disiplin altında tutulması ve

---

<sup>92</sup> Z. Yıldız, a.g.e., s.100.

<sup>93</sup> Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB), (2001), 2001 Yıllık Rapor, <http://www.tcmb.gov.tr/> (Erişim:23.07.2015), s.33.

<sup>94</sup> TCMB, a.g.e., s.15.

uygulanan sıkı para politikaları sayesinde azalan bütçe açıkları ile düşürülmüştür. Ayrıca toplam kamu harcamalarının azalmasına transfer harcamalarının içinde büyük bir paya sahip olan bu kalemtedeki azalış neden olmuştur<sup>95</sup>.

### **3.3. KAMU HARCAMALARINDA SORUMLULUKLARI BULUNANLARA YAPTIRIM UYGULANMASINI GEREKTİREN EYLEM VE İŞLEMLER**

5018 sayılı Kanunda; bu Kanunun uygulanması bakımından sorumlu bulunanlara yaptırım uygulanması gerektiren eylem ve işlemler<sup>96</sup>;

- 1- Ödenek üstü harcama,
- 2- Kamu zararına sebebiyet verme,
- 3- Gerçeğe aykırı eylem ve işlemler,
- 4- Yetkisiz tahsil ve ödeme olarak belirtilmiştir.

Ödenek üstü harcama konusunda harcama yetkilileri sorumlu tutulmuş ve kamu zararı oluşturmamakla birlikte serbest bırakma oranlarına, ayrıntılı harcama programlarına, bütçelere aykırı olarak ya da ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü ödenek, aylık, tazminat, zam ve dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verileceği belirtilmiştir. Öngörülen ceza kamu zararı karşılığı olmadığı için burada mali ceza olmayıp, personel kanunlarında öngörülen disiplin cezasının (aylıktan kesme) özel bir hali olduğu için idari cezadır<sup>97</sup>.

Kamu zararının tanımı kanunda açıkça verilmiştir. Kamu zararı Kanunun 71'nci maddesine göre; mevzuata aykırı işlem, karar, ihmal ya da eylem sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca kamu zararının aşağıda işlem ve eylemler dolayısıyla belirleneceği belirtilmiştir<sup>98</sup>:

---

<sup>95</sup> Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği (MÜSİAD), (2012), Türkiye Ekonomisi 2012, <http://www.musiad.org.tr/contentimages/aramalar/yayin/pdf/EKONOMI%20RA%20PORU%202012.pdf> (Erişim:21.06.2015), s.23.

<sup>96</sup> Kızılkaya, Eyüp (2004). "Denetimin Yeniden Yapılandırılması Düzenlemeleri Üzerine Değerlendirmeler", *Mali Kılavuz Dergisi* Sayı: 23, s.26.

<sup>97</sup> Arslan, Cem Barlas. (2005). *Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklarla Mücadele Sürecinde Örgütlenme*, Kırıkkale Üniversitesi S.B.E., Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, s.37.

<sup>98</sup> E. Kızılkaya, a.g.e., s.28.

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) Kamu kaynakları ile yükümlülüklerinin yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesi,

g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması.

Kanuna mevzuata aykırı işlem ve eylemlerden dolayı uygulanması gereken yaptırımlar<sup>99</sup>;

1- Para cezası

2- Kamu zararının tazmini

3- Suç sayılan işlemlerden dolayı ceza kanunlarına göre uygulanacak yaptırımlar,

4- Yetkisiz tahsilat ve ödeme yapanlar hakkında uygulanacak yaptırımlar, şeklinde düzenlenmiştir.

### **3.4. 5018 SAYILI KANUNUN HARCAMA SİSTEMİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

#### **3.4.1. Harcama Süreci**

Tahakkuk memuru-ita amiri-sayman üçlüsüne 5018 Sayılı Kanun'dan önceki mevzuat devlet giderinin gerçekleştirilmesinde yer vermişti. Tahakkuk memuru kısaca, devlet gelirini ve giderini mevzuatına uygun olarak gerçekleştirenlere; ita amiri devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin kesin veya geçici olarak ödenmesi için

---

<sup>99</sup> C.B. Arslan, a.g.e., s.39.

saymanlara yazılı emir ve izin verenlere verilen isimdi. Sayman da malları saklama, gideri ödeme, gelir toplama işlemlerini yapan ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı veren kişi idi. Bununla birlikte Kanun'un 15. maddesi hükmü ile ita amirliği, saymanlık ve tahakkuk memurluğu görevlerinin ikisinin bir kişide toplanması men edilmişti<sup>100</sup>.

Harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle bütçelerden harcama yapılabilmesi mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin süresi, konusu ve tutarı, gerçekleştirme usulü, kullanılabilir ödeneği ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri (*Üst yöneticiler, sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi, mali kontrol yetkilisi ve iç denetçiler ile muhasebe yetkilisi aracılığıyla yerine getirirler (md. 11)*), harcama talimatlarının kanun, bütçe ilke ve esasları, tüzük ve yönetmeliklerine ve diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin ekonomik, etkili ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu tutulmuştur<sup>101</sup>.

32 ve 33. maddede bütçede harcamanın yapılması ve giderin gerçekleşmesi şu şekilde belirtilmiştir<sup>102</sup>:

*Madde 32: Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.*

*Madde 33: Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için is, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin*

---

<sup>100</sup> Lamba, Mustafa. (2006). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler Ve Kamu Mali Yönetimine Olası Etkileri*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2006, s.89.

<sup>101</sup> O. Saraç, a.g.e., s.138.

<sup>102</sup> O. Saraç, a.g.e., ss.140-141.

*düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.*

Siyasi otoriteden kamu kaynaklarının denetimi ve kullanımı konusundaki bütün inisiyatif alınarak bürokrat olan kamu üst yöneticilerine geçmektedir. Anayasa'da öngörülen kamu yönetimi ve sorumluluk sistemi ile bu türde bir kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi, uyumlu değildir. Her bir bakanın Başbakan'a karşı ve ayrıca kendi yetkisi içindeki işlerden ve emri altındakilerin eylem ve işlemlerinden sorumlu oldukları Anayasa'nın 112. maddesinde açıkça belirtilmektedir. Her bakanın ayrıca TBMM'ye karşı da siyasi sorumluluğu mevcuttur. TBMM, siyasi otorite ve kamuoyuna karşı sorumluyken, bütçe sürecindeki rolü asgariye inmektedir<sup>103</sup>.

Görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin de düzenlenmesi gerekmektedir. Ödeme emri belgesinin harcama yetkilisi tarafından imzalaması ve hak sahibine tutarın ödenmesiyle giderlerin gerçekleştirilmesi tamamlanır<sup>104</sup>.

### **3.4.2. Ödeneklerin Kullanılması**

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları 5018 Sayılı Kanun'da, 1050 Sayılı Kanun'da olduğu gibi (md. 56), kanunla yapılacaktır. Yılın bütçe kanununda ancak farklı bir oran belirlenmedikçe, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin yüzde beşine kadar kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabilirler. Aktarmalar bu şekilde yapılmışsa, yedi gün içerisinde Maliye Bakanlığı'na bildirilmelidir. 1050 Sayılı Kanun'dan farklı olarak burada, aktarma yetkisinin Maliye Bakanlığı'ndan alındığını, bildirilen oran içinde sadece bildirimde bulunulmakla yetinildiği görülmektedir<sup>105</sup>.

Öte yandan, personel giderleri tertiplerinden, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden, diğer tertiplere aktarma

---

<sup>103</sup> M. Lamba, a.g.e., s.91.

<sup>104</sup> O. Saraç, a.g.e., s.143.

<sup>105</sup> O. Saraç, a.g.e., s.145.

yapılamayacağı, geçmiş yıllardaki mali disiplini bozucu etkilerinden dolayı bildirilmiştir. Dikkat çeken bir diğer konu, merkezi yönetim bütçe kapsamı için ödenek aktarmanın söz konusu olmasıdır. Buna göre, bu durumun olup olmayacağı konusu sosyal güvenlik kurumlarıyla mahalli idare bütçelerinde açıkta kalmaktadır<sup>106</sup>.

### 3.5. TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ HARCAMALARI

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün 2014 yılı harcamalarına ilişkin bilgilere bu bölümde yer verilecektir.

**Tablo 1. Döner Sermeye Gelirlerinden Genel Bütçeye Aktarılan Ödenek Tablosu<sup>107</sup>**

Harcama Birimi	Eklene (TL)	Harcama (TL)	Gerçekleşme (%)
Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı	20.523.706	19.804.569	96.46
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	22.275.386	14.865.472	66.73
Kadastro Dairesi Başkanlığı	100.000	23.364	23.36
Kadastro Müdürlükleri	65.744.570	64.063.416	94.56
Harita Dairesi Başkanlığı	1.313.603	1.313.603	100
Toplam	109.957.265	100.070.424	91.00
Orman Genel Müdürlüğü Kadastro Müdürlükleri	59.500.000	1.645.684	2.76

Tabloda görüldüğü gibi 7 adet işlem ile 760.320 TL tutarında revize işlemi Genel Müdürlük bütçesinin Ayrıntılı Harcama Programı (AHP) ile belirlenen ödenek kullanım dilimlerinin yeterli gelmediği tertiplerde (TKMP) Tapu Kadastro Modernizasyon Projesinin finansmanında kullanılması için Dünya Bankasından sağlanmış 135 milyon Euro tutarındaki 7537-TU No'lu krediden 74.479.000 TL

<sup>106</sup> M. Lamba, a.g.e., s.93.

<sup>107</sup> TKGM (2015). *Faaliyet Raporu*. Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.

ödenek tahsis edilmiştir. Yılısonu itibarı ile ilgili ödenekten 69.830.299 TL harcama gerçekleştirilmiştir<sup>108</sup>.

Bütünlük ve güvenilirlik ilkeleri kapsamında Genel Müdürlüğe ait mali bilgilerin yer aldığı tablolar ve açıklamalar dayanağı muhasebe kayıtları olarak aşağıda açıklanmaktadır<sup>109</sup>.

**Tablo 2. Genel Bütçeli Kurumlar Arası Bütçe Payı<sup>110</sup>**

YIL	GENEL BÜTÇELİ KURUMLARIN 2014 ÖDENEĞİ (TL)	TKGM BAŞLANGIÇ BÜTÇE ÖDENEĞİ (TL)	GENEL BÜTÇELİ KURUMLAR ARASI BÜTÇE PAYI (%)
2014	428.396.493.000	720.642.000	% 0,16

Tabloda görüldüğü gibi 2014 yılında Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne 720.642.000.-TL ödenek tahsis edilmiştir. Yıl içinde yapılan aktarma işlemleri sonrasında ise yılısonu ödeneği 891.554.986.-TL olmuştur. Bu ödenekten harcanan miktar 803.184.550.-TL ile ödeneğin yaklaşık % 90,08 'ine tekabül etmektedir.

<sup>108</sup> TKGM, a.g.e., s.34.

<sup>109</sup> TKGM, a.g.e., s.34.

<sup>110</sup> TKGM, a.g.e., s.35.



Ekonomik düzeyde 2014 yılı giderleri sınıflandırılmıştır. Bu sınıfların ödenekleri ve harcamalarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir<sup>111</sup>.

**Tablo 3. Ekonomik Sınıflandırmaya Göre Bütçe Gerçekleşmeleri<sup>112</sup>**

EKONOMİK SINIF	BÜTÇE ÖDENEĞİ (TL)	TOPLAM ÖDENEK (TL)	HARCAMA (TL)	GERÇEKLEŞME (%)
PERSONEL GİDERLERİ	449.903.000	455.703.000	455.537.142	% 99,96
SOSYAL GÜVENLİK K. DEV. PRİMİ GİD.	102.157.000	102.957.000	102.874.650	% 99,92
MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	19.982.000	61.068.489	60.239.183	% 98,64
CARİ TRANSFERLER	4.300.000	4.300.000	4.300.000	% 100,00
SERMAYE GİDERLERİ	144.300.000	267.526.497	180.233.576	% 67,37
<b>TOPLAM</b>	<b>720.642.000</b>	<b>891.554.986</b>	<b>803.184.550</b>	<b>%90,08</b>

<sup>111</sup> TKGM, a.g.e., s.35.

<sup>112</sup> TKGM, a.g.e., s.36.

## 4. HARCAMALARDA SUİSTİMAL VE ALINMASI GEREKLİ TEDBİRLER

### 4.1. SUİSTİMAL KAVRAMI

Bir kuruma karşı ya da bir kurum içerisinde kazanç sağlamak maksadı ile yapılan yanlış veya suç olan eylemleri tanımlamak için suistimal ifadesi kullanılmaktadır<sup>113</sup>.

İşletmenin çalışanları, yöneticileri ya da işletme ile ilgili üçüncü kişilerin bir veya daha fazlası tarafından kendilerine adil olmayan ve illegal bir avantaj sağlamak üzere giriştikleri aldatıcı ve kasıtlı davranışlar Uluslararası Denetim Standartlarına göre hile olarak tanımlanmaktadır<sup>114</sup>.

Sonuncusu 2012 yılında yayınlanan “Mesleki Hile ve Suiistimal Raporunda” (Report to The Nations – Occupational Fraud and Abuse) Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (Association of Certified Fraud Examiners – ACFE) ise hileyi; “bir kişinin mesleki görevini varlıklarını ve kaynaklarını amacı dışında ve yanlış kullanmak suretiyle kişisel çıkar sağlaması” şeklinde ifade etmektedir<sup>115</sup>.

Suistimaller görüleceği üzere; işletme çalışanları ile birlikte müdürleri ve yöneticileri tarafından da gerçekleştirilebilecek geniş kapsamlı olaylardır. Bundan dolayı suistimallerle ilgili yapılması planlanan risk değerlendirmelerinin de geniş kapsamda ele alınması gerekmektedir<sup>116</sup>.

İşletmeler Amerikan Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (ACFE)’nin, belirlenebilen suistimal vakalarını baz alarak yaptığı tahminlere göre yıllık gelirlerinin ortalama %5’ini meydana gelen yolsuzluklar nedeniyle kaybetmektedir. Genel olarak dünyada 2011 yılı için suistimallerin şirketlere olan toplam maliyetinin 3,5 trilyon USD dolaylarında olduğu düşünülmektedir. Genellikle ülkemizde yaşanan yolsuzluklar ise şirket dışına duyurulmamakta ve yasal olarak takipleri de yapılmamaktadır. Bununla birlikte aynı şekilde ülkemizde de yolsuzluklar nedeniyle

---

<sup>113</sup> Antony, W., Çilingir, D., Sezer, E. ve Gürdil, İ. (2011). Suistimal ve Yolsuzluk denetimi. *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, s.169.

<sup>114</sup> ISA 240 – The Auditor’s Responsibility to Consider Fraud In An Audit Of Financial.

<sup>115</sup> ACFE, (2012). *Report to The Nations: Occupational Fraud and Abuse*. 2012 Global Fraud Study, s.17.

<sup>116</sup>W. Antony vd., a.g.e, s.171.

kayıpların önemli boyutlarda olduğu tahmin edilmektedir. Üretkenlik, itibar, zaman kaybı gibi kayıplar da dikkate alındığında yolsuzlukların maliyetinin tam olarak ölçülmesi zorlaşmaktadır<sup>117</sup>.

## 4.2.İŞLETMELERDE SUİSTİMAL

Hileli işlemlere aile işletmelerinde zemin hazırlayan temel etkenler aşağıdaki gibidir<sup>118</sup>;

- Güven esaslı çalışma yapısı
- İç kontrol uygulamaların zayıf olması veya hiç olmaması
- Kurumsallaşmanın çok düşük düzeyde olması
- Görevlerin ayrılığı ilkesinin göz ardı edilmesi
- Genelde önde gelen bir aile bireyinin “Bay Güvenilir” olarak sınırsız yetkilere sahip olması ve yürüttüğü faaliyetlerden dolayı sorgulanamaması

Hileli işlemlere kurumsal işletmelerde zemin hazırlayan temel etkenler aşağıdaki gibidir;

- Yetki devri nedeniyle kontrolün merkezden uzaklaşması ve merkez haricindeki birimlerin online sistemlerle izlenmemesi
- Sürekli büyüme ve farklı pazarlara açılma sonucunda riskin artması
- Karmaşık işletme süreçlerinin kontrolü zorlaştırması
- Artan pazar payı ve satış hacimleri şeklindeki aşırı baskıya neden olabilecek hedefler
- Etkin personel politikalarının oluşturulmaması

Ancak sürekli ve gayretli bir çaba gösterilerek bir organizasyonun önemli suistimal risklerinden koruması mümkün olabilir. İşletmenin yönetim ortamı suistimal riskinin etkin bir şekilde yönetilebilmesi için proaktif bir şekilde buna yönelik oluşturulması gerekir. İşletme yönetimi suistimal risklerini göz önünde bulundurmalı,

---

<sup>117</sup> ACFE, a.g.e., s.18.

<sup>118</sup> Pehlivanlı, D. (2011). *Türkiye’de Suistimal Etik Kurallara Uyumsuzluklar*. İstanbul: Asil Denetim, s.3.

bu risklerin gerçekleşmesini takip etmeli ve olayların ortaya çıkması durumunda çalışanlarına bunun cezasız kalmayacağı mesajını net bir şekilde vermelidir<sup>119</sup>.

Suistimal risklerinin yönetilmesi konusunda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors, The IIA) tarafından işletmelerin uyması gereken beş prensip belirlenmiştir<sup>120</sup>:

1. Bir suistimal risk yönetim programı (suistimal önleme programı) organizasyonun kurumsal yönetim (governance) sisteminin bir parçası olarak oluşturulmalıdır. Suistimal riskinin yönetimi konusunda bu program yönetim kurulunun ve üst yönetimin sorumluluklarının belirtildiği yazılı politikaları da içinde barındırmalıdır.

2. Suistimal risk değerlendirmeleri periyodik olarak tedbir alınması gereken potansiyel suistimal olaylarının belirlenmesi için yapılmalıdır.

3. Önemli suistimal risklerinden kaçınmak amacıyla fayda-maliyet analizleri çerçevesinde önleyici faaliyetler/kontroller oluşturulmalıdır.

4. Öngörülmemiş suistimalleri ortaya çıkartacak denetim çalışmaları önleyici faaliyetlerin/kontrollerin etkisiz kalması veya bu suistimallerin yaşanması ihtimaline karşı gerçekleştirilmelidir.

5. Bir suistimal şüphesi ile karşılaşılması halinde bu durumun derhal raporlanacağı bir sistem oluşturulmalıdır. Koordineli bir yaklaşım potansiyel suistimallerin soruşturulması ve düzeltici tedbirlerin uygun bir şekilde ve zamanında alınması için geliştirilmelidir.

---

<sup>119</sup> Kocameşe, M. (2015). İşletmelerde Suistimal (Yolsuzluk) Risklerinin Yönetimi. <http://demo.vmhk.org.tr/isletmelerde-suistimal-yolsuzluk-risklerinin-yonetimi/>, (Erişim: 02.08.2015).

<sup>120</sup> Managing Business Risk of Fraud: A Practical Guide, [www.theiia.org](http://www.theiia.org), (Erişim:22.06.2015)

### 4.3.SUİSTİMAL YÖNETİMİ ARAÇLARI

İşletme içi ve dışı hilelerin maliyetlerinin işletmeler açısından gün geçtikçe artmakta olduğu görülmektedir. Telefon hatları, davranış kuralları oluşturmak ve fisıltı yönetimi gibi çeşitli yöntemler hileleri gerçekleşmeden önce önlemek, gerçekleştikten sonra ise ortaya çıkarmak için kullanılmaktadır. Hileli işlemlerin tespit edilme yöntemleri 2010 ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) araştırmasına göre dünya genelinde aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>121</sup>;

- Şikayetler (% 40,2)
- Yönetim incelemeleri (% 15,4)
- İç denetim (% 13,9)
- Tesadüfen (% 8,3)
- Muhasebe mutabakatları (% 6,1)
- Belge incelemeleri (% 5,2)
- Bağımsız denetim (% 4,6)
- Gözlem (% 2,6)
- Kamu kurumlarının tespitleri (% 1,8)
- İtiraf (% 1)
- Bilgi teknolojileri kontrolleri (0.8)

Aşağıdaki yöntemler, yukarıdaki sıralanan yöntemlere ek olarak sistematik olarak suistimalin oraya çıkarılması sürecinde etkin roldedir<sup>122</sup>;

- Yönetim değişiklikleri (özellikle zincir işletmelerde) sonrası yapılan analizler
- İç denetim
- İç kontrol

Suistimalli işlemlerin önlenmesine, suistimal doğuran işlemlerin ortaya çıkarılmasında kullanılan yöntemler de ciddi oranda katkı sağlamaktadır. Suistimali önlemede aşağıda sıralanan geleneksel yöntemler de kullanılmaktadır<sup>123</sup>;

- Sürpriz denetimler

---

<sup>121</sup> ACFE. (2010). *Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse*. 2010 Global Fraud Study, ss.24-25.

<sup>122</sup> D. Pehlivanlı, a.g.e, s.6.

<sup>123</sup> ACFE, a.g.e., s.26.

- Gözetimler (kamera sistemi gibi)
- İşletmenin duran varlıkları ile özellikle stoklarının fiziksel incelemesi
- Seyahat ve eğlence harcamalarının kontrolü
- Bordro bilgilerinin kontrolü
- Satıcıların kontrolü
- Banka mutabakatları
- İhbar hattı uygulaması

Geçmişe nazaran, iç denetim birimlerinden hilelerin önlenmesi, ortaya çıkarılması ve raporlanması konularındaki beklenti günümüzde artış göstermiştir. ENRON skandalından dolayı hile konusunda bağımsız denetçilere güvenin sarsılması beklentilerdeki farklılaşmanın temelini öncelikli olarak oluşturmaktadır. Bir diğer etken de şüphesiz ki aynı zamanda maliyet avantajına iç denetim birimlerinin bağımsız denetçilere kıyasla sahip olmasıdır. İç denetime yönelik beklenti farklılaşmasının üst yönetimde yaşanmasının yanında paydaşların, yatırımcıların ve denetim komitesinin de iç denetime bakış açıları olumlu yöne eğilim göstermiştir<sup>124</sup>.

Hileli işlemlerden dolayı işten çıkarmalarda bazı durumlarda süreçlerin tamamlanması zaman almaktadır. Para cezası ya da kınama gibi uygulamalar için işten çıkaran işletmenin süreçlerin tamamlanmasını beklemesi gerekmektedir. İşe alım esnasında bundan dolayı kişi aleyhinde olumsuz bilgiler kesinleşmiş bilgiler olmadığı durumlarda karşı tarafla paylaşılmamaktadır. İşe alım sonrasında, bu gibi durumlarla karşılaşmamak için, 6 ay içinde tekrar önceki referanslara ulaşmak ve bilgi istemek en ideal olanıdır. İnsan kaynakları personeli işe alım sürecinde iç denetim birimi ile temas halinde bulunmalı bunun yanında denetçiler de sürece dahil edilmelidir. Denetçilere eğer süreçte yer verilmemişse rutin insan kaynakları denetimlerinde ilgili kırmızı bayraklar izlenmelidir<sup>125</sup>.

Birden fazla yılı içeren analizler için denetçiler farklı tekniklere başvurmalı ve finansal tablolara hileli işlemlerin yansımalarını yakalamalıdır. Bu amaçla başvurulabilecek çok sayıda farklı analitik inceleme teknikleri bulunmakta olup bunlar; dikey analiz, yatay analiz, oran analizleri, büyük defter hesaplarının

---

<sup>124</sup> ACFE, a.g.e., s.28.

<sup>125</sup> ACFE, a.g.e., s.29.

incelemeleri ve bütçe karşılaştırmaları vb. tekniklerdir. Ulaşılmış olan olağanüstü sonuçların hileli işlemlerden doğma ihtimali yüksektir<sup>126</sup>.

İşletmeler, hileli işlemleri ve davranışları tanımlamalı, hile politikaları oluşturmalı ve yazılı hale getirmelidirler. Davranış kuralları veya etik kurallar ile hile politikaları birleştirilmemelidir. Hile politikaları öneminden dolayı ayrı olarak yayınlanmalı ve açık ve net olmalıdır<sup>127</sup>.

#### 4.4. SUİSTİMALE YOL AÇAN FAKTÖRLER

Aşağıda hileli işlemlerin gerçekleştiği işletmelerin temel özellikleri sıralanmıştır<sup>128</sup>;

- İşe alım sürecindeki aşamalar: Hileli işlemlerin zeminini hazırlayan en temel faktörlerdir. İşe alımdan sonraki 6 ay içinde, günümüz işletmeleri işe alım öncesinde gerçekleştirilen referans ve belge incelemelerinin de tekrar güncellenmesi gerekmektedir. Bunun sebebi işe alım sürecinde aday personelin bir önceki çalıştığı iş yerinden personel hakkında çoğunlukla sağlıklı bilgi alınamamasıdır. Çoğunlukla işten çıkan veya çıkarılan personel hakkında yapılan soruşturmanın sürmesi sebebiyle işletme sağlıklı bilgi vermeye sıcak bakmamakta ya da verememektedir.

- Kontrol ortamına güven: İç kontrol ortamının olmaması veya zayıf olması da iç kontrol sistemine aşırı güvenin yanı sıra bir diğer temel faktördür. Görevlerin ayrımı ilkesinin titizlikle iş süreçlerine tam olarak yansıtılması etkin çalışan iç kontrol sistemlerinin en kritik özelliğidir. Özetle kontrol ortamındaki aşamalar şu şekilde sıralanabilir;

1. Yetersiz gözlem, kontrol ve denetim
2. Yetersiz kayıt ortamı
3. Yetki ve sorumlulukların belirlenmemesi
4. Varlıklar için yetersiz koruma politikaları ve uygulamaları

---

<sup>126</sup> D. Pehlivanlı, a.g.e, s.7.

<sup>127</sup> ACFE, a.g.e., s.30.

<sup>128</sup> D. Pehlivanlı, a.g.e, ss.8-9.

• Aşırı üretim, satış beklentileri ve bu yöndeki baskılar: Çalışanlar üzerinde işletme hedeflerinin olumlu etkisinin yanında aşırı yüksek hedefler ve beklentiler çalışanları hileli işlemlere yönlendirebilmektedir.

Sistematik olarak hileli işlemlere zemin hazırlayan ve ortadan kaldırılmaları halinde hileli işlemlerin gerçekleşme ihtimalini azaltan işletmelerin genel özellikleri ile ilişkili olan suistimal belirtileri aşağıda sınıflandırılmıştır<sup>129</sup>;

- Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili anormallikler
- Açıklanamayan mali tablo rakamları
- Yetersiz özkaynak yapısı
- Büyük ölçekli toplu satışlar
- Yüksek borç ve faiz yapısı
- Alacak tahsilatında sıkıntılar
- Sektörün gerisinde kalan kâr rakamları
- Önemli davalar
- Yönetimle ilgili anormallikler
- Sabıkalı yönetici
- Kumar gibi kötü alışkanlıklara sahip yönetici
- Mali sıkıntı içindeki yönetici
- Uzun yıllar izin yapmayan yönetici
- Çalışanlarına değer vermeyen yönetici
- Yönetim devir oranının yüksek olması (özellikle muhasebe yöneticisi)
- Örgüt yapısı ile ilgili anormallikler
- Karmaşık işletme yapısı
- Denetim komitesi üyelerinin sağlıksız seçimi
- Baskıcı yönetim yaklaşımı
- Kontrol ve denetim faaliyetlerinin yapılmaması
- Yüksek riskli faaliyetler
- Sık değişen üst yönetim
- Yetki – onay sürecinde yetersizlikler
- Görevlerin ayrılığı ilkesine uyumsuzluklar

---

<sup>129</sup> ACFE, a.g.e., s.31.



- Sık yaşanan varlık kayıpları
- Üçüncü kişilerle olan ilişkilerdeki düzensizlikler
- Kamu kurumları, maliye ve SPK ile yaşanan sıkıntılar
- Sıklıkla bağımsız denetçi değişimi
- İç denetim faaliyet alanının daraltılması
- Önemli hukuki davalar
- İşletmenin iş yaptığı diğer kuruluş yöneticileri ile yakın ilişkiler
- Muhasebe sistemine yönelik genel kırmızı bayraklar
- Kayıp veya değiştirilmiş / tahrifata uğramış belgeler
- Tarih uyumsuzluklarına yönelik kanıtlar
- Orijinal olmayan belgeler
- Çelişkili belgeler
- Şüpheli imzalar

#### 4.5.TÜRKİYE'DEKİ YAYGIN SUİSTİMAL ÇEŞİTLERİ

Mesaiyi erken bırakma, işletme mal ya da parasının zimmete geçirilmesi veya işletme sırlarının satılması gibi bir işletmede yapılabilecek suistimaller geniş bir yelpazede düşünülebilir. Burada önemli olan kişilerin izinsiz ve bilerek kendilerine ait olmayan zaman eşya para gibi şeyleri kullanmaları, gasp etmeleridir. Kişilerin bunları yaparken işletmede buldukları pozisyonun onlara sağladığı imkanları sonuna kadar kullanmaları burada daha da kötü olan ve olaya daha ciddi boyutlar katan asıl konuyu oluşturur<sup>130</sup>.

Hileler değişik kaynaklarda değişik sınıflamalara tabi tutulmuşlardır. Hile türleri Uluslararası Sertifikalı Hile İncelemecileri Enstitüsü (ACFE) tarafından yapılan sınıflandırmaya bakıldığında 3 ana başlık altında sıralanmaktadır<sup>131</sup>.

- Varlıkların Kötüye Kullanılması: Bir çalışanın işletme varlıklarını kendi yararına kullanması ya da ele geçirmesi şeklinde ortaya çıkan suistimal türüdür. Diğer suistimal türlerine göre işletmelerde meydana gelme sıklığı bakımından ilk sırada yer

<sup>130</sup> Bozkurt, Nejat(2009). *İşletmelerin Kara Deliği:Hile*. İstanbul : Alfa Yayınları, s.71.

<sup>131</sup> ACFE, a.g.e., ss.24-25.

almakta ancak buna karşın işletmelere maliyeti daha azdır. Nakit ve stok hırsızlığı, personelin iş masraflarını şişirmesi, fiktif faturaların kayda alınması ya da işletme demirbaşlarının çalınması gibi suistimalleri varlıkların kötüye kullanılması başlığı kapsamaktadır.

• **Hileli Finansal Raporlama:** Bu hile türü işletmenin mali durumunun olduğundan farklı gösterilerek tüm işletme ilgililerinin yanıltılması biçiminde ortaya çıkmaktadır. Finansal tablo hilelerinin genellikle tepe yöneticileri tarafından yapılması sonucu işletme hem maddi hem de itibar olarak zarara uğramaktadır. Burada işletmenin durumunun olduğundan iyi ya da olduğundan kötü gösterilebilir. Hissedarları yanıltarak işletme yönetimi şirketi olduğundan iyi gösterebilir. Veya bunun yerine mali tabloları yılsonunda prim vb. hak edişleri elde edebilmek için manipüle edebilir. Genelde kamuoyuna da yansımış büyük şirket skandalları mali tablolarda hile yapılması ile ilgilidir.

• **Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar:** İşverenin veya bir başkasının haklarını göz ardı ederek, çalışanın gücünü bir işletme faaliyetinde, yanlış bir biçimde kendisine ya da bir başkasına yarar sağlama amacıyla kullanmasıdır. Satın alma usulsüzlükleri, şirketin ekonomik gücünü kendi çıkarına kullanma, rüşvet, ihaleye fesat karıştırma gibi örnekler verilebilir.

Türkiye’de rastlanan yaygın suistimal çeşitleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Masraf ve pazarlama hesaplarının uygunsuz kullanımı
- Etik olmayan alıcı/satıcı ilişkileri
- Şişirilmiş/sahte faturalar aracılığıyla vergi yükünün indirilmesi ve rüşvet için kullanılacak muhasebe kayıtları dışında nakit yaratılması
- Ulusal ve uluslararası anlaşmaların rüşvet yolu ile bozulması
- Özellikle ekonomik kriz döneminde finansal tabloların çarpıtılması
- Şişirilmiş/sahte faturalar ile saklanan nakit suistimalleri
- Şirket varlıklarının kişisel kullanım için zimmete geçirilmesi
- Özellikle maaş ödemeleri olmak üzere, kayıt dışı işlemler.

Suistimalcilerin bazı temel özellikleri KPMG üye firmalarının araştırdığı 596 suistimalci profil analizinden yola çıkılarak aşağıdaki gibi sıralanmıştır<sup>132</sup>:

---

<sup>132</sup> ACFE, a.g.e., ss.25-26.

- Yaş: Suistimalcilerin %70'i 36 - 55 yaş aralığındadır.
- İstihdam: Suistimali gerçekleştirdikleri mağdur şirket tarafından suistimalcilerin %61'i bizzat işe alınmıştır. Bunların %41'i ise söz konusu şirkette 6 yıldan uzun süredir çalışmaktadır.
- İş birliği: Suistimalci suistimal faaliyetlerinin %70'inde başkalarıyla işbirliği içindedir.
- Tür: Varlıkların kötüye kullanılması %56 ile en sık görülen suistimal türüdür. Bunun %40'ı zimmetine para geçirme, %27'si ise satın alma/tedarik suistimalleridir.
- Hileli veya yasadışı faaliyetlerle kazanılan varlıklar veya gelirler ise %24 ile ikinci en sık görülen suistimal türüdür.
- Suistimalcinin suistimali tek başına gerçekleştirdiği vakaların %69'u 1 ile 5 yıl arasında sürmüştür. Mağdur şirket bu suçların %21'inden, toplam 50.000 \$ ile 200.000 \$ arasında, %16'sından ise 200.000 \$ ile 500.000 \$ arasında zarar görmüştür. Mağdur şirket bu vakaların %32'sinden toplam 500.000 \$'ın, %9'undan ise 5.000.000 \$'ın üzerinde zarara uğramıştır.
- Bir başkasıyla işbirliği halinde gerçekleştirilen suistimalde, suçun %74'ü 1 - 5 yıl boyunca işlendiği görülmüştür. Toplam tutar olarak bakıldığında işlenen suistimal suçlarının, %18'inin toplam 50.000 \$ - 200.000 \$ arasında olduğu, %16'sının da 5.000.000 \$'ı aştığı görülmektedir. Mağdur şirketin zararı bu vakaların %43'ünde 500.000 \$'ı, %16'sında ise 5.000.000 \$'ı geçmiştir.
- Suçların %93'lük bir kısmı birden fazla işlemle gerçekleştirilmiş olup bunlardan %42'sinde, her bir işlem için ortalama tutar 1.000 \$ ile 50.000 \$ arasındadır.
- 1 ile 5 yıllık bir dönem boyunca tüm suistimal suçlarının %72'si işlenmeye devam edilmiştir (%33'ü 1-2 yıl, %39'u ise 3-5 yıl boyunca).

## 4.6. SUİSTİMAL ÜÇGENİ

Suistimalci birinin profilinin anlaşılabilmesi için öncelikle kişiyi suistimale yöneltebilecek unsurların ele alınması gerekmektedir; bu unsurlar fırsat, baskı ve rasyonalizasyondur<sup>133</sup>.

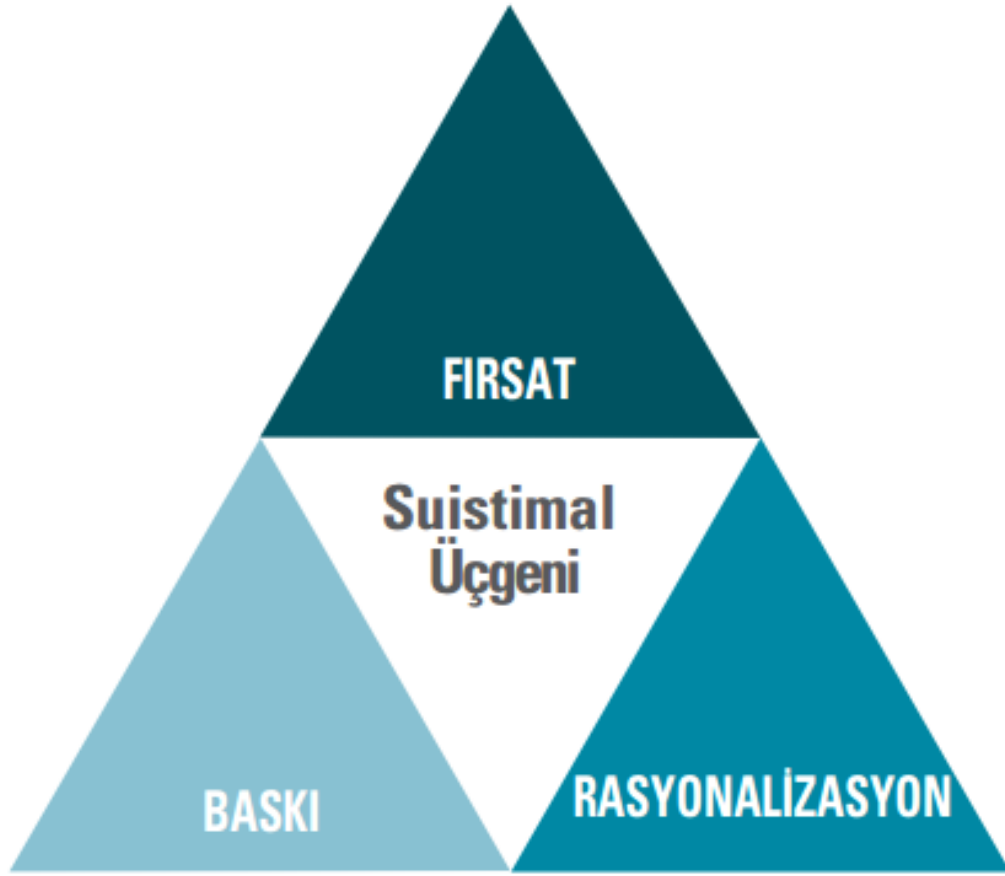
Suistimal Önleme ve İnceleme Bölümü uzmanları suistimal hakkında; “İnsanlar, en uygun koşullar bir araya geldiğinde, yani gerekli motivasyona ve fırsata sahip olduklarında ve gerçekleştirecekleri suistimali rasyonelleştirebildikleri zaman suç işlemektedirler. Hemen her vakada, suistimalin gerçekleşme nedeni ve bazı insanların neden bir suistimalciye dönüştüğünü bu şekilde açıklayabiliyoruz.”<sup>134</sup> ifadesini kullanmaktadır.

1950’lerde geliştirilmiş olan standart metodolojinin, suistimal soruşturma uzmanları için bu üç unsur bir parçasıdır. Fırsat unsurunun bir bileşeni olarak “kapasite” de Suistimalci hakkında daha ayrıntılı bir resme sahip olunabilmek adına bunlara eklenebilir. Resmi daha kolay anlayabilmek adına: Potansiyel suistimalci, “fırsat” yönünde açılmış bir kapı olduğunu fark eder, “baskı” ve “rasyonalizasyon” unsurları ile potansiyel suistimalci kapının eşiğine kadar gelir, “kapasite” ise onun kapıdan içeri girmesini sağlar.

---

<sup>133</sup> Gürdil, İ. (2013). *Günümüzden geleceğe beyaz yaka suçları*. KPMG, s.5.

<sup>134</sup> KPMG, (2013). Bir Suistimalcinin Profili. <https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/final-bir-suistimalcinin-profil-2013.pdf>, (Erişim: 02.08.2015), s.6.



**Şekil 1. Suistimal üçgeni<sup>135</sup>**

İnsanlar suistimal için bir fırsat bulamadıkları sürece suistimali gerçekleştirmezler. Şimdiye dek araştırılan vakalarda suistimalciler çoğunlukla, mağdur kurumda 6 yıldan uzun süredir çalışmakta olan kişilerdir. Ayrıca bu kişiler suistimalerin yaklaşık 3/4'ünü 1 - 5 yıl arasında bir dönem içerisinde gerçekleştirmişlerdir. Suistimalcilerin bir şirkette işe başlarken suistimal yapmayı düşünmediklerini ancak kişisel koşulların değişmesi veya agresif iş hedefleri yüzünden suistimale yöneldiklerini bu durum ortaya koymaktadır. Ancak agresif iş hedeflerine ulaşabilme baskısı ya da özel yaşamdaki değişiklikler ile kişileri suistimal yapmaya yönelten durumlar da birlikte gelmektedir. Genellikle suistimali bu kişiler işlerinde rahat bir alana sahip olmaları ve çalışma arkadaşlarının güven ve saygısını kazanmaları durumunda gerçekleştirmektedirler<sup>136</sup>.

<sup>135</sup> KPGM, a.g.e, s.7.

<sup>136</sup> KPGM, a.g.e, s.8.

Suistimallerin %54'ü araştırmalara göre zayıf iç kontrol mekanizmaları varlığında gerçekleşmiştir. Bu durum, suistimal fırsatının, pek çok kurumun çalışanlarını daha iyi denetleyip kontrol edebildiği takdirde önemli ölçüde ortadan kalkabileceğini göstermektedir. Ancak genellikle şirketler şirkete özgü, güçlü kontrol mekanizmalarını kurarak suistimal önlemeye odaklanmamakta ve derslerini geç olunca almaktadır<sup>137</sup>.

KPMG Kanada Suistimal nleme ve İnceleme Bölümü şirket Ortağı James McAuley'in yorumu "Pek çok şirket suistimalle mücadelede sigorta gibi proaktif yöntemleri tercih etmekte ve böyle bir olay hiç yaşanmayabilir de, neden bunun için para harcansın ki? şeklinde yaklaşmaktadır" şeklinde dir. Mevcudiyette çok basit bir kontrol mekanizmaları bile olmayan kurumların olduğu görülmektedir. KPMG İsve Suistimal nleme ve İnceleme Hizmetleri Bölümü ortaklarından Martin Krger konuyla ilgili olarak, "Suistimal genellikle temel kontrol mekanizmalarının bulunmamasından kaynaklanır. Örneğin bazı araştırmalarımız, yöneticilerin bir işlemi onaylamadan önce destekleyici belgelerin kontrolünü her zaman yapmadığını göstermiştir. Bunda İsve'te yerleşik olan güven kültürünün de payı var," ifadelerini kullanmaktadır. Ortadoğu'nun bazı bölgelerindeki kurumların pek çoğu suistimalin önlenmesinde kontrol mekanizmalarının önemini daha yeni yeni anlamaya başlamışlardır. KPMG Bahreyn ve Katar'da Sorumlu Direktör ve Suistimal nleme ve İnceleme Hizmetleri Bölüm Başkanı olarak görev yapan Arindam Ghosh, "Pek çok özel kurum ve kamu kurumunun zayıf savunma mekanizmaları nedeniyle suistimale maruz kaldığını görmekteyiz. İç kontrol mekanizmaları ve suistimal risk yönetimi henüz iş hayatında kabul edilen kültüre yerleşmediyse de, bununla ilgili girişimler başladı," diyor<sup>138</sup>.

Ancak bütün suistimaller güçlü iç kontrol mekanizmaları nlemeyecektir. Kontrol mekanizmalarının varlığını bildikleri halde bunu hiç umursamadan suistimalcilerin %20'si tarafından suistimal gerçekleştirilmiştir. İ kontrolleri atlatabilmek anacıyla %11'i ise, başkalarıyla işbirliği içindeydiler. Suistimalciler bu tür vakalarda i kontrolleri tanıyan ve bunları nasıl alt edeceğini bilen kişiler olabileği gibi iç kontrol noktalarındaki bazı açıkları şans eseri tespit ederek kötüye kullanan

---

<sup>137</sup> İ. Gürdil, a.g.e., s.10.

<sup>138</sup> KPMG, a.g.e, s.10.

kişiler olabilmektedir. Suistimali önleyebilecek kadar tam olarak hiçbir sistem güvenli değildir. İnsanlar bu durumda her zaman tetikte olmalıdır. Kurumların iç ve dış ortamı sürekli izlemeleri gerektiğine vurgu yapan KPMG soruşturma uzmanları ancak çoğu kuruluşun bunu yapmadığını gördüklerini belirtmektedirler. KPMG Avustralya Suistimal Önleme ve İnceleme Bölüm Şirket Ortağı Mark Leishman, “Şirket Yönetimi suistimali genellikle risk haritasındaki noktalardan biri olarak görmekte ve kendine has özelliklerini ve kapsamını her zaman kavrayamayabilmektedir. Bu da çoğu zaman riskin etkin bir şekilde yönetilmesi için gereken dikkat ve özenin gösterilmediği anlamına geliyor” demiştir<sup>139</sup>.

Hapis cezası alan suistimalciler sadece %7’lik bir kısım iken, açılan hukuk veya kamu davalarının oranı %35 olarak gerçekleşmiştir. Suistimalcilerin %55’inin işlerinden atılması sonrasında, yeni girecekleri şirketlerde de bu kişilerin suç işleyebilecek olması riskini bulunmaktadır. İş yerindeki davranışları kontrol edecek düzenlemeler getirip bunları yürürlüğe sokmak bu nedenle yapılması gereken en önemli şeydir. KPMG Singapur Suistimal Önleme ve İnceleme Bölümü Ortaklarından Lem Chin Kok, “Singapur’da diğer ülkelere göre yolsuzluk çok az görülen bir olgu, çünkü bu konuda yaptırımlar oldukça katı,” ifadelerini kullanmıştır<sup>140</sup>.

#### **4.7. SUİSTİMALDEN ŞÜPHELENİLDİĞİNDE YAPILMASI GEREKENLER**

İşyerlerinde çalışan bir personelin kurum içi yolsuzluğun yapılıp yapılmadığı konusunda fazla mesai yapıyor olmasından farklı olarak dikkate alınması gereken diğer belirtiler şu şekildedir<sup>141</sup>:

- Çalışanın yaşam standardında maaşıyla gerçekleştiremeyeceği ani değişiklikler.
- Firma hesaplarındaki yoğun hareketlilik.
- Azirket harcamalarında alışılmışın dışında yükselmeler.
- Stoklarda açıklanamayan eksilmeler.

---

<sup>139</sup> İ. Gürdil, a.g.e., s.13.

<sup>140</sup> KPMG, a.g.e, s.10.

<sup>141</sup> [http://www.zaman.az/az/newsDetail\\_openPrintPage.action?newsId=543](http://www.zaman.az/az/newsDetail_openPrintPage.action?newsId=543), (Erişim: 02.08.2015).

- Belgelerdeki eksiklik, yanlışlık ya da tutarsızlıklar.

Çalışanların %85'i dünya genelinde yapılan bir araştırma sonucu dikkate alındığında uygun ortam bulmaları durumunda yolsuzluk yapmaya yönelebilmektedirler. Her iki şirketten biri öyle ki, kendi çalışanları tarafından dolandırılmaktadır. Hem ülke ekonomisi hem de çalıştıkları işletmeler kurum içi çalışanların yolsuzlukları ile büyük zarar görmektedir. Yolsuzluklar yüzünde işletmeler yıllık gelirlerinin %6'sını kaybetmektedirler<sup>142</sup>.

Çalışanlarının yaptığı yolsuzluklar büyük ölçekli firmalardan daha çok küçük ve orta ölçekli firmalarda görülmektedir. Burada kurumlar tarafından yapılan yolsuzlukların farkına 1- 2 yılı alıyor. Bu süre içerisinde firma elbette önemli miktarda zarara uğramış olmaktadır. Her bir ülkede sosyal, ekonomik ve kurumsal özellikleri dolayısıyla farklı şekillerde gerçekleşmekle birlikte tüm dünyada son yıllarda ciddi oranda artış kaydeden kurum içi yolsuzlukların temel nedenleri şunlardır<sup>143</sup>:

- Yetkinin farklı kişilere dağıtılmayarak tek elde toplanması,
  - Kurum içi denetimin zayıf ve/veya yetersiz olması,
  - Bir başka elin işe karışması şeklinde değerlendirilerek firmalarca dış denetim yaptırılmaması,
  - Maaşların yetersiz olması, çalışanların ise daha yüksek hayat standartlarında yaşamak istemesi,
  - Çalışanların şirketin kendi sırtlarından para kazandıklarını ve kendilerine adil davranılmadığını düşünerek yaptıkları yolsuzluğu bir hak gibi görmeleri.
- Suistimal veya olağandışı işlemlerde çalışanlar tespit edildiğinde:
- Şüpheler belgelendirilmeli
  - Müşteri ya da patron ile elde edilen bulgular ilk etapta paylaşılmamalı
  - Bulgular netleştirildikten sonra en kısa sürede proje müdürü veya sorumlu ortağa bildirimde bulunulmalı
  - Sorumlu ortak hukuki danışmalık ve uzman görüşü alarak denetçilerin sorumluluklarının terine getirmeleri sağlanmalıdır.

---

<sup>142</sup> [http://www.zaman.az/az/newsDetail\\_openPrintPage.action?newsId=543](http://www.zaman.az/az/newsDetail_openPrintPage.action?newsId=543), (Erişim: 02.08.2015).

<sup>143</sup> [http://www.zaman.az/az/newsDetail\\_openPrintPage.action?newsId=543](http://www.zaman.az/az/newsDetail_openPrintPage.action?newsId=543), (Erişim: 02.08.2015).



#### 4.8. SUİSTİMALİN ÖNLENMESİ İÇİN ALINMASI GEREKEN TEDBİRLER

Suistimallerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi birbiriyle ilişkili olmakla birlikte aynı kavramlar değildir. Suistimalin önlenmesi; iletişim, prosedürler, politikalar ve eğitim gibi unsurların yardımıyla suistimallerin gerçekleşmesinin engellenmesidir. Bir suistimal olayının gerçekleşirken veya gerçekleşmesinden sonra uygun bir süre içerisinde ortaya çıkartılmasına yönelik faaliyet ve teknikleri ortaya çıkarma olarak ifade edilmektedir<sup>144</sup>.

Suistimalin gerçekleşmeyeceğini garanti etmemekle birlikte suistimallerin önlenmesine yönelik tedbirler riskin minimuma indirilmesi için birinci derece savunma mekanizmaları oluşturulmaktadır. Muhtemel suistimal riskleri ve gerçekleştirilebilecek suistimal türleri konusunda yönetim kurulundan başlayarak alt kademelere kadar bir farkındalık yaratacak şekilde suistimal risk yönetim programlarının uygulanması suistimal önlemede anahtar unsurdur<sup>145</sup>.

Bununla birlikte suistimalleri ortaya çıkaracak etkili mekanizmaların işletme içerisinde oluşturulduğuna dair çalışanlarda bir farkındalık oluşturmak suistimalleri caydırmada en kuvvetli unsurdur. Hem önleyici kontrollerin etkin bir şekilde çalıştığı hem de meydana gelen suistimallerin hemen ortaya çıkartılacağı mesajı ortaya çıkarıcı ve önleyici kontrollerin birlikte uygulanmasıyla verilerek suistimal risk yönetim programının etkinliği artırılmış olacaktır<sup>146</sup>.

Her işletmenin suistimallerle karşılaşması muhtemeldir. Bununla birlikte suistimallerin tamamen önlenmesi mümkün olmayabilir veya önlenmesi için gereken maliyet fazla olabilir. Bazı suistimal türleri için bu durumda önleyici kontrollerin oluşturulmasındansa ortaya çıkarıcı kontrollerin oluşturulabilir. Bir işletmenin suistimalleri hem önleyecek hem de ortaya çıkartacak mekanizmalara bundan dolayı birlikte yer vermelidir<sup>147</sup>.

Suistimallerin önlenmesi konusunda hiçbir iç kontrol sistemi kesin güvence anlamına gelmez. Yani uygunsuz durumların ve suistimal iddialarının etkili, hızlı, gizli ve yeterli biçimde soruşturulması ve çözümlenmesi amacıyla işletme yönetimi

---

<sup>144</sup> N. Bozkurt, a.g.e., s.83.

<sup>145</sup> ACFE, a.g.e., s.25.

<sup>146</sup> N. Bozkurt, a.g.e., s.84.

<sup>147</sup> M. Kocameşe, a.g.e.

tarafından bir sistem oluşturmalıdır. Bununla birlikte yönetim kurulunun rolünün soruşturma sürecinde ne olacağı da tanımlanmalıdır. Yasalara uygun ve şirketin itibarını koruyacak şekilde düzeltici faaliyetler ve soruşturmalarla ilgili süreçlerin oluşturulması ve bu konular için önceden planlama yapılmasıyla suistimalden kaynaklanan kayıpların geri alınma şansı arttırılabilir<sup>148</sup>.

Gelen ihbar ve iddiaların ne şekilde değerlendirilmesi gerektiği ile ilgili yönetim kurulu tarafından bir sistem kurulmalıdır. İddiaları araştırma konusunda soruşturmayla görevlendirilmiş olan kişilerin yetkili ve aynı zamanda ne tür prosedürler uygulanacağına karar verebilecek seviyede bilgi ve tecrübeye sahip kişiler olmaları önemlidir. Gelen ihbarların bununla birlikte olay bazında takip edilip yönetileceği mekanizmaların uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir. Yönetim kurulunun, üst yönetimi ilgilendiren suistimal ihbarlarında etkin olarak sürece dahil olması gerektiği ise açıktır<sup>149</sup>.

---

<sup>148</sup> ACFE, a.g.e., s.26.

<sup>149</sup> N. Bozkurt, a.g.e., s.86.

## 5. HARCAMALARDA YOLSUZLUKLAR VE ALINMASI GEREKEN TEDBİRLER

### 5.1. YOLSUZLUK KAVRAMI

Yolsuzluğun tanımı yapılırken kabaca “kamu gücünün özel çıkarlar için kullanılması” ifadesi kullanılmaktadır. Burada kullanılan özel çıkar kavramının kapsamına, para veya değerli mal temin edilebilecek kadar güç ve statü kazanma, hatta geleceğe yönelik kazanç ve üstünlük beklentisi de girebilir<sup>150</sup>.

Büyük Türkçe Sözlükteki tanımına bakıldığı zaman mecazi kavram olarak yolsuzluk kelimesi “bir görevi, bir yetkiyi kötüye kullanma” şeklinde ifade edilmiştir. Yolsuzluk güncel perspektiften bakıldığında öncelikli olarak bir toplumsal kirlenme, sonrasında ise kamu görevlilerinin ve kamu yönetiminin kirlenmesi olarak görülmektedir. Toplumun ortak kuralları, toplumu oluşturan bireylerin büyük çoğunluğunun düşüncesine göre, kendileri dışındaki çoğunluk tarafından kişisel çıkarlar için çiğnemeye hazırdır<sup>151</sup>.

Bu konunun ele alındığı “Arthashastra” adındaki bir kitap iki bin yıl önce Hint Kralı Kautilya tarafından yazılmıştır. Ortaçağ’da yolsuz davranışlara duyulan nefret yedi yüzyıl önce, Dante’nin rüşvetçileri cehennem en derinlerine koyması ile yansıtılmıştır. Yolsuzluk Shakespeare’in bazı oyunlarında önemli yer tutmuştur. Rüşvet ve vatan hainliği suçları Başkan’ın yargılanması ve görevden alınması konusunda ABD Anayasası’nda da açıkça ifade edilmiştir.

Yolsuzluğa neden olması ve/veya teşvik etmesi bakımından arz ve talep yanlı faktörler Tanzi (1998) tarafından ayrıştırılmaktadır. Düzenlemeler ve yetkilendirmeler, vergi sisteminin özellikleri, belirli harcama kararları ve piyasa fiyatlarının altında mal ve hizmet alınması; toplum içinde yolsuzluk talebini etkileyen faktörlerin başlıcalarıdır. Bürokratik gelenek, kamu kesimi ücret düzeyi, ceza sistemi, kurumsal kontroller, kuralların-kanunların süreçlerin şeffaflığı ve yöneticilik

---

<sup>150</sup> Lambsdorff, J.G. (2006), *The Institutional Economics of Corruption and Reform: Theory, Evidence and Policy*, Cambridge University Press, Cambridge, UK, s.16.

<sup>151</sup> Kamu Reformu Araştırması, (2002). Yayın No: Tüsiad-T/2002-12/335, [http://www.tusiad.org/\\_rsc/shared/file/kamureformu.pdf](http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/kamureformu.pdf), (Erişim:08.09.2015), s.20.

örneklerinin ise yolsuzluğu arz edenler (kamu çalışanları tarafı) bakımından en önemli etkenler olduğu söylenebilir.

Yolsuzluk Pellegrini ve Gerlagh (2007)<sup>152</sup> tarafından da belirtildiği gibi tüm toplumları farklı dönemlerde, farklı derecelerde etkilemekte olan geniş kapsamlı bir olgudur. Diğer yandan yolsuzluk, skandallarından da anlaşılacağı üzere, rüşvet gelir düzeyi, hukuk sistemi ve yönetim biçiminin ne olduğunu gözetmeksizin tüm toplumlarda yaygındır. Bunun yanında, farklı ülkelerin yolsuzluk karşısında takındıkları tutum da farklılık göstermektedir. Yolsuzluk bazı toplumlarda neticelenmeden herhangi bir müdahale edilmemekte iken bazı ülkelerde ise bir istisna olarak görülmekte ve müsamaha gösterilmemektedir.

TÜSİAD tarafından 2329 denek ile yolsuzluk konusunda yapılan ankete göre toplumun içinde yolsuzluğun algılaması<sup>153</sup>;

- Hırsızlık ve dolandırıcılık :% 24,6
- Rüşvet :%17,5
- Devletin Soyulması :%11,5
- Mali Sistem Yolsuzlukları (Banka Hortumlaması) :%8,5
- Hak Gaspsı :%7,9
- Görevi Kötüye Kullanma :%3,7
- Kayırma :%3,3
- Vergi Kaçakçılığı :%1,6
- Örgütlü Suç :%1,4
- Diğer :%3,7
- Devlet Kurumları :%16,2 olarak ortaya çıkmıştır.

İstanbul Ticaret Odası tarafından yolsuzluk konusunda 597 Denek ile yapılmış olan bir başka ankette de, deneklere yolsuzluğun onlara ne ifade ettiği sorulmuştur. Alınan cevaplarda; ilk sırada % 40.5 ile hırsızlık, ikinci sırada % 38.2 ile haksız kazanç

---

<sup>152</sup> Pellegrini, L. ve R. Gerlagh (2007), “Causes of Corruption: A Survey of Crosscountry Analyses and Extended Results”, *Economics of Governance*, Vol. 9, No. 3, 245-263.

<sup>153</sup> Kamu Reformu Araştırması, (2002). Yayın No: Tüsiad-T/2002-12/335, [http://www.tusiad.org/\\_rsc/shared/file/kamureformu.pdf](http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/kamureformu.pdf), (Erişim:08.09.2015), s.20.

ve rant, üçüncü sırada % 6.0 ile rüşvet, dördüncü sırada ise % 4 ile popülizm bulunmaktadır<sup>154</sup>.

Tüm ülkelerin kamu mali yönetimini gelişmişlik düzeyi ne olursa olsun yolsuzluktan arındırabilmelerinin yolu, hesap verebilirlik, saydamlık, performans yönetimi, katılımcılık, stratejik planlama ve etkin denetim gibi unsurlardan geçmektedir<sup>155</sup>.

6 Kasım 1997 tarihinde Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi tarafından 24 sayılı karar ile “Yolsuzlukla Mücadelede 20 Rehber İlke”si kabul edilmiştir. Avrupa Konseyi’nin benimsediği temel ilke ve değerlere karşı yolsuzluğu ciddi bir tehdit oluşturduğu, sosyal ve ekonomik gelişmeyi engellediği, demokrasi ve hukukun üstünlüğüne zarar verdiği ve insan haklarını ihlal ettiği gerekçesi ile söz konusu ilkeler kabul edilmiştir. Bu ilkeler aşağıdaki gibi özetlenmiştir<sup>156</sup>:

1. Yolsuzluğa karşı etkin önlemler alarak kamu bilincini bu bağlamda artırmak ve ahlaki davranışlara özendirmek,
2. Ulusal ve uluslararası alanda yapılan yolsuzluk faaliyetlerinin suç kabul edilmesi hususunda garanti vermek,
3. Görevi yolsuzlukla ilgili olayları araştırmak olan kişileri bağımsız kılmak,
4. Müsadereye ilişkin uygun önlemleri almak,
5. Tüzel kişilerin korunmasını sağlamak,
6. Dokunulmazlığı demokrasiye zarar vermeyecek şekilde sınırlandırmak,
7. Yolsuzlukla mücadelede görevlendirilmiş kişilerin gerekli eğitimini sağlamak,
8. Hukuken ve uygulamada, yolsuzluk suçu ile bağlantılı rüşvet ve diğer masrafların vergiden indirimini kaldırmak,
9. Yolsuzlukla mücadele konusunda kamu idarelerinin bilinçlendirilmelerini sağlamak,

---

<sup>154</sup> Barun, Bayram Yolsuzlukla Mücadelede Dış Denetimin Rolü, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Bayram\\_Barun\\_Yolsuzlukla\\_Mucadelede\\_Dis\\_Denetimin\\_Rolu.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Bayram_Barun_Yolsuzlukla_Mucadelede_Dis_Denetimin_Rolu.pdf) (Erişim:13.08.2015), s.2.

<sup>155</sup> <http://www.yolsuzluklamucadele.org/y/tanim1.asp>, (Erişim:13.08.2015).

<sup>156</sup> Kösekaşya, Gamze. (2001). “Dünya Çapında Yolsuzluk Nedenleri, Sonuçları Boyutları, Çözüm Yolları”, *Maliye Dergisi*, Sayı:136, Ocak- Nisan 2001, s.26.

10. Yolsuzlukla mücadelede ihtiyaç duyulan gereksinimleri kamu görevlilerinin görev ve yetkilerini düzenlerken dikkate almak ve kamu görevlilerinin davranışlarında rehber ilkeleri belirlemek,

11. Denetim prosedürlerinin kamu sektörünün faaliyetlerine uygun bir şekilde uygulanmasını sağlamak,

12. Denetim prosedürlerinin rolünü kamu idarelerinin dışında gerçekleşen yolsuzlukların önlenmesi ve ortaya çıkarılması konusunda benimsemek,

13. Kamu görevlilerinin yolsuzluk faaliyetlerinin sonuçlarını kamu yükümlülüğü ve sorumluluğu sisteminin göz önünde bulundurmasını sağlamak,

14. Kamu ihalelerine ilişkin şeffaf prosedürler benimsemek,

15. Siyasi partilerin ve seçim kampanyalarının finansmanında yolsuzluğu caydırıcı kurallar oluşturmak,

16. Medyaya bilgi alma özgürlüğü vermek,

17. Bilhassa yolsuzluktan zarar görenlerin haklarının korunacağı şekilde medeni hukuku düzenlemek,

18. Yolsuzluk alanında yapılmak istenen araştırmaları teşvik etmek,

19. Organize suçlar ve karaparanın aklanması ile olası bağlantıları, yolsuzlukla mücadelenin her yönünde göz önünde tutmak,

20. Uluslararası işbirliğini yolsuzlukla mücadelenin her alanında geliştirmek.

Yolsuzluk konusunun sosyo-kültürel ve sosyo-ekonomik açıdan ele alınması; yolsuzluk olgusunun, yolsuzluğa neden olan faktörlerin ve yolsuzluğun yansımalarının doğru anlaşılabilmesi bakımından gereklidir. Yolsuzluk; başta sosyal, kültürel, ekonomik dinamikler olmak üzere, birçok dinamik üzerinde yükselmekte olan bir olgudur<sup>157</sup>.

---

<sup>157</sup> Ekşi, H. (2013). *Kamu Harcamaları Kapsamında Kamu İhale Sisteminin Yolsuzluk Suçları Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. T. C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, s.71.

## 5.2. YOLSUZLUK TÜRLERİ

### 5.2.1. Siyasal Yolsuzluklar

Siyasal yozlaşma şekillerinden birisi olan lobcilikle siyasal yolsuzluklar gerçekleştirilmektedir. Siyasal karar alma sürecinde bazı çıkar grupları, kamu yararına kararlar alınmasını siyasi partiler, bürokratlar ve seçmenler ile lobcilik yaparak engeller. Kendi çıkarları doğrultusunda baskı ve çıkar grupları (holdingler, şirketler, işçi ve işveren sendikaları, ticaret ve sanayi odaları, diğer mesleki birlikler vb.) tarafından değişik şekillerde lobcilik yapılmaktadır. Bir politika belirlenirken, yani en genel manada yasaların yapımı sırasında kamu gücünün siyasal işlemlere ilişkin olarak kullanılması ortaya çıkmaktadır<sup>158</sup>.

Siyasal yolsuzluk "siyasal işlemlere ilişkin kamu yetkisinin, siyasal yönetim ya da siyasal yapımı sürecinde çıkar gözetilerek, yasal düzenlemelere aykırı biçimde kullanılması" olarak tanımlanabilir. Bir siyasi parti mensubunun kendisine sağlanan bir menfaat karşılığında bir yasa taslağını, çıkar sağlayanların isteği doğrultusunda etkileme ya da etkilememe davranışı, bunun yanı sıra siyasal gücün, gücünü çıkarları doğrultusunda, kullanması şeklinde siyasal yolsuzluklar ortaya çıkmaktadır<sup>159</sup>.

Kamu gücüne sahip siyasi partiler ile ilişki içinde olan, parti üyesi, delege, parti yöneticisi ve üst düzey siyasetçilerin siyasal yolsuzluklara doğrudan veya dolaylı olarak katılmaları olasıdır. Milletvekilleri tarafından yasama faaliyetleri doğrudan yürütülür. Siyasal yolsuzluklara, yasama faaliyetlerini yürütmekte olan halk temsilcilerinin doğrudan karışabileceği gibi, yukarıda belirtilmiş olan diğer siyasal kişilerin de temsilcileri etkilemesi ile onlara oy sağlama menfaati karşılığında, kendileri de başka çıkarlar sağlamak amacıyla, siyasal yolsuzluklara sürüklenmeleri mümkündür. Dolaylı olarak böylece siyasal yolsuzluklara karışılmaktadır<sup>160</sup>.

Siyasal yolsuzlukların gerçekleşme alanı devletin büyüklüğü ve ekonomik alana müdahalesi durumlarında genişlemektedir. Bir diğer yandan yolsuzlukları önlemede,

---

<sup>158</sup> Tarhan, Bülent (2006), *Yolsuzlukla Mücadele: Kanunlar, Yönetmelikler, Uluslararası Sözleşmeler, Eylem Planları*, Ankara: TEPAV Yayınları, s.22.

<sup>159</sup> Berkman, A. Ümit (1983), *Az gelişmiş Ülkelerde Kamu Yönetiminde Yolsuzluk ve Rüşvet*, TODAİE Yayını, Ankara, s.18.

<sup>160</sup> Sanal, Recep. (2000). "Kamu Kaynaklarını Eriten Yolsuzluk Olaylarının Hukuk Zemininde Önenebilmesi Olanakları", *Maliye Dergisi*, Sayı:135, Eylül - Aralık 2000, s42

siyasal yolsuzlukları engelleyebilecek nitelikteki sivil toplum kuruluşlarının varlığı ve gücü olumlu etkide bulunabilir. Ayrıca sermaye sahiplerinin çeşitli biçimde ortaya çıkan güçleri de olumlu ya da olumsuz etki yapabilir.<sup>161</sup>

Uluslararası boyutta da siyasal yolsuzlukların ortaya çıkması mümkündür. Kendilerine çıkar sağlayabilmek için farklı yollarla, bir takım uluslararası kuruluşlar, şirketler hatta devletler çeşitli bir takım yasaların çıkmasını sağlayabilirler<sup>162</sup>.

## **5.2.2. Yönetmel Yolsuzluk**

Kamuya ait yetkiye sahip olan bir kamu görevlisinin yetkisini, bilinçli ve kurallara ya da yasalara aykırı olarak yetkinin verilmiş nedenlerinin dışında bir amaç için maddi veya manevi bir menfaat karşılığı kullanması “yönetmel yolsuzluk” olarak ifade edilebilir. Yönetmel yolsuzluğun başlıca türünün rüşvet olması ile birlikte, haraç, zimmet, kara paranın aklanması, kayırmacılık, rant kollama, içeriden öğrenenlerin ticareti (insider trading), oy ticareti ve lobicilik de bu tür yolsuzlukların kapsamıdır<sup>163</sup>.

### **5.2.2.1. Rüşvet**

26.09.2004 tarihinde kabul edilen 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nda rüşvetin tanımı, “Bir kamu görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olarak bir işi yapması veya yapmaması için kişiyle vardığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlamasıdır.” şeklinde yapılmıştır<sup>164</sup>.

Rüşvet en genel ifadesi ile yetkili birisine, toplumun usul ve kurallarına aykırı olarak başkası tarafından menfaat vaat edilerek veya sağlanarak, bir işin yaptırılması olarak ifade edilebilir. Daha belirgin ve geniş bir tanımla rüşvet; bir gerçek veya tüzel kişiye haksız çıkar sağlayacak şekilde bir görevlinin görevini yapması ya da bu kişinin

---

<sup>161</sup> B. Tarhan, a.g.e., s.23.

<sup>162</sup> B. Tarhan, a.g.e., s.24.

<sup>163</sup> R. Sanal, a.g.e., s.48.

<sup>164</sup> 01.06.2005 tarihli Resmi Gazete’de yayınlamıştır.



eylemlerini görmezden gelmesi için kendisine sunulan para, hediye ya da sağlanan olanaktır<sup>165</sup>.

Rüşvet olgusu çözüldürken, politikacıdan veya bürokrattan rüşvete taraf olan özel kesimin neyi 'satın aldığına' dikkat edilmelidir. Aşağıda rüşvetle sağlanan avantajlar sıralanmıştır<sup>166</sup>:

- Devlet ihalelerini daha kolay kazanabilmek,
- Devlet imkânlarından daha çok yararlanabilmek,
- Devlet gelirleri ve vergisel anlamda avantajlar,
- Zaman kazanma ve formaliteden kaçınma,
- Kanuni ve idari düzenlemeleri etkileme.

#### 5.2.2.2. Haraç

Bilimsel çalışmalarda haraç, irtikâp veya "aktif yiyicilik" ya da "aktif rüşvet" şeklinde nitelendirilmektedir. Haracın rüşvetten farkı ise; bu süreç içinde, ikna ya da manevi cebir yöntemleri ile hizmet alan tarafın memura bir bedel ödemeye zorlanmasıdır. Fakat rüşvet ile haraç arasındaki ayrım çoğunlukla kolay yapılamamaktadır<sup>167</sup>.

#### 5.2.2.3. Kara para Aklama

Yasadışı yollardan elde edilen gelir karapara olarak ifade edilmektedir. Bu gelirin yasal ekonomiye normal ve temiz bir kazanmış gibi sokulması da karapara aklama olarak tanımlanmaktadır. Karapara aklamanın bilinen çok sayıda yöntemlerinden bazıları şu şekilde sıralanmıştır<sup>168</sup>:

- Hayali ihracat

---

<sup>165</sup> Özsemerci, Kemal. (2003). "Yolsuzluk ve Sahteciliğin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılması", *Sayıstay Dergisi*, Sayı:49, s.17.

<sup>166</sup> Gray, Cheryl W. ve Daniel Kaufmann (1998). "Corruption and Development, Finance and Development", *Maliye Dergisi*, Sayı:128, s.91.

<sup>167</sup> K. Özsemerci, a.g.e., s.20.

<sup>168</sup> R. Sanal, a.g.e., s.49.

- Mantarlama
- Parçalama
- Kıyı bankacılığı
- Göstermelik şirketler
- Paravan şirketler
- Kumarhaneler
- Fonların ülke dışına çıkarılması
- Döviz büroları

#### 5.2.2.4. İçeriden Öğrenenlerin Ticareti

İçerden öğrenenlerin ticareti; sermaye piyasasında araçların değerini etkileyebilecek, henüz kamuya açıklanmamış bilgileri kendisine veya üçüncü kişilere menfaat sağlamak amacıyla kullanarak sermaye piyasasında işlem yapanlar arasındaki fırsat eşitliğini bozacak şekilde maddi yarar sağlamak veya bir zararı bertaraf etmek şeklinde ifade edilmektedir<sup>169</sup>.

#### 5.2.2.5. Rant

Belirli bir zümre tarafından kendi lehlerine olacak şekilde ve kar elde etmek amacıyla bazı piyasalara girişte genellikle devletin koymuş olduğu kısıtlamaların aşılması girişiminin etkileri rant olarak ifade edilmektedir. Değişik formlarda karşımıza çıkan rant kollama faaliyetleri şu şekilde sıralanabilir<sup>170</sup>:

- Monopol kollama: Baskı ve çıkar grupları tarafından devlet tarafından imtiyaz hakkı verilen bir monopolün elde edilmesi için girişilen faaliyetlerdir.

---

<sup>169</sup> Güner, N.E. (2010). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlık ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. T.C.Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir, s.28.

<sup>170</sup> Türkiye Büyük Millet Meclisi Yolsuzlukları Araştırma Komisyonu; Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler Etkiler ve Çözüm Önerileri, [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk\\_arastirma/index.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk_arastirma/index.htm), (Erisim: 11.09.2015).

- Tarife kollama: Yurt içi piyasada karlarını maksimuma çıkarabilmek amacı ile çıkar ve baskı grupları tarafından mal ve hizmetlerin ithalinde yasaklamalar veya ithalat vergisi konulması amacıyla girişilen lobicilik faaliyetleridir.

- Lisans kollama: İthalatta tahsisli kotalardan lisans belgesi alabilmek için yapılan lobicilik faaliyetleridir.

- Kota kollama: Bazı kişi ve kurumlarca, ithalatın kota veya kontenjan sistemine tabi olması halinde global kota ve tahsisli kotaların artırılması girişimidir.

- Teşvik kollama: Çıkar ve baskı grupları tarafından, faizsiz ya da düşük faizli krediler, vergi istisna ve muafiyetleri, tarımsal ürünler için destekleme alımları gibi devletten mali yardım elde etmek amacı ile yapılan faaliyetlerin tümüdür.

- Sosyal yardım kollama: Lobicilik yapmak suretiyle ekonomide kişi ve kurumların devletten sosyal amaçlı mali yardım (işsizlik yardımı, fakirlik yardımı vb.) elde etme faaliyetleridir.

#### **5.2.2.6. İltimas**

Kamu işlemlerini yerine getirmekte olan görevlinin, haksız yere ve yasalara aykırı bir şekilde yakınlarını kayırması, arka çıkması kayırmacılık olarak ifade edilmektedir. Türkçede kullanılmakta olan “iltimas” kavramı da kayırmacılık anlamına gelmektedir. İltimas ve kayırmacılık kavramları halk dilinde “torpil” kavramı ile de ifade edilmektedir. Kayırmacılığın mevcut bulunan değişik türleri şu şekilde sıralanabilir<sup>171</sup>:

- Akraba kayırmacılığı (nepotizm),
- Eş-dost kayırmacılığı (kronizm),
- Siyasal kayırmacılık (partizanlık, patronaj),
- Hizmet kayırmacılığı.

#### **5.2.2.7. Oy Ticareti**

---

<sup>171</sup> N.E. Güner, a.g.e., s.29.

Belirli bir konuda Parlamentoda alınması istenen bir karar için diğer politikacıların olumlu oy vermelerin karşılığı olarak, bazı parlamenterlerin karşı grup tarafından talep edilen bir kararla alakalı olarak da aynı şekilde olumlu bir tavır takınıp birbirlerini destekleyecek biçimde tarafların oylarını kullanmaları şeklinde açıklanabilir. Böylelikle farklı görüşte olunsa bile her iki grubun da istediği yasalar, milletvekillerinin birbirlerini desteklemeleri neticesinde kolaylıkla çıkarılabilmektedir. Örnek olarak, parti liderlerine yöneltilen çeşitli suçlamaların, suçlamayı iddia eden partileri siyasilerin de lehte ve ortak oyları ile mecliste aklanmaları verilebilir<sup>172</sup>.

Bazı durumlarda oy ticaretinin Parlamentonun karar alma sürecine hızlandırıcı etki yaptığı görülebilir. Parlamentoda sıkı ve sert kurallara bağlı olan yasama işlevlerinin hızlanmasını sağlayabilir. Fakat oy ticareti çoğu durumda siyasal yozlaşma sebebi olabilmektedir. Uygulamada “ortak çıkarları” doğrultusunda siyasal partilerin birbirlerine daha çok destek verdikleri görülmektedir. Örnek vermek gerekirse, milletvekili emekliliğinin kolaylaştırılması emekli ikramiyesinin artırılması, milletvekili maaşlarının yükseltilmesi gibi konular söz konusu olduğunda milletvekillerinin daha kolay anlaşmaya vardıkları görülmektedir<sup>173</sup>.

#### **5.2.2.8. Lobicilik**

Çıkar ve baskı grupları tarafından siyasal karar alma süreci içinde, iktidar partilerinin, muhalefet partilerinin, bürokratların etkilenecek, kendi menfaatleri doğrultusunda yönlendirilmeleri anlamına gelen lobicilik faaliyetleriyle kamu sektöründe optimum karara varılması engellenir. Lobicilik faaliyetleri; bir siyasal partiye seçim aşamasında maddi ya da diğer şekillerde yardım sağlama, milletvekillerini seçimden sonra çeşitli şekillerde etkilemek suretiyle, Parlamentoda kendi çıkarlarına göre hareket etme imkanı verme şekillerinde görülebilir<sup>174</sup>.

---

<sup>172</sup> N.E. Güner, a.g.e., s.30.

<sup>173</sup> K. Özsemerci, a.g.e., s.22.

<sup>174</sup> N.E. Güner, a.g.e., s.30.

### 5.3. YOLSUZLUK ÖZELLİKLERİ

Farklı şekillerde ortaya çıkabilen yolsuzluk olgusu türlerine göre benzer özellikler gösterebilir. Bunlardan en önemlisi ise toplumsal yapının bütününe verdiği zarardır. Çeşitli şekillerde oluşabilen yolsuzluk kavramının ortak özellikleri aşağıda verilmiştir<sup>175</sup>.

- İster yazılı kurallar çerçevesinde olsun ister yazılı olmayan etik değerlere bağlı olsun sosyal yapının bütününe verdiği zarar dolayısıyla yolsuzluk eylemi topluma karşı işlenen suçlardan biridir. Bu suç yazılı kurallara bağlı olmak zorunda değildir.

- Çıkar elde etme, yolsuzluk olgusunun altında yatan amaçtır. Kişisel veya karşılıklı çıkar elde etme gayesindeki yolsuzluk olayının içinde maddi ya da maddi olmayan çıkar temini mevcuttur.

- Gerek yasal mevzuat gerekse sosyal yapının niteliğinden gizli bir şekilde sürdürülen yolsuzluk eylemi buna karşın, lobi faaliyetlerinde bulunma gibi bazı hususlarda açık bir şekilde gerçekleştirilebilir. Gizlilik derecesi yasal durumun ve toplumun olaya bakışına göre değişkenlik gösterebilir.

- Genel olarak yolsuzluk olayında birden fazla taraf mevcuttur. Olay, hırsızlık ve zimmet suçlarının dışında birden fazla tarafa sahiptir. Aynı zamanda taraflar arasında da karşılıklı bir çıkar ilişkisi bulunmaktadır.

- Toplumsal yapının yolsuzluk olgusunda aldatılması ile mevcut konumdaki sosyal yapının temel dinamikleri karşısında bir suç işlenmiş olunur.

- Bireysel çıkarlar yolsuzluk olayında toplumsal çıkarlara göre daha önemli görülür ve bu çıkarlara ulaşmak amacıyla gereğince çaba sarf edilir.

- Toplumsal yapının kamusal erke olan güven ve adalet duygusu gerçekleşen her yolsuzluk örneğini sonucunda sorgulanmaya başlanır.

---

<sup>175</sup> C.B. Arslan, a.g.e., s.22.

## 5.4. YOLSUZLUĞU ARTTIRAN FAKTÖRLER

Sosyal, ekonomik ve yönetsel faktörler olmak üzere, yolsuzluğu artıran faktörleri üç grupta incelemek mümkündür.

### 5.4.1. Sosyal Faktörler

Yolsuzluğu artıran sosyal nedenler arasında en önemlisi ve etkilisi, eğitim yetersizliğidir. Yolsuzluklarla mücadelede en çok etkili olabilecek iki yöntem - birbirlerine eşit ağırlıklarda - yolsuzluk yapanların teshir edilmesi ile halkın yolsuzluklar konusunda eğitilmesi ve aydınlatılmasıdır<sup>176</sup>.

Yolsuzlukla mücadelede sorun teşkil eden en önemli konu ise, yurttaşlık bilincinin henüz yerleştirememiş olmasıdır. Kamu yararı kavramının en uygun toplumsal yararı sağlaması, bu kavramın içinin yurttaşlık bilinciyle doldurulmasına bağlıdır. Halk, kamu hizmetinden yararlanmayı “lütuf” değil; bir yurttaşlık hakkı olarak görmelidir. Yurttaşın kamu hizmetini bu algılayış biçimi ve bürokratin yurttaş tepeden bakan anlayışı bilgi eksikliği de eklenince yolsuzluk ve rüşvet olasılığını artırmaktadır<sup>177</sup>.

Sivil toplum örgütlenmesinin yetersiz olması da sosyal nedenlerin arasında bulunan bir diğer olgudur. En yalın deyimini ile torpil olarak adlandırılmakta olan ve evrensel terminolojide yolsuzluk olduğu kesin sayılan kayırmacılığın, demokratik gelişkinliği yetersiz olan toplumlarda sıkça görülüyor olması da, doğrudan örgütlenme bilinci ile alakalıdır. Zira birlikte hareket bilincini yeterli düzeyde geliştiremeyen toplumlarda, dolayısı ile bireycilik gelişmektedir. Genel olarak bireysel mücadele ise, adamını bulma yöntemi ile işler. Yolsuzluk ile mücadeleye negatif şekilde etki eden sosyal faktörlerden birisi de olumsuz toplumsal algılamalardır. Örneğin, dürüstlüğü erdemli bir davranış olduğu konusu kuşku barındırmaz. Fakat, bilhassa yolsuzluk ile mücadele sürecinde kamu görevlilerinin yalnızca dürüstlüğüne odaklanılıp uzmanlığın, birikimin ve liyakatin ihmal edildiği bir yaklaşım, sonuç olarak kötü

---

<sup>176</sup> R. Sanal, a.g.e., s.47.

<sup>177</sup> N.E. Güner, a.g.e., s.31.

yönetim getirir ki; kötü yönetim de yolsuzlukların yeşermesi, filizlenmesi bakımından en uygun ortamı hazırlar<sup>178</sup>.

Yolsuzlukların ortaya çıkarılmasındaki engellerin biri de ihbar kavramının, gammazlık ve ispiyonculuk olarak algılanıyor olmasıdır. Hâlbuki ihbar ve şikâyet olguları gelişmiş ülkelerde yurttaşlık bilincinin doğrudan bir türevidir, hatta yurttaşlık ödevi olarak kabul edilmektedir. Yayınlanmış olan bir çalışmada, Çin’de yaygın eğitim neticesinde kamu görevlileri tarafından yolsuzluk yapanların duraksamaksızın ihbar edilmesi ile bu ülkede yolsuzluğun en alt düzeye indirildiği vurgulanmıştır<sup>179</sup>.

#### 5.4.2. Ekonomik Faktörler

Genel olarak ekonomik neden kamu görevlilerinin düşük ücretle çalıştıklarını ifade etmektedir<sup>180</sup>.

Yolsuzluğun, devletin geniş karar alma yetkisine sahip olduğu alanlarda ortaya çıktığı bilinmekte olup yolsuzluğun geniş ve yaygın kamu sektörü tarafından davet edildiği belirtilmektedir. Diğer bir ifade ile temiz devletin gelişmesine küçülen kamu sektörü neden olur. Mal, hizmet ve emek fiyatlarının, tanım gereği, siyasal nitelikte olması, piyasa mekanizmalarının yetersiz olduğu ya da bulunmadığı yerlerde; bu kararlardan olumsuz etkilenenlerin, konuya yolsuzluğu dâhil etmelerine yol açmaktadır. Fakat ekonomide kamu sektörünün rolünün azaltılmasının da olumsuz etki yapacağı belirtilmektedir. Kamu hizmetlerinde görülen kısıntı, bu sektörün kapasitesinde olumsuz gelişmelerin sebebi halindedir. Bu durumdan, en çok zarar görecektir olanlar ise çalışanlardır. Bununla birlikte, belirsizlik ile beraber gelen düşük moral de yaygınlaşmaya başlamaktadır. Küçülmekte olan bir devletin yolsuzlukla mücadelede sırasındaki düzenleyici rolünün azalması beklenir. Bunun güzel bir örneği Tayland’da sunulmaktadır. Devlet tarafından güçsüzleştirilen özel aktörlerin devlet-toplum ilişkilerini belirlediğin noktalardaki dengesiz duruş yolsuzluğun artmasına sebep olabilir<sup>181</sup>.

---

<sup>178</sup> N.E. Güner, a.g.e., s.31.

<sup>179</sup> [http://www.tbmm.gov.tr/komisyonyolsuzluk\\_arastirma/index.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyonyolsuzluk_arastirma/index.htm)

<sup>180</sup> K. Özsemerci, a.g.e., s.129.

<sup>181</sup> N.E. Güner, a.g.e., s.32.

Kamu hizmetindeki çalışanların elde ettikleri maaş ve ücretlerin dengesizliği, yolsuzlukların sebebi olarak görülebilecek asıl çarpıklıktır. Memur ve işçilerin maaş ve ücretleri belirlenirken herhangi bir kıstasın kullanılmadığı görülmektedir. Hükümeti ya da Parlamentoyu etkileyebilen meslek gruplarının maaşları daha yüksekken, sesini duyuramayan gruplar, az olan maaşlarına razı olmak zorunda bırakılmaktadırlar. Bunun yanında, işçi ücretlerinin, yalnızca işçilerin yararlanabildiği toplu iş sözleşme uygulamasıyla, genelde, memur maaşlarına göre yüksek olduğu görülmektedir<sup>182</sup>.

Özellikle örgütlü yapılan yolsuzluk suçlarının ortaya çıkarılması ve önlenmesinde, yazılı ve görsel basın ve yayın kuruluşlarına önemli görevler düşmektedir. Yolsuzlukların saptanıp temiz bir toplum yaratılması konusunda; özgür, tarafsız ve olaylara nesnel yönden bakabilen bir basın, önde gelen araçlardan biridir. Basın ve yayın kuruluşlarının ahlak ilkeleri çerçevesinde “haber verme” haricinde bir faaliyetlerinin bulunmaması ve başka ticari faaliyetlerin yürütüldüğü yapılanmalar ile organik bir bağa sahip olmaması, basının bu görevini etkili ve sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmesinin temel şartıdır. Özellikle, bankacılık, enerji, inşaat gibi doğrudan veya dolaylı olarak devlet ile ilgili alanlarda faaliyette olan holdinglerin bünyesinde bulunan basın ve yayın kuruluşlarının konu ile ilgili yapılmış haberlerinin inandırıcılık bakımından tartışılması doğal karşılanmalıdır. Diğer taraftan bu konumda bulunan basın ve yayın kuruluşlarının, kasıtlı olarak kamuoyunu yönlendirmeleri gibi ciddi bir risk de mevcuttur<sup>183</sup>.

### 5.4.3. Yönetmelik Faktörler

Çeşitli faaliyetler ile alakalı yasal düzenlemeler ve onay işlemlerinin varlığı, bu faaliyetlerin onaylandığı ve denetlendiği kişi olan kamu görevlisi tekel gücüne sahip olmaktadır. Onay vermek bu görevliler tarafından reddedilebilir veya aylarca ya da yıllarca gecikmeye alınabilir. Bu yolla onay veya izin alması gereken şahıslardan rüşvet almak amacıyla kamusal yetkiler kullanılabilir<sup>184</sup>.

---

<sup>182</sup> [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk\\_arastirma/index.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk_arastirma/index.htm)

<sup>183</sup> R. Sanal, a.g.e., s.51.

<sup>184</sup> G. Kösekahya, a.g.e., s.117.



Kamu hizmeti kapsamındaki işlemlerin ve uygulama usullerinin kurallar yardımıyla düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, belirli normlara idarenin çalışma usulleri bağlanmalıdır. İdarenin, kişileri etkileyen idari işlemlerin üretilmesi süreci içerisinde ilgililerle işbirliği yapması, onlarla iletişim halinde olarak yapılan ve yapılacak olan işlemler hakkında onlara bilgi aktarmasına ilişkin usuller çalışma usulleridir. Bundan dolayı, rüşvet fiilinin oluşumunda, idari usul noksanlığının son derece elverişli bir ortam hazırladığı görülmektedir<sup>185</sup>.

Kamu kadrolarında aşırı şişkinlik oluşmasının sebebi, kamu çalışanları seçilirken liyakat unsuruna dikkat edilmemesi ve rasyonelliğin ve verimliliğin kamusal istihdamda sağlanamamasıdır. Yolsuzlukları itici bir diğer unsur, aşırı istihdamın bir sonucu olarak analiz edilebilecek olan kamu sektöründeki ücretlerin azlığı olgusudur. Kaçınılmaz şekilde düşük ücretler, düşük becerili kamu görevlilerinin istihdam edilmesine de sebep olmaktadır. Kamu sektörünü göz önüne alındığında önemli konulardan bir diğeri ise çalışanların ücretlerindeki dengesizlikler ve adaletsizliklerdir. Aynı veya benzer nitelikte bir göreve sahip olan kamu görevlilerinin aldıkları ücretlerin arasında var olan birkaç kata kadar yükselen farklılıkların, daha az ücret alan görevlilerde yarattığı huzursuzluk kamu hizmetlerinin niteliğine yansımakta olduğu görülmektedir. Kendisini ikinci planda hisseden ve mutsuz olan kamu görevlisi, meşru olmayan yollar kullanarak hakkını arama eğiliminde olabilmektedir. Adli sistemin sebep olduğu sorunlar ise yolsuzluğun artmasına etki eden diğer bir önemli nedendir. Yolsuzluk yapan kamu görevlileri, ceza sisteminin yetersiz olması ve sistemdeki cezaların caydırıcı nitelikte olmamasından teşvik almaktadır<sup>186</sup>.

Yolsuzluk konusunda; kuralların, kanunların ve hukuki süreçlerin şeffaf olmaması durumu uygun bir zemin hazırlamaktadır. Şeffaflığın olmaması ile birlikte karar alma ve yetkililerine hesap verme sorumluluğu da verilmemesi yolsuzluklara ortam hazırlamaktadır. Şeffaflığın kamu ihaleleri gibi alanların öngörülen süreç ve prosedürlerinde bulunmaması ve karardan önce izlenen sürecin bu sebeple saptanamaması yolsuzluğun olumsuz etkisini en net şekilde göstermektedir. Belirtilen tüm bu faktörler aşağıdaki gibi özetlenebilir<sup>187</sup>:

- Yetersiz idari ve mali sistemler,

---

<sup>185</sup> R. Sanal, a.g.e., s.52.

<sup>186</sup> N.E. Güner, a.g.e., s.32.

<sup>187</sup> R. Sanal, a.g.e., s.53.

- Ekonominin yönlendirilmesi veya ekonomiye müdahalenin derecesi,
- Hesap verebilirliğin olmaması,
- İdari işlemlerde şeffaflık ve açıklığın olmaması,
- Yetersiz idari ve mali sistemler,
- Mesleki ahlak kurallarının yeterince tanımlanmaması,
- Etkisiz kontrol sistemleri,
- Kamu tekelleri ve resmi işlemlerde yetki tekelinin yaygınlığı.

## 5.5. YOLSUZLUĞUN ETKİLERİ

Çeşitli bir takım analizler, yolsuzluğun ekonomik değişkenlerin ve bilhassa ekonomik büyüme oranlarının üzerindeki olumsuz etkilerini gözler önüne sermektedir. Siyasal sistemin devletin ve yönetimin yasallığına ve saygınlığına zarar vermesi yolsuzluğun en genel ve olumsuz etkisidir. Bunları geçersiz ve anlamsız kılmakta olan yolsuzluğun yaygınlaşması durumunda, toplum kural tanımamaya ve kargaşaya itilecektir. Yasaların ve kuralların etkilerini kaybettiği toplumlar ise çürümeye mahkûm durumdadır. Kuralsızlığı körükleyen yolsuzluk, toplumun ve devletin temelini derinden sarsmaktadır<sup>188</sup>.

Ekonomi üzerinde yolsuzluğun etkileri maddeler halinde aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>189</sup>:

- Yatırımların daralmasına sebep olan yolsuzluk, bunun sonucu olarak ekonomik büyümeye de aynı etkiyi yapmaktadır. Yolsuzluğun daha yüksek maliyetler ve belirsizlik yaratması yatırımlarda azalmaya sebebiyet vermektedir.

- Üst düzey kamu görevlerinin rüşvet gibi yollardan kazanç sağlamaları kamu yatırımları projeleri sayesinde kolaylaşmaktadır. Bu tipteki kamu yatırım harcamaları dolayısıyla amacı dışında gereksiz bir artış sergilemektedir.

- İşletme ve bakım için gerekli harcamaların yapılması, eğitim ve sağlık harcamalarını azaltan benzer nedenlerden dolayı engellenmektedir.

---

<sup>188</sup> Akbulut, Erol. (2002). “Sayıstay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi”, *Sayıstay Dergisi*, Sayı:50-51, s.9.

<sup>189</sup> Tanzi, Vito ve Hamid Davoodi. (1997). “Corruption, Public Investment and Growth”, IMF Working Paper, WP/97/139, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp9773.pdf>, (Erisim:11.09.2015), s.5.

• Ülkenin altyapısını zayıflatmakta ve kamu yatırımlarının verimliliğini azaltmaktadır.

• Vergi gelirlerini vergi idaresi ve gümrükler üzerinde bulunan etkisiyle düşürerek hükümetin gerekli kamu harcamaları yapma gücüne azaltıcı etkide bulunmaktadır.

## 5.6. YOLSUZLUK VE KAMU İHALELERİ

Uygulamada yolsuzluk suçları algısı Türk hukukunda parçalı bir yapıya karşılık gelmektedir. Zira yolsuzluk suçları olarak algılanan suçların birçoğu yürürlüğe 2005 yılında giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmekle birlikte yolsuzluk niteliği arz eden düzenlemeler de 1990 yılında yürürlüğe giren 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu ve diğer bazı mevzuat düzenlemelerinde yer almaktadır<sup>190</sup>.

Aşağıda ihale öncesi süreçte yaygın olan riskler sıralanmıştır<sup>191</sup>:

- a) Kamu ihalesinin ihtiyaç analizinin, planlamasının ve bütçelemesinin yetersiz olması,
- b) Şartnamelerin yetersiz ya da objektif olarak tanımlanmamış olması,
- c) İhale prosedürünün yetersiz ya da düzensiz olanının tercih edilmesi,
- d) İhale teklifi hazırlama takviminin yetersiz ya da istekliler üzerinde tutarlı bir biçimde uygulanmaması.

İhale aşamasında ortaya çıkan yaygın riskler şu şekilde verilmiştir<sup>192</sup>:

- a) Bilgilere uygun olmayan yollarla ulaşan ihaleye davette isteklileri;
- b) Tekliflerin, yetersiz fiyatla sonuçlanan rekabetçi olmayan veya bazı durumlarda gizli anlaşmalı olarak verilmesi;

---

<sup>190</sup> H. Ekşi, a.g.e., s.72.

<sup>191</sup> Köktaş, A., Karaosmanoğlu, F. ve Bilgiç, V.K. (2009). *Kamu İhaleleri ve Etik*. Ankara: T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurumu, s.15.

<sup>192</sup> A.Köktaş vd., a.g.e., s.17.

c) Değerlendirme ve onaylama süreci içinde çıkar çatışması durumlarının yanlış tutum takınmaya ve yolsuzluğa yol açması;

d) İhaleyi kazanamamış olan isteklilerin bir ihale kararı karşısında hukuk yollarına başvurulmasını teşvik etmeyen, karar verme prosedürü ile ilişkili kayıtlara ulaşmanın mümkün olmaması.

Aşağıda ihale sonrası aşamada, kamu ihale sürecinin dürüstlüğü konusunda sıklıkla karşılaşılan riskler verilmiştir<sup>193</sup>:

a) Yüklenicinin izlenmesinde yetersizlik;

b) Sorumsuz alt yüklenicilerin ve partnerlerin varlığı veya seçimlerinin saydam olmayan yöntemle yapılması;

c) Denetimi olmayan kamu görevlileri;

d) yetersiz biçimde ayrılan, başta ödeme olmak üzere finansal görevler.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 235. Maddesinde İhaleye Fesat Karıştırma suçu düzenlenmiştir. Kamu kurum veya kuruluşları adına yapılmış olan mal veya hizmet alım ya da satımlarına veya kiralamaları ile ilişkili ihaleler ile yapım ihalelerine fesat karıştırılması söz konusu madde ile cezai hüküm altına girmiştir. Suçun maddi unsuru kamu kurum veya kuruluşları adına yapılmış olan mal veya hizmet alım veya satımlarına ya da kiralamalara ilişkin ihalelere fesat karıştırmaktan oluşmaktadır<sup>194</sup>.

Seçimlik hareketlik bir suç olarak; uygulanacak idareler bakımından geniş kapsamlı olan ihaleye fesat karıştırma suçu karşımıza çıkmaktadır. İhaleye fesat karıştırma fiilleri de şu şekildedir<sup>195</sup>:

• İhaleye veya ihale sürecindeki işlemlere, hileli davranışlarla ihaleye katılma yeterliğine ya da koşullarına sahip kişilerin katılmalarına engel olmak,

• İhaleye, hileli davranışlarla ihaleye katılma yeterliğine veya koşullarına sahip olmayan kişilerin katılmasını sağlamak,

• Hileli davranışlarla teklif edilen malları, şartnamesinde belirtilen niteliklere sahip olduğu hâlde, sahip olmadığından bahisle değerlendirme dışı bırakmak,

• Hileli davranışlarla teklif edilen malları, şartnamesinde belirtilen niteliklere sahip olmadığı hâlde, sahip olduğundan bahisle değerlendirmeye almak,

---

<sup>193</sup> A.Köktaş vd., a.g.e., s.18.

<sup>194</sup> Altıparmak Cüneyt. (2007). "Görevi Kötüye Kullanma Suçunun İhale Süreci Açısından İrdenmesi", *İstanbul Barosu Dergisi*, Özel Sayı:1, s.45.

<sup>195</sup> 5237 sayılı TCK, m.235/2.

• Tekliflerle ilgili olup da ihale mevzuatına veya şartnamelere göre gizli tutulması gereken bilgilere başkalarının ulaşmasını sağlamak,

• Cebir veya tehdit kullanmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer davranışlarla, ihaleye katılma yeterliğine veya koşullarına sahip olan kişilerin ihaleye, ihale sürecindeki işlemlere katılmalarını engellemek, (Madde metninde açıkça belirtilmemesine rağmen çıkma tabir edilen para karşılığında ihaleden çekilmek de hukuka aykırı bir davranış olarak kabul edilebilir)

• İhaleye katılmak isteyen veya katılan kişilerin ihale şartlarını ve özellikle fiyatı etkilemek için aralarında açık veya gizli anlaşma yapmaları.

Kamunun zararının oluşması ihaleye fesat karıştırma fiilinin gerçekleşmesi için zorunlu değildir. İhale sürecinde korunmak istenen hukuki değer maddenin 3. Fıkrası ve madde gerekçesi ışığında kamusal faaliyetlerin dürüstlük ilkesine uygun bir şekilde yürütüldüğüne ilişkin ve özellikle kamu adına yapılmış olan mal ve hizmet alım ve satımı gibi ihale işlemlerinin yapılması ile ilişkili olarak, kamu görevlilerine duyulmakta olan güven olduğunu söylemek mümkündür. İhaleye fesat karıştırma suçu ile menfaat sağlayan görevli kişilerin ayrıca bu nedenle ilgili suç hükmü uyarınca cezalandırılması da bu madde ile birlikte düzenlenmiştir<sup>196</sup>.

Madde metninde bulunan hareketlerin yapılması bu suçun oluşması için yeterlidir. Ayrıca yapılmış olan hareketler sonucunda herhangi bir neticenin gerçekleşmesi beklenmemektedir. İhaleye fesat karıştırma suçu bundan dolayı neticesi harekete bitişik olan bir suç tipidir. Bununla birlikte ihaleye fesat karıştırmanın somut tehlike suçu olduğu, suçun gerçekleşmesi için ihaleye fesat karıştırma hareketlerinin yapılmasının yeterli olduğu ve ihaleyi yapan kurum ya da kuruluşa bu hareketler neticesinde bir zararın oluşmasının aranmadığı göz önünde bulundurulduğunda söylenmesi mümkündür. Çünkü ihaleye fesat karıştırma suçu ile korunan hukuksal değerler ihaleye fesat karıştırmaya yönelik olarak yapılan hareketler sonucunda ihlal edilmektedir. Son olarak belirtilmelidir ki teşebbüse elverişli bir suç olarak ihaleye fesat karıştırma suçu karşımıza çıkmaktadır<sup>197</sup>.

---

<sup>196</sup> Sarıtaş Hatice. (2009). “İhaleye Fesat Karıştırma ve Edimin İfasına Fesat Karıştırma Suçları”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:73, s.55.

<sup>197</sup> Dülger Murat Volkan, “Ekonomik Suçlar Bağlamında İhale Sürecine İlişkin Suçların Değerlendirilmesi”, [http://www.dulger.av.tr/assets/pdf/ihalesurecineiliskin\\_suclar.pdf](http://www.dulger.av.tr/assets/pdf/ihalesurecineiliskin_suclar.pdf), (Erişim:08.10.2015), s.18.

Yolsuzluk algılamalarında rüşvet suçu da akla en çok gelen suçların başında gelmektedir. Fakat toplumsal algılamada rüşvet olarak algılanan fiiller ile Türk Ceza Kanunu'nda tanımlanan rüşvet suçu tam olarak örtüşmemektedir. Bu açıdan eski hali ile “Bir kamu görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olarak bir işi yapması veya yapmaması için kişiyle vardığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlaması” olarak tanımlanmış olan rüşvet suçunun 5 Resmi Gazetede Temmuz 2012 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 6352 sayılı Kanun ile değiştirilmesi ile yolsuzluk algılamalarına yakınlaştırılmaya çalışılmıştır<sup>198</sup>.

Türk Ceza Kanunu'nun 247 ve devamı maddelerde zimmet suçu kamu görevlisinin “görevi nedeniyle zilyetliği kendisine devredilmiş olan veya koruma ve gözetimiyle yükümlü olduğu malı kendisinin veya başkasının zimmetine geçirmesi” olarak ifade edilmiştir. Zimmetin açığa çıkmasını engellemeye yönelik hileli davranışlarla suçun işlenmesi nitelikli hal şeklinde madde metninde düzenlenmiştir. Zimmet suçunda cezayı azaltıcı sebepler olarak, suçun malın geçici olarak kullanıldıktan sonra iade edilmek üzere işlenmesi, zimmete geçirilen malın soruşturma ve kovuşturma başlamadan önce aynen iade edilmesi veya uğranılan zararın tamamen tazmin edilmesi ve zimmet suçuna konu olan malın değerinin azlığı halleri sayılmaktadır<sup>199</sup>.

Türk Ceza Kanunu'nun 250. maddesinde düzenlenmiş olan irtikâp suçuyla “Kamu görevlisi tarafından görevinin sağladığı nüfuzu kötüye kullanmak suretiyle kendisine veya başkasına yarar sağlanmasına veya bu yolda vaatte bulunulmasına bir kimsenin icbar edilmesi” cezai hükme bağlanmıştır. İcbarın madde metninde “Kamu görevlisinin haksız tutum ve davranışları karşısında, kişinin haklı bir işinin gereği gibi, hiç veya en azından vaktinde görülmeyeceği endişesiyle, kendisini mecbur hissederek, kamu görevlisine veya yönlendireceği kişiye menfaat temin etmiş olması halinde” kabul edilecek olması şeklinde düzenlenmiştir. Madde metninde bulunan icbarın niteliği irtikâp suçunda önemlidir. Zira bu icbarın, yağma suçunun oluşmasına sebebiyet veren cebir ya da tehdit boyutunda olmaması gerekmektedir. Gerçekleşen suç aksi halde, icbar suretiyle irtikâp değil, gasp suçuna dönüşür<sup>200</sup>.

---

<sup>198</sup> H. Ekşi, a.g.e., s.75.

<sup>199</sup> M.V. Dülger, a.g.e, s.19.

<sup>200</sup> 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Gerekçesi, m.250.

Türk Ceza Kanunu'nun 157. Maddesinde dolandırıcılık fiili, bir kimsenin hileli davranışlar ile aldatılıp, kişinin ya da başkasının zararına olarak failin, kendisine veya başkasına bir yarar sağlaması şeklinde ifade edilmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 158. Maddesinde ise dolandırıcılık fiilinin yolsuzluk suçlarına bakan kısmı bulunmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşlarının zararına olacak şekilde dolandırıcılık fiilinin işlenmesi durumu maddeyle Nitelikli Dolandırıcılık olarak kabul edilip faile ceza öngörülmüştür. Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Zararına Nitelikli Dolandırıcılık suçunda failin kamu görevlisi olma şartı yoktur. Hileli davranışlar ile kamu kurum ve kuruluşlarını zarara uğratacak herhangi bir kişi geniş bir uygulama alanı olan suçun faili konumunda bulunabilir. Sağlık alanında görülme ihtimali daha yüksek olan yolsuzluk fiillerinden çoğu nitelikli dolandırıcılık suçu kapsamdadır. Nitelikli dolandırıcılık kapsamında, özellikle tarımsal ve hayvansal desteklemeler üzerindeki fiillerin birçoğu değerlendirilmektedir. Sosyal, ekonomik ve siyasal amaçlarla çıkarılmış olan ve sektörel eksikliklerin giderilmesi, bozulan dengelerin düzeltilmesi gibi hedeflere sahip sübvansiyonların kötüye kullanılmaları durumları da görülmektedir. Bu açıdan, devletin yapmış olduğu transfer harcamaları, verdiği sübvansiyonlar ile yolsuzluk arasında yapılmış olan çalışmalarda pozitif bir ilişkinin olduğu gözlenmiştir<sup>201</sup>.

Çalışmada görevi kötüye kullanma suçunun yer almasının nedenini, ihale sürecindeki bir takım fiillerden görevi kötüye kullanma suçunun oluşabileceği gerçeği oluşturmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun 235. maddesinde yer almakta olan fiillerin kamu görevlisi olan fail tarafından ayrıca işlenmemiş olması durumunda yalnızca görevi kötüye kullanma suçundan bahsedilebilecek nitelikte olan bazı fiiller şu şekildedir;

-İhale yapılması gereken durumlarda, doğrudan temin yapmak veya öngörülen usullere aykırı davranmak,

-İdarenin ihtiyacı olmadığı halde ihaleye çıkmak,

-İhale yöntemini değiştirmek (açık ihale yerine pazarlık usulüne başvurmak gibi),

-İhale mevzuatının genel ilkelerine aykırı davranmak (saydamlık, rekabet...)<sup>202</sup>.

---

<sup>201</sup> Porta Rafael La, Florencio Lopez-de-Silanes, Andrei Shleifer, Robert Vishny, (1999), *The Quality Of Government*, Oxford University Press, s.239.

<sup>202</sup> C. Altıparmak, a.g.e, ss.5-55.

İhaleye fesat karıştırma suçunun bu örneklere bakılınca görevi kötüye kullanma suçuna göre özel nitelikte olduğu görülmektedir. Fakat burada somut olay bağlamında, iki suç arasındaki ayrımın yapılması daha doğru olacaktır. Çünkü başlı başına ihaleye fesat karıştırma suçunu eşik değerin altına düşürmek amacı ile işi bölerek ihaleye çıkmak ve ihale yöntemini mevzuata aykırı şekilde belirlemek oluşturmasa da bir kimsenin ihaleye girmesini engellemek amacıyla söz konusu fiiller işleniyorsa ihaleye fesat karıştırma suçu söz konusu olmaktadır<sup>203</sup>.

İhale süreci içindeki yolsuzluk fiilleri sırasında sahtecilik fiillerinin kullanılmasının gerektiği konusu düşünülerek bu suçlara da çalışmada yer verilmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 204. maddesinde Resmi Belgede Sahtecilik suçu, 207. maddesinde de Özel Belgede Sahtecilik suçu düzenlenmiştir. Bu maddelerde<sup>204</sup>:

- Bir resmî/özel belgenin sahte olarak düzenlenmesi,
- Gerçek bir resmî/özel belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi,
- Sahte resmî/özel belgenin kullanılması suç fiilleri olarak tanımlanmıştır.

Bir başka suçun işlenmesi sırasında sahte resmî veya özel belgenin kullanılması durumunda, hem sahtecilik hem de ilgili suç dolayısıyla ayrı ayrı ceza hükmü verilmesi de Türk Ceza Kanunu'nun 212. maddesi ile belirlenmiştir. Bu açıdan örneğin ihaleye fesat karıştırma fiili işlenirken sahte belge kullanılması durumunda her iki suç dolayısıyla da ayrı ayrı ceza hükmü verilecektir<sup>205</sup>.

---

<sup>203</sup> C. Altıparmak, a.g.e, s.81.

<sup>204</sup> H. Ekşi, a.g.e., s.78.

<sup>205</sup> M.V. Dülger, a.g.e, s.22.



## 5.7. YOLSUZLUKLA MÜCADELEYE YÖNELİK KAMU İHALE İLKELERİ

### 5.7.1. Kamu İhalelerinde Şeffaflık

Şeffaflığın sağlanması konusunda gizlilik ve kapalılık üzerine kurulmuş olan geleneksel yönetim anlayışı kamu yönetimlerinin önünde ciddiye alınması gerekmekte olan önemli bir engeldir. Klasik anlamda devletçi geleneğinin de gizlilik ve kapalılık üzerine Türk kamu yönetiminin temellenmiş olduğu bilinmektedir. Türk kamu yönetiminde egemen olan gizli ve dışı kapalı yapının sorgulaması suretiyle modernleşme ve küreselleşme sürecinde dünyada yaşanmakta olan siyasal ve yönetsel değişim şeffaflaşmanın, katılımcılığın, hesap verilebilirliğin, denetlenebilirliğin artmasının gerekliliğini gündeme getirmiştir. Fakat şeffaf ve katılımcı yönetim anlayışının uygulamaya geçmesi gizlilik ve kapalılık geleneğinden gelen Türkiye için kolay bir süreç olmamıştır. Yönetimin her kademesinde şeffaflık kavramının önem ve zorunluluk gerektiren bir kavram olarak gelişeceği açıktır. Bundan dolayı gizlilik esası üzerine kurulmuş bir yönetimden kısa sürede şeffaf yönetime dönüşümün gerçekleşebileceği olası değildir<sup>206</sup>.

Umuma açık bir şekilde önceden kamu ihalesinin ilan edilmesine veya istekliler önünde teklif zarflarının açılmasına ilişkin kurallar bu ilkenin sonuçları arasındadır. Fakat, yeni Kanunda öngörülen doğrudan temin usulü ile ilanın ihtiyari tutulduğu pazarlık usulü bu ilkenin istisnalarındır<sup>207</sup>.

### 5.7.2. Kamu İhalelerinde Şeffaflığın Önem Kazanması

Devletlerin kamu harcamalarını sürekli artırması ve genişletmesi, sosyal devlet olmanın getirdiği hizmet sunma ödevinin gerekliliğidir. Devlet anlayışında ortaya

---

<sup>206</sup> Akdoğan, Muzaffer (2011). “Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türk İhale Rejiminin Şeffaflık Açısından Değerlendirilmesi”, <http://www.vedatkitapçılık.com/> (Erişim: 15.08.2015).

<sup>207</sup> Odyakmaz, Zehra, Kaymak Ümit, Ercan İsmail. (2010). *Anayasa Hukuku İdare Hukuku*, İstanbul; İkinci Sayfa Basım, s.299.

çıkan bu değişim ve dönüşümün sonucu olarak devlet artık etkin bir harcama birimi halini almaktadır<sup>208</sup>.

Talep edilen mal hizmet ve yapım işini en uygun fiyatta temin edebilecek tedarikçinin hizmet sunucunun ve yapım müteahhidinin seçilebilmesi etkin bir kamu alımının gerekliliğidir. Kamu alımlarında etkinlik arayışını; istekliler karşısında idarenin yolsuzluk, siyasi himayecilik ve rekabeti bozucu davranış ve kararlar ile eylemde bulunması olumsuz etkilemektedir. Bu sebeple ihalelerde etkinliği bozan bu karar ve davranışların azaltılması amacıyla öncelikli olarak şeffaf, istekliler arasında ayrımcılık yapmayan ve rekabete açık olan ihalelerin yapılmasını sağlamak gerekmektedir<sup>209</sup>.

Bunun yanında kamu kaynaklarının verimli kullanılması konusunda şeffaflığın etkili bir rol üstlenmesi ile birlikte idaredeki etik erozyonun da şeffaflık sayesinde önüne geçilebilir. Bu yüzden yolsuzluğun kamu ihalelerinde daha çok gizli ve takdire açık alanlarda meydana geldiği görülmektedir. Şeffaflık aynı zamanda kamu alımlarında görülen yozlaşmanın önlenmesi konusunda da önemli bir çözüm arz etmektedir. Kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi bakımından, kamu alımlarının şeffaflık ilkesi uyarınca gerçekleştirilmesi büyük bir öneme sahiptir<sup>210</sup>.

### **5.7.3. Kamu İhalelerinde Rekabet**

Rekabet ilkesi, en uygun sözleşmecinin idare tarafından en ucuz bedele bulunabilmesinin, en kaliteli mal ve hizmetin de en uygun bedelle alınabilmesinin amaçlandığı bir ilkedir. Olabildiğince fazla kişinin veya hiç olmazsa birden fazla kişinin ihaleye katılması, rekabetin olabilmesi için gerekli şarttır<sup>211</sup>.

Rekabet ilkesi ayrıca idareler tarafından ihalelerde rekabetin gerçekleşmesi için gerekli ortamın sağlanması, rekabeti engelleyici davranış ve düzenlemelerden kaçınılması, hiçbir müdahale olmaksızın fiyatların serbestçe belirlenmesi ilkesi olarak

---

<sup>208</sup> Şenbil, S. (2011). *Ürk Kamu İhale Sistemindeki Gelişmelerin Kamu Harcamaları Boyutunda Analizi*. Yüksek Lisans Tezi. T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, s.125.

<sup>209</sup> M. Akdoğan, a.g.e.

<sup>210</sup> S. Şenbil, a.g.e., s.126.

<sup>211</sup> S. Şenbil, a.g.e., s.126.

tanımlanabilir. Bununla birlikte aşırı oranda düşük tekliflerin değerlendirilemeyeceği Kanun'da kural olarak benimsenmiştir. Ancak değerlendirilebilmesi amacı ile özel bir yöntem öngörülmüş olması sebebiyle haksız rekabet de engellenmiştir<sup>212</sup>.

Hiçbir baskı altında kalmadan isteklilerin ihale tekliflerini yapabilmesi olanağı veren bir ilke olan rekabet ilkesinin bir sonucu olarak Devlet İhale Kanunu'nda ve Kamu İhale Kanunu'nda ihale komisyonuna üye olanların eşlerinin ya da belli dereceye kadar olan hısımlarının ihaleye katılmaları engellenmiştir. Bunun yanında isteklilerin gerçekçi teklif hazırlamalarına ihalelerdeki ilan sürelerinin uzatılması ile imkân verilmiştir. Böylelikle rekabetin daha iyi gerçekleşmesi hedeflenmiştir<sup>213</sup>.

#### **5.7.4. İhalelerde Görevli Kamu Görevlilerine Yönelik Düzenlemeler**

İhale görevlilerinin ceza sorumluluğu 4734 sayılı Kanunun 60'inci maddesinde düzenlenmiştir. Maddede, ihale yetkilisi ile ihale komisyonlarının başkan ve üyeleri ile ihale işlemlerinden sözleşme yapılmasına kadar ihale sürecindeki her aşamada görev alan diğer ilgililerin; 17'nci maddede belirtilen yasak fiil veya davranışlarda bulduklarının, görevlerini kanuni gereklere uygun veya tarafsızlıkla yapmadıklarının, taraflardan birinin zararına yol açacak ihmalde veya kusurlu hareketlerde bulduklarının tespiti halinde, haklarında ilgili mevzuatları gereğince disiplin cezası uygulanacağı, ayrıca, fiil veya davranışlarının özelliğine göre haklarında ceza kovuşturmasının da yapılacağı ve hükmolunacak ceza ile birlikte tarafların uğradıkları zarar ve ziyanın genel hükümlere göre kendilerine tazmin ettirileceği, bu kanuna aykırı fiil veya davranışlardan dolayı hüküm giyen idare görevlilerinin, bu kanun kapsamına giren işlerde görevlendirilemeyecekleri, bu kanun kapsamına giren işlerden dolayı yargı organlarınca herhangi bir ceza verilmiş olanların bu kanun kapsamına giren bütün kamu kurum ve kuruluşlarınca bu kanunun ve ilgili diğer mevzuatın uygulanması ile görevli ve yetkili kadrolara atanamayacağı ve görev alamayacağı, Kanunun 5'inci maddesinde belirtilen kurallara aykırı olarak ihaleye

---

<sup>212</sup> Gürhan, H.Hüseyin, (2011). "Kamu İhale Kanunu ve Getirdikleri" (Erişim: 15.08.2015), s.4.

<sup>213</sup> Z. Odyakmaz vd., a.g.e., s.299

çıkılmasına izin verenler ve ihale yapanlar hakkında da bu yaptırımların uygulanacağı ifade edilmiştir<sup>214</sup>.

## 5.8. TÜRKİYE'DE YOLSUZLUKLA MÜCADELE

Türkiye, yolsuzluk bakımından, kötü bir intiba uyandırmaktadır. Yolsuzluk ile siyasette ve bürokraside sıklıkla karşılaşılmaktadır. Türkiye'de yolsuzluk; kamu idaresinin her bölümünde, trafikte, gümrük kapılarında, belediyelerde, tapu dairelerinde, vergi dairelerinde, kamu bankalarından kredi alınmasında ve özel bankalarda, kamu mallarının kiralanmasında ve orman arazilerinde yaygın görülen bir olgudur<sup>215</sup>.

**Tablo 4. 1998-2005 Arasında Türkiye'nin CPI\* Performansı<sup>216</sup>**

Yıl	Türkiye'nin Puanı	Araştırmadaki Ülke Sayısı	Türkiye'nin Sırası
1998	3.4	85	54
1999	3.6	99	54
2000	3.8	90	50
2001	3.6	91	54
2002	3.2	102	64
2003	3.1	133	77
2004	3.2	145	77
2005	3.5	159	65
2006	3.8	163	60
2007	4.1	179	64

\*CPI: Corruption Perception Index-Yolsuzluk Algılama Endeksi). Endeks 0-10 arasında değer almaktadır. 0'a yakın değer ülkede yolsuzluğun arttığına işaret etmektedir.

<sup>214</sup> Dursun, Hasan, (2008). "Kamu İhalelerinde Yolsuzluğa Karşı Öngörülen İdari ve Cezai Yaptırımlara Genel Bir Bakış", *Kamu-İş*, C:10, S:1, s.192.

<sup>215</sup> Karagöz, K. ve Karagöz, M. (2008). Yolsuzluk, Ekonomik Büyüme Ve Kamu Harcamaları: Türkiye İçin Ampirik Bir Analiz. *Sayıştay Dergisi*, 76, s.10.

<sup>216</sup> [www.transperancy.org](http://www.transperancy.org)

“Hayalî ihracat” dalgası 1983’ten sonra devlet milyarlarca dolar zarara uğratmıştır. 2001 yılında hükümet, Enerji Bakanlığı’nda ve İçişleri Bakanlığı’nda olmak üzere iki büyük yolsuzluk operasyona imza atmıştır. Görevi kötüye kullanmak ve kamu ihalelerine fesat karıştırmakla çok sayıda kişi suçlanmıştır. Meclis tarafından, özellikle enerji projeleri ile ilgili önceki hükümetten üst düzey görevlilerin de aralarında bulunduğu çok sayıda kişi ile ilgili yolsuzluk iddiaları soruşturulmuştur. Uzan grubuna ait bir bankaya 2003 yılında, devletin el koymasından sonra birçok yolsuzluk ve usulsüzlük bankacılık sektöründe ortaya çıkmıştır. OECD’nin rüşvet-karşıtı anlaşmasına Türkiye imza atmıştır. Uluslararası Sözleşmelerde Yabancı Devlet Görevlilerinin Rüşvetiyle Mücadele anlaşmasını, Avrupa Konseyi’nin Yolsuzluğa Dair Medenî Kanun’unu, Birleşmiş Milletler’in Milletlerarası Örgütlü Suçlar anlaşmalarını 2003 yılında imzalamıştır. Türkiye her ne kadar Uluslararası Saydamlık Örgütü tarafından derlenen Yolsuzluk Algılama Endeksi’nde gittikçe daha iyi bir noktaya ilerlese de hâlâ alt sıralarda bulunmaktadır. 2003 yılında, en kötü döneminde 3.1 puan ile 133 ülke arasından 77. sıraya kadar düşmüştür. Türkiye’nin durumu ilerleyen yıllarda gittikçe düzelmiş temiz toplum olma yolunda 2007 yılında önemli merhale kat etmiştir. Araştırma kapsamına giren ülke sayısındaki artışa rağmen sıralamada 64. sırayı almıştır<sup>217</sup>.

## **5.9. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU BAĞLAMINDA YOLSUZLUK UYGULAMALARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

01.01.2006 tarihinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe tam olarak girmesinin ardından, yolsuzluk ile alakalı düzenlemeler yapılmıştır. Bunların içerisinde öncelikli olarak Analitik Bütçe Sınıflandırması, Dokuzuncu Kalkınma Planı ve IMF’ye verilmeye devam edilen Niyet Mektupları gelmektedir. Hız kazanan konular arasından bu gelişmelere bağlı olarak döner sermayeli işletmelerin tasfiyesi de bulunmaktadır<sup>218</sup>.

---

<sup>217</sup> K. Karagöz ve M. Karagöz, a.g.e., s.11.

<sup>218</sup> N.E. Güner, a.g.e., s.91.

10.12.2003 tarihinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilerek, 24.12.2003 tarihinde 25326 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Bütün olarak 01.01.2005 tarihi ile birlikte yürürlüğe girmesi gerekmektedir bütçenin hazırlanmasıyla alakalı maddeleriyle 832 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun vize ve tescille ilgili hükümlerinin yürürlükten kaldırıldığı maddeleri uygulanmaya başlanmıştır. 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile de diğer maddelerin yürürlüğü bir yıl ertelenmiştir<sup>219</sup>.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kaldırılmış olan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde esas olarak mali usul düzenlenmekte, idari yapıya bağlı görevler itibariyle mali yetki ve sorumluluklar tanımlanmaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun, 1050 Sayılı Kanun tarafından arka planda bırakılan etkinlik, verimlilik, saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları üzerinde durmakta olduğu görülmektedir. 5018 Sayılı Kanun’un 1. ve 2. maddelerinde amaç ve kapsam belirtilmiş olup buna göre<sup>220</sup>;

- Amaç; kamu kaynaklarının; kalkınma planları ve programlarda bulunan politika ve hedeflerin doğrultusunda etkili, ekonomik ve verimli olarak elde edilmesi ve kullanılmasının, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması üzerine, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlenmektedir.

- Kapsam ise; merkezi yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşmakta olan genel yönetim kapsamında bulunan kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar. Avrupa Birliği fonlarıyla yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümlerinin saklı kalması koşulu ile bu Kanun hükümlerine tabidir. Ayrıca düzenleyici ve denetleyici kurumların hangi maddelere tabi olduğu belirtilmiştir.

Analitik Bütçe Sınıflandırması da mali saydamlık standartlarını yakalanması için önerilen uygulamalar arasındadır. Türkiye’yi mali saydamlık kriterlerine yaklaştıracağı öngörülen projeden beklenen faydalar; daha ayrıntılı ve sistematik olarak bütçe sürecini planlamak, değerlendirmek ve kamu kurumları tarafından

---

<sup>219</sup> Yenice, Ebru. (2006). “Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe \_liskisi”, Sayıştay Dergisi, Sayı:61, s.76.

<sup>220</sup> D. Bayar, a.g.e., s.48.

yürütülen hizmetleri, gelir ve maliyetleri izlemek, bütçe politikasında bununla birlikte esnekliği artırmak olarak sıralanmaktadır. Bu reform mali saydamlığın sağlanması amacıyla önem kazanmaktadır. Zira mali saydamlığın, hükümetin bütçe politikalarının analizinin daha iyi yapılmasına yardımcı olması beklenmektedir. Yeni kod yapısı ile hedeflenmekte olan, bütçe sınıflandırma problemini ortadan kaldırarak mevcut bütçede bulunmayan fonksiyonel sınıflandırmayı sağlamak, çeşitli analizlere uluslararası karşılaştırmalar için imkân vermektir<sup>221</sup>.

Kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olarak yeni kod yapısı üç ana gruptan ibarettir. Ayrıca fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırma arasında finansman tipi sınıflandırma bulunmaktadır<sup>222</sup>.

5018 Sayılı Kanun ile Türkiye’de mali literatüre mali saydamlık kavramı girmiştir. Bu kavram özellikle IMF üyesi olan ülkelerde son yıllarda oldukça hızlı bir ilerleme kaydetmiştir. Kamuda şeffaflığın önemi, uzun zamandır Türkiye’nin gündeminde bulunan yolsuzluklar ile yolsuzluklar sonucu meydana gelen kaynak israfı ve toplumsal refahın gerilemesiyle artmıştır. Yolsuzluk sebepleriyle alakalı sosyal ve ekonomik boyutlarının araştırmak suretiyle alınması gereken önlemlerin belirlenmesi amacı ile 07.12.2003 tarihli TBMM Genel Kurulunun 18. birleşiminde 755 numaralı kararla Anayasa’nın 98. ve İç Tüzüğü’nün 104. ve 105. maddeleri uyarınca kurulmuş olan 1019 esas numaralı Meclis Araştırma Komisyonu, bu amaç doğrultusunda 170 kadar kurum, kuruluş, bakanlık ve kişilere yazı yazarak ellerinde bulunan yolsuzluklarla ilgili bilgi ve belgelerin kendilerine iletilmesini istemiştir. Meclis Komisyonu’na bu durum üzerine birçok bilgi ve belge ulaşmıştır. Oluşturulan beş alt komisyon tarafından hazırlanan raporda yolsuzlukların nedenleri arasında, saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve denetim konularındaki yetersizlikler vurgulanmış ve yapılması gerekenler de ayrıca sayılmıştır<sup>223</sup>.

Kanun’un 30. maddesindeki kamu idareleri tarafından geçmiş ve gelecek altı aylık bütçe hedeflerini ve gerçekleştirmelerini gösteren raporların kamuoyuna sunulması

---

<sup>221</sup> Hazman, G.G. (2005). *Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinde Mali Saydamlık*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, s.52.

<sup>222</sup> Cura, Serkan. (2006). “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:18, Sayı:1, s.19.

<sup>223</sup> M. Lamba, a.g.e., s.119.

zorunluluğu, mali saydamlığın sağlanması ve yolsuzlukların önüne geçebilmesi amacı ile bir bakıma faydalı olabilecek bir hüküm olarak görülebilir<sup>224</sup>.

Sayıştay'ın hazırladığı genel uygunluk bildiriminin ve dış denetim raporlarının, idarelerin hazırladığı faaliyet raporlarının dikkate alınarak Meclis'e sunulacağı 5018 Sayılı Kanun'un 43. ve 49. maddelerinde hükme bağlanmıştır. Bir diğer taraftan, saydamlık, hesap verilebilirlik ve Parlamento denetimi gibi modern kamu mali yönetim anlayışı içinde bulunan temel anlayışların ve kavramların esasının devlet muhasebesi olduğu belirtilmektedir. Bununla belirtilmek istenen, mali saydamlık unsurları arasında bulunan hesap verilebilirlik, yasama denetimi ve kesin hesapların oluşturulması gibi konular ile devlet muhasebesinin arasında kurulması istenen bir ilişkidir. Bunun sebebi ise mali saydamlıktan uzakta olan bir muhasebe sisteminin bütçe süreçleri bakımından sorunlar yaratacağının ve kamu alanında yolsuzluklara ortam hazırlayacağının bilinmesidir. Aynı zamanda bu durumun bütçe sisteminden beklenen etkinliği ve mali politikaların başarısını olumsuz yönde etkileyebileceği düşünölmektedir<sup>225</sup>.

## **5.10. YOLSUZLUKLARA KARŞI ALINABİLECEK ÖNLEMLER**

Yolsuzluklara karşı alınabilecek önlemler, bu bölümde orta vadeli ve uzun dönemde alınabilecek önlemler başlıkları altında incelenecektir.

---

<sup>224</sup> N.E. Güner, a.g.e., s.117.

<sup>225</sup> Egeli, Haluk ve Ahmet Özen. (2005). "Türk Bütçe Sürecinin Mali Saydamlık Ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, Sayı:197, Şubat 2005 s.181.



## 5.10.1. Orta Vadede Alınması Gereken Önlemler

### 5.10.1.1. Denetimlerin Etkinliğinin Artırılması

Kamu hizmetlerinin verimli, etkili ve tutumlu gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespiti yapılacak performans denetimi ile mümkün olacak ve bu sayede yolsuzlukların da yapılacak bir denetim yoluyla önüne geçilebilecektir. Denetim işlevi de, hemen hiç işlememektedir. Yapılan denetimler kapsamında büyük oranda işlerin yasa ve kurallara uygun olup olmadığı (biçim) üzerinde durulmasına rağmen, verimlilik ve etkililik açısından bir değerlendirme yapılmamış olması nedeniyle çoğu kez kamuya büyük zararlar veren davranışların, sorumluları tespit edilmemektedir. Bu tür davranışlar böylelikle tekrarlanabilir hale gelmektedir. İncelenerek değerlendirilmeleri yapılmadıkça yazılan raporlar anlamsız kalmaktadır. Yürütülen faaliyetlerin, daha önce saptanan amaçlara (plan ve program hedeflerine) uygun olup olmadığı üzerinde yeterince durulmamaktadır<sup>226</sup>.

Denetim programlarındaki uygunsuzluklar, denetim birimlerinde eşgüdüm sağlanmak sureti ile giderilmelidir. Bilhassa aynı tür denetimleri yapmakta olan kurumların, aynı kamu kurumlarının denetiminde yoğunlaşmaları yerine etkin bir şekilde daha çok sayıda kurumun denetlenmesine çalışılmalıdır<sup>227</sup>.

Yolsuzluk riski fazla olan alanlar denetim kurumlarınca tespit edilip denetimlerin bu alanlar üzerinde yoğunlaşması sağlanmalı, gelir ve giderleri oransal olarak fazla olan kurumların denetlenmesi ağırlıklı olarak yapılmalıdır. Denetim sistemimizin sorunlarının çözümüne; denetim standartlarını belirlemek, denetim kurumları arasında iletişim ve koordinasyonu sağlamak, denetimde karşılaşılan sorunlara çözüm üretmek, gerektiğinde ilgili kuruluşlara tavsiyelerde bulunmak, yolsuzlukların araştırılması ve tespitinde denetim kurumları arasında eşgüdümü sağlamak üzere, yine denetim kurum ve birimlerinde görevli denetim elemanlarından oluşan bir üst kurul oluşturulması yardımcı olabilir<sup>228</sup>.

---

<sup>226</sup> Çulpan, Refik. (1980). "Bürokratik Sistemin Yozlaşması", *Amme İdaresi Dergisi*, C: 13, s.42.

<sup>227</sup> Yetkin, Murat. (2001). "Yolsuzlukla Mücadele", *Radikal*, 12 Ağustos 2001.

<sup>228</sup> R. Çulpan, a.g.e., s.43.

### 5.10.1.2. Yolsuzluklarla Mücadele Örgütü

Türkiye’de gerçekleşen yolsuzluklar genelde tesadüfen ya da bir ihbar sonucu ortaya çıkarılabilmektedir. Örneğin son yıllarda meydana gelen yolsuzluklardan İSKİ yolsuzluğu, zamanın İSKİ genel müdürünün eşinin ihbarıyla; Emlakbank yolsuzluğu zamanın Emlakbank Genel Müdürünün tabanca ile yaralanması ile; Susurluk olayına bağlı yolsuzlukların bir milletvekiliyle bir mafya liderinin aynı arabada trafik kazası geçirmeleriyle açığa kavuşmuştur. Yolsuzluk ve rüşvetle mücadeleyi esas alan, bu konuda her türlü çalışmayı tekelden düzenleyen ve denetleyen, gerekli hukuki düzenlemeleri yapmada danışmanlık yapabilecek, siyasi yapılanmadan uzak, tarafsız, dürüst ve topluma örnek ve önder olabilecek çapta kişilerden oluşan, soruşturmalar yapıp, hızlı bir şekilde yargıya intikal ettirecek özerk ve bağımsız, üstün yetkilerle donatılmış bir üst kurul kurulmalıdır<sup>229</sup>.

Türkiye’de birçok denetim kurumu ve biriminin olmasına karşın, amacı doğrudan yolsuzluklarla mücadele olan bir kamu örgütü bulunmamaktadır. Yolsuzluk sorunuyla doğrudan ilgilenecek, örgütün dışında ve üstünde bir organ oluşturulmasında, örgüt içi denetim birimlerinin ve süreçlerinin yeniden düzenlenmesinin yanında yarar vardır. Kamu örgütlerinin denetim birimlerinin yeniden düzenlenmesi ve bunların merkezi bir birime bağlanmaları, genel bir strateji olarak bu örgütlerde yeni birimlerin oluşturulması yerine düşünülebilir. Özellikle yolsuzluk ile mücadelede uygulanması gereken önlemlerin geliştirilmesi ve kuruluşlardaki birimlerin çalışmalarının denetlenmesi, yol gösterilmesi ve aralarında işbirliğinin ve eşgüdümünün sağlanması ile bu merkezi birim görevlendirilebilir. Yakınmalar ve ihbarlar doğrudan bu merkeze yapılabilmelidir<sup>230</sup>.

Türkiye’de doğrudan yolsuzluklar ile savaş amaçlanmamakla beraber, Cumhurbaşkanına bağlı olan bir “Devlet Denetleme Kurulu” oluşturulmuştur. Kurul dokuz üyeden oluşmakta olup amacı yönetimin hukuka uygun, düzenli ve verimli bir biçimde yürütülmesini ve geliştirilmesini sağlamaktır. Cumhurbaşkanının isteği doğrultusunda tüm kamu kuruluş ve kurumlarında, kamu kurumu niteliğinde olan

---

<sup>229</sup> Işık, Hüseyin, (1999). "Yolsuzluk Olgusunun Kamu Çalışanları ve Bireyler", *Maliye Yazıları Dergisi*, Sayı 67, s.26.

<sup>230</sup> Berkman, A. Ümit, (2005). "Kamu Yönetiminde Yolsuzluk ve Rüşvete Karşı Önlemler", *Yeni Türkiye Dergisi*, Sayı 23-4, s.33.

meslek kuruluşlarında, her düzeyde ki işçi ve kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeyde ki işçi ve işveren meslek teşekküllerinde ve kamuya yararlı derneklerde her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeler yapılması ise kurumun görevidir. Bu işler için kurul tarafından üyeler görevlendirilebilir veya komisyonlar kurulabilir. Kurulun gerekli görmesi haline kamu kuruluşlarından da uzman personelin yardımı istenebilir. Kurul tarafından istenen her türlü bilgi ve belgenin kamu kuruluşlarınca verilmesi zorunludur. Cumhurbaşkanının onayı alındıktan sonra, kurulun raporları gereği için Başbakanlığa ve diğer ilgili kuruluşlara gönderilir<sup>231</sup>.

### **5.10.1.3. Yolsuzluk Yapanlara Uygulanacak Cezaların Artırılması**

Yolsuzlukla ve rüşvetle mücadelede yetersiz, hatta teşvik eden kanun maddelerinin değiştirilmeleri gerekmektedir. Her türlü kanun, kural ve yönetmeliklerin şeffaf ve anlaşılır olmaları gerekir, zira farklı yorumlar, farklı uygulamaları getirmektedir. Açık ve net yasalarla yolsuzluk ve rüşvet azaltılabilir. Yasal kamu zırhına bürünmelerini engelleyerek daha hızlı bir şekilde, kamu gücünü kullanan memurların yargılanmalarını sağlamak için, çağımıza uygun nitelikte yeni bir kanun çıkarılmalıdır. Çünkü bu kanun sebebi ile yolsuzluk ve rüşvete bulaşmış olan çok sayıda kamu görevlisi hakkında hiçbir ceza davasının açılmadığı görülmektedir<sup>232</sup>.

İhtisas mahkemelerinin yolsuzluk ve rüşvetle mücadele amacı ile kurulmaları ve bu mahkemelerde görev alacak hâkim ve savcıların özel olarak seçilmeleri gerekmektedir. Bu konulardaki davaların kısa bir süre içinde sonuçlandırılması, kamuoyunun vicdanının rahatlatılması, suçluların en ağır cezai yaptırımlara çarptırılmaları gereklidir. Herhangi bir ülkede devletin suçluluk olgusuna vermiş olduğu yanıt suç ve ceza politikasıdır. Suçbilime, ceza ve yargılama hukukuna, tarihsel ve bilimsel verilere göre saptanan bir disiplin, bilim ve sanattır. Uzmanları ile Türkiye, araştırmalara girerek kısa zamanda yolsuzlukları önleyen bir suç ve ceza politikası

---

<sup>231</sup> H. Işık, a.g.e., s.27.

<sup>232</sup> R. Çulpan, a.g.e., s.46.

saptamalıdır. Kulaktan dolma ve prefabrike bilgiler vasıtasıyla ya da slogan boyutlu ucuz yargılar ile böyle bir politikanın belirlenmesi mümkün değildir. Ciddi bir suç ve ceza politikası izlenmediği için Susurluk yalnızca Susurluk'ta değil, bugün her yerde vardır<sup>233</sup>.

#### **5.10.1.4. Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu**

Mal bildiriminde bulunanların sosyal yaşantıları açısından geliriyle uygunluğu kabul edilemeyecek harcamaların nasıl tespit edileceği ve bu tespitin kimler tarafından, ne şekilde yapılacağı konusunda da açıklayıcı düzenlemeler getirilmelidir. Günümüz ekonomisinde gün geçtikçe değer kaybeden tasarruflarını çeşitli biçimlerde değerlendirmeye çalışan kamu görevlilerinin mal varlıklarında oluşabilecek böylesi bir değişikliği kanuna göre bir ay içinde bildirmek zorunda olmaları sebebiyle sık sık mal bildiriminde bulunmak zorunda kalabilecekleri düşüncesi ile söz konusu mükellefiyet daha makul hale getirilmelidir. Örneğin; bir yıl içinde mal varlığında meydana gelebilecek artışlar için yeni mal bildirimini verme zorunluluğuna gidilmelidir. Bu durumda yapılabilecek bazı düzenlemeler aşağıdaki gibidir<sup>234</sup>:

- Beş yılda bir mal bildirimini yenilenmesi orta ve üst düzey yöneticiler ile yolsuzluk bakımından hassas sayılabilecek görevde bulunanlar için iki yıla indirilmelidir.

- Önceki bildirimlerle kıyaslamaları içerecek ve artışların kaynaklarını da gösterecek yapıda mal bildirim formları düzenlenmelidir.

- Mal bildirimlerini, üst görevlere atamalarda değerlendirilmeye alınan, atama kararlarını etkileyen ve işlemin vazgeçilmez koşulu haline getiren yasal düzenlemelerde bulunulmalıdır.

- Üst yöneticiler tarafından, görevden ayrılma halinde verilecek bildirimlerde eski bildirimle karşılaştırılmalı ve kamuoyuna açıklanabilmelidir.

---

<sup>233</sup> Selçuk, Sami, (1999). *Zorba Devletten Hukukun Üstünlüğüne*, Yeni Türkiye Yayınları, No: 1, s.530.

<sup>234</sup> R. Çulpan, a.g.e., s.47.

- Bilgisayara yüklenmek suretiyle mal bildirimleri tapu, trafik tescil gibi bilgilere entegre edilmeli; müfettişler tarafından mal bildirimlerinin periyodik olarak incelenmesi sağlanmalıdır.

- Mal varlığında bir değişiklik olduğunda ilgili merciin ihtarına gerek olmadan yeni bildirimde bulunmayanlara da mal bildiriminin verilmesindeki etkinin artırılabilmesi için daha ağır yaptırımlar uygulanmalıdır.

#### **5.10.1.5. Kamu Yönetiminin Yolsuzluk Riski İçeren Süreçlerinin Gözden Geçirilmesi**

Yolsuzluğa ve rüşvete olanak sağlayan uygulamalar kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde bürokratik engeller olması sebebiyle özendirilmektedir. Yönetimsel yöntemlerin basitleştirilmesi ve ussallaştırılması da bu grup önlemlerin içinde bulunmaktadır. Her kamu örgütünde bulunan halkla ilişkiler birimlerinde ve yakınmaları dinleyecek birimlerde yardımcı olabilirler. Bu birimlerin çalışanları yakın danışma olarak değil yönetime halkın yakınma ve dileklerini aktaracak organ konumundadırlar<sup>235</sup>.

Bir diğer önem ise; devletin tekelinde kalmasının zorunlu olduğu ancak yüksek yolsuzluk riski barındıran işlev ve kararların, yolsuzluklara imkân tanımayacak biçimde tekrar düzenlenmesi ve bu süreçler için etkin bir denetim sisteminin oluşturulmasıdır. Yolsuzluk risklerini, kamu işlemlerinin basitleştirilmesi ve hızlandırılması da azaltabilir. Bu amaç doğrultusunda alınabilecek önlemler işlem ve süreçlerin tekrar gözden geçirilmesi, bilgisayar kullanılması, bazı ara işlemlerin kaldırılması, kurumlarda toplam kalite yönetiminin uygulanmasıdır<sup>236</sup>.

---

<sup>235</sup> Ergun, Turgay. (1978). "Yönetimde Yozlaşma Olgusu Üzerine", *Amme İdaresi Dergisi*, C: 11, Sayı 1, s.28.

<sup>236</sup> S. Selçuk, a.g.e., s.532.

### **5.10.1.6. Kamu Görevlilerinin Mali Durumlarının İyileştirilmesi ve Ücretlerde Adaletin Sağlanması**

Sürekli olarak geçim sıkıntısından kurtulmanın yollarını arayan ve kendisine yetecek kadar ücret alamayan bazı kamu görevlileri bu durumda çözüm yolunu yolsuzluk yapmakta bulabilir. Kamu görevlilerine en azından ortalama hayat standardı sağlayacak bir ücret verilmesi ise bunu önlemenin yoludur<sup>237</sup>.

Kamu görevlileri, ülkedeki gelir dağılımı dengesizliği, dar anlamda kamu kesiminde çalışanlar arasındaki ücret dengesizliği sebebiyle yolsuzluklara bulaşabilir. Ülkemizde özellikle memurlar, kendi aralarında bulunan ücret dengesizliği, işçiler ile memurlar arasında bulunan ücret dengesizliği ve geniş anlamda ülkedeki gelir dengesizliği nedenleri ile yoğun psikolojik baskı hissetmektedirler. Rüşvet ve yolsuzluklar yıllardır devam eden bu olumsuz sürecin etkisiyle neredeyse açıktan konuşmaya başlanmıştır. Bir diğer taraftan kamu görevlilerinin yolsuzluklara karışmasını, mal bildirimlerinin dikkatli takibi ile yolsuzluklara karışanların tespiti engelleyebilir. Bugün yapılan uygulamalarda mal bildirimleri, formaliteden bir belgenin doldurulmasından ibarettir<sup>238</sup>.

### **5.10.2.Uzun Dönemde Alınabilecek Önlemler**

#### **5.10.2.1. Yolsuzluklara Karşı Kamuoyu Oluşturulması**

Kamuoyu, kamu işlemlerinin yürütüldüğü süreçlerin her aşamasında bulunmaktadır. Kamuoyunda yolsuzluklara karşı toplumsal bir kınamanın ve baskı ortamının oluşturulabilmesi halinde, kamu görevlilerinin yolsuzluk yapma eğilimleri azalacak, yolsuzluk yapanlar da çeşitli şekillerde uyarılacak veya kınanacaktır. Yolsuzluklara karşı dünyanın hiçbir ülkesi ve sosyal sistemin bağımsızlık kazanması beklenemez. Yolsuzlukla nasıl savaşılabacağı noktası bu konudaki hayati noktadır.

---

<sup>237</sup> S. Selçuk, a.g.e., s.538.

<sup>238</sup> H. Işık, a.g.e., s.31.

Yalnızca adli kovuşturma yolu ile değil aynı zamanda kararlılıkla ve bütün itibariyle toplum tarafından dışlanmayla yolsuzlukla mücadele mümkün kılınmaktadır. Yolsuzluğa karşı yapılan her eylem yolsuzluğu toplum dışında bırakma konusunda genel bir konsensusa sahip değilse başarısızlık kaçınılmazdır. devlet yönetimini icra edenlerin yüksek sosyal değerlere sahip olmalarına ve toplumun genelinin yolsuzluğun toplumsal üreme zeminini kurutulması konusundaki eğitiminin sağlanması ile bu konsensusun sağlanması ilişkilidir<sup>239</sup>.

Basın ve medya özgürlüğünü de içeren ifade özgürlüğü hususunda halkın bilinçlendirilmesi önem kazanmaktadır. Televizyon, radyo ve gazete gibi iletişim medyası yoluyla kamu görevlilerinin kötü uygulamalarından hoşnutsuz olmaları halinde halka seslerini duyurabilecekleri öğretilmelidir. Politikacılar yolsuzlukla, halkın temel hakkı olan enformasyonu daha fazla vererek savaşılabirler. Özellikle kamu görevlilerinin kötü uygulamalarına haklarını bilmeyen halklar maruz kalırlar. Bu bağlamda enformasyon boyutu da temel hakların kontrol boyutu kadar önemlidir<sup>240</sup>.

Hiçbir yolsuzluğun, hiçbir eğriliğin daha onun altındaki basit bir eğrilik tabanının olmaması halinde ayakta durması mümkün değildir. Her yolsuzluk daha basit bir başka yolsuzluğun eğriliği üstünde yer alabileceği belki de yolsuzlukların altın kuralıdır. Herkesin kendine dönerek, “ben hangi eğriliklerle benim üstümdeki daha büyük eğriliklere taban inşa ediyorum” diye sorması gerekir<sup>241</sup>.

Geleceğin kamu görevlileri olmaları bakımından çocuklara etik ve sorumluluk aşılama katılmaları için ebeveynler, din görevlileri ve toplumun diğer üyelerine, basın ve diğer medya tarafından teşvik verilebilir. Çocuklara ebeveynleri tarafından küçüklüklerinden itibaren ahlak öğretilmelidir. Pozitif bir ulusal karakter geliştirmek, toplumun bütün üyelerine ahlak ve sorumluluk aşılama ile daha kolay hale gelir<sup>242</sup>.

---

<sup>239</sup> El-Attas, Seyyid Hüseyin, (1988). *Toplumların Çöküşünde Rüşvet*, (Çev.: Cevdet Cerit), Pınar Yayınları, İstanbul, s.127.

<sup>240</sup> Mutuwafhethu, John Mafunisa. (1997). *Developing A Work Ethic in the Public Sector Political and Administrative Corruption*, IIAS and TODAİE, Ankara, s.196.

<sup>241</sup> Ankara Ticaret Odası. (2001). *Yolsuzluk Kıskaçında Türkiye*, ATO Yayını No:15 Ankara, s.41.

<sup>242</sup> J.M. Mutuwafhethu, a.g.e., s.197.

### 5.10.2.2. Bilimsel Çevrelerde Yolsuzluk Sorununa Çözümler Üretilmesi

Yolsuzluk sorunu ile ilgili Türkiye üzerine, Türkiye'de yolsuzluk olaylarının çok yaygın olmasına karşın kapsamlı çalışmalar yapılmamıştır. Yapılan çalışmaların genellikle, makale düzeyinde küçük çaplı olduğu ve sorunun yalnızca belirli birkaç yönü ile ilgili olduğu görülmüştür. Konu ile ilişkili toplantıların düzenlenmesi, çalışma kümelerinin oluşturulması, araştırmaların yapılması üniversitelerce özendirilmelidir. Konuya ilişkin disiplinler arası bir yaklaşımın oluşması için; siyaset bilimi, toplumbilim, hukuk, ekonomi, kamu yönetimi, psikoloji gibi bilim dallarının ilgililerinin işbirliğine yönelmeleri sağlanmalıdır. Deneyimli bürokratların da bu işbirliğine katılmaları yarar sağlayacaktır. Kamu yöneticileri ile akademik çevre arasında yakın bir iletişimin kurulması önemlidir. Türk kamu yönetiminde yolsuzluk sorununun görece olarak daha doyurucu biçimde incelenmesi ve geçerli önlemler oluşturulması konusunda bu tür gelişmelerin yardımı dokunacaktır<sup>243</sup>.

### 5.10.2.3. Sivil Toplum Kuruluşlarının Etkisinin Artırılması

Ülkemizde sivil toplum kuruluşları kamu yönetiminin sağlıklı işlemesine, yozlaşma ve yolsuzluklara karşı önemli katkıların arasında özellikle siyasal sistemin demokratik bir yapıya kavuşturulamadığı, siyasal partilerin yönetimlerin belli gruplarca ele geçirilmiş olduğu, bunun sonucu yaratılan lider sultalarının kırılmasının mümkün olamadığı, bu lider sultalarının halkın özgür iradesini gerçekleştirilmesi için aşılması bir engel olduğu sağlayabilir<sup>244</sup>.

Ancak bu eksikliğin giderilebilmesi ve ülkenin demokratik ve toplumsal yaşamına olumlu katkılar sağlanabilmesi için sivil toplum kuruluşlarının kendi yapılarının, yönetim biçimlerinin saydam ve güvenilir olması, her türlü yozlaşmadan arınmış olması, çıkar amaçlı değil özveriye dayalı bir anlayış güdülmesi gerekmektedir. Son zamanlarda yaptıkları araştırmalarla düzenledikleri konferans ve seminer benzeri faaliyetlerle, ülkemizin gündemine girmeye başlayan TESEV,

---

<sup>243</sup> A.Ü. Berkman, a.g.e., s.146.

<sup>244</sup> H. Işık, a.g.e., s.33.



Yolsuzlukla M¼cadele Derneği, Vatandaşın Vergisini Koruma Derneği gibi kuruluşların yolsuzlukla m¼cadeleye katkıda bulunmaya başladıkları g¼r¼lmektedir<sup>245</sup>.

---

<sup>245</sup> S. Selçuk, a.g.e., s.541.

## SONUÇ

Ülkelerin bütçelerinin büyük bir bölümü kamu harcamalarına ayrılmaktadır. Çok geniş bir kapsama sahip olan kamu harcamaları devletin en büyük gider alanıdır. Devletler, vatandaşlarına hizmetleri kamu alanlarına yaptıkları yatırım ile vermekte, bu bütçeyi ise toplanan vergiler ile karşılamaktadırlar. Gerçekleştirilen bu kamu harcamalarının yapılması kadar şeffaf olması da çok önemli bir konudur. Devletin yapması gereken kamu hizmetleri devletin aynı zamanda meşruluğunun da kaynağıdır. Yapılan her dürüst ve şeffaf kamu hizmeti iktidarın güvenilirliğini arttırmaktadır. Geçmişte yolsuzlukla başa çıkamayıp iktidarını kaybeden birçok yönetim görülmüştür.

Günümüzün en büyük sorunlarında biri ise kamu harcamalarındaki yolsuzluklardır. Her gelen iktidarın yolsuzlukla mücadele etmeye çalışması çözüme ulaşmamış, bununla birlikte her geçen gün artmaya başlamıştır. Kamu harcamaları için ayrılan bütçelerin yolsuzluk yapılarak yok edilmesi tüm ülkelerin ciddi sorunlarından. Merkezi yönetimlerle yerel yönetimlerde kamu kaynaklarını kendi çıkarlarına kullanan yöneticiler ciddi bir orana sahiptirler. Yapılan yolsuzluklar genelde giden yöneticinin yerine gelen tarafından çıkartılmaktadır. Yolsuzluk yapıldığı dönemde ortaya çıkarabilecek bir kontrol mekanizması gelişmemiştir. Yolsuzluk sorununun yanında birde yönetimlerin suistimal sorunu ile de karşılaşırlar. Yöneticilerin kendi çıkarları için ya da kendi geleceklerine avantaj sağlamak adına yaptıkları hilelerde ciddi boyutlara ulaşmıştır.

Çalışmamızda kamu mali yönetimi, kamu harcamaları, kamu mali yönetimindeki şeffaflık, kamu harcamalarının kullanımı ile ilgili bilgiler verilmiştir. Sonrasında kamu harcamalarında yapılan suistimal ve yolsuzluklar ile ilgili detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Çalışmada da bahsedilenlerden hareketle; ülkemizde suistimal ve yolsuzlukta asıl sorunun hukuka bağlılıkta ve saygıda eksiklik, yolsuzlukla mücadelede kamuoyunun yeterli desteği vermiyor oluşu, halkın bilinçsiz ve duyarsız davranışlarından kaynaklandığı söylenebilir. Bunlarla birlikte yolsuzluk ile mücadele sürecinde gerekli araçların kararlı ve uyum içinde kullanılmıyor oluşu da çözüme ulaşılmasına engel olmaktadır.

Bu bağlamda yolsuzluk ve suistimal ile mücadelede şu anki yasal düzenlemelerin dağınıklığı belirli bir kanun altında toplanmalıdır. Yolsuzlukla mücadelede eşgüdümü sağlamak için yeni bir koordinasyon merkezi kurulmalı ve gerektiğinde müdahil olabilmelidir. Teftiş kurallarının yapılarında değişikliğe giderek ve daha güçlü bir teftiş mekanizması kurulmalıdır. Ülkemizde ispiyonculuk olarak algılanan ihbarda bulunma durumu hakkında vatandaşların bu yanlış tutumu düzeltilmelidir. Kamu harcamalarında hesap verebilirlik getirilmeli ve daha şeffaf bir görüntü çizilmelidir. Kamuoyunun harcamalar ile ilgili daha detaylı bilgilendirilmesi sağlanmalıdır.

Şu anki dünya düzeninde ülkelerin yolsuzluk ve suistimal konularına kalıcı bir çözüm bulması zor görünmektedir. Ülkemizde ise denetim mekanizmasının geliştirilmesi ile yolsuzluk ve suistimal olaylarının azaltılması sağlanabilir. Yönetimlerin yolsuzluklara geçici bir önlem değil sürekli bir önlem alması gerekmekte, aksi takdirde bu problemlerin azalmayacağını bilinmesi gerekmektedir.

## KAYNAKLAR

- ACFE, (2012). *Report to The Nations: Occupational Fraud and Abuse*. 2012 Global Fraud Study
- ACFE. (2010). *Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse*. 2010 Global Fraud Study
- Akbulut, Erol. (2002). "Sayıstay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi", *Sayıstay Dergisi*, Sayı:50-51.
- Akdoğan, Muzaffer (2011). "Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türk İhale Rejiminin Şeffaflık Açısından Değerlendirilmesi", <http://www.vedatkitapçılık.com/> (Erişim: 15.08.2015).
- Aksoy, Şerafettin (2011), *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, Coşkun Can ve Hilmi Çoban. (2007). "Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa", *Çimento İşveren Dergisi*.
- Alt, J.E. ve Lansen, D.D. "Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes in OECD Countries", <http://www.econ.ku.dk/epru/files/wp/wp-03-02.pdf>, (Erişim:23.06.2015).
- Altıparmak Cüneyt. (2007). "Görevi Kötüye Kullanma Suçunun İhale Süreci Açısından İrdelenmesi", *İstanbul Barosu Dergisi*, Özel Sayı:1, 43-60.
- Ankara Ticaret Odası. (2001). *Yolsuzluk Kıskaçında Türkiye*, ATO Yayını No:15 Ankara.
- Antony, W., Çilingir, D., Sezer, E. ve Gürdil, İ. (2011). Suistimal ve Yolsuzluk denetimi. *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 167-176.
- Arslan, Cem Barlas. (2005). *Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklarla Mücadele Sürecinde Örgütlenme*, Kırıkkale Üniversitesi S.B.E., Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale.
- Atiyas, İzak ve Şerif Sayın (2000), *Devletin Mali ve Performans Saydamlığı, Kamu Mâliyesinde Şeffaflık*, Tesev Yayını, İstanbul
- Kerimoğlu Baki (2003). "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı; İç Kontrol Sisteminin Tasarımı", *Maliye Dergisi*, Sayı:142.

- Baş, Hasan (2005), “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale Üniversitesi SBF Maliye Bölümü, Pamukkale.
- Başaran, Fehmi (2010), “5018 Sayılı Kanun’a Göre Kamu İdarelerinin ve Kamu Görevlilerinin Sayıştay’a Karşı Sorumlulukları”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz- Ağustos- Eylül.
- Bayar, Doğan (2004), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 144.
- Barun, Bayram Yolsuzlukla Mücadelede Dış Denetimin Rolü, [http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Bayram\\_Barun\\_Yolsuzlukla\\_Mucadelede\\_Dis\\_Denetimin\\_Rolu.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Bayram_Barun_Yolsuzlukla_Mucadelede_Dis_Denetimin_Rolu.pdf) (Erişim:13.08.2015).
- Berkman, A. Ümit (1983), *Az gelişmiş Ülkelerde Kamu Yönetiminde Yolsuzluk ve Rüşvet*, TODAİE Yayını, Ankara.
- Berkman, A. Ümit, (2005). "Kamu Yönetiminde Yolsuzluk ve Rüşvete Karşı Önlemler", *Yeni Türkiye Dergisi*, Sayı 23-24
- Bozkurt, Nejat(2009). *İşletmelerin Kara Deliği:Hile*. İstanbul : Alfa Yayınları
- Bulut, Cihan (2001) “Kamu Sektörü ve Harcamalarının Ekonomik Etkileri”, *Journal of Qafqaz University*, (8), 43-56.
- Candan, Ekrem (2006), “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 121
- Cansız, Harun (2002), *Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık*, Celal Bayar Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi
- Cansız, H. (2000). “Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:2, Sayı:1.
- Cura, Serkan. (2006). “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:18, Sayı:1.
- Çölgezen, Övül. (2006). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, Sayı:294.

- Çulpan, Refik. (1980). “Bürokratik Sistemin Yozlaşması”, *Amme İdaresi Dergisi*, C: 13
- Derin, Selen. (2006). *Kurumsal Yönetim İlkelerin Bileşeni Olarak Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık: Türk Sermaye Piyasaları*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Divanoglu İbrahim Gökhan (2001), *Türkiye’de Yerel Yönetimler Reformu ve Uygulanabilirliği*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- Dursun, Hasan, (2008). “Kamu İhalelerinde Yolsuzluğa Karşı Öngörülen İdari ve Cezai Yaptırımlara Genel Bir Bakış”, *Kamu-İş*, C:10, S:1.
- Dülger Murat Volkan, “Ekonomik Suçlar Bağlamında İhale Sürecine İlişkin Suçların Değerlendirilmesi”, <http://www.dulger.av.tr/assets/pdf/ihalesurecineiliskin-suclar.pdf>, (Erişim:08.10.2015).
- Edizdoğan, Nihat (1998), *Kamu Maliyesi I (Kamu Ekonomisi, Kamu Harcamaları ve Bütçe)*, 6. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Egeli, Haluk ve Ahmet Özen. (2005). “Türk Bütçe Sürecinin Mali Saydamlık Ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı:197, Şubat 2005.
- Ekşi, H. (2013). *Kamu Harcamaları Kapsamında Kamu İhale Sisteminin Yolsuzluk Suçları Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. T. C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- El-Attas, Seyyid Hüseyin, (1988). *Toplumların Çöküşünde Rüşvet*, (Çev.: Cevdet Cerit), Pınar Yayınları, İstanbul.
- Ergun, Turgay. (1978). "Yönetimde Yozlaşma Olgusu Üzerine", *Amme İdaresi Dergisi*, C: 11, Sayı 1.
- Ergül, Ergin. (2007). “Greco Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası İşbirliği”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 225.
- Öz, Ersan ve Kaplan, Ersin “Türk Mali Sistemin Yeniden Yapılandırılması”, *Türk İdare Dergisi*, <http://www.ersinkaplan.net/dosyalar/turkmalisistemi.doc>, (Erişim: 04.06.2015).
- Kızılkaya, Eyüp (2004). “Denetimin Yeniden Yapılandırılması Düzenlemeleri Üzerine Değerlendirmeler”, *Mali Kılavuz Dergisi* Sayı: 23.

- Gamze Kösekahya, “Yolsuzluk ve Karapara Aklamayla Mücadelede Uluslararası Girişimler”, <http://www.abmaliye.gov.tr/node/143>, (Erişim:13.08.2015), s.26.
- Gray, Cheryl W. ve Daniel Kaufmann (1998). “Corruption and Development, Finance and Development”, *Maliye Dergisi*, Sayı:128.
- Gülbey, Engin (2010), “5018 Sayılı Kanun’a Göre Kamu Geliri Kavramının Değerlendirilmesi ve Sorumluluk İlişkisi”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz-Ağustos- Eylül.
- Güner, N.E. (2010). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlık ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. T.C.Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Gürdil, İ. (2013). *Günümüzden geleceğe beyaz yaka suçları*. KPMG.
- Gürhan, H.Hüseyin, (2011). “Kamu İhale Kanunu ve Getirdikleri” (Erişim: 15.08.2015).
- Hazman, G.G. (2005). *Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinde Mali Saydamlık*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- <http://193.255.140.18/Tez/044494/METIN.pdf>, (Erişim:08.09.2015).
- <http://www.yolsuzluklamucadele.org/y/tanim1.asp>, (Erişim:13.08.2015).
- [http://www.zaman.az/az/newsDetail\\_openPrintPage.action?newsId=543](http://www.zaman.az/az/newsDetail_openPrintPage.action?newsId=543), (Erişim: 02.08.2015).
- Hürcan, Y., E. Kızıldaş ve H.H. Yılmaz (2000), *Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Şeffaflık Standartlarının Neresinde? IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme, Kamu Mâliyesinde Şeffaflık*, Tesev Yayınları, İstanbul.
- ISA 240 – The Auditor’s Responsibility to Consider Fraud In An Audit Of Financial.
- Işık, Hüseyin (2004), “Amacı, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Devlet Bütçe Uzmanları Demeği Yayını, Cilt: 2, Sayı: 17
- Işık, Hüseyin, (1999). "Yolsuzluk Olgusunun Kamu Çalışanları ve Bireyler", *Maliye Yazıları Dergisi*, Sayı 67.
- İzak Atiyas ve Şerif Sayın (2000). *Devletin Mali ve Performans Saydamlığı, Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık*, TESEV Yayınları, İstanbul.

- Kartalıcı, Kadir (2007). *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kamu Reformu Araştırması, (2002). Yayın No: Tüsiad-T/2002-12/335, [http://www.tusiad.org/\\_rsc/shared/file/kamureformu.pdf](http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/kamureformu.pdf), (Erişim:08.09.2015), s.20.
- Karagöz, K. ve Karagöz, M. (2008). Yolsuzluk, Ekonomik Büyüme Ve Kamu Harcamaları: Türkiye İçin Ampirik Bir Analiz. *Sayıştay Dergisi*, 76, 5-22.
- Karluk, Rıdvan (2006), “Türkiye Ekonomisinde 1980 Öncesi Ve Sonrası Yaşanan Krizlere Yönelik İstikrar Politikaları”, Seyidoğlu ve Yıldız (Ed.), *Ekonomik Kriz Öncesi Erken Uyarı Sistemleri Makale Derlemesi*, 1. Baskı içinde (55-88), İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Limited Şirketi.
- Kaya, Burçin (2006), *Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi ve Uluslar arası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Kesik, Ahmet (2005), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:9.
- Kocameşe, M. (2015). İşletmelerde Suistimal (Yolsuzluk) Risklerinin Yönetimi. <http://demo.vmhk.org.tr/isletmelerde-suistimal-yolsuzluk-risklerinin-yonetimi/>, (Erişim: 02.08.2015).
- Köktaş, A., Karaosmanoğlu, F. ve Bilgiç, V.K. (2009). *Kamu İhaleleri ve Etik*. Ankara: T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurumu.
- Kösekahya, Gamze. (2001). “Dünya Çapında Yolsuzluk Nedenleri, Sonuçları Boyutları, Çözüm Yolları”, *Maliye Dergisi*, Sayı:136, Ocak- Nisan 2001.
- KPMG, (2013). Bir Suistimalcinin Profili. <https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/final-bir-suistimalcinin-profil-2013.pdf>, (Erişim: 02.08.2015).
- Kurtuluş, Baki (2006), *Türkiye’de Belediyelerin Mali Yapısı ve Harcamaların Finansmanı*, DPT Yayını, Ankara
- Lamba, Mustafa. (2006). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu’nun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler Ve Kamu Mali Yönetimine Olası*



- Etkileri*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2006.
- Lambsdorff, J.G. (2006), *The Institutional Economics of Corruption and Reform: Theory, Evidence and Policy*, Cambridge University Press, Cambridge, UK.
- Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, (2003), “İyi Yönetişimin Temel Unsurları”, <http://www.maliyenet/ab/index.htm>, (Erişim:22.06.2015)
- Managing Business Risk of Fraud: A Practical Guide, [www.theiia.org](http://www.theiia.org), (Erişim:22.06.2015)
- Mutuwafhethu, John Mafunisa. (1997). *Developing A Work Ethic in the Public Sector Political and Administrative Corruption*, IAS and TODAİE, Ankara.
- Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği (MÜSİAD), (1997), “Türkiye Ekonomisi 1997”, [http://www.musiad.org.tr/contentimages/arastirmalaryayin/pdf/arastirma\\_raporlari\\_21.pdf](http://www.musiad.org.tr/contentimages/arastirmalaryayin/pdf/arastirma_raporlari_21.pdf) (Erişim:21.06.2015).
- Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği (MÜSİAD), (1999), “Türkiye Ekonomisi 1999”, [http://www.musiad.org.tr/contentimages/arastirmalaryayin/pdf/arastirma\\_raporlari\\_34.pdf](http://www.musiad.org.tr/contentimages/arastirmalaryayin/pdf/arastirma_raporlari_34.pdf) (Erişim:21.06.2015).
- Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği (MÜSİAD), (2012), Türkiye Ekonomisi 2012, <http://www.musiad.org.tr/contentimages/arastirmalaryayin/pdf/EKONOMI%20RA%20PORU%202012.pdf> (Erişim:21.06.2015).
- Nadaroğlu, Halil (2000), *Kamu Maliyesi Teorisi*, 11. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım Anonim Şirketi.
- Odyakmaz, Zehra, Kaymak Ümit, Ercan İsmail. (2010). *Anayasa Hukuku İdare Hukuku*, İstanbul; İkinci Sayfa Basım.
- Özay, İlhan (1996), *İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim*, İstanbul.
- Özkan, Yılmaz (2008), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.

- Özsemerci, Kemal. (2003). “Yolsuzluk ve Sahteciliğin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılması”, *Sayıstay Dergisi*, Sayı:49.
- Özyıldız, R. Hakan (2000), “Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe”, *Hazine Dergisi*, Sayı: 13
- Pehlivanlı, D. (2011). *Türkiye’de Suistimal Etik Kurallara Uyumsuzluklar*. İstanbul: Asil Denetim.
- Pellegrini, L. ve R. Gerlagh (2007), “Causes of Corruption: A Survey of Crosscountry Analyses and Extended Results”, *Economics of Governance*, Vol. 9, No. 3, 245-263
- Polat, Necip (2003) “Şeffaflık, Hesap Verme Sorumluluğu Ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıstay Dergisi*, Sayı: 49
- Porta Rafael La, Florencio Lopez-de-Silanes, Andrei Shleifer, Robert Vishny, (1999), *The Quality Of Government*, Oxford University Press.
- Sanal, Recep. (2000). “Kamu Kaynaklarını Eriten Yolsuzluk Olaylarının Hukuk Zemininde Önlenebilmesi Olanığı”, *Maliye Dergisi*, Sayı:135, Eylül - Aralık 2000.
- Saraç, Osman. (2005). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, sayı 148, 122-163.
- Sarıtaş Hatice. (2009). “İhaleye Fesat Karıştırma ve Edimin İfasına Fesat Karıştırma Suçları”, *Sayıstay Dergisi*, Sayı:73, ss.51-68.
- Sarpasan, Cemal (2008), *Devletin Sivil Topluma Yaklaşımı Çerçevesinden Devlet Sivil Toplum İlişkisi*, TC. İçişleri Bakanlığı Demekler Dairesi Başkanlığı Yeterlilik Tezi, Ankara
- Selçuk, Sami, (1999). *Zorba Devletten Hukukun Üstünlüğüne*, Yeni Türkiye Yayınları, No: 1.
- Şenbil, S. (2011). *Ürk Kamu İhale Sistemindeki Gelişmelerin Kamu Harcamaları Boyutunda Analizi*. Yüksek Lisans Tezi. T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Tanzi, V. (1998), *Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures*, IMF Working Paper No. WP/98/63.

- Tanzi, Vito ve Hamid Davoodi. (1997). "Corruption, Public Investment and Growth", IMF Working Paper, WP/97/139, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp9773.pdf>, (Erisim:11.09.2015).
- Tarhan, Bülent (2006), *Yolsuzlukla Mücadele: Kanunlar, Yönetmelikler, Uluslararası Sözleşmeler, Eylem Planları*, Ankara: TEPAV Yayınları.
- TKGM (2015). *Faaliyet Raporu*. Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- Transparency International – Uluslararası Saydamlık Örgütü, [www.transperancy.org](http://www.transperancy.org), (Erişim:21.06.2015).
- Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD), (1995), 1995 Yılına Girerken Türk Ekonomisi, <http://www.tusiad.org.tr/bilgi-merkezi/sureli-yayinlar/tusiad-yillikekonomik-degerlendirme-raporu/>, (Erişim:21.06.2015).
- Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD), (1996), 1996 Yılına Girerken Türk Ekonomisi, [http://www.tusiad.org.tr/\\_rsc/shared/file/eko1996.pdf](http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/eko1996.pdf), (Erişim: 21.06.2015).
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Yolsuzlukları Araştırma Komisyonu; Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler Etkiler ve Çözüm Önerileri, [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk\\_arastirma/index.htm](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk_arastirma/index.htm), (Erisim: 11.09.2015).
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB), (2001), 2001 Yıllık Rapor, <http://www.tcmb.gov.tr/> (Erişim:23.07.2015).
- Uluatam, Özhan (2005), *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi.
- Yenice, Ebru. (2006). "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", *Sayıstay Dergisi*, Sayı:61.
- Yetkin, Murat. (2001). "Yolsuzlukla Mücadele", *Radikal*, 12 Ağustos 2001.
- Yıldız, Zühra (2001), "İstikrar Politikaları Doğrultusunda Türkiye'de Kamu Harcamalarının Gelişimi", *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, (9), 89-105.
- Yılmaz, Binhan (2006), "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma Sürecinde Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçişin Bütçe Büyüklükleri Üzerindeki Etkileri: Türkiye Üzerine Bir Tahmin Modeli", *20. Maliye Sempozyumu*, Pamukkale Üniversitesi.

Yörüker, Sacit (2003) “Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme”, 2. *Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası Semineri*, Hilton Otel, Ankara.

