

**KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YAPISAL TARAFILIK  
ETMENİ ve SON DÖNEM TÜRKİYE SÜRECİNDE YAPISAL  
KISITLAR**

The STRUCTURAL PARTIALITY FACTOR in the PUBLIC  
FINANCIAL MANAGEMENT and THE RESTRICTIONS of the  
STRUCTURAL in the LAST PROCESS of TURKEY

Doç. Dr. A. Niyazi ÖZKER<sup>1</sup>

**ÖZET**

In the study, we attempted to bring out the fact of structural partiality which have remarkable effects on the public financial management and also, we aim to emphasize that this fact directly designate the criterions of the financial performance and inspection in the same process. It is apparent that central government has determined all the fiscal formations connected with institutional obligations in the fiscal laws, and the established applications and approaches of the fiscal institutions expose the structural partiality as a phenomenon having different effect criteria. So, it can be discussed two main structural facts that claim be the cause of the structural partiality in the same period. The first agent, there are the meaningful results of the presented fiscal facts in the frame of the strategically plans connected with fiscal management and inspection. The other one, it apparent that the fact of structural partiality directly connects to the process of knowledge succession and there is that cannot be casted out for the desired fiscal performance to the publically aims in the process.

**Anahtar Kelimeler:** *Yapısal Tarafılık; Mali Yükümlülükler; Bilgi Akış Süreci; Kamu Bütçesi Dinamikleri; Stratejik Plan.*

**ABSTRACT**

In the study, we attempted to bring out the fact of structural partiality which have remarkable effects on the public financial management and also, we aim to emphasize that this fact directly designate the criterions of the financial performance and inspection in the same process. It is apparent that central government has determined all the fiscal formations connected with institutional obligations in the fiscal laws, and the established applications and approaches of the fiscal institutions expose the structural partiality as a phenomenon having different effect criteria. So, it can be discussed two main structural facts that claim be the cause of the structural partiality in the same period. The first agent, there are the meaningful results of the presented fiscal facts in the frame of the strategically plans connected with fiscal management and inspection. The other one, it apparent that the fact of structural partiality directly connects to the process of knowledge succession

---

<sup>1</sup> Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İ.İ.B.F., Maliye Bölümü.

and there is that cannot be casted out for the desired fiscal performance to the publically aims in the process.

**Key Words:** *Structural Partiality; Fiscal Obligations; Process of Knowledge Succession; Public Budget Dynamics; The Strategically Plan.*

## 1. GİRİŞ

Kamu mali yönetiminde yapısal tarafılık olgusu, kamu kurumlarından beklenen mali performans ve mali çözümlere yönelik kurumsal yapılanmaların merkezi karar alma sürecinde saptanan performans kriterlerine konu olması sonucu, kurumsal uygulama zemininin de yapısal bir tarafılıkla ele alındığı yönetim sürecini ifade etmektedir. Kamusal performans değerlendirmesinde mali yönetimin uygulamalarına yönelik hedef kriterler zeminini, şüphesiz ki öncelikli olarak mali stratejik planlar ve kamu bütçesi oluşturmaktadır. Bu bağlamda kamu mali yönetimindeki performans değerlendirme kriterlerinin merkezi bir bütçe zemininde ele alındığı kamusal opsiyonlarla biçimlenmiş olması, hedef performansların sonuç uygulamalardan doğan eşdeğerlik ölçütlerinin gündemde yapısal merkezi bir tarafılıkla yer bulmasıyla sonuçlanmaktadır. Lunenburg'un (2010) merkezi bütçe yönetimi ve hedef mali performansların biçimlenmesine ilişkin yaptığı çalışma ve Hagen'in (2007) OECD ülkelerini baz alarak yaptığı saptamalar da bu görüşü doğrular niteliktedir. Mali kararlar sürecindeki yapısal bu sorun, merkezi tarafılık etmeniyle, uygulamalar sonrası performans kriterlerinin güncel limitlerinin yorumlanması ve sonraki kararlar sürecinde olası etkin bir değişim -ya da reform- zemini oluşturmasında önemli kurumsal çelişkilere de neden olmaktadır. Konuya ilişkin merkezi yönetim esaslı performans değerlendirmelerine ilişkin yapılan çalışmalarda, -ör. Brignall ve Modell'in (2000) merkezi bir bakış açısı sorunsalının ele alındığı yapılan kurumsal nitelikli çalışmalarında- kamusal bir mali denetim sürecinde ifade edilen yapısal tarafılık etmenine ilişkin saptamalar oldukça anlamlıdır.

Kamusal karar alma sürecindeki kamusal kaynaklar ile kamusal hedef fayda etkinliklerinin gerçekleştirilmesine yönelik uyumlu bir sürecin oluşturulmasındaki yapısal dinamiklerin net ortaya konulmasına ilişkin yaklaşımımız, çalışmamızın öncelikli amaçları arasında yer almaktadır. Dolayısıyla mali bir performans etkinliğinin oluşturulmasına yönelik saptamalarda orta ve uzun dönemdeki yapısal merkezi nitelikteki mali uygulama ve düzenlemelerdeki merkezi bir yapısal tarafılığın gerekçelerine ilişkin dinamiklerin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu bağlamda yapısal tarafılık olgusunun, yönetsel bilgi akış sürecinin de temel alındığı kamusal kararlar içeriğine ilişkin oluşumu ve bu amaca yönelik süreçteki olası değişim etkileri tartışılmıştır. Bununla birlikte, yine merkezi bir yapılanmanın önceliklerine ilişkin Birleşmiş Milletler (UN-1995) kapsamında yürütülen

uluslararası çalışmaların da baz alınması, yapısal taraflılık olgusunun karar süreçlerindeki uluslararası niteliğinin ortaya konulmasının yanı sıra, çalışmamızın amaçlarına yönelik olası farklı etki düzeylerinin yorumlanması açısından anlamlı bulunmuştur. Yine bu kapsamda kamusal alanda yapısal öncelikli merkezi bir oluşumun biçimlendirdiği denetim esasları temelindeki değişim ve reformlara ilişkin yapısal taraflılık limitlerinin netleştirilmesinin amaçlanması da, çalışmamızın bir diğer hedefidir. Diğer taraftan, IMF'in öncülük ettiği ve Bac'in (2007) uluslararası kriterleri baz alarak kamu mali yönetimindeki sorunların çözümlenmesine yönelik çalışmasındaki yapısal yönetim dinamiklerinin anlamlı bulunduğu sürecin ülkemiz açısından yorumlanması da, çalışmamızın amaçlarının net olarak ifade edilmesine yönelik yapısal içeriği açısından önemli bir kriterler bütünü olarak kabul edilmiştir.

Diğer taraftan mali bir yönetim sürecinde kamusal performansların değerlendirmesine ilişkin IFAC'ın –International Federation of Accountants- (2004) ISA: 240 standartları çerçevesinde yaptığı uluslararası çalışmada, merkezi mali yönetim değerlendirme kriterleri zincirinin özellikle yapısal mali politikaların oluşturulmasına yönelik uygulamalar sürecinde optimal değerlendirme esaslarının dışında yapısal bir taraflılığa dönüşebildiğine ilişkin saptamaları oldukça çarpıcıdır. Bu bağlamda ayrıca kamusal bir mali yönetim çerçevesindeki performansların değerlendirilmesindeki kriterlerin kurumsal bir uzlaşımın ötesinde yapısal bir taraflılık çerçevesinde ön plana çıktığı da görülmekte; diğer taraftan, ilgili süreçte her ne kadar farklı uygulamalar söz konusu olmuş olsa da, kamusal faaliyetleri yerine getirecek kamusal rol çatışmalarının neden olduğu yapısal taraflılığın daha da yoğunlaşması sonucu, çözümlenemelerdeki netlik sorununu önemli ölçüde arttırdığı da anlaşılmaktadır (Azuma, 2003: 86-87). Ülkemizde de kamu mali yönetiminde kurumsal yükümlülükler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu (KMYKK) çerçevesinde ele alınmış; kurumsal etkinliğin sağlanması amacıyla kurumsal mali performans limitlerine ilişkin kriterler, uygulamalarda farklı etki düzeylerinin söz konusu olduğu yapısal çözümlenemelerdeki netlik sorunu açısından önemli yorum farklılıklarına da konu olmuştur. İlgili yasa çerçevesinde ele alınan kamu mali yönetimine ilişkin söz konusu kurumsal performans ve yükümlülük limitlerine ilişkin değerlendirmelerin merkezi bir yapısal taraflılık ölçeği bazında ele alınması ve bununla ilgili saptamalar, çalışmamızın amaçlanan özgünlüğünü ifade eden yaklaşım zeminimizin de bir diğer ifadesidir. Bu açıdan ilgili yasa çerçevesinde ele alınan stratejik plan çerçevesindeki hedef analitik bütçe kıstaslarının, uluslararası saptamalarla olan uyumu temelinde de biçimlenen bir çözüm önerileri zeminin oldukça önemli olduğu ortaya çıkmıştır. Kurumların merkezi kamu bütçesindeki konumunun yanı sıra, kurumsal iş ve hizmet yükümlülükleri ile mali yönetim-denetim sürecine

konu olan kıstaslarla olan uyumunun öncelikli önemi de bu noktadan doğmaktadır (Horn, 1995: 52-53).

## **2. MALİ YÖNETİM SÜRECİNDE YAPISAL TARAFLILIK OLGUSU VE KURUMSAL BİLGİ AKIŞI İLİŞKİSİ**

Kamusal mali denetim süreci, uygulamaya yönelik yapısal kriterlerini merkezi idare teşkilatının ortaya koyduğu ve kurumsal değerlendirmelere esas kabul edilen hedef limitlerin ve bunlara ilişkin kriterlerin yine merkezi karar birimlerince değerlendirildiği bir bilgi akış dinamiklerini de ortaya koyar (Söyler, 2006: 284-285). Bu dinamiklerin başında stratejik plan -bütçe ilişkisi ve bu ilişkinin kaçınılmaz olarak ortaya koyduğu kamusal karar alma sürecindeki olası iktisadi ve politik içerikli karar kısıtları gelmektedir (International Monetary Fund ve World Bank 2005: 23-25). Kurumsal bir mali performans denetimiyle de doğrudan ilişkili bu olgu, diğer taraftan bütçe kısıtlarının uygulamalarda netlik kazandığı; değerlendirme ve denetim ilişkisinin mali performansları daha da anlamlı kıldığı bir bütçe uygulama sürecinin kurumsal uyum döngüsünü de anlamlı kılar. Bu bağlamda tüm yapısal bu yaklaşımların merkezi stratejik plan çerçevesindeki konumu, yapısal dönüşümlerin de dahil olduğu tüm orta ve uzun vadedeki stratejik değişim ve hedeflerin de dahil olduğu merkezi bir yapısal tarafllıklı anlam bulmasını da kaçınılmaz kılar (Söyler, 2006: 287).

Bununla birlikte Barrios ve arkadaşlarının (2009), Avrupa Birliği ülkeleri temelinde yapısal tarafllığa ilişkin kurumsal dinamikler ve kurumsal içerikli olası finansal risk faktörlerini ifade etmesine ilişkin yaptığı saptamalar,

ülkemiz açısından da anlamlıdır<sup>2</sup>. İlgili çalışmada yapısal taraflılığın aşılmasına yönelik yaklaşımların öncelikli kamu mali yönetimi risk faktörlerini düşürücü oluşumlarla söz konusu olmasının, ülkemiz temelinde kamu mali denetimindeki yapısal taraflılık olgusuyla örtüşen saptama ve önerilerin de başında geldiğini söylemek olanaklıdır. Diğer bir ifadeyle kamusal mali denetim olumsuzluklarının aşılmasındaki merkezi karar süreci dinamiklerinin konumu, kurumsal olası risk faktörlerinin merkezi bir yönetim platformundaki kurumsal denetim esaslarının merkezi vesayeti ile kurumsal olası politik yaklaşımlar arasında bir denge oluşturulmasıyla aşılmasından çok, sıkı bir denetim anlayışıyla biçimlendirilmesiyle ön plana çıkmıştır. Kurumsal mali denetimin bu görünümü, ülkemizdeki dışa açık finansal likidite dengelerinin olası etkilerinin kamu mali yönetimi açısından denetim etkinliğini düşürmüş; son dönemlerdeki finansal kriz süreçlerinin olası risk düzeylerini kamusal tüzel kişiliğe haiz kurumlar bazında olduğu kadar, sektörel piyasa dengelerini de oldukça kırılğan bir finansal zemine çekmiştir. Barrios ve arkadaşlarının (2009) kamusal mali yönetime ilişkin

<sup>2</sup> Diğer taraftan Barrios ve arkadaşlarının (2009) Avrupa Birliği bazında ekonomik ve finansal sorunların irdelendiği ampirik bir çalışma çerçevesinde kamusal bir mali bir denetim sürecine ilişkin değerlendirmelerde ülkelerin sahip olduğu farklı yapısal taraflılık yaklaşımlarının makro ekonomik farklı sonuçlar doğurduğu ve ilgili ülkeler bazında farklı finansal politika ve uygulamalara konu olduğu da, saptanan ampirik bulgularla desteklenmektedir. İlgili çalışmada, özellikle finansal krizlerin süregeldiği dönemlerde kamusal finansman arzı ve denetiminin uluslararası denge kriterlerinden doğrudan daha çok etkilendiği, merkezi bir yapısal taraflılığın ortaya çıkışında kamusal karar alma sürecini daha radikal kararlar çıkması yönünde de önemli ölçüde etkilediği vurgulanmaya çalışılmıştır. Yapısal taraflılığın vurgulanması ve merkezi bir yapısal oluşumun sonuçlarının sınanmasında Avrupa Birliği üyesi iki ülkeye (Avusturya ve İrlanda) ilişkin veriler baz alınmış, tercih edilen regresyon analizinin oluşturulmasında mali yapısal bir etki ölçeği açısından kamusal finansal likiditesinin kurumsal dağılım değerleri, kurumsal açıkların finansmanına yönelik merkezi denetimin kollektif kriterleri çerçevesinde kamusal karar alma sürecine konu olan tahvil ve bonolar, bir dış değişken olarak menkul kıymet borsalarının da dahil olduğu ulusal finansal piyasalardaki hareketlilik ve kurumsal tüm finans limitlerinin ortak reel bir değer ifadesi çerçevesinde Euro paritesi veya Euro –Yen çapraz kurundaki hareketliliğin irdelendiği, dönemsel dört değişkenin ele alındığı izlenmektedir. İlgili iki ülke bazında yaklaşık 242 finansal kurumun örneklem grubuna dahil edildiği çalışmada söz konusu regresyon analizinin “R<sup>2</sup>” anlamlılık değeri “0.68” dir. Çalışmada, regresyon analizine dahil edilen bağımsız değişkenlerin kriz öncesi dönemde finansal bir kontrolün sağlanması açısından yapısal olumsuz hiçbir risk unsuru oluşturmayacak normatif bir yapısallığı ortaya koymasına rağmen, 2009 yılı sonrasında kamusal mali denetimin kontrolünden çıkan ülkelerde “Mutlak Risk Oranları’ndaki” artışların, kriz öncesi döneme oranla, sırasıyla mali yapısal bir etki ölçeği açısından kamusal finansal likiditesinin kurumsal dağılım değerlerindeki sapmaların “0.51”; kurumsal açıkların finansmanına yönelik merkezi denetimin kollektif kriterleri çerçevesinde kamusal karar alma sürecine konu olan tahvil ve bonoların sunumundaki artışların “0.50”; bir dış değişken olarak menkul kıymet borsalarının da dahil olduğu ulusal finansal piyasalardaki hareketliliğin finansal kontrol riskini yükseltmesi bazında “0.49” ve Euro paritesi veya Euro –Yen çapraz kurundaki hareketliliğin ise “0.51” parametrik değerleriyle olumsuz bir mali denetim yapısallığı oluşturduğu saptanmıştır. Çalışmada söz konusu bu parametrik değerlerle ortaya konulan kamusal bir mali denetim ve kontrolün sağlanmasında oluşturduğu yüzdelik olumsuz risk artışı % 89 olarak ifade edilmektedir. Kurumsal mali performansların net olarak ifade edilmediği bir zeminde kamusal hizmetlerin sunumlaşmasına ilişkin finansal likidite dengelerinin, normatif bir çerçevede oluşturulan merkezi yapısal bir taraflılığı, -global risk faktörüyle de doğru orantılı- daha da zorlaştırdığına ve bu saptamaların özellikle Yunanistan, İtalya, Belçika, Portogal ve hatta etki ölçeği düşük de olsa Fransa gibi ülkeler için de geçerli olduğuna da vurgu yapılmaktadır. Bu konuda bkz: Barrios, Salvador– Iversen Per – Lewandowska, Magdalena – Setzer, Ralph (2009). Determinants of Intra - Euro Area Government Bond Spreads During The Financial Crises, *European Commission-Economic and Financial Affairs*, Economic Papers 388, November, Brussels.

yapısal bir tarafılığın aşılmasına yönelik, karmaşık bürokratik yapılanmadan destek alan oluşum ve etkinliğinin düşürülmesinde bürokratik sürecin kolaylaştırılması; denk bütçeye ilişkin yasal düzenlemelerin karar sürecindeki tarafı konumun, kurumsal daha geniş bir katılım ölçeğiyle aşılması gereği ve hızlı ve şeffaf bir özelleştirme sürecinin yanı sıra, kurumsal mali etkinliği ön plana çıkararak bir personel ve işgücü piyasası reformlarının yasal bir zeminde destek bulması gibi yaklaşımları, ülkemize ilişkin ortak payda ve reformları da ifade etmesi açısından anlamlıdır (TİSK, 2001: 56-57).

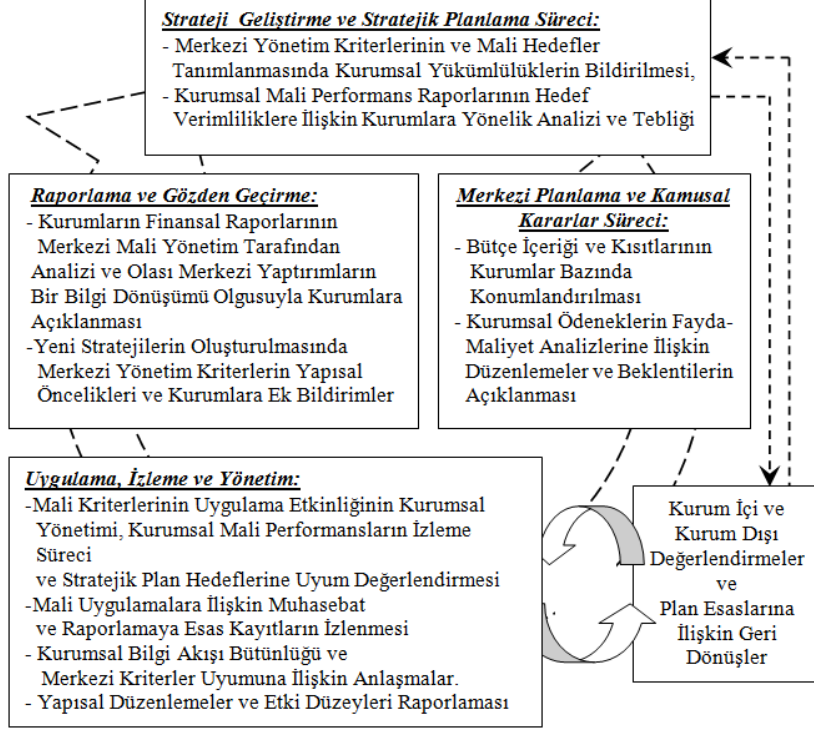
Mali denetim sürecindeki yapısal bir tarafılığın, mali denetime ilişkin merkezi karar alma süreci odaklı hedef kriterler bütünüünün merkezi hükümet bütçesinin baz alındığı uygulamalar çerçevesindeki mali kontrol ve denetim süreciyle anlam kazandığı bir yapısal merkezi bir bütünlüğü ifade ettiği görülür (Parker ve Gould, 1999: 128-129). Dolayısıyla kurumsal mali uygulamalara yönelik sorumluluk ve yaptırımlara ilişkin rollerin stratejik planlar çerçevesinde netleştirildiği ve kurumsal bir bilgi akışıyla da izlendiği söz konusu yapısal tarafılık olgusu, merkezi yönetimin kamusal hedefleri doğrultusundaki denetim sürecine ilişkin tüm dinamiklerin doğrudan merkezi kamusal karar alma sürecine girdiği tarafı bir konumun da ifadesidir (Guthrie vd., 1999: 219).

Diğer taraftan bu konumuyla yapısal tarafılık, kamusal bir mali denetim süreci ve sonrasında kurumsal mali verimlilik limitlerine ilişkin kesin hesap işlemlerinin merkezi bir genel uygunluk çerçevesinde netleştirildiği ve karara bağlandığı yasal konumuyla da merkezi bir mali yapısal tarafılığın süregeldiği meşru bir zemine de kavuşmaktadır (Ott, 2006:8). Ancak, ülkelerin sahip olduğu kurumsal esneklik limitlerinin, merkezi yapısal tarafılığın ifade ettiği denetim standartlarıyla olumsuzlar oluşturduğu bir süreci de gündeme taşıdığı görülür (Brignall ve Modell, 2000: 294). Yeni (veya reformcu) merkezi bir yapısal oluşumun sağlanmasını da olumsuz etkileyen bu dinamiklerin, özellikle kriz dönemlerinde denetime ilişkin kurumsal bilgi akışı ve fayda-maliyet analizlerinin merkezi karar sürecindeki yapısal tarafılığın hukuki zeminini zayıflattığı da izlenmektedir (ECA, 2005: 34-35). Bu bağlamda merkezi bir yapısal tarafılık ve kurumsal bilgi akışı ilişkisi, öncelikli olarak mali reformlarında dahil olduğu kamusal mali bir strateji geliştirme süreciyle başlamakta (Lee vd., 2008: 13-16); yerel içerikli kamu kurumlarının kurumsal sorumluluk sınırlarının yanı sıra, kamusal tüm kurumların mali performans raporlarının hedef içeriklerine yönelik kurumsal rol tanımlamaların da yer aldığı bir netlik arayışıyla ortaya çıkmaktadır (Hagen ve Vabo, 2005: 43-44).

### **2.1. Kurumsal Bilgi Akış Sürecinde Mali Denetimin Yapısal Düzeyi ve Kurumsal Uyum Sürecinde Tarafılık**

Kamusal bir mali denetimin hedef denetim kriterleri açısından ifade ettiği anlamlılık düzeyi, şüphesiz ki elde edilen sonuçların hedef mali kriterler bazında merkezi karar alma sürecinde yorumlanmasına bağlı bakış açısıyla değerlendirilmesi ve yapısal merkezi bir etki düzeyini de ifade eden dinamiklerin süreçte yer bulmasıyla söz konusu olmaktadır (Upping and Oliver, 2011: 372-373). Bu açıdan yapısal tarafılığı ifade eden mali denetim ve kontrol sürecini etkileyen merkezi makro konumun, bilgi akışına yönelik önemli bir rol üstlenen stratejik alternatiflerin de ön plana çıktığı ve kurumsal yaptırımların da doğrudan etkilendiği bilgi akış düzeyi zemininde biçimlendiği görülmektedir (Chenhall, 2003: 139). Bununla birlikte, özellikle geleneksel bütçe anlayışının hakim olduğu ve teknolojik destek birimlerindeki yetersizliklerin bir sonucu olarak ortaya çıkan sağlıklı bir bilgi akışının kaçınılmaz olduğu az gelişmiş ülkelerde, bilgi akış sürecindeki yetersizlik ve olumsuzluklarda ötürü, mali denetim süreci dışında daha yoğun bir öznel tarafılık eğiliminin varlığının kaçınılmaz olduğu da görülmektedir (Chenhall 2003: 141). Dolayısıyla yönetim ve uygulamaya yönelik söz konusu bu çelişkiler, kamusal nitelikteki kurumsal işlemlere yönelik verimlilik beklentilerinin ikinci planda kaldığı bir yapısal düzenlemeler sürecine dönüşebilmektedir (Szulanski, 2000:17). Yapısal tarafılık olgusunun kavramsal ifadesine ilişkin mali denetim sürecine yönelik içeriğini ve kamusal bütçe bazlı bir mali yönetim sürecinde kurumlar ve merkezi karar süreci arasındaki bilgi akışı zemininde süregelen yapısını, aşağıdaki akım şemasıyla da ifade etmek olanaklıdır.

**Şekil 1. Bilgi Akış Sürecinde Yapısal Tarafllığın Oluşmasında Dinamikler**



**Kaynak:** Hadden, <http://www.freebalance.com/blog/>; Goldsmith, 2008: 15; Sudsawat, 2007: 7-9.

Şekil 1, merkezi planlama ve kararlar sürecindeki bütçe kısıtlarının alınan kararlar bazında kurumsal bir bilgi akışı çerçevesinde analiz edildiği ve yönetim aşamalarına yansıyan plan hedeflerinin de yine bu kapsamda değerlendirildiği merkezi bir yapısal tarafllık sürecini ifade etmektedir. Bütçe uygulamaları çerçevesinde kurumsal strateji geliştirme amacıyla kurumsal mali performans raporlarıyla biçimlenen mali denetime ilişkin yapısal düzenlemeler, bilgi akış sürecinin sadece kurumsal faaliyet raporlarıyla ele alındığı az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde de önemli bir yapısallık nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır (Choi ve Lee, 2002: 178-180). Bu bağlamda merkezi kamusal kararlardaki bütçe bazlı yapısal tarafllık, kurumsal denetim kriterlerinin kuruma özgü bilgi akışındaki sapmalarla anlam kazanmakta; stratejik görev dağılımı ve finansal kamu kaynaklarının kurumsal kullanımına yönelik bütçe denetiminin dışında kalmasının kurumlarca tercih edildiği bir olumsuzluğun da kaçınılmaz olduğu izlenmektedir (Bouwman vd., 1987: 12-13). Bilgi akış süreci açısından



kurumsal asimetrik bilgi akışı süreci olarak da ifade edilebilecek bu olgu, mali denetim sürecinde yapısal taraflılığın daha geniş bir yaptırım zemininde konumlandığı ve söz konusu asimetrik bilgi akışının ağırlıklı olarak merkezi yapısal öncelikleri ön plana çıkardığı bir idari yönetim portföyü ile somut bir niteliğe kavuşmaktadır (Bouwman vd., 1987: 20-21). Bu bağlamda gerek kurumsal merkezi koordinasyonun eksikliği ve gerekse de kurumsal idari koordinasyonun bilgi akışı sürecindeki asimetrik konumunun yapısal bir taraflılıkla sonuçlanan yapısı, özellikle de bütçe bazlı performans denetimine ilişkin kriterlerin ortaya konulmasında bilgi akış süreciyle doğrudan ilişkili bir mali denetim taraflılığını da bu açıdan kaçınılmaz kılmaktadır (Dixon, 2005: 362).

Kurumsal önceliklerin de belirlendiği bu süreç, sonuç odaklı bir bütünü ifade etmekte; kurumsal finansal etkinliğin ortaya konulması ve netleştirilmesinde bilgi akışıyla doğrudan ilişkili stratejik mali denetimin yönetim dinamikleri bazında bir yönetim aracı olarak ifade edilmesini de anlamlı kılmaktadır (Uludüz, 2008: 9-10). Bu yaklaşımın stratejik kamusal planlama hedeflerinin ana zeminini oluşturduğu söz konusu taraflılık olgusunun, kurumsal gerekçeleri ifade eden merkezi bir karar alma yaklaşımından çok, ağırlıklı olarak faaliyet ve projelerin maliyetlendirilmesi, hedef sonuçların değerlendirilmesi, ölçme yöntemlerinin belirlenmesi, orta ve uzun vadedeki detaylı iş planlarının sonraki süreçte olası durum analizlerinin yorumlanması gibi tek yönlü bir vizyonla biçimlenmesini de kaçınılmaz kıldığı görülür (Thomas, 1982: 511-513). Bu bağlamda yapısal taraflılığın aşılmasında bilgi akış sürecinin kurumsal mali performansların değerlendirilmesindeki önemini anlaşılmasına yönelik Akotia'nın (1996) teorik mali yönetim esaslarına değindiği ve olası sonuçlarını değerlendirdiği çalışmasının yanı sıra, kurumsal bilgi işlem ağının yapısal taraflılık sürecine sağladığı alternatif yapısal olumlu katkılarına yönelik saptamalarının yer aldığı O'Toole, ve Meier'in (2003) çalışmaları da oldukça anlamlıdır. Bu saptamalar ışında bir mali yönetim sürecinde merkezi yapısal taraflılığın optimal bir düzeye çekilmesine yönelik finansal bilgi akış sürecinin olası önemli şu faydaları da sağladığından söz edilebilir:

Bu faydalardan ilki, kamusal amaçların ve mali denetime esas kabul edilen hedef gelişim limitlerinin gerçekleşip gerçekleşmediğini karşılıklı bir paylaşım ile saptamak ve kurumsal mali performans raporlarının sonraki mali yönetim sürecine olan katkı düzeylerinin kurumsal bilgi akışı düzeyi ile olan ilişkisine yönelik bir gelişim yapısal bir zemin hazırlamaktır. Kamusal mali yönetim sürecinde yapısal taraflılığın aşılmasında kurumsal bilgi akışının sağladığı ikincisi olumlu etki ise, mali yönetimin performans denetiminde kurumların baz alındığı olası alternatif kamusal kararların bilgi akışı süreciyle doğrudan ilişkili yapısal dinamiklerle kurumlara sağlayacağı katkılarının netleştirilmesidir. Bu çerçevede diğer fayda sağlayan üçüncü olumlu etki ise,

bir önceki karar süreci ile güncel bilgi akış süreci arasındaki kurumsal değişim sürecinin izlenmesi ve sonraki karar sürecinde karar portföylerindeki konumun hedef mali fayda kriterleriyle ele alınmasının sağlanması, olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan kamusal mali denetim sürecinde yapısal tarafılığın süregelmesinde kamu bütçesi kaynaklarının stratejik dağılımındaki hedef kamusal hizmetlere olan uyumsuzluğunun da, kamu bütçesi bazında kamu harcamalarına yönelik oluşturduğu olumsuzluklarla kurumsal etkinliği azalttığı ve ilgili süreçte yapısal tarafılığın kaçınılmaz kıldığı da izlenmektedir (Bryson ve Roering, 1987: 12-14). Bu noktada kamusal mali yönetimin stratejik plan çerçevesindeki kamusal karar alma sürecine konu olan yapısı, mali performans kriterlerinin çözümlenmelerdeki netlik sorununun aşılmasındaki kurumlar üstü beklentilere dayalı merkezi kriterlerin kurumsal verimliliğin artırılmasına yönelik çözüm üretmekten çok, oluşturduğu vesayet limitleriyle çözümlenmelere yönelik bir netlik sorununu gündeme taşımaktadır. Bununla birlikte, şekil 1’de de izlendiği gibi kamusal mali yönetime ilişkin yapısal merkezi tarafılığın etki ölçeğini arttıran önemli diğer yaklaşımın, merkezi planlamanın süreçteki yapısal dinamiklerini daha da arttıran denetim esaslı bir geri dönüşüm süreci olduğunu da vurgulamak gerekir. Bu açıdan merkezi denetimin kurumlar bazındaki mali performans kriterlerini belirleyen vesayete dayalı öncelikli yapısı, kurum içi denetim ve değerlendirmeler sonrasındaki yeni dinamiklerin oluşumunu yine merkezi bir değerlendirmeler sürecine sokmasıyla da önemli bir yapısal tarafılık ölçeğine neden olduğu izlenmektedir (Upping and Oliver, 2011: 373).

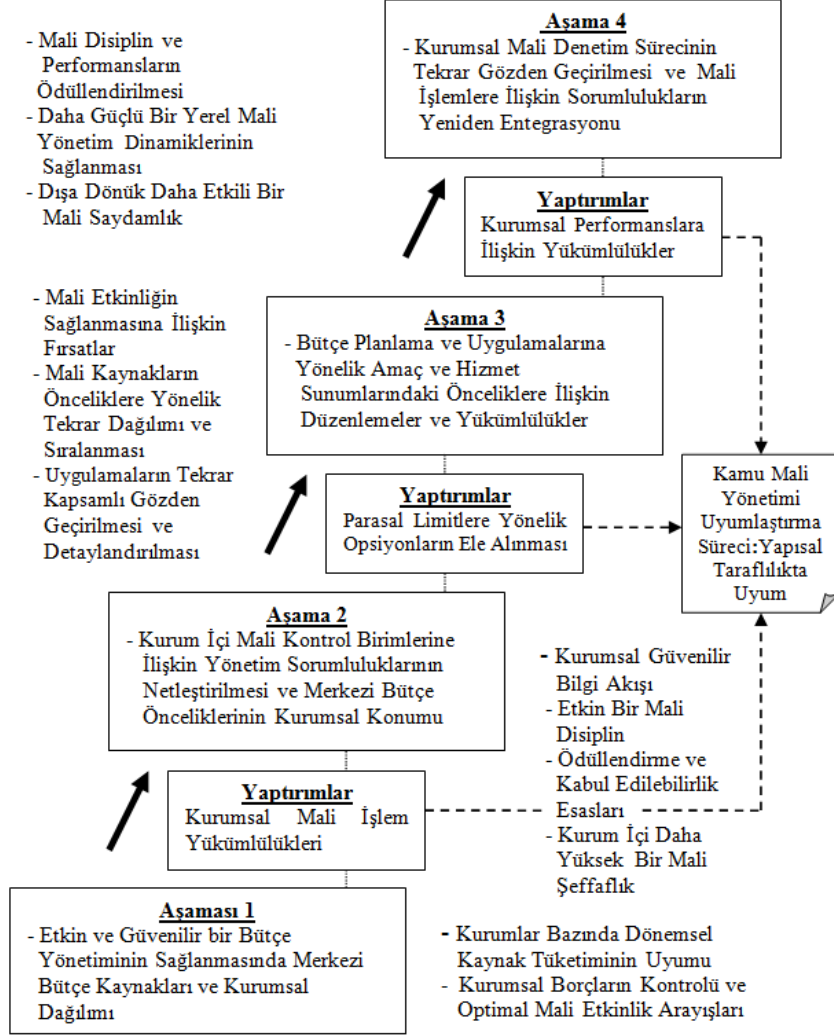
## ***2.2. Bütçe Bazlı Yapısal Tarafılığın Kaçınılmazlığı ve Kurumsal Kısıtlar Sorunu***

Bütçe temelinde yapısal bir tarafılık olgusunun kurumlara yönelik mali vesayet temelinde önemli bir kısıt oluşturduğu yapısal olguların başında, şüphesiz çok yıllık bütçe uygulamaları geldiği söylenebilir. Özellikle ülkemizde merkezi bir kurum olan Yüksek Planlama Kurulu’nun (YPK) kararlarının, Orta Vadeli Programa yönelik uyum esaslarını belirleyen saptamalarının gelecekteki sair yıllara ilişkin teklif tavanlarını saptayan yapısı, kurumlar bazındaki bütçe bazlı kısıtların önemli nedenleri arasındadır (DBUD, 2008: 12). Kamusal mali denetimin ilgili kriterler çerçevesinde uygulamada yer bulduğu süreç, şüphesiz ki finansal dengelerin gözetildiği bütçe uygulamaları kapsamındaki hedef kurumsal performans limitlerinin stratejik plan esaslarıyla ele alındığı bir yapısalılığı da ifade etmektedir (Bryson ve Roering, 1987: 15). Uygulamaya yönelik kamusal kararların hazine ve diğer merkezi kurumlar bazındaki düzenleme hedeflerini de kapsadığı bu yaklaşım, bütçe bazında yapısal alternatifleri ortaya koymasının yanı sıra, finansal kontrol araçlarının seçimindeki önceliklerin belirlendiği bir merkezi yönetim sürecini de ifade ettiği görülür (Archambault, 1990: 297). Mali kontrol ve denetime ilişkin bu önceliklerin bütçe bazında değerlendirildiği ve kurumsal limitlerle

sınırlı hedef verimliliklere ulaşılmasında mali nitelik sorunu olarak da ön plana çıktığı bu sürecin, kurumsal geri bildirim değerlerinin kurumsal mali limitlerle olan uyum sorununun bir getirisi olarak da yapısal taraflılık olgusunu anlamlı kıldığı söylenebilir. Bu noktada yapısal taraflılığın anlamlı olduğu kurumsal kontrol ve denetim sürecindeki öncelikli sorun, merkezi bir yapısal taraflılığın bütçe temelinde kurumsal hedef-sonuç odaklı bir mali yönetim anlayışıyla ele alınması ve kurumlara yönelik mali kaynak tahsisine yapısal merkezi taraflılık ve kurumsal mali performanslar arasındaki yapısal uyumun sağlanmasıdır (Pollitt, 2009: 290). Bu açıdan kamu mali yönetimine ilişkin yapısal uyumun olmadığı bir süreçte merkezi bütçe zemininde biçimlenen bir yapısal taraflılık olgusu, özellikle sosyal içerikli hizmetlerin kamusal sunumu açısından kamusal finansmana olan bağımlılıklar çerçevesinde merkezi kamusal yönetimin karar sürecinde mutlak belirleyici olduğu yapısal bir konumu gündeme getirmektedir (Wagner, 1990: 304).

OECD'nin -Organization for Economic Co-operation and Development- (1997) geliştirmekte olan ülkeler bazında yaptığı çalışma ile Guthrie'nin (1999) kamusal finansal yönetimin yine merkezi bütçe dinamiklerine ilişkin yapısal konumunun küresel limitlerini ele aldığı çalışmasının yanı sıra, Kolstad'ın (2005) Chr. Michelsen Enstitüsü adına yaptığı çalışma da denetime yönelik çözümlenmelerde netlik sorunun sürece yönelik iç ve dış dinamiklerle ifade edilmesi açısından yaklaşımımızı doğrular niteliktedir. Şekil 2'de, merkezi hükümet bütçesi zeminin de kurumsal yükümlülükler ve mali performanslarına ilişkin yapısal stratejik mali sürece yönelik kamusal bir mali yönetim sürecinin yapısal aşamalarını ve yapısal taraflılığa gerekçe oluşturan dinamiklerini izlemek olanaklıdır.

**Şekil 2. Bütçe Bazlı Mali Yönetim Stratejilerinde Yapısal Süreç ve Kurumsal Yükümlülükler**



**Kaynak:** Kolstad, 2005: 9; Guthrie vd. 1999: 210; OECD,1997: 9-11; Statistics Canada, Financial Management System (FMS) 2009, Catalogue number 68F0023X..

Şekil 2, bütçe bazında kurumsal mali yükümlülüklerin sosyo-ekonomik ve politik amaçlarında ön plana çıktığı bir çerçevede kamusal mali yönetime ilişkin yapısal bir süreci ifade etmektedir. Kurumsal sermaye gereksinimlerinin kamu kurumlarına farklı mal ve hizmet üretim portföyü yükümlülükleri kazandırdığı bu süreç, aynı zamanda bütçe tarafından kabul edilen kurumsal finans akışına ilişkin harcama limitlerinin de ifade edildiği ve

kurumsal merkezi bütçe yükümlülüklerinin de netleştirilmesinin amaçlandığı bir olgu olarak da karşımıza çıkar. Diğer bir ifadeyle, mali denetimin kamu kurumları bazında kurumsal limitlerle sağlanmasına yönelik bu yaklaşım, etkin ve güvenilir bir bütçe yönetiminin sağlanmasında merkezi finansal yönetim merkezli önemli bir yapısal taraflılık nedeni olarak da mali denetim sürecini biçimlendirmektedir. Dolayısıyla merkezi yönetim bazlı bir yapısal taraflılık olgusunun, kurumsal mali limitlerle de sınırlı yükümlülükler açısından oluşturduğu hizmet limitlerini netleştirmekten çok, kurumsal mali yükümlülüklerin parasal kontrol mekanizmalarının da sürece dahil olduğu bütçe planlama ve uygulamalarına yönelik bir denetim opsiyonu ile ortaya çıktığı gözlenmektedir (Fornero, 2011: 3-4). Bu bağlamda merkezi hükümet bütçesi çerçevesinde mali denetim stratejilerine ilişkin kurumsal limitlerin de dikkate alındığı yapısal bir taraflılık olgusunun ortaya çıkışındaki olguları aşağıdaki gibi sıralamak olanaklıdır:

- **Kurumların Merkezi Hükümet Bütçesi ile Olan İlişkilerinin Yeniden Tanımlanması ve Bütçe Limitleri Bazında Finansal İşlemlerin Tekrar Gözden Geçirilmesinde Yapısal Taraflılık:** Bütçe ile doğrudan ilişkili kurumların finansal işlemleri ve bu işlemlerin oluşturduğu düzenli finansal kayıtların izlenmesi. Finansal limitlerin netleştirildiği mevcut finansal kaynakların kurumsal bölüşüm sürecinde merkezi karar alma süreçlerine konu olmasında ortaya çıkan yapısal sorunlar ve sürece ilişkin mali işlemlerin karara bağlanmasında finansal merkezi yetkilerin bölüşümünde bütçe bazlı kontrollerin tartışılmaz önceliği (DHS, 2006: 13-14).
- **Mali Denetim Stratejilerine Yönelik Kurumsal Mali Uygulamaların Kayıt Altına Alınmasında Yapısal Taraflılık:** Kurumsal yükümlülükler ve mali uygulamalar kadar ödüllendirmelere ilişkin teşviklerin de dahil olduğu kurumsal mali uygulamalar sürecinin, iç denetim yükümlülüklerince izlenmesine olanak sağlayacak detaylı formlarla saptanmasında karşılaşılan zorlukların yanı sıra, kurumsal mali uygulamaların dönemsel basılı kayıtlarla değerlendirildiği ve yapısal denetleme süreçlerine ilişkin farklı ele ele alındığı merkezi kurumsal örgütlenmelerin süregelmesi. Söz konusu bu olguyla doğrudan ilişkili kurumsal harcama limitlerinin merkezi bütçe standartlarındaki geçerli mali kaynak opsiyonları ile uygunluğunun saptanması ve ilgili sürecin merkezi kriterler çerçevesinde yapısal olarak taraflı sorgulanması (Mimba ve vd., 2007: 198-199). Bütçe bazlı vergiler gibi kamu kurumlarının yükümlülükleri kapsamındaki kamusal finans kaynakları ve kontrolüne ilişkin uygulamaların denetim stratejileri çerçevesinde ifade edilmesindeki netlik sorunu ve bu olgunun aşılmasına yönelik merkezi kararlar bütünlüğünün belirleyici konumu (Desai vd., 2007: 612-614).
- **İlgili Yıl Bütçesinin Sonraki Yıl Bütçelerine Yapısal Kriterler**

**Oluşturmasına Yönelik Gözden Geçirilmesinde Yapısal Tarafılık:**

Kurumsal mali kaynak dağılımı ve kurumsal bazda sonraki çok yıllık bütçe dönemlerini de kapsayan proje sorumluluklarının yıllara ilişkin dağılımındaki kurumsal yükümlülüklerin, merkezi bütçe bazında uyumlaştırılması ve her bir projeye ilişkin mali detayların kurumların mali vesayet sorumluluklarının öncelikle belirleyici olduğu merkezi bir yapısallıkla ele alınması (ECA 2005: 36; Norton ve Elson, 2002: 8).

- **Yerel Yönetimlere (ya da Federal Yönetim) İlişkin Mali Kaynak Dağılımında Yapısal Tarafılık:** Merkezi kamu bütçesi dışında federal yönetimlerin de ele alındığı yerel özerkliğe sahip yönetim birimlerine ilişkin bütçeler bazında yerel yükümlülükler açısından yapılan güncel düzenlemeler ve sınırlandırmaların, merkezi bir yapısal uyum bazında belirleyici bir nitelik ve kapsam da değerlendirilmesi. Kurumsal bilgi verme-raporlama yükümlülüklerinin saptanmasında özerk yerel idari birimler arasındaki mali uyumun sağlanmasında ortak değerlendirme kriterlerine ilişkin standartların özerk idari limitlerin üzerinde kümülatif bir merkezi değerlendirmeye konu olmasındaki ortak gereksinimler (Jones, 2007: 11).
- **Denetim Kriterleri ve Sorumluluklarına İlişkin Yapısal Tarafılık:** Kurumların merkezi denetim kriterlerine uygun denetim zemininin, yapısal tarafılığı ön plana çıkartacak bir konumda denetim gündemine gelmesi ve yapısal merkezi tarafılığın ön plana çıktığı performans sorumluluklarının denetim sürecinde ifade edilmelerine yönelik konumunun, merkezi denetim birimlerince yapılan görev ve kriter tanımlamalarına konu olması. Kurumsal farklılıklardan doğan mali işlemler yoğunluğunun, her bir kurumun merkezi mali yönetimle olan yapısal sorunlarının denetim sürecinde öznel kurumsal sorumlular çerçevesinde çözümüne yönelik sadece merkezi kriterlerle uyumlu bir çerçeve de ele alınması (UN, 1995: 11).
- **Mali Denetim Stratejilerinden ve Saptanan Kurumsal Bilgi Akışından Doğan Düzensizliklere İlişkin Yapısal Tarafılık:** Kurumsal beklentilerin kurumsal sorumluluklar çerçevesinde ele alındığı mali denetim sürecinde, merkezi bütçe yönetimine yönelik asimetrik bilgi alışına neden olan kurumsal mali kayıtlardaki sahtecilik, kurumsal mali performansların gerçek dışı ifadesi, özellikle özel bütçeli (ya da katma bütçeli) kurum ve kuruluşların merkezi hükümet bütçesinin dışında sahip oldukları öznel fonların amaçları dışında veya usulsüz kullanımın söz konusu olduğu uygulamalarına ilişkin denetim süreci ve sonrasında ele alınabilecek merkezi yasal yaptırımların zorunlu önceliği. Kamu kurumlarının yeniden düzenlenmesi veya bir reform sürecindeki radikal yapılanmalarının ilgili yapısal tarafılığın ön plana çıkaracak genel geçer yapısal merkezi yaptırımlar çerçevesinde değerlendirilmesi. Özellikle mali

özerkliklerin merkezi denetim ve kontrolünde merkezi yapısal taraflılığın en önemli dinamiklerinden olan mali vesayet uygulamalarının etkinliğinin sağlanması sürecinde, kurumların etkin bir bilgi akışının dışındaki uygulamalara konu olması ve sağlıklı bir bilgi akışının da bir sonucu olarak, sadece merkezi karar sürecinde bir yetki statüsüne kavuşması (UN, 1995: 30).

- **Mali Uygulamalara Konu Olan Kurumlara Yönelik Sınırlama ve Yasaklamalara İlişkin Yapısal Taraflılık:** Kurumsal finansal limit sorununun hem kurumlarca ve hem de merkezi hükümet bütçesi bazında gündeme çıktığı uygulama ve sonrası denetleme süreçlerinde, ilgili kurum (veya kurumların) denetim sonuçlarının da dahil olduğu ve kurumsal köklü değişim kararlarının sadece merkezi karar alma süreçlerinde alınan kararlarla ancak yürürlüğe girdiği uygulamaların varlığı. Mali denetim stratejilerine konu olan kurumların yükümlülüklerinin kaldırılması, sınırlandırılması ya da tümüyle mali uygulamalarına yönelik yetkilerinin kaldırılması (ya da askıya alınması) gibi kurumlar üzerinde doğrudan önemli yaptırımlara ilişkin ve çerçevesinin sadece merkezi yönetimce alınan kararlarla yasal tahditlere konu olması. Söz konusu bu kararların, kurumların merkezi yönetim karar sürecine katılımları adına oluşturduğu karar süreci dışındaki kurumsal statülerinin, kurumlardan beklenen mali performanslar ve değerlendirme sürecindeki merkezi yönetimin oluşturduğu yapısal nitelikleri ifade eden stratejik beklentilere konu olması. Bu olgunun, kurumsal önemli uygulamalar ve alternatif karar süreçlerinin gündeme gelmediği bir yapısal karar sürecinde, kurum adına öznel uyum sorunlarının ön plana çıkmasıyla da stratejik merkezi bir denetim dinamikleri bütünü olarak yapısal taraflılık olgusunu güçlendirmesi (Kloot ve Martin, 2000: 235).
- **Denetim Stratejilerinin Kurumlarla İlişkilendirilmesinden Doğan Yapısal Taraflılık:** Merkezi bütçe uygulamalarına konu olan yerel yönetim birimlerinin de dahil olduğu kurumların görev tanımlamalarına ilişkin merkezi yönetimce alınan kararların, kurumların üstlendiği kamusal sorumluluklar ve kendileriyle ilişkilendirilen finansal kaynaklarla yapılandırılmasında çelişkiler. Kurumların öznel nakit yönetimi, görev sorumluluklarının kurumsal harcama limitleriyle bağdaşmayan ve kurum adına elde ettikleri öznel kazançların ilgili kurumun dışında ve salt merkezi karar birimlerinin belirlediği bölüşüm limitleriyle uygulamaya konulması. Özellikle yerel yönetim birimlerinin üstlendiği hizmetlerin, bu hizmetlerin yerine getirilmesinden doğan finansal yükümlüklerin karşılanmasında yerel birimlere yönelik merkezi bütçe limitlerinin yetersiz kalmasına karşılık, bu birimlerin borçlanma ve yerel finansal kaynaklara ulaşma ve değerlendirmesinde merkezi yetki düzeyinin bağlayıcılığı. Merkezi yönetimce belirlenmiş son derece sınırlı ve yüksek bir mali vesayet

denetiminde hareket etme zorunlulukları ve merkezi bu zorunluluklardan doğan kurumsal mali performans beklentilerindeki sapmalar. Yine bu süreçte kurumsal fon yönetimin merkezi vesayet denetiminden doğan limit sorunu ve mali yetki dağılımındaki merkezi yapısal sınırlamalar ve politize olmuş bürokratik oluşumlar (Hedger ve Agha, 2007: 2).

Kamusal niteliğe sahip bu kurumların geliştirilmesine ilişkin yapısal hedefler, özellikle kriz dönemlerinde oluşan negatif ölçek etkilerinin kurumlar üzerinde çoğu zaman daha büyük bir olumsuz etki ölçeğine dönüşmesine de neden olan merkezi bir yapısal tarafllıkla biçimlenmektedir (Claessens, 2006: 223-224). Bunun yanı sıra, mali denetim stratejilerine ilişkin kurumsal bürokrasinin esnekliğinin kamusal yetersiz bir dışa dönük şeffaflık ve kurumlararası mali performansların tek düze bir kriterler zinciri bazında ele alındığı entegrasyonların da, kurumlara özgü finansal kaynaklar üzerinde oluşturduğu sınırlamalar sonucu, kamusal yükümlülüklerin yerine getirilmesine yönelik kurumsal limit sorununu kaçınılmaz kılmaktadır (Roe, 1990: 32-34).

### **3. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROLÜ KANUNU'NDA YAPISAL TARAFLILIK VE TARAFLILIĞA İLİŞKİN DİNAMİKLER**

Ülkemizdeki mali denetim olgusu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu (KMYKK) çerçevesinde ele alınan bir merkezi yönetim vesayetine ilişkin önemli bir yapısal tarafllık bütününü ifade etmektedir. Kamu kurumlarının mali denetiminde esas alınacak stratejik plan çerçevesindeki hedeflerle beraber, kurumların merkezi yönetim kriterleri çerçevesinde kurumsal yükümlülüklerinin de ifade edildiği Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu<sup>3</sup>nda (KMYKK) kurumların bütçe bazında yeniden yapılanması ve bazı yeni görev tanımlamalarıyla da olası yeni mali uygulama yükümlülüklerinin söz konusu olduğu görülmektedir<sup>4</sup>. Kalkınma planları ve

---

<sup>3</sup> 5018 sayılı yasayla 10\12\2003 tarihinde kabul edilen ve 24\12\2003 tarih ve 25326 sayılı resmi gazetenin mükerrer sayısında yayınlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu (KMYKK), 9 kısım, 83 madde ve 14 geçici maddeden oluşmaktadır.

<sup>4</sup> Diğer kapsamlı bir ifadeyle ilgili kanun çerçevesinde son bölüme eklenen ve finansal limitler açısından merkezi hükümet bütçesiyle de doğrudan ilişkili I sayılı cetvel ile belirtilen “Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri” (Değişik: 22\12\2005-5436\12 md.) dışında, II sayılı cetvel ile “Yüksek Öğretim Kurulu, Üniversiteler ve İleri Teknoloji Enstitüleri” ve “Özel Bütçeli İdareler” de (Değişik: 22\12\2005-5436\12 md.) 5018 sayılı yasayla kamu denetimi kapsamına dahil edilmiştir. Yine idari ve mali vesayetin kurumsallaştırılmaya çalışılmasının yanı sıra, merkezi hükümet bütçesiyle ilişkili ve kurumsal denetim tabanının net bir yapıya kavuşturulmasına yönelik merkezi mali denetiminin kurumlarının birbirinden bağımsız bir konumda değerlendirilmesi amacıyla “Düzenleyici ve Denetleyici Kurum ve Kuruluşlar” adı altındaki (Değişik: 22\12\2005-5436\12 md.) III sayılı cetvel kapsamındaki yeni bir oluşum sağlanmış; kurumsal mali ve yönetimin denetimine ilişkin tabanının genişletilmesine yönelik olarak da kurumlar bazında IV sayılı cetvel kapsamındaki “Sosyal Güvenlik Kurumları’nın” (Değişik: 22\12\2005-5436\12 md.) ayrıca ele alınmasıyla da mali denetimin merkezi yapısal tarafllığının daha da ön plana çıktığı bir merkezi denetim yapısı söz konusu olmuştur.



söz konusu planların kurumsal yüklenimlerine ilişkin yükümlülükler ifade eden programlar, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin merkezi mali denetim ve yönetim kriterlerini merkezi yönetimin çoğu zaman tekdüze değerlendirme esaslarının söz konusu olduğu politik tercihlerle biçimlendirmelerinden ötürü, kaynak dağılım ve kullanımı başta olmak üzere mali performans değerlendirmesine ilişkin yapısal dinamikleri de tartışılmaz tek taraflı bir öncelik ifade etme konumuna kavuşmaktadır (Özkan, 2008: 25). İlgili kanunun birinci kısım üçüncü maddesinde alt başlıklar olarak yer alan ve I, II ve III sayılı cetvellerde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve IV nolu cetveldeki merkezi yönetimin dışında tutulan sosyal güvenlik kurumlarının, denetleyici ve düzenleyici kurum ve kuruluşlar nezdinde merkezi bir mali vesayet altına alındığı görülmektedir.

### ***3.1. Stratejik Planın Yapısal Çerçevesi ve Kurumsal Harcamaların Konumu***

5018 sayılı KMYKK'da mali planlama esaslarının merkezi yönetim bütçesiyle hedeflenen gelir ve gider stratejileriyle birlikte olan kaçınılmaz uyumu, ulusal mali amaçların gerçekleştirilmesinde kurumsal tüm performans denetimlerinin yasal bir çerçevede merkezi bir bakış açısıyla konumlanmasıyla sonuçlanmıştır. Bu bağlamda 5018 sayılı yasanın mali denetim esasları çerçevesinde kurumların mali denetimine ilişkin oluşturduğu kurumlar bazında oluşturduğu yapısal taraflılık olgusunun merkezi **iki önemli yaklaşımla** ortaya çıktığını söylemek olanaklıdır:

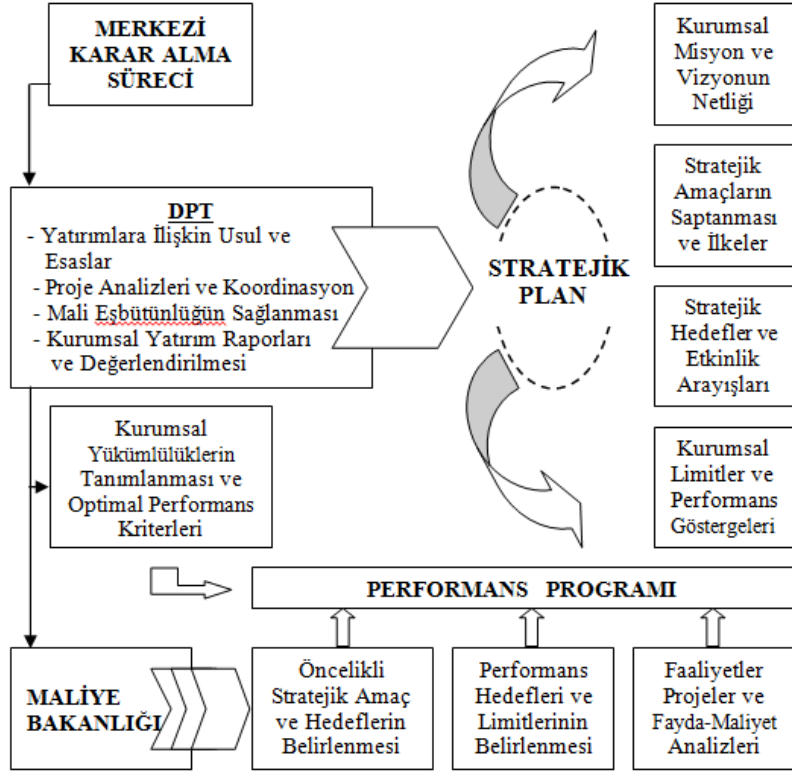
Bunlardan **ilki**, mali denetime ilişkin stratejik plan çerçevesinde değinilen orta ve uzun vadeli amaçların ilke ve politikaları ile hedef ve önceliklerinin gerçekleştirilmesine yönelik değerlendirmelerdeki performans ölçütlerinin saptanmasındaki tek taraflı yapısalıktır. Diğer bir ifadeyle ilgili yasa çerçevesindeki yapısal taraflılığın, farklı mali etki düzeyi ve içeriklerine sahip kurumların merkezi karar alma süreci bazında ele alınması ve genel geçer merkezi standart tekdüze kriterler sürecine ilişkin verimlilik ve mali performans değerlendirmelerine yönelik kümülatif yaklaşımlarla ortaya çıkmasının söz konusu olmasıdır.

**İkincisi** ise, mali nitelikli kamu kaynaklarının kullanımında –ve muhasebeleştirilmesinde- yapısal taraflılığın ön plana çıktığı ve neden olduğu etki düzeyidir. 5018 sayılı yasada yapısal taraflılık olgusunun ön plana çıkmasına ilişkin, kurumsal mal ve hizmet bedellerinin karşılanmasına yönelik merkezi hükümet bütçesiyle ilişkili kurumsal tüm mali kaynakların, kurum dışı iş yaptırım talebinden doğan harcamaların, iç ve dış borç faizlerinin, sosyal güvenlik katkı paylarına ilişkin ödemelerin yanı sıra, kurumsal mal ve hizmetlerin parasal bir karşılıkla sunumunda zaman zaman gerçekleşen ıskontolu satışlar sonucu ilgili ıskonto oranları gibi uygulamaların da bağlayıcı bir anlam kazandığı görülmektedir. Diğer taraftan

kurumsal gider olarak gösterilen –veya muhasebeleştirilen- farkların ve kurum adına yapılan merkezi ödenekler kapsamındaki mali ve sosyal transferlerin kurumların öznel mali fonksiyonlarıyla çelişki yaratan konumu da, merkezi bir yapısallığın ön plana çıkmasında önemli gerekçeler sunmaktadır (Özkan, 2008: 128).

5018 sayılı yasa çerçevesinde merkezi stratejik plan hedeflerinin yanı sıra, merkezi bir vesayet anlayışını da ön plana çıkaran sürece ilişkin hedef yapısal tarafılık oluşumunu, şekil 3’de izlemek olanaklıdır.

**Şekil. 3 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Merkezi Yapısalılık ve Stratejik Planlama Süreci**



**Kaynak:** DPT, 2009: 14; Dilmen, 2011: 4.

Şekil 3’de ifade edildiği gibi, 5018 sayılı yasayla yeniden çerçevesi çizilen stratejik planın yapısal bir tarafılıkla ana çatısını oluşturan gerekçelerin, tartışılmaz olarak merkezi yönetim kriterlerinin belirlediği kurumsal amaçların kapsamlı ve ayrıntılı bir durum analizini yapmak ve plan hedeflerini kurumlar adına yeniden oluşturulan sorumluluklar çerçevesinde

saptamak olarak ön plana çıktığı izlenmektedir. “Politika ve Strateji Üretimi ile Kurumsal Koordinasyona Yoğunlaşmak” gibi merkezi yapısal bir misyonun varlığı, söz konusu yasada açıkça irdelenerek, kamu mali yönetimine ilişkin söz konusu amaçlara ulaşmada 9 amaç ve 37 hedef saptanmıştır. Şekil 3’deki yapısal ilişkiler çerçevesinde de izlendiği gibi, yapısal merkezi bir taraflılığın dışında ele alınması ve değerlendirilmesinin hemen hiç söz konusu olmadığı bu yaklaşımla, “Kamu ve Özel Sektördeki Yeni Açılımlar”, “Kamu Kurumlarına İlişkin Yapısal ve Hedef Kurumsal Gelişmeler”, “AB’ye Katılım ve Entegrasyon Süreci”, Uluslararası İşbirliği Örgütleri ile İkili ve Çok Taraflı İktisadi-Mali Anlaşmalar”, “Kamusal Yatırımların Etkin ve Etkili Yönetimi” ve “Kamusal Temel Politikalar ve Kurumlar Bazında Uygulama Etkinlikleri” gibi doğrudan merkezi yönetime ilişkin amaçların da sürece dahil edildiği görülmektedir. Bununla birlikte yatırımcı kuruluşların yatırım portföylerinin oluşturulmasında kurumlar adına stratejik plan çerçevesinde belirlenen yükümlülüklerine ilişkin limitlerin merkezi hükümet bütçesinin belirleyici olduğu mali dinamiklerle ele alındığı ve değerlendirildiği yapısının da, yine merkezi bir karar alma sürecinde mali boyutu saptanan yıllık programlar sonucu merkezi yapısal bir taraflılığı ifade ettiği görülmektedir.

Diğer taraftan merkezi hükümetlerin, temel çerçeve kararların alınmasına kurumsal bir alt yapı oluşturacak tematik, bölgesel ve sektörel stratejilerin koordinasyonunda düzenleyici bir üst kurum olmasının yanı sıra, kurumsal bütçelerin hazırlanması ve yönlendirilmesindeki kurumsal katılım limitlerinin tek taraflı merkezi bir süreçte saptanması zorunluluğunun da yapısal bir taraflılığı kaçınılmaz kıldığı görülmektedir. Bununla birlikte 5018 sayılı KMYKK’unda, merkezi karar alma sürecinde alınan kararların kurumsal etkinliğini arttırmak amacıyla, yapısal taraflılık olgusuna “Hazine Birliği” çerçevesinde de vurgu yapıldığı görülmektedir. Kamu kurumlarının gelir ve giderlerinin yanı sıra, tahsilat ve ödeneklerin de dahil olduğu tüm giderlerinin “Kurumsal Vezne” açamayacağı ve mali opsiyonlara ilişkin kurumsal nakit yönetim limitlerinin de dahil olduğu geri ödeme hesaplarıyla da birlikte kurumsal taahhütlerin kesinlikle merkezi bir “Hazine Birliği’nin” dışında gerçekleşmesinin söz konusu olamaması olgusu da, kurumlar üzerindeki mali denetim olgusunun ele alınışındaki yapısal taraflılığı oldukça güçlendirmektedir.

Kamu kaynaklarının kullanımına yönelik mali saydamlığın gerçekleştirilmesi amacıyla merkezi yönetim kriterlerinin görev, yetki ve sorumlulukları belirleyen yaklaşım, şüphesiz ki kamu mali denetimine ilişkin kurumsal bir mali performans değerlendirmesinin yapısal bir taraflılığın oluşturduğu bir olumsuzluklar bütünü olarak algılanması değildir (İnan, 1997: 47-48). Diğer bir ifadeyle kamu hesaplarının belirli bir standartlar çerçevesinde ele alınması, kalkınma planları ya da kurumsal yükümlülüklerle

ilişkin sınırların netleştirildiği yıllık merkezi programlar bazında gündemde yer bulmasıyla performans esaslı bir merkezi hükümet bütçesinin stratejik planlama esaslarını da ifade etmesi açısından oldukça anlamlı kabul edilebilir. Ancak kurumların merkezi vesayet altında hesap verme sorumluluklarının sınırlarının çizilmesinde kurumsal mali limitlerin kullanılması ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesinde merkezi bir çerçeve zeminin oluşturulması, özellikle kamusal yüklenimlerde kurumların amaçları ve yapısal oluşumları ile çelişkiler ifade eden bir mali uygulama süreciyle sonuçlanabilmektedir (Özkan, 2008: 36).

### ***3.2. Mali Yönetim Sürecinde Yapısal Tarafllığın Konumu ve Netlik Sorunu***

5018 sayılı yasanın 7.maddesi, söz konusu kurumların her türlü kaynağı elde etmesi ve kullanımında mutlak bir kamuoyu bilgilendirmesini gerekli kılmamasının yanı sıra, yine ilgili kurumların yetki ve sorumluluklarının açık ve net olarak tanımlanması amacıyla kamu kurumlarına ilişkin mali yükümlülüklerin çerçevesini de çizmiştir. Merkezi hükümet bütçesi bazlı kurumsal yükümlülüklerle ilişkin çözümlenmelerle birlikte, kamusal hesapların da bütçe bazlı periyodik denetimin sağlanmasındaki “Hesap Verme Sorumluluğu”, yine ilgili kanunun 8, 10 ve 11. maddeleriyle açıklığa kavuşturulmaya çalışılmış; bir tüzel kişilik olarak kamu kurumlarının faaliyet ve mali uygulamalarının muhasebeleştirilerek raporlanmasının yanı sıra, söz konusu kamu kurumlarından doğrudan sorumlu olan merkezi yönetim birimlerinin üst düzey yöneticilerinin de, yine ilgili maddelerde aynı sorumluluk zincirine dahil edilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda kamu kurumlarının sunduğu bütçe tekliflerinin değerlendirilmesi ve analizlerinin, bütçe kanun tasarısının hazırlanması sorumluluğunun doğrudan Maliye Bakanlığı’nda bulunmasından dolayı kurumsal çözümlenmelere ilişkin önemli yapısal çelişkilere gerekçe oluşturduğu görülmektedir (Uluğ, 2004: 114). Çünkü amaçlanan mali performans beklentilerinin kamu kurumları bazında çözüme kavuşturulması, kurumsal önemli mali hesap opsiyonlarının bütçe uygulama esaslarına bağlı olmakla birlikte, değerlendirmelerde kurumsal bir ölçülebilirliğin yapısal netliğini de gerekli kılmaktadır (Özer, 1992: 31-32). Kamusal bir mali yönetime ilişkin kurumsal yükümlülüklerle amaçlanan verimlilik hedeflerinin söz konusu süreç yönetimi ve kolektif bir takım çalışmasının sağlanmasında yapısal çelişkilere konu olmasından kaynaklanan olumsuzluklar, 5018 sayılı yasa kapsamında kurumsal mali performans beklentilerinin kurumlar bazında tanımlanması ve yapısal uyumundaki güçlüklerin temelini oluşturmuştur (Uluğ, 2004: 120).

5018 sayılı KMYKK çerçevesinde kamu kurumlarının etkin hedef mali çözümler ortaya koymasına ilişkin çelişkilerin başında, kurumsal yükümlülüklerle ilişkin bazı tanımlamalardaki yapısal eksikliklerin ve

uygulamalar sürecinde kurumsal katılımın istenilen düzeyde gerçekleşmemesinin geldiği söylenebilir. Stratejik planın hazırlanmasında bütçe kısıtlarının konumu, kurumsal katılımlarla mali opsiyonların plan kapsamında ele alınması finansal kaynakların paylaşımına ilişkin bir dış etken olarak karşımıza çıkarken, karar sürecindeki merkezi politikaların önceliklerine ilişkin dinamiklerin de iç paydaş değerler olarak stratejik planı biçimlendirdiği görülmektedir. Bu bağlamda kurumsal çözümlere ilişkin etkin bir sürecin sağlanmasında zaman zaman olumsuzluklar yaratan merkezi içerikli bu dinamikler, kurumlar bazında yapılan öznel durum analizlerinin merkezi değerlendirme analizlerinin gerisinde kalmasıyla da, kurumların merkezi karar ve planlama süreçlerine katılımındaki eksikliklerinin önemli bir dışa vurumu olarak yorumlanmaktadır (Erkan, 2008: 15). Dolayısıyla 5018 sayılı yasa kapsamında uygulamalara yönelik stratejik planın kapsamının bir merkezi yapısal taraflılığın ön plana çıkmasıyla da kurumsal katılımların son derece zayıfladığı bu aşamada, kurumsal mali yükümlülüklerle ilişkin uygulamalarda yapısal bir netlik sorununun olası bir bürokratik rutinliğe dönüşmesinin neredeyse kaçınılmaz olduğu görülmektedir. Kamu kurumları bazında yapılan SWOT (Strengths Weaknesses Opportunities Threats) analizi gibi kurumsal katılım odaklı; ancak, merkezi genellemeler ve yapısal önceliklere dayalı kurumsal çalışmaların farklı kurumlarda farklı sonuçlar vermesinin temelinde de, bu olgunun ve olumsuz dışsal paydaşlığın yattığı anlaşılmaktadır (Erkan, 2008: 97).

### ***3.3. Yapısal Taraflılığın Kurum Odaklı Düzeyi ve Stratejik Çözümler***

5018 sayılı yasa çerçevesinde yapısal taraflılığı ön plana çıkararak bir kamusal mali bir yönetimin kurumlar bazında oluşturduğu önemli bir olgu da, söz konusu kurumsal durum analizlerinin mali bir yönetim dinamiği olarak kurumsal mali uygulamalar sürecine olan uyum düzeyidir. Kurumsal gelişimlere yönelik analizlerin AB'ye katılım sürecinin yanı sıra, diğer bölgesel işbirliğine yönelik çalışmaların da bir dışsal paydaş olarak oldukça belirleyici olduğu çok taraflı iktisadi-mali ilişkilerdeki yaptırımlarla biçimlenmesi zorunluluğu, kurumlar bazında önemli bir koordinasyon sorunu olarak anlam bulmaktadır. Yapısal bu sorun, merkezi bir taraflılık zemininde koordinasyonu sağlamaya yönelik zamanlama sorunlarının kurumlar düzeyindeki etkisiyle de, kamu kurumlarını dinamik bir kurum olma hedefinin gerisinde bırakmıştır. Dolayısıyla merkezi bir yapısal yaklaşımın mahalli idare kurumları başta olmak üzere, merkezi yönetime bağlı taşra kurumlarıyla olan yapısal karar süreçleri dengesinin sağlanması, bu açıdan kurumlara yönelik çözümlerin başında gelmektedir. Özellikle yetki devrinin kurumlar düzeyindeki konumu ve kurumlarca yetki kullanımının merkezi yönetim tarafından algılanmasına ilişkin niteliklerin netlik kazandığı kurumsal yükümlülüklerin yeniden tanımlanması bu açıdan önemlidir. Yine bununla birlikte ülkemizdeki kamusal mali yönetim sürecinde etki ve fırsat

analizi, uzun vadeli perspektif çalışmaları ve ortak çözüm üretilmesine ilişkin yatay çalışma platformlarının oluşturulması gibi iç paylaşım dinamikleriyle önemli uyum sorunlarının yaşandığı da görülmektedir. Özellikle üniversiteler gibi hazine yardımları alan özel bütçeli kurum ve kuruluşlar kapsamındaki yapısal tarafılık olgusunun aşılması –ya da en azından dengeli bir yetki paylaşımına kavuşması- bu kurumlar nezdinde mali özerkliğin sağlanmasının da önemli bir gerekçesi olarak görülmektedir (DBUD, 2008: 29). Çünkü mali özerklik ilgili bu kurumların yapısal mali tarafılık etmeninin dışında bir kamu tüzel kişisi olarak kendi kaynak ve harcamalarını kendi karar süreçleriyle yönetebilmesi, hızlı ve daha düşük maliyetlerle sunulan hizmetlerin merkezi yapısal tarafılıkla oluşan baskı ve müdahalelerin dışında süregelen sağlanmasyla söz konusu olmaktadır. Yapısal tarafılığın etki zemini açısından çözümler temelindeki bu yaklaşımlara, şüphesiz mahalli idareler de öncelikle konu olmaktadır. Bu noktada çözümlere yönelik merkezi yönetimin yaklaşımı, yapısal tarafılığa konu olan düzenlemelerden çok kurumsal mali yönetim performanslarının değerlendirilmesine yönelik olmalıdır (DBUD, 2008: 29-30). Diğer taraftan yine ilgili yasada merkezi karar alma sürecine konu olan yaklaşımlarla hedeflenen kurumsal zamanlama etkinliğindeki sapmaların da, bu dinamiklerin uluslararası mali uyum politikalarına ilişkin analizler ve çözüme yönelik stratejiler açısından da tarafı merkezi yaklaşımlara gerekçe oluşturduğu görülmektedir. Çünkü kamusal hizmet birimlerinin hizmet yükümlülükleri ile mali yetki vesayetlerinin uyumuna yönelik çalışmaların kurumsal yaptırımlar açısından net bir ifadeye kavuşturulamamış olması, yapısal tarafılığa önemli bir çözüm ve denge alternatifini sunan mali özerkliklerin kurumsal etki düzeyini önemli ölçüde düşürmüş ve kamu kurumlarının hizmet alanını daraltmıştır (Yüksel, 2005: 59).

İlgili yasada kamusal mali yönetimin yapısal bir tarafılıkla ele aldığı ve şekil 2’de de optimal bir ilişki bütünü olarak ifade ettiğimiz mali yönetim stratejilerine ilişkin yapısal süreç ve kurumsal yükümlülüklerle yönelik mali performans tanımlamalarının ağırlıklı olarak “Mali Yük” yaklaşımıyla ele alınmasının kurumlar bazında dolaylı bir yetki sınırlamasını hedeflediği söylenebilir. 5018 sayılı yasada da ifade edildiği şekliyle kamu idareleri, gelirlerinin azaltılması ve giderlerinin arttırılmasına yönelik kurumsal mali yükümlülükler doğuracak opsiyonlarını, en az üç yıllık bir dönemi kapsamayı koşuluyla orta vadeli mali program ve plan kapsamına dahil etmelerine ilişkin yükümlülüklerle ancak kurumsal bir likit sorununun aşılması sürecine dahil olmaları hedeflenmiştir (R.G., 2010: 8). Örneğin sosyal güvenlik kurumlarının finansal kaynak sorununun aşılmasında, kurumsal taleplere yönelik Maliye Bakanlığı’nın yanı sıra, Devlet Planlama Teşkilatı ve Hazine Müsteşarlığı’nın görüşlerinin de eklenmesi zorunluluğunun da ilgili yasa da yer bulması (madde 15), yapısal bir tarafılığı ifade etmesi açısından anlamlıdır (ayrıca madde 15, 16 ve 17). Bu yaklaşım çerçevesi kamu

kurumları bazında yapısal çözümlere ilişkin netlik ve düzenleyici etki analizlerini zayıflatmıştır (Yüksel, 2005: 62). Yapısal taraflılık olgusunun özellikle sosyal güvenlik kurumları bazında, merkezi yönetim birimlerinin bu kurumlarda oluşan kurumsal fonları aşırı ve ölçsüz kullanımıyla somutluk kazandığı görülmektedir. Bu kurumlar nezdinde yapısal bir taraflılık olgusundan doğan söz konusu bu olumsuzlukların özellikle Sosyal Güvenlik Kurumlarının kurumsal zararlarıyla merkezi bir yapısal bağımlılık oluşturması, son çeyrek yüzyıla ilişkin ülkemiz bazında neredeyse kaçınılmaz bir duruma gelmiştir. Yapısal taraflılık olgusunun bu kurumlara yönelik optimal bir paylaşım sürecine konu edilerek olumsuzluklar düzeyinden çıkarılması, bu kurumların yeniden yapılandırılması ve bütçe yönetimlerinin mali özerklik kapsamında yeniden yapılandırılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Bu kurumların kayıt dışı istihdam yüksekliği de, kontrol ve denetim adı altında merkezi yapısal taraflılığı arttıran çözümlenmesi gerekli diğer sorunlardan biridir. Ülkemizdeki personel rejiminin, 5018 sayılı yasanın dış denetimin kurumsal mali performansları uluslararası standartlara taşımayı hedefleyen 68. md. kapsamındaki esaslar temelinde geniş ölçekli bir uyumunun sağlanması, yapısal taraflılık olgusuna ilişkin olumsuz etki ölçeğinin süreçte yer bulmasına karşılık önemli bir çözüm alternatifi sunmaktadır. Yine 5018 sayılı yasa çerçevesinde kurumsal bir iç denetimin sağlanmasına değinilmiş; ancak yasaya ilişkin merkezi yapısal bir taraflılığının da bir sonucu olarak kurum içi denetimlerin merkezi üst vesayet birimlerine olan mutlak bağımlılığı ve mali performans kriterlerinin merkezi nitelikli bağlayıcılığı, söz konusu bu denetim birimlerini kurumsal etkinlik artışına ilişkin katılımları yetersiz kılmıştır. Bu bağlamda ilgili yasanın 64. maddesi kapsamında iç denetçilerin merkezi yönetimin üst düzey yöneticilerinin önerilerini öncelikli olarak dikkate alması zorunluluğu, yapısal taraflılık olgusunun karar sürecindeki önemli bir dışa vurumu olarak yorumlanabilir. Kamusal zararların söz konusu olduğu durumlarda, kurum kazançlarına ortak olmanın ve alınacak hasılat paylarının belirlenmesindeki ilgili mali işlemlerin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>5</sup> çerçevesinde uygulamalara konu olması da, 5018 sayılı yasadaki yapısal taraflılığın önemli bir ifadesidir. İlgili yasa, olası kamusal zararlara ilişkin özellikle harcamalar sonrası iç denetim kapsamında bir “Ön Mali Kontrol” sürecini benimsemiş olsa da (md.58), kamu idarelerindeki ön mali kontrol görevinin kurumsal yönetim sorumluluğunun sınırlı bir yetki düzeyiyle çelişen konumu, merkezi taraflılık olgusunun varlığını hemen her aşamada hissettirmiştir. Bu açıdan merkezi yapısal taraflılığın neden olduğu olumsuzluklar ve yetki çelişkilerinin çözümlenmesi, idari yetki vesayetinin asgari “Ön Mali Kontrol” sürecine ilişkin yeniden yapılandırılması ve mali hizmet birimlerinin yetki kullanım

---

<sup>5</sup> Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 21/7/1953 tarihinde 6183 sayılı yasayla kabul edilmiş, 28/7/1953 tarihli resmi gazetenin 8469 sayısı ve yayınlandığı düstür, Tertip:3, Cilt: 34 ve Sayfa: 1658'dir.

düzeyle sorumluluklarının çözüme yönelik uyumlu bir yapısal bütünlükle aşılmasını gerekli kılmıştır.

Diğer taraftan kamusal bir mali yönetim sürecindeki yapısal tarafılık olgusunun kurumsal performansların değerlendirilmesi ve uyumuna yönelik kurumsal dış denetim sürecinde zorunlu bir yapısal tarafılığı da ortaya koyduğu görülmektedir. Bu bağlamda merkezi bir vesayet anlayışının kurumsal bir akış sürecini de doğrudan kontrol eden yapısı, ilgili yasa çerçevesinde (madde 68) yasal düzenlemelerin bu süreçteki bilgi akışı ve kontrolünü merkezi bir üst denetim kurumu olan Sayıştay'a vermiştir. Mali yönetim sürecindeki zorunluluğa ilişkin bu yaklaşım, Sayıştay tarafından yapılan kurumsal mali denetim raporlarının yine Sayıştay tarafından TBMM'ne sunulması ve TBMM'de karara bağlanmasının kamusal bir mali yönetim bütünlüğün esas kabul edildiği anayasal bir zeminde haklılığını bulmasıyla açıklanabilir. Bununla birlikte, 5018 sayılı yasa çerçevesinde "Yaptırımlar ve Yetkili Merciler" adı altında ele alınan ve yedinci kısımdaki ilgili 70, 71, 72, 73 ve 74'üncü maddeleri kapsamında ifade edilen yükümlülükler bütünü, ülkemizdeki yapısal tarafılık olgusunu daha net yorumlama olanağını verdiği söylenebilir. İlgili bu maddelerde kurumsal mali performanslara ilişkin kurumsal mali limit sorununun yapısal bir tarafılıkla ele alındığı ve uygulamalarda sadece merkezi yönetimin yaptırım uygulama yetkisiyle netleştirilmesi hedeflenmiş işlemlere konu olduğu görülmektedir. "Ödenek Üstü Harcama", "Kamu Zararı", "Yetkisiz Tahsil ve Ödeme" ve "Para Cezaları ve Yetkili Merciler" alt başlıklarıyla da sınıflandırılan bir yapısal yaklaşım da, mali netlik sorununun aşılmasında yasa koyucunun yapısal tarafılık olgusunu algılamasına yönelik önemli fikirler vermektedir. Bu açıdan özellikle "Ödenek Üstü Harcama" ve "Yetkisiz Tahsil ve Ödeme" alt başlıkları altında idari işlemlerin -kamu zararı oluşturmasa bile-, harcama programlarına ilişkin ödenekler bazında serbest bırakma oranlarının belirlenmesi ve ödenek üstü harcamalarda söz konusu kurum harcama yetkililerinin mutlak bir merkezi vesayetle kurumsal sınırlarının çizilmesi, yapısal tarafılık olgusunun bu yasa çerçevesinde olumsuz yorumlanmasına ilişkin çarpıcı gerekçeler ortaya koymuştur.

#### **4. SONUÇ**

Kamu mali yönetiminde kurumsal performanslara ilişkin dinamiklerin ifadesi, merkezi bir yapısal tarafılığın kurumsal mali uygulamalardaki konumu ve yapısal etki düzeyi ile anlam bulmaktadır. Bununla birlikte yapısal tarafılığın ön plana çıktığı kurumsal mali uygulamalarda kurumsal bilgi akışı sürecinin yönlendirilmesi ve bu sürece ilişkin kurumsal önceliklerin belirlenmesindeki yaptırımlar da, yapısal tarafılık olgusunu çoğu zaman kaçınılmaz kılmaktadır. Özellikle federatif yönetim geleneğinin olmadığı ve ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkeler bazında kamusal mali yönetim



kriterlerinin merkezi yönetim odaklı denetim süreci, bu ülkelerdeki kurumsal performans düzeylerinin ağırlıklı olarak mali yönetim sorunlarından kaynaklandığı ve merkezi bir yönetim bütçesiyle ancak kontrol ve denetim altına alınabileceğine yönelik bir yaklaşımla yapısal taraflılık olgusunu daha da güçlendirdiği görülmektedir. Bu bağlamda hedef mali performans düzeylerine ulaşmada mali düzenlemelerin hedef kurumsal etkinliği, yeni stratejilerin oluşturulmasında olası kurumsal uyum sorunlarının ön plana çıktığı ve ancak merkezi bütçe çerçevesinde aşılması gibi yapısal zorunluluklar çerçevesinde biçimlenen stratejik planların kurumsal müdahale ölçeğini de büyütülmektedir. Ancak kurumsal uyum sürecinde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik limitlerinin saptanmasındaki çerçevenin genişliği, farklı yapı ve işlevlere sahip kurumlar arasında aynı yapısal taraflılık ölçeği olarak yansımaktan uzak kalmıştır. Bununla birlikte yapısal bir taraflılığın olumlu bir kurumsal uyum süreci yaratmasındaki pozitif etkisinin yüksek bir mali performans oluşturması açısından yadsınamaz olduğu da görülmektedir.

Özellikle kamu idarelerinin sorumlulukları çerçevesinin net belirlenmediği, mali kontrol ve yönetim sisteminin zaafı sonucu raporlama ve denetim sürecinin de önemli yapısal uyum sorunların yaşandığı ülkemizde, bütçe bazlı raporlama ve hesap verilebilirliğin saptanmasındaki dinamiklerin net olmayan konumu, yapısal bir taraflılık olgusunun kurumlar bazındaki çözümlenmeler sürecine yönelik yapısal çelişkiler ortaya koymaktadır. Ülkemizde 5018 sayılı yasa çerçevesinde Denetleyici Kurum ve Kuruluşların bütçelerinin yapısal bir taraflılık çerçevesinde hangi birimlerle bir hesap verilebilirlik bütünü oluşturduğunu net olarak anlamak oldukça zordur. Diğer taraftan 5018 sayılı KMYKK'nun kamusal bir mali yönetimin demokratik katılımı sağlaması ve yapısal bir taraflılığın kamu kurumlarıyla istenilen bir dengede süregelmesine yönelik sağlıklı bir bilgi akış süreci ve hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla mali saydamlığa ilişkin bir standartlar bütünü net olarak irdedeğini de söylemek önemli bir tartışma konusu olmuştur. 5018 sayılı yasada merkezi bir yapısal taraflılık olgusunu güçlendiren bu yaklaşımın aşılmasında ilgili yasanın yorumlanmasını daha çok tüzük ve yönetmelikler çerçevesine bırakılması, önceki dönemlerdeki uygulamalar çerçevesinde yer bulan yapısal taraflılıktan destek alan bakış açısının çok da değişmeden devam etmesine neden olmuştur denebilir. Bu bağlamda kurumsal performansların değerlendirilmesi ve sistem denetimlerini yapmalarına yönelik merkezi yapısal unsurlar, farklı yapıdaki kurumsal merkezi dinamiklerin kurumsal mali performans limitleri ile uyumlaştırılması ve yasal zeminin yapısal etkinliğinin sınanması açısından "Düzenleyici Etki Analizi" çalışmalarını gerekli kılmaktadır.

## **KAYNAKLAR**

- AKOTIO, P. (1996), *The Management of Public Sector Financial Records: The Implications for Good Government*, University of Ghana, Legon.
- ARCHAMBAULT, E. (1990), "Public Authorities and Nonprofit Sector in France", Ahneier, H. K. and Seibel, W. (Eds.), *The Third Sector Comparative Studies of Nonprofit Organizations*, Walter de Gruyter & Co., Berlin, 293-302.
- AZUMA, N. (2003), "The Role of Supreme Audit Institution in NPM: International Trend", *Government Auditing Review*, 10(1), 85-106.
- BAC, A. (2007), "External Auditing and Performance Evaluation, with Special Emphases on Detecting Corruption", *Local Public Financial Management*, Anwar Shah (Ed.), *The World Bank: Public Sector Governance and Accountability Series*, Washington D.C., 227-254.
- BARRIOS, S., IVERSEN P., LEWANDOWSKA M. and SETZER, R. (2009), *Determinants of Intra - Euro Area Government Bond Spreads During The Financial Crises*, European Commission-Economic and Financial Affairs, Economic Papers 388, November, Brussels.
- BRIGNALL, S. and MODELL S. (2000), "An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in The Next Public Sector", *Management Accounting Research*, 11(3), 281-306.
- BRYSON, J. M. and ROERING, W. D. (1987), "Applying Private-Sector Strategic Planning in The Public Sector", *Journal of American Association*, 53(1), Winter, 9-22.
- BOUWMAN, M. J., FRISHKOFF, P. A. and FRISHKOFF, P. (1987), "How to Financial Analysis Make Decisions? A Process Model of Investment Screening Decision", *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 1-29.
- CHENHALL, R. H. (2003), "Management Control Systems Design within Its Organizational Context: Findings from Contingency- Based Research and Directions for The Future", *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- CHOI, B. and HEESEOK, L. (2002), "Knowledge Management Strategy and Its Link to Knowledge Creation Process", *Expert Systems with Applications*, 23(3), 173-187.

- CLAESSENS, S. (2006), “Access to Financial Services: A Review of The Issues and Public Policy Objectives”, *The World Bank Research Observer*, 21(2), Fall, 207-240.
- DBUD, (2008), 2008 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun Değerlendirilmesi, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği (DBUD), Ankara.
- DESAI, M., DYCK, A. and ZINGALES, L. (2007), “Theft and Taxes”, *Journal of Financial Economics*, 84(3), June, 591-623.
- DHS (2006), *Financial Management Guide*, U.S. Department of Homeland Security, January, Washington.
- DILMEN, R. (2011), “Kurumlarda Stratejik Planlama Performans Yönetimi ve Harcama Yönetimi”, [www.kirikaleilozelidare.gov.tr/ortak\\_icerik/.../genelgeler/3.ppt](http://www.kirikaleilozelidare.gov.tr/ortak_icerik/.../genelgeler/3.ppt) (04\11\2011).
- DIXON, G. (2005), “Thailand’s Quest for Results - Focused Budgeting”, *International Journal of Public Administration*, 28(3), 355-370.
- DPT (2009), *Stratejik Plan 2009-2013*, Mayıs, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı (DPT).
- ECA (2005), *Assessing Public Financial Management and Accountability in The Context of Budget Transparency in Africa*, United Nations Economic Commission for Africa, November, Addis Ababa.
- ERKAN, V. (2008), *Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama: Türkiye Uygulaması ve Kuruluşlarda Başarıyı Etkileyen Faktörler*, DPT Yayın No: 2759, Ankara.
- FERNORO, J. (2011), *Introducing Financial Assets Into Structural Models*, Central Bank of Chile Working Papers, No: 625, Mayo, Santiago.
- GOLDSMITH, S. (2008), *Governing by Network: Producing Public Value with Private Actors*, Harvard University NGA Center for Best Practices: State Summit on Innovative Transportation Funding and Financing, Boston.
- GUTHRIE, J., OLSON, O. and HUMPREY, C. (1999), *Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorizing and Some New Ways Forward*, *Financial Accountability & Management*, 15(3-4), 209-228.
- HADDEN, D. (2012), “Successful Implementation of Commercial-Off-The Shelf Financial Software for Government”, <http://www.freebalance.com/blog/> (30.10.2012).

- HAGEN, T. P. and VABO, S.I. (2005). “Political Characteristics, Institutional Procedures and Fiscal Performance: Panel Data Analyses of Norwegian Local Governments, 1991-1999”, *European Journal of Political Research*, 44, 43-64.
- HAGEN T. (2007), “Estimating The Effect of Parliamentary Elections on Primary Budget Deficits in OECD Countries”, *Economic Bulletin*, 8(6), 1-5.
- HEDGER, E. and AGHA, K. Z. (2007), “Reforming Public Financial Management When The Politics Aren’t Right: A Proposal”, *Opinion*, Overseas Development Institute, November, No: 89, London.
- HORN, Murray J. (1995), *The Political Economy of Public Administration: Institutional Choice in The sPublic Sector*, Cambridge University Press, New York.
- IFAC, International Federation of Accountants (2004), “ISA: 240 Auditor’s Responsibility to Consider Fraud in an Audit Financial Statements”, Effective December 15 2004, IFAC: New York.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND AND WORLD BANK (2005), *Update on The Assessments and Implementation of Action Plans to Strengthen Capacity of HIPCS’s to Track Poverty - Reducing Public Spending*, Washington D.C.: International Monetary Fund (IMF).
- İNAN, A., (1997), “İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi”, *SayıştayDergisi-Özel* 25, Nisan – Haziran, 43-59.
- JONES, R. (2007), “Financial Accounting and Reporting”, Shah, A. (Ed.), *Local Public Financial Management, The World Bank- Public Sector Governance and Accountability Series*, Washington D.C.
- KLOOT, L. and MARTIN, J. (2000), “Strategic Performance Management: A Balanced Approach to Performance Management Issues in Local Government”, *Management Accounting Research*, 11(2), January, 231-251.
- KORSTAD, I. (2005), *Direct Budget Support and Corruption, Anti - Contention Resource Centre (www.U4.no), Chr. Michelson Institute U4ISUE: 1, Bergen.*
- LEE, R. D. Jr., JOHNSON, R.W. and JOYSE, P. G., (2008), *Public Budgeting Systems*, 8 th ed., Jones and Bartlett Publishers Inc., Sudbury - MA.

- LUNENBURG, F. C. (2010), "Systems of Budget Administration", Focus on Colleges, Universities, and Schools, 4(1), 1-8.
- MIMBA, N. SH, HELDEN, GJV. and TILLEMA, S. (2007), "Public Sector Performance Measurement in Developing Countries : A Literature Review and Research Agenda", Journal of Accounting & Organizational Change, 3(3), 192-208.
- NORTON, A. and Elson, D., (2002), What's Behind The Budget? Politics, Rights, and Accountability in The Budget Process, Overseas Development Institute, London.
- OECD (1997), In Search of Results: Performance Management Practices, OECD, Paris.
- O'TOOLE, Jr L. J. and Meier, K. J. (2003), Desperately Seeking Selznick: Cooptation and The Dark Side of Public Management in Networks, National Public Management Research Association Conference - October 9-11 2003, Georgetown University, Georgia.
- OTT, K. (2006), "Making Public Finance Public: Comparing Croatia, Macedonia, and Ukraine", Ott, K. (Ed.), Making Public Finance Public, Sub National Budget Watch in Croatia, Macedonia, and Ukraine, Local Government and Public Service Reform Initiative Open Society Institute, Layout by Createch Inc., Budapest, 1- 20.
- ÖZER, H. (1992), "Performans Denetimi", Sayıştay Dergisi, Ocak - Mart, 30-39.
- ÖZKAN, Y. (2009), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler, Basılmamış Doktora Tezi, M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- PARKER, L. and Gould G. (1999), "Changing Public Sector Accountability: Critiquing New Directions", Accounting Forum, 23(2), June, 109-135.
- POLLITT, C. (2009), "Structural Change and Public Service Performance: International Lessons", Public Money and Management, 29(5), 285-291.
- RESMI GAZETE (R.G.) 10 Ekim 2010, Sayı. 27725, Karar Sayısı. 2010\958, Ankara.
- ROE, M. J. (1990), "Political an Legal Restraints on Ownership and Control of Public Companies", Journal of Financial Economics, 27(1), September, 7-41.

- SÖYLER, İ. (2006), “Kamu Mali Yönetiminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 16, Aralık, 283-300.
- SZULANSKI, G. (2000), “The Process of Knowledge Transfer: A Diachronic Analysis of Stickiness”, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 82(1), 9-27.
- SUDSAWAT, P. (2007), *Knowledge Translation: Introduction to Models, Strategies, and Measures*, The National Center for The Dissemination of Disability Research at The Southwest Educational Development Laboratory, The University of Wisconsin, Madison.
- STATISTICS CANADA (2009), *Financial Management System (FMS) 2009*, Catalogue Number 68F0023X
- THOMAS, J. C. (2006), “Citizen Initiated Contacts with Government Agencies”, *American Journal of Political Science*, 26(3), August, 504-522.
- TİSK (2001), *Krizden Çıkış ve Zorunlu İstikamet: Vergi ve Bürokrasi Reformları, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonları (TİSK) Eylül 2001*, Ankara.
- UN (1995), *Financial Management for Improved Public Management and Development*, Twelfth Meeting of Experts on The United Nations Programming Public Administration and Finance, United Nations Secretariat 31 July -11 August, New York.
- ULUDÜZ, B. (2008), *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ULUĞ, F. (2004), “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma”, *Amme İdaresi Dergisi*, 37(2), 97-122.
- UPPING P. and OLIVER J. (2011), “Accounting Change Model for the Public Sector: Adapting Luder's Model for Developing Countries”, *International Review of Business Research Papers*, 7(1), 364 – 380.
- WAGNER, A. (1990), “The Nonprofit Sector in Switzerland: Taxonomy and Dimensions”, Ahneier, H. K. and Seibel, W. (eds.), *The Third Sector Comparative Studies of Nonprofit Organizations*, Walter de Gruyter & Co., Berlin, 303-312.
- YÜKSEL, N. (2005), “Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Düzenleyici Etki Analizi (DEA)”, *Sayıştay Dergisi*, 59, Ekim-Aralık, 47-71.