



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Bölümü

**MALİ ŞEFFAFLIK İLE YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ
BAĞIMSIZLIĞI VE ÖRGÜTLENME YAPILARININ
MALİ PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:
BİR PANEL VERİ ANALİZİ**

Sinem YALÇIN

Doktora Tezi

Ankara, 2017

MALİ ŞEFFAFLIK İLE YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ
BAĞIMSIZLIĞI VE ÖRGÜTLENME YAPILARININ
MALİ PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:
BİR PANEL VERİ ANALİZİ

Sinem YALÇIN

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Bölümü

Doktora Tezi

Ankara, 2017

KABUL VE ONAY

Sinem YALÇIN tarafından hazırlanan “Mali Şeffaflık ile Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı ve Örgütlenme Yapılarının Mali Performans Üzerindeki Etkisi: Bir Panel Veri Analizi” başlıklı bu çalışma, 13.01.2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Çiğdem Berna KOCAMAN (Başkan)

Doç. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN (Danışman)

Prof. Dr. Mehmet Cahit GÜRAN

Prof. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ

Prof. Dr. A. Tarkan ÇAVUŞOĞLU

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Prof. Dr. Sibel BOZBEYOĞLU
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kağıt ve elektronik kopyalarının Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim/Raporum sadece Hacettepe Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin/Raporumun yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

13.01.2017



Sinem YALÇIN

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin/raporumun tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kâğıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinlerin yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

- **Tezimin/Raporumun tamamı dünya çapında erişime açılabilir ve bir kısmı veya tamamının fotokopisi alınabilir.**
(Bu seçenekle teziniz arama motorlarında indekslenebilecek, daha sonra tezinizin erişim statüsünün değiştirilmesini talep etmeniz ve kütüphane bu talebinizi yerine getirirse bile, teziniz arama motorlarının önbelleklerinde kalmaya devam edebilecektir)
- **Tezimin/Raporumun tarihine kadar erişime açılmasını ve fotokopi alınmasını (İç Kapak, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç) istemiyorum.**
(Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir, kaynak gösterilmek şartıyla bir kısmı veya tamamının fotokopisi alınabilir)
- **Tezimin/Raporumun.....tarihine kadar erişime açılmasını istemiyorum ancak kaynak gösterilmek şartıyla bir kısmı veya tamamının fotokopisinin alınmasını onaylıyorum.**
- **Serbest Seçenek/Yazarın Seçimi**

13 / 01 /2017

Sinem YALÇIN

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, Doç. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.



Sinem YALÇIN

TEŞEKKÜR

Doktora eğitimime başlama sürecinden itibaren desteğini, akademik bilgilerini ve tecrübelerini benimle paylaşan, hayata pozitif bakışıyla beni her fırsatta motive eden, değerli bilim insanı ve sevgili hocam, canım dostum Doç. Dr. Pelin Varol İyidoğan'a sabrı, hoşgörüsü ve koşulsuz desteği için çok teşekkür ederim.

İçimdeki akademik heyecanı gören ve tez sürecimin başından itibaren bana inanan ve güvenen, akademik bilgilerini ve engin fikirlerini benimle paylaşarak çalışmamın her aşamasında büyük emeği olan, her zaman örnek aldığım saygın bilim insanı ve kıymetli hocam Prof. Dr. Mehmet Cahit Güran'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu çalışmanın ekonometrik kısmında kıymetli tecrübelerinden yararlandığım ve öğrencilik yıllarımdan beri örnek aldığım değerli hocam Prof. Dr. A. Tarkan Çavuşoğlu'na verdiği destekler, sunduğu hoşgörü ve tezime gösterdiği ilgi ve özenden dolayı sonsuz teşekkür ederim.

Yakın zamanda tanıştığım ve beraber çalışmaktan büyük onur duyduğum, bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan, değerli hocam Prof. Dr. Çiğdem Berna Kocaman'a teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmamda eleştiri ve önerileri ile destekte bulunan, değerli bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan değerli hocam Prof. Dr. H. Hakan Yılmaz'a teşekkürlerimi sunarım.

Sevgisini, anlayışını ve desteklerini hiçbir zaman eksik etmeyen, her anımda yanımda olan biricik Canım Aileme sonsuz teşekkür ederim.

Mesleki bilgilerini sabırla okuyarak tezimi son kez gözden geçiren değerli meslektaşlarım başta Beste Şener ve Sevda Akman olmak üzere desteklerini asla unutmayacağım sevgili dostlarıma ve kıymetli çalışma arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

İyi ki varsınız...

ÖZET

YALÇIN, Sinem, *Mali Şeffaflık ile Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı ve Örgütlenme Yapılarının Mali Performans Üzerindeki Etkisi: Bir Panel Veri Analizi*, Doktora Tezi, Ankara, 2017.

Bu çalışmada iyi yönetişimin en önemli unsuru olan ve bütçe sürecinin şeffaflığı anlamına gelen mali şeffaflığın mali performans üzerindeki etkisi incelenmektedir. Ayrıca mali (bütçe) şeffaflığın sağlanmasında önemli rolü olan ve bütçe hakkının bir gereği olarak yürütme organı tarafından gerçekleştirilen bütçe uygulamasının denetimini yapan yüksek denetim kurumlarının (SAI'lerin) bağımsızlığının ve örgütlenme yapısındaki farklılıkların mali performans üzerindeki etkisi araştırılmaktadır. Bu amaçla; 2007-2012 yılları arası ve 85 ülke üzerinde panel veri analizi yoluyla, mali şeffaflık ile Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı ve örgütlenme yapılarının mali performans üzerindeki etkisi ampirik olarak ortaya konulmaktadır. Analiz sonucunda; mali şeffaflık ve Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı arttıkça mali performansın bir göstergesi olan kamu borçlanma oranının azaldığı, Yüksek Denetim Kurumlarının örgütlenme yapısındaki farklılıkların ise mali performans üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Anahtar Sözcükler

İyi Yönetişim, Mali Şeffaflık, Mali Performans, Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı, Yüksek Denetim Kurumlarının Örgütlenme Yapısı

ABSTRACT

YALÇIN, Sinem, *The Effects of Fiscal Transparency, The Independence and The Organizational Structures of SAIs' on Fiscal Performance: A Panel Data Analysis*, Ph.D. Dissertation, Ankara, 2017.

In this study, the effect of fiscal transparency, in other words the transparency of budget process which is the main criterion of good governance, on fiscal performance is examined. Furthermore, the impact of independence and organizational structure of supreme audit institutions (SAIs), which have main functions in enhancing fiscal transparency and auditing the budget execution as a part of the budgeting process, on fiscal performance are investigated. Accordingly, panel data analysis is employed for 85 countries over the period 2007-2012 to empirically reveal the effect of fiscal transparency together with the independence and organizational structure of Supreme Audit Institutions (SAIs) on fiscal performance. The results of the study are twofold. First; the public debt as the indicator of fiscal performance declines with the increase in fiscal transparency and SAIs' independence. Second, there is no relation between organizational structure of SAIs and fiscal performance.

Keywords

Good Governance, Fiscal Transparency, Fiscal Performance, Independence of Supreme Audit Institutions, Organizational Structure of Supreme Audit Institutions.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
BİLDİRİM	ii
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	iii
ETİK BEYAN	iv
TEŞEKKÜR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR DİZİNİ	xii
TABLolar DİZİNİ	xiii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiv
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM - YÖNETİŞİM VE MALİ ŞEFFAFLIK:	
KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE	4
1.1. Devletin Ekonomideki Rolüne İlişkin Yaklaşımlar ve Yönetişim Kavramının Ortaya Çıkışı	4
1.2. Yönetişim ve İyi Yönetişim	7
1.2.1. Yönetişimin Tanımı ve Önemi.....	7
1.2.2. İyi Yönetişim.....	11
1.3. İyi Yönetişim Kriterleri	12
1.3.1. Hesap Verebilirlik	15
1.3.2. Etkililik (Geçerlilik) ve Etkinlik (Verimlilik).....	16
1.3.3. Açıklık ve Mali Şeffaflık	16
1.3.4. Katılım	17
1.3.5. Hukukun Üstünlüğü	17
1.4. Mali Şeffaflığın Tanımı	18
1.5. Mali Performansın Ölçülmesi	22

1.6. Mali Şeffaflığın Mali Performansa Etkisi	23
1.6.1. Bürokratik Davranış Modeli	25
1.6.2. Mali İllüzyon Teoremi	29
1.6.3. Asimetrik Enformasyon (Bilgi) Teoremi ve Asil-Vekil İlişkisi	31
1.6.4. Ortak Havuz Problemi.....	35
1.6.5. Mali Kuralların Uygulanması.....	36
1.7. Mali Şeffaflığın Ölçülmesi: Uluslararası Mali Şeffaflık Endeksleri	37
1.7.1. Mali Şeffaflık İyi Uygulamalar Tüzüğü (Code of Good Practices on Fiscal Transparency).....	37
1.7.2. Bütçe Şeffaflığı İçin En İyi Uygulamalar (Best Practices for Budget Transparency).....	38
1.7.3. Sivil Toplum Kuruluşları Tarafından Oluşturulan Şeffaflık Endeksleri.....	39
1.7.4. Bütçe Şeffaflığı Endeksi (Open Budget Index - OBI)	40
2. BÖLÜM - YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ MALİ ŞEFFAFLIK VE MALİ PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	44
2.1. Bütçe Hakkı ve Denetim Kavramı	44
2.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Amacı	47
2.3. Denetim Türleri	50
2.3.1. Düzenlilik Denetimi	50
2.3.1.1. Mali Denetim.....	51
2.3.1.2. Uygunluk denetimi.....	51
2.3.2. Performans Denetimi	52
2.3.3. Kamu Borç Denetimi	54
2.3.4. Çevre Denetimi	55
2.4. İyi Yönetişim ve Mali Performansın Sağlanmasında Yüksek Denetim Kurumlarının (SAI'lerin) Rolü	56
2.4.1. SAI ve İyi Yönetişim	56
2.4.2. SAI'lerin Mali Performansa Etkisi.....	58
2.5. Yüksek Denetim Kurumlarının (SAI'lerin) Kurumsal Yapısı: Örgütlenme Yapıları ve Bağımsızlıkları	61
2.5.1. Yüksek Denetim Kurumlarının Örgütlenme Yapıları ve	

Mali Performansa Etkisi.....	62
2.5.1.1. SAI'lerin Örgütlenme Yapıları.....	63
2.5.1.1.1. Yargı Tipi (Napoleonic) SAI Modeli.....	63
2.5.1.1.2. Ofis Tipi (Westminster, Parlamenter ya da Anglo-Saxon System) SAI Modeli.....	64
2.5.1.1.3. Kurul Tipi (Board System) SAI Modeli.....	66
2.5.1.2. SAI'lerin Örgütlenme Yapısının Mali Performansa Etkisi.....	68
2.5.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı	71
2.5.2.1. Bağımsızlığın Önemi.....	71
2.5.2.2. SAI'lerin Bağımsızlığının Ölçülmesi.....	78
2.5.2.3. SAI'lerin Bağımsızlığının Mali Performansa Etkisi.....	79
3. BÖLÜM - MALİ PERFORMANSIN BELİRLENMESİNDE MALİ ŞEFFAFLIK VE YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ETKİSİNE DAİR AMPİRİK İNCELEME	82
3.1. Veri ve Yöntem.....	82
3.1.1. Verilerin Tanımlanması.....	84
3.1.1.1. Bağımlı Değişken: Mali Performans.....	84
3.1.1.2. Açıklayıcı Değişkenler: Mali Şeffaflık ile SAI'lerin Kurumsal Yapısı.....	84
3.1.1.2.1. Mali Şeffaflık.....	84
3.1.1.2.2. SAI'lerin Kurumsal Yapısı: Bağımsızlıkları ve Örgütlenme Yapıları.....	89
3.1.1.2.2.1. SAI'lerin Bağımsızlıkları.....	90
3.1.1.2.2.2. SAI'lerin Örgütlenme Yapısı.....	92
3.1.1.3. Kontrol Değişkenleri.....	93
3.1.2. Yöntem.....	94
3.2. Model ve Ampirik Sonuçlar	97
3.2.1. Model	97
3.2.2. Ampirik Sonuçlar	101
3.2.2.1. Kamu Borcu - Mali Şeffaflık İlişkisi.....	101
3.2.2.2. Kamu Borcu - SAI'lerin Kurumsal Yapısı İlişkisi.....	102
3.2.2.2.1. SAI'lerin Bağımsızlığı - Kamu Borcu İlişkisi.....	102

3.2.2.2.2. SAI'lerin Örgütlenme Yapısındaki Farklılıkların	
Kamu Borcu Üzerindeki Etkisi.....	103
3.2.2.2.2.1. SAI'lerin Örgütlenme Yapısındaki Farklılıkların	
Mali Şeffaflık - Kamu Borcu Üzerindeki Etkisi.....	103
3.2.2.2.2.2. SAI'lerin Örgüt Yapısındaki Farklılıkların	
SAI'lerin Bağımsızlığı - Kamu Borcu İlişkisi Üzerindeki Etkisi.....	105
3.3. Ampirik Sonuçların Değerlendirilmesi.....	106
SONUÇ.....	109
KAYNAKÇA.....	112
EK 1: Orjinallik Raporu.....	128
EK 2: Etik Kurulu İzin Muafiyeti Formu.....	130
ÖZGEÇMİŞ.....	131

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
BM	: Birleşmiş Milletler
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
EUROSAI	: Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (European Organization of Supreme Audit Institutions)
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
IBP	: Uluslararası Bütçe Ortaklığı (International Budget Partnership)
IMF	: Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions)
ISSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumu Standartları (International Standards of Supreme Audit Institutions)
OBI	: Bütçe Şeffaflığı Endeksi (Open Budget Index)
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organization for Economic-Co-Operation and Development)
ROSCs	: Mali Şeffaflık Standart ve Tüzüklerinin Gözetim Raporları Programı (Reports On the Observance of Standards and Codes)
SAI	: Yüksek Denetim Kurumu (Supreme Audit Institution)
UNDP	: Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (United Nations Development Programme)

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1 : Bütçe Şeffaflığı Endeksinin Oluşturulmasında Kullanılan Bütçe Süreç ve Dokümanları.....	41
Tablo 2 : Yüksek Denetim Kurumları Tarafından Yapılan Denetim Türleri.....	55
Tablo 3 : SAI'lerin Örgütlenme Modellerine Göre Ülkeler.....	63
Tablo 4 : SAI Modellerinin Karşılaştırılması.....	67
Tablo 5 : Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığını Belirleyen Faktörler.....	76
Tablo 6 : Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı Endeksinde Yer Alan Sorular.....	79
Tablo 7 : Modelde Kullanılacak Değişkenlerin Tanımları ve Kaynakları.....	83
Tablo 8 : Yıllar İtibariyle Bütçe Şeffaflığı Endeksinde Yer Alan Soru Sayısı ve Endeks Kapsamında İncelenen Ülke Sayısı.....	86
Tablo 9 : Bölgeler İtibariyle Bütçe Şeffaflığı Endeks Puanları.....	88
Tablo 10: Bölgeler İtibariyle SAI'lerin Bağımsızlığı Endeks Puanları.....	92
Tablo 11: Korelasyon Matrisi.....	101
Tablo 12: Kamu Borcu - Mali Şeffaflık İlişkisi.....	101
Tablo 13: Kamu Borcu - SAI'lerin Bağımsızlığı İlişkisi.....	102
Tablo 14: SAI'lerin Örgüt Yapısındaki Farklılıkların Mali Şeffaflık- Kamu Borcu İlişkisi Üzerindeki Etkisi	104
Tablo 15: SAI'lerin Örgüt Yapısındaki Farklılıkların SAI'lerin Bağımsızlığı - Kamu Borcu İlişkisi Üzerindeki Etkisi.....	105

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 : Politik Sürecin İşleminde Yönetişim.....	10
Şekil 2 : Niskanen Modeli.....	26
Şekil 3 : Bürokrat ve Bütçe Büyüklüğü Arasındaki İlişki.....	28
Şekil 4 : Mali İllüzyonun Etkisi.....	30
Şekil 5 : Asimetrik Bilgi-Mali Performans İlişkisi.....	34
Şekil 6 : Bütçe Süreci.....	46
Şekil 7 : Vatandaşlar ve İdare Arasındaki Asil -Vekil İlişkisi.....	48
Şekil 8 : Ofis Tipi SAI Modelinde Denetim Raporlarının Görüşülme Süreci.....	66
Şekil 9 : Dünyadaki Coğrafi Bölgelere Göre Bütçe Şeffaflığı Endeksinin Yıllar İtibariyle Değişimi.....	89
Şekil 10: Dünyadaki Coğrafi Bölgelere Göre Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı Endeksinin Yıllar İtibariyle Değişimi.....	92

GİRİŞ

1980’li yıllarda itibaren dünyada yaşanan ekonomik ve finansal krizler sonucu, uluslararası kuruluşlar tarafından mali performansın iyileştirilmesine yönelik arayışların arttığı görülmektedir. Yapılan çalışmalarda, iyi yönetişimin ve iyi yönetişimin en temel unsuru olan mali şeffaflığın ve mali şeffaflığın sağlanmasında önemli bir rolü olan şeffaf bir bütçe sürecinin mali performans üzerinde güçlü ve doğrudan etkiye sahip olduğu belirtilmektedir.

Bu çalışmanın amacı; iyi yönetişimin kilit unsurlarından biri olan mali şeffaflığın mali performans üzerindeki etkisini, 85 ülkenin 2007-2013 dönemine ait verilerini kullanarak analiz etmektir. Mali şeffaflığın, bütçe sürecinin şeffaflığının sağlanması anlamına geldiği göz önünde bulundurulduğunda, çalışmada ayrıca bütçe sürecinin son aşaması olan ve bütçe uygulamasının denetimini yapan Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlıklarının ve örgüt yapılarındaki farklılıkların mali performans üzerindeki etkisi de panel veri yöntemiyle incelenmektedir. Bütçe sürecinde birçok kurum yer almakta ise de, bütçenin yasama organı adına denetimi Yüksek Denetim Kurumları (SAI’ler) tarafından yerine getirilmektedir. Bu nedenle, bütçe uygulama sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir şekilde değerlendirilebilmesi için SAI’lerin bağımsızlıklarının sağlanması önemli olmaktadır. Bu analizi yaparken SAI’lerin farklı örgütlenme yapılarında olduğu da dikkate alınmakta ve SAI’lerin örgüt yapılarındaki farklılıkların mali performans üzerinde etkisi olup olmadığı araştırılmaktadır.

Literatürde yer alan önceki çalışmalarda, genellikle mali şeffaflığı belirleyen faktörler üzerinde durulmakta, mali şeffaflığın mali performansa etkisini inceleyen çalışmalar ise daha kısıtlı kalmaktadır. Bunun yanında genellikle, ekonomik, sosyal ve politik değişkenlerin mali performansa etkilerinin incelendiği, kurumsal faktörlerin mali performansa etkisini inceleyen çalışmaların sayıca az olduğu görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında, bütçe sürecinde yer alan kurumların mali performanslarının ele alınması önemli ve gerekli olmakla birlikte, bütçenin denetimini yapan SAI’lerin ihmal edildiği düşünülmektedir. Söz konusu gerekçelerle, bağımsız çalışan SAI’lerin mali performansa etkisinin panel veri analizi ile incelenmesi bu çalışmanın literatüre özgün katkısını teşkil etmektedir. Ayrıca SAI’lerin örgütlenme yapılarındaki farklılıkların mali

performansa etkisinin ortaya konulması, bu çalışmanın literatüre olan diğer katkısını oluşturmaktadır.

Ayrıca literatürde mali şeffaflığın mali performansa etkisini inceleyen çalışmalarda, mali şeffaflık değişkeni için anket yoluyla elde edilen verilerin kullanıldığı ve örneklem büyüklüğünün AB ülkeleri ya da OECD ülkeleri gibi bölgesel düzeyde belirlenerek statik analizlerin yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmada ise gerek örneklem büyüklüğü geniş tutularak, gerek daha objektif ve bağımsız bir niteliğe sahip olan Bütçe Şeffaflığı Endeksi kullanılarak ve gerekse de panel veri analizi yöntemi uygulanarak daha sağlıklı sonuçların elde edilmesi planlanmaktadır.

Böylelikle mali şeffaflık değişkeni için uluslararası geçerli ve güvenilir bir endeks olan OBI'nin kullanılması, bölgesel analiz yerine örneklemin büyük tutularak daha kapsayıcı sonuçlara ulaşmayı hedeflemesi, kurumsal faktörlerin mali performansa etkisini incelemek amacıyla bütçenin denetimini yapan SAI'lerin bağımsızlıklarının mali performansa etkisini araştırması, dünyada farklı SAI örgütlenmelerinin olduğunu göz önünde bulundurarak SAI'lerin örgüt yapılarındaki farklılıkların mali performansa etkisinin analize dahil edilmesi; bu çalışmanın literatüre katkılarını oluşturmaktadır.

Dolayısıyla bu çalışmada; mali şeffaflık ile yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı ve örgütlenme yapılarının mali performans üzerindeki etkileri, literatürde tespit edilen eksiklikler göz önünde bulundurularak araştırılmakta, bu şekilde söz konusu eksikliklerin giderilmesi amaçlanmaktadır. Mali performansı iyileştirmek için bütçe sürecinin şeffaf olması gerektiği ve bütçenin yasama organı adına denetiminin yürütme organından bağımsız kurumlarca yapılması gerektiği dikkate alındığında çalışmanın katkısı ve önemi daha iyi anlaşılabilir.

Ekonometrik tahminlere geçmeden önce, iyi yönetim ve mali şeffaflığın mali performans üzerindeki etkileri ve yüksek denetim kurumlarının bağımsızlıkları ve örgütlenme yapılarının mali performansa etkisi açısından değerlendirilmesi ve konuya ilişkin ampirik çalışmalar ve sonuçlarından bahsedilmesi yerinde olacaktır. Bu amaçla çalışma; teorik ve ampirik literatürü de içerecek şekilde üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, iyi yönetim kavramının ortaya çıkışı ve iyi yönetim ilkeleri üzerinde durulmaktadır. Bu kapsamda iyi yönetim ilkelerinden mali şeffaflığın

önemine vurgu yapılmakta ve mali şeffaflık endekslerine yer verilmektedir. Ayrıca mali bürokratik davranış modeli, mali illüzyon teoremi, asimetrik bilgi teoremi-asıl vekil ilişkisi, ortak havuz problemi ve mali kurallar teorileri çerçevesinde mali şeffaflığın mali performans göstergeleri olarak kullanılan kamu borcu ve bütçe açığı değişkenleri üzerindeki etkisi incelenmektedir.

İkinci bölümde; yüksek denetim kurumlarının amacı ve denetim türleri incelenmektedir. Ayrıca yüksek denetim kurumlarının mali şeffaflığın sağlanmasındaki öneminden bahsedilerek mali performansa etkisi değerlendirilmektedir. Daha sonra çalışmanın özgün yönlerinden biri olan ve Yüksek Denetim Kurumlarının kurumsal yapıları kapsamında ele alınan SAI'lerin örgütlenme yapıları ve bağımsızlıkları hakkında bilgi verilerek söz konusu faktörlerin mali performansa etkisi üzerinde durulmaktadır.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise panel veri analizi yöntemi kullanılarak ekonometrik tahminler gerçekleştirilmektedir. Uygulama kısmında; birinci modelde mali şeffaflığın ve SAI'lerin bağımsızlığının mali performans üzerindeki etkisi analiz edilmekte, ikinci modelde ise SAI'nin örgüt yapısının modele dahil edilmesiyle, örgütlenme yapılarındaki farklılıkların mali performansa etkisinin olup olmadığı araştırılmaktadır. Uygulama kısmında elde edilen ampirik sonuçların yorumlanmasının ardından, çalışma, sonuçların ve politika önerilerinin tartışıldığı "Sonuç" kısmıyla tamamlanmaktadır.

1. BÖLÜM - YÖNETİŞİM VE MALİ ŞEFFAFLIK: KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE

1.1. DEVLETİN EKONOMİDEKİ ROLÜNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR VE YÖNETİŞİM KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞI

Toplum halinde yaşama zorunluluğunun ortaya çıkışından günümüze kadar toplumsal organizasyon içinde devlete düşen rolün ne olduğu ve devletin bu görevleri nasıl gerçekleştireceği konusu sürekli tartışılan konular arasında önemini korumaktadır (Güran & Cingi, 2002, s. 57). Bu süreç içerisinde yaşanan sosyo-ekonomik gelişmelere bağlı olarak devletlerin fonksiyonları ve faaliyet alanlarında da değişimler yaşanmaktadır (Öztürk, 2006, s. 17). İktisat kuramının tarihi de, devletin ekonomiye müdahalesini gerekli ve yararlı bulanlarla, devletin ekonomiye müdahalesini gereksiz ve zararlı bulanlar arasındaki mücadelelerin tarihidir (Colclough & Manor, 1993, s. 1).

Ekonomik hayatta devlet için tanımlanan role göre, farklı devlet tiplerinden söz etmek mümkündür. Devletin herşeyin sahibi olduğu ve ekonomik faaliyetlerin tamamını devletin belirlediği sosyalist devlet sistemleri ile bunun tam tersi olarak devletin ekonomik olarak hiçbir şeyi belirlemediği, yalnızca ulusal güvenlikten sorumlu olduğu ultra minimal devlet sisteminden bahsedilebilmektedir. Ancak günümüzde devletlerin sosyal refah devleti ya da minimal devlet olarak nitelendirilen ve sosyalist devlet ve minimal devlet arasında bir büyüklüğe sahip olduğu görülmektedir (Güran & Cingi, 2002, s. 57).

Tarihsel süreç içerisinde bakıldığında ise, devletin ekonomideki rolünün belirlenmesinde farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bunlardan ilki, Klasik İktisadi Düşünce adı verilen ve Adam Smith, David Ricardo, Thomas Robert Malthus, John Stuart Mill gibi iktisatçıların öncülüğünü yaptığı düşünce akımıdır. 1750'li yıllardan itibaren filizlenen Sanayi Devrimi ile ortaya çıkan bu düşünceye göre, ekonomi her zaman doğal olarak dengededir. Ekonomide dengeyi sağlayan güç ise fiyat mekanizması ve rekabettir. Eğer bir ekonomide rekabet tam olarak gerçekleşirse, piyasa mekanizmasının işleyişi, dengeyi otomatik olarak sağlayacaktır (Hillman, 2009, s. 16).

Klasiklere göre bireyler kendi faydalarını maksimum yaptıklarında, toplumun faydası da maksimum olmaktadır (Hillman, 2009, s. 4). “Bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler” felsefesini benimseyen Klasiklere göre, devlet ekonomiye müdahale ettiğinde, kaynak dağılımı olumsuz yönde etkilenerek ekonomik etkinliğin sağlanması güçleşmektedir. Bu nedenle devletin temel görevi, rekabet ortamının sağlanması için gerekli düzenlemeleri yapmak ve rekabeti önleyici her türlü engeli ortadan kaldırmak olmalıdır (Brown & Jackson, 1990, s. 28).

1929 yılında Dünya Ekonomik Bunalımı ile tüm dünyada yaşanan deflasyon ve işsizlik sorunu karşısında Klasiklerin iddia ettiği gibi tam istihdam dengesinin otomatik olarak sağlanamadığı görülmüştür. Ekonomide eksik istihdam düzeyinde de dengenin olabileceğini iddia eden J.M. Keynes, 1936 yılında yayımladığı “İstihdam, Faiz ve Para Hakkında Genel Teori” adlı eserinde; piyasadaki talep yetersizliğini gidermek ve tam istihdam düzeyinde dengenin sağlanabilmesi için devletin para ve maliye politikalarıyla ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini savunmaktadır (Brown & Jackson, 1990, s. 27). Keynes’e göre; piyasa mekanizmasının kamusal mal ve hizmet üretiminde yetersiz kalması, dışsallıkların ve aksak rekabetin varlığı halinde optimum kaynak dağılımının sağlanamaması ve asimetrik bilgi durumlarında fayda ve kar maksimizasyonuna ulaşamaması gibi nedenlerle devletin ekonomiye müdahale etmesi kaçınılmaz olmaktadır (Brown & Jackson, 1990, s. 29).

Keynesyen görüş doğrultusunda devletin ekonomiye, krizleri önleme ve ekonomik gelişmeyi sağlama amaçlarına yönelik müdahaleleri, 1970’li yıllara kadar büyük kabul görmüştür. Ancak 1970’lerde fiyatların yükselmesi ile ekonomik durgunluğun ve işsizliğin birlikte yaşanması Keynesyen politika araçlarının bu krizden çıkış için yetersiz kalmasına neden olmuştur. Durgunluk içinde enflasyon anlamına gelen ve “stagflasyon” denilen bu kriz ile neo-liberal yaklaşımlar yeniden gündeme gelmektedir. Neo-liberal yaklaşıma göre, Keynesyen düşüncenin 1970’lerde çöküşüne neden olan en büyük etmen, devlet müdahalesinin kendi çıkarları peşinde koşanlar için üstün menfaatler sağlamasıdır. Kamu kesiminin küçültülmesi, devletin ekonomideki etkinliğinin azaltılması gerektiğini düşünen neo-liberal yaklaşım; Arz Yanlı İktisatçılar ve Monetaristler ile başlayıp, Rasyonel Beklentiler ve Anayasal İktisatçılar ile zirveye ulaşmaktadır (Öztürk, 2006, s. 24).

Ekonomide kamu sektörünün minimum olması ve devletin yalnızca adalet, güvenlik gibi temel fonksiyonları yerine getirmesi gerektiği şeklindeki Klasik İktisadi görüşün hakim olduğu 19. yy. da devletin ekonomideki ağırlığı %13 düzeyinde iken, bu oran devlet müdahalesi görüşünün büyük kabul gördüğü 20. yy. da % 45 düzeyine ulaşmaktadır (Tanzi, 1997, s. 9). Keynesyen düşünce ile devletin ekonomideki rolünde genişleme olmuşsa da, devlet müdahalesini sorunların çözümü olarak gören bakış açısı, özellikle gelişmekte olan ülkelerde hayal kırıklığına neden olmuştur (Tanzi, 1997, s. 15). Tanzi (1997)'ye göre, devletin büyük olması, kaynak dağılımını etkin kılmadığı gibi büyümeyi hızlandırmamakta, gelirin adil dağılımını sağlamamaktadır. Enflasyon, işsizlik gibi ekonomik sorunlar da, devletin ekonomiye fazla müdahale ettiği ülkelerde daha fazla görülmektedir.

1950'li ve 1960'lı yıllar kamu sektörünün piyasaya müdahalesinin en fazla görüldüğü yıllardır (Tanzi, 1997, s. 13). 1990'lı yılların konusunu ise yolsuzluk ve yönetim oluşturmaktadır (Tanzi, 1997; 13). Bu dönemde gerçekleşen ve özellikle 1989 yılında Sovyet Bloku'nun çökmesiyle başlayan ve birbiri ardına yaşanan finansal krizler, devletin rolünün yeniden tanımlanması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu sebeple, yeni dünya düzeninde ve bununla bağlantılı olarak devletin ekonomideki rolüne ilişkin anlayışta yaşanan değişiklikler, kamu sektörü yönetimini de etkilemektedir (World Bank, 1994, s. 1).

Teknolojinin geliştiği ve ülke ekonomilerinin daha bütünleşik olduğu günümüzde ise, birçok ekonomist ve siyaset bilimci devletin rolünün ne olması gerektiği konusunu tartışmaktadırlar. Teknolojik imkanların daha sınırlı olduğu, piyasaların daha kapalı olduğu, bilginin daha zor sağlanabildiği geçmiş zamanlarla kıyaslandığında, günümüzde devletin ekonomideki rolünün daha farklı olması gerekmektedir (Tanzi, 1997, s. 23).

Devletin ekonomideki rolüne ilişkin yaşanan değişiklikler yanında, devletlerin gittikçe karmaşıklaşan ekonomik ve toplumsal sorunları çözmede yetersiz kalması, yeterli kaynak ve kapasiteye sahip olmaması, bunun yanında toplumların sorunlara daha duyarlı hale gelmesi ve katılıma ilişkin taleplerin artması yönetim yaklaşımının benimsenmesine zemin hazırlamaktadır. Yönetim yaklaşımının kabul edildiği bir sistemde, toplumdaki çeşitli aktörlerin kaynakları ve güçleri işbirliği yoluyla biraraya getirilerek kamu hizmetlerinin daha etkin ve etkili bir şekilde yerine getirilmesi

sağlanabilmektedir (T. C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), 2007, s. 1). Yönetişim, geleneksel kamu yönetimlerinde pek rastlanmayan “devletin piyasa ve sivil toplumla işbirliği” modellerini teşvik etmektedir.

Yönetişim (governance) kavramının temelleri kurumsal iktisat düşünce akımına dayanmaktadır. Kurumsal iktisat teorisine göre, kurumlar olmadan, mülkiyet hakları güvence altına alınmadan, yalnızca kurallara dayanarak yapılan üretim ve yatırım harcamaları ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek için yeterli değildir (World Bank, 1992, s. 6). Kurumsal iktisatçılar, farklı toplumların farklı karakterleri olduğunu ve bunu daha iyi anlayabilmek için toplumsal kurallar, kurumlar ve kültürler arasındaki ilişkiyi analiz etmek gerektiğini düşünmektedirler (World Bank, 1992, s. 8).

Yeni kurumsal iktisatçıların en önemli temsilcilerinden Douglass North (1992)’a göre, kurumlar politik, ekonomik ve sosyal yapının değişimini teşvik ettiklerinden, kamu yönetiminde kamu tercihi, işlem maliyetleri ve mülkiyet hakları gibi kavramlara önem vermek gerekmektedir. İşlem maliyetlerinin olduğu ekonomilerde piyasanın etkinliği azalmakta, üretim maliyetleri aracılığıyla ekonominin performansı olumsuz yönde etkilenmektedir (Brown & Jackson, 1990, s. 29; North, 1992, s. 13). Nitekim 1994 yılında Dünya Bankası tarafından yayımlanan “Yönetişim” adlı Raporda, yönetişimin en önemli unsurlarından birinin şeffaflık olduğu ve şeffaflığın da işlem maliyetlerini azaltarak ekonominin performansını iyileştirdiği belirtilmektedir.

Ekonomik performansın iyileştirilmesinde bu derece önemli olan yönetişim kavramı bundan sonraki kısımda daha ayrıntılı olarak incelenmektedir.

1.2. YÖNETİŞİM VE İYİ YÖNETİŞİM

1.2.1. Yönetişimin Tanımı ve Önemi

1980’li yıllar devletin işlevleri ve örgütlenme modelinin yeniden tanımlandığı yıllardır. Bu dönemde ortaya çıkan ve devletin yeniden yapılandırılması sürecine temel oluşturan yönetişim kavramı yeni kurumsal iktisadi düşüncenin yaygınlaştığı 1990’lı yıllarla birlikte teorik ve akademik literatürde popüler bir inceleme konusu haline gelmektedir (Stoker, 2002, s. 18).

Yönetişim kavramının teorik temelleri; işlem maliyetleri analizini de kapsayan kurumsal iktisat, uluslararası ilişkiler kuramları, yönetim bilimleri, kalkınma çalışmaları, siyaset bilimi ve kamu yönetimi gibi sosyal bilimlere dayanmaktadır (Stoker, 2002, s. 18). Teorik olarak yönetim; hiyerarşik (dikey) nitelikteki geleneksel bürokratik yapıya dayalı yönetim anlayışı yerine yönetim sürecinde rol alan sivil toplum kuruluşları da dahil tüm toplumsal aktörlerin karşılıklı işbirliği ve uzlaşmasına dayanan bir yönetim anlayışı olarak tanımlanmaktadır (Jessop, 2002, s. 52)

Literatürde ise yönetim kavramı farklı anlamlarda kullanılmaktadır (Rhodes, 1996, s. 653). Kooiman (1993) yönetişimi; ekonomideki sosyal, politik ve idari aktörlerin toplumu yönlendiren, yöneten ve kontrol eden faaliyetleri olarak tanımlamakta iken March ve Olsen (1995) yönetişimi daha geniş kapsamda ele alarak toplumsal kuralların oluşturulması ve uygulanması süreci olarak ifade etmektedir. Rhodes (1996) yönetişimin altı farklı anlamından bahsetmektedir. Rhodes tarafından 1996 yılında yayınlanan “Yönetimsiz Yönetim” adlı çalışmada; “minimum devlet”, “birleşik devlet”, “yeni kamu yönetimi”, “iyi yönetim”, “sosyo-siber sistem” ve “kendi kendini yöneten ağlar” olmak üzere yönetişimin altı farklı anlamından bahsedilmektedir.

Rhodes (1996)’a göre; devlet müdahalesinin kapsamının yeniden tanımlandığı ve kamu hizmetlerinin sağlanmasında piyasa ve piyasa benzerlerinin kullanımını ifade eden “minimum devlet” anlamındaki yönetim tanımı en yaygın kullanım şeklidir. Bunun dışında “yönetişim”; kurumların hesap verebilirlik ve düzenleme fonksiyonlarını içerecek şekilde yönetildiği ve kontrol edildiği bir sistemi ifade etmek üzere “birleşik devlet” anlamında (Rhodes, 1996, s. 654); piyasa sistemini bürokrasiden ayırarak rekabeti artırmak gerektiğine vurgu yapılan “yeni kamu yönetimi” anlamında (Rhodes, 1996, s. 655); sosyo-politik idari müdahalelerin ve etkileşimin bir sonucunu ifade etmek üzere sosyo-siber yönetim anlamında (Rhodes, 1996, s. 657; Kooiman, 1999, s. 68) ve iletişim ağlarının yönetimini ifade etmek üzere “Kendi kendini yöneten ağlar” anlamında (Rhodes, 1996, s. 658) kullanılmaktadır. Ayrıca Rhodes (1996) iyi yönetim anlamında tanımladığı yönetişim kavramını, kamu hizmetlerinde etkinliğin sağlandığı, bağımsız yargı sisteminin ve sözleşme özgürlüğünün olduğu, kamu kaynaklarının hesap verebilir şekilde yönetildiği, kamu denetçilerinin bağımsız olduğu, kanunlara ve insan haklarına saygılı bir yönetim biçimi olarak açıklamaktadır.

Stoker (2002)'a göre, yönetim kavramı, devletin resmi kurumları ve sadece bu kurumların sahip olduğu meşru bir zorlayıcı güç olarak algılanırken, yönetişim kavramı, yeni bir yönetim süreci ya da toplumun nasıl yönetileceğine ilişkin yeni bir yöntemle atıfta bulunmaktadır. Stoker'a göre, yönetimden yönetişime doğru yaşanan dönüşümün ana noktası, kamu sektörü ile özel sektör arasındaki sınırların kolay çizilememesidir (Stoker, 2002, s. 17). Farklı düşüncelere ilişkin görüşleri ortaya koyabilmek için Stoker yönetişimin beş anahtar özelliğinden bahsetmektedir (Stoker, 2002, s. 18). Buna göre yönetişim:

- Hükümetten doğan, ancak onun da ötesinde bir kurumlar ve aktörler bütünü ile ilgilidir.
- Sosyal ve ekonomik konularla uğraşırken belirsizleşen sınırları ve sorumlulukları tanımlamaktadır.
- Ortak eyleme taraf olan kurumlar arasındaki karşılıklı güç bağımlılığını tanımlamaktadır.
- Kendi kendini yöneten otonom aktör ağlarına ilişkindir.
- Hükümetin güç ve yetkisine dayanmayan işlerin yürütülebilme kapasitesini tanımlamaktadır.

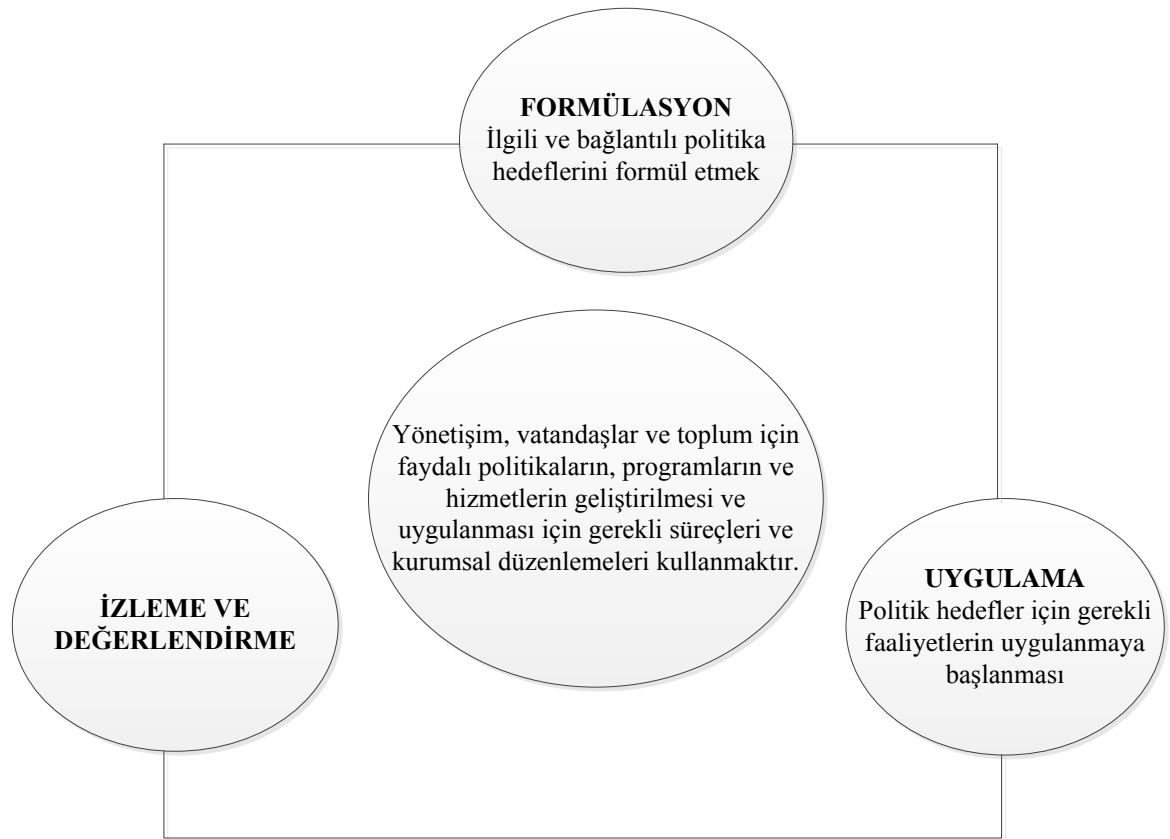
Teorik ve akademik çalışmaların yanı sıra yönetişim, uluslararası kuruluşlar tarafından da dikkate alınan ve üzerinde çalışılan bir kavramdır. İlk olarak Dünya Bankası (World Bank, 1989) Raporunda ele alınan yönetişim kavramı, ülkelerin kalkınmaları için gerekli ekonomik ve sosyal kaynakların yönetiminde gücün kullanılma biçimi olarak tanımlanmakta ve Afrika'nın kalkınma sorunlarının arkasında "yönetişim" probleminin olduğu iddia edilmektedir.

Ekonomik krizden çıkışın bir yolu olarak önerilen yönetişim kavramı hakkında Dünya Bankası tarafından daha geniş araştırmalar yapılmış ve 1992 yılında yayımlanan "Yönetişim ve Kalkınma" adlı Rapor'da; gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kalkınması için gerekli yasal koşulların oluşturulmasında, hükümetlerin üretim sürecine doğrudan katılımında ve ekonomik kalkınmanın sağlanmasında yönetişimin öneminden bahsedilmektedir (World Bank, 1992, s. 5). Hükümetler kamu mallarını üretmekte ve aynı zamanda piyasanın etkin işlemesi için gereken kuralları koyarak piyasa başarısızlıklarının azaltılmasını sağlamaktadırlar. Hükümetlerin bu görevleri yerine

getirebilmesi için hesap verebilirlik sisteminin sağlıklı işlemesi, yeterli ve güvenilir bilgi akışının ve kaynak yönetiminde etkinliğin gerçekleştirilmesi gerekmektedir (World Bank, 1992, s. 1).

Benzer şekilde yönetim konusunda çalışma yapan Avrupa Birliği (AB), Birleşmiş Milletler (BM) ve Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) gibi uluslararası kuruluşlar da, gelişmekte olan ülkelerde yaşanan ekonomik krizlerin ana sebebinin bu ülkelerdeki yönetim zaafiyeti olduğu düşüncesinden hareketle, yönetimin kalkınma için vazgeçilmez bir gereklilik olduğunu ileri sürmektedirler (DPT, 2007, s. 5).

Şekil 1: Politik Sürecin İşleminde Yönetişim



Kaynak: OECD, 2014a, s. 33.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD, 1995) yönetişimi, sosyal ve ekonomik kalkınma için gereken kaynakların yönetiminde siyasi otoritenin kullanımı olarak tanımlamaktadır. Yukarıda yer alan Şekil 1’de şematize edildiği üzere, kamu yönetimi; hükümetlerin kalkınma için gerekli süreçleri ve kurumsal düzenlemeleri nasıl kullandığı

ile toplum için yararlı hizmetleri nasıl oluşturduğu ve uyguladığı üzerinde durmaktadır. Hükümetler politik süreci yürütebilmek için bağlantılı ve entegre olmuş politik hedefleri açıkça ortaya koyarken, izlerken ve politik çıktıları hesaplarken yönetişimi kullanmaktadırlar (OECD, 2014a, s. 33).

Birleşmiş Milletler Kalkınma Programında ise yönetişim, bir ülkenin her düzeydeki sorunlarının yönetiminde ekonomik, politik ve idari otoritenin kullanılması şeklinde tanımlanmaktadır. Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP), insani kalkınmanın iyi yönetim olmadan sürdürülebilir nitelik taşıyamayacağını ve iyi yönetim için kapasite oluşturulmasının yoksulluğun ortadan kaldırılmasında önemli olduğunu vurgulamaktadır. Bu kapsamda UNDP, iyi yönetim için gereken kapasitenin oluşturulmasına yardım ederek yoksulluğun azaltılmasını amaçlamaktadır (United Nations Development Programme (UNDP), 1997, s. 2-3).

Uluslararası kuruluşların yaptığı yönetim çalışmalarının yanısıra ülkemizde 2007 yılında Devlet Planlama Teşkilatı tarafından “Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu” hazırlanmıştır. Söz konusu Raporda yönetim kavramı, demokrasi ve hukukun üstünlüğünün önemli olduğu, insan hak ve özgürlüklerine önem veren, katılımcılığı gözeten, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunu, liyakatı ve etiği esas alan, sivil toplumu ön plana çıkararak, bağımsız işleyen bir denetim sistemine ve yargı düzenine sahip olan, teknolojiye uyumlu bir ekonomik ve siyasi düzen olarak tanımlanmaktadır.

1.2.2. İyi Yönetişim

İyi yönetim, yönetimin kalitesi ve bazen de yönetişim kavramları ile eş anlamlı olarak kullanılan iyi yönetim; yeni kamu yönetiminin demokrasiyle birlikte ele alındığı yönetim biçimini ifade etmektedir (Doeveren, 2011, s. 313).

İyi yönetişim; vatandaşların ve toplum yararına olan politikaların, programların ve hizmetlerin hükümetler tarafından geliştirilmesi, uygulanması ve teslim edilmesine ilişkin süreçlerin ve kurumsal düzenlemelerin optimizasyonudur (OECD, 2014a, s. 35). İyi yönetişim; politika sürecinin etkili, ekonomik ve etkinlik dışında hukukun üstünlüğü, şeffaflık, doğruluk ve hesap verebilirlik ilkeleriyle yönetilmesi için bir

güvence sağlamaktadır (OECD, 2014a, s. 35). İyi işleyen yönetim ilkeleri sürdürülebilir büyümenin sağlanacağına ilişkin vatandaşların hükümete olan güvenini artırmaktadır (OECD, 2014a, s. 35).

Dünya Bankası'nın 1989 yılı Raporu'nda, kalkınma politikalarının başarılı olabilmesi için özel sektör girişimlerinin ve piyasa mekanizmasının; etkin kamu hizmetleri, güvenilir bir yargı sistemi ve hesap verebilir bir yönetimle birlikte yürütülmesi gerektiği ifade edilmektedir (World Bank, 1989, s. xii).

Daha sonra Dünya Bankasının 1994 yılında yayımladığı "Yönetişim" adlı Raporunda ise, iyi yönetim; hükümet politikalarının tahmin edilebilir, açık ve şeffaf olduğu; bürokratik süreçlerin profesyonel olarak ve belirli bir bürokratik kültürle sürdürüldüğü, devletin yürütme organının kendi faaliyetlerinden sorumlu olduğu; güçlü bir sivil toplumun kamuya katılımının sağlandığı ve tüm bunların hukuksal çerçevede yürütüldüğü yönetim olarak tanımlanmaktadır (World Bank, 1994, s. vii).

Bu tanımlardan anlaşılacağı üzere, gerek uluslararası yardım kuruluşları tarafından gerekse akademik çalışmalarda yapılan farklı tanımlamalar, yönetim kavramının tam olarak neyi ifade ettiği konusunda belirsizlik yaratmaktadır. Bu nedenle iyi yönetişimin sağlanmasına ilişkin kriterler belirlenmektedir (Doeveren, 2011, s. 302). Söz konusu kriterlere izleyen başlıkta yer verilmektedir.

1.3. İYİ YÖNETİŞİM KRİTERLERİ

Yeni kamu yönetiminde politik, idari ve ekonomik değerlerin önemli olduğu demokratik yönetim sürecini ifade eden ve ekonomik kalkınmada son derece önemli olan "iyi yönetim" in nasıl sağlanacağına ilişkin uluslararası kuruluşlar, akademik çalışmalar ve ülkemizde Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli kriterler geliştirilmiştir.

Uluslararası kuruluşlardan Dünya Bankası, Avrupa Birliği (AB), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Birleşmiş Milletler (BM), kalkınma yardımı yapacakları ülkelerin hangileri olduğuna karar verirken iyi yönetim kriterlerini kullanmaktadırlar (Doeveren, 2011, s. 301).

Bunlardan Dünya Bankasının 1992 yılı “Yönetişim ve Kalkınma” başlıklı Raporunda, bankanın temel amacının sürdürülebilir ekonomik ve sosyal kalkınmayı sağlamak olduğu, bu nedenle yönetişime ayrı bir önem verilmesi gerektiği belirtilmektedir (World Bank, 1994, s. vii). Söz konusu Raporda; bürokrasinin hantal olması, karar alma süreçlerinin şeffaf olmaması gibi koşullar kötü yönetişim ilkeleri olarak sıralanmakta iken iyi yönetişime ilişkin dört temel unsurdan bahsedilmektedir. Bunlar kamu yönetiminde kapasitenin ve etkinliğin artırılması, kalkınmanın yasal çerçevesinin oluşturulması ile hesap verebilirlik ve şeffaflığın sağlanmasıdır (World Bank, 1994, s. viii).

Dünya Bankası, yönetişim konusunda 1992 yılında ortaya koyduğu ilkeleri, 1997 yılında yayımladığı “Değişen Dünyada Devlet” adlı Raporda daha da geliştirerek sivil toplum kuruluşlarının yönetime katılımını da iyi yönetişimin temel ilkeleri arasında saymaktadır.

Dünya Bankasına benzer şekilde IMF tarafından kendi geleneksel rolü doğrultusunda iyi yönetişim kriterleri belirlenmiştir. Buna göre, ülkelerdeki makroekonomik dengesizliklerin düzeltilmesi, enflasyonun azaltılması, piyasada etkinliğin artırılması ve sürdürülebilir büyümenin sağlanması çerçevesinde, IMF, özellikle kamu sektöründe şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanması ve yolsuzlukla mücadele edilmesi konularında ülkelere teknik yardım ve önerilerde bulunmaktadır (International Monetary Fund (IMF), 1997, s. v).

Bu kapsamda, 1996 yılında gerçekleştirilen Sürdürülebilir Küresel Büyüme Deklarasyonu ve beraberinde 1997 yılında hazırlanan “İyi Yönetişimde IMF’nin Rolü” adlı Raporda, iyi yönetişim için gerekli hukuki adalet ortamının sağlanması, kamu kaynaklarının yönetiminde etkinliğin artırılarak hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesi ile şeffaflığın artırılarak yolsuzlukların azaltılması gibi makroekonomik politikalardan bahsedilmektedir. IMF’nin iyi yönetişimi teşvik etmek konusundaki en önemli girişimi ise “Uluslararası Kabul Görmüş Standartlar, Kodlar ve En İyi Uygulamalar”ın geliştirilmesi ve teşvik edilmesi yoluyla ekonomi politikalarında şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlamaktır (IMF, 2002, s. 1).

Ayrıca 2001 yılında Avrupa Komisyonu Yönetişimle ilgili beş temel ilkenin yer aldığı Beyaz Sayfa (White Paper) yayınlamıştır. Demokratik bir yönetimin sağlanabilmesi için her ilkenin çok önemli olduğu vurgulanan bu Raporda; açıklık, katılım, hesap verebilirlik, etkinlik ve tutarlılık iyi yönetişimin temel ilkeleri olarak belirlenmektedir. Bu ilkelerin yanısıra demokrasi, hukukun üstünlüğü ve kalkınma yardımlarının dağılımı konularına da vurgu yapılmaktadır (European Commission, 2001, s. 10).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI, 2013)'na göre; toplum yararına olan politika ve programların, amaçlarına ulaşabilmeleri için iyi yönetişim ilkeleriyle desteklenmesi gerekmektedir. İyi bir kamu yönetiminin sağlanmasına katkıda bulunan çok fazla iyi yönetişim kriteri bulunmakla birlikte en önemli kriterler; hukukun üstünlüğü, mali şeffaflık ve hesap verebilirlik olarak belirtilmektedir. Hukukun üstünlüğü ilkesi; hukuk kurallarının adil ve açık bir yasal çerçevesinin olması anlamına gelmektedir. Şeffaflık kavramı ile; alınan kararlara istinaden uygulanması düşünülen kurallara, bu kararlardan etkilenen herkesin uyması gerektiği ifade edilmektedir. Bu kavram aynı zamanda, herhangi bir maliyete katlanmadan kamusal bilgilere erişim anlamına gelmektedir. Hesap verebilirlik ilkesi ile ise, hükümet yetkililerinin, uyguladıkları politikalardan dolayı seçmenlerine karşı sorumlu olmaları kastedilmektedir (OECD, 2014a, s. 37-38).

Dünya Bankası, IMF ve INTOSAI gibi uluslararası kuruluşların yanısıra akademik kuruluşlar ve sivil toplum örgütleri tarafından da iyi yönetişimin sağlanmasına ilişkin kriterler belirlenmiştir. Williams ve Young (1994) iyi yönetişimin; kamu hizmetlerinde etkinlik, yönetimin hesap verebilirliği, adalet sisteminin güvenilirliği ve yönetenler ile yönetilenler arasında dengenin sağlanması olmak üzere dört boyutundan bahsetmekte iken Kaufmann, Kraay ve Mastruzzi (2008) iyi yönetişim kavramını, otoritenin ülkeyi yönetirken kullandığı gelenek ve kurumlar şeklinde yeniden tanımlamakta ve iyi yönetişimin altı özelliğinden bahsetmektedirler. Bunlar; hesap verebilirlik, politik istikrar, hükümetin etkinliği, devletin düzenleyici rolü, hukukun üstünlüğü ve yolsuzlukların önlenmesidir. Ayrıca çeşitli akademisyen ve araştırmacılardan oluşan Denizaşırı Kalkınma Enstitüsü (Overseas Development Institute) tarafından yapılan iyi yönetişim değerlendirmesine göre; katılımcı, adil, hesap verebilir, şeffaf ve etkin bir

yönetimin iyi yönetim kriterlerini yerine getirdiği ifade edilmektedir (Hyden & Court, 2002, s. 25).

Benzer şekilde Kanada ve çevresinde iyi yönetimi sağlamak üzere hükümete, kamu kuruluşlarına ve özel sektör kuruluşlarına yardımcı olmak amacıyla 1990 yılında kurulan bir sivil toplum kuruluşu olan Yönetişim Enstitüsü (Institute On Governance-IOG) ise yasal ve katılım esaslı yönetim, kurumların stratejik vizyona sahip olması, hesap verebilirlik, şeffaflık ile hukukun üstünlüğünün gözetilmesi olmak üzere beş adet iyi yönetim unsurundan bahsetmektedir (Graham, Amos & Plumptre, 2003, s. 3).

Ülkemizde ise Maliye Bakanlığı tarafından iyi yönetimin; şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, cevap verebilirlik, hukukun üstünlüğü, etkinlik, eşitlik ve stratejik vizyonun oluşturulması durumunda sağlanabileceği ifade edilmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı, 2003, s. viii).

Kalkınma yardımlarının iyi yönetim kriterlerinin yerine getirilmesi ölçütüne göre verildiği göz önüne alındığında, iyi yönetimin sağlanmasına ilişkin farklı kriterlerin (ölçütlerin) olması, ülkeler için belirsizlik yaratmaktadır. Bu nedenle iyi yönetime ilişkin genel ölçütlerin belirlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır (Doeveren, 2011, s. 306). Bu kapsamda Doeveren (2011); uluslararası kuruluşlar ve akademik çalışmalar tarafından iyi yönetim hakkında yapılan yedi¹ tanımdan yola çıkarak iyi yönetimin beş temel kriteri olduğu sonucuna ulaşmaktadır. Bunlar: hesap verebilirlik, etkinlik ve etkililik, açıklık-şeffaflık, katılım ve hukukun üstünlüğüdür. (Doeveren, 2011, s. 307).

1.3.1. Hesap Verebilirlik

Herkes tarafından kabul edilen bir ilkedir. Avrupa Birliği, devlet kurumlarının rol ve sorumluluklarının birbirinden ayrıştırılması gerektiğine vurgu yapmakta iken OECD (2010a) hesap verebilirliği, kamu sektöründeki yöneticilerin kendi görev ve faaliyetlerini kural ve standartlara uygun yapmalarından sorumlu olmaları gerektiği

¹ Söz konusu yedi tanımdan dördü uluslararası yardım kuruluşları Avrupa Komisyonu (2001), OECD (2007), Dünya Bankası (Kaufmann vd. (2008) ve Birleşmiş Milletler (1997, 2009) tarafından belirlenen iyi yönetim kriterlerinden yola çıkarak yapılan tanımlardır. Diğer üç tanım ise akademisyenler (Hyden ve Court (2002), Smith (2007) ve Weiss (2000)) tarafından iyi yönetim hakkında yapılan literatür çalışmalarına dayanmaktadır.

şeklinde tanımlamaktadır. Birleşmiş Milletlerin 1997 ve 2000 yılı Raporlarında ise, kamu kurumlarının yanında özel sektör kurumlarının ve sivil toplum kuruluşlarının da yaptıkları işlem ve faaliyetlerden vatandaşlarına karşı sorumlu olmaları gerektiği ifade edilmektedir. Dünya Bankası hesap verebilirliği, kamu görevlilerinin yaptıkları faaliyetlerden sorumlu olmaları gerektiği şeklinde tanımlamakta ve vatandaşların seçim hakkının olduğu bir ortamda yöneticilerin hesap verme sorumluluklarının olması gerektiğini belirtmektedir (Doeveren, 2011, s. 307).

Ülkelerin kültürel düzeylerine, tarihlerine, politik kurumlarına, vatandaşların yönetime katılımına ve bilginin kullanımına dayanmakta olan ve ülkeden ülkeye değişiklik gösteren hesap verebilirliğin (kamusal sorumluluğun) ekonomik amacı, kamu politikaları ve bunların uygulanması arasındaki uyum düzeyinin artırılması ve kamu kaynaklarının etkin kullanımının sağlanmasıdır (World Bank, 1992, s. 13). Mali sorumluluğu da kapsayan hesap verme sorumluluğu; harcama ve nakit yönetiminde etkinliğin artırılması için iyi işleyen bir muhasebe sistemini, kamu kaynaklarının yanlış kullanılmasını önleyen dış denetim kurumunun bağımsız olmasını ve denetim sonuçlarının uygulanmasını sağlayan mekanizmaların oluşturulmasını gerektirmektedir (World Bank, 1992, s. 15).

1.3.2. Etkililik (Geçerlilik) ve Etkinlik (Verimlilik)

Çoğu araştırmacı ve akademisyen tarafından iyi yönetişimin temel özelliği olarak sayılmaktadır. Dünya Bankası hükümetin etkililiğinden bahsetmekte ve sivil hizmetlerin kalitesini (politik baskıdan bağımsız olması) ve kamusal hizmetlerin kalitesini (politika hazırlanması ve uygulaması) bu kapsamda değerlendirmektedir (Doeveren, 2011, s. 308).

1.3.3. Açıklık ve Mali Şeffaflık

Dünya Bankası mali şeffaflığı, tüm ekonomik aktörlerin güvenilir bilgiye zamanında ulaşabilmesi olarak tanımlamaktadır. Aksi takdirde piyasadaki belirsizlik ve riskteki artışa bağlı olarak işlem maliyetlerinde artış kaçınılmaz olmaktadır. Hükümet politikaları, piyasa koşulları ve ekonomi hakkındaki bilginin şeffaf olması, yolsuzlukları

önlemekte ve ekonomik etkinliği artırmaktadır (World Bank, 1992, s. 39). Avrupa Birliği; açıklığı, kurumlar ve hükümetler konusunda vatandaşlarla iletişim kurulması olarak tanımlamakta iken OECD şeffaflığı, politik hedefler ve bunların yasal, kurumsal ve ekonomik çerçevesi, siyasi kararlar, para ve maliye politikalarıyla ilgili verilerin kapsamlı, erişilebilir, zamanında yayınlanması olarak tanımlamaktadır (OECD, 2010b). Birleşmiş Milletler ise şeffaflığı, hesap verebilirlik tanımı çerçevesinde değerlendirerek politik faaliyetlerden etkilenenlerin, politik kararlar hakkında yeterli bilgiye erişebilmesi olarak tanımlamaktadır (Birleşmiş Milletler (UN), 1997, s. 2009). Ayrıca, iyi yönetimi yaygınlaştırması ve hesap verebilirliği güçlendirmesi nedeniyle hükümetler ekonomi yönetiminde mali şeffaflığa büyük önem vermektedirler (World Bank, 1994, s. 29).

1.3.4. Katılım

OECD yalnızca özel firmaları kapsayan katılımdan bahsetmekte, Birleşmiş Milletler (1997, 2009) ise tüm vatandaşların katılımını iyi yönetimin sağlanmasında önemli görmektedir. Dünya Bankası katılımı iyi yönetim kriteri olarak açıkça belirtmese de, bu kavramdan hesap verebilirlik başlığı altında bahsetmektedir. Ayrıca yapılan çalışmalarda, bu kavramın politika yapım sürecinde rol oynayan merkezi hükümetin sorumluluğunda olduğu ifade edilmektedir (Doeveren, 2011, s. 309).

1.3.5. Hukukun Üstünlüğü

Hukuk kuralları ve bunun toplumsal kurallara etki etmesi nedeniyle, hukukun üstünlüğü kriteri iyi yönetim ilkesi olarak görülmektedir (Doeveren, 2011, s. 309). Dünya Bankası, hukukun üstünlüğü kriteri ile; vatandaşların güven içinde olduğu ve herkesin kurallara bağlı olduğu, adalet ve yargı sisteminin güvenilir olduğu ve suç oranlarının düşük olduğu durumu anlatmaktadır (Kaufmann vd, 2008, s. 7). Bir ülkenin yasal mevzuat sisteminin oturmuş olması, belirsizliği ve işlem maliyetlerini azaltarak ekonomik kalkınmayı olumlu yönde etkilemektedir (World Bank, 1994, s. 23). AB bu kriterden açıkça bahsetmese de, yönetimle ilgili Beyaz Sayfa'da hukukun üstünlüğü kavramı yer almaktadır. OECD bu kavramın öneminden bahsetmişse de bir tanımlama yapmamaktadır.

İyi yönetişimin genel kriterleri içerisinde; diğer iyi yönetim unsurlarını etkileyerek iyi yönetişimin sağlanmasında kilit rolü üstlenmesi ve çalışmamızın odak noktasını teşkil eden mali performans üzerindeki etkisinin güçlü olması bakımından, çalışmanın bundan sonraki kısmında iyi yönetim unsurlarından mali şeffaflık ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

1.4. MALİ ŞEFFAFLIĞIN TANIMI

Ekonomide yaşanan gelişmeler ve mevcut yapı hakkında yeterli bilgi üretilmemesi sonucu ilk olarak Mayıs 1997’de Tayland’da, sonra Filipinler, Malezya ve diğer Asya ülkelerinde, ulusal para biriminden kaçışların başlamasına ve beraberinde spekülasyon sermaye yatırımlarının bu ülkelere kaçmasına neden olan Güneydoğu Asya finansal krizinin temel sebebi, söz konusu ülkelerin mali sistemlerinin zayıf olması ile ekonomide yaşanan gelişmeler ve mevcut yapı hakkında şeffaflığın sağlanamaması olarak görülmektedir (Saleheen, Faridul & Syed, 2005, s. 169). Söz konusu krizlerin en önemli sonucu ise, küreselleşmenin yararları kadar önemli risklerinin de olduğunun farkına varılmasıdır. Bu anlamda küresel piyasaların üç türlü “piyasa başarısızlığından” etkilendiğini ileri sürmek mümkündür. Bunlardan birincisi, uluslararası yatırımcıların borç verdikleri ülkelerdeki mali durum hakkında o ülke otoritelerine göre daha az bilgi sahibi oldukları durumu ifade eden asimetrik bilgi olgusudur. İkincisi, küresel piyasaların en önemli aksaklıklarından birisi olan negatif dışsallıklardır. Bilgi eksikliği ile beslenen sürü psikolojisi, bulaşma etkisi ile sadece bir ülkeyi değil benzer ülkeleri de sorunlar yumağı içine itebilmektedir. Piyasa başarısızlığının üçüncü unsuru ise borç verenlerin herhangi bir olumsuzluk durumunda alacaklarını garanti altına alabilmelerine yardımcı olabilecek bir uluslararası sözleşme yaptırım hukukunun bu piyasalarda geliştirilememiş olmasıdır (Emil & Yılmaz, 2004, s.11).

Bu gibi aksaklıkların sonucu olarak ortaya çıkan krizlerin yaratacağı zararın en aza indirilebilmesi için uluslararası kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalarda, devletin hesap ve işlemleri konusunda açık olmaması, genel kabul görmüş standartlara göre bilgi üretmemesi, üretilen bilginin kamunun tüm faaliyetlerini izlemeye imkan verecek içerikte olmaması, bazı gizli yükümlülükler yaratılması gibi devlet işlemlerinde mali şeffaflığın sağlanamamasına ilişkin hususlar, piyasa

kurallarının etkin çalışmasını engelleyen en önemli unsur olarak gösterilmektedir (Emil & Yılmaz, 2004, s. 12-13).

Ekonomik krizin çıkış sebepleri arasındaki öneminin anlaşılması üzerine akademisyenler ve uluslararası kuruluşlar tarafından mali şeffaflığın sağlanmasına ilişkin kriterler geliştirilmektedir (Hameed, 2005, s. 4 ve Jarmuzek, 2006, s. 5). Bu kapsamda, Dünya Bankasının “Yönetişim ve Kalkınma (1992)” adlı çalışmasında, OECD’nin “Bütçe Şeffaflığı İçin En İyi Uygulamalar (2002)” adlı çalışmasında ve IMF’nin “Mali Şeffaflık İyi Uygulamalar Tüzüğü (2007)”nde; iyi yönetişimin ekonomik kalkınma için önemli olduğu belirtilmekte ve iyi yönetişimin en önemli unsurunun mali şeffaflık olduğu vurgulanmaktadır. Dünya Bankası’na göre mali şeffaflık, kamu mali yönetimi ile kamu sektörü planları ve mali işlemleri için gerekli kurumsal düzenlemeler hakkında geçerli ve kaliteli bilgiye erişilebilmesi olarak tanımlanmaktadır (World Bank, 2015). Dünya Bankası’nın çalışmasından sonra gerek uluslararası kuruluşlar tarafından gerekse akademik alanda mali şeffaflık hakkında farklı tanımların yapıldığı görülmektedir.

Alt ve Lassen (2006) ile Dye, Hudspeth ve Merriman (2011), mali şeffaflığı genel olarak bütçe sürecinin şeffaflığı (bütçe şeffaflığı) olarak tanımlamaktadırlar. Bütçe², belirli bir zaman diliminde hükümete gelirlerin toplanması giderlerin yapılması için verilen izin belgesidir. Bütçe; hükümetin hangi faaliyetleri yapmayı planladığını gösterdiği gibi, hangi faaliyetlerin yapıldığını da göstermektedir (Von Hagen, 2007, s. 28). Sağlıklı bir bütçe süreci için şeffaflık önemli bir unsurdur. Bu sayede piyasa aktörleri hangi faaliyetin, ne zaman ve nasıl yapılacağını bilmektedirler (Von Hagen, 2007, s. 31).

Poterba ve von Hagen (1999) bütçe şeffaflığını, hükümetin maliye politikasına ilişkin bilgilerine tam ve doğru bir şekilde erişilebilmesi olarak tanımlamakta ve çok fazla özel hesap içeren ve tüm mali faaliyetlerin tek bir mali tabloda gösterilemediği bütçelerin şeffaf olmadığını belirtmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vatandaşların ve politika yapımcıların kapsamlı ve doğru bilgilere kolaylıkla erişebildiği bütçelerin şeffaf olduğu söylenebilmektedir (Poterba & von Hagen, 1999, s. 4).

² Bütçe ve bütçe hakkı kavramları için bkz. 2.1. nolu alt başlık.

Kopits ve Craig (1998) tarafından hazırlanan “Hükümet İşlemlerinde Şeffaflık” adlı çalışmada, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, maliye politikası hedeflerinin, kamu kesimi hesaplarının ve mali planların kamuoyuna açık olması olarak tanımlanan mali şeffaflık sayesinde, hükümetin faaliyetleri hakkında güvenilir, kapsamlı, anlaşılabilir ve uluslararası alanda karşılaştırılabilir bilgilere zamanında ulaşma imkanı elde edilmiş olmaktadır.

Emil ve Yılmaz (2004) tarafından hazırlanan “Mali Saydamlık İzleme Raporu”nda ise mali şeffaflık, devletin millettten aldığı kaynaklarla ne yaptığı hakkındaki gerçek bilgileri topluma doğru bir biçimde aktarması, diğer bir ifadeyle, devletin yaptığı mali işlerle ilgili gerçeklerden tasarruf etmediği durum olarak tanımlanmaktadır (Emil & Yılmaz, 2004, s. 15).

Kopits ve Craig (1998)’in çalışmasında, mali şeffaflığın üç özelliğinden bahsedilmektedir: Birincisi, mali şeffaflığın hükümetin maliye politikası konusundaki hedef ve tahminleri hakkında güvenilir bilgiyi gerektirmesi; ikincisi, mali şeffaflığın genel yönetim ve diğer kamu kurumları tarafından üstlenilmiş olan yükümlülükler ve sürdürülen faaliyetlerle ilgili ayrıntılı bilgi ve verinin kamuoyuyla paylaşılmasını gerektirmesidir. Bu kapsamda, bütçe dokümanları ve diğer mali raporların yayınlanması ile bu raporlarda genel yönetim dışında yürütülen yarı mali işlemlerin boyutları hakkındaki bilgilere yer verilmesi mali şeffaflığın gerekleri olarak sayılmaktadır. Mali şeffaflığın üçüncü boyutu ise kurumsal davranışlarla ilgili olup, atanmış bürokratlar ve seçilmiş politikacılar arasındaki ilişkinin sınırlarını net bir biçimde belirleyen ve bilgi edinme özgürlüğünü de kapsayan kurumsal düzenlemelerin oluşturulmasını gerektirmesidir. Her üç açıdan da bakıldığında, mali şeffaflık iyi yönetimle yakın ilişki içindedir (Kopits & Craig, 1998, s.1).

Dünya Bankası ve IMF’ye benzer şekilde OECD (2002) ise iyi yönetişimin en kilit faktörü olarak gördüğü mali şeffaflığı, politika hedef ve uygulamalarının kamuoyuna açık olması olarak tanımlamaktadır. Bütçenin hükümetler için en önemli politik doküman olduğu ve politika hedef ve uygulamalarının bütçeler aracılığıyla yerine getirildiği göz önüne alındığında; mali şeffaflık, bütçenin şeffaf olması anlamına gelmektedir (OECD, 2002, s. 7). Bu bağlantıdan hareketle bütçe şeffaflığı, tüm mali

bilgilerin zamanında ve sistematik bir şekilde açıklanması olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2002, s. 7; Bastida & Benito, 2007, s. 667; Badun, 2009, s. 481).

Ülke ekonomisinde ve iyi yönetişimin sağlanmasında önemli bir faktör olan mali şeffaflığın temel ilkelerini düzenlemek üzere IMF tarafından 1998 yılında hazırlanan “Mali Şeffaflık İyi Uygulamalar Tüzüğü”nde, mali şeffaflığın dört temel ilkesinden bahsedilmektedir: Rollerin ve sorumlulukların açık olması, bütçe süreçlerinin açık olması, bilgiye erişilebilirlik ve mali bilgilerin doğruluğuna tam güvence sağlamaktır. Bunun dışında, makroekonomi ve maliye politikası hedefleri doğrultusunda hazırlanan bütçenin açık ve net olması ile bütçe sürecinin belirli bir prosedür ve takvime göre yürütülmesi, bütçe uygulama sonuçları hakkında vatandaşların ve yasama organının düzenli olarak bilgilendirilmesi, mali işlemlerin muhasebe standartlarına göre iç ve dış denetime tabi tutulması, bütçenin bağımsız dış denetim organı tarafından denetlenmesi sonucu hazırlanan performans ve mali denetim raporları³ hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi mali şeffaflığın diğer ilkeleri olarak sayılmaktadır (Kopits & Craig, 1998, s. 7; Badun, 2009, s. 482).

IMF'nin dışında mali şeffaflıkla ilgili akademik çalışmalar yapan Alt ve Lassen (2006)'e göre, şeffaf bir bütçe sürecinin dört temel özelliği bulunmaktadır: Birincisi, şeffaf bütçe süreci diğer unsurlar sabitken daha az belge ile daha fazla bilgi üretmelidir. İkincisi, sağlanan bilgilerin doğrulanabiliyor olması, bağımsız denetime tabi olması gerekmektedir. Üçüncüsü, uluslararası genel kabul görmüş raporlama dilinin kullanılması (genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve uluslararası denetim standartlarının kullanılması gibi) ve son olarak alınan kararların daha fazla gerekçe gösterilerek alınması ve bu sayede iyimser beklentileri azaltması gerekmektedir.

Benzer şekilde, Heald (2003) ise çalışmasında, iyi uygulanan mali şeffaflığın üç boyutundan bahsetmektedir: 1- Özel ve kamu sektörünün yapısı ve fonksiyonlarını, bütçe sürecini, mali işlemleri ve regülasyonları kapsayan *kurumsal şeffaflık*, 2- Hükümetin varlık ve yükümlülüklerinin doğru ve tam şekilde ölçümünü kapsayan *muhasebe şeffaflığı* ve 3- Borç rakamları gibi doğrudan göstergeler, yapısal denge gibi analitik göstergeler, kısa ve orta dönem makroekonomik tahminleri içeren *hedef ve göstergelerin şeffaflığıdır*.

³ Söz konusu raporlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Alt Bölüm “2.3.Denetim Türleri”

Özetle, mali şeffaflık politikacıların ve bürokratların bütçe sürecine ilişkin bilgileri tam ve doğru bir şekilde açıklamaları anlamına gelmektedir (Benito & Bastida, 2009, s. 404). Mali sistemin şeffaf olduğu ülkelerde, seçmenler ve finansal piyasalar hükümet faaliyetlerinin fayda ve maliyetlerini ve bu faaliyetlerin bugünkü ve gelecekteki ekonomik ve sosyal etkilerini doğru bir şekilde değerlendirebilmektedirler (Kopits & Craig, 1998, s. 1). Ayrıca, makroekonomik politikaların ve tercihlerin vatandaşlar tarafından anlaşılmasının, beklentiler üzerinde olumlu sonuçları olmaktadır (Hürcan, Kızıldaş & Yılmaz, 2000, s. 103). Bütçe şeffaflığı demokrasi anlayışını artırdığından, hükümetlerin vatandaşlarına karşı hesap verebilmelerini sağlayarak aralarında güven ortamının oluşmasına katkıda bulunmaktadır (Gerunov, 2016, s. 2). Mali şeffaflık ve güvenilirliğin artmasıyla hükümet politikalarına olan destek artmakta ve borçlanma maliyetleri azalmaktadır. Mali şeffaflığın sağlanamadığı durumda ise ekonomik istikrarsızlığın yanı sıra, politik ve mali istikrarsızlık ile eşitsizlik artmakta, verimlilik azalmaktadır (Hürcan vd., 2000, s. 103).

Makroekonomik açıdan son derece önemli olan mali şeffaflığın mali performans üzerindeki etkilerine geçmeden önce mali performansın nasıl ölçüldüğü konusuna bir sonraki alt başlıkta açıklık getirilmektedir.

1.5. MALİ PERFORMANSIN ÖLÇÜLMESİ

Bir ülkenin mali durumu olarak tanımlanan mali performansın ölçülmesinde farklı değişkenler kullanılmaktadır (Alesina, Hausmann, Hommes & Stein, 1999, s. 255). Knack (2002), gelir ve harcamalar arasındaki yapısal denge, uzun dönem borç yönetimi, gelir ve harcama tahminlerinin doğruluğu, çok yıllık bütçeleme, mali denetimin yeterliliği, stratejik planın varlığı ve performans verilerinin politika yapımında etkin kullanımı değişkenlerinin hükümetin mali performansının ölçülmesinde kullanıldığını belirtmektedir. Stein, Talvi ve Grisanti (1998), mali performans göstergeleri olarak kamu harcamaları, bütçe açığı ve kamu borcu değişkenlerinin, Sedmihradská ve Haas (2013) genel gayri safi devlet borcu, yurtiçi üretim ve bütçe dengesi değişkenlerinin, Gerunov (2016) ise kamu borcu ve bütçe açığı değişkenlerinin mali performans göstergesi olarak kullanılabileceğini belirtmektedir. Benzer şekilde Alt ve Lassen (2006), Jarmuzek (2006) ve Benito ve Bastida (2009) çalışmalarında mali performans

göstergesi olarak kamu borcunu kullanırken, Alesina vd. (1999) çalışmasında bütçe açığı değişkeni ile mali performansı ölçmektedir.

Yukarıda bahsedilen çalışmalarda genellikle kamu borcu, kamu harcamaları ve bütçe açığı değişkenlerinin mali performans göstergesi olarak kullanıldığı görülmektedir. Kamu giderlerinin kamu gelirlerini aşması durumunda ortaya çıkan bütçe açıklarının birincil finansman araçlarından en önemlisinin borçlanma olduğu ve kamu harcamalarındaki artışın nihai olarak kamu borcunu artıracığı göz önüne alındığında, bu çalışmada mali performans göstergesi olarak kamu borçlanma oranı kullanılmaktadır.

1.6. MALİ ŞEFFAFLIĞIN MALİ PERFORMANSA ETKİSİ

Modern ekonomilerde bütçeler karmaşık hazırlanmakta ve bu karmaşıklık şimdiki ve gelecek dönemdeki gerçek bütçe dengesini gizlemek için ortam hazırlamaktadır (Benito & Bastida, 2009, s. 404). Politikacılar, kamu harcamalarının faydasını olduğundan fazla gösterip, gelecekteki vergilerle karşılanacak olan devletin yükümlülüklerini olduğundan az gösterme eğiliminde olduklarından, bütçenin şeffaf bir şekilde hazırlanmasını istememektedirler (Benito & Bastida, 2009, s. 405). Bu şekilde bütçenin gerçek durumunun yansıtılmaması (mali illüzyon), mali şeffaflığı azaltmakta ve orta ve uzun dönemde büyüme potansiyelini engelleyerek ekonomik yapısal zayıflıklara neden olmaktadır (Benito & Bastida, 2009, s. 404).

Bütçe sürecine ilişkin bilgilerin kamuoyuna duyurulması, politikacılar ve seçmenler arasındaki asimetrik bilgiyi azaltmakta, seçmenlerin bütçeyi daha iyi anlamasını ve analiz etmesini sağlamaktadır. Mali şeffaflık sayesinde hükümet işlemlerinin şimdiki ve gelecekteki maliyet ve faydaları konusunda mali piyasalar doğru bilgiye ulaşmış olmaktadır (Kopits & Craig, 1998, s. 1). Bu durum beraberinde, politikacıların kendi iyimser hedeflerini gerçekleştirme adına yaptıkları ve etkin olmayan kamu harcamalarını azalttıklarından kamu borçlarında azalma meydana gelmektedir (Sedmihradská & Haas, 2013, s. 112).

Bu nedenle mali şeffaflık, sürdürülemez politikaların politik riskini arttırarak bu tür politikaların uzun süre devam etmesini engellemektedir (Kopits ve Craig, 1998; 1). Kopits ve Craig (1998)'in çalışmasında, sağlıklı işleyen bir ekonomi politikası için mali

şeffaflığın gerekli bir koşul olduğu, mali şeffaflığın kamu harcamalarının verimliliğini arttırdığı belirtilmektedir. Hükümet işlemlerinde şeffaflık, makroekonomik açıdan mali sürdürülebilirliğin, iyi yönetişimin ve mali disiplinin önemli bir önkoşulu olarak kabul edilmektedir (Kopits & Craig, 1998, s. 1).

Mali sistemleri şeffaf olmayan ülkeler finansal krizlere daha açıktırlar. Örneğin, vergi imtiyazlarının olduğu, yarı mali sübvansiyonlar ve bütçe dışı harcamalar gibi ekonomik düzenlemelerin olduğu ülkelerde adil kaynak tahsisi yapılamamaktadır. Bu durum ülkeleri mali krize sürükleyerek bu ülkelerde yaşayan insanların daha da fakirleşmesine neden olmaktadır (Kopits & Craig, 1998, s. 3). Mehrez ve Kaufmann (1999) tarafından Dünya Bankası bünyesinde gerçekleştirilen çalışmada, makroekonomik bilgilerin ve hükümet politikalarının şeffaf olduğu ülkelerde, şeffaflığın yeterince sağlanmadığı ülkelere göre finansal kriz olasılığının daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim mali disiplinin tam olarak sağlanmadığı Güneydoğu ve Doğu Asya ülkelerinde yaşanan krizler, mali şeffaflığın önemini bir kez daha vurgulamaktadır. (Kopits & Craig, 1998, s. 2).

Siegle (2001) mali şeffaflığın, bir ülkenin ekonomik durumunu yansıtmak için kullanılan en önemli ve güvenilir değişken olduğunu ileri sürmektedir. Ayrıca sağlıklı işleyen bir ekonomi politikası için de mali şeffaflık gerekli bir koşuldur. Bütçe dokümanlarının zamanında yayınlanması ve şeffaf bir kamu muhasebe sistemi, piyasaların hükümet faaliyetlerini değerlendirmesini kolaylaştırmaktadır (Poterba & von Hagen, 1999, s. 3-4; Alt & Lassen, 2006, s. 6; Gerunov, 2016, s. 16).

Benito ve Bastida (2009), mali performansın yeterli düzeyde sağlanabilmesi için mali şeffaflığın ve hesap verebilirliğin düzgün bir şekilde işlemesi gerektiğini belirtmektedirler. Rogoff (1990) ise bu iki faktörün yalnızca ekonomi otoritelerinin görevlerini yerine getirebilmeleri için değil, aynı zamanda mali disiplini sağlamak yani bütçe açıklarını kontrol edebilmek için de gerekli olduğu üzerinde durmaktadır.

Literatürde mali şeffaflığın mali performans üzerindeki etkisini analitik olarak inceleyen çalışmalar da bulunmaktadır. Alt, Lassen ve Rose (2006)'ın çalışmasında mali şeffaflığın asimetrik bilgiyi önlediği için kamu harcamalarını ve nihai olarak kamu borcunu azalttığı belirtilmekte, Giuberti (2015) asil-vekil teoremi ve ortak havuz

probleminden bahsetmektedir. Sedmihradská ve Haas (2013)'in çalışmasında ise; mali şeffaflıktaki artışın kamu harcamalarını ve beraberinde bütçe açığını ve kamu borcunu azaltmasından bahsetmektedir.

Yukarıda bahsedilen çalışmalarda, mali şeffaflığın mali performans üzerindeki etkisi teorik olarak farklı yaklaşımlar çerçevesinde ele alınmaktadır. Söz konusu yaklaşımlar genel olarak; bürokratik davranış modeli, mali illüzyon teorisi, asimetrik bilgi kuramı ve asil-vekil teoremi, ortak havuz problemi ve mali kuralların uygulanması olup aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

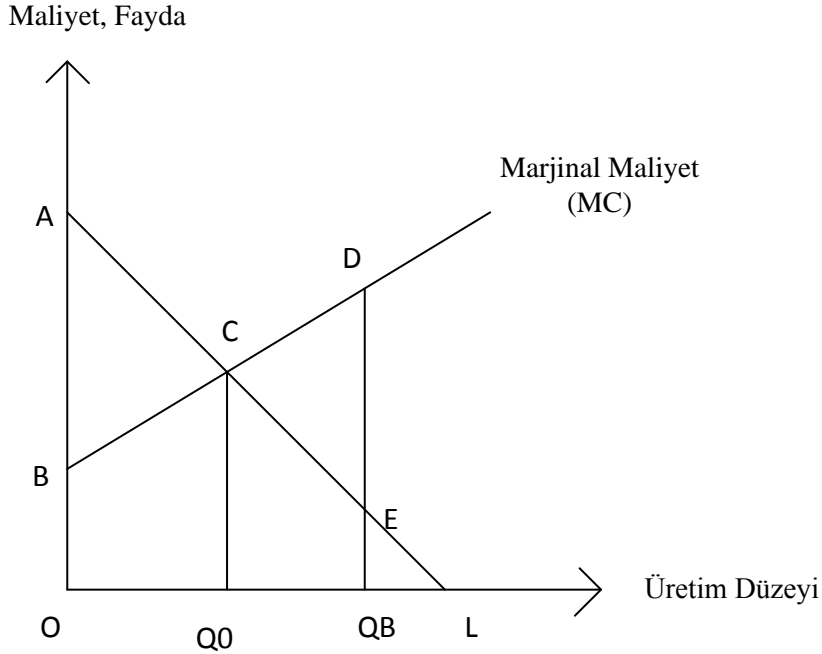
1.6.1. Bürokratik Davranış Modeli

Kamusal tercihler kuramı çerçevesinde bürokrasi kavramı üzerinde ilk sistemli ekonomi analizini Niskanen'in yaptığı görülmektedir (Hyman, 2010, s. 217). Niskanen (1971)'in bürokratik davranış modeli, kamusal malların üretiminde monopol gücüne sahip olan bürokratların kendi kişisel faydalarını maksimum yapma isteklerine dayanmaktadır. Bürokratların bütçeleri arttıkça, fayda fonksiyonunu oluşturan güç, itibar ve çıktı düzeyi de artmaktadır (Udehn, 1996, s. 75). Çünkü bürokratların kişisel faydaları bütçelerinin bir fonksiyonudur (Blais & Dion, 1990, s. 658). Hükümetler bazen bütçenin kontrolünü göz ardı etmekte, gelirleri olduğundan fazla, harcamaları ise olduğundan daha az gösterme ve yapmayı planladıkları harcamalar için bütçe dışı kaynaklar bulma yoluna gitmek istemektedirler. Bu temel noktadan hareket eden Niskanen, bürokratların, maliyet ve gelir düzeyi arasındaki farkı maksimize eden çıktı düzeyini elde edebilecek bütçeyi sağlamayı amaçladıkları üzerinde durmaktadır (Orzechowski, 1977, s. 231).

Niskanen modelinin iki karakteristik özelliği bulunmaktadır. Bunlar; i) bürokratların belli talep ve maliyet koşulları altında, kamudaki güç ve etkilerini maksimize etmek ve ii) toplam bütçelerini ve etki alanlarını artırmak istemeleridir (Niskanen, 1975, s. 618; Breton & Wintrobe, 1975, s. 195; McNutt, 2002, s. 140; Hyman, 2010, s. 217). Çünkü etki ettikleri birimlerin (büroların) genişlemesi ve bürokratik işlemlerin karmaşık boyutlara ulaşması durumunda, bürokratların güç ve prestij ile birlikte parasal gelirlerini de artıracığı düşünülmektedir (Karaaslan & Bakırtaş, 1999, s. 60).

Kaynakların etkin kullanıldığı üretim düzeyi ile bürokratik davranış modelinin geçerli olduğu durumdaki üretim düzeyi aşağıdaki Şekil 2’de gösterilmektedir.

Şekil 2: Niskanen Modeli



Kaynak: Bailey, 1995, s. 231.

Buna göre (L) eğrisi bir kamusal mal ve hizmet için toplumun fayda (talep) eğrisini; MC ise, böyle bir mal ve hizmetin sosyal marjinal maliyetini göstermektedir. Marjinal maliyetin marjinal faydaya eşit olduğu C noktasına karşılık gelen Q_0 çıktı miktarı, pareto etkinliğin sağlandığı çıktı düzeyidir. Ancak bürokratlar bütçelerini maksimum yapmayı amaçladıklarından, Q_0 düzeyindeki tüketici artığını kendi çıkarları doğrultusunda kullanmak istemektedirler. Bu durumda çıktı düzeyini, toplam gelirin toplam maliyete eşit olduğu Q_B düzeyine kadar artırmaktadırlar. Bu sayede $OAEQ_B$ alanı kadar ($OAEQ_B = OBDQ$) bütçeyi elde etmektedirler (Cullis & Jones, 1992, s. 89).

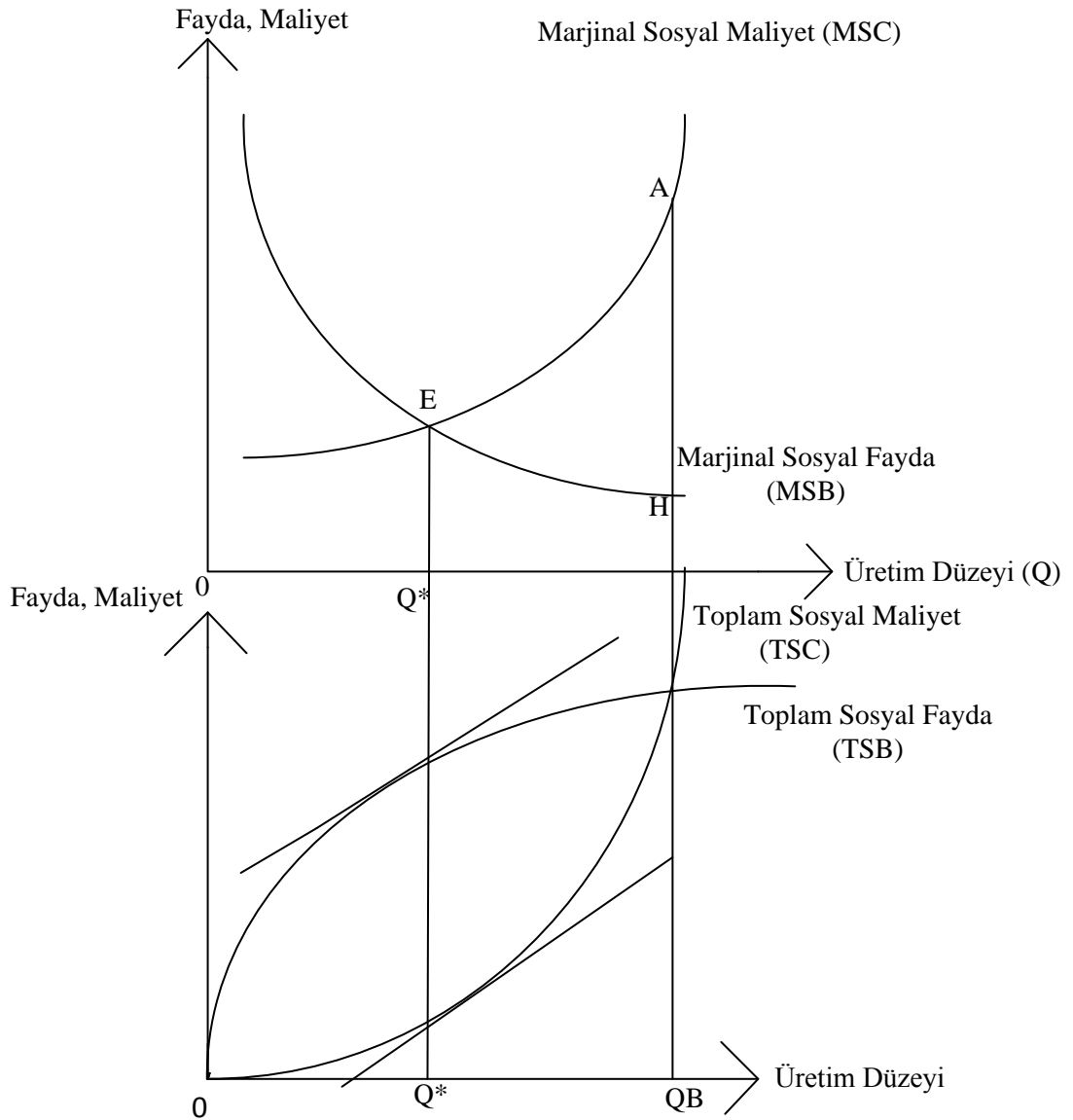
Q_0 çıktı düzeyinde meydana gelen tüketici artığını elde etmek isteyen bürokratlar çıktı (harcama) düzeyini Q_B 'ye kadar artırdıklarında CDE üçgeninin alanı kadar sosyal refahta azalma olmaktadır. Ayrıca pareto etkinliktен sapılmakta ve $Q_B - Q_0$ kadar (ABC üçgeninin alanının CDE üçgeninin alanına eşit olduğu yerde çıktı düzeyi ilk duruma göre iki kat artmış olmaktadır.) aşırı üretim meydana gelmektedir. Bu, çıktının her

biriminin maliyetine yansımakta ve aşırı üretimin meydana gelmesi kaynakların etkinsiz kullanımına neden olmaktadır (Bailey, 1995, s. 231).

Özetle, bürokratların en önemli hedeflerinden birisi güç elde etmek ve bunun için etki alanlarını genişletmektir. (Johnson, 1991, s. 286). Çünkü etki alanlarının daha büyük olması, karar alma sürecinde bürokrasinin daha etkin bir rol oynamasını sağlamaktadır (Karaaslan & Bakırtaş, 1999, s. 61). Bürokratların etki alanı ve toplam faydası ise bütçeleri ile doğrudan pozitif yönlü ilişkili olup, bütçe ödeneğini artırmada kullanılan en önemli kriter, bürokratin sunmuş olduğu çıktı düzeyidir (Hyman, 2010, s. 217). Bu amaçla, bürokratlar marjinal sosyal faydanın (MSB), marjinal sosyal maliyete (MSC) eşit olduğu noktadan daha çok, toplam sosyal faydanın (TSB) toplam sosyal maliyete (TSC) eşit olduğu noktaya kadar hizmetlerini genişletmeye çalışmaktadırlar (Bailey, 1995, s. 104). Bürokrat ve bütçe büyüklüğü arasındaki ilişki aşağıdaki Şekil 3'te ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Etkin çıktı düzeyi, toplam sosyal maliyet (TSC) eğrisinin eğiminin toplam sosyal fayda (TSB) eğrisinin eğimine eşit olduğu, diğer bir ifadeyle marjinal sosyal faydanın marjinal sosyal maliyete eşit olduğu E noktasına karşılık gelen Q^* birim kadardır (Hillman, 2009, s. 12). Oysa çıktı miktarının etkinliğinden daha çok bürokratik arz güdüsü ile hareket eden bürokratlar, bütçelerini maksimize edebilmek için çıktı düzeyini toplam sosyal faydanın toplam sosyal maliyete eşit olduğu noktaya karşılık gelen Q_B düzeyine kadar artırmaya çalışmaktadırlar. Eğer bürokratlar, arzu ettikleri bu çıktı düzeyini onaylatabilirler ise, bütçe ödeneklerini artırmış olacaklardır. Bu durum EAH üçgeninin alanı kadar sosyal refahta azalma meydana getirmektedir (Hyman, 2010, s. 217-218).

Şekil 3: Bürokrat ve Bütçe Büyüklüğü Arasındaki İlişki



Kaynak: Hyman, 2010, s.218.

Bürokratik davranış modeli altında bürokratların kamu mallarının üretiminde monopol gücüne sahip olmalarından kaynaklanmaktadır (Hillman, 2009, s. 101). Bürokratlar kendi bütçelerini maksimize etmek için sahip oldukları bilgileri kimseyle paylaşmamakta ve üretim miktarının maksimum sosyal faydayı sağlayacak düzeyde olduğu konusunda politikacıları kendilerine inandırmaya çalışmaktadırlar (Hyman, 2010, s. 217).

Oysa, mali şeffaflığın sağlandığı ekonomilerde, kamusal ihtiyaçların karşılanmasında, toplam fayda - toplam maliyet eşitliği yerine, marjinal sosyal maliyet - marjinal sosyal fayda eşitliğini sağlayacak düzeyde üretim yapılacağından, kamu kaynakları etkin kullanılmış olmaktadır. Bu durum nihai olarak, mali performansın bir göstergesi olarak kullanılan kamu borcunun azalmasına katkıda bulunmaktadır.

1.6.2. Mali İllüzyon Teoremi

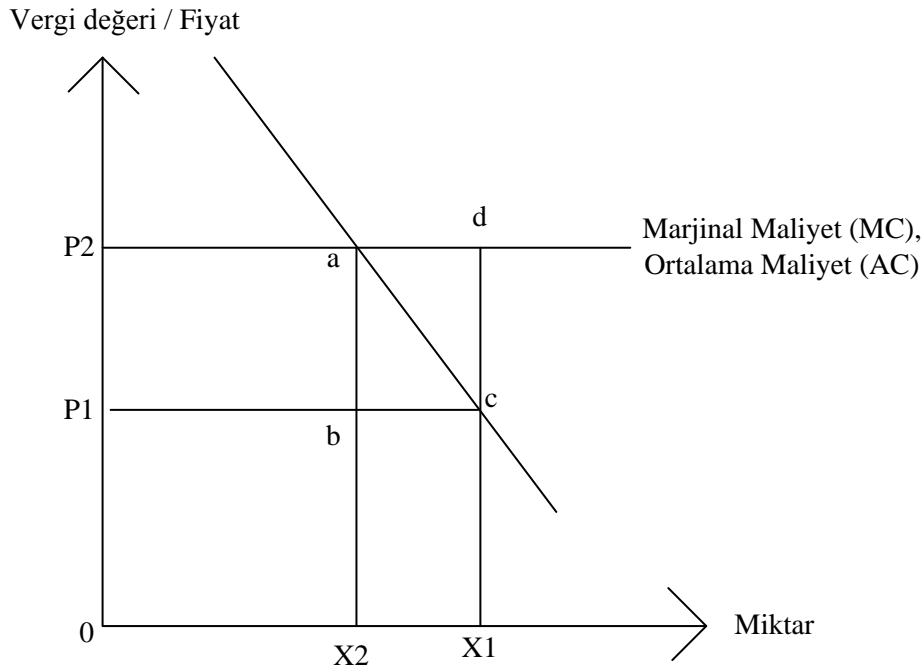
Tarihsel kökeni 19. yy öncesine dayanan ve ilk defa 1903 yılında Puviani tarafından “Mali İllüzyon Teorisi-The Theory of Fiscal Illusion” adlı çalışmada kullanılan, daha sonra Buchanan ve Wagner (1977) tarafından geliştirilen bir kavram olan mali illüzyon teoremi; seçmenlerin, mali göstergeler hakkında eksik bilgilendirilmeleri nedeniyle kamu harcamalarının faydasını olduğundan fazla, şimdiki ve gelecek dönemdeki vergi maliyetlerini ise olduğundan az tahmin etmeleri durumudur (Buchanan & Wagner, 1977, s. 133-134; Dollery & Worthington, 1996, s. 261; Baekgaard, Serritzlew & Blomhansen, 2016, s. 26). Diğer bir ifadeyle, kamu gelirlerinin tam olarak şeffaf olmadığı ve vatandaşlar tarafından yeterince algılanmadığı bir ortamda, vatandaşlar kamu kesiminin daha düşük maliyetlerle çalıştığını zannederek kamu harcamalarının artırılmasına karşı çıkmamakta; hükümetler de kamu hizmetlerine olan talebin düşmemesi için topladıkları gelirleri daha düşük göstermeye çalışmaktadırlar (Şahin & Akar, 2015, s. 28; Baekgaard vd., 2016, s. 26).

Mali illüzyonun gelişimi vergi-harcama hipotezine dayanmaktadır. Friedman (1978) tarafından ortaya atılan vergi-harcama hipotezi, kamu açıklarını azaltmak için artırılan vergilerin, kamu harcamalarını artırmaktan başka bir işe yaramayacağı ve bu şekilde kamu açıklarını azaltmanın mümkün olmayacağı görüşüne dayanmaktadır. Mali illüzyon arttıkça, kamu sektörünün büyüklüğünde gereksiz ve istenmeyen bir artış yaşanmakta ise de bu illüzyon uzun sürmemekte ve sonunda kamu borçları artmaktadır (Buchanan & Wagner, 1977, s. 134). Mali illüzyonla sadece seçmenlerin kamu maliyesi hakkındaki gerçek algıları ertelenmiş olmaktadır (Benito & Bastida, 2009, s. 405).

Vergi sisteminin karmaşıklığından (karmaşık illüzyon), gelir esnekliğine bağlı olarak vergi oranları artmadan vergi (kamu) gelirinin artmasından (gelir esnekliği illüzyonu),

borçlanmayla finanse edilen kamu programlarının gerçek maliyetinin bilinmemesinden (borç illüzyonu), bağış ve yardımlardan elde edilen toplam kamu gelirinun vatandaşlar tarafından tam olarak bilinmemesinden (sinek kağıdı illüzyonu) ve kiracıların emlak vergisi ödememelerinden kaynaklanan (kiracı illüzyonu) mali illüzyonun, kamu harcamalarına ve bütçe büyüklüğüne etkisi aşağıda Şekil 4'te gösterilmektedir (Oates, 1988, s. 66):

Şekil 4: Mali İllüzyonun Etkisi



Kaynak: Dollery & Worthington, 1996, s. 4; Baekgaard vd., 2016, s. 29

Şekil 4'te yer alan P_2 noktası mali illüzyon olmadığı durumda kamu malının gerçek vergi değerini, diğer bir ifadeyle kamu malının birim maliyetini ya da fiyatını göstermektedir. Buna göre kaynakların etkin kullanıldığı, marjinal maliyetin ortalama maliyete eşit olduğu X_2 düzeyinde kamu malı üretilebilmesi için OP_2aX_2 kadar bütçeye (harcama ya da gelir) ihtiyaç duyulmaktadır. Mali illüzyonun olduğu bir ekonomide ise; vatandaşlar, kamu malının vergi değerini gerçek değerinden daha az tahmin etme eğiliminde olduklarından, söz konusu kamu malından aşırı arz edilmektedir. Şekil 4'te de görüleceği üzere, mali illüzyon olduğu durumda kamu malının algılanan vergi değeri P_1 'e düşmekte, üretilen kamu malı miktarı X_1 'e çıkmakta ve algılanan bütçe büyüklüğü OP_1cX_1 olmaktadır. Oysa X_1 kadar kamu malı üretilmesi durumunda kamu malının

gerçek birim fiyatı P_2 olacağından, gerçek bütçe büyüklüğü de OP_2dX_1 olmaktadır. Bu durumda X_2adX_1 alanı, mali illüzyondan kaynaklanan aşırı bütçe /gelir /harcama miktarını göstermektedir (Dollery & Worthington, 1996, s. 264; Baekgaard vd., 2016, s. 29).

Mali şeffaflık, bütçe hilelerinin yapılma olasılığını negatif yönde etkilemektedir (Alt & Lassen, 2006, s. 1403). Bütçe şeffaflığı arttıkça gerçek vergi maliyeti ve algılanan vergi maliyeti arasındaki fark kapanmaktadır (Sedmihradská & Haas, 2013, s. 112). Bu sayede, azalan bütçe açıkları, mali disiplini sağlayarak harcamaların kontrol altına alınmasını kolaylaştırmakta ve bütçe sürecinin kontrol edilebilirliğini artırmaktadır (Alt & Lassen, 2006, s. 1403 ve Benito & Bastida, 2009, s. 405) Çünkü, bütçe kurallarının ve bütçe sürecinin şeffaflığının, kamu harcamalarını ve beraberinde kamu borçlanma gereğini etkilediği ileri sürülmektedir (Von Hagen & Harden 1995, s. 773). Diğer bir ifadeyle, mali şeffaflık arttıkça, azalan kamu harcamalarının finansmanı için daha az kamu kaynağı kullanılacağından kamu borcu azalmaktadır.

Nitekim Wagner (1976)'ın ABD ülkelerinde gerçekleştirdiği ve daha sonra Von Hagen ve Harden (1995) tarafından tüm AB ülkeleri üzerinde, Alt ve Lowry (1994) tarafından tüm ABD ülkeleri üzerinde, Alesina vd. (1999) tarafından 20 Latin Amerika ülkesi üzerinde ve Gleich (2003) tarafından Doğu Avrupa ülkeleri üzerinde gerçekleştirilen çalışmalarda, bütçe sürecinin şeffaflığı arttıkça, azalan mali illüzyonla birlikte bütçe açıklarının ve kamu borcunun azaldığı sonucuna ulaşılmaktadır.

1.6.3. Asimetrik Enformasyon (Bilgi) Teoremi ve Asil-Vekil İlişkisi

Neo-Klasik iktisat teorisinin temel varsayımlarından birisi, alıcı ve satıcıların piyasa hakkında tam bilgiye sahip olmalarıdır. Fakat gerçek hayatta alıcı ve satıcıların piyasa hakkında tam bilgiye sahip olmadıkları (sınırlı rasyonellik) ve taraflardan birinin diğerinden daha fazla bilgiye sahip olduğu görülmektedir. Asimetrik bilgi, alıcı ve satıcıların olduğu piyasada, bir tarafın bildiğini diğer tarafın bilmemesi durumudur (Hillman, 2009, s. 19). Asimetrik bilginin etkilerini en iyi anlatan çalışmalardan biri Akerlof'un klasik "limon" problemidir. 1970'de yayınladığı makalesinde Akerlof, ikinci el araba piyasasında, satıcıların satılan ürün hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu

halde, alıcı bilgisinin yetersiz olduğunu, yani alıcı ve satıcı arasındaki ilişkide asimetrik bilgi sorununun bulunduğunu ifade etmektedir. Bu durumda, bu pazarda aldanabileceğini düşünen alıcıların ürüne değerinin altında fiyat vermesi veya pazardan çekilmesi sonucu ikinci el araba piyasasının çökmesi söz konusu olabilmektedir (Akerlof, 1970, s. 489). Akerlof'un otomobil piyasaları örneğinden yola çıkarak, asimetrik bilginin tam rekabet şartlarını ortadan kaldırdığı ve piyasaların etkin çalışmasını engelleyerek piyasa başarısızlığına neden olduğu söylenebilmektedir.

Rothschild ve Stiglitz (1976) ise, asimetrik bilgi teoremini sigorta şirketleri örneği üzerinden incelemektedir. Sigorta şirketleri daha fazla sözleşme yaparak kar elde etmeyi amaçlamaktadırlar (Rothschild & Stiglitz, 1976, s. 631). Her ne kadar sigorta müşterileri kendi riskleri hakkında sigorta şirketlerinden daha fazla bilgiye sahiplerse de, herhangi bir kaza olmadığı sürece sigorta şirketleri ve sigorta müşterileri arasındaki söz konusu asimetrik bilginin bir önemi bulunmamaktadır (Rothschild & Stiglitz, 1976, s. 632). Ancak, sigorta fiyatı belirlenirken, sigorta şirketlerinin mali anlamda zarara uğramamaları için kaza olma olasılığını fiyatlarına yansıtılmaları gerekmektedir. Bu durumda, yüksek riskli bireyler ve düşük riskli bireyler arasında fiyat farklılaştırılması yapılamadığından, yüksek riskli bireylerin yarattığı negatif dışsallık⁴ sonucu sigorta fiyatları artmaktadır. Sonuçta, düşük riskli bireylerin sigorta piyasasından çekilmesiyle piyasa yüksek riskli bireylere kalmakta ve piyasada rekabetçi denge ve etkin kaynak tahsisi sağlanamamış olmaktadır (Rothschild & Stiglitz, 1976, s. 648).

Benzer şekilde devletin başarısızlık nedenlerinden birisi de politikada şeffaflığın sağlanamaması sonucu asimetrik bilginin olmasıdır. Çünkü temsili demokrasilerde vatandaşlar, devlet kurumlarına ve ajanlarına (politikacılar ve bürokratlar) kamu yararına mal ve hizmet üretmeleri için yetki verdiklerinden, normatif olarak, devletin (hükümet yetkililerinin-vekil) temel görevi, kendi kişisel istekleri yerine vergi mükellefleri ve seçmenlerin (asil) taleplerini karşılayacak kamu mal ve hizmetlerini üretmek olmalıdır (Hillman, 2009, s. 74). Ancak, harcama kararlarının asilleri temsilen vekiller tarafından açık ya da kapalı sözleşmelerle alındığı ve seçmenlerle (asil) hükümet (vekil) arasında ve hükümet (asil) ile bürokratlar (vekil) arasında görülen asil-vekil ilişkisinde; politikacılar seçmenleri, bürokratlar da politikacıları bütçe ve kamu

⁴ Negatif dışsallık: Fiyat mekanizmasının dışında herhangi bir kişi veya firmanın diğer bir kişi veya firmanın refahını ve sonuçta rekabetçi piyasa dengesini negatif yönde etkilemesidir.

harcamaları konusunda yeteri kadar bilgilendirmediğinden asimetrik bilgi problemi ortaya çıkmaktadır (Giuberti, 2015, s. 178). Diğer bir ifadeyle, vergi mükellefleri-seçmenler ile politikacı-bürokratlar arasındaki asil-vekil ilişkisinin temel sebebi, asimetrik bilgi problemidir (Hillman, 2009, s. 101). Bunun sonucunda seçmenler, bütçe süreci hakkında daha az bilgiye sahip olduklarından, politikacılar daha stratejik davranarak bütçe açıklarını ve kamu harcamalarını kendi kişisel amaçları olan oy maksimizasyonu için daha fazla kullanmaktadırlar (Benito & Bastida, 2009, s. 405; Hillman, 2009, s. 74). Diğer bir ifadeyle, politika yapıcılar, seçmenlerin belirsizliğinden fayda sağlamaktadırlar (Benito & Bastida, 2009, s. 405).

Dolayısıyla, bütçe hakkında ne kadar fazla bilgi yayınlanırsa, politikacıların kendi iyimser amaçlarını gerçekleştirebilmek için bütçe açıklarını kullanmaları o derece engellenmiş olacağından, bütçe dengesi iyileşmiş olmaktadır (Benito & Bastida, 2009, s. 409). Benito ve Bastida (2009) tarafından 41 ülke üzerinde gerçekleştirilen çalışma sonucunda, mali şeffaflık ile bütçe dengesi arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna varılmaktadır.

Bunun dışında, mali şeffaflığın, vatandaşların hükümete olan güvenini artırarak, toplum ve ekonomi üzerinde olumlu etkide bulunduğu ifade edilmektedir (Kopits & Craig, 1998, s. 1). Mali şeffaflık, kamu harcamalarında hesap verebilirliğin (mali sorumluluk) genişlemesini sağlayarak, kamu harcamalarının etkinliğini ve verimliliğini artırmaktadır (World Bank, 2015). Hameed (2005)'e göre, mali bilgilerin açıklanması, piyasa riskini ve asimetrik bilgiyi azaltarak piyasaların daha rasyonel çalışmasını sağlamaktadır. Hameed (2005) tarafından yapılan karşılaştırmalı ülke analizinde, daha şeffaf kamu maliyesine sahip ülkelerin daha iyi mali disiplin ve daha düşük yolsuzluk oranı ile daha yüksek kredi notu ve daha düşük borçlanma maliyetlerine sahip oldukları görülmektedir. Bu yönüyle mali şeffaflığın artması yolsuzlukları ve kamu borçlanma gereğini azaltarak kamu hizmetlerinin etkinliğini artırmaktadır (Badun, 2009, s. 483).

Alt ve Lassen (2006) tarafından 19 OECD ülkesi üzerinde yapılan çalışmada, asimetrik bilginin olmadığı durumda, seçmenlerin borç düzeyini doğru tahmin edecekleri belirtilmektedir. Söz konusu çalışmada, mali şeffaflık ile borç düzeyi arasında negatif yönlü bir ilişki bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Benzer şekilde Stein vd. (1998) ve Marcel-Tokman (2002)'in çalışmalarında da, bütçe sürecinde şeffaflık arttıkça bütçe

açıklarının ve kamu borcunun azalacağı belirtilmektedir. Kamu borcu ve bütçe açığı oranları arttıkça hükümetin ekonomiye olan etkisi arttığından, hükümetin ekonomik rolünü kamuoyuna göstermek için şeffaflık önemli hale gelmektedir. Sonuç olarak, bütçe sürecinin şeffaflığının sağlanması, bütçe açığı/GDP ve kamu borcu/GDP ile ölçülen mali disiplin ve mali performans için önemli bir faktördür (Benito & Bastida, 2009, s. 405).

Ayrıca asimetrik bilginin varlığı durumunda, ekonomik işlemlerde belirsizlik ve risk arttığından işlem maliyetleri ortaya çıkmaktadır (World Bank, 1992, s. 39). Çalışmanın 1.1. nolu başlığında da ayrıntılı olarak belirtildiği üzere, işlem maliyetlerinin olduğu ekonomilerde piyasanın etkinliği azalmakta, üretim maliyetleri aracılığıyla ekonomik performans olumsuz yönde etkilenmektedir (North, 1992, s. 13). Benzer şekilde, Dünya Bankası (1994)'nın Raporunda da, mali şeffaflığın işlem maliyetlerini azaltarak ekonomik büyümeyi sağladığı ve mali performansı iyileştirdiği belirtilmektedir (World Bank, 1994, s. 29; Kopits & Craig, 1998, s. 3).

Şekil 5: Asimetrik Bilgi-Mali Performans İlişkisi



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Asimetrik bilginin mali performansa etkisinin özetlendiği Şekil 5'te de görüldüğü üzere, bütçe sürecinin şeffaf olması, asimetrik bilgiyi azaltarak politikacıların bütçe açıklarını kendi iyimser hedeflerini gerçekleştirmeleri için kullanmalarına engel oluşturmaktadır (Benito & Bastida, 2009, s. 409). Bütçe şeffaflığının sağlanması; bütçe sürecinin kontrolünü sağlamakta, mali disiplini gerçekleştirmekte ve işlem maliyetlerini azaltarak kaynakların etkin kullanımını artırmaktadır. Bu da beraberinde kamu borçlanma gereğini azaltarak mali performansın iyileşmesine (artmasına) katkıda bulunmaktadır.

1.6.4. Ortak Havuz Problemi

Politikacılar ve bürokratlar; kamu kaynaklarını vergi mükellefleri ve seçmenlerin talepleri doğrultusunda kullandıklarında “iyi yönetim”, onlar yerine kendi aileleri ve arkadaşlarının isteklerini yerine getirmek için kullandıklarında ise “kötü yönetim” söz konusu olmaktadır (Hillman, 2009, s. 73). Ortak havuz probleminin temelinde, vergi gelirlerinin toplumdaki bazı grupların isteklerini yerine getirebilmek için kullanılması yatmaktadır. (Von Hagen, 2007, s. 38).

Bürokratik davranış modeline göre bürokratlar etki alanlarını artırmak için daha fazla harcama yapma eğilimindedirler (Hyman, 2010, s. 217). Vergilerden oluşan belirli bir gelir havuzundan daha fazla harcama yapmak için bürokratların birbirleriyle yarışma içinde olmalarını anlatan ortak havuz problemi (common pool problem), kamu harcamalarını artırarak, kamu borcunun gereğinden fazla artmasına neden olmaktadır (Poterba & von Hagen, 1999, s. 3). Her halükarda, vergi ödeyenler, vergiden faydalananlardan daha büyük bir grubu oluşturduğundan, bu tür politikaların net faydası arttıkça toplumun faydası da artmaktadır. Ancak fayda sağlayan grup, bu tür harcamalar için optimal düzeyin üzerinde harcama yapılmasını istemektedir. Sonuçta ortak havuz problemi kamu harcamalarının aşırı fazla boyutlara gelmesine neden olmaktadır. Bu da beraberinde bütçe açıklarının ve kamu borcunun aşırı artmasına neden olmaktadır (Von Hagen, 2007, s. 28).

İdeolojik, din, dil, etnik açıdan bölünmüş toplumlardaki belirli bir grubun, vergi ödeyen diğer grubu ihmal etmesi sonucu ortak havuz sorunu daha fazla yaşanmaktadır (Von Hagen, 2007, s. 28). Ortak havuz problemi ve asil-vekil sorununun sonuçları, kurumların kamu maliyesi düşüncesine uygun olarak yönetilmesi ile azaltılabilmektedir (Von Hagen, 2007, s. 28). Ayrıca vatandaşlara kamu politikalarının fayda ve maliyetlerinin kapsamlı bir şekilde anlatılması gerekmektedir (Von Hagen, 2007, s. 48). Kısaca, mali şeffaflığın sağlanması, ortak havuz problemini azaltarak gelirlerin daha etkin kullanılmasını sağlamaktadır.

Mali şeffaflıktaki artışın mali performansa etkisini açıklayan son teorik yaklaşım ise mali kuralların uygulanması yaklaşımı olup bir sonraki alt başlıkta bahsedilmektedir.

1.6.5. Mali Kuralların Uygulanması

Mali istikrar ve mali disiplin için gerekli mali kuralların (harcama ve vergi tavanı, bütçe açığı hedefi vb.) uygulanabilmesi için mali şeffaflığın sağlanması gerekmektedir (Sedmihradská & Haas, 2013, s. 112).

Milesi-Ferretti (2004), Avrupa Birliği ülkeleri üzerinde Maastricht kriterlerinde belirtilen mali şeffaflığın ve mali kuralların etkisini araştırmaktadır. Çalışmada, politikacıların, bir sonraki seçimlerde seçilebilme olasılığına karşı miyop oldukları halde yüksek şeffaflık düzeyinde mali kurallara uyulduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Dabla-Norris vd. (2010) tarafından 72 düşük ve orta gelirli ülke üzerinde yapılan çalışmada ise; maliye politikalarını belirleme ve etkin uygulanmasını sağlamada güçlü bir mali yönetim sisteminin çok önemli rolü olduğu belirtilmektedir.

Genel olarak ülkeler mali şeffaflıklarına göre sınıflandırıldığında, aynı gruba dahil ülkelerin benzer özellikler gösterdiği, örneğin mali şeffaflığın yüksek olduğu ülkelerin mali performanslarının daha güçlü olduğu ve daha yüksek düzeyde mali disiplin sağlandığı görülmektedir. Kopits ve Craig (1998) çalışmasına göre, Botswana, Şili, Danimarka ve Yeni Zelanda önemli ölçüde şeffaf olan ülkeler sınıfında olup, yıllar itibarıyla makroekonomik istikrarın ve güçlü bir büyümenin sağlandığı ülkelere dendir.

Yapılan ampirik çalışmalar, mali (bütçe) şeffaflığın mali performans üzerinde güçlü ve pozitif bir etkisi bulunduğunu gösterse de (Alt & Lassen, 2006, s. 1403; Sedmihradská & Haas; 2013, s. 109), bunun aksine mali şeffaflığın kamu borcu ve bütçe dengesi üzerinde etkili olmadığı ya da negatif etkili olduğunu belirten çalışmalar da bulunmaktadır. Örneğin; Jarmuzek (2006), 27 geçiş ekonomisinin olduğu ülkeler üzerinde yaptığı çalışmada, mali şeffaflık ile kamu borcu arasında çok güçlü bir bağlantının olmadığı sonucuna ulaşmaktadır. Benzer şekilde Benito ve Bastida (2009) tarafından 41 ülke üzerinde gerçekleştirilen çalışmada ise, şeffaflık ve kamu borcu arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı belirtilmektedir (Benito & Bastida, 2009, s. 409). Alt vd. (2006) ise; fazla şeffaflığın karar alma esnekliğini azaltabileceği gibi fazla bilginin, üçüncü kişiler tarafından kötü niyetli kullanıldığında, ekonomiye zarar verebileceğinden bahsetmektedirler (Dye vd., 2011, s. 4).

Mali performans üzerinde bu derece etkili olan mali şeffaflığı ölçmeye yönelik uygulamada çeşitli endeksler geliştirilmiştir. Bir sonraki başlıkta bu endekslerden en çok kullanılanlar incelenmektedir.

1.7. MALİ ŞEFFAFLIĞIN ÖLÇÜLMESİ: ULUSLARARASI MALİ ŞEFFAFLIK ENDEKSLERİ

Devletin hesap ve işlemlerinin açık olmaması, genel kabul görmüş standartlara göre bilginin üretilmemesi ve ekonomik krizlerin temel sebebinin mali şeffaflıktaki eksiklik olarak görülmesi, mali şeffaflığın mali performansın sağlanmasındaki öneminin anlaşılabilir, uluslararası kuruluşların mali şeffaflığın ölçülmesine ilişkin kriterler geliştirmelerine neden olmaktadır (Uzunali, 2007, s. 1). Bu ölçüm türlerine aşağıda değinilmektedir:

1.7.1. Mali Şeffaflık İyi Uygulamalar Tüzüğü (Code of Good Practices on Fiscal Transparency)

1997 yılında yaşanan Doğu Asya mali krizinden sonra IMF, ülkelerin üretebileceği ve kamuoyuna sunabileceği veriler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu kapsamda ilk olarak 1998 yılında “Mali Şeffaflık İyi Uygulamalar Tüzüğü” hazırlanmıştır. Bir ülkedeki mali sürdürülebilirlik ve gerçekleşmesi öngörülen yükümlülükler hakkında tavsiye niteliğinde olan söz konusu Tüzük, 2007 yılında yeniden gözden geçirilmiştir (Renzio & Masud, 2011, s. 609). Mali Şeffaflık İyi Uygulamalar Tüzüğü temel olarak;

-Rollerin ve sorumlulukların açık olması: Devletin, ekonominin diğer sektörlerinden ayrılması, kamu sektörü içindeki politikacıların ve yöneticilerin sorumluluklarının net bir şekilde belirlenmesi ve kamuoyuna duyurulması ile mali yönetimle ilgili yasal, düzenleyici ve idari çerçevenin açık ve net olmasını içermektedir (IMF, 2007, s. 1).

-Bütçe süreçlerinin açık olması: Bütçenin belirli bir takvime göre ve iyi tanımlanmış makroekonomik ve maliye politikası hedeflerine göre hazırlanması ile bütçe uygulaması, izlenmesi ve raporlanması aşamalarının belirli prosedürlere göre yürütülmesi gerekmektedir (IMF, 2007, s. 2).

-Bilginin kamuya açık olması: Kamunun geçmiş, şimdiki ve planlanan mali faaliyetleri ve bunların mali riskleriyle ilgili kapsamlı ve anlaşılabilir bilginin önceden belirlenmiş bir takvim doğrultusunda kamuoyuna sunulmasını kapsamaktadır (IMF, 2007, s. 3).

-Mali bilgilerin doğruluğuna tam güvence verilmesi: Mali verilerin uluslararası kabul edilmiş kalite standartlarında olması, mali faaliyetlerin iç kontrol ve iç denetime tabi tutulması ve mali bilgilerin dış denetimden geçmesine ilişkin kriterlerden oluşmaktadır (IMF, 2007, s. 4).

Tüzük esas olarak, bu hedeflere ulaşmak için hükümetlerin ne yapması gerektiğini belirlemektedir. Tavsiye niteliğinde olan Tüzüğü uygulamaya çalışan ve bu konuda IMF'nin bir değerlendirme yapmasını talep eden ülkelerin güvenilirliği artmaktadır. Bu ise, uluslararası sermaye piyasalarına girişi kolaylaştırarak ekonomi politikalarının sürdürülebilmesine ve mali istikrarın sağlanmasına yardımcı olmaktadır (IMF, 2007, s. 1).

Tüzüğün uygulanmasını sağlamak üzere IMF tarafından 2001 yılında "Mali Şeffaflık Standart ve Tüzüklerinin Gözetim Raporları Programı - ROSCs" yayımlanmıştır. Bu Rapor ile ülkelerin mali şeffaflık düzeylerinin değerlendirilmesi ve karşılaştırılması amaçlanmaktadır. Belirlenen ilkeler doğrultusunda ve uygulamada karşılaşılan durumlara uyum sağlanması amacıyla söz konusu rapor 2001 ve 2007 yıllarında yenilenmiştir. Her sene farklı ülkeler üzerinde yapılan bu çalışma sonucunda düzenli bir veri seti elde edilemediğinden ülkelerin çok yıllık karşılaştırılması yapılamamaktadır (Seifert, Carlitz & Mondo, 2013, s. 88).

1.7.2. Bütçe Şeffaflığı İçin En İyi Uygulamalar (Best Practices for Budget Transparency)

OECD üyesi ülkeler, bütçe şeffaflığının sağlanması konusunda öncü ülkelerdendir. Buna ilişkin OECD'nin 1999 yılındaki yıllık toplantısında alınan ve mali şeffaflıkla ilgili ülke deneyimlerini kapsayan bir rehber oluşturulması kararı üzerine, 2002 yılında "Bütçe Şeffaflığı İçin En İyi Uygulamalar" adında bir rehber oluşturulmuştur (OECD, 2002, s. 7). Ülkelerde mali şeffaflığın sağlanmasına ilişkin prosedürlerin yer aldığı Rehber, 2012 yılında 97 ülkeyi kapsayacak şekilde "Bütçe Uygulamaları ve

Prosedürleri” adı altında yeni bir raporla güncellenmiştir. Söz konusu Raporda, genel olarak bütçenin kapsamlı olması, bütçe sonuçlarının raporlanması ve kamuoyuyla paylaşılması gerektiği, devletin tüm yükümlülüklerinin bütçede gösterilmesi gerektiği ve bütçe hakkının gereği olarak bütçenin parlamento tarafından denetlenmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır (Seifert vd., 2013, s. 88).

1.7.3. Sivil Toplum Kuruluşları Tarafından Oluşturulan Şeffaflık Endeksleri

Uluslararası kuruluşların yayımladığı veri setlerinden faydalanarak bazı araştırmacılar ve sivil toplum kuruluşları tarafından da şeffaflık verileri oluşturulmuştur. Bunlardan ilki Islam (2003) tarafından yayınlanan ve 169 ülkeyi kapsayan “Ekonomik Şeffaflık Endeksi” dir. Endeks temel olarak ekonomik verilere ulaşılabilirliği ölçme üzerine odaklanmış olup, doğru ve yeterli ekonomik bilgi sunan ülkelerde hükümetlerin daha etkin, hesap verebilir ve bu ülkelerde yolsuzlukla mücadelenin daha fazla olduğu, hukukun üstünlüğünün sağlandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Islam (2003)’ın Ekonomik Şeffaflık Endeksinden faydalanılarak Bellver ve Kaufmann (2005) tarafından 194 ülkeyi kapsayacak şekilde yeni bir şeffaflık endeksi oluşturulmuştur. Ekonomik ve kurumsal şeffaflık ile politik şeffaflık olarak iki ayrı başlık altında oluşturulan endeksin ilk bileşeni olan ekonomik ve kurumsal şeffaflık ile kamu kurumları tarafından oluşturulan bilgiye erişebilirlik, bütçe sürecinin şeffaflığı ve kamu sektörünün şeffaflığı ölçülürken; politik şeffaflık başlığı altındaki ikinci kısımda politik sistemin açıklığı ve ifade özgürlüğü değerlendirilerek politik sistemin şeffaflığını ölçmek amaçlanmaktadır.

Benzer şekilde Meksika’da bir sivil toplum kuruluşu olan Ekonomik Araştırmalar ve Öğretim Merkezi (LABTI) tarafından 2001 yılında 12 Latin Amerika ülkesi üzerinde yapılan çalışmada “Latin Amerika Bütçe Şeffaflık Endeksi-LABTI” yayınlanmıştır. Her iki yılda bir yayımlanan bu endekste her seferinde farklı ülkeler yer almaktadır. Bu endeks, bütçe hakkında bilgiye erişilebilirlik yanında bu bilginin kullanışlı olup

olmadığını da ölçmekte ve ülkelere bütçe uygulamalarına ilişkin öneriler getirmektedir (Seifert vd., 2013, s. 89)⁵.

Ülkemizde ise, Emil ve Yılmaz (2004) tarafından 2004 - 2009 yılları arasında düzenli olarak yayımlanan “Mali Saydamlık İzleme Raporu” ile IMF’nin Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü’nde yer alan sorulardan faydalanılarak Türkiye’nin mali şeffaflığı sağlama konusunda gösterdiği gelişmeleri izleme imkanı olmaktadır. Ayrıca bu raporlar ülkemizde kamu mali yönetiminin şeffaflığının sağlanmasında önemli rol oynamaktadır.

1.7.4. Bütçe Şeffaflığı Endeksi (Open Budget Index - OBI)

Kamu kuruluşları ve sivil toplum kuruluşları tarafından belirli yıllarda belirli ülkeler için bütçe şeffaflığı endeksleri oluşturulmuş olsa da, yeterince kapsamlı olmayan bu endeksler gerek yıllar itibariyle ülkelerin mali şeffaflığındaki değişimlerin ölçülmesinde, gerekse ülkeler arası şeffaflık karşılaştırmalarında kullanılamamaktadır. Bu eksikliği gidermek amacıyla Uluslararası Bütçe Ortaklığı (International Budget Partnership - IBP) tarafından 2006 yılında “Bütçe Şeffaflığı Endeksi (OBI)” yayınlanmıştır.

Uluslararası Bütçe Ortaklığı, bütçe sürecinin içinde vatandaşın da olduğu bir bütçe politikasının daha etkili olduğunu savunmaktadır. Bu amaçla, Bütçe Şeffaflığı Endeksinde yer alan soruların çoğunluğu bütçe dokümanlarının zamanında ve tam olarak hazırlanması gibi kamu mali yönetimine ilişkin genel kabul görmüş ilkelere dayanmaktadır. Burada belirtilen genel kabul görmüş kamu mali yönetim ilkeleri diğer uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanan ilkelerle benzerlik göstermektedir. Örneğin; Bütçe Şeffaflığı Endeksinde ele alınan temel ilkeler; IMF tarafından yayımlanan “Mali Şeffaflık İyi Uygulamalar Tüzüğü”, OECD tarafından yayımlanan “Bütçe Şeffaflığı İçin En İyi Uygulamalar” Raporunda yer alan kamu mali yönetim ilkeleri ve INTOSAI tarafından yayımlanan “Denetim Kurallarına İlişkin Lima Deklarasyonu” nda yer alan kamu sektörünün denetimi ilkeleriyle büyük ölçüde uyumaktadır (International Budget Partnership (IBP), 2006, 2008).

⁵ Seifert vd. (2013) dışında ELLA (2011) çalışmasından da faydalanılmıştır.

Bütçe Şeffaflığı Endeksi; bütçenin hazırlanması, onaylanması, uygulanması ve denetlenmesi olmak üzere dört temel bütçe süreci ile bu süreçlerde hazırlanması gereken sekiz bütçe dokümanının değerlendirilmesinden elde edilmektedir. Bu süreç ve dokümanlar aşağıdaki Tablo 1’de özetlenmektedir:

Tablo 1: Bütçe Şeffaflığı Endeksinin Oluşturulmasında Kullanılan Bütçe Süreç ve Dokümanları

BÜTÇE SÜRECİ	HAZIRLANAN DOKÜMANLAR
1-Bütçenin Hazırlanması	1-Bütçe Öncesi Rapor 2- Bütçe Teklifi
2-Bütçenin Onaylanması	3- Bütçe 4- Vatandaş Bütçesi
3-Bütçenin Uygulanması	5- Yıl-İçi Raporları 6- Yarı-yıl Raporu 7-Yıl-sonu Raporu
4-Bütçenin Denetlenmesi	8-Denetim Raporu

Kaynak: 2006 Yılı Bütçe Şeffaflığı Çalışması’ndan faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1’de belirtilen ve Bütçe Şeffaflığı Endeksinin oluşturulmasında kullanılan bütçe süreçlerini ve bu süreçler içerisinde hazırlanması gereken bütçe dokümanlarını ayrıntılı olarak açıklamak gerekirse:

i-Bütçenin Hazırlanması

Hükümet tarafından gelecek yılın bütçesi için belirlenen geniş parametreleri paylaşmak için *Bütçe Öncesi Rapor* hazırlanmaktadır. Bu hazırlık sürecinde, gelir, gider ve borç tahminleriyle bütçenin sektörler arasındaki dağılım hesaplamalarının yapılması gerekmektedir. Ön Bütçe Tablolarının bütçe yasalaşmadan en az 1 ay önce hazırlanması durumu bu süreç için iyi uygulama olarak nitelendirilmektedir (IBP, 2008, s.24).

Bütçe Teklifi; bu hesaplamaların sonucunda hazırlanan bir metindir. Bütçe, hükümetin vergi ve diğer kaynaklar aracılığıyla gelir tedarik etme ve bu kaynakları kullanarak her bakanlık ve kurum düzeyinde uygulamak istediği politikaları göstermektedir. Bu şekilde politika hedefleri eyleme dönüştürülmektedir (IBP, 2008, s.24).

ii-Bütçenin Onaylanması:

Bütçe tasarısının mali yıl başlamadan önce yasalaşarak yürürlüğe girmesi ve kamuoyuna duyurulması gerekmektedir. *Bütçe*; hükümetin gelir toplama ve gider yapmasına izin veren ve teknik kavramlar içeren bir dokümandır. Bu nedenle, hükümetin politika hedeflerine ulaşmak için uygulamayı planladığı bütçenin basit bir özetinin hazırlanarak “*vatandaş bütçesi*” adı altında ayrıca yayınlanması gerekmektedir (IBP, 2008, s. 25).

iii-Bütçenin Uygulanması:

Bütçenin uygulanması aşaması, gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması süreçlerini kapsar. Bu aşamada hükümet tarafından yayınlanması gereken üç adet bütçe dokümanı vardır (IBP, 2008, s. 26):

Yıl-içi Raporları: Bütçe rakamları ve bütçe denkleştirmelerinde karşılaştırma yapılmasını mümkün kılan; aylık ya da üç ayda bir toplanan gelirler, yapılan harcamalar ve borçlanmaya ilişkin bilgileri içeren raporlardır. Bu raporlar, hükümetin söz verdiği sektörlere harcama yapıp yapmadığını, kamu kaynaklarının planlar doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını vatandaşın izlemesini mümkün kılmaktadır (IBP, 2008, s. 26).

Yarı-yıl Raporu: Bir bütçe yılının ortasında, bütçenin etkilerini gözden geçiren ve onaylanan bütçe politikasını etkileyen ekonomik varsayımlardaki değişimleri tartışan bir gözden geçirme raporudur. Bu raporda; söz verilen bütçe politikalarına ilişkin ekonomik varsayımları değiştiren sebeplerin olup olmadığı değerlendirilmektedir. Örneğin doğal kaynaklar yönünden zengin ülkelerdeki petrol ve doğalgaz fiyatlarında yaşanan beklenmeyen değişimlerin gelirleri arttırıp azaltabileceği hususunun yarı-yıl raporunda değerlendirilmesi gerekmektedir (IBP, 2008, s. 26).

Yıl-sonu Raporu: Bütçenin yılsonundaki ekonomik durumunu özetlemektedir. Yılsonu raporu; vergi politikaları, borç yükümlülükleri, harcama öncelikleri konusunda politika yapıcıları bilgilendirerek, bir sonraki bütçe yılında yapılması gerekenlere ilişkin politika önerilerini kapsayacak şekilde hazırlanmaktadır. Ayrıca, yılsonu raporunda, bütçe kanununda yapılan güncellemelerin yer alması beklenmektedir (IBP, 2008, s. 26).

iv- Bütçenin Denetlenmesi:

Bütçe sürecinin son aşaması olan bütçenin denetlenmesi aşamasında; yüksek denetim kurumu tarafından kamu kaynaklarının hukuka uygun ve etkin kullanılıp kullanılmadığı denetlenmektedir (IBP, 2008, s. 27).

-Denetim Raporu: Hükümetin gelir ve giderlerinin bütçe kanununa ve diğer yasal mevzuata uygunluğunun ülkedeki Yüksek Denetim Kurumu (SAI) tarafından denetlenmesi sonucu üretilen rapordur. Bu aşamada en iyi uygulama, bütçenin hükümetten bağımsız bir kurum tarafından yıllık olarak denetlenmesidir. SAI tarafından mali yıl bitiminden sonra 12 ay içinde hazırlanacak denetim raporlarının, yasama organına sunulması ve kamuoyuna duyurulması gerekmektedir (IBP, 2008, s. 27).

Uluslararası Bütçe Ortaklığı tarafından 2006 yılından itibaren her iki yılda bir hazırlanan Bütçe Şeffaflığı Endeksi, maliye politikaları hakkında vatandaşların karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgilere erişebilmesini sağlamaktadır (Renzio & Masud, 2011, s. 607). Bütçe Şeffaflığı Endeksi, sivil toplum kuruluşu tarafından üretilen tek düzenli bütçe şeffaflığı endeksi olmasının ötesinde Seifert vd. (2013)'e göre, çok sayıda ülkeyi uzun bir zaman periyodunda karşılaştırmaya imkan vermesinden, bağımsız ve objektif değerlendirmelere dayalı olmasından dolayı mali şeffaflığı ve hesap verebilirliği ölçen en iyi araçtır. Bu nedenle çalışmamızın uygulama kısmında; iyi yönetişimin en temel ilkelerinden biri olarak kabul edilen "mali şeffaflık" ve şeffaf bir kamu yönetiminde olması gereken "bağımsız dış denetim" in mali performans üzerindeki etkisini incelemek amacıyla, mali şeffaflığın göstergesi olarak buraya kadar açıklanan alternatif endekslerden "Bütçe Şeffaflığı Endeksi" kullanılmaktadır.

Bir sonraki bölümde, bütçe sürecinin son aşaması olan ve bütçenin bağımsız denetimini yaparak mali şeffaflığın sağlanmasına katkıda bulunan Yüksek Denetim Kurumlarının amacı ve denetim türlerinden bahsedilmektedir. Ayrıca Yüksek Denetim Kurumlarının kurumsal yapılarına değinilerek, bu kapsamda bağımsızlıklarının ve örgütlenme yapılarındaki farklılıkların mali performans üzerindeki etkisi teorik ve literatür çalışmaları ışığında incelenmektedir.

2. BÖLÜM - YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ MALİ ŞEFFAFLIK VE MALİ PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Demokratik rejimlerde bütçe hakkı millet adına parlamentolar tarafından kullanılmaktadır. Millete ait olan bütçe uygulamalarının denetlenmesi hakkı da millet adına yürütmeden bağımsız Yüksek Denetim Kurumları tarafından yerine getirilmektedir (Kanis, 2012, s. 5).

Bu bölümde bütçe hakkının bir gereği olarak kamu gelir ve giderlerini denetleyen yüksek denetim kurumlarının amacı ve denetim türleri incelenmektedir. Ayrıca yüksek denetim kurumlarının kurumsal yapıları kapsamında örgütlenme yapıları ve bağımsızlıkları ele alınarak mali performans üzerindeki etkileri teori ve literatür çalışmaları doğrultusunda değerlendirilmektedir.

2.1. BÜTÇE HAKKI VE DENETİM KAVRAMI

Bütçe; hükümetin maliye politikasının, ayrıntılı gelir ve harcama kalemlerinin yasal dayanağıdır (World Bank, 2001, s. 2; OECD, 2014b, s. 1). Özel ekonomiden farklı olarak kamu ekonomisinde mal ve hizmet üretiminde arz ve talep mekanizması kendiliğinden işlemediği için, talebin siyasal yollarla açıklanması, arzın da yasalarca kurulan örgütlerce üstlenilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, toplum adına bir işin yapılması, bütçe içine alınması ile mümkün olmaktadır. Diğer bir ifadeyle bütçe, mali kaynakların insan amaçlarına dönüştürülmesi olarak tanımlanabilmektedir (Wildavsky, 1986, s. 7).

Bütçe ve bütçe hakkı kavramları Ortaçağ Avrupa'sına dayanmaktadır. Halkın bilinçlenerek yapılan harcamaların ve toplanan vergilerin hesabını sorması, bütçe ile ilgili ilk temel belge olarak sayılabilecek Magna Carta Libertatum (1215)'una dayanmaktadır. Bu belge ile birlikte "bütçe hakkı" kavramı da ortaya çıkmış olmaktadır. Mutlak monarşilerden temsile dayalı modern ulus devlete geçişin en temel göstergelerinden biri olan "bütçe hakkı" kavramı, geleneksel anlamda yasama organının

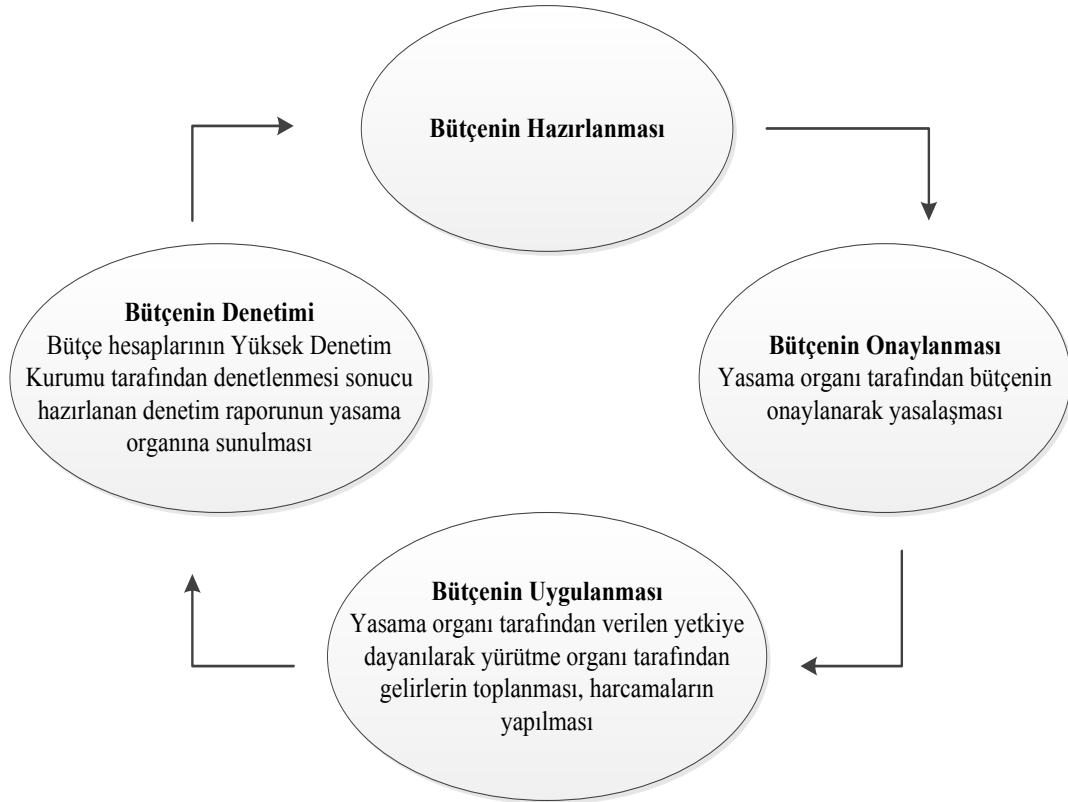
yürütme organına gelir toplama (verginin tahakkuk ve tahsil edilmesi) ve gider yapma (kamu hizmeti sunma) yetki ve görevini vermesi anlamına gelmektedir.

Zamanla kurumsallaşan bütçe hakkı, parlamentoların en önemli ve vazgeçilmez yetkilerinden biri haline gelmiştir. Söz konusu hakkın iki yönü bulunmaktadır. İlk olarak halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı bir kanun ile yürütme organına harcama yapma yetkisi vermektedir. İkinci yönü ise verilen bu yetkinin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının bağımsız yüksek denetim kurumları tarafından denetlenmesidir. Hesap verme sorumluluğu olarak da adlandırılan bu husus, kamu güveninin kazanılmasını ve kamu kaynaklarının amacına uygun kullanılmasını sağlamaktadır. (OECD, 2014b, s. 6). Dolayısıyla, bütçe hakkını soyut bir hak olmaktan çıkaran olgu, bütçenin yasallığı ilkesi ve bütçe uygulama sonuçlarının parlamento adına yüksek denetim kurumları tarafından bağımsız denetlenmesi ilkesidir.

Denetim; sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini sağlamak, tazmin ettirmek veya ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için münferit vakalarda düzeltici adımların atılmasına olanak tanıyacak önceden kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici sistemin vazgeçilmez bir parçası olarak tanımlanmaktadır (INTOSAI, 1977, s. 5). Kamu kaynaklarının yönetimi bir ortaklığı temsil ettiğinden denetim kavramı ve müessesesi kamu mali yönetiminin doğasında vardır (INTOSAI, 1977, s. 4). Diğer bir ifadeyle, denetim de bütçe sürecinin bir parçasıdır (World Bank, 2001, s. 2).

Şekil 6'da da gösterildiği üzere, bütçe süreci; bütçenin hazırlanması, yasama organı tarafından onaylanarak yasalaşması, yürütme organı tarafından giderlerin yapılması ve gelirlerin toplanması olan bütçenin uygulanması ile bütçe hesaplarının yüksek denetim kurumları tarafından denetlenmesi aşamalarını kapsamaktadır.

Şekil 6: Bütçe Süreci



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kamu sektörünün denetimi ise; kamu kaynaklarının hukuka, belirlenen amaçlara uygun bir biçimde etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı hususunda vatandaşlara ve kamuoyuna güvence vermektir (INTOSAI, 2012, s. 11). Kamu sektörü denetiminin dört temel amacı vardır (DFID, 2004, s. 1):

- Kamu kaynaklarının doğru ve etkin kullanılması,
- Mali yönetimin sağlıklı bir şekilde gelişmesi,
- İdari faaliyetlerin doğru uygulanması,
- Kamuoyuna ve kamu otoritelerine objektif raporlarla bilgi verilmesi (DFID, 2004, s. 1)

Kamu sektörünün denetimi görevi, bağımsız denetim organları olan Yüksek Denetim Kurumları (Supreme Audit Institutions – SAIs - ülkemizde Sayıştay) tarafından yerine getirilmektedir (INTOSAI, 2012, s. 11). Bir sonraki kısımda kamu sektörü denetimini yerine getiren Yüksek Denetim Kurumlarının amacı ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

2.2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ AMACI

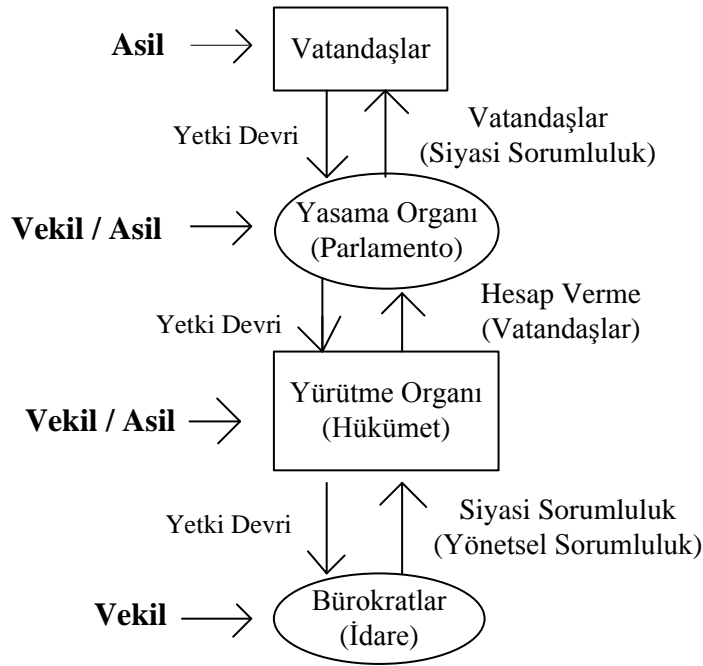
Demokrasinin ve hukuk devletinin vazgeçilmez bir parçası olan kamu sektörünün bağımsız dış denetimi görevi, ülkenin anayasası ya da kanunlarından aldığı yetkiyle Yüksek Denetim Kurumu tarafından yerine getirilmektedir (INTOSAI, 2012, s. 11 ve OECD, 2014a, s. 39). Yüksek Denetim Kurumu, bir ülkedeki en yüksek ulusal denetim kurumudur (Leeuwen, 2004, s. 163). Yasal dayanakları, raporlama şekilleri, örgütlenme yapıları ya da hükümet politikaları farklı olsa da, SAI'lerin ortak amaçları, kamu kaynaklarının mevzuata uygun kullanımı ile hükümetin mali tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini denetlemektir (World Bank, 2001, s. 1). Diğer bir ifadeyle SAI'ler; hükümetin, gelir ve gider faaliyetlerinden dolayı hesap verebilirliğini sağlamayı amaçlamaktadırlar (Suzuki, 2004, s. 40). Ayrıca kamu kaynaklarıyla finanse edilen politika ve programların ekonomiklik, verimlilik ve etkililik kriterlerine⁶ göre değerlendirilmesini de yapmaktadırlar (Leeuwen, 2004, s. 163).

Hükümet politikalarının etkinliğinin sağlanması, bürokratların hükümet politikalarını doğru ve dürüst bir şekilde uygulamalarına bağlıdır (Blume & Voigt, 2011, s. 215). İdare ve vatandaşlar arasındaki ilişkinin denetimini üçlü bir asil-vekil teoremi olarak değerlendirmek mümkündür (Şekil 7). Birinci düzeyde vatandaşlar asil, yasama organı vekildir. İkinci düzeyde, yasama organı asil sıfatıyla, yürütme organı ise vekil sıfatıyla yer almakta iken üçüncü düzeyde, yürütme organı asil, bürokratlar ise vekil olmaktadır. Her üç düzeyde de, asil ve vekil arasında asimetrik bilgi⁷ bulunmaktadır (Blume & Voigt, 2011, s. 217). Blume ve Voigt (2011) çalışmasında; asil-vekil arasındaki asimetrik bilgiyi azaltmanın yolunun, hükümet birimlerinin yaptığı harcamaların yasallığını, etkinliğini ve etkililiğini denetleyen Yüksek Denetim Kurumlarını (Sayıştaylar-SAIs) oluşturmak ve güçlendirmek olduğunu belirtmektedir. Bu açıdan yüksek denetim kurumları bütçe sürecinde anahtar role sahiptir (World Bank, 2001, s. 2).

⁶ Söz konusu kriterlerin ayrıntılı açıklaması için, bkz: Alt başlık "2.3.2. Performans Denetimi"

⁷ Asil-vekil teoremi ve asimetrik bilgi teoremi hakkında daha geniş bilgi için bkz. Alt Bölüm 1.6.3.

Şekil 7: Vatandaşlar ve İdare Arasındaki Asil-Vekil İlişkisi



Kaynak: Yılmaz ve Biçer, 2010, s. 208.

Modern demokrasilerde bağımsız denetim kurumları iyi kurgulanmış kurumlardır (Schelker, 2008, s. 3). Denetçilerin en önemli görevi, parlamento adına denetim yapmak ve yapılan denetimler sonucu mevzuata uygun olmayan konular ile bunlarla ilgili öneri ve sonuçları kapsayan denetim raporlarını yasama organına sunmaktır (OECD, 2014a, s. 46). Bu şekilde bürokrasi ve hükümet kontrol altında tutularak, politik faaliyetlere ilişkin politika yapıcılara ve vatandaşlara güvenilir bilgi sağlanması, kaynakların etkin kullanımının artırılması ve yolsuzlukların azaltılması mümkün olmaktadır (Schelker, 2008, s. 3). Bu amaca yönelik birçok kurum olsa da, en önemlisi bağımsız kamu denetim kurumlarıdır (Schelker & Eichenberger, 2010, s. 357). Bu nedenle, SAI denetçileri; mali şeffaflığın artırılmasında, suiistimallerin önlenmesinde, yolsuzluk ve kamu kaynaklarının israfının azaltılmasında yürütmenin ve bürokrasinin bekçileri gibidirler (Schelker, 2008, s. 1).

Tüm Yüksek Denetim Kurumları ulusal hesapların denetimi yetkisine sahiptir (Kanis, 2012, s. 25). Sadece merkezi hükümetin mali hesaplarının denetimiyle sınırlandırılan SAI'ler olduğu gibi, merkezin yanında yerel idari kuruluşların ve diğer kamu kurumlarının hesaplarını inceleyen SAI'ler de bulunmaktadır (Kanis, 2012, s. 25).

Dünya Bankası (2001) tarafından yapılan bir çalışmada, SAI'lerin; kamu kaynaklarının yönetiminde, mali sorumluluğun sağlanmasında ve kamu kurumlarının güçlendirilmesinde çok önemli bir rolü olduğu ifade edilmektedir. (Blume & Voigt, 2011, s. 215). SAI'lerin kamu kaynaklarının yönetimine ilişkin sorumlulukları (OECD, 2014a, s. 44);

- ♦ Kamu kaynaklarının mevzuata uygun kullanılması,
- ♦ Kamu gelirlerinin doğru bir şekilde toplanmasının denetimi,
- ♦ Kamu hesaplarının doğru ve tam bir şekilde tutulmasının denetimi,
- ♦ Mali yönetim ve raporlamanın kaliteli olması,
- ♦ Kamu kurumlarının işlemlerinin etkililik, ekonomiklik ve etkinliğinin denetimi şeklinde belirlenmektedir (OECD, 2014a, s. 44).

Yüksek Denetim Kurumları kamu kaynaklarının hukuka, belirlenen amaçlara uygun bir biçimde etkin, ekonomik ve verimli kullanımının gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda vatandaşlara ve kamuoyuna güvence vermektedir. Bu görevlerini en etkin şekilde yerine getirebilmek ve kamusal faaliyetlerde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirebilmek için denetim alanındaki uluslararası standartları takip etmeli, bu standartları ulusal düzenlemelerine en uygun şekilde aktarmalıdır. (INTOSAI, 2012, s. 11). INTOSAI⁸ tarafından hazırlanan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumu Standartları (International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAI), yüksek denetimin nasıl yapılması gerektiğini gösteren uluslararası düzeyde kabul görmüş ve doğruluğu uygulamalar ile test edilmiş Uluslararası Yüksek Denetim Kurumlarının meslek standartlarıdır (INTOSAI, 2012, s. 17). Söz konusu Standartlar, denetimde uluslararası bütünlüğün ve kalitenin sağlanmasına temel teşkil etmekte ve dünyadaki tüm SAI'ler arasında ortak bir dil oluşturarak uluslararası işbirliğinin gelişimine büyük katkı sağlamaktadır (INTOSAI, 2012, s. 5). Nitekim 27 Avrupa ülkesi üzerinde yapılan çalışma sonucunda da, SAI'lerin diğer denetim birimlerine göre daha saygın kurumlar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır (OECD, 2014a, s. 69).

⁸ SAI'ler güçlü bir SAI ağı ve ilişkili organizasyonlar tarafından desteklenmektedir. Bunlardan en büyüğü Birleşmiş Milletlerin bir üyesi olan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI)'dir (OECD, 2014a; 42). Kamu sektörünün dış denetimini yapmak amacıyla 1953 yılında kurulan INTOSAI, halen 192 ülke SAI'si ve 5 gözlemci ülkeyi kapsamaktadır (OECD, 2014a; 42).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumu Standartları'na göre, SAI'ler tarafından esas olarak mali denetim ve uygunluk denetimini kapsayan düzenlilik denetimi ile performans denetimi yapılmaktadır. Bunların dışında çevre ve kamu borçları konuları da özel olarak denetlenen alanlardandır⁹. Söz konusu denetim türleri izleyen başlıkta ele alınmaktadır.

2.3. DENETİM TÜRLERİ

Yüksek Denetim Kurumları tarafından geleneksel olarak iki tür denetim yapılmaktadır. Bunlar; hükümet hesaplarının doğruluğunun denetimi olan mali denetim ve hukuka uygunluğunun denetimi olan uygunluk denetimini kapsayan düzenlilik denetimi ile hükümet programlarının ekonomiklik, etkinlik ve verimliliğinin denetimi olan performans denetimidir (Schelker, 2008, s. 6). Ayrıca kamu borç yönetiminin denetimi ile çevrenin korunmasında kullanılan kamu kaynaklarının denetimi olan çevre denetimi gibi konu bazlı denetimler de yapılmaktadır. Söz konusu denetimler Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürütülmektedir (INTOSAI, 2012, s. 19-22). Hangi denetim görevi verilmiş olursa olsun, denetimler sonucunda mevzuata uygun olmayan hususlar ve bunlarla ilgili öneri ve sonuçlar raporlanmaktadır (OECD, 2014a, s. 46). Söz konusu denetim türleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

2.3.1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, SAI'ler tarafından yapılan geleneksel denetim türüdür. Uluslararası Denetim Standartlarına göre düzenlilik denetimi şu hususları kapsamaktadır (Sayıştay, 2012, s. 129):

- Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali tablolar hakkında görüş bildirilmesi sonucu sorumlu kuruluşların mali yönden hesap verebilirliklerinin sağlanması,
- İlgili yasal mevzuata uygunluğun değerlendirilmesi dahil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi,

⁹ <http://www.issai.org/> adresinden 19.11.2016 tarihinde yararlanılmıştır.

- İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi,
- Denetlenen kuruluş bünyesinde alınan idari kararların dürüstlük ve yerindeliliğinin denetlenmesi,
- Yüksek Denetim Kurumu tarafından açıklanması gereken, denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer konuların raporlanmasıdır (Sayıştay, 2012, s. 129).

Söz konusu Standartlara göre düzenlilik denetimi kapsamında mali denetim ve uygunluk denetimi yapılmaktadır.

2.3.1.1. Mali Denetim

Mali denetim, kamu idaresinin mali durumuna ilişkin bilgilerin tam ve doğru olarak kurumun mali tablolarında gösterilmiş olup olmadığının denetlenmesidir (OECD, 2014a, s. 45). Diğer bir ifadeyle, mali denetimde, denetlenen kurumun mali tablolarının kurumun mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve nakit akışlarının genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine ya da diğer muhasebe kurallarına göre doğru ve tam olarak gösterilip gösterilmediğine ilişkin kabul edilebilir güvence sağlanması amaçlanmaktadır (World Bank, 2001, s. 2). SAI denetçileri geleneksel olarak, politika uygulamalarından bağımsız bir şekilde hükümet tarafından sağlanan mali tabloları uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına göre analiz etmekte, kamu kaynaklarının kullanımını değerlendirmektedir (Schelker, 2008, s. 8; Schelker & Eichenberger, 2010, s. 357).

2.3.1.2. Uygunluk Denetimi

SAI'ler tarafından Uygunluk Denetimi Rehberine göre yürütülen uygunluk denetimi; kamu kurumlarının gelir, gider ve faaliyetlerinin bütçe kanunu ve diğer ilgili kanunlara, yönetmeliklere ve yasal - idari düzenlemelere uygun olup olmadığının kontrol edilmesidir (World Bank, 2001, s. 2; INTOSAI, 2010b, s. 3; INTOSAI, 2010c, s. 5). Bu kapsamda, SAI'ler, kamuda hesap verebilirliği artırmak ve kamu sektörü yönetiminin iyileşmesine katkıda bulunmak konusunda önemli rol oynamaktadırlar (INTOSAI, 2010b, s. 4).

Uygunluk denetimi, mali tabloların denetimi veya performans denetiminin bir parçası olarak yürütülebilmektedir (INTOSAI, 2010b, s. 4).

2.3.2. Performans Denetimi

Yeni kamu yönetimi anlayışı ile kamu hizmetlerinde geleneksel yönetim anlayışı yerini ekonomiklik, verimlilik ve etkililiği de göz önünde bulunduran yeni bir yönetim anlayışına bırakmaktadır (Leeuw, 1996, s. 92). Bu gelişme sonucu, hem özel sektörde hem de kamu sektöründe, kaynakların ekonomiklik, verimlilik ve etkililik ilkeleri çerçevesinde kullanımı önemli hale gelmektedir (Badelt, 1984, s. 268; Falay, 1997, s. 19). Söz konusu ilkeler özetle;

(i) *Ekonomiklik (Tutumluluk - Economy)*: Veri olan bir ürün düzeyine en az maliyetle ulaşmak şeklinde de tanımlanabilen ekonomiklik kavramı, hem üretim sürecinin en uygun üretim ölçeği içinde gerçekleştirilmesini hem de dışsal fayda ve maliyet etkilerinin gözönüne alınmasını öngörmektedir (Peacock & Wiseman, 1968, s. 39; Davies & Kamien, 1972, s. 67-68). Ekonomiklik, mal ve hizmet üretimlerinde gereksiz zaman, enerji, araç- gereç, teknoloji, hammadde harcamaları ve insan kaynağı kullanımı olmaksızın en çok çıktıyı elde etmeyi amaçlamaktadır (Özer, 1997, s. 74).

(ii) *Verimlilik (Efficiency)*: Eldeki kaynaklarla mümkün olan en fazla çıktının elde edilmesidir. Diğer bir ifadeyle; belirli bir miktar kaynakla amaca en iyi şekilde ulaşılması, ya da veri üretim düzeyinin gerçekleşmesi için daha az girdi kullanılmasıdır (Wildavsky, 1966, s. 292).

Kamunun performans yönetiminde ekonomiklik ölçütünün verimlilik ölçütünden farkı, mal ve hizmetlerin üretim ve sunumunda ortaya çıkmaktadır. Buna göre, ekonomiklik üretim girdilerine ilişkin bir ölçüt iken; verimlilik ölçütü, üretim girdileriyle çıktıları arasındaki bir etkileşim ve orantı kurmaktadır. Ancak, kamu sektöründeki verimlilik değerlendirmesinde, özel sektörden farklı olarak, kamusal mal ve hizmetlerin üretimi ve sunumunda özel fayda (kar) ve kamu yararı sağlama amacı arasında doğru bir orantı kurulamadığından optimum düzeyde verimliliğin gerçekleşmesi mümkün olmamaktadır (Bilgin, 2007, s. 73).

(iii) *Etkililik (Effectiveness)*: Etkililik, bir kuruluşun belirlediği politika, proje ve aldığı önlemlerle, önceden belirlenmiş amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı ve bu amaçların ne kadarının gerçekleştirildiği anlamına gelmektedir (Bilgin, 2007, s. 74). Daha genel anlamıyla etkililik, bir amacın gerçekleştirilme derecesi olarak kabul edilmekte ve çıktının değerini yansıtmaktadır (Merewitz & Sosnick, 1971, s. 43-44).

Yukarıda bahsedilen performans ilkeleri çerçevesinde yapılan performans denetimi; hükümet programlarının ya da faaliyetlerinin ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yapıp yapılmadığının sistematik ve objektif bir şekilde değerlendirilmesidir (Waring & Morgan, 2007, s. 323). Buna göre performans denetimi:

- ▲ İdari faaliyetlerin ekonomikliğinin, uygun idari ilke ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesini,
- ▲ Bilgi sistemleri, performans ölçümleri ve tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için denetlenen kuruluşlarca izlenen yöntemlerin incelenmesi dahil olmak üzere beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin denetlenmesini,
- ▲ Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşması ile ilgili etkinliğinin ve faaliyetlerin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanarak denetlenmesini kapsamaktadır (INTOSAI, 2012, s. 130).

Kısaca, performans denetimi; politika uygulamalarının etkinliği, etkinliği ve ekonomikliğinin denetimi olup hükümet programlarının belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesindeki başarısını ölçmektedir (World Bank, 2001, s. 2; Schelker, 2008, s. 8). Ayrıca performans denetimi sonrasında hükümetin performansı; işlem maliyetleri ve asimetrik bilginin azalıp azalmadığına göre değerlendirilerek, mali şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasında da etkili olmaktadır (Schelker & Eichenberger, 2010, s. 359; INTOSAI, 2013c, s. 3).

Günümüzde SAI'ler daha çok kamu kurumlarının ve kamu programlarının ekonomiklik, etkinlik ve etkililiği olan performans odaklı bilgi sağlamaya yönelik çalışmaya yönelmektedirler (OECD, 2014a, s. 5). Bu anlamda her ne kadar performans denetimi politika uygulamalarının etkinliğini, ekonomikliğini ve verimliliğini ölçse de, yüksek denetim kurumlarının performans denetim yöntemleri birbirlerinden farklı olabilmektedir (NAO, 1996, s. 22; World Bank, 2001, s. 2).

2.3.3. Kamu Borç Denetimi

Kamu borç denetimi, en genel ifadeyle kamu borç yönetiminin denetimidir. Kamu borç yönetimi ise; hükümetlerin, kalkınma hedeflerini gerçekleştirebilmeleri için gerekli olan mali ihtiyaçları ve ödemeleri, orta ve uzun vadede ve belirli bir risk düzeyinde minimum maliyetlerle gerçekleştirebilmelerini sağlamak için uyguladıkları stratejiler bütünüdür (IMF & World Bank, 2003, s. 9; INTOSAI, 2007b, s. 7). 5440 sayılı “Kamu Borç Denetimi” konulu Uluslararası Denetim Standardında etkin bir kamu borç yönetiminin, kamu borçlarının sürdürülebilirliğini sağladığı ve yapılandırılmamış borçlardan kaynaklanan ekonomik krizleri önlemede etkili olduğu belirtilmektedir (INTOSAI, 2007b, s. 7). Söz konusu Denetim Standardında, borç yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirliğin gerçekleşmesi için iki temel araç öngörülmüştür. Bunlar;

- ❖ Kamu borç yönetimine ilişkin mali tabloların yayımlanması ve,
- ❖ Kamu borç yönetimi faaliyetlerinin yüksek denetim kurumu tarafından denetlenmesidir (INTOSAI, 2007b, s. 11).

Borç yönetiminde bağımsız dış denetimin amacı, bir yandan yapılan işlemlerin şeffaflığını ve mevzuata uygunluğunu sağlamak, diğer yandan belirlenen amaçların ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktır (Golebiowski & Bartkowiak, 2010, s. 11). Buna göre, Dünya Bankası ve IMF (2014) tarafından hazırlanan Kamu Borç Yönetim Rehberinde; borç yönetimi faaliyetleri ve bu faaliyetler sonucu üretilen mali tabloların yüksek denetim kurumu tarafından her yıl denetlenmesi gerektiği önemle vurgulanmaktadır. Ayrıca 5420 sayılı “Kamu Borç Yönetimi ve Mali Duyarlılık: SAI’lerin Potensiyel Rolü” ve 5430 sayılı Mali Baskıların Kamu Borç Yönetimi Üzerindeki Etkileri: SAI’lerin Rolü” konulu Uluslararası Denetim Standartlarında da, kamu borç yönetiminin dış denetiminden sorumlu SAI’lerin; iyi uygulama örneklerinin teşvik edilmesinde, mali kırılganlıkların azaltılmasında, kamu borç yönetiminden kaynaklı olası finansal krizlerin önlenmesinde, mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi içermesinde ve şeffaf - hesap verebilir kamu borç yönetiminin sağlanmasında etkin rol oynadıkları ifade edilmektedir (INTOSAI, 2003a, s. 6; INTOSAI, 2003b, s. 7).

2.3.4. Çevre Denetimi

Doğal kaynaklar kamusal maldır ve bu nedenle bu kaynakların korunması, etkili ve güvenilir bir şekilde kullanılmasının sağlanması gerekmektedir (Dimitrov, 2007, s. 82) Çevre sorunlarının kökeni ekonomik ve sosyal politikalardan kaynaklandığından çözümüne yönelik politikalar geliştirmekten de hükümetler sorumlu olmaktadır (Kubalı, 2007, s. 96).

SAI'lerin çevre sorunlarının çözümündeki rolü, hükümet birimlerinin çevre sorunlarını yönetmek için kullandıkları kamu kaynaklarıyla ilgili bilgilerin bağımsız, güvenilir ve objektif bir şekilde denetlenmesini sağlayarak hesap verme sorumluluğunun gelişmesine yardımcı olmak ve vatandaşların beklentilerini karşılamaktır (INTOSAI, 2004, s. 22). Bu şekilde SAI'ler, dünyadaki çevre sorunlarının çözümünün bir parçası olmaktadır (INTOSAI, 2004, s. 22).

SAI'ler tarafından yapılan çevre denetimi; düzenlilik denetimi ve performans denetiminden oluşmakta olup, SAI'lerin yaptığı diğer denetim türlerinden farklı değildir (Leeuwen, 2004, s. 164). Düzenlilik denetiminde, çevre politikalarına ilişkin kamu harcama ve gelirlerinin, varlık ve yükümlülüklerin mali tablolarında doğru ve tam olarak gösterilip gösterilmediğinin denetimini yapan SAI'ler, performans denetiminde; çevre politika ve programlarının uygulanmasında kullanılan kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmektedirler (Leeuwen, 2004, s. 166).

Tablo 2: Yüksek Denetim Kurumları Tarafından Yapılan Denetim Türleri

Genel Denetim	Denetim Konusu		Uluslararası Denetim Standardı
	Düzenlilik Denetimi	Uygunluk Denetimi	Mali Denetim
ISSAI 200 ve 1000			
Performans Denetimi		Ekonomiklik	ISSAI 300, 3000, 3100, 3200
	Verimlilik		
	Etkililik		
Özel Denetim	Kamu Borç Denetimi	Düzenlilik Denetimi Performans Denetimi	ISSAI 5420, 5430, 5440
	Çevre Denetimi	Düzenlilik Denetimi Performans Denetimi	ISSAI 5120

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

SAI'ler, hükümet politikalarının uygulanma sürecinde rol alan kamu kurumları hakkındaki mali bilgilerin uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetlenmesini ve kamuoyuyla paylaşılmasını amaçlamaktadır (OECD, 2014a, s. 46). Denetlenen kurumların, kendileri hakkında yazılan denetim raporlarına savunma vermesi sürecinden sonra oluşturulan nihai denetim raporları yasama organına ve kamuoyuna duyurulmaktadır.

SAI raporlarının yasama organına ve kamuoyuna duyurulmasıyla hükümet politikalarının şeffaflığı sağlanmakta ve asil-vekil problemi¹⁰ azalmaktadır. Bu da beraberinde, vatandaşların ekonomiye olan güvenini artırmakta ve ekonomik değişkenlere etki etmektedir. Yüksek Denetim Kurumlarının mali şeffaflığın sağlanmasındaki önemi ve mali performans üzerindeki etkilerinden bir sonraki alt başlıkta ayrıntılı olarak bahsedilmektedir.

2.4. İYİ YÖNETİŞİM VE MALİ PERFORMANSIN SAĞLANMASINDA YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ (SAI'LERİN) ROLÜ

2.4.1. SAI ve İyi Yönetişim

Kamu kurumlarının performansının artırılması ile politikalara etkin katılımın ve şeffaflığın sağlanabilmesi için güvenilir bilgi gerekmektedir (OECD, 2014a, s. 5). OECD (2014a) Raporuna göre; üye ülke hükümetlerinin yalnızca %44'ünde söz konusu güven ortamının sağlandığı, vatandaşların hükümetlerine duydukları güvenin azalmasıyla beraber politikaların uygulanma maliyetlerinin de arttığı belirtilmektedir.

İyi yönetim; politika sürecinin etkili, ekonomik ve etkinlik dışında hukukun üstünlüğü, şeffaflık, doğruluk ve hesap verebilirlik ilkeleriyle yönetilmesi için bir güvence sağlamaktadır (OECD, 2014a, s. 35). İyi işleyen yönetim ilkeleri; sürdürülebilir büyümenin sağlanacağına ilişkin vatandaşların hükümete olan güvenini artırmakta ve hükümetlerin uzun vadeli amaçlar belirleyebilmelerine, ekonomik ve sosyal sorunlara sürdürülebilir çözümler getirebilmelerine yardımcı olmaktadır (OECD, 2014a, s. 35-36). İyi yönetim ilkeleriyle desteklenen politika ve programlar, vatandaş

¹⁰ Asil-vekil problemi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: "Alt bölüm: 1.6.3."

güvenini kazandıklarından amaçlarına daha rahat ulaşabilmektedirler (OECD, 2014a, s. 38). Zira, iyi yönetişimin temel kontrol fonksiyonları olan mali şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanması, kalkınma hedeflerinin başarılı uygulanabilmesi için gerekli en temel unsurlardandır (Moser, 2015, s. 85).

Kamu güveninin artırılması ve iyi yönetişimin sağlanması sürecinde hükümetlerin güvenilir kurumsal birimlerle çalışması gerekmektedir. Söz konusu kamu güveninin yeniden kazanılmasında ve kamusal hesap verebilirliğin sağlanmasında birçok kurum rol oynamakta ise de Yüksek Denetim Kurumlarının (SAI'ler) rolü çok önemlidir (Clark, Martinis & Krambia-Kapardis, 2007, s. 40 ve OECD, 2014a, s. 69). OECD'nin çalışmalarına göre SAI'ler, iyi yönetişimin gerçekleştirilmesine yardımcı, objektif bilginin sağlandığı önemli bir kaynaktır ve sürdürülebilir kalkınma hedefleri için gerekli kamu kaynaklarının nasıl, kim tarafından ve hangi amaçla kullanıldığını kontrol ederek kalkınma stratejilerinin uygulanmasında belirleyici bir rol üstlenmektedir (OECD, 2014a, s. 5 ve Moser, 2015, s. 85). Kamu kaynaklarının yönetimi sonucu ortaya çıkan mali hesapların denetimini yaparak iyi yönetişimin gerçekleşmesine katkıda bulunan SAI'ler, kamu mali yönetiminde mali şeffaflığın, hesap verebilirliğin ve güvenilirliğin sağlanmasına yardımcı olmaktadır (INTOSAI, 2013a, s. 6 ve OECD, 2014a, s. 69).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI)¹¹ iyi yönetişimi desteklemekte ve iyi yönetişimin gelişmesine katkıda bulunmaktadır (OECD, 2014a, s. 42). INTOSAI'nin Beijing Deklerasyonunda, SAI'lerin iyi yönetişimi daha etkin nasıl sağlayacakları üzerinde çalışılmaktadır (INTOSAI, 2013a, s. 10). Benzer şekilde; 2007 yılında Birleşmiş Milletler ve INTOSAI tarafından düzenlenen "19'uncu Hükümet Denetimi" konulu Sempozyumda da şimdi ve gelecek dönemde iyi yönetişimin sağlanmasında SAI'lerin öneminden bahsedilmektedir (OECD, 2014a, s. 69). Buna göre;

- ▲ Kamu kaynakları ve varlıklarının kullanımı ile kamu idarelerinin performansında hesap verebilirliği ve şeffaflığı sağlamak, devamlı bir gelişme ve sürdürülebilir güven ortamının oluşturulması,

¹¹ INTOSAI hakkında geniş bilgi için bkz. "Dipnot: 8"

- ▲ Anayasal düzenlemeler dışında kurumların etkinliğini ve etkililiğini takviye etmek amacıyla genel izleme ve düzeltme görevinin ve kamu kaynaklarının yönetiminde sorumluluğun verilmesi,
- ▲ Demokrasinin ve hukukun üstünlüğünün sağlanmasına yardımcı olması,
- ▲ Yolsuzlukların önlenmesinde etkili olması,

suretiyle SAI'ler iyi yönetişimin gelişmesine yardımcı olmaktadır (OECD, 2014a, s. 66).

Birleşmiş Milletler ve INTOSAI gibi uluslararası kuruluşlar dışında akademik çalışmalarda da yüksek denetim kurumlarının iyi yönetişimin sağlanmasındaki etkin rolü üzerinde durulmaktadır. Moser (2015)'in çalışmasında; gerek kamu kaynaklarının kullanımında performansı (ekonomiklik, etkinlik ve etkililiği) artırarak iyi yönetişimin sağlanmasında önemli rol üstlendikleri, gerekse iyi yönetişimin temel unsurları olan şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında SAI'lerin büyük katkısı olduğu belirtilmektedir (OECD, 2014a, s. 66 ve Moser, 2015, s. 87-88). Bu kapsamda özellikle hükümetlerin ya da kamu kurumlarının yaptıkları işlemlerin etkinliği, etkililiği ve ekonomikliğinin değerlendirildiği performans denetiminin önemi vurgulanmaktadır (OECD, 2014a, s. 66). SAI'nin performansla ilişkili çalışmaları, kamu sektörünün hesap verebilirliği ve iyi yönetim için kritik bir öneme sahiptir (OECD, 2014a, s. 66). Bu sayede, hükümet kararlarını etkileyecek güvenilir ve güçlü raporların yazılması mümkün olmaktadır (OECD, 2014a, s. 66).

2.4.2. SAI'lerin Mali Performansa Etkisi

Piyasa etkileşiminin sonucu işlem kurallarına ve işlem maliyetlerine dayanmaktadır. İşlem maliyetlerinin önemli bir kısmı üretim ve bilgi analizi maliyetleridir. Bu da piyasa sonucunu iyileştirmektedir. Politik süreçte de çok fazla bilgi maliyeti ve bilgi asimetrisi bulunmaktadır. Vatandaşlar kadar politika yapımcılar da siyasi kararlar alırken ve siyasi seçimlerde bulunurken bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Bilgi maliyeti ve asimetrik bilgi söz konusu olduğunda politik piyasa optimal olmayan sonuçlar yaratmaktadır (Schelker & Eichenberger, 2010, s. 358). Niskanen'in Bürokratik Davranış Modeline (1971)¹²

¹² Bürokratik Davranış Modeli (Niskanen) için bkz. Alt bölüm: 1.6.1.

göre, politikacılar daha fazla kamu malı üretmek ve böylece oy kazanmak istemektedirler. Eğer mali şeffaflık düşük düzeyde ise, seçmenler ülkenin ekonomik durumu hakkında güvenilir bilgiye sahip olamayacaklarından, politikacıların yetkilerini suiistimal ederek gereğinden fazla kamu malı ürettiklerini anlayamayacaklardır (Schelker, 2008, s. 3).

Politik süreçte, bilginin kalitesi, miktarı ve zamanlaması büyük ölçüde şeffaflık ve kontrol ihtiyacı tarafından belirlenmektedir. Mali tabloların bağımsız denetimi önemlidir çünkü mali bilgiler tam ve doğru bir şekilde ve zamanında sağlandığı zaman etkili olmaktadır (Schelker, 2008, s. 30 ve Schelker & Eichenberger, 2010, s. 359). Doğru bilgi olmadan gerek vatandaşlar gerekse yatırımcılar uygun ve yeterli kararlar almakta zorlanmaktadır (Schelker, 2012, s. 432). Vekillerin, yanlış ve/veya eksik raporlama konusunda eğilimleri bulunmakta olup, denetimdeki amaç, politika yapıcılara ve vatandaşlara güvenilir bilgi sağlamak ile israfi ve yolsuzlukları ortaya çıkarmaktır (Frey, 1994, s. 169 ve Schelker, 2008, s. 1). Bu anlamda SAI'ler, doğru bilginin raporlanmasını sağlayan kamudaki en temel kontrol kurumlarıdır (Schelker, 2012, s. 432).

Schelker (2008) çalışmasında, hükümet faaliyetlerinin bağımsız değerlendirilmesinin mali şeffaflığı artırdığı, bilgi maliyetlerini ve vatandaşlar ile hükümet arasındaki asil-vekil problemini azalttığı ve bu sayede mali sonuçlar üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşmaktadır (Schelker, 2008, s. 1 ve Schelker & Eichenberger, 2010, s. 359). Mali şeffaflıktaki artış, bütçe döngüsünü iyileştirmektedir (Schelker, 2008, s. 3). Bütçe sürecinde şeffaflık arttıkça asil-vekil problemi azalmakta ve politikacıların kamu borcunu kullanarak ihtiyaçtan fazla kamu malı üretmelerinin önüne geçilmiş olmaktadır. Bu da beraberinde hükümetin performansında iyileşme sağlamaktadır (Schelker, 2008, s. 3). Benzer şekilde Olken (2007)'in; Endonezyanın köylerinde yol yapım projelerine harcanan kamu kaynaklarını inceleyerek yolsuzluğu azaltmanın farklı yollarını analiz ettiği çalışmasında, denetlenme olasılığı artıkça yolsuzluğun belirgin derecede azaldığı sonucuna ulaşılmaktadır (Schelker, 2008, s. 3).

Tüm bunların yanında SAI'ler, devletin açık olmasını sağlamakta, bu da vatandaşların gerekli bilgilere erişebilmesine olanak tanımaktadır (OECD, 2014a, s. 66). OECD'nin "OECD Bütçesel Yönetişim İlkeleri (2014a)" adlı raporunda, bütçe dokümanlarının

açık, şeffaf ve erişilebilir olması, bütçe sürecinin ise katılımcı ve gerçekçi olması gerektiği belirtilmektedir. Bu literatürün ışığında, SAI'lerin mali şeffaflığı etkileyen önemli bir faktör olduğu söylenebilmektedir (Schelker, 2008, s. 3)¹³.

INTOSAI (2010) tarafından yayımlanan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarından “Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik İlkeleri” başlıklı 20 no’lu Standartta şeffaflık kavramı; SAI’ler tarafından kamu gelir ve giderlerinin denetimi sonucunda zamanında, güvenilir, açık ve güncel kamusal raporlar hazırlanması ve bu raporlara vatandaşların kolaylıkla erişebilmesi olarak tanımlanmaktadır. SAI’ler kamu kaynaklarının hukuka uygun kullanımı ve mali tabloların doğruluğuna ilişkin güvence verdiklerinden, SAI’lerin kamu kaynaklarının kullanımında hükümetin hesap verebilirliğini etkili denetleyebilmesi için şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleriyle yönetilmesi gerekmektedir (INTOSAI, 2013b, s. 4 ve OECD, 2014a, s. 39). Nitekim, 20 no.lu Standartta, devlet denetiminde şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanmasına yönelik dokuz adet ilke belirlenmektedir (INTOSAI, 2010a; , s. 2). Bu ilkeler;

- SAI’ler, görevlerini hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı sağlayacak yasal bir zeminde yerine getirmektedir.
- SAI’ler; görev ve yetkilerini, sorumluluklarını, misyonlarını ve stratejilerini kamuoyuna duyurmaktadır.
- SAI’ler; tarafsız ve şeffaf denetim standartları, süreçleri ve yöntemleri benimsemektedir.
- SAI’ler, personeli için yüksek dürüstlük ve etik standartları uygulamaktadır.
- SAI’ler, faaliyetleri için dışarıdan hizmet satın alım işlemlerinde hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık ilkelerinden taviz vermemektedir.
- SAI’ler; kendi çalışmalarını ekonomik, verimli ve etkin şekilde ve kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütmekte ve bu konular hakkında halka raporlama yapmaktadır.
- SAI’ler, denetim sonuçlarını halka açık biçimde raporlamaktadır.
- SAI’ler; faaliyetleri ve denetim sonuçları hakkında medya, internet siteleri ve diğer araçlar vasıtasıyla zamanlı ve yaygın bir iletişim kurmaktadır.

¹³ Mali şeffaflığın mali performansa etkisi için bkz. Alt Bölüm: 1.5.

- SAI'ler, çalışmalarının kalite ve güvenilirliğini artırmak için tavsiyelerden faydalanmaktadır (INTOSAI, 2010a, s. 2).

Kalkınma hedeflerinin başarılı uygulanabilmesi için iyi yönetişimin temel kontrol fonksiyonları olan mali şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanması gerekmektedir (Moser, 2015, s. 85). Yüksek Denetim Kurumları, sürdürülebilir kalkınma hedefleri için gerekli kamu kaynaklarının nasıl, kim tarafından ve hangi amaçla kullanıldığını kontrol etmek suretiyle kalkınma stratejilerinin uygulanmasında belirleyici bir rol üstlenmektedirler (Moser, 2015, s. 85). Ülkelerdeki mali yönetim sistemi zayıfladıkça, hükümetin kontrolü artmakta, mali şeffaflık azalmaktadır. Mali sistem hakkında kamuoyuna yeterli bilgi verilmemesi, hükümete duyulan güveni azaltmaktadır (DFID, 2004, s. 11). Güven azaldıkça işlem maliyetleri artarak kamu borcunu artıracığından kamu kaynaklarının etkinsiz kullanımı söz konusu olmaktadır.

SAI raporları, ilgili ülke SAI'lerinin örgüt yapısına göre; ulusal hükümet düzeyinde Parlamenter Hesap Komitesi, Mali Komisyonlar, Denetim Komisyonları ve Araştırma Komisyonlarında görüşülmektedir (OECD, 2014a, s. 49). Dolayısıyla, SAI raporlarının yasama organına ve kamuoyuna duyurulması süreci SAI'lerin örgütlenme yapısına ve modeline bağlı olarak değişiklik göstermektedir (OECD, 2014a, s. 46). Bundan sonraki kısımda; hükümet faaliyetlerinin bağımsız değerlendirilmesini yaparak bilgi maliyetleri ile asil-vekil probleminin azaltılmasında ve kamu mali yönetiminde şeffaflık ile hesap verebilirliğin artırılmasında önemli etkileri bulunan SAI'lerin kurumsal yapıları üzerinde durulmaktadır.

2.5. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ (SAI'LERİN) KURUMSAL YAPISI: ÖRGÜTLENME YAPILARI VE BAĞIMSIZLIKLARI

Bütçe şeffaflığının sağlanmasında, bütçe sürecinde rol oynayan kurumların özellikle de bütçenin yasama organı adına denetimini yapan Yüksek Denetim Kurumlarının büyük önemi bulunmaktadır. Yüksek Denetim Kurumlarının çeşitli idari, mali yapıları olmakla birlikte çalışmamızda kurumsal yapıları üzerinde durulmakta ve bu kapsamda Yüksek Denetim Kurumlarının örgütlenme yapıları ve bağımsızlıklarının mali performans üzerindeki etkisi incelenmektedir.

2.5.1. Yüksek Denetim Kurumlarının Örgütlenme Yapıları ve Mali Performansa Etkisi

Yüksek Denetim Kurumları, bütçe hakkının bir gereği olarak, yürütme organı tarafından kamu kaynaklarının (kamu gelirlerini tahsil etme ve kamu giderlerini yapma) mevzuata uygun kullanılıp kullanılmadığını yasama organı adına denetlemektedirler.

Yaptıkları işler birbirine benzer olsa da, dünyadaki SAI'lerin örgütlenme modelleri birbirlerinden farklı olabilmektedir. Örneğin, Belçika, Fransa, İtalya, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerde SAI'lerin yargı yetkileri bulunmaktadır (Kanis, 2012, s. 25). Bu yetki ile amacı dışında kullanılan kamu kaynaklarının tespit edilerek geri ödenmesi sağlanmaktadır. Yargı yetkisi dışında bazı SAI'lerin mali yetkileri de bulunmakta ve bu yetkiye dayanılarak etkinsiz ve düzensiz kullanıldığı tespit edilen yatırım projelerine kamu kaynağı transferinin durdurulması kararı verilebilmektedir (Kanis, 2012, s. 25). Bazı ülkelerde SAI Başkanı bir kişi iken, bazı ülkelerde SAI bir Kurul tarafından yönetilmektedir (Kanis, 2012, s. 28).

Bu bölümde öncelikle SAI'lerin örgütlenme yapıları hakkında bilgi verilmekte, ardından örgüt yapısındaki farklılıkların mali performansa etkisi üzerinde durulmaktadır.

2.5.1.1. SAI'lerin Örgütlenme Yapıları

Her ülke birbirinden farklı da olsa ve ülkeden ülkeye bazı değişiklikler de gösterse, dünyadaki SAI'lerin Tablo 3'te görüldüğü üzere yargı modeli, ofis modeli ve kurul modeli olmak üzere üç tür örgütlenme yapısında olduğu anlaşılmaktadır (DFID, 2004, s. 1).

Tablo 3: SAI'lerin Örgütlenme Modellerine Göre Ülkeler

MODEL	ÜLKE ADI
Yargı (Napoleonic) Modeli	Avrupa'daki Latin ülkeleri, Türkiye, Brezilya ve Kolombiya gibi birçok Latin Amerika ülkeleri
Ofis Modeli (Westminster, Anglo-Sakson ya da Parlamenter Model)	Birleşik Krallık, gelişmekte olan Sahra-Altı Afrika ülkeleri, İrlanda ve Danimarka gibi bazı Avrupa ülkeleri, Peru ve Şili gibi Latin Amerika ülkeleri
Kurul Modeli	Almanya, Hollanda gibi bazı Avrupa ülkeleri ile Arjantin, Endonezya, Japonya ve Güney Kore gibi Asya ülkeleri

Kaynak: http://www.parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf (03.11.2016 tarihinde indirilmiştir.)

2.5.1.1.1. Yargı Tipi (Napoleonic) SAI Modeli

Yüksek Denetim Kurumlarının yargı sisteminin bir parçası olduğu bu denetim modelinde, öncelikle tüm kamu kurumlarındaki kamu kaynaklarının hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığına ilişkin uygunluk denetimi yapılmakta, daha sonra söz konusu denetim raporları yargılama dairelerinde görüşülerek kamu görevlilerinin mali sorumluluğuna karar verilmektedir (DFID, 2004, s. 6). Yargı modelinde, Yüksek Denetim Kurumu (SAI) aynı zamanda hesap mahkemesi görevi görmektedir ve parlamentodaki Kamu Hesapları Komitesi görevi SAI içindeki hesap mahkemeleri tarafından yerine getirilmektedir (DFID, 2004, s. 8 ve OECD, 2014a, s. 43).

Yargı tipi SAI modelinde, SAI'lerin yargı fonksiyonunun yanı sıra kamu kurumlarının mali tablolarını denetleme fonksiyonları da bulunmaktadır (DFID, 2004, s. 6). Mali yılsonu itibarıyla kamu kurumlarının hesapları ve denetim bulguları, yasama organına ve vatandaşlara sunulmaktadır (OECD, 2014a, s. 43). Denetim raporları doğrudan parlamentoya sunulmak yerine toplu olarak Yüksek Denetim Kurumu Raporu şeklinde sunulmaktadır (World Bank, 2001, s. 2). Yasama ve yürütme organlarından bağımsız olan yargı modelindeki SAI'lerin olduğu ülkelerde, SAI ve parlamento arasında dört bağlantı bulunmaktadır (World Bank, 2001, s. 1 ve DFID, 2004, s. 5):

- SAI Başkanı, denetim bulgularını parlamentonun mali komitesine göndermektedir.
- Parlamento SAI'lerden, denetlenen kurumdaki süreçlerin ekonomiklik, etkinlik ve etkililiğinin denetlenmesini içeren özel idari denetim yapılmasını isteyebilmektedir.
- SAI'lerin yıllık raporu, mali birimin hesapları ve hazine arasında yasal uyum kurulabilmesi için parlamentoya ve Cumhurbaşkanına sunulmaktadır.

- Ayrı bir doküman olarak, bir önceki mali yılın faaliyetlerine ilişkin kaynakların kullanımını hakkında parlamentoya bilgi vermek amacıyla yıllık rapor hazırlanmaktadır.

Yargı tipi SAI modelinde, SAI hesap mahkemesi konumunda olup, “Bir Başkan” tarafından yönetilmektedir. Ayrıca, üyeleri denetlenen kurumlara ceza ya da düzeltme verme yetkisine haiz hakim statüsündedir (OECD, 2014a, s. 43). SAI mensuplarının bağımsızlıkları ise yasal düzenlemelerle güvence altına alınmış olup, emekli olma yaşına kadar çalışabilme haklarına sahiptirler (DFID, 2004, s. 7). Daha çok kamu kaynaklarının mevzuata uygun kullanılıp kullanılmadığına ilişkin uygunluk denetimi yapan yargı modelinde buna ilaveten kamu kurumlarının mali tablolarının doğru ve tam olduğuna ilişkin güvence de verilmektedir. SAI raporlarının parlamento tarafından takip edilmesi ise sınırlı düzeyde olmaktadır (DFID, 2004, s. 7).

Yargı fonksiyonu ve denetim fonksiyonunun birarada olduğu yargı modeli Fransa, İtalya, İspanya, Portekiz gibi Latin Avrupa ülkelerinde, Türkiye’de ve birçok Latin Amerika ülkelerinde kullanılmaktadır (World Bank, 2001, s. 1 ve DFID, 2004, s. 5).

2.5.1.1.2. Ofis Tipi (Westminster, Parlamenter ya da Anglo-Saxon System) SAI Modeli

Avustralya, Kanada, Hindistan, Birleşik Krallık, ve çoğu Karayip, Pasifik ve Sahra-Altı Afrika ülkelerinde görülen Ofis tipi SAI modelinde, SAI parlamento denetiminin en temel kurumudur (Blume & Voigt, 2011, s. 219). SAI yapılanmasında en tepede denetçi veya parlamenter olan bir başkanın olduğu Ulusal Denetim Ofisi bulunmaktadır. Hükümetten bağımsız birimler olan ve profesyonel denetçilerden ve uzman kişilerden oluşan Ulusal Denetim Ofisinin tüm hak, yetki ve sorumlulukları, bağımsızlığı güvence altına alınan Başkan tarafından kullanılmaktadır (DFID, 2004, s. 3 ve OECD, 2014a, s. 43).

Yargı modelinden farklı olarak hukuka uygunluk denetimi yerine, daha çok kamu kurumlarının faaliyetleri ve mali tablolar analizini içeren düzenlilik denetimi yapılmakta ve denetim bulguları mali denetim raporu şeklinde yıllık olarak yasama organına sunulmaktadır (World Bank, 2001, s. 1; Zyl, Ramkumar & Renzio, 2009, s. 13 ve

Blume & Voight, 2011, s. 219). SAI raporları, Parlamentoda oluşturulan ve üyelerinin her siyasi partiyi temsilen milletvekillerinden, Başkanının ise genelde muhalefet partisinden seçildiği Kamu Hesapları Komitesinde görüşülmektedir (World Bank, 2001, s. 1-2 ve Blume & Voigt, 2011, s. 219). Kamu Hesapları Komitesinde görüşülen raporlar daha sonra parlamentonun onayına sunulmaktadır (World Bank, 2001, s. 1-2; Blume & Voigt, 2011, s. 219).

Bu modelin temel özellikleri (DFID, 2004, s. 2):

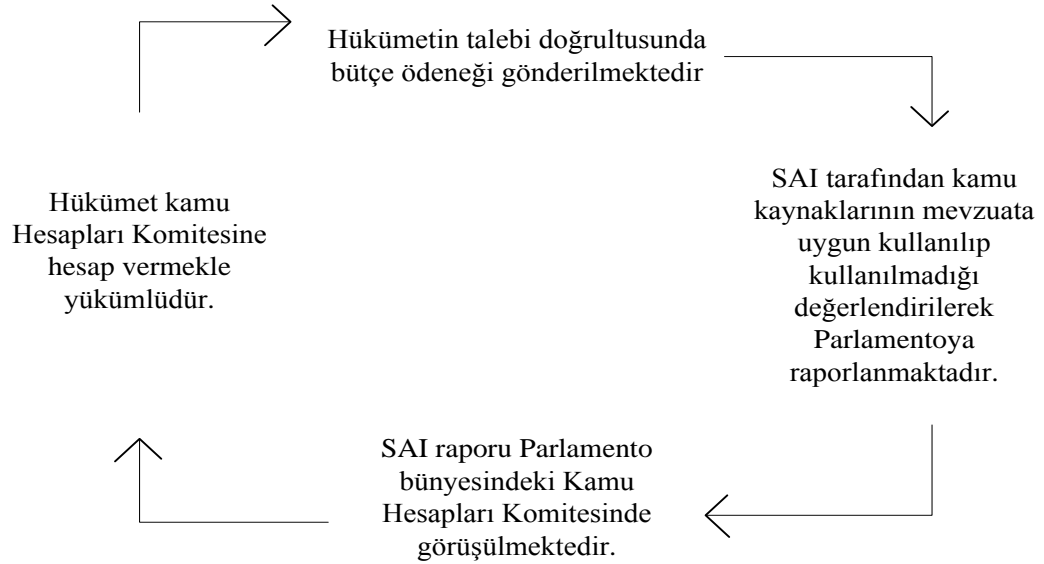
- Parlamento harcama otoritesidir.
- Tüm hükümet birimlerinde ve diğer kamu kuruluşlarında yıllık mali tablolar üretilmektedir.
- Bu mali tablolar SAI tarafından denetlenmektedir.
- Söz konusu denetim raporları Parlamentoda “Kamu Hesapları Komitesi”nde görüşülmektedir.
- Hükümet Komiteye karşı sorumlu olup raporda yer alan konulara savunma yapma hakkına sahiptir.

Parlamento, kamu hesaplarının denetimi konusunda SAI raporlarına itimat etmektedir. Her ne kadar yargı fonksiyonu olmasa da, denetim raporlarında yer alan konular hakkında gerektiğinde adli makamlara müracaat edilebilmektedir (World Bank, 2001, s. 1).

Ofis modelinin en tipik örneklerinden İngiltere’de; SAI’nin öncelikli amacı hükümetin hesap verebilirliğini artırmak ve kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılmasına katkı sağlamaktır (Başoğlu, 2014, s. 41). Şekil 8’de de gösterildiği üzere, SAI Raporları genellikle Parlamentonun en etkili organlarından biri olan Kamu Hesapları Komitesinde (Public Accounts Committee) ele alınmaktadır (Başoğlu, 2014, s. 41). Harcama sonrası denetime odaklanan Komitenin görevi, Avam Kamarası İçtüzüğü’nün 148’inci maddesi uyarınca; Parlamento tarafından tahsis edilen ödeneklerin uygunluğunu denetlemektir (Scrutiny Unit, 2012, s. 6). Komite belirlenen politikaların nasıl uygulandığına odaklandığından, toplantılarına bakanlardan ziyade üst düzey kamu görevlileri çağrılmaktadır (Başoğlu, 2014, s. 39). Hükümet, SAI raporları üzerine tavsiye kararları alan Kamu Hesapları Komitesine cevap vermek zorundadır. SAI’nin bütçesi de Kamu

Hesapları Komitesi tarafından onaylanmakta olup denetçilerin atanmasından da Komite sorumlu olmaktadır (Başoğlu, 2014, s. 41).

Şekil 8: Ofis Tipi SAI Modelinde Denetim Raporlarının Görüşülme Süreci



Kaynak: DFID, 2004, s. 2

2.5.1.1.3. Kurul Tipi (Board System) SAI Modeli

Asya ülkelerinde daha çok kullanılan bu model; yürütmeden bağımsız olması, parlamento adına kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığını izleme fonksiyonu olması ve raporların Parlamento'da görüşülmesi yönüyle ofis tipi SAI modeline benzemektedir (World Bank, 2001, s. 2 ve DFID, 2004, s. 9). Temel farkı SAI'nin tek bir kişi yerine bir Başkan ve yeteri sayıda üyeden oluşan bir Kurul tarafından yönetilmesidir. Örneğin Endonezya, Japonya ve Güney Kore'de denetim kurulu; denetim planlamasını yapan denetim komisyonu ve genel denetim bürosundan oluşmakta ve Kurul Başkanı genelde denetçi olmaktadır (World Bank, 2001, s. 2). Bu durum, kararlar alınırken bir tek kişiye bağlı olmaması yönüyle avantaj iken, bir Kurul tarafından ortak karar alınması sürecinin yavaş olması nedeniyle dezavantaja dönüşebilmektedir (Blume & Voigt, 2011, s. 219).

Yargılama yetkisi olmayan Kurulun amacı ise, hükümetin gelir ve giderlerini analiz ederek, mevzuata uygun olmayan durumları parlamentoya ve Kamu Hesapları Komitesine raporlamaktır (World Bank, 2001, s. 2 ve DFID, 2004, s. 9). Kurul, Parlamenter sistemin bir parçası olup yürütme organından bağımsız çalışmaktadır (World Bank, 2001, s. 2 ve OECD, 2014a, s. 43).

SAI üyeleri belirli bir dönem için parlamento tarafından seçilmekte ve en fazla iki dönem görev yapabilmektedirler (DFID, 2004, s. 10). SAI üyelerinin çalışma yöntemlerine karar verme özgürlükleri bulunmakta ve aynı kurum için birden fazla yöntemle denetim yapılabilmektedir (DFID, 2004, s. 11). Ancak bu modelde, parlamentoda bir siyasi partinin baskın olduğu durumlarda, SAI Başkanının seçiminde söz konusu parti etkili olabildiğinden, bu durum SAI'nin bağımsızlığına gölge düşürebilmektedir (DFID, 2004, s. 11).

Yargı modeli, Fransız yasalarının temel alındığı ülkelerde daha yaygın görülmekte iken ortak hukuk kurallarının temel alındığı ülkelerde ofis modeline daha fazla rastlamak mümkündür. Yalnızca Şili ve Peru bu genellemenin dışında, Fransız yasaları temeline dayanan ancak ofis modelinin uygulandığı ülkelerdendir (Blume & Voigt, 2011, s. 220).

Tablo 4: SAI Modellerinin Karşılaştırılması

	Ofis Tipi SAI	Yargı Tipi SAI	Kurul Tipi SAI
Örgütlenme Biçimi	Ulusal Denetim Ofisi	Hesap Mahkemesi	Denetim Kurulu
Başkanı	Genel Denetçi (1kişi)	Kıdemli Yargıç	Kurul Başkanı
Seçilme Dönemleri	Belirli yıllarda seçim yapılmakla beraber tam olarak dönemleri net değildir.	Emeklilik dönemine göre belirlenmektedir.	Yılın belirli dönemlerinde seçim yapılmaktadır.
Temel Denetim Hedefi	Mali Denetim	Uygunluk Denetimi	Çeşitlidir.
Kamu Hesapları Komitesi	Var	Yok	Var
Yargı Fonksiyonu	Yok	Var	Yok
Politik Etkilere Karşı SAI'nin Hassasiyeti	Teorik olarak SAI Başkanı yalnızca hükümetle ilişki kurmak yerine tüm yasama organına karşı sorumlu olduğundan görevden alınması zordur ve politik hassasiyeti düşüktür.	Üyeleri hakim statüsünde olduğundan ve emeklilik yaşına kadar çalışabilme hakları olduğundan politik hassasiyeti düşüktür.	Üyelerinin yerleri değiştirilebildiğinden politik hassasiyeti bulunmakta ve bu bir sorun olmaktadır.

Açıklık / Şeffaflık	Kamu Hesapları Komitesinin denetim sürecini şeffaf hale getirmesiyle ilgilidir.	SAI denetim bulguları kamuoyuyla paylaşılmadığı ve parlamentoda tartışılmadığı durumda şeffaf olmama riski ortaya çıkabilmektedir.	Kamu Hesapları Komitesinin denetim sürecini şeffaf hale getirmesiyle ilgilidir.
----------------------------	---	--	---

Kaynak: http://www.parlamericas.org/uploads/documents/DFID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf (03.11.2016 tarihinde indirilmiştir.)

Yukarıdaki Tablo 4’te belirtilen üç model dışında bazı ülkelerde ise bağımsız dış denetim kurumu hiç bulunmamaktadır. Genelde anti-demokratik ülkeler olan ve yasama, yürütme ve yargı gücü yürütme organında birleşen bu ülkelerde, dış denetim birimi olsa da, söz konusu denetim biriminin yürütme organının bir parçası şeklinde Maliye Bakanlığı bünyesinde örgütlendiği görülmektedir (DFID, 2004, s. 11).

OECD (2014a)’e göre; SAI’lerin örgüt yapıları arasındaki bu farklılıklar, akademik ve eğitici çalışmalarda önemli olsa da, iyi yönetimi teşvik etmek için iki nedenle herhangi bir önem taşımamaktadır. Birincisi, teorik olarak aynı modelde olan SAI’ler arasında farklılıklar bulunabilmektedir. Örneğin, tüm yargı modelindekiler (hesap mahkemesi olanlar) yargı sisteminin bir parçası değildir (OECD, 2014a, s. 43). Keza, Brezilya SAI’si hesap mahkemesi şeklinde örgütlense de, diğer bir deyişle yargılama ve cezai işlem uygulamaya yetkili olsa da yargı birimi değil, Brezilya Anayasasından aldığı yetkiye dayanarak Ulusal Kongreye yardımcı olmak amacıyla kurulmuş bağımsız bir birimdir (OECD, 2014a, s. 43). İkincisi ise; farklı SAI modelleri arasında benzerlikler olabilmesidir.

2.5.1.2. SAI’lerin Örgütlenme Yapısının Mali Performansa Etkisi

Blume ve Voigt (2011)’in çalışmasında, literatürdeki çalışmaların genellikle Yüksek Denetim Kurumlarının ekonomik etkisine ilişkin olduğu, SAI’lerin örgüt yapısının ekonomik etkisine ilişkin ise literatürde herhangi bir çalışmanın bulunmadığı belirtilmektedir. Bu konuda çok fazla akademik çalışma olmamakla birlikte en temel olanı Blume ve Voigt (2011) tarafından yapılan ve SAI’nin örgüt yapılarındaki farklılıkların kamu harcamaları, bütçe açığı, yolsuzluk ve toplam faktör verimliliği üzerindeki etkisinin incelendiği çalışmadır.

Blume ve Voigt (2011) tarafından 40 ülke üzerinde yapılan ve SAI'lerin örgüt yapılarındaki farklılıkların ekonomiye etkisinin karşılaştırmalı ülke bazında incelendiği bu çalışmada, bağımlı değişken olarak i) maliye politikası, ii) hükümetin etkinliği - yolsuzluk ve iii) verimlilik değişkenleri kullanılmaktadır.

Söz konusu çalışma sonucunda; SAI'nin örgütlenme yapısının yargı modeli ya da diğerlerinden olmasının toplam kamu harcamaları ve bütçe açığı üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır (Blume & Voigt, 2011, s. 222). Benzer şekilde, yargı modelindeki SAI'lerin hükümetin etkinliğine ve toplam faktör verimliliğine de herhangi anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır (Blume & Voigt, 2011, s. 224). Ancak yargı modelindeki SAI'lerin kurul modelindeki SAI'lere göre yolsuzluklara daha fazla maruz kaldıkları görülmekte, bunun bir açıklaması olarak da yargı raporlarının yasama organına gitmemesi gösterilmektedir. Diğer bir ifadeyle, yargı raporları kamuoyuna açıklanmadığı için mali şeffaflığın azaldığı ve yolsuzlukların arttığı öne sürülmektedir (Blume & Voigt, 2011, s. 224).

Özetle; Blume ve Voigt (2011) tarafından yapılan çalışma sonucunda; SAI'lerin bağımsızlık durumları, yetkileri, denetim yöntemleri ve örgütlenme yapılarındaki farklılıkların mali performans (bağımlı değişkenler) üzerinde net bir etkisinin bulunmadığı; yargı tipi SAI modelinin bulunduğu ülkelerde ise yolsuzluk düzeyinin diğerlerine göre yüksek çıktığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumun gerekçesi olarak, yargı raporlarının kamuoyuna açıklanmaması sonucu mali şeffaflığın azalması gösterilmektedir (Blume & Voigt, 2011, s. 215)¹⁴.

OECD (2014a)'nin çalışmasında ise; hangi modelden olursa olsun, SAI'ler arasındaki benzerliklerin farklılıklardan daha fazla olduğu, bu nedenle SAI'lerin fonksiyonlarını açıklayan ortak bir rehber hazırlanması gerektiği belirtilmektedir. Söz konusu Raporda şeffaflığın sağlanmasındaki kritik rolleri ve kamu kaynaklarının kullanılmasındaki uygunluk denetimleri ile yolsuzluklarla mücadelede önemli rol üstlenen SAI'lerin daha etkin ve verimli çalışması için bazı şartların oluşması gerektiğinden bahsedilmektedir (World Bank, 2001, s. 3 ve OECD, 2014a, s. 66). Bu şartlar;

¹⁴ Çalışmamızın son bölümünde SAI'lerin örgütlenme yapılarındaki farklılıkların mali performans üzerindeki etkisi ampirik olarak incelenmektedir.

Çevresel faktörlerin oluşturulması: Yüksek Denetim Kurumlarının fonksiyonlarını yerine getirebilmesi, kurumsal düzenlemelerin yerine getirilmesi ile mümkündür. Çalışmalarına izin verildiği ve raporları hesap verebilirliği sağlamada kullandığı ölçüde etkin çalışmaktadırlar. Birçok ülkede kamu hesapları tam olarak mali tablolara yansıtılmamakta, parlamento zayıf kalmakta, Maliye Bakanlığı denetimin konusunu tam olarak belirleyememektedir (World Bank, 2001, s. 3).

Amaçların net belirlenmesi: Denetim sürecinin, parlamento tarafından belirlenen net kurallara göre yürütülmesi gerekmektedir. Yasal taslak oluşturulmadan önce SAI ve hükümetlerin denetçi bağımsızlığını ve raporlama sorumluluklarını, denetimin amacı ve kapsamını, yurtiçi koşullar ve genel kabul görmüş kurallar çerçevesinde kararlaştırmaları gerekmektedir. Ofis tipi parlamenter sistemlerde denetimin konusu, parlamentonun bağımsız olarak denetlenmesini istediği konuları da kapsamalıdır (World Bank, 2001, s. 3).

Bağımsızlık: Gelişmiş ülkelerde SAI'lerin en temel özelliği bağımsız olmalarıdır. Denetçi raporunun hükümet birimlerinden ayrı ve bağımsız olarak parlamentoya sunulması aşamasında özerklik gerekli bir unsurdur. Bağımsızlık, denetçinin anayasadaki rolünü güçlendirmektedir (World Bank, 2001, s. 3).

Yeterli miktarda kaynak ve işgücü: Denetimin verimli olması için yeterli kaynak ve iyi yetişmiş personele ihtiyaç duyulmaktadır (World Bank, 2001, s. 3).

Bilgi ve deneyimlerin paylaşılması: Uluslararası bilgi ve deneyim paylaşımı, iyi uygulama örneklerini ortaya çıkardığı gibi denetim standartlarının da gözden geçirilmesini sağlamaktadır. Uluslararası konferanslar ve eğitim seminerleri, uluslararası yayınlar denetimin geliştirilmesini mümkün kılmaktadır (World Bank, 2001, s. 3).

Uluslararası denetim standartlarına bağlılık: SAI denetimi INTOSAI gibi uluslararası uzman kuruluşlar tarafından belirlenen uluslararası denetim standartlarına göre yürütüldüğünde daha etkili olmaktadır (World Bank, 2001, s. 3).

1977 yılında onaylanan ve devlet denetiminin Magna Carta'sı sayılan Lima Deklarasyonu'nun da temel dayanağı olan bağımsızlık ve hesap verme sorumluluğu,

hukukun üstünlüğüne dayalı demokrasinin ve kamu denetiminin esas temelini oluşturmaktadır (OECD, 2014a, s. 5). SAI'nin çalışmaları, bağımsızlık başta olmak üzere kurucu ilkelerle desteklendiğinde, yeterli ve uygun kanıtlara dayanan bağımsız, objektif ve güvenilir bilgi sağlayarak iyi yönetişime doğrudan destek vermektedir (OECD, 2014a, s. 65). İyi yönetişimin sağlanması ise ülkenin mali performansını olumlu yönde etkilemektedir. Bundan sonraki kısımda, kurumsal yapının bir diğer unsuru olan ve yüksek denetim kurumlarının etkin çalışabilmesi için gerekli şartlardan bağımsızlık üzerinde durulmaktadır.

2.5.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı

2.5.2.1. Bağımsızlığın Önemi

SAI'ler, kamu kaynaklarının kullanımını ve kamu kurumlarında güveni sürdürebilmek için gerekli olan bilgileri bağımsız ve objektif bir açıdan değerlendirerek elde etmektedir (OECD, 2014a, s. 29). Bağımsızlık, iyi işleyen Yüksek Denetim Kurumları için kilit taşıdır. Fonksiyonel, işlemsel ve mali bağımsızlık SAI'nin kendi işlemlerinden dolayı etkiye maruz kalmasını engellemektedir (OECD, 2014a, s. 39). Kamu sektörünün dış denetimini yapan SAI'ler ancak denetlenen kurumdan bağımsız oldukları ve dış etkilere karşı korundukları takdirde, devletin kalitesinin artırılmasında, kamu kaynaklarının etkin kullanımının sağlanmasında, mali yönetim ile idari faaliyetlerin doğru uygulanmasında ve kamu sektörünün etkin işleyişi için gerekli şeffaflık ve hesap verebilirliğin nesnel bir şekilde yerine getirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır (INTOSAI, 1977, s. 6 ve OECD, 2014a, s. 40).

Her ne kadar SAI'lerin bağımsız çalışması kamu yönetiminde etkinliği sağlamak için gerekli olsa da, Yüksek Denetim Kurumları (SAI'ler) devletin bir parçası olduklarından tamamen bağımsız olamayacaklardır. Buna rağmen SAI'ler denetlenen kurumdan bağımsız oldukları ve bu bağımsızlığın devletin Anayasası ya da yasalarıyla güvence altına alındığı sürece görevlerini tarafsızca yerine getirebilmektedirler (EUROSAI, 2013, s. 1).

Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı, INTOSAI, OECD ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kuruluşlar tarafından üzerinde önemle durulan bir konudur. INTOSAI; denetimin kurallarının belirlendiği 1977 yılı Lima Deklarasyonunda ve SAI'nin bağımsızlığı hakkındaki 2007 yılı Meksiko Deklarasyonunda bağımsızlığın önemini vurgulamaktadır. Lima Bildirgesi'nin ana amacı, bağımsız devlet denetimini hayata geçirmektir (INTOSAI, 1998, s. 2). Lima Bildirgesi'nde, denetim kurumlarının görevlerini ancak denetlenen kurumdan bağımsız ve dışarıdan gelecek etkilere karşı korunmak suretiyle yerine getirebilecekleri ifade edilmektedir. Bu hedefe ulaşılmasında ve sağlıklı bir demokrasi için her ülkenin bağımsızlığı yasayla güvence altına alınmış bir yüksek denetim kurumuna sahip olmasının zorunlu olduğu, SAI'lerin yetki ve sorumluluklarını yerine getirmeleri için gerekli işlevsel (fonksiyonel) ve kurumsal bağımsızlığa sahip olmaları gerektiği kabul edilmektedir (INTOSAI, 1998, s. 6). Ayrıca INTOSAI'nin 2007 yılında Meksiko'da toplanan XIX. Kongre toplantısında (Meksiko Deklarasyonunda) Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığının sağlanabilmesi için sekiz ilkenin olması gerektiği üzerinde durulmaktadır (INTOSAI, 2007a, s. 3). Bu ilkeler:

- SAI'nin bağımsızlık kapsamını ayrıntılı bir şekilde açıklayan bir mevzuatın olması,
- Görevlerinin ifasında SAI başkanlarının ve üyelerinin bağımsız olmaları,
- Denetim konularını seçerken, denetimlerin planlama, programlama, yürütme ve izleme süreçlerinde, kurumun yapılandırılması ve idaresinde, yaptırım kararlarının uygulanmasında, Yasama veya Yürütmenin yönlendirme veya müdahalesine kapalı olmaları,
- SAI'lerin, yasalarla kendilerine verilen görevleri usulünce yerine getirmeleri için gerekli bütün belge ve bilgilere zamanında, doğrudan ve serbest olarak erişebilmek için gerekli yetkilere sahip olmaları,
- SAI'lerin, denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlama hususunda sınırlandırılmamaları, denetim çalışmaları ile elde ettikleri sonuçları en az yılda bir kere raporlamaları,
- Denetim raporlarının içerik ve zamanlamasını belirleyebilme ile raporları yayımlama özgürlüğüne sahip olmaları,
- SAI tavsiyelerinin izlenmesinde etkin bir mekanizmanın olması,

- SAI'lerin; yürütmenin herhangi bir kontrol veya yönlendirmesi olmadan, gerekli ve makul miktarda beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahip olmaları, bütçelerini kendilerinin yönetmesi ve usulüne uygun olarak tahsis etmeleri,

Gerekmektedir.

Lima ve Meksiko Deklarasyonuna benzer şekilde, Birleşmiş Milletler'in (GA-resolution A/66/209) sayılı ve "Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması" konulu Genel Kurul Kararında ise; SAI'lerin görevlerini, yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dışarıdan gelecek etkilere karşı korunmaları halinde yerine getirebilecekleri ifade edilmektedir. (INTOSAI, 2007a, s. 3 ve INTOSAI, 2012, s. 9).

INTOSAI ve Birleşmiş Milletlere benzer şekilde OECD (2014a)'ye göre ise, SAI'nin bağımsızlığının sağlanabilmesi için:

- Hükümete ve Parlamento'ya karşı bağımsızlığının garanti altına alınması,
- SAI Başkanının Parlamento tarafından seçilmesi,
- SAI hesaplarının parlamento içinde oluşturulan bir komite tarafından denetlenmesi,
- SAI'nin aynı denetim standartlarıyla denetlenmesinin sağlanması,
- Parlamento'ya sunulan denetim raporu türlerinin net olarak belirlenmesi fakat seçici olunması ve bu kararın mümkün olduğunca SAI'ye bırakılması,
- Parlamento'nun ilgilendiği konular hakkında SAI'nin bilgilendirilmesi ama denetim konusuna ilişkin kararın SAI'ye bırakılması,
- Özel sebepler dışında tüm denetim raporlarının belirli aralıklarla kamuoyuna sunulmasının sağlanması,
- Parlamenter Komitenin çalışmasına ilişkin kuralların belirlenmesi,
- Parlamenter Komitenin SAI raporlarının içeriği hakkında bilgi sahibi olmasının sağlanması,
- Parlamenter Komitenin toplantılarının kamuoyuna ve medyaya açık olması (özel sebeplerle sınırlandırılmadıkça) (OECD, 2014a, s. 49-50)

Gerekmektedir.

INTOSAI ve OECD dışında Blume ve Voigt (2011) tarafından yapılan ve SAI'lerin bağımsızlıkları arttıkça, etkilerinin daha önemli hale geldiği varsayımından hareket edilen çalışmada, SAI'lerin Bağımsızlık derecesinin şu kurumsal ayrıntılara göre belirlendiği ifade edilmektedir:

- ▲ Denetçilerin gerekli bilgileri denetlenen kurumdan tam ve doğru bir şekilde alabilmeleri, denetim raporlarının kalitesini artırmaktadır (Blume & Voigt, 2011, s. 219).
- ▲ Denetçilerin denetim dönemleri uzadıkça, bağımsızlıkları artmaktadır.
- ▲ Denetçilerin işe alınma süreçleri bağımsızlıklarını etkilemektedir. Hükümet tarafından işe alındıklarında denetimin etkinliği azalmaktadır.
- ▲ Hükümet yetkililerinin, raporunu beğenmediği denetçiyi işten atma yetkisi olursa, denetçinin bağımsızlığı ve raporun etkinliği azalmaktadır.
- ▲ Denetçinin ücret düzeyi, çalışanların kalitesini artırmaktadır.
- ▲ Daha ileri metotlarla eğitim vermesi ve literatürü takip etmesi SAI'nin bütçesinin yeterli olmasına bağlıdır.
- ▲ Anayasanın ilgili maddelerinde SAI'nin bağımsızlığının garanti edilmiş olması gerekmektedir. Anayasanın değiştirilmesi, normal kanunlardan çok daha zor olduğu için, bağımsızlığın Anayasada güvence altına alınmış olması daha güvenilirdir.

Yukarıda yer alan raporlarda da belirtildiği gibi, Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığının sağlanabilmesi için SAI başkanı ve üyelerinin görevlerini yerine getirirken bağımsız olmaları, denetim konularının SAI tarafından seçilmesi, denetim raporlarının belirli zamanlarda kamuoyuna yayımlanması ve bağımsızlığın anayasa ve kanunlarla güvence altına alınması gerekmektedir (INTOSAI, 1977, s. 4 ve OECD, 2014a, s. 39). Bu ise hukukun üstünlüğüne dayanan demokrasilerde yasal güvenceyi temin eden iyi işleyen kurumların mevcut olması ile mümkündür. Dolayısıyla hukukun üstünlüğü ve demokrasi, gerçek anlamda bağımsız devlet denetimi için esastır ve Lima Deklarasyonunun temelini oluşturmaktadır (INTOSAI, 1977, s. 4).

Lima ve Meksiko Deklarasyonu ile Birleşmiş Milletler Kararı gibi birçok dokümanda SAI'nin bağımsızlığının önemi vurgulanmaktadır (EUROSAI, 2013, s. 13). Örneğin Uluslararası Bütçe Ortaklığı (IBP) (2012) tarafından hazırlanan Bütçe Şeffaflığı Çalışmasında; SAI'leri bağımsız olmayan ülkelerde, bütçe şeffaflığının ve yasama

denetiminin de zayıf olduğu belirtilmektedir. Benzer şekilde; EUROSAI (2013)'nin raporunda; bağımsızlık olmadan SAI raporlarının dış etkilere maruz kalabileceği, SAI'nin bağımsızlığının sağlanmasına ilişkin farklı yöntemlerin geliştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, bu raporda, SAI'nin bağımsızlığının örgütsel, idari, yasal ve mali olmak üzere dört boyutundan bahsedilmektedir (EUROSAI, 2013, s. 3):

-Örgütsel bağımsızlık: Her SAI denetim faaliyetlerinde diğer kurumlardan bağımsızdır. SAI'lerin farklı örgütlenme yapıları olabilmektedir (EUROSAI, 2013, s. 3). Örneğin 17 Avrupa ülkesinde genel başkan, ombudsman, başkan gibi çeşitli adlar altında bir başkan bulunmaktadır ve denetim raporları başkan tarafından yayınlanmaktadır (EUROSAI, 2013, s. 3). Ayrıca, Başkan ya da Kurul; kendi SAI'lerinin, yasama gibi diğer kişi ve kurumların etkilerinden bağımsız olacağına karar vermektedir.

-Kişisel/idari bağımsızlık: SAI'ler bir kişi ya da Kurul tarafından yönetilebilmektedir. Hükümet üyelerinden ya da siyasi partilerden seçilen SAI Başkanı yasama organı tarafından seçilebildiği gibi Kamu Hesapları Komitesi ya da Cumhurbaşkanı tarafından da seçilebilmektedir (EUROSAI, 2013, s. 6).

-Yasal bağımsızlık: SAI'nin görev ve yetkileri Anayasada ve kanunlarda tanımlanmaktadır (EUROSAI, 2013, s. 9). SAI'in yıllık denetim planı SAI Başkanı, kurullar ve diğer organlar tarafından onaylanmaktadır (EUROSAI, 2013, s. 9). SAI'lerin birçoğu görev ve yetkileri kapsamındaki denetim konularına ve denetim yöntemine karar vermede ve seçmede özgürdürler (EUROSAI, 2013, s. 9). Tüm SAI'ler merkezi yönetim kapsamındaki bakanlıkları ve onların birimlerini ve diğer hükümet birimlerini denetlemektedir (EUROSAI, 2013, s. 9). SAI'ler; mali denetim, performans denetimi, düzenlilik denetimi, yargı kontrolü ve soruşturma türü işlemleri yapmakta ve raporlarını yasama organına sunmaktadırlar (EUROSAI, 2013, s. 10).

-Mali bağımsızlık: SAI'lere bütçeden aktarılacak ödeneğe SAI yönetimi karar vermektedir. Bu ödenek talebi yasama organı tarafından onaylanmaktadır (EUROSAI, 2013, s. 10).

EUROSAI (2013)'ye göre; tüm SAI'ler görevlerini; anayasadan, kanunlardan ya da her ikisinden aldıkları yetkiyle yerine getirmektedirler. Ulusal bütçeyle finanse edilen SAI'ler bütçelerini kendileri yönetmektedir. Birleşmiş Milletler Kararındaki "yüksek

denetim kurumlarını güçlendirerek, kamu yönetiminde etkinliği, etkililiği, hesap verebilirliği ve şeffaflığı sağlamak” amacı EUROSAI tarafından da benimsenmektedir.

INTOSAI’ye göre ise SAI’nin bağımsızlığı, kurumun mali bağımsızlığı ile üye ve denetçilerinin bağımsızlığından oluşmaktadır. Mali bağımsızlık; Yüksek Denetim Kurumlarına, görevlerini yerine getirmeye imkân verecek mali olanakların sağlanarak, kendilerine tahsis edilen kaynakları uygun gördükleri şekilde kullanım hakkını vermektedir (INTOSAI, 1977, s. 7). Üye ve denetçilerinin bağımsızlığı ise, Anayasa ile güvence altına alınmaktadır. Bazı ülkelerde SAI Başkan ve üyelerinin görev süresi 3-12 yıl ile sınırlandırılmışken, bazı ülkelerde emeklilik yaşına kadar çalışabilmelerine imkan verilmektedir (Kanis, 2012, s. 27).

Yukarıda ayrıntılı olarak bahsedilen ve Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığını belirleyen faktörler aşağıdaki Tablo 5’te özetlenmektedir:

Tablo 5: Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığını Belirleyen Faktörler

Kişi / Kurum Adı	YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ BAĞIMSIZLIĞINI BELİRLEYEN FAKTÖRLER
INTOSAI (2007)	SAI’nin bağımsızlık kapsamının mevzuatta ayrıntılı olarak belirlenmesi
	Görevlerinin ifasında SAI başkanlarının ve üyelerinin bağımsız olmaları
	Denetim konularını seçerken, denetim sürecinde, kurumun yapılandırılması ve idaresinde, yaptırım kararlarının uygulanmasında, Yasama veya Yürütmenin yönlendirme veya müdahalesine kapalı olmaları
	SAI’lerin, kendilerine verilen görevleri yerine getirmeleri için gerekli bilgi ve belgelere zamanında, doğrudan ve serbest olarak erişebilmek için gerekli yetkilere sahip olmaları
	SAI’ler, denetim çalışmaları ile elde ettikleri sonuçları en az yılda bir kere raporlamaları
	Denetim raporlarının içerik ve zamanlamasını belirleyebilme ile raporları yayımlama özgürlüğüne sahip olmaları
	SAI tavsiyelerinin izlenmesinde etkin bir mekanizmanın olması
	SAI’lerin bütçelerini kendilerinin yönetmesi ve usulüne uygun olarak tahsis etmeleri
OECD (2014)	Hükümete ve Parlamento’ya karşı bağımsızlığının garanti altına alınması
	SAI Başkanının Parlamento tarafından seçilmesi
	SAI hesaplarının parlamento içinde oluşturulan bir komite tarafından denetlenmesi
	SAI’nin mali hesaplarının uluslararası denetim standartlarıyla denetlenmesinin sağlanması
	Parlamento’ya sunulan denetim raporu türlerinin belirlenmesine ilişkin kararın

	mümkün olduğunca SAI'ye bırakılması
	Parlamentonun ilgilendiği konular hakkında SAI'nin bilgilendirilmesi ama denetim konusuna ilişkin kararın SAI'ye bırakılması
	Özel sebepler dışında tüm denetim raporlarının belirli aralıklarla kamuoyuna sunulmasının sağlanması
	Parlamenter Komitenin çalışmasına ilişkin kuralların belirlenmesi
	Parlamenter Komitenin SAI raporlarının içeriği hakkında bilgi sahibi olmasının sağlanması
	Parlamenter Komitenin toplantılarının kamuoyuna ve medyaya açık olması (özel sebeplerle sınırlandırılmadıkça)
Blume ve Voigt (2011)	Denetçilerin gerekli bilgileri denetlenen kurumdan tam ve doğru bir şekilde alabilmeleri
	Hükümet yetkililerinin, raporunu beğenmediği denetçiyi işten atma yetkisinin olmaması
	Denetçinin ücret düzeyi
	Anayasanın ilgili maddelerinde SAI'nin bağımsızlığının garanti edilmiş olması
EUROSAI (2013)	SAI'lerin denetlenen kurumlardan bağımsız olmaları (<i>Örgütsel bağımsızlık</i>)
	SAI'ler bir kişi ya da Kurul tarafından yönetilebilmesi (<i>Kişisel/idari bağımsızlık</i>)
	SAI'nin görev ve yetkilerinin Anayasada ve kanunlarda tanımlanması (<i>Yasal bağımsızlık</i>)
	SAI'lere bütçeden aktarılacak ödeneye SAI yönetiminin karar vermesi (<i>Mali bağımsızlık</i>)

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Özetle; yüksek denetim kurumlarının bağımsızlıklarının sağlanabilmesi için; hükümete ve parlamentoya karşı bağımsızlıklarının yasayla garanti altına alınmış olması, yasama ve yürütme organının müdahalesine kapalı olması, SAI Başkanının parlamento tarafından seçilmesi, SAI raporlarının parlamentoda görüşülmesi ve belirli aralıklarla kamuoyuna duyurulması ile SAI'nin bütçesini belirleyebilme yetkisinin olması gerekmektedir.

SAI'ler yürütme organına ya da yasama organına karşı sorumlu olsalar da, bağımsızlıklarının korunması için denetim raporlarında bahsedilen önerilerin dikkate alınması gerekmektedir (OECD, 2014a, s. 50). Dolayısıyla SAI tarafından yapılan denetimin etkinliğini arttıran en temel faktörlerden biri SAI'lerin bağımsızlığıdır (IBP,

2008, s. 32). Bu nedenle SAI'lerin bağımsızlığının objektif kriterlere göre ölçülmesi önemli olmaktadır.

2.5.2.2. SAI'lerin Bağımsızlığının Ölçülmesi

Bütçe sürecinin bir parçası olan kamu kaynaklarının denetiminde önemli bir faktör olan SAI'lerin bağımsızlığının ölçülmesinde çeşitli kriterler belirlenmektedir. IBP tarafından, genel kabul görmüş denetim ilkeleri göz önüne alınarak “SAI'lerin Bağımsızlığı Endeksi” oluşturulmuştur. Söz konusu endeks, SAI'lerin bağımsızlığına ışık tutabilecek soruların cevaplandırılmasıyla oluşturulmaktadır. Endekste yer alan sorular aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (IBP, 2008, s. 48)¹⁵:

- SAI Başkanı görevden alınmadan önce son olarak Devletin yürütme organı dışında yasama ve yargı gibi organlarının izni alınmakta mıdır?
- Kamu maliyesini denetlemek için SAI'ye yasal yetki verilmiş midir?
- SAI'nin bütçesine kim karar vermektedir?
- Güvenlik sektörü ile ilgili merkezi yönetim kuruluşlarının denetimleri SAI tarafından yapılmakta mıdır?

SAI'nin örgütlenme yapısı ve bağımsızlığı ile ekonomik değişkenler arasındaki ilişkiyi inceleyen Blume ve Voigt (2011)'in çalışmasında ise; SAI'nin bağımsızlığı değişkeni için beş soruya verilen cevapların ortalaması alınarak bir puanlama yapılmaktadır. Bu sorular; hükümetin mali sorumluluğunun onaylanması, mali sistemin, iç kontrol ve denetim fonksiyonlarının denetimini ne kadar kapsadığı, SAI önerilerinin ne kadarının uygulandığı, SAI'nin bağımsızlığına ilişkin kurumsal düzenlemelerin varlığı, denetim konularına kimin karar verdiğine ilişkindir (Blume & Voigt, 2011, s. 220).

IBP ile Blume ve Voigt (2011) tarafından Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına ilişkin oluşturulan endekste yer alan sorular aşağıdaki Tablo 6'da özetlenmektedir:

¹⁵ Burada yer alan sorular, IBP tarafından hazırlanan 2006, 2008, 2010 ve 2012 yılları Bütçe Şeffaflığı Çalışmasındaki SAI'lerin Bağımsızlığı Endeksini oluşturan sorulardır.

Tablo 6: Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı Endeksinde Yer Alan Sorular

Kişi / Kurum Adı	YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ BAĞIMSIZLIĞI ENDEKSİNDE YER ALAN SORULAR
IBP (2008)	SAI Başkanı görevden alınmadan önce son olarak Devletin yürütme organı dışında yasama ve yargı gibi organlarının izni alınmakta mıdır?
	Kamu maliyesini denetlemek için SAI'ye yasal yetki verilmiş midir?
	SAI'nin bütçesine kim karar vermektedir?
	Güvenlik sektörü ile ilgili merkezi yönetim kuruluşlarının denetimleri SAI tarafından yapılmakta mıdır?
Blume ve Voigt (2011)	Hükümetin mali sorumluluğu onaylanmakta mıdır?
	Mali sistemin, iç kontrol ve denetim fonksiyonlarının denetimini ne kadar kapsamaktadır?
	SAI önerilerinin ne kadarı uygulanmaktadır?
	SAI'nin bağımsızlığına ilişkin kurumsal düzenlemelerin var mıdır?
	Denetim konularına kimin karar vermektedir?

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Zyl vd. (2009) ise çalışmasında; SAI'lerin parlamento yerine yürütme organına karşı sorumlu olduğu ülkelerde, SAI'nin bağımsızlığının ve denetim raporlarının geçerliliğinin azaldığını, bunun sonucunda yürütmenin, denetlenen ve raporlanan konuları doğrudan etkileme gücü ve yetkisinin bulunduğunu ifade etmektedir. Bu durum kamu kaynaklarının etkin kullanılması ve denetlenmesine engel teşkil etmektedir. Diğer bir ifadeyle, kamu kaynaklarının etkin kullanımı ve ülkenin mali performansının iyileşmesi için SAI'lerin bağımsızlığının sağlanması önemli bir faktördür. SAI'lerin bağımsızlığının mali performansa etkisi bir sonraki başlıkta incelenmektedir.

2.5.2.3. SAI'lerin Bağımsızlığının Mali Performansa Etkisi

Kamu mali yönetim sisteminin son aşamasını, kamu hesaplarının ve mali uygulamaların Yüksek Denetim Kurumu (SAI) tarafından denetlenmesi oluşturmaktadır (IBP, 2006, s. 25). Yapılan ampirik çalışmalar çok sınırlı olmakla beraber, bu çalışmaların SAI'lerin ülkelerdeki ekonomik etkisinin analiz edilmesi üzerinde yoğunlaştıkları görülmektedir. SAI'ler etkin çalıştıklarında; i) kamu harcamalarının ve bütçe açıklarının azaltılmasını, kamu gelirlerinin ise artırılmasını sağlamak suretiyle maliye politikasını etkilemektedir. ii) hükümet birimlerinin harcama davranışlarını izlemek suretiyle yolsuzluk düzeyini azaltmakta, bu ise beraberinde hükümetin etkinliğini artırmaktadır. iii) Son olarak emek

ve toplam faktör verimliliğini artırmak suretiyle ekonomide kullanılan toplam kaynakların verimliliğini artırmaktadır (Blume & Voigt, 2011, s. 216).

Schelker ve Eichenberger (2010); yüksek denetim kurumunun bağımsızlığı arttıkça, vergi oranları, vergi yükü ve kamu harcamalarının azaldığı sonucuna ulaşmaktadır. Benzer şekilde, Persson ve Tabellini (2003) tarafından anayasal kurumların ekonomik değişkenler üzerindeki etkisinin analiz edildiği çalışmada, SAI denetimi kamu harcamalarının ve vergi gelirlerinin azalmasını sağlamaktadır. Çünkü SAI denetiminin olması, hükümet birimlerinin daha etkin çalışmasını sağlamakta, bu ise aynı miktarda kamu malının daha az kaynak kullanılarak üretilmesini mümkün hale getirmektedir. Bu da beraberinde kamu harcamalarının finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin ve vergi oranlarının azalmasını sağlamaktadır (Schelker & Eichenberger, 2010, s. 366).

Schelker ve Eichenberger (2010)'a göre, yüksek denetim kurumları tarafından bağımsız incelenen mali tablolar sonucunda hazırlanan denetim raporları, bilgi maliyetini azalttığı gibi vatandaşlar ve hükümet arasındaki asil-vekil problemini de ortadan kaldırarak mali şeffaflığı arttırmaktadır (Schelker & Eichenberger, 2010, s. 357). Mali şeffaflıktaki artış ise asimetrik bilgiyi azaltacağından işlem maliyetleri ve beraberinde kamu borcu azalmaktadır¹⁶. Mali şeffaflığın sağlanması için sunulan bilginin kalitesi, miktarı ve zamanlaması çok önemlidir. Doğru ve güvenilir bilgi edinemeyen vatandaşlar ve yatırımcılar doğru kararlar alamazlar ve bu durum raporların hatalı olması sonucunu doğurmaktadır (Schelker, 2012, s. 435). Bağımsız dış denetim, bütçe açıklarının azalmasına da yardımcı olmaktadır (Blume & Voigt, 2011, s. 217). Ayrıca bürokratların yolsuzluk faaliyetine girmelerini daha riskli ve dezavantajlı hale getirdiğinden SAI denetimi bağımsızlaştıkça, yolsuzluk düzeyi ve israf önemli ölçüde azalmaktadır (Olken, 2007, s. 243; Ferraz & Finan, 2008, s. 744; Schelker, 2008, s. 1 ve Blume & Voigt, 2011, s. 217). Bu nedenle, hükümetin mali performansı üzerinde SAI denetçilerinin etkisi araştırılırken, denetçi bağımsızlığının sağlanması temel koşuldur (Schelker, 2008, s. 7 ve Schelker, 2012, s. 435).

Bağımsız ve güçlü bir yüksek denetim organı - bazı ülkelerde hesap mahkemesi ya da genel denetim olarak da bilinmektedir - olmayan ülkelerde hükümetin mali işlemleri denetlenememektedir. Bu nedenle SAI'lerin yürütme organından bağımsız çalışması

¹⁶ Bkz. Birinci Bölüm 1.5. nolu başlık: Mali Şeffaflığın Mali Performansa Etkisi

gerekmektedir (IBP, 2006, s. 25). SAI'ler ancak bağımsız çalışmaları ve bu bağımsızlıkları yasalarla güvence altına alındığı zaman mali şeffaflık ve beraberinde kamu borcu üzerinde etkili olmaktadır.

Çalışmanın son bölümünde, mali performansın bir göstergesi olarak kamu borçlanma gereği azaltılmasında mali şeffaflığın ve Yüksek denetim Kurumlarının etkisi ampirik olarak incelenmektedir. Yüksek Denetim Kurumlarının etkisi incelenirken, SAI'lerin kurumsal yapısı üzerinde durulmakta ve bu kapsamda SAI'lerin örgütlenme yapıları ile bağımsızlıklarının kamu borcu üzerindeki etkisi analiz edilmektedir.

3. BÖLÜM - MALİ PERFORMANSIN BELİRLENMESİNDE MALİ ŞEFFAFLIK VE YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ETKİSİNE DAİR AMPİRİK İNCELEME

Çalışmanın bu kısmına kadar, mali şeffaflık ile Yüksek Denetim Kurumlarının (SAI'lerin) bağımsızlığı ve örgütlenme yapılarının mali performans üzerindeki etkisini ampirik olarak incelemek amacıyla; ilk olarak mali şeffaflığın mali performans üzerindeki etkisi incelenmiş, ardından Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığının ve örgüt yapılarındaki farklılıkların mali performansa etkisi teorik ve uygulamalı literatür açısından ele alınmıştır. Çalışmanın uygulama kısmını oluşturan bu bölümde ise; söz konusu değişkenler arasındaki ilişki ampirik olarak incelenmektedir. Bu amaçla; öncelikle ampirik incelemede kullanılacak değişkenlerin tanımları ve hangi kaynaktan sağlandıkları açıklanmakta, ardından kullanılacak ekonometrik yöntem hakkında bilgi verilerek, modelin tanımlanması ve modelin tahmin sonuçlarına yer verilmektedir.

3.1. VERİ VE YÖNTEM

Bu çalışmada, bağımlı değişken olarak ele alınan mali performans, makroekonomik kontrol değişkenleri ve açıklayıcı kurumsal değişkenlerle açıklanmaktadır. Değişkenlere ilişkin veri setleri oluşturulurken, her uluslararası kuruluşun farklı yöntemler kullanarak veri setlerini oluşturdukları göz önüne alınmakta ve bu doğrultuda, daha sağlıklı ve tutarlı sonuçlar elde edebilmek için modelde kullanılan değişkenlere ilişkin veri setinin belirli ve benzer kaynaklardan yararlanılarak oluşturulmasına özen gösterilmektedir. Bu çerçevede; çalışmada kullanılan kontrol değişkenleri; Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund - IMF) ve Dünya Bankası (World Bank - WB) veri tabanlarından elde edilmektedir. Mali şeffaflık ve SAI'lerin bağımsızlığı değişkenleri için ise Uluslararası Bütçe Ortaklığı (International Budget Partnership - IBP) tarafından yayımlanan veriler kullanılmaktadır.

Modelde kullanılacak değişkenlerin tanımları ve kaynakları aşağıda yer alan Tablo 7'de özetlenmekte, bir sonraki başlıkta da değişkenlere ayrıntılı olarak yer verilmektedir.

Tablo 7: Modelde Kullanılacak Değişkenlerin Tanımları ve Kaynakları

Değişkenin Kısa Adı	Değişkenin Adı	Değişkenin Birimi	Kaynak
borc	Gayrisafi genel devlet borcu	GSYİH'nın oranı cinsinden	Uluslararası Para Fonu (IMF) - Dünya Ekonomik Görünümü Veri Tabanı (WEO)
harc	Toplam devlet harcaması	GSYİH'nın oranı cinsinden	Uluslararası Para Fonu (IMF) - Dünya Ekonomik Görünümü Veri Tabanı (WEO)
bym	GSYİH'daki büyüme oranı	Yüzde olarak (yıllık)	Dünya Bankası Veri Tabanı
cid	Cari işlemler dengesi	GSYİH'nın yüzdesi olarak	Dünya Bankası Veri Tabanı
dyy	Doğrudan yabancı yatırımlar	GSYİH'nın yüzdesi olarak	Dünya Bankası Veri Tabanı
obi	Mali şeffaflık	100 puan üzerinden	Uluslararası Bütçe Ortaklığı (IBP) - Bütçe Şeffaflığı Endeksi (OBI)
saibagmsz	SAI'lerin bağımsızlığı	100 puan üzerinden	Uluslararası Bütçe Ortaklığı (IBP) - Bütçe Şeffaflığı Çalışması
saikur	SAI'lerin örgüt yapısı	Gölge Değişken (yargı=1; diğerleri=0)	Uluslararası Bütçe Ortaklığı (IBP) - Bütçe Şeffaflığı Çalışmasından faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.
obi_ofis	Yargı tipi dışında örgütlenmesi olan SAI'lere sahip ülkelerdeki mali şeffaflık	Gölge Değişken	Yazar tarafından oluşturulmuştur.
obi_yargi	Yargı tipi örgütlenmesi olan SAI'lere sahip ülkelerdeki mali şeffaflık	Gölge Değişken	Yazar tarafından oluşturulmuştur.
saibagmsz_ofis	Yargı tipi dışında örgütlenmesi olan SAI'lere sahip ülkelerde SAI'lerin bağımsızlığı	Gölge Değişken	Yazar tarafından oluşturulmuştur.
saibagmsz_yargi	Yargı tipi örgütlenmesi olan SAI'lere sahip ülkelerde SAI'lerin bağımsızlığı	Gölge Değişken	Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Notlar:

i) Yazar tarafından oluşturulan gölge değişkenleri; yargı tipi SAI'lere sahip ülkelere "1", diğerlerine "0" verilerek elde edilmiştir.

ii) WEO Veri Tabanına <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2013/02/weodata/index.aspx> adresinden ulaşılmıştır.

iii) Dünya Bankası Veri Tabanına <http://data.worldbank.org/> adresinden ulaşılmıştır.

3.1.1. Verilerin Tanımlanması

3.1.1.1. Bağımlı Değişken: Mali Performans

Kamu giderlerinin kamu gelirlerini aşması durumunda ortaya çıkan bütçe açıklarının birincil finansman araçlarından en önemlisinin borçlanma olduğu gözönüne alındığında, bütçe açığının yanı sıra kamu borcu değişkeninin de mali performans göstergesi olarak kullanılması mümkündür. İlgili literatür çalışmalarına ayrıntılı olarak yer verilen 1.5. no'lu alt başlıkta da belirtildiği üzere, mali performansın göstergesi olarak genellikle bütçe açığı ve kamu borcu değişkenlerinin kullanıldığı görülmektedir. Söz konusu çalışmalardan hareketle bu çalışmada, mali performans ölçütü olarak IMF-Dünya Ekonomik Görünümü Veri Tabanından (WEO) elde edilen ve kreditorlere gelecekte ödenmesi gereken tüm yükümlülükleri kapsayan gayrisafi devlet borcunun GSYİH oranını gösteren “gayrisafi devlet borcu / GSYİH” değişkeni kullanılmaktadır.

3.1.1.2. Açıklayıcı Değişkenler: Mali Şeffaflık ve SAI'lerin Kurumsal Yapısı

Çalışmada ilk olarak mali şeffaflığın kamu borcu üzerindeki etkisi incelenmektedir. Daha sonra literatüre katkısı olacağı düşünülen ve bütçenin denetiminde önemli bir rolü bulunan Yüksek Denetim Kurumlarının kurumsal yapıları kapsamında SAI'lerin bağımsızlıkları ve örgütlenme yapılarının kamu borcu üzerindeki etkisi üzerinde durulmaktadır. Bahsi geçen açıklayıcı değişkenlere, aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmektedir.

3.1.1.2.1. Mali Şeffaflık

Çalışmanın 1.6. no'lu alt başlığında da ayrıntılı olarak yer verildiği üzere; mali şeffaflıktaki artış, bürokratların etki alanlarını genişletmek için yaptıkları harcamaların kontrol altına alınmasına yardımcı olmakta, politikacılar ve vatandaşlar arasındaki asimetrik bilgiyi azaltarak mali illüzyonu ortadan kaldırmakta ve kamu harcamalarının finansman kaynaklarından biri olan kamu borcunun azalmasını sağlamaktadır. Bu şekilde kamu kaynaklarının etkin kullanılmasına katkıda bulunmaktadır (Alt & Lassen,

2006, s. 1403; Sedmihradská & Haas; 2013, s. 109). Mali şeffaflığın ölçülebilir hale getirilebilmesi için son 20 yıldır IMF, Dünya Bankası ve OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) gibi uluslararası kuruluşlar tarafından standartlar oluşturularak mali şeffaflık endeksi¹⁷ yayınlanmaktadır.

Ancak söz konusu endeksler belirli yıllarda belirli ülkeler için oluşturulduğundan, ülkeler arası mali şeffaflık karşılaştırmalarında kullanılamamaktadır. Vatandaşın kamu kaynaklarının toplanması ve harcanması konusunda bilgiye erişim derecesini ölçmeyi hedeflemesi, Bütçe Şeffaflığı Endeksini diğer uluslararası kuruluşların çalışmalarından farklı kılan temel unsur olmakla beraber, diğer farklılık ve üstünlükler aşağıda yer almaktadır (IBP, 2008; 11):

- Araştırma sorularının özellikle sivil toplum örgütleri ve akademik kuruluşlardan oluşan ve yürütme organından bağımsız araştırmacılar tarafından cevaplanması, endeksin güvenilirliğini artırmaktadır (Renzio ve Masud, 2011; 611).
- Sorulara verilen yanıtlar, her ülke için belirlenen hakem heyeti ve daha sonra IBP yetkilileri tarafından gözden geçirilmektedir. Her soru için verilen puanlarla beraber söz konusu yorumlar da yayınlanmaktadır. Bu şekilde araştırmacılar, verilerin geçerliliğini bağımsız bir şekilde doğrulama imkanını elde etmektedirler (Renzio ve Masud, 2011; 611). Ayrıca IBP tarafından cevapların güvenilirliğini ve tutarlılığını değerlendirmek için 2 çalışma daha yapılmaktadır (IBP, 2008; 51):

Birincisi, araştırma sonuçları diğer şeffaflık endeksleriyle karşılaştırılmaktadır. Örneğin Bütçe Şeffaflığı Endeksi ile Dünya Bankasının yayınladığı Dünya Yönetişim Göstergeleri'nde (World Governance Indicator) yer alan "Hesap Verebilirlik Endeksi" arasında 0,737 oranında bir korelasyon bulunurken, Küresel Bütünlük Endeksiyle (Global Integrity Index) 0,681, Freedom House tarafından yayımlanan Demokrasi Endeksiyle 0,691 oranında korelasyon bulunmaktadır. Bu sonuçlar Bütçe Şeffaflığı Endeks sonuçlarının tutarlı olduğunu göstermektedir.

İkincisi ise, her ülke için, araştırmacıların cevapları ile iki hakemin verdiği cevaplar arasındaki farklılık derecesini ölçen "oybirliği puanı" yayımlanmaktadır. 2008 yılında yayımlanan oybirliği puanları incelendiğinde 85 ülkenin 79'unda araştırmacı ve hakem cevapları arasında %70 ve üzeri oranında benzerlik olduğu görülmektedir.

¹⁷ Söz konusu endekslere ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. "Alt bölüm: 1.7."

Son aşamada her soru için araştırmacının, hakemin ve Ortaklık çalışanlarının verdikleri cevaplar gerekçeleriyle birlikte yayınlanmaktadır. Eğer ilgili dokümana elektronik ortamda erişilemiyorsa, ortaklık çalışanları araştırmacı ve/veya hakemle iletişime geçerek söz konusu dokümanı temin etmektedirler. Bu nedenle Bütçe Şeffaflığı Endeksinin kişisel algılara göre oluşturulmadığı, objektif kanıtlara dayandığı düşünülmektedir (Seifert vd., 2013; 92).

- OBI, vatandaşın devlet bütçesine ilişkin bilgilere erişmesi temeline dayanmaktadır. Diğer uluslararası kuruluşlar genelde devletin bütçe bilgisi oluşturup oluşturmadığı üzerine odaklandıklarından, kimlerin bu bilgiye erişebileceğini gözardı etmişlerdir (IBP, 2008, s. 11).
- Bir diğeri de, OBI'nin vatandaşın bütçe sürecine katılımına ilişkin yasama süreci ve dış denetim organının izleme sürecini kapsayan sorular içermesidir (IBP, 2008, s. 11).
- Ayrıca OBI; farklı gelir düzeylerinden, farklı coğrafi bölgelerden ülkeleri kapsamaktadır. OBI puanında gelişmiş ya da gelişmekte olan ülke ayrımının bir önemi bulunmamaktadır. Gelişmekte olan ülkeler de en az gelişmiş ülkeler kadar mali şeffaflığı sağlayabilmektedir. Önemli olan temel faktör, ülke hükümetinin vatandaşlarına karşı hesap verebilir olma konusunda istekli olup olmamasıdır (IBP, 2006; s.iv).
- Son olarak; OBI, bütçe şeffaflığına ilişkin ülkeler arasında karşılaştırılabilir bilgiyi elde edebilmek için analize dahil tüm ülkelerde aynı anda gerçekleştirilmektedir. Her iki yılda bir tekrarlandığından, zaman içindeki bütçe şeffaflığına ilişkin zaman serisi veri seti elde etmek mümkün olmaktadır (Renzio ve Masud, 2011; 611).

Tablo 8: Yıllar İtibariyle Bütçe Şeffaflığı Endeksinde Yer Alan Soru Sayısı ve Endeks Kapsamında İncelenen Ülke Sayısı

YILLAR	SORU SAYISI			ÜLKE SAYISI					
	OBI	İzleme (SAİ'lerin bağımsızlığı+Yasama gücü)	Toplam	81-100	61-80	41-60	21-40	0-20	Toplam
2006	91	31	122	6	9	21	13	10	59
2008	91	32	123	5	12	27	16	25	85
2010	92	31	123	7	13	33	19	22	94
2012	95	30	125	6	17	36	15	26	100

Kaynak: 2006, 2008, 2010 ve 2012 yıllarına ilişkin Bütçe Şeffaflığı Çalışmalarından faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 8’de de gösterildiği üzere; ilk olarak 2006 yılında yayınlanan OBI, daha sonra 2008, 2010 ve 2012 yıllarında olmak üzere her iki yılda bir güncellenmiştir. 2006 yılında 59 ülkeyi kapsayan çalışmadaki ülke sayısı her iki yılda bir artırılarak 2008 yılında 85, 2010 yılında 94 ve 2012 yılında ise 100 ülke üzerinde yapılmış ve her seferinde bir önceki ülke grubunu kapsayacak şekilde endeks oluşturulmuştur (Tablo 8). Bu şekilde yıllar itibariyle karşılaştırmaya imkan veren bir veri seti elde edilmektedir (Renzio & Masud, 2011, s. 610).

Bütçe Şeffaflığı Endeksi Tüm olumlu özelliklerinin yanında Bütçe Şeffaflığı Endeksi, yalnızca merkezi hükümetin bütçe şeffaflığını ölçmekte, yerleşmenin ya da federalleşmenin yoğun olduğu ülkelerde yerel idarelerin şeffaflığını değerlendirmemekte ve bütçe dışı fonları kapsamamaktadır (Renzio & Masud, 2011, s. 611). Ayrıca hükümet tarafından üretilen bilginin kalitesi, güvenilirliği ve kapsamını da değerlendirmemektedir. Örneğin OBI; hükümet harcamalarının, gelirlerinin ya da borçlanma bilgilerinin yasadışı yollarla elde edilip edilmediği üzerinde durmamaktadır. Benzer şekilde endeks, makroekonomik tahminlerin güvenilirliği ya da bütçe tahminlerinde kullanılan ekonomik varsayımları da hesaba katmamaktadır (IBP, 2008, s. 147).

IBP tarafından hazırlanan soruların yaklaşık %75’i bütçe dokümanlarının hazırlanması ve kamuoyuyla paylaşılmasına ilişkin iken, %25’i vatandaşın bütçe sürecine katılımı, yasama organı tarafından yapılan bütçe denetiminin etkinliği ve Yüksek Denetim Kurumlarının bütçe denetimindeki bağımsızlığı hakkındadır. Bütçe sürecinin şeffaflığı açısından hazırlanması öngörülen sekiz bütçe dokümanına ilişkin sorular bütçe şeffaflığı endeksini oluştururken, vatandaşın bütçe sürecine katılımı, yasama organının bütçe sürecini denetlemedeki gücü ve SAI’lerin bağımsızlığına ilişkin ayrı endeks puanları oluşturulmaktadır (IBP, 2008, s. 48-49 ve Seifert vd., 2013, s. 90).

Bütçe Şeffaflığı Endeksine göre, 81-100 arasında puanı olan ülkelerde bütçe sürecine ilişkin kamuoyuna “kapsamlı” bilgi sunulmakta, 61-80 arası olan ülkelerde kamuoyuyla “yeterli düzeyde” bilgi paylaşılmakta, 41-60 arası ülkelerin bütçeleriyle ilgili “biraz” bilgi paylaşılmakta, 21-40 arası ülkelerin bütçeleriyle ilgili minimum düzeyde bilgi paylaşılırken 0-20 arası ülkelerde bütçe süreciyle ilgili neredeyse hiçbir bilgiye ulaşılamamaktadır (IBP, 2006, s. 6 ve IBP, 2010, s. 16). Endeksin ilk yayınlandığı 2006

yılından 2012 yılına kadar analize dahil edilen ve karşılaştırma yapılabilen 40 ülke üzerinde yapılan çalışmada, 2006 yılında ortalama endeks puanı 47 (IBP, 2010, s. 36) iken, 2008 yılında 54 (IBP, 2010, s. 36), 2010 yılında 56 (IBP, 2010, s. 36) ve 2012 yılında ise 57 olmuştur (IBP, 2012, s. 23). Ülkelerin mali şeffaflık endeksi incelendiğinde ise endeks puanındaki en fazla artış oranının şeffaflık endeksi en düşük olan ülkelerde olduğu görülmektedir.

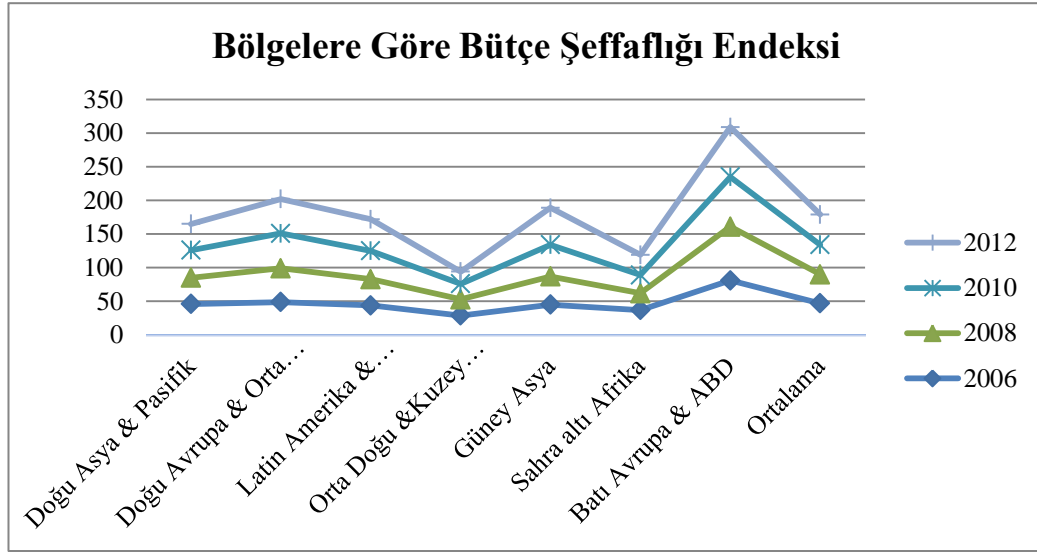
Bütçe Şeffaflığı Çalışması kapsamında incelenen ülkelerin coğrafi bölgeleri itibariyle mali şeffaflık endeksi puanlarının gösterildiği Tablo 9 ve Tablo 9'daki verilerden faydalanılarak oluşturulan Şekil 9'a göre, Batı Avrupa ve ABD ülkelerinden İsveç, Norveç, İngiltere, Fransa ve ABD dünyada mali şeffaflığın en fazla sağlandığı ülkeler olup bütçe sürecine ilişkin kamuoyuna yeterli bilgi sunulmaktadır. Orta Doğu ve Kuzey Afrika ülkeleri ile Sahra altı ülkeleri ise en az şeffaf ülkeler grubudur. Lübnan, Yemen, Liberya, Fas, Mozambik ve Zambiya bütçeleriyle ilgili minimum düzeyde bilgi paylaşırken; Nijerya, Sudan, Senegal, Cezayir, Lübnan, Irak ve Suudi Arabistan'ın bütçe süreçleriyle ilgili neredeyse hiçbir bilgiye ulaşamamaktadır. Mali şeffaflıkta yıllar itibariyle yaşanan değişime bakıldığında ise, bütçe şeffaflığının Latin Amerika ve Karayip ülkeleri ile Güney Asya ve Sahra altı Afrika ülkelerinde artış gösterdiği, Orta Doğu ve Kuzey Afrika ülkelerinde ise yıllar itibariyle mali şeffaflığın düştüğü görülmektedir. Doğu Asya, Pasifik, Doğu Avrupa ile Orta Asya, Batı Avrupa ve ABD ülkelerinde ise mali şeffaflığın çok fazla değişmediği anlaşılmaktadır.

Tablo 9: Bölgeler İtibariyle Bütçe Şeffaflığı Endeks Puanları

BÖLGE	2006	2008	2010	2012
	obi	obi	obi	obi
Doğu Asya & Pasifik	46	39	41	39
Doğu Avrupa & Orta Asya	49	50	52	51
Latin Amerika & Karayipler	44	39	42	47
Orta Doğu & Kuzey Afrika	29	24	23	18
Güney Asya	45	42	47	55
Sahra altı Afrika	37	25	27	30
Batı Avrupa & ABD	81	80	74	74
Ortalama	47	43	44	45

Kaynak: <http://survey.internationalbudget.org/#rankings> adresindeki verilerden faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 9: Dünyadaki Coğrafi Bölgelere Göre Bütçe Şeffaflığı Endeksinin Yıllar İtibariyle Değişimi



Kaynak: Tablo 9'dan faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Özetle, Uluslararası Bütçe Ortaklığı tarafından yayımlanan Bütçe Şeffaflığı Endeksi bütçe sürecinin şeffaflığına ilişkin sorulardan oluşmakta ve söz konusu sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucu puanlama yapılmaktadır. Yapılan çalışmalarda, mali şeffaflığı en objektif şekilde ölçen aracın Bütçe Şeffaflığı Endeksi olduğu kabul edildiğinden ve gerek çok sayıda ülkeyi kapsamaması gerekse yıllar itibariyle karşılaştırmaya olanak vermesi bakımından bu çalışmada; mali şeffaflık değişkeni için Uluslararası Bütçe Ortaklığı tarafından yayımlanan Bütçe Şeffaflığı Endeksi (*obi*) kullanılmaktadır¹⁸.

3.1.1.2.2. SAI'lerin Kurumsal Yapısı: Bağımsızlıkları ve Örgütlenme Yapıları

Bütçe sürecinde yer alan kurumların bütçenin şeffaflığının sağlanmasında büyük önemi bulunmaktadır. Schelker ve Eichenberger (2010)'e göre, Yüksek Denetim Kurumları tarafından yapılan denetimler, bilgi maliyetini azalttığı gibi vatandaşlar ve hükümet arasındaki asil-vekil problemini de ortadan kaldırarak mali şeffaflığı arttırmakta ve kamu borcunun azalmasına katkıda bulunmaktadır (Schelker & Eichenberger, 2010, s. 357).

¹⁸ OBI hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Alt bölüm: 1.7.4.

Bu çalışmada, bütçe şeffaflığının sağlanmasında önemli rol oynayan ve bütçe hakkının yasama organı adına bağımsız denetimini yapan Yüksek Denetim Kurumlarının kurumsal yapıları kapsamında SAI'lerin bağımsızlıkları ve örgütlenme yapılarının kamu borcu üzerindeki etkisi incelenmektedir.

3.1.1.2.2.1. SAI'lerin Bağımsızlıkları

İkinci Bölümde de belirtildiği üzere, kamu mali yönetim sisteminin son aşamasını, kamu hesaplarının ve mali uygulamaların yüksek denetim organı tarafından denetlenmesi oluşturmaktadır. Yüksek Denetim Kurumları tarafından yapılan denetimler sonucunda hazırlanan denetim raporları, bilgi maliyetini azalttığı gibi vatandaşlar ve hükümet arasındaki asil-vekil problemini de ortadan kaldırarak mali şeffaflığı arttırmaktadır. Mali şeffaflıktaki artış ise asimetrik bilgiyi azaltarak kamu borcunun azalmasına katkıda bulunmaktadır. Bunu sağlamak için SAI tarafından yapılan denetimin etkinliğini artırmak, diğer bir ifadeyle SAI'lerin bağımsızlığının sağlanması gerekmektedir.

Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığının kamu borcu üzerindeki etkisinin analizinin yapılabilmesi için SAI'lerin bağımsızlığının objektif bir şekilde ölçülmesi önem taşımaktadır. Bu nedenle, çalışmamızda 2.5.2.2. no'lu başlıkta ayrıntılı olarak yer verilen Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlık Ölçümlerinden uluslararası karşılaştırmalara uygun olan ve uluslararası kabul edilen denetim ilkeleri dikkate alınarak IBP tarafından hazırlanan SAI'lerin Bağımsızlığı Endeksi kullanılmaktadır. Söz konusu endeks aşağıda yer alan sorulara verilen cevapların puanlanmasından oluşmaktadır (IBP, 2012, s. 48)¹⁹:

- ♦ SAI Başkanı görevden alınmadan önce son olarak Devletin yürütme organı dışında yasama ve yargı gibi organlarının izni alınmakta mıdır?
- ♦ Kamu maliyesini denetlemek için SAI'lere yasal yetki verilmiş midir?
- ♦ SAI'lerin bütçesine kim karar vermektedir?

¹⁹ Burada yer alan sorular, IBP tarafından hazırlanan 2006, 2008, 2010 ve 2012 yılları Bütçe Şeffaflığı Çalışmasındaki SAI'lerin Bağımsızlığı Endeksini oluşturan sorulardır. Ayrıntılı bilgi için bkz. "Alt bölüm: 2.6.2"

- ♦ Güvenlik sektörü ile ilgili merkezi yönetim kuruluşlarının denetimleri SAI tarafından yapılmakta mıdır?

Yapılan analiz sonucunda; 2008 yılı verilerine göre 85 ülkenin 26'sında (%30), 2010 yılı verilerine göre 94 ülkeden 24'ünde (%25) ve 2012 yılında 100 ülkeden 24'ünde (%24) yasama ya da yargı organı yerine yürütme organı SAI Başkanını görevden alabilmektedir (IBP, 2008, s. 32; IBP, 2010, s. 50 ve IBP, 2012, s. 39).

Ayrıca 2008 yılında 38 ülkede, 2010 yılında ise 19 ülkede SAI bütçesine tahsis edilecek tutara yürütme organı karar vermektedir. Buna ilaveten, 2008 yılında 24 ülkede, 2010 yılında ise 45 ülkede SAI'lere tahsis edilen bütçe tutarı SAI'nin görevlerini yerine getirmesine yetmemektedir (IBP, 2008, s. 32 ve IBP, 2010, s. 50)

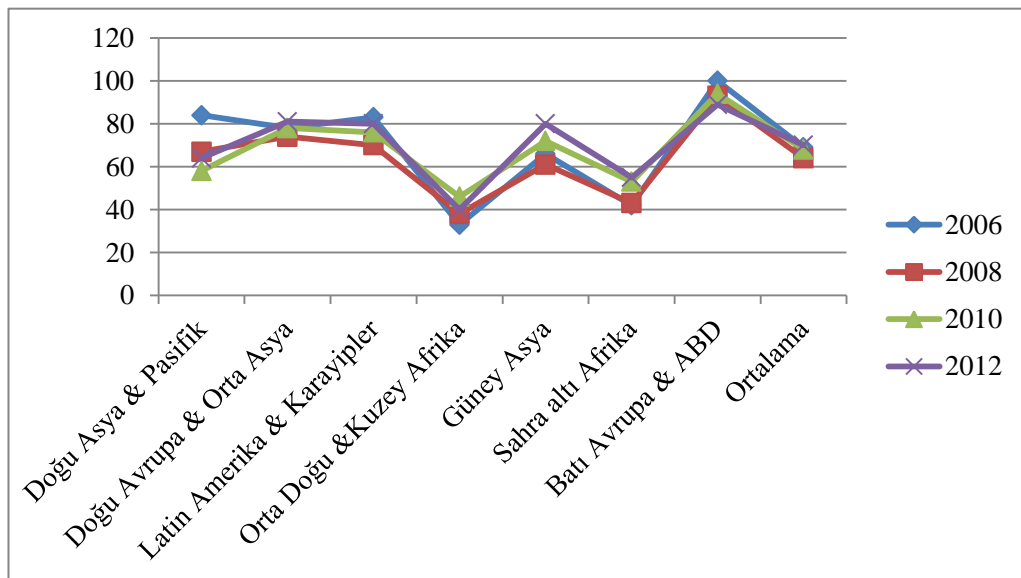
Yüksek Denetim Kurumları politik etkilerden uzak durarak parlamento adına denetim yaptıklarından yasama organı tarafından denetim bulgularının dikkate alınarak izlenmesi gerekmektedir (IBP, 2010, s. 51). Yürütmeye yasal ve mali bağımlılık, önemli SAI raporlarının SAI Başkanı tarafından alıkonularak parlamentoya gönderilmesine engel oluşturmaktadır (IBP, 2008, s. 32). Ancak 2008 yılı verilerine göre, 64 ülkede hazırlanan dış denetim raporları, SAI ya da yasama organı tarafından kamuoyuna duyurulmamaktadır. Ayrıca 20 ülkede yasama organı tarafından SAI raporları minimum düzeyde takip edilmekte, 17 ülkede ise yasama organı SAI raporlarını hiç takip etmemektedir. Benzer şekilde, 2010 verilerine göre ise 94 ülkenin 40'ında yasama organı tarafından SAI raporları incelenmemektedir (IBP, 2010, s. 51). Dolayısıyla, yasama organının SAI raporlarına gerekli önemi vermemesi sonucu yürütme organı denetim raporlarını yeterince dikkate almamaktadır (OBI, 2008, s. 32).

IBP tarafından hazırlanan Yüksek Denetim Kurumunun Bağımsızlığı Endeksine göre, ülkelerin coğrafi bölgeleri itibariyle ortalama puanları aşağıda Tablo 10'da yer almaktadır. Tablo 10 ve Tablo 10'daki verilerden faydalanılarak oluşturulan Şekil 10'a göre, Orta Doğu ve Kuzey Afrika ülkelerinde yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığının yeterince sağlanamadığı, buna karşın Batı Avrupa ve ABD ülkelerinde SAI'lerin bağımsızlığının sağlandığı görülmektedir.

Tablo 10: Bölgeler İtibariyle SAI'lerin Bağımsızlığı Endeks Puanları

BÖLGE	2006	2008	2010	2012
Doğu Asya & Pasifik	84	67	58	64
Doğu Avrupa & Orta Asya	78	74	78	81
Latin Amerika & Karayipler	83	70	76	80
Orta Doğu & Kuzey Afrika	33	38	46	40
Güney Asya	66	61	72	80
Sahra altı Afrika	42	43	53	55
Batı Avrupa & ABD	100	93	94	89
Ortalama	69	64	68	70

Kaynak: <http://survey.internationalbudget.org/#rankings> adresindeki verilerden faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 10: Dünyadaki Coğrafi Bölgelere Göre Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı Endeksinin Yıllar İtibariyle Değişimi

Kaynak: Tablo 10'dan faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Özetle; bu çalışmada, mali şeffaflık değişkenine benzer şekilde gerek çok sayıda ülkeyi kapsamaması gerekse yıllar itibariyle karşılaştırmaya olanak vermesi bakımından yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı değişkeni için Uluslararası Bütçe Ortaklığı tarafından yayınlanan "SAI'lerin Bağımsızlığı Endeksi (*saibagmsz*)" kullanılmaktadır.

3.1.1.2.2.2. SAI'lerin Örgütlenme Yapısı

Hükümetin gelir ve giderlerinin denetimini yapan Yüksek Denetim Kurumlarının kurumsal yapıları kapsamında ele alınan ikinci unsur ise Yüksek Denetim Kurumlarının

örgütlenme yapılarındaki farklılıklardır. Dünyadaki ülkelerin yüksek denetim kurumlarının farklı örgütlenme yapılarında olsa da, genel olarak yargı modeli, ofis modeli ve kurul modelinde olmak üzere üç farklı yapıda örgütlendikleri görülmektedir²⁰.

Bu çalışmada, yargı tipi SAI'lere "1", diğerlerine "0" verilerek oluşturulan yeni bir gölge değişkeni yardımıyla, kamu mali yönetim sürecinde bağımsız dış denetimi gerçekleştiren SAI'lerin farklı örgüt yapılarında olmasının kamu borcu üzerindeki etkisi araştırılmaktadır.

3.1.1.3. Kontrol Değişkenleri

Bir ülkenin kamu borç düzeyini etkileyen çok fazla sayıda makroekonomik değişken bulunmaktadır. Alt ve Lassen (2006) çalışmasında, kamu borcunu etkileyen ekonomik ve politik faktörlerden mali şeffaflık düzeyini, reel büyüme oranını, politik kutuplaşma ve politik rekabet endeksini kullanarak, mali şeffaflık arttıkça kamu borcunun da artacağı sonucuna ulaşmaktadır.

Haas ve Sedmihradská (2013)'nin 19 ülke üzerinde yaptığı çalışmasında ise, kamu borcunu etkileyen faktörlerden faiz oranı, işsizlik oranı, net gelir düzeyi oranı ((gelir-harcama) / GSYİH), mali şeffaflık düzeyi ve milli gelir düzeyi kullanılarak, mali şeffaflığın kamu harcama düzeyini etkilemek suretiyle kamu borcunu etkilediğinden bahsedilmektedir.

Pirtea, Nicolescu ve Mota (2013) ise çalışmasında, bütçe fazlası, faiz oranı, reel büyüme oranı, döviz değişim oranı ve doğrudan yabancı yatırımları 2008 yılı öncesi ve sonrası ayrımı yaparak incelemektedir. Bu çalışmada, 2008 yılı öncesinde reel büyüme oranı arttıkça kamu borç düzeyi azaldığı halde, 2008 yılı sonrasında bu ilişki yönünün tersine çevrildiği; doğrudan yabancı yatırımların ve reel faiz oranının etkisinin kriz döneminden etkilenmeyerek aynı kaldığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Söz konusu nedenlerle bu çalışmada, temel ekonomik değişkenlerden; harcama, büyüme, doğrudan yabancı yatırımlar ve cari işlemler dengesi teori çerçevesinde kontrol

²⁰ SAI'lerin örgütlenme yapısı ve mali performansa etkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. "Alt bölüm: 2.5.1."

değişkenleri olarak modele dahil edilmektedir. Kamu harcamalarının göstergesi olarak; toplam harcamalar ile mali olmayan varlıkların net edinimlerini kapsayan toplam devlet harcamasının GSYİH'ye oranı (*harc*) serisi kullanılmaktadır. Bunun yanında; büyüme değişkenini temsil etmek üzere 2005 temel yılına göre piyasa fiyatları üzerinden hesaplanan yıllık GSYİH büyüme oranı (*bym*) serisi kullanılırken, cari işlemler dengesi değişkeninin göstergesi olarak mal ve hizmetlerin net ihracatı, net temel gelir ve net ikincil gelirin toplamından oluşan (*cid*) seri kullanılmaktadır. Doğrudan yabancı yatırımlar değişkeni için ise yabancı yatırımcılar tarafından yapılan net yatırım girişleri (*dyy*) serisi kullanılmaktadır.

3.1.2. Yöntem

Ekonomik ve mali değişkenler arasındaki ilişkilerin ampirik yöntemlerle test edilmesi oldukça yaygındır. Bu yöntemler farklılık göstermekle birlikte genel olarak yatay kesit verileri, zaman serileri veya son yıllarda yatay kesit ve zaman kesit verilerinin birlikte ele alındığı panel veri yöntemi oldukça sık kullanılmaktadır. Dolayısıyla çalışmada uygulanan panel veri analizi; zaman serileri ile yatay kesit serilerini biraraya getirerek, hem zaman hem de kesit boyutuna sahip bir veri setinin oluşturulmasına olanak tanımaktadır (Hsiao, 2001, s. 349). Bu yöntemin diğer yöntemlere nazaran bir takım avantajları söz konusudur. Panel veri yöntemi öncelikle değişkenler arasındaki doğrusallığı azaltarak daha güvenilir sonuçlar elde edilmesine yardımcı olmaktadır (Baltagi, 1995, s. 6). Ayrıca zaman ve yatay kesit birimlerinin birlikte ele alınması; gözlem sayısını ve buna bağlı olarak serbestlik derecesini artırarak parametre tahminlerinin daha güvenilir hale gelmesini sağlamaktadır. Son olarak ise, panel veri değişim dinamiklerini açıklamak açısından daha uygun bir yöntemdir (Baltagi, 1995, s. 4 ve Hsiao, 2003, s. 3).

Panel veri analizinin, diğer regresyon modelleri olan yatay kesit ve zaman serisi ile karşılaştırıldığında diğer başka üstünlüklere de sahip olduğu görülmektedir. Baltagi (1995)'e göre; yatay kesit verilerine dayanan çalışma sonuçları yalnızca birimler arasındaki farklılıkları ortaya koyarken, panel veri kullanılarak yapılan çalışmalar hem birimler hem de bir birimde zaman içinde meydana gelen değişimleri gösterebilmektedir. Diğer yandan panel veri analizi yatay kesit ya da zaman serilerinden

daha karmaşık davranışlara sahip modeller üzerinde çalışma imkanı sunmaktadır (Baltagi, 1995, s. 5). Bu üstünlük yalnızca zaman serisi veya yalnızca yatay kesit verileri kullanılarak yapılan çalışmalarda tahmin sonuçlarında önemli sapmalara yol açan dışlanan değişkenleri (omitted variables) panel veri yönteminde sorun olmaktan çıkarmaktadır. Böylece panel veri analizi her bir sonuç için daha kesin, gerçekçi ve kapsamlı tahminlerin oluşmasını sağlamaktadır. Bu analizin bütün bu üstünlüklerinin yanı sıra en büyük ve önemli katkısı sayısal olarak ifade edilemeyen, gözlenemeyen ve açıkça ölçülemeyen faktörlerin etkilerinin de ölçülmesini sağlamasıdır (Hsiao, 2003, s. 7). Sabit etkiler modeli (fixed effects) ve rassal etkiler modeli (random effects) olmak üzere iki temel yaklaşımın söz konusu olduğu “K” değişkenli panel veri modeli genel olarak;

$$y_{it} = \beta_1 + \beta_2 X_{2it} + \dots + \beta_K X_{Kit} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

biçiminde gösterilmektedir. Burada;

$i = 1, 2, \dots, N$ yatay kesit birimlerini ve

$t = 1, 2, \dots, T$ zamanı gösterirken,

olasılıklı olmayan hata terimi ε 'nin ortalamasının sıfır ve sabit varyanslı olduğu varsayılmaktadır.

Buna göre:

y_{it} : i 'nci yatay kesit biriminin t zamanında bağımlı değişken değerini,

X_{Kit} : i 'nci yatay kesit biriminin t zamanında K 'nıncı açıklayıcı değişken değerini,

β_K : K 'nıncı açıklayıcı değişkenin tahmin edilen katsayısını göstermektedir (Baltagi, 2001; 11).

Panel veri analizinde denklem (1)'deki bir modelde β_2 ile β_K arasındaki katsayılar farklı birimler için farklı zaman dönemlerinde farklı değerler almaktadır. Bu nedenle model tahmin edilirken modelin sabit terimi, eğim katsayıları ve hata terimi ile ilgili çeşitli varsayımlar yapılmakta ve buna bağlı olarak farklı modeller tahmin edilebilmektedir. Bu modellerden birisi eğim katsayılarının zaman ve kesit birimleri için aynı olduğu

ancak Greene'nin (1993) belirttiği gibi sabit katsayının yatay kesit birimlerine göre değiştiği sabit etkiler modelidir. Bu modelde yatay kesit birimleri arasındaki farklar sabit terimdeki farklılıklarla açıklanmakta ve panel veri modeli kukla değişken yardımıyla tahmin edilmektedir. Bu nedenle sabit etkiler modeli, kukla değişken modeli olarak da adlandırılmaktadır.

Panel veri ile yapılan çalışmalarda sabit etkiler modeli kullanıldığı gibi rassal (tesadüfi) etkiler modelinin de kullanıldığı görülmektedir. Rassal etkiler modelinde yatay kesit birimlerindeki farklılıkların hata terimi gibi rassal olduğu varsayılmaktadır (Greene, 1993, s. 469 ve Baltagi, 1995, s. 29). Bu modellerde yatay kesit birimlerinde veya birimlere ve zamana göre meydana gelen değişiklikler, modele hata teriminin bir bileşeni olarak dahil edilmektedir. Bunun en önemli nedeni ise sabit etkiler modelinde karşılaşılan serbestlik derecesi kaybının önlenmesidir (Baltagi, 1995, s. 13). Çünkü rassal etkiler modelinde önemli olan, birime veya birime ve zamana bağlı olarak ortaya çıkan özel katsayıların bulunması değil birime veya birime ve zamana özel hata bileşenlerinin bulunmasıdır.

Sabit etkiler modeli ile rassal etkiler modeli arasında tercih yapabilmek için, sabit etkili model parametre tahmincileri ile rassal etkili modelin parametre tahmincileri arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığının Hausman Test İstatistiği kullanılarak incelenmesi gerekmektedir. Hausman Test İstatistiği, "Tesadüfi Etkiler Tahmincisi Doğrudur" sıfır hipotezi altında "k" serbestlik dereceli ki-kare dağılımını göstermektedir. Gerçekleşmesi durumunda rassal (tesadüfi) etkili modelin hata terimleri bileşenlerinin bağımsız değişkenler ile ilişkili olmadığı kararı verildiği durumda sabit etkili model tercih edilmektedir (Baltagi, 1995, s. 68).

Zaman serileri ve yatay kesit verilerinin birlikte yer aldığı bu çalışmada, sabit etkili panel veri analizi kullanılmaktadır. Hausman testi sonucu da bu kararı doğrular niteliktedir.

3.2. MODEL VE AMPİRİK SONUÇLAR

Sabit etkili panel veri analiz tekniğinin kullanıldığı bu çalışma; 2007-2012 yıllarını kapsamakta ve gelişmiş ve gelişmekte olan 85 ülkeyi²¹ içermektedir. Her ne kadar IBP (Uluslararası Bütçe Ortaklığı) tarafından 2006 yılından itibaren bütçe şeffaflığı ve SAI'nin bağımsızlığı verileri oluşturulmuşsa da, 2006 yılında analize dahil edilen ülke sayısı (59) ile daha sonraki yıllarda analize dahil edilen ülke sayısı (85, 94, 101) arasında çok fazla fark olduğu göz önüne alındığında, ülkeler arasında yıllar itibariyle karşılaştırma yapılmasının zor olacağı düşünülmektedir. Bu amaçla, daha sağlıklı sonuçlar elde edebilmek amacıyla, 2006 yılı analiz dışında tutulmaktadır.

Ayrıca endeks iki yılda bir yayımlandığından ve yayımlandığı yıldan bir önceki yıla ilişkin bilgilere göre veri oluşturulduğundan bahisle, mali şeffaflık ve SAI'nin bağımsızlığı değişkenlerine ilişkin veri seti oluşturulurken, endeksin yayımlandığı yıla ilişkin veri, yayım tarihinden bir önceki yıl için de kullanılmaktadır: 2008 mali şeffaflık endeksi puanı 2007-2008 yılı için, 2010 endeks puanı 2009-2010 yılı için ve 2012 endeks puanı ise 2011-2012 yılı için kullanılmaktadır.

3.2.1. Model

İlk olarak mali şeffaflığın kamu borcu üzerindeki etkisini ve SAI'lerin bağımsızlığının kamu borcu üzerindeki etkisini ölçmek üzere iki farklı model kullanılmaktadır (Model 1 ve Model 2). Daha sonra SAI'lerin örgüt yapılarındaki farklılıklar da analize dahil edilerek, mali şeffaflık ve SAI'lerin bağımsızlığının kamu borcu üzerindeki etkisi değerlendirilmektedir (Model 3 ve Model 4).

²¹ Orta Asya ve Pasifik ülkelerinden Yeni Zelanda, Güney Kore, Papua Yeni Gine, Endonezya, Filipinler, Tayland, Moğolistan, Malezya, Çin, Fiji, Kamboçya ve Vietnam; Doğu Avrupa ülkelerinden Slovenya, Polonya, Çek Cumhuriyeti, Romanya, Hırvatistan, Bulgaristan, Ukrayna, Makedonya, Sırbistan, Bosna Hersek, Türkiye ve Arnavutluk; Orta Asya ülkelerinden Rusya, Georgia, Azerbaycan, Kazakistan ve Kırgızistan; Latin Amerika ve Karayip ülkelerinden Brezilya, Peru, Kolombiya, Arjantin, Meksika, Guatemala, Kosta Rika, Ekvator, El Salvador, Venezuela, Trinidad-Tobacco, Nikaragua, Dominik Cumhuriyeti, Honduras ve Bolivya; Orta Doğu ve Kuzey Afrika ülkelerinden Ürdün, Mısır, Lübnan, Fas, Yemen, Cezayir ve Suudi Arabistan; Güney Asya ülkelerinden Sri Lanka, Hindistan, Nepal, Bangladeş, Pakistan ve Afganistan; Sahra-altı Afrika ülkelerinden Güney Afrika, Botswana, Kenya, Uganda, Gana, Zambiya, Namibiya, Tanzanya, Malavi, Nijer, Nijerya, Burkina Faso, Çad, Kamerun, Angola, Liberya, Senegal, Demokratik Kongo Cumhuriyeti, Ruanda, Sao Tome & Principe, Ekvator Ginesi ve Sudan; Batı Avrupa ve Amerika ülkelerinden ise Birleşik Krallık, Fransa, ABD, Norveç, İsveç ve Almanya incelenmiştir.

Model 1: Mali Şeffaflık - Kamu Borcu İlişkisi

$$\text{borc}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{harc}_{it} + \beta_2 \text{bym}_{it} + \beta_3 \text{cid}_{it} + \beta_4 \text{dyy}_{it} + \beta_5 \text{obi}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

Çalışmanın 1.6. no'lu bölümünde de bahsedildiği üzere, mali şeffaflıktaki artış, etkin olmayan kamu harcamalarını azaltarak, kamu harcamalarının finansman kaynaklarından biri olan kamu borcunun azalmasını sağlamaktadır. Ayrıca daha şeffaf kamu maliyesine sahip ülkelerin daha yüksek kredi notuna, daha düşük borçlanma maliyetlerine ve daha düşük kamu borcuna sahip oldukları görülmektedir. Söz konusu teorik bilgiler çerçevesinde (2) no'lu denklemin sonucunda mali şeffaflık ile kamu borcu arasındaki ilişkinin negatif yönlü olması diğer bir ifadeyle mali şeffaflık arttıkça kamu borcunun azalması beklenmektedir.

1.7.4. ve 3.1.1.2.1. no'lu başlıklarda da belirtildiği üzere, mali şeffaflığı en objektif şekilde ölçen aracın Bütçe Şeffaflığı Endeksi olduğu kabul edildiğinden ve gerek çok sayıda ülkeyi kapsamaması gerekse yıllar itibariyle karşılaştırmaya olanak vermesi bakımından bu çalışmada; mali şeffaflık değişkeni için Uluslararası Bütçe Ortaklığı tarafından yayınlanan Bütçe Şeffaflığı Endeksi kullanılmaktadır.

Model 2: SAI'lerin Bağımsızlığı – Kamu Borcu İlişkisi

$$\text{borc}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{harc}_{it} + \beta_2 \text{bym}_{it} + \beta_3 \text{cid}_{it} + \beta_4 \text{dyy}_{it} + \beta_5 \text{saibagmsz}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

(3) nolu denklemin yer aldığı Model 2'de, (2) nolu denklemden farklı olarak “Bütçe Şeffaflığı Endeksi” yerine “Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı” endeksi kullanılmaktadır. Yüksek Denetim Kurumları tarafından yapılan denetimler sonucunda hazırlanan denetim raporları, bilgi maliyetini azalttığı gibi vatandaşlar ve hükümet arasındaki asil-vekil problemini ortadan kaldırarak mali şeffaflığı arttırmaktadır. Mali şeffaflıktaki artış ise asimetric bilgiyi azaltarak kamu borcunda azalmasına katkıda bulunmaktadır. Bunu sağlamak için SAI tarafından yapılan denetimin etkinliğini arttırmak, diğer bir ifadeyle SAI'lerin bağımsızlığının sağlanması gerekmektedir. Açıklanan gerekçelerle, (3) no'lu denklemin sonucunda SAI'lerin bağımsızlığı ile kamu borcu arasında negatif yönlü bir ilişkinin olması beklenmektedir.

Son olarak SAI'lerin örgütlenme yapısındaki farklılıkların kamu borcu üzerindeki görelî etkisini inceleyebilmek için öncelikle SAI'lerin yargı modelinde olduğu ülkelere “1” diğerlerine “0” değerı verilerek yeni bir gölge değerşken (*saikur*) yaratılmıştır. Daha sonra söz konusu gölge değerşkenin mali şeffaflık ve SAI'nin bağımsızlığı değerşkeni ile aşağıda Model 3 ve Model 4'teki gibi ilişkilendirilmesi yoluyla oluşturulan yeni gölge değerşkenleri (*obi_yargi* ve *saibagmsz_yargi*) aracılığıyla yüksek denetim kurumlarının örgütlenme yapısındaki farklılıkların kamu borcu üzerindeki görelî etkisini analiz etmek mümkün olmaktadır.

Model 3: SAI'lerin Örgütlenme Yapısındaki Farklılıkların Mali Şeffaflık - Kamu Borcu Üzerindeki Etkisi (I)

$$\text{borc}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{harc}_{it} + \beta_2 \text{bym}_{it} + \beta_3 \text{cid}_{it} + \beta_4 \text{dyy}_{it} + \beta_5 \text{obi}_{it} + \beta_6 \text{obi_yargi}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

Yüksek Denetim Kurumlarının örgütlenme yapısındaki farklılıkların kamu borcu üzerindeki etkisinin incelenmesinde; ilk olarak, SAI'lerin yargı modelinde olduğu ülkelere “1” diğerlerine “0” değerı verilerek oluşturulan gölge değerşken (*saikur*), mali şeffaflık (*obi*) değerşkeniyle ilişkilendirilmekte ve “SAI'lerin yargı modelinde olduğu ülkelerdeki mali şeffaflık”ı (*obi_yargi*)”ı temsil eden yeni bir gölge değerşken daha yaratılmaktadır. En son oluşturulan gölge değerşkenin (*obi_yargi*) modele dahil edilmesiyle, yargı tipi SAI'lerin olduğu ülkelerdeki mali şeffaflığın diğer ülkelere göre kamu borcunu anlamlı bir şekilde etkileyip etkilemediğini ölçmek mümkün olmaktadır.

Örgütlenme yapıları ne olursa olsun tüm Yüksek Denetim Kurumlarının ortak amacının kamu kaynaklarının mevzuata uygun kullanımı ile hükümetin mali tablolarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi olduğu göz önünde bulundurulduğunda, mali şeffaflığın kamu borcuna etkisinde, yargı modelinde SAI'lerin olduğu ülkeler ile diğer ülkeler arasında anlamlı bir farkın olmaması beklenmektedir.

Model 4: SAI'lerin Örgütlenme Yapısındaki Farklılıkların SAI'nin Bağımsızlığı - Kamu Borcu Üzerindeki Etkisi (II)

$$\text{borc}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{harc}_{it} + \beta_2 \text{bym}_{it} + \beta_3 \text{cid}_{it} + \beta_4 \text{dyy}_{it} + \beta_5 \text{saibagmsz}_{it} + \beta_6 \text{saibagmsz_yargi}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (5)$$

Model 3'e (4 no'lu denklem) benzer şekilde SAI'lerin yargı modelinde olduğu ülkelere "1" diğerlerine "0" değerini vererek oluşturulan yeni gölge değişken (*saikur*), mali şeffaflık değişkeni yerine SAI'lerin bağımsızlığı (*saibagmsz*) değişkeniyle ilişkilendirilerek "SAI'lerin yargı modelinde olduğu ülkelerdeki SAI'lerin bağımsızlığı (*saibagmsz_yargi*)" nı temsil eden yeni bir gölge değişken daha yaratılmıştır. En son oluşturulan gölge değişkenin "*saibagmsz_yargi*" modele dahil edilmesiyle, yargı tipi SAI'lerin olduğu ülkelerdeki SAI'lerin bağımsızlığının diğer ülkelere göre kamu borcunu anlamlı bir şekilde etkileyip etkilemediğini ölçmek mümkün olmaktadır.

Model 3'te incelenen 4 no'lu denkleme benzer şekilde, örgütlenme yapıları ne olursa olsun tüm Yüksek Denetim Kurumlarının ortak amacının kamu kaynaklarının mevzuata uygun kullanımı ile hükümetin mali tablolarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi olduğu ve örgüt yapısındaki farklılıkların yalnızca denetim raporunun şeklinde değişikliğe neden olduğu göz önünde bulundurulduğunda, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığının kamu borcuna etkisi bakımından yargı modelinde SAI'lerin olduğu ülkeler ile diğer ülkeler arasında anlamlı bir farkın olmaması beklenmektedir.

Modellerin tahmin edilmesine geçmeden önce çoklu doğrusallık sorunu test edilmektedir. Bu sorunun varlığı halinde; modelin açıklayıcılık düzeyini gösteren R^2 olması gerekenden daha fazla, değişkenler anlamsız, katsayı varyansları büyük, güven aralıkları ise geniş olma eğilimindedir (Gujarati, 2011, s. 327). Bu sorunu tespit etmenin en yaygın yöntemlerinden biri basit korelasyon matrisini incelemektir. İki değişken arasındaki korelasyon katsayısı 1,00'e yaklaştıkça bu değişkenler arasında yakın ilişki olduğu kabul edilmektedir. Tablo 11, değişkenlere ait korelasyon matrisini göstermektedir. Buna göre; yukarıda da belirtildiği üzere, mali şeffaflık ve SAI'lerin bağımsızlığı değişkenleri arasındaki çoklu doğrusallık sorunu nedeniyle her iki değişken aynı denklemde incelenmemektedir. Bu sebeple, mali şeffaflığın kamu borcuna etkisini

ve SAI'lerin bağımsızlığının kamu borcuna etkisini ölçmek üzere iki farklı model kullanılmaktadır. Diğer değişkenler arasında ise ekonometrik sorunlara neden olabilecek çoklu doğrusallık sorununa rastlanmamaktadır.

Tablo 11: Korelasyon Matrisi

	borc	Harç	bym	cid	dyy	obi	saibagmsz
borc	1,00						
harc	0,1135	1,00					
bym	0,0003	(-) 0,3811	1,00				
cid	(-) 0,3156	0,0097	(-) 0,0507	1,00			
dyy	0,1808	0,0182	0,1964	(-) 0,5001	1,00		
obi	0,0145	0,3664	(-) 0,2211	0,1263	(-) 0,1710	1,00	
saibagmsz	(-) 0,0078	0,3015	(-) 0,2594	0,0334	(-) 0,1428	0,5839	1,00

Kaynak: Stata 11 programı kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

3.2.2. Ampirik Sonuçlar

3.2.2.1. Kamu Borcu - Mali Şeffaflık İlişkisi

İlk olarak mali şeffaflığın (*obi*) mali performans göstergesi olarak kullanılan kamu borcu (*borc*) üzerindeki etkisini ölçebilmek amacıyla oluşturulan Model 1'e ilişkin tahmin sonuçları aşağıda Tablo 12'de yer almaktadır:

$$Model 1: \text{borc}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{harc}_{it} + \beta_2 \text{bym}_{it} + \beta_3 \text{cid}_{it} + \beta_4 \text{dyy}_{it} + \beta_5 \text{obi}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

Tablo 12: Kamu Borcu - Mali Şeffaflık İlişkisi

Borç	Katsayı	Standart sapma	t-istatistiği
harc	- 1,425238***	0,4069726	- 3,50
bym	0,0271277	0,3056705	0,09
cid	- 0,4369974*	0,2685474	- 1,63
dyy	- 2,221741***	0,265571	- 8,37
obi	- 0,8191837***	0,1479661	- 5,54

Not: (*) ve (***) işaretleri sırasıyla %10 ve %1 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

Buna göre; mali şeffaflığın kamu borcu üzerinde negatif yönlü ve anlamlı bir etkisi bulunduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, mali şeffaflık arttıkça kamu borcu anlamlı bir şekilde azalmaktadır. Elde edilen bu sonuç, mali şeffaflığın kamu borcu üzerindeki etkisini açıklayan temel yaklaşımlar olan bürokratik davranış modeli, mali illüzyon

teoremi, asimetrik bilgi ve asil-vekil teoremi ile ortak havuz teoremlerini²² açıklar niteliktedir. Özetle, mali şeffaflıktaki artış, asimetrik bilgiyi azaltarak vatandaşların hükümete duydukları güveni artırmakta ve kamu kaynaklarının etkin kullanımını sağlayarak işlem maliyetlerinin ve beraberinde kamu borcunun azalmasına katkıda bulunmaktadır.

3.2.2.2. Kamu Borcu - SAI'lerin Kurumsal Yapısı İlişkisi

Yukarıda da bahsedildiği üzere, Yüksek Denetim Kurumlarının kurumsal yapısı kapsamında SAI'lerin bağımsızlıkları ile örgütlenme yapılarındaki farklılıkların kamu borcuna etkisi incelenmektedir.

3.2.2.2.1. SAI'lerin Bağımsızlığı - Kamu Borcu İlişkisi

Mali şeffaflık değişkeni yerine SAI'lerin bağımsızlığı değişkeni eklenerek oluşturulan Model 2 (denklem 3)'ye ait tahmin sonuçları ise Tablo 13'te verilmektedir:

$$Model\ 2:\ borc_{it} = \beta_0 + \beta_1 harc_{it} + \beta_2 bym_{it} + \beta_3 cid_{it} + \beta_4 dyy_{it} + \beta_5 saibagmsz_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

Tablo 13: Kamu Borcu - SAI'lerin Bağımsızlığı İlişkisi

borc	Katsayı	Standart sapma	t-istatistiği
harc	- 1,790867***	0,4145678	- 4,32
bym	-0,0745282	0,3172328	- 0,23
cid	- 0,5590517**	0,2766756	- 2,02
dyy	- 2,312419***	0,274456	- 8,43
saibagmsz	- 0,2120771**	0,1010589	- 2,10

Not: (**) ve (***) işaretleri sırasıyla %5 ve %1 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

Tablo 13'ün incelenmesi sonucunda; mali şeffaflık değişkeni yerine SAI'lerin bağımsızlığı değişkeni denkleme eklendiğinde; SAI'lerin bağımsızlığı arttıkça kamu borcunun anlamlı bir şekilde azaldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, SAI'lerin bağımsızlığı ile kamu borcu arasında negatif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.

²² Söz konusu yaklaşımlar için bkz. Alt bölüm: 1.6.

Elde edilen bu sonuç, Schelker ve Eichenberger (2010)²³'in çalışmasında belirtilen sonuçlarla benzerlik göstermektedir. Buna göre; SAI'lerin bağımsızlığı arttıkça, bilgi maliyetleri azalarak hükümet ve vatandaşlar arasındaki asil-vekil problemi ortadan kalkmakta ve mali şeffaflık artmakta; mali şeffaflıktaki artış ise asimetric bilgiyi azaltarak vatandaşların hükümete duydukları güveni artırmaktadır. Söz konusu güven artışı işlem maliyetlerini ve borçlanma maliyetlerini azaltarak kamu borcunun azalmasını sağlamaktadır.

3.2.2.2.2. SAI'lerin Örgütlenme Yapısındaki Farklılıkların Kamu Borcu Üzerindeki Etkisi

Yüksek denetim Kurumlarının örgütlenme yapılarındaki farklılıkların kamu borcu üzerindeki etkisini incelemek için öncelikle SAI'lerin yargı modelinde olduğu ülkelere "1" diğerlerine "0" değeri verilerek yeni bir gölge değişken (*saikur*) yaratılmıştır. Daha sonra söz konusu gölge değişkenin mali şeffaflık ve SAI'nin bağımsızlığı değişkeni ile aşağıda Model 3 ve Model 4'teki gibi ilişkilendirilmesi yoluyla oluşturulan yeni gölge değişkenleri (*obi_yargi* ve *saibagmsz_yargi*) aracılığıyla Yüksek Denetim Kurumlarının örgütlenme yapısındaki farklılıkların kamu borcu üzerindeki görece etkisini analiz etmek edilmektedir.

3.2.2.2.2.1. SAI'lerin Örgütlenme Yapısındaki Farklılıkların Mali Şeffaflık - Kamu Borcu Üzerindeki Etkisi

SAI'lerin yargı modelinde olduğu ülkelerdeki mali şeffaflık - kamu borcu ilişkisi ile diğer örgüt yapısına sahip ülkelerdeki mali şeffaflık - kamu borcu ilişkisi arasında anlamlı bir fark olup olmadığını ölçmek için oluşturulan Model 3 (denklem 4)'e ilişkin tahmin sonuçları aşağıdaki Tablo 14'te verilmektedir:

$$Model\ 3: borc_{it} = \beta_0 + \beta_1 harc_{it} + \beta_2 bym_{it} + \beta_3 cid_{it} + \beta_4 dyy_{it} + \beta_5 obi_{it} + \beta_6 obi_yargi_{it} + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

²³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Alt bölüm: 2.5.2.3.

Tablo 14: SAI'lerin Örgüt Yapısındaki Farklılıkların Mali Şeffaflık- Kamu Borcu İlişkisi Üzerindeki Etkisi

borc	Katsayı	Standart sapma	t-istatistiği
harc	- 1,499225***	0,4094404	- 3,66
bym	-0,030061	0,3076604	-0,10
cid	- 0,4330936*	0,2681535	- 1,62
dyy	- 2,15607***	0,2688806	- 8,02
obi	- 0,94774***	0,1715361	- 5,53
obi_yargi	0,500118	0,3390778	1,47

Not: (*) ve (***) işaretleri sırasıyla %10 ve %1 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

Tablo 14'te yer alan sonuçlar değerlendirildiğinde; yargı tipi SAI'lerin olduğu ülkelerdeki mali şeffaflığın kamu borcu üzerindeki etkisi ile diğer SAI örgütlemelerinin olduğu ülkelerdeki mali şeffaflığın kamu borcu üzerindeki etkisi arasında anlamlı bir fark bulunmadığı görülmektedir.

Elde edilen bu sonuçlar, SAI'lerin örgüt yapısının mali performansa etkisine ilişkin Blume ve Voigt (2011)'in²⁴; SAI'nin örgütlenme yapısındaki farklılıkların bütçe açığı üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunmadığı şeklindeki sonuca benzerlik göstermektedir. Blume ve Vogit'in çalışmasından farklı olarak bu çalışmada mali performans göstergesi olarak bütçe açığı yerine kamu borcu değişkeni kullanılmaktadır. Bütçe açığının kamu borcu ile finanse edildiği düşünüldüğünde; bu sonuçların bekenildiği gibi olduğu değerlendirilmektedir.

Yüksek Denetim Kurumlarının örgütlenme yapılarındaki farklılıklar yalnızca SAI'ler tarafından hazırlanan denetim raporu türünü etkilemekte, denetim sonucu hazırlanan raporun içeriğini ise etkilememektedir. Nitekim Tablo 14'te yer alan sonuçlar da bu doğrultuda olup, SAI'lerin örgütlenme yapısındaki farklılıkların kamu borcu üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığını göstermektedir.

Model 3'e benzer şekilde oluşturulan ve SAI'lerin örgüt yapısındaki farklılıkların SAI'lerin bağımsızlığı - kamu borcu ilişkisi üzerindeki etkisini ölçmeyi hedefleyen Model 4 (denklem 5)'e ilişkin tahmin sonuçları aşağıdaki Tablo 15'te ayrıntılı olarak yer almaktadır:

²⁴Ayrıntılı bilgi için bkz. Alt bölüm: 2.5.1.2.

3.2.2.2.2. SAI'lerin Örgüt Yapısındaki Farklılıkların SAI'lerin Bağımsızlığı - Kamu Borcu İlişkisi Üzerindeki Etkisi

$$\text{Model 4: } \text{borc}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{harc}_{it} + \beta_2 \text{bym}_{it} + \beta_3 \text{cid}_{it} + \beta_4 \text{dyy}_{it} + \beta_5 \text{saibagmsz}_{it} + \beta_6 \text{saibagmsz_yargi}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (5)$$

Tablo 15: SAI'lerin Örgüt Yapısındaki Farklılıkların SAI'lerin Bağımsızlığı - Kamu Borcu İlişkisi Üzerindeki Etkisi

borc	Katsayı	Standart sapma	t-istatistiği
harc	- 1,789358***	0,4149515	- 4,31
bym	-0,0737052	0,317523	-0,23
cid	- 0,5658356**	0,2772011	- 2,04
dyy	- 2,321362***	0,2751865	- 8,44
saibagmsz	- 0,179057	0,1176771	- 1,52
saibagmsz_yargi	-0,1249089	0,2274889	-0,55

Not: (**) ve (***) işaretleri sırasıyla %5 ve %1 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

Tablo 12'de yer alan sonuçlar değerlendirildiğinde; yargı tipi SAI'lerin olduğu ülkelerdeki SAI'lerin bağımsızlığının kamu borcu üzerindeki etkisi ile diğer SAI örgütlenmesinin olduğu ülkelerdeki SAI'lerin bağımsızlığının kamu borcu üzerindeki etkisi arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle; örgütlenme biçimi ne olursa olsun SAI'lerin bağımsızlığının artması kamu borcunu azaltmaktadır. Bu noktada SAI'lerin örgütlenme yapılarındaki farklılıkların kamu borcu üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır.

Yukarıda da bahsedildiği gibi, Yüksek Denetim Kurumlarının örgütlenme yapılarındaki farklılıklar yalnızca SAI'ler tarafından hazırlanan denetim raporu türünü etkilemekte, denetim sonucu hazırlanan raporun içeriğini ise etkilememektedir. Denetim raporunun içeriğini etkileyen en temel unsur ise SAI'lerin bağımsızlığıdır. Dolayısıyla kamu borcu üzerinde önemli olan temel faktör Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığının sağlanması olmaktadır.

3.3. AMPİRİK SONUÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu çalışmada, mali şeffaflığın ve Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığının ve örgütlenme yapılarının mali performans üzerindeki etkisi panel veri analizi yöntemiyle incelenmektedir. Analiz sonucunda dört temel sonuca ulaşılmaktadır:

- 1) Mali şeffaflık arttıkça kamu borcu azalmaktadır.
- 2) Yüksek Denetim Kurumlarının (SAI) bağımsızlığı arttıkça kamu borcu azalmaktadır.
- 3) Yargı tipi SAI'lerin olduğu ülkelerdeki mali şeffaflığın kamu borcu üzerindeki etkisi ile diğer SAI örgütlemelerinin olduğu ülkelerdeki mali şeffaflığın kamu borcu üzerindeki etkisi arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır.
- 4) Yargı tipi SAI'lerin olduğu ülkelerdeki SAI'lerin bağımsızlığının kamu borcu üzerindeki etkisi ile diğer SAI örgütlenmesinin olduğu ülkelerdeki SAI'lerin bağımsızlığının kamu borcu üzerindeki etkisi arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Elde edilen bu sonuçlar, çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde teorik olarak belirtilen ilişkileri doğrular niteliktedir. İlk olarak, mali şeffaflığın mali performans üzerindeki etkisinin incelendiği birinci bölümde Alt, Lassen ve Rose (2006) ile Sedmihradská ve Haas (2013) çalışmasında, mali şeffaflığın asimetrik bilgiyi önlediği için kamu harcamalarını ve nihai olarak kamu borcunu azalttığı belirtilmekteydi. Bu çalışmada ise, literatürdeki çalışmalardan farklı olarak 85 ülke üzerinde panel veri analizi yöntemi kullanılsa da aynı sonuca ulaşılmaktadır: Mali şeffaflık arttıkça kamu borcu azalmaktadır.

İkinci olarak literatürdeki çalışmalarda Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı arttıkça vergi oranları ile vergi yükünün azaldığı, bilgi maliyetlerinin azalarak asil-vekil probleminin ortadan kalktığı ve mali şeffaflığın arttığı (Schelker & Eichenberger, 2010 ve Persson & Tabellini, 2003), bütçe açıklarının ise azaldığı ifade edilmektedir (Blume & Voigt, 2011). Bu çalışmada ise, IBP tarafından hazırlanan SAI'nin Bağımsızlığı Endeksi kullanılarak yapılan panel veri analizi sonucunda Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı arttıkça kamu borcunun azaldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Sonuçlar beklentileri karşılar niteliktedir: SAI'lerin bağımsızlığı arttıkça, mali şeffaflık

artmakta, işlem maliyetleri azalmakta ve kamu gelirleri artmakta ve sonuçta mali performansın bir göstergesi olarak kullanılan kamu borcu/GDP oranı düşmektedir.

Son olarak; SAI'nin örgüt yapısındaki farklılıkların bütçe açığı üzerindeki etkisini inceleyen Blume ve Voigt (2011)'in çalışmasında, SAI'nin örgüt yapısındaki farklılıkların bütçe açığı üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu çalışmada ise SAI'nin örgütlenme yapısındaki farklılıkların kamu borcu üzerindeki etkisini ölçmek için, mali şeffaflık değişkeni ve SAI'nin örgütlenme yapısının (yargı modeline 1, diğerlerine 0 verilerek oluşturulan gölge değişken) çarpımı sonucu oluşturulan ve “yargı modelinde SAI'lerin olduğu ülkelerdeki mali şeffaflık”ı gösteren yeni bir değişken yaratılmış ve modele eklenmiştir. Aynı uygulama SAI'nin bağımsızlığı için de uygulanmış ve “yargı modelinde SAI'lerin olduğu ülkelerdeki SAI'nin bağımsızlığı”nı gösteren yeni bir değişken yaratılarak modele eklenmiştir. 85 ülke için 2007-2012 yılları arası panel veri analizi yöntemi kullanılarak yapılan incelemede;

- ✓ Yargı modelinde SAI'lerin olduğu ülkelerdeki mali şeffaflığın kamu borcu üzerindeki etkisi ile diğer SAI örgütlemelerinin olduğu ülkelerdeki mali şeffaflığın kamu borcu üzerindeki etkisi arasında anlamlı bir fark bulunmadığı,
 - ✓ Yargı modelinde SAI'lerin olduğu ülkelerdeki SAI'lerin bağımsızlığının kamu borcu üzerindeki etkisi ile diğer SAI örgütlenmesinin olduğu ülkelerdeki SAI'lerin bağımsızlığının kamu borcu üzerindeki etkisi arasında anlamlı bir fark bulunmadığı,
- sonuçlarına ulaşılmaktadır.

Özetle; mali şeffaflık arttıkça kamu borcu azalmaktadır. Ayrıca örgütlenme yapısı ne olursa olsun, Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığının artması kamu borcunu azaltmaktadır. Diğer bir ifadeyle, Yüksek Denetim Kurumlarının örgütlenme yapılarındaki farklılıkların kamu borcu üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Yüksek Denetim Kurumlarının temel fonksiyonu kamu kaynaklarının mevzuata uygun ve etkin, ekonomik, verimli kullanılıp kullanılmadığının denetimidir. Bu nedenle, örgütlenme yapısındaki farklılıklar yalnızca yazılan raporların türünü değiştirmekte, raporların içeriğini etkilememekte iken, SAI'nin bağımsızlığı denetim

raporlarının içeriğini etkilemektedir. Dolayısıyla, mali performansı iyileştirmede önemli olan mali şeffaflığın artırılması ve SAI'lerin bağımsızlığının sağlanması olup, ülkelerdeki Yüksek Denetim Kurumlarının ofis tipi, yargı tipi ya da kurul şeklinde örgütlenmiş olmalarının mali performans üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır.

SONUÇ

Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlıklarının ülkelerin anayasalarında güvence altına alınması tartışmaları günümüzde sıkça yapılmaktadır. Bütçe hakkının bağımsız denetlenmesi anlamına gelen SAI'lerin bağımsızlığı, demokratik yönetim anlayışı ve beraberinde, iyi yönetim ve mali (bütçe) şeffaflığın sağlanabilmesi için çok önemlidir. Nitekim, 1989 yılında Sahra-altı Afrika ülkelerinde yaşanan finansal kriz sonrası Dünya Bankası tarafından hazırlanan raporda; ekonomik krizden çıkışın bir yolu olarak iyi yönetişime vurgu yapılması, iyi yönetişimin ve mali disiplinin önemli bir önkoşulu olarak kabul edilen ve bütçe sürecinin şeffaflığı olarak da tanımlanan mali şeffaflığın ve şeffaf bir kamu yönetiminde olması gereken bağımsız bir denetimin önemini bir kez daha artırmaktadır. Bu çalışmada, mali şeffaflık ile SAI'lerin bağımsızlıkları ve örgütlenme yapılarındaki farklılıkların mali performansın bir göstergesi olan kamu borcu üzerindeki etkisi öncelikle teorik olarak incelenmekte ardından ampirik olarak analiz edilmektedir.

Mali sistemin şeffaf olduğu ülkelerde, seçmenler ve finansal piyasalar hükümet faaliyetlerinin fayda ve maliyetlerini ve bu faaliyetlerin bugünkü ve gelecekteki ekonomik ve sosyal etkilerini doğru bir şekilde değerlendirebilmektedirler. Bütçe sürecine ilişkin bilgilerin kamuoyuna duyurulması, politikacılar ve seçmenler arasındaki asimetric bilgiyi azaltmakta, seçmenlerin bütçeyi daha iyi anlamasını ve analiz etmesini sağlamaktadır. Bu durum beraberinde, politikacıların kendi iyimser hedeflerini gerçekleştirme adına yaptıkları ve etkin olmayan harcamaları azaltacağından, söz konusu harcamaların finansmanında kullanılan kamu borcu da azalmaktadır.

Bu nedenle mali şeffaflık, sürdürülemez politikaların politik riskini arttırarak bu tür politikaların uzun süre devam etmesini engellemektedir. Daha önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere, mali şeffaflık vatandaşların hükümete olan güvenini attırarak kamu kaynaklarının verimliliğini arttırmaktadır. Dolayısıyla, mali sürdürülebilirliğin, iyi yönetişimin ve mali disiplinin sağlanması için mali şeffaflık gerekli bir koşuldur.

Mali şeffaflığın mali performans üzerindeki etkisinin ampirik olarak incelendiği literatürdeki çalışmalarda, genellikle örneklem dar tutularak bölgesel düzeyde (IMF, OECD ülkeleri gibi) ve belirli yıllar için yatay kesit yöntemiyle analiz yapıldığı ve mali

şeffaflık göstergesi olarak daha çok anket yoluyla elde edilen verilerin kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmada ise mali şeffaflığın kamu borcu (mali performansın bir göstergesi olarak kullanılmaktadır) üzerindeki etkisi 85 ülke üzerinde, objektif bir şekilde hazırlanan ve uluslararası karşılaştırmalara uygun Bütçe Şeffaflığı Endeksi kullanılarak panel veri analizi yöntemiyle incelenmektedir. Sonuçta mali şeffaflıktaki artışın kamu borcunu azalttığı sonucuna ulaşılsa da, çalışmanın ampirik kısmındaki farklılıklar (örneklem büyüklüğü, kullanılan veri ve analiz tekniği) açısından literatüre katkı sağlanmış olmaktadır.

Ayrıca literatürde genellikle ekonomik, sosyal ve politik değişkenlerin mali performans üzerindeki etkisi incelenmekte, mali performansı etkileyen kurumsal faktörlere ise değinilmemektedir. Bu çalışmada ise, bütçe sürecinin son aşamasını oluşturan ve mali şeffaflığın ve beraberinde mali performansın iyileştirilmesinin sağlanmasında önemli rolü olan Yüksek Denetim Kurumlarının kurumsal yapısı kapsamında bağımsızlıkları ve örgütlenme yapılarındaki farklılıkların kamu borcu üzerindeki etkisi incelenmekte ve literatüre özgün bir katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Literatürde Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığının sağlanması, bilgi maliyetini azalttığı gibi vatandaşlar ve hükümet arasındaki asil-vekil problemini de ortadan kaldırarak mali şeffaflığı arttırdığından bahsedilmektedir. Mali şeffaflıktaki artış ise asimetric bilgiyi azaltacağından kamu harcamaları ve beraberinde kamu borcu azalmaktadır. Buna ilave olarak Yüksek Denetim Kurumları tarafından yapılan bağımsız denetim, kamu gelirlerinde artışa neden olmakta ve bürokratların yolsuzluk faaliyetine girmelerini daha riskli hale getirerek hükümet birimlerinin daha etkin çalışmasını sağlamaktadır. Sonuçta kamu kaynakları daha etkin kullanılmış olmaktadır. Dolayısıyla literatürdeki çalışmalar SAI'nin bağımsızlığının mali şeffaflığı arttırdığından bahsetmekte iken bu çalışmada bir adım daha ileriye gidilerek, SAI'nin bağımsızlığı arttıkça mali şeffaflığın artacağı ve kamu borcunun azalacağı sonucuna ulaşılmakta ve literatüre katkı sağlanmaktadır.

Literatürdeki diğer çalışmalardan farklı olarak bu çalışmada, Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlıklarının kamu borcu üzerindeki etkisi panel veri analizi yöntemiyle incelenmektedir. SAI'lerin bağımsızlığı değişkeni için Uluslararası Bütçe Ortaklığı (IBP) tarafından 2006 yılından sonra her iki yılda bir yayımlanan "SAI'lerin

Bağımsızlık Endeksi” verileri kullanılmaktadır. Sonuçlar beklenildiği gibi olup, SAI’lerin bağımsızlığı arttıkça, mali şeffaflık artmakta, işlem maliyetleri azalmakta - kamu gelirleri artmakta ve sonuçta mali performansın bir göstergesi olarak kullanılan kamu borcu/GDP oranı düşmektedir.

Son olarak, SAI’lerin farklı örgüt yapılarında olduğu hususu da çalışmada dikkate alınmakta ve gölge değişken kullanılarak modele dahil edilmektedir. Bu şekilde SAI’lerin örgütlenme yapılarındaki farklılıkların mali performansa etkisi olup olmadığı konusu çalışmanın literatüre olan diğer özgün katkısını oluşturmaktadır. Yapılan panel veri analizi sonucunda SAI’lerin örgüt yapılarındaki farklılıkların mali performansa etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu sonuç da beklentilerle uyumludur. Çünkü kamu borcunun azalmasında önemli olan husus mali şeffaflığın ve SAI’lerin bağımsızlığının sağlanmasıdır. Örgütlenme yapılarının farklı olması yalnızca SAI denetçileri tarafından yapılan denetimin adını ve düzenlenen denetim raporunun türünde şekilsel değişikliklere neden olmakta, denetim raporunun içeriğini ise etkilememektedir. Oysa ki, analize dahil edilen ülke SAI’lerinin farklı bağımsızlık endekslerine sahip olması, denetim raporunun içeriğini ve beraberinde mali şeffaflık ile mali performans düzeyini etkiler niteliktedir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, Yüksek Denetim Kurumları yasama adına denetim yaptıklarından önemli olan husus SAI’lerin yürütme organından bağımsızlıklarının sağlanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, hükümetlerin mali politika uygulamalarının denetimi sırasında SAI denetçilerinin herhangi bir baskı ya da zorlamaya maruz kalmamalarının garanti altına alınması gerekmektedir. Bu sayede yürütme organı tarafından yapılan harcamaların ve toplanan vergilerin denetiminin sağlıklı yapıldığına ilişkin vatandaşların hükümete olan güveni artmaktadır. Ekonomi biliminin beklentiler üzerine gelişen ve değişen bir sosyal bilim olduğu göz önüne alındığında, Yüksek Denetim Kurumlarının denetimlerini bağımsız yapabilmelerinin önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Özetle, hangi örgütlenme yapısında olursa olsun, gerek demokratik yönetimin gelişmesinde, gerekse mali performansın iyileştirilmesi için SAI’lerin bağımsızlıklarının yasal mevzuatlarla güvence altına alınması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akerlof, G. A. (1970). The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, 84 (3), 488-500.
- Alesina, A. F., Hausmann, R., Hommes, R. ve Stein, E. (1999). Budget Institutions and Fiscal Performance In Latin America. *Journal of Development Economics*, 59 (2), 253-273.
- Alt, J. ve Lowry, R. C. (1994). Divided Government, Fiscal Institutions and Budget Deficits: Evidence From The States, *American Political Science Review*, 88 (4) 811-828.
- Alt, J. E. ve Lassen, D. D. (2006). Fiscal Transparency, Political Parties and Debt In OECD Countries. *European Economic Review*, 50, 1403-1439.
- Alt, J. E., Lassen, D. D. ve Rose, S. (2006). *The Causes of Fiscal Transparency: Evidence From the U.S. States*. Copenhagen: Economic Policy Research Unit.
- Badelt, C. (1984). New Concepts for the Supply of Government Services. H. Hanusch (Ed.), *Public Finance and The Quest for Efficiency*. Detroit: Wayne State University Press.
- Badun, M. (2009). Budget Transparency. *Financial Theory and Practice*, 33 (4), 481-483.
- Baekgaard, M., Serritzlew, S. ve Blom-Hansen, J. (2016). Causes of Fiscal Illusion: Lack of Information or Lack of Attention?. *Public Budgeting & Finance*, 36 (2), 26-44.
- Bailey, S. J. (1995). *Public Sector Economics: Theory, Policy and Practice*. UK: Palgrave Macmillan.
- Baltagi, B. H. (1995). *Econometric Analysis of Panel Data*. England: John Wiley & Sons, Ltd.

- Bastida, F. ve Benito, B. (2007). Central Government Budget Practices and Transparency: An International Comparison. *Public Administration*, 85 (3), 667-716.
- Başoğlu, M. (2014). İngiltere Parlamentosu'nda Bütçe Süreci. *Yasama Dergisi*, 28, 30-65.
- Bellver, A. ve Kaufmann, D. (2005). *Transparenting Transparency: Intial Emrircs and Policy Application*. Washington: World Bank Group.
- Benito, B. ve Bastida, F. (2009). Budget Transparency, Fiscal Performance and Political Turnout: An International Approach, *Public Administration Review*, 69 (3), 403-417.
- Bilgin, K. U. (2007). Kamuda Ölçülebilir Denetime Hazırlık: Performans Yönetimi. *Sayıştay Dergisi*, 65, 53-87.
- Blais, A. ve Dion, S. (1990). Are Bureaucrats Budget Maximizers? The Niskanen Model & Its Critics. *Polity*, 22 (4), 655-674.
- Blume, L. ve Voigt, S. (2011). Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter? A Cross-Country Assessment. *European Journal of Political Economy*, 27, 215-229.
- Breton, A. ve Wintrobe, R. (1975). The Equilibrium Size of a Budget-Maximizing Bureau: A Note On Niskanen's Theory of Bureaucracy. *Journal of Political Economy*, 83 (1), 195-208.
- Brown, C. V. ve Jackson, P. M. (1990). *Public Sector Economics*. 4th Edition, Basil: Blackwell Ltd.
- Buchanan, J. M. ve Wagner, R. E. (1977). *Democracy in Deficit: The Political Legacy of Lord Keynes*. New York: Academic Press.

- Clark, C., Martinis, M. D. ve Krambia-Kapardis, M. (2007). Audit Quality Attributes of European Union Supreme Audit Institutions. *European Business Review*, 19 (1), 40-71.
- Colclough, C. ve Manor, J. (1993). *States or Markets? Neo-Liberalism and the Development Policy Debate*. Oxford: Oxford University Press.
- Cullis, J. ve Jones, P. (1992). *Public Finance and Public Choice: Analytical Perspectives*. New York: McGraw-Hill Book Company.
- Dabla-Norris, E., Allen, R., Zanna, L. P., Prakash, T., Kvintradze, E., Lledo, V., Yackovlev, I. ve Gollwitzer, S. (2010). Budget Institutions and Fiscal Performance In Low-Income Countries. *International Monetary Fund*, 2010 (80), 1-57.
- Davies, O. A. and Kamien, M. I. (1972). Externalities, Information And Alternative Collective Action. *Economics of the Environment*, 1, 69-87.
- Department for International Development (DFID). (2004). *Characteristics of Different External Audit Systems*. Erişim tarihi: 03.11.2016, http://www.parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf.
- Dimitrov, V. (2007). Çevre Denetimi Alanında Bulgaristan Sayıştayının Deneyimleri. *Çevre Denetimi ve Sayıştaylar* (82-85). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- Doeveren, V. V. (2011). Rethinking Good Governance. *Public Integrity*, 13 (4), 301-318.
- Dollery, B. E. ve Worthington, A. C. (1996). The Empirical Analysis of Fiscal Illusion. *Journal of Economic Surveys*, 10 (3), 261-297.
- Dye R. F., Hudspeth, N. W. ve Merriman, D. F. (2011). *Transparency In State Budgets: A Search for Best Practices*. Chicago: University of Illinois.

- Emil, M. F. ve Yılmaz, H. H. (2004). *Mali Saydamlık İzleme Raporu*. İstanbul: TESEV Yayınları.
- Evidence and Lessons from Latin America (ELLA). (2011). Citizen Assessment of Budget Transparency: Latin American Budget Transparency Index. Erişim tarihi: 20.11.2015, <http://www.right2info.org/resources/publications/publications/citizen-assessment-of-budget-transparency-the-latin-american-budget-transparency-index>
- European Commission. (2001). *European Governance: A White Paper*. Brussels: Commission of the European Communities.
- European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI). (2013). *Strategic Goal 1: Capacity Building: Survey On The Independence of Supreme Audit Institutions*. Erişim tarihi: 03.10.2016, http://www.euro sai.org/handle404?exporturi=/export/sites/euro sai/.content/documents/training/training-events/InSem2014/3.-Survey-on-the-Independence-of-SAIs_final.pdf
- Falay, N. (1997). Denetim, Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk (VET) ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi*, 25, 18-30.
- Ferraz, C. ve Finan, F. (2008). Exposing Corrupt Politicians: The Effects Of Brazil's Publicly Released Audits On Electoral Outcomes. *The Quarterly Journal of Economics*, 2, 703-745.
- Frey, B. S. (1994). Supreme Auditing Institutions: A Politico-Economic Analysis. *European Journal of Law and Economics*, 1, 169-176.
- Gerunov, A. (2016). *Financial Effects of Fiscal Transparency: A Critique*. Sofia: Center for Economic Theories and Policies.
- Giuberti, A. C. (2015). Budget Institutions and Fiscal Performance of the Brazilian Federal Government. *Economia*, 16, 176-193.

- Gleich, H. (2003). *Budget Institutions and Fiscal Performance In Central and Eastern European Countries*. Frankfurt: European Central Bank.
- Golebiowski, G. ve Marchewka-Bartkowiak, K. (2010). *Governance of the Public Debt Management Agency In Selected OECD Countries*. Erişim tarihi: 18.05.2015, <http://editurauranus.ro/holistica/wp-content/uploads/2012/01/GOVERNANCE-OF-THE-PUBLIC-DEBT-MANAGEMENT-AGENCY.pdf>
- Graham, J., Amos, B. ve Plumptre, T. (2003). *Principles for Good Governance In The 21th Century*. Canada: Institute On Governance.
- Greene, H. W. (1993). *Econometric Analysis*. New York: McMillan.
- Gujurati, D. N. (2011). *Temel Ekonometri*. (Çev: Ü. Şenesen, ve G.G. Şenesen) İstanbul: Literatür Yayınları.
- Güran, M. C. ve Cingi, S. (2002). Devletin Ekonomik Müdahalelerinin Etkinliği. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 3, 56-89.
- Hagen, J. V. ve Harden, J. J. (1995). Budget Processes and Commitment to Fiscal Discipline. *European Economic Review*, 39, 771-779.
- Hagen, J. V. (2007). Budgeting Institutions for Better Fiscal Performance. A. Shah (Ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions* (27-51). Washington D.C.: The World Bank.
- Hürcan, Y., Kızıldaş, E. ve Yılmaz, H. (2000). Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde – IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme. İ. Atiyas, Ş. Sayın (Ed.), *Kamu Maliyesinde Saydamlık (99-129)*. İstanbul: TESEV Yayınları.
- Hameed, F. (2005). *Fiscal Transparency and Economic Outcomes*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.

- Hsiao, C. (2001). Panel Data Models. B. H. Baltagi (Ed.), *A Companion to Theoretical Econometrics* (349-365). Oxford: Blackwell Publishers Ltd.
- Hsiao, C. (2002). *Analysis of Panel Data*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Hsiao, C. (2003). *Analysis of Panel Data*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Heald, D. (2003). Fiscal Transparency: Concepts, Measurement and UK Practice. *Public Administration*, 81 (4), 723-759.
- Hillman, A. L. (2009). *Public Finance and Public Policy: Responsibilities and Limitations of Government*. Second Edition, Cambridge: Cambridge University Press.
- Hyden, G. ve Court, J. (2002). *Governance and Development*.
Erişim tarihi: 21.09.2016, <https://www.odi.org/sites/odi.org.uk/files/odi-assets/publications-opinion-files/4094.pdf>
- Hyman, D. N. (2010). *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*. 10th Edition, USA: South Western College Pub.
- International Budget Partnership (IBP). (2006). *More Public Information Needed to Hold Governments To Account: Open Budget Initiative: 2006*. Washington D.C.: Center on Budget and Policy Priorities.
- International Budget Partnership (IBP). (2008). *Open Budgets, Transform Lives: The Open Budget Survey 2008*. Washington D.C.: International Budget Partnership.
- International Budget Partnership (IBP). (2010). *Open Budgets, Transform Lives: The Open Budget Survey 2010*. Washington D.C.: International Budget Partnership.
- International Budget Partnership (IBP). (2012). *Open Budgets, Transform Lives: The Open Budget Survey 2012*. Washington D.C.: International Budget Partnership.
- International Monetary Fund. (IMF). (1997). *Good Governance: The IMF's Role*. Washington D.C.: International Monetary Fund.

International Monetary Fund (IMF). (2002). *The IMF and Good Governance*. Washington D.C.: International Monetary Fund.

International Monetary Fund (IMF). (2007). *Code of Good Practices On Fiscal Transparency*. Erişim tarihi: 09.12.2014, <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>.

International Monetary Fund (IMF). (2015). *World Economic Outlook Database-WEO*, Erişim: 23.09.2015, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/01/weodata/index.aspx>

International Monetary Fund ve World Bank. (2003). *Guidelines for Public Debt Management*. Erişim tarihi: 10.12.2014, <http://www.imf.org/external/np/mfd/pdebt/2003/eng/am/120903.pdf>.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (1977). *ISSAI 1- The Lima Declaration*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (1998). *ISSAI 30- Code of Ethics*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2003a). *ISSAI 5420 - Public Debt Management and Fiscal Vulnerability: Potential Roles for SAIs*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2003b). *ISSAI 5430 - Fiscal Exposures: Implications for Debt Management and the Role for SAIs*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2004). *ISSAI 5120-Environmental Audit and Regularity Auditing*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.

- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2007a). *ISSAI 10-Mexico Declaration on SAI Independence*, Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2007b). *ISSAI 5440 - Guidance for Conducting a Public Debt Audit -The Use of Substantive Tests in Financial Audits*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2010a). *ISSAI 20-Principles of Transparency and Accountability*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2010b). *ISSAI 4000-Compliance Audit Guidelenes - General Introduction*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2010c). *ISSAI 4100- Compliance Audit Guidelenes - For Audits Performed Separately From the Audit of Financial Statements*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2012). *Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları - I- (ISSAI)*, (T.C. Sayıştay Başkanlığı, Çev.), Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2013a). *ISSAI 12-The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions-Making a Difference to the Lives of Citizens*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2013b). *ISSAI 100 - Fundamental Principles Of Public Sector Auditing*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.

- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2013c). *ISSAI 300 - Fundamental Principles of Performance Auditing*. Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). Erişim tarihi: 19.11.2016, <http://www.issai.org/>
- Islam, R. (2003). *Do More Transparent Governments Govern Better?*. Washington DC: World Bank.
- Jarmuzek, M. (2006). *Does Fiscal Transparency Matter? The Evidence from Transition Economies*. Erişim tarihi: 07.04.2015, http://www.cerge-ei.cz/pdf/gdn/rrc/RRCV_77_paper_03.pdf
- Jessob, J. (2002). *The Future of the Capitalist State*. Cambridge: Polity Press.
- Johnson, D. B. (1991). *Public Choice: An Introduction to The New Political Economy*. U.S.A: Mayfield Pub. Co.
- Kanis, A. M. (2012). *Parliamentary Control of Budget Implementation*. Brussels: European Union.
- Karaaslan, A. ve Bakırtaş, İ. (1999). Bürokrasinin Ekonomik Analizi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, 51-72.
- Kaufmann, D., Kraay, A. ve Mastruzzi, M. (2008). *Governance Matters VII: Aggregate and Individual Governance Indicators: 1996-2007*. Washington D.C.: World Bank.
- Knack, S. (2002). Social Capital and the Quality of Government: Evidence Front he States. *American Journal of Political Science*, 46 (4), 772-785.
- Kooiman, J. (1993). Social-Political Governance: Introduction. J. Kooiman (Ed.), *Modern Governance: New Government Society Interactions* (1-8). London: SAGE Publications Ltd.

- Kooiman, J. (1999). Social-Political Governance. *Public Management: An International Journal of Research and Theory*, 1 (1), 67-92.
- Kopits, G. ve Craig, J. (1998). *Transparency in Government Operations*. Washington D.C.: International Monetary Fund.
- Kubalı, D. (2007). Çevre Korumada Sayıştayların Rolü, Türk Sayıştayının Deneyimleri ve Öneriler. *Çevre Denetimi ve Sayıştaylar* (93-118). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı,
- Leeuw, F. L. (1996). Performance Auditing, New Public Management and Performance Improvement: Questions and Answers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9 (2), 92 – 102.
- Leeuwen, S. V. (2004). Developments In Environmental Auditing by Supreme Audit Institutions. *Environmental Management*, 33 (2), 163-172.
- Marcel, M. ve Tokman, M. (2002). Building a Consensus for Fiscal Reform: The Chilean Case. *OECD Journal on Budgeting*, 2 (3), 35-56.
- March, J. G. ve Olsen J. P. (1995). *Democratic Governance*. Basım yeri: New York: The Free Press.
- McNutt, P. A. (2002). *The Economics of Public Choice*. Second Edition. UK: Edward Elgar Publishing Limited.
- Merewitz, L. ve Sosnick, S. (1971). *The Budget's New Clothes: A Critique of Planning-Programming-Budgeting and Benefit-Cost Analysis*. Chicago: Markham Publishing Company.
- Mehrez, G. ve Kaufmann, D. (1999). *Transparency, Liberalization and Financial Crises*. Washington D.C.: World Bank.
- Milesi-Ferretti, G. M. (2004). Good, Bad or Ugly? On The Effects of Fiscal Rules with Creative Accounting. *Journal of Public Economics*, 88 (1), 377-394.

- Moser, J. (2015). How SAIs Can Contribute to Good Governance and Sustainable Development by Promoting Transparency and Accountability. *European Organization of Supreme Audit Institutions*, 21, 85-88.
- National Audit Office (NAO). (1996). *State Audit in the European Union*. London: NAO.
- Niskanen, W. A. (1971). *Bureaucracy and Representative Government*. U.S.A.: Transaction Publishers.
- Niskanen, W. A. (1975). Bureaucrats and Politicians. *The Journal of Law & Economics*, 18 (3), 617-643.
- North, D. (1992). *Transaction Costs, Institutions and Economic Performance*. California: An International Center for Economic Growth Publication.
- Oates, W. E. (1988). On the Nature and Measurement of Fiscal Illusion: A Survey. G. Brennan, B. S. Grewel ve P. Groenwegen (Ed.), *Taxation and Fiscal Federalism*. (65-82). Sydney: Australian National University Press.
- OECD. (1995). *Participatory Development and Good Governance*. Paris: OECD.
- OECD. (2002). *OECD Best Practices for Budget Transparency*. Paris: OECD.
- OECD. (2010a). *Glossary of Statistical Terms: Accountability*. Erişim tarihi: 25.09.2016, <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=14>.
- OECD. (2010b). *Glossary of Statistical Terms: Transparency*. Erişim tarihi: 25.09.2016, <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4474>.
- OECD. (2014a). *Partners For Good Governance: Mapping The Role of Supreme Audit Institutions; Phase One: Analytical Framework*. Paris: OECD.
- OECD. (2014b). *OECD Principles of Budgetary Governance*. Paris: OECD.

- Olken, B. A. (2007). Monitoring Corruption: Evidence From A Field Experiment In Indonesia. *Journal of Political Economy*, 115 (2), 200-249.
- Orzechowski, W. (1977). Economic Model of Bureaucracy: Survey, Extensions and Evidence. T.E. Borcherding (Ed.), *Budget and Bureauracts: The Sources of Government Growth*, North Carolina: Duke University Press.
- Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Ankara: T.C. Sayıştay Yayınları.
- Öztürk, N. (2006). Ekonomide Devletin Değişen Rolü. *Amme İdaresi Dergisi*, 39 (1), 17-38.
- Peacock, A. T. ve Wiseman, J. (1968). Measuring the Efficiency of Government Expenditure. A. R. Prest (Ed.), *Public Sector Economics* (37-67). Manchester: Manchester University Press.
- Persson, T. ve Tabellini, G. (2003). *The Economic Effects of Constitutions*. London: The MIT Press.
- Pirtea, M. G., Nicolescu, A. C. ve Mota, P. R. (2013). An Empirical Study On Public Debt's Determinants: Evidence From Romania. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 38, 144-157.
- Poterba, J. ve Hagen, J. V. (1999). *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*. Chicago: University of Chicago Press.
- Renzio, D. P. ve Masud, H. (2011). Measuring and Promoting Budget Transparency: The Open Budget Index as a Research and Advocacy Tool. *Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions*, 24 (3), 607-616.
- Rhodes, R. A. W. (1996), The New Governance: Governing Without Government. *Political Studies*, 44, 652-667.
- Rogoff, K. (1990). Equilibrium Political Budget Cycles. *The American Economic Review*, 80 (1), s.21-36.

- Rothschild, M. ve Stiglitz, J. (1976). Equilibrium In Competitive Insurance Markets: An Essay On The Economies of Imperfect Information. *The Quarterly Journal of Economics*, 90 (4), 629-649.
- Saleheen, K., Faridul, I. ve Syed, A. (2005). The Asian Crisis: An Economic Analysis of the Causes. *The Journal of Developing Areas*, 39 (1), 169-190.
- Schelker, M. (2008). *Public Auditors: Empirical Evidence From the US States*. Basel: Center for Research in Economics, Management and The Arts.
- Schelker, M. ve Eichenberger, R. (2010). Auditors and Fiscal Policy: Empirical Evidence On a Little Big Institution. *Journal of Comparative Economics*, 38, 357-380.
- Schelker, M. (2012). Auditor Expertise: Evidence From The Public Sector. *Economics Letters*, 116, 432-435.
- Scrutiny Unit. (2012). *Financial Scrutiny Uncovered*. Second Edition, London: Committee Office Scrutiny Unit.
- Sedmihradská, L. ve Haas, J. (2013). Budget Transparency and Fiscal Performance: Do Open Budgets Matter?. *Economic Studies & Analyses / Acta VSFS*, 7 (2), 109-122.
- Seifert, J., Carlitz, R. ve Mondo, E. (2013). The Open Budget Index (OBI) As A Comparative Statistical Tool. *Journal of Comparative Policy Analysis, Research and Practice*, 15 (1), 87-101.
- Siegle, J. T. (2001). *Democratization and Economic Growth: The Contribution of Accountability Institutions* (PhD. Dissertation). School of Public Affairs, University of Maryland.
- Smith, B. C. (2007). *Good Governance and Development*. England: Palgrave Macmillan.

- Stein, E., Talvi, E. ve Grisanti, A. (1998). *Institutional Arrangements and Fiscal Performance: The Latin American Experience*. Cambridge: National Bureau of Economic Research.
- Stoker, G. (2002). Governance As Theory: Five Propositions. *International Social Science Journal*, 12, 17-28.
- Suzuki, Y. (2004). Basic Structure of Government Auditing By A Supreme Audit Institution. *Government Auditing Review*, 11 (3), 39-53.
- Şahin, Ö. U. ve Akar, S. (2015). Türkiye’de Mali İllüzyon Varlığının Analiz Edilmesi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52 (600), 27-35.
- Tanzi, V. (1997). *The Changing Role of the State in the Economy: A Historical Perspective*. Washington D.C.: International Monetary Fund.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (DPT). (2007). *Kamuda İyi Yönetişim: Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara: DPT Yayınları.
- T. C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. (2003). *İyi Yönetişim Temel Unsurları*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı.
- The World Bank. (1989). *Sub-Saharan Africa: From Crisis to Sustainable Growth*. Washington D.C.: World Bank Publication.
- The World Bank. (1992). *Governance and Development*. Washington D.C.: World Bank Publication.
- The World Bank. (1994). *Governance: The World Bank’s Experience*. Washington D.C.: World Bank Publication.
- The World Bank. (1997). *The State In A Changing World*. New York: Oxford University Press.

- The World Bank. (2001). *Features and Functions of Supreme Audit Institutions*.
Erişim tarihi: 20.10.2016,
<http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote59.pdf>.
- The World Bank ve International Monetary Fund (IMF). (2014). *Revised Guidelines For Public Debt Management*. Washington D.C.: IMF
- The World Bank. *World Bank Database*. Erişim: 04.03.2015, <http://data.worldbank.org/>
- The World Bank. (2015). *Transparency In Public Finance: Module On Fiscal Transparency*. Erişim tarihi: 11.10.2016,
<http://siteresources.worldbank.org/PUBLICSECTORANDGOVERNANCE/Resources/285741-1326399585993/ModuleFiscalTransparency.pdf>
- Udehn, L. (1996). *The Limits of Public Choice: A Sociological Critique of the Economic Theory of Politics*. New York: McGraw-Hill Company.
- United Nations Development Program (UNDP). (1997). *Governance for Sustainable Human Development: A UNDP Policy Document*. New York: UNDP.
- United Nations. (2009). *What Is Good Governance?*. Erişim tarihi: 05.09.2016,
<http://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>
- Uzunali, E. K. (2007). *IMF Mali Saydamlık Standartları Çerçevesinde 2000'li Yılların Başlarında Türkiye'de Mali Saydamlık*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Wagner, R. E. (1976). Revenue Structure, Fiscal Illusion and Budgetary Choice. *Public Choice*, 25, 45-61.
- Waring, C. G. ve Morgan, S. L. (2007). Public Sector Performance Auditing In Developing Countries. A. Shah (Ed.), *Performance Accountability and Combating Corruption* (323-357). Washington D.C.: World Bank.
- Weiss, T. G. (2000). Governance, Good Governance and Global Governance: Conceptual and Actual Challenges. *Third World Quarterly*, 21 (5), 795-814.

- Wildavsky, A. (1966). The Political Economy of Efficiency: Cost-Benefit Analysis, Systems Analysis and Program Budgeting. *Public Administration Review*, 26 (4), 292-310.
- Wildavsky, A. (1986). *Budgeting-A Comparative Theory of Budgetary Processes*. Second Revised Edition, New Brunswick: Transaction Books.
- Williams, D. ve Young, T. (1994). Governance: The World Bank and Liberal Theory. *Political Studies*, 42, 84-100.
- Yılmaz, H. H. ve Biçer, M. (2010). Parlamentonun Bütçe hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 158, 201-225.
- Zyl, A. V., Ramkumar, V. ve Renzio, P. D. (2009). *Responding to Challenges of Supreme Audit Institutions: Can Legislatures and Civil Society Help?*. Bergen: U4 Anti - Corruption Resource Centre.



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 07/02/2017

Tez Başlığı / Konusu: Mali Şeffaflık ile Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı ve Örgütlenme Yapılarının Mali Performans Üzerindeki Etkisi: Bir Panel Veri Analizi

Yukarıda başlığı/konusu gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 113 sayfalık kısmına ilişkin, 07/02/2017 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 10 'dur.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
- 2- Kaynakça hariç
- 3- Alıntılar hariç/dâhil
- 4- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orjinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

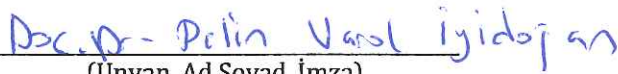
Gereğini saygılarımla arz ederim.


Tarih ve İmza
07.02.2017

Adı Soyadı: Sinem YALÇIN
Öğrenci No: N11149887
Anabilim Dalı: Maliye
Programı: Maliye Doktora Programı
Statüsü: Y.Lisans Doktora Bütünleşik Dr.

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.


(Ünvan, Ad Soyad, İmza)



HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
THESIS/DISSERTATION ORIGINALITY REPORT

HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
TO THE DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE

Date: 07/02/2017

Thesis Title / Topic: **The Effects of Fiscal Transparency, The Independence and The Organizational Structures of SAIs' on Fiscal Performance: A Panel Data Analysis**

According to the originality report obtained by myself/my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options stated below on 07/02/2017 for the total 113 pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled as above, the similarity index of my thesis is **10 %**.

Filtering options applied:

1. Approval and Declaration sections excluded
2. Bibliography/Works Cited excluded
3. Quotes excluded
4. Match size up to 5 words excluded

I declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports; that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.

I respectfully submit this for approval.

Date and Signature

07.02.2017

Name Surname: Sinem YALÇIN
Student No: N11149887
Department: Maliye
Program: Maliye Doktora Programı
Status: Masters Ph.D. Integrated Ph.D.

ADVISOR APPROVAL

APPROVED.

Ass. Prof. Pelin Varsel Aydoğan
(Title, Name Surname, Signature)



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ETİK KURUL İZİN MUAFİYETİ FORMU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Maliye ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 07.02.2017

Tez Başlığı / Konusu: Mali Şeffaflık ile Yüksek Derefin Kurumlarının Bağımsızlığı ve Örgütlenme Yapılarının Mali Performans Üzerindeki Etkisi: Bir Panel Veri Analizi

Yukarıda başlığı/konusu gösterilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır,
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir.
4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullar ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kuruldan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Sinem YALGIN
Tarih ve İmza

07.02.2017

Adı Soyadı: Sinem YALGIN

Öğrenci No: N11149887

Anabilim Dalı: Maliye A.B.D.

Programı: Maliye

Statüsü: Y.Lisans Doktora Bütünleşik Dr.

DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI

Pelin Varol İyidoğan
Doç. Dr. Pelin Varol İyidoğan
(Unvan, Ad Soyad, İmza)

Detaylı Bilgi: <http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr>

Telefon: 0-312-2976860

Faks: 0-3122992147

E-posta: sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr



HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
ETHICS BOARD WAIVER FORM FOR THESIS WORK

HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
PUBLIC FINANCE TO THE DEPARTMENT PRESIDENCY

Date: 07/02/2017

Thesis Title / Topic: *The Effects of Fiscal Transparency, The Independence and The Organizational Structures of SAIs' on Fiscal Performance: A Panel Data Analysis*

My thesis work related to the title/topic above:

1. Does not perform experimentation on animals or people.
2. Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.).
3. Does not involve any interference of the body's integrity.
4. Is not based on observational and descriptive research (survey, measures/scales, data scanning, system-model development).

I declare, I have carefully read Hacettepe University's Ethics Regulations and the Commission's Guidelines, and in order to proceed with my thesis according to these regulations I do not have to get permission from the Ethics Board for anything; in any infringement of the regulations I accept all legal responsibility and I declare that all the information I have provided is true.

I respectfully submit this for approval.


Date and Signature

07.02.2017

Name Surname: Yalçın

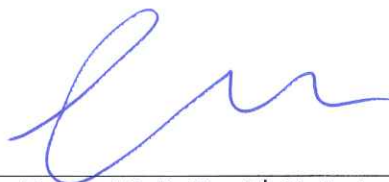
07Student No: Sinem

Department: Public Finance

Program: Public Finance

Status: Masters Ph.D. Integrated Ph.D.

ADVISER COMMENTS AND APPROVAL



(Ass.Prof. Pelin Varol İyidoğan)

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Sinem YALÇIN

Doğum Yeri ve Tarihi : ADANA, 18 Eylül 1981

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Hacettepe Üniversitesi, İktisat Bölümü, 2003.

Yüksek Lisans Öğrenimi : Hacettepe Üniversitesi, Maliye Bölümü, 2006.

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Devlet Malları Uzman Yardımcılığı, 2005-2006

Sayıştay Denetçisi, 2006-

İletişim

E-Posta Adresi : sinemyalcin@sayistay.gov.tr

Tarih : 13.01.2017