

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**5018 SAYILI KANUN VE 2021 TARİHLİ DEĞİŞİKLİKLER İLE HEDEFLLENENLER
ÇERÇEVESİNDE TÜRK BÜTÇE UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İbrahim CANBELDEK

AĞUSTOS - 2024

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**5018 SAYILI KANUN VE 2021 TARİHLİ DEĞİŞİKLİKLER İLE HEDEFLLENENLER
ÇERÇEVESİNDE TÜRK BÜTÇE UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İbrahim CANBELDEK

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mehmet TUNÇER

AĞUSTOS - 2024

TRABZON

ONAY

İbrahim CANBELDEK tarafından hazırlanan “5018 Sayılı Kanun ve 2021 Tarihli Değişiklikler ile Hedeflenenler Çerçevesinde Türk Bütçe Uygulamasının Değerlendirilmesi” adlı bu Çalışma 19.09.2024 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı’nda **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof Dr. Mehmet TUNÇER	Başkan	☐	☐	
Dr. Öğr. Üyesi Muhammet AKTUĞ	Üye	☐	☐	
Doç. Dr. Selçuk BUYRUKOĞLU	Üye	☐	☐	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Haydar AKYAZI
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

İbrahim CANBELDEK

23.09.2024

ÖNSÖZ

Günümüzde kamusal mal ve hizmetlere olan talep ve ihtiyaç ciddi boyutlara ulaşmıştır. Söz konusu talep ve ihtiyacın en büyük sebebi sosyal devlet anlayışının giderek yaygınlık kazanmasıdır. Aynı zamanda artan nüfus ve çeşitlenen ihtiyaçlar kamu mali yönetiminde etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik ile bunlarla ilişkili olarak mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun tesisi ihtiyacını artırmaktadır. Bu ihtiyacın karşılanmasına yönelik olarak birçok bütçe sistemi geliştirilmiştir. Söz konusu sistemlerin en modern hali yeni kamu yönetimi anlayışının bir parçası olarak “performans esaslı bütçe sistemi” olarak adlandırılmaktadır. Performans esaslı bütçe sistemi sınırlı kamu kaynaklarının en etkin ve verimli şekilde kullanılmasını amaçlamaktadır. Türkiye’de ve birçok ülkede söz konusu sistem uygulanmaktadır. Bu çalışmada, Türkiye’de “program bazlı performans bütçe” veya “performans esaslı program bütçe” isimleriyle uygulanmakta olan bütçe sistemi ile neler hedeflendiği ve sisteme temel teşkil eden çerçevenin bazı başarı kriterlerine uygunluğu değerlendirilecektir.

Bu çalışmada çok kıymetli bilgi ve tecrübelerini benden esirgemeyen değerli danışmanım Prof. Dr. Mehmet TUNÇER’e ve çalışma sürecinde beni destekleyen; aileme, hocalarıma, sevgili nişanlıma ve dostlarıma içtenlikle teşekkür ederim.

Ağustos, 2024

İbrahim CANBELDEK

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	VIII
ABSTRACT	IX
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
GRAFİKLER LİSTESİ	XII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIII
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. BÜTÇENİN İŞLEVLERİ VE BÜTÇE SİSTEMLERİ.....	3-22
1.1. Bütçeleme Kavramının Tarihi Gelişimi ve Bütçenin İşlevleri.....	3
1.1.1. Bütçenin Klasik İşlevleri.....	5
1.1.1.1. Bütçenin Mali İşlevi	5
1.1.1.2. Bütçenin İktisadi İşlevi.....	6
1.1.1.3. Bütçenin Siyasi İşlevi	6
1.1.1.4. Bütçenin Hukuki İşlevi.....	7
1.1.1.5. Bütçenin Denetim İşlevi	7
1.1.2. Bütçenin Modern İşlevleri	7
1.1.2.1. Bütçenin Konjonktürel İşlevi.....	8
1.1.2.2. Bütçenin Ekonomik Kalkınmayı Sağlama İşlevi.....	8
1.1.2.4. Bütçenin Yönetim ve Planlama Aracı Olma İşlevi.....	9
1.2. Bütçe Sistemleri	10
1.2.1. Geleneksel Bütçe Sistemleri	10
1.2.1.1. Klasik Bütçe Sistemi.....	11
1.2.1.2. Torba Bütçe Sistemi	12
1.2.3. Performans Bütçe Sistemi.....	13
1.2.4. Program Bütçe Sistemi	14
1.2.5. Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS)	15

1.2.6. Sıfır Esaslı (Tabanlı) Bütçeleme Sistemi	18
1.2.7. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi.....	19
1.3. Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Diğer Sistemlerden Farkı	21

İKİNCİ BÖLÜM

2. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ ve TÜRK BÜTÇE SİSTEMİ	
İÇERİSİNDEKİ YERİ	23-69
2.1. Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Kapsamı ve Hedeflenenler	23
2.2. Performans Esaslı Bütçeleme Alt Modelleri.....	29
2.2.1. Sunuma Yönelik Performans Esaslı Bütçeleme Modeli	29
2.2.2. Dolaylı Performans Esaslı Bütçeleme Modeli	30
2.2.3. Doğrudan Performans Esaslı Bütçeleme Modeli	30
2.2.4. Yönetimsel Performans Esaslı Bütçeleme Modeli.....	31
2.3. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin İşleyişinde Etkili Olan Unsurlar.....	31
2.3.1. Stratejik Planlama	31
2.3.2. Performans Göstergeleri	36
2.3.3. Program Tasnifleri ve Kurumlar Arası Koordinasyon.....	39
2.3.4. Beşerî ve Teknik Alt Yapı	40
2.3.5. İç ve Dış Denetim	41
2.3.6. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi.....	44
2.3.7. Kamu İdarelerinde Performans Kültürü.....	45
2.4. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Türk Bütçe Sistemi İçerisindeki Yeri.....	47
2.4.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi Türk Bütçe Sisteminin Gelişimi.....	47
2.4.2. Cumhuriyet Dönemi Türk Bütçe Sisteminin Gelişimi.....	50
2.4.3. Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Geçiş Öncesi Çalışmalar.....	53
2.5. Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Geçiş	56
2.6. Türkiye’de Program Bazlı Performans Bütçe Sisteminin Yapısı ve Kapsamı.....	60
2.6.1. Merkezi Yönetim Bütçesi	61
2.6.2. Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçesi	63
2.6.3. Mahalli İdare Bütçesi	65
2.7. Merkezi Yönetim Bütçe Süreci.....	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE’DE PERFORMANS ESASLI PROGRAM BÜTÇE SİSTEMİNİN TEMEL UNSURLARI, HEDEFLenenLER VE DEĞERLENDİRİLMELER.....	70-107
3.1. Türk Bütçe Sisteminde Stratejik Planlama ve Performans Programları	70
3.2. Analitik Bütçe Sınıflandırmasında Program Tasnifleri.....	73
3.3. Performans Göstergeleri.....	74
3.4. Türkiye’de Bütçe Denetimi.....	78
3.4.1. Türkiye’de Bütçenin İç Denetimi	78
3.4.2. Türkiye’de Bütçenin Dış Denetimi	80
3.5. Program Bazlı Performans Bütçe Sistemi ile Hedeflenenler	86
3.5.1. Girdi Odaklı Alışkanlıkların Terki.....	86
3.5.2. Bütçenin Kamu Maliyesini Planlama İşlevinin Kuvvetlendirilmesi.....	87
3.5.3. Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi.....	87
3.6. Program Bazlı Performans Bütçe Sistemi ile Hedeflenenlere Ulaşmada Türk Bütçe Sisteminde Yer Alan Mekanizmaların Değerlendirilmesi	88
3.6.1. Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirlik Hedefine Yönelik Değerlendirme	88
3.6.2. Girdi Odaklı (Klasik Bütçe Sistemi) Bütçeleme Alışkanlıklarının Terk Edilmesi Hedefine Yönelik Değerlendirme.....	97
3.6.3. Bütçenin Uzun Vadeli Planlama İşlevinin Kuvvetlendirilmesi Hedefine Yönelik Değerlendirme	99
3.7. Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Durumuna İlişkin Genel Değerlendirme ve Öneriler	102
3.7.1. Türk Bütçe Sisteminde Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Hangi Alt Modeli Uygulanmaktadır?	102
3.7.2. Türkiye’de Program Bazlı Performans Bütçe Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme ve Öneriler	103
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	108
KAYNAKÇA	112
ÖZGEÇMİŞ.....	122

ÖZET

En basit haliyle bütçeler, devletin gelecek belirli bir dönemdeki gelir gider tahminlerini gösteren belge olarak tanımlanabilir. Bu tanım merkezinde devlet bütçesi, devletin giderleri ile gelirlerinin denkleştirildiği, giderlerin finanse edildiği bir belge olarak değerlendirilebilir. Ancak bütçe hakkı kavramının gelişmesi, sosyal devlet anlayışının yaygınlık kazanması ve kamu ekonomisinin giderek genişlemesi devlet bütçesini sadece bir denkleştirme aracı olmaktan çıkartmıştır. Bütçelerin kazandıkları işlevleri yerine getirebilmesi için bir süreç içinde farklı bütçe sistemleri geliştirilmiştir. Geliştirilen bütçe sistemleri içerisinde en modern olanı ise performans esaslı bütçe sistemidir. Türkiye’de ve birçok ülkede bu sistem uygulanmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de uygulanmakta olan bütçe sistemi ile nelerin hedeflendiğini ve mevcut yapının ne ölçüde bu hedeflere hizmet edecek bir biçimde dizayn edildiğini ortaya koymaktır.

Çalışma kapsamında, öncelikle bütçe sistemlerinden ve sistemlerin gelişiminden bahsedilmiştir. Yabancı ve yerli kaynaklar incelenmiş ve OECD, IBP gibi kurumların raporları temel alınarak sistemin işleyişinde etkili olan bazı unsurlar tespit edilmiştir. Devamında Türk bütçe sisteminin temel yapısına yer verilmiş ve öncesinde tespit edilmiş unsurların Türk bütçe sistemi içerisindeki yerinden bahsedilmiştir. Çalışmanın son bölümünde 2021 senesinde, yapılan değişiklik ile “program bazlı performans bütçe” veya “performans esaslı program bütçe” isimleriyle uygulamaya konulan bütçe sistemi ile nelerin hedeflendiğine yer verilmiş ve söz konusu unsurların bu hedeflere ne ölçüde hitap ettiği değerlendirilmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonucu sistemin, hedeflerin bir bölümüne ulaşmada uygun bir yapıya sahip olduğu görülmüştür. Ancak 2021 senesinde yapılan değişikliğin hedeflere tam manasıyla ulaşmada yeterli olmadığı ve bazı ek düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu anlaşılmıştır. Bu eksiklikleri gidermeye yönelik bazı önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bütçe Sistemleri, Performans Esaslı Bütçe Sistemi, Performans Esaslı Program Bütçe, Program Bazlı Performans Bütçe

ABSTRACT

In its simplest form, budgets can be defined as documents showing the state's income and expenditure estimates for a certain future period. According to this definition, the state budget can be viewed as a plan document in which the state's expenses and revenues are balanced and the expenses are financed. However, the development of the concept of power of purse, the spreading of social state concept and the gradual expansion of the public economy have made the budgets no longer just a tool of balancing. Different budget systems have been developed over a period of time so that budgets can fulfill their modern functions. The most modern among the modern budget systems is the performance-based budgeting system. This system is applied in Türkiye and many countries. The aim of this study is to reveal what is targeted with the budget system implemented in Türkiye and to what extent the current structure is designed to serve these goals.

Within the scope of the study, firstly budget systems and the development of these systems were mentioned. Foreign and domestic sources were examined and some elements that are effective in the functioning of the system were determined based on the reports of institutions such as OECD and IBP. Then, the main structure of the Turkish budget system was given and the place of the previously determined elements in the Turkish budget system was mentioned. In the last part of the study, what was targeted with the budget system implemented with the changes made in 2021 under the names of “program-based performance budget” or “performance-based program budget” was given and the extent to which the elements in question addressed these goals was evaluated. As a result of the evaluations, it was seen that the system had a suitable structure to achieve some of the goals. However, it was understood that the changes made in 2021 were not sufficient to fully achieve the goals and some additional regulations were needed. Some suggestions were given to eliminate these deficiencies.

Keywords: Budgeting Systems, Performance Based Budgeting, Performance Based Program Budgeting, Program Based Performance Budgeting

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Alt Modelleri	29
2	Üniversiteler İçin Vizyon, Misyon, Stratejik Amaç ve Hedef Bildirimi Örneği	35
3	Program Tasnifleri	74
4	Performans Göstergelerinin Stratejik Planlarda Yıllar İtibariyle Gösterimi.....	77
5	Türkiye’de Açık Bütçe Endeksi Değerleri 2006-2023	89
6	Türkiye’de Sekiz Bütçe Belgesinin Durumu 2010-2023.....	90
7	Bütçe Belgelerinin Saydamlık Puanları 2017-2023.....	91
8	Seçili Ülkelerde ve Türkiye’de Performans / Konu Denetimi Sayısı 2020-2024.....	98
9	Seçili Ülkelerde Bütçe Hazırlık ve Görüşölüp Onaylanma Aşamalarının Süreleri.....	101

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	Performans Esaslı Bütçeleme ve Performans Yönetimi İlişkisi	25
2	GZFT Analizi	33
3	Türk Bütçe Sisteminin Kapsamı	61



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik Nr.	Grafik Adı	Sayfa Nr.
1	Türkiye ve Seçili Ülke Örneklerinde 2023 Katılımcı Bütçe Değerleri (0-100).....	92
2	Sayıştay Faaliyet Genel Değerlendirme Raporları- Sunum ve İçerik Bakımından Değerlendirme Bulguları (2022-2021-2020-2019)	93
3	Sayıştay Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu – Uygulama Sonuçlarının Raporlanması Bakımından Değerlendirme Bulguları.....	94

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABE	: Açık Bütçe Endeksi
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
IBP	: Uluslararası Bütçe Ortaklığı
IMF	: Uluslararası Para Fonu
INTOSAI	: Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ISSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
İŞKUR	: Türkiye İş Kurumu
KİKST	: Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MİMBY	: Mahalli İdareler Muhasebe ve Bütçe Yönetmeliği
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü
ÖSYM	: Ölçme Seçme ve Yerleştirme Merkezi
PBPB	: Program Bazlı Performans Bütçe
PEB	: Performans Esaslı Bütçeleme
PPBS	: Planlama Programla Bütçeleme Sistemi
SBB	: Strateji ve Bütçe Başkanlığı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SGKK	: Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu
TÜSSİDE	: Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü
VET	: Verimli Etkili ve Tasarruflu
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurulu
YPK	: Yüksek Planlama Kurulu

GİRİŞ

Bütçeler devletin gelecekteki belirli bir döneme ilişkin gelir ve giderlerini ortaya koymakta ve yürütme organına gelir toplama ve harcama yapma yetkisi vermektedir. Yani devlet bütçesi hem planlama belgesi hem de kanun niteliğine sahiptir. Klasik iktisadi anlayışın hâkim olduğu dönemlerde devlet bütçesinden beklenen işlevler fazlasıyla sınırlı kalmıştır. Klasik iktisadi anlayış serbest piyasa ekonomisine dayanmaktadır ve devlete serbest piyasada çok sınırlı roller vermektedir. Bu anlayışa göre devlet, mülkiyet haklarının tanımlanması başta olmak üzere bazı hukuki düzenlemeleri yapmak ve toplumu tehlikelerden korumak gibi sınırlı bazı işlerden sorumludur. Bütçe, bu işlerin ifasında gerekli olan gelirler ile giderleri finanse etmeye imkân ve izin veren belge ve kanun olmaktan ibarettir. Bütçenin, giderlerin finansmanını ve yasama organının yürütme organı üzerinde denetimini sağlamak işlevleri klasik bütçe işlevleri olarak bilinmektedir. Klasik bütçe işlevlerini yerine getirmek için ise geleneksel bütçe sistemleri yeterli olmaktadır.

1929 krizi sonrası devletin, gelir ve giderlerin miktar ve bileşenlerini değiştirmek suretiyle, yani maliye politikasını kullanarak, ekonomiye müdahale etmesi gerektiği anlaşılmıştır. Sonraki süreçte nüfus artışı ve sosyal refah devleti anlayışının da giderek yaygınlık kazanması kamusal mal ve hizmet ihtiyacını ve çeşitliliğini artırmıştır. Bu nedenle devletin gelirlerini daha etkili, verimli ve ekonomik kullanma gerekliliği de artmıştır. Bu noktada geleneksel bütçe sistemlerinin yeterli olması mümkün olmamaktadır. Bunun en büyük nedeni geleneksel bütçe sistemlerinin girdi odaklı olmasıdır.

Girdi odaklı bütçe sistemlerinde kamu kaynaklarının verimli, etkin ve ekonomik kullanılmasına yönelik mekanizmalar bulunmamaktadır. Bu nedenle bütçenin; konjonktürel işlevi, ekonomik kalkınmayı sağlama işlevi, gelir dağılımı ve kaynak tahsisinde optimaliteyi sağlama işlevi ile yönetim ve planlama aracı olma işlevi gibi modern bütçe işlevlerini yerine getirmesi mümkün değildir. Özellikle nüfus artışı düşünüldüğünde kamu gelirleri ile tüm bu işlevleri yerine getirebilmek için önceliklerin belirlenmesi, kaynakların en verimli bir şekilde tahsis edilmesi gerekmektedir.

Bütçenin modern işlevlerini yerine getirebilmesi için Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde yeni bütçe sistemlerine ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Çalışmalar bir süre devam etmiş ve farklı bütçe sistemleri yıllar itibarıyla ortaya konulmuştur. Süreç dâhilinde; performans bütçe sistemi, program bütçe sistemi, planlama-programlama-bütçeleme sistemi (PPBS) ve performans esaslı bütçe (PEB) sistemi ortaya konulmuştur. Tüm bu bütçe sistemleri çıktı odaklı bütçe sistemleridir. Yani kaynak tahsisi ile bütçe gerçekleştirmeleri arasında bir bağ kurmaya dayalı sistemlerdir. Her bir sistem

kendisinden önceki sistemin açıklarını kapatmaya yönelik olarak geliştirilmiştir. Ayrıca bu süreçte çok yıllık bütçeleme ile bütçenin yönetim ve planlama aracı olma işlevine verilen önem giderek artmıştır. Kamu sektörünün verimli işleyişine yönelik yapılan vurgu yeni kamu yönetimi anlayışını geliştirmiştir. PEB sistemi ise bu anlayışın bütçeleme tarafını temsil etmektedir.

Türkiye’de 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile önemli reformlar yapılmıştır. Şüphesiz bu reformların içerisinde en önemli olanı modern ihtiyaçların bir gereği olarak PEB sistemine geçiş yapılmasıdır. Sisteme geçişte teorik zemine uygun olarak stratejik planlama merkeze alınmıştır. Sistem 2006 yılında fiilen uygulamaya konulmuştur ancak on üç senelik uygulamanın sonunda 2021 yılında PEB sistemi “program bazlı performans bütçe (PBPB)” veya “performans esaslı program bütçe” şeklinde uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu uygulama kapsamında bütçede tasnifler yapılırken kamusal faaliyetler program-alt program-faaliyet/proje olarak tasnif edilmeye başlanmıştır.

Bu çalışmada Türkiye’de PBPB ismiyle uygulanmakla beraber esasen PEB sistemi olan bütçe sistemi ile hedeflenenler ile mevcut yapının uyumluluğu değerlendirilecektir. Türkiye’de maliye ve kamu yönetimi alanlarının ortak çalışma sahasına giren PEB sistemine yönelik bazı çalışmalar yapılmıştır. Bununla birlikte söz konusu çalışmalarda uluslararası kriterler hedeflenenler arasındaki uyum tam manasıyla değerlendirilmemiştir. Özellikle, 2021 senesinde uygulamaya konulan yeni yapıya ilişkin bu yönde bir değerlendirme bulunmamaktadır.

Üç bölümden oluşan çalışmanın ilk bölümünde; bütçelemeye, bütçe işlevlerine ve bütçe sistemlerine ilişkin teorik çerçeveye yer verilecektir. Bu bölümde bütçenin ve bütçelemin kamu maliyesi içinde ne gibi rolleri üstlendiği, bu rollerin nasıl şekillendiği ve bu rollerin gereği olarak ortaya çıkmış bütçe sistemleri incelenecektir.

İkinci bölümde PEB sistemine yönelik detaylı açıklamalara değinilecektir. Daha sonra PEB sisteminin etkin işleyişinde önem arz eden birtakım faktörlerin üzerinde durulacaktır. Aynı zamanda Türk bütçe sisteminin temel kapsamından ve tarihi süreçte geçirdiği dönüşümden de bu bölümde bahsedilecektir.

Üçüncü bölümde PEB sisteminin başarı unsurlarında belirtilen faktörlerin Türk bütçe sistemi içerisindeki konumu anlatılacaktır. Daha sonra 2021 senesinde yaşanan dönüşüm ile nelerin hedeflendiği, bir diğer ifadeyle hangi eksikliklerin giderilmek istendiği ortaya konulacaktır. Hedefleri yerine getirmede mevcut sistemin ne ölçüde başarılı olduğu veya olabileceği değerlendirilecektir. Yani; neler hedefleniyor ve mevcut sistemin temel yapısı bu hedefleri yerine getirmekte ne gibi avantaj ve dezavantajlara sahiptir veya yapılan değişiklik bu hedeflere ulaşmada ne ölçüde etkinlik gösterebilir sorularına cevap aranacaktır. Son olarak genel bir değerlendirmede bulunulacak ve bazı öneriler sunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. BÜTÇENİN İŞLEVLERİ VE BÜTÇE SİSTEMLERİ

Kamu maliyesi, devletin mali faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin piyasa mekanizması üzerindeki etkilerini incelemektedir. Kamu ekonomisi olarak da nitelendirilebilecek bu disiplinin en önemli meselelerinden biri devlet bütçesidir. Devlet bütçesi kamu mali faaliyetlerinin planlandığı ve kamusal hizmetlerin ifa edildiği mali araçtır. Başta nüfus artışı olmak üzere bir dizi neden, kamusal faaliyetlerin artmasını ve çeşitlenmesini beraberinde getirmiştir. Bu nedenlerle mali planlama aracı olarak bütçeler, giderek daha fazla hedefi gerçekleştirme işlevi kazanmışlardır. Bu işlevlerin artması ise bütçelerin daha sistematik bir yapı içerisinde hazırlanması ihtiyacını doğurmuş ve farklı bütçe sistemleri geliştirilmiştir. Bu bölümde bütçe kavramının tarihi süreç içerisindeki yeri, bütçe işlevleri ve bütçe sistemleri ana hatlarıyla incelenecektir.

1.1. Bütçeleme Kavramının Tarihi Gelişimi ve Bütçenin İşlevleri

Günümüzde bütçeler hükümetlere gelir toplama ve harcama yapma yetkisi veren ve aynı zamanda kamu kesiminin ayrıntılı bir planlaması olan kanun ve belgelerdir. Bir planlama aracı olarak bütçeleme süreci teknik meseleleri içerisinde barındırmaktadır. Planlamanın yapılmasında ülkenin ekonomik durumunun değerlendirilmesi ve hazırlanacak bütçenin makroekonomik verilere potansiyel etkilerinin analiz edilmesi gibi hususlar uzmanlık gerektiren meselelerdir. Bu nedenle bütçeleme süreci incelendiğinde ana bütçe belgesi yanında bütçe alt belgeleri, stratejik plan ve hükümet programları gibi birçok belgeden de yararlanılmaktadır. Ancak bütçe kavramının ilk ortaya atıldığı zamanlar incelendiğinde çok daha basit bir yapıya sahip oldukları görülmektedir. Bütçeler ve bütçeleme tekniği tarihi süreç içerisinde yaşanan çeşitli değişimler ve dönüşümler sonucunda günümüzdeki halini almışlardır.

Bütçe kelimesi Latince deri çanta veya sırt çantası anlamına gelen “bulga” kelimesinden türetilmiştir. Kelimenin modern anlamının gelişimi, erken Orta Çağ Fransa'sına dayanmaktadır. Bütçe kavramı Orta Çağ'a kadar kullanılmamakla beraber bütçeleme kavramının izleri tarihin başlangıcına kadar uzanabilmektedir. Babil ve Mısır gibi uygarlıklar tahıl kaynakları ve para üzerinde ayrıntılı kontrol sistemleri kullanmışlardır. Romalılar ise ödeme gücüne göre vergi tayin etmek için gelir ve gider tahminlerine önem vermişlerdir (Flesher ve Flesher, 1979: 12).

Bugün bilindiği şekliyle ilk gerçek bütçeler için ise genellikle İngiltere tarihine itibar edilir. 1100'den 1135'e kadar hüküm süren Kral I. Henry devri, modern bütçenin ilk kullanıldığı dönem olarak kabul edilmektedir. Kral Henry'nin modern bütçesi, sıradan halkın mali konularda söz sahibi olması açısından önceki kontrol sistemlerinden farklılık içermektedir. Bu dönemin devamında Kral John devrinde ise “Büyük Özgürlükler Fermanı (Magna Carta Libertatum)”, “Bütçe Hakkı” kavramının şekillenmesine neden olmuştur. Magna Carta esas itibariyle izinsiz ve keyfi vergi tahsilinin mümkün olmadığını belirtmektedir. Magna Carta'ya göre hükümdar dilediği zaman vergi koyamaz ve yeni bir vergi konulduğunda parlamentodan onay almalıdır. Bu egemenlik daha sonra birçok özgürlük ve bağımsızlık mücadelesini de beraberinde getirmiştir. Modern manada bütçe ve bütçelemeye ilişkin bu ilk gelişmeler göz önünde bulundurulduğunda, bütçelerin başlangıçta iki işlevi yerine getirdiği görülmektedir. Bunlar; kralın harcamalarını kısıtlamak ve vergilendirme yetkisini kontrol etmek şeklindedir (Demir ve Önder, 2019: 339; Flesher ve Flesher, 1979: 12).

İlerleyen süreçte bütçe ve bütçeleme kavramları yeni bir boyut kazanmıştır. Bu dönemlerde özellikle Avrupa'da yaşanan yoğun nüfus artışı ve sanayi devrimi gibi gelişmelerle birlikte kamusal faaliyet alanları hızla artmış ancak kamu gelirlerinde aynı oranda bir artış gerçekleşmemiştir. Artan ihtiyaçlar, sınırlı kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılması gerekliliğini birlikte getirmiş ve bu sebeple etkin bir bütçe sistemi arayışı ortaya çıkmıştır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 86).

Bütçe sistemi arayışının altındaki temel neden büyüyen bütçelerin bir planlamaya göre yapılması ihtiyacıdır. Hânehalkı açısından bütçe belirli bir dönemde yapılan harcamaların kaydı olarak algılanmaktadır. Devlet teşkilatı gibi daha geniş yapılarda ise bütün bir mali yapıyı temsil etmektedir. Buna göre gelir ve giderlerin bir arada değerlendirildiği bir kombinasyon tarif edilmektedir ve elbette planlama gerektirmektedir. İleriye dönük bütçe konsepti belirli bir mali dönemde hükümet faaliyetlerine yönelik hazırlanmış bir plan ve program niteliği taşımaktadır. Bütçeler, kamu idarelerinin gelirleri harcamayı önerdiği çeşitli faaliyetleri ve gelirin sağlanacağı çeşitli kamu kaynaklarını içerir. Geriye dönük bütçe konseptinde ise bütçeler yapılan harcamaların ve elde edilen gelirlerin bir kaydı niteliğindedir. Bu konsept hükümet faaliyetlerinin ekonomik etkilerinin değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır (Buchanan ve Flowers, 1987: 153).

Bütçelerin oluşturulmasında öncelikle gelir planlamasının yapılması gerekmektedir. Gelir planlaması mevcut kaynaklardan elde edilebilecek gelir tahminlerini veya potansiyel gelir alanlarının arttırılması gibi konuları içermektedir. Daha sonra kamu idarelerinin, devam eden veya ortaya konulacak faaliyet ve projelere yönelik gider taleplerinin değerlendirilmesi söz konusudur. Bu değerlendirmelerin yapılmasında sınırlı kamu kaynakları göz önüne alınarak, giderlerin önceliklere göre tahsis edilmesi önem arz etmektedir (Ulbrich, 2003: 320).

Bütçeler, demokrasi mücadelesinin ve artan kamu faaliyetlerinin bir sonucu olarak farklılık kazanmış ve her geçen dönem içerisinde bazı yeni işlevler edinmiştir. Maliye dizininde bütçenin bu işlevleri klasik ve modern işlevler olarak sınıflandırılmaktadır.

1.1.1. Bütçenin Klasik İşlevleri

Klasik iktisat anlayışı çerçevesinde, devletler tarafından sınırlı sayıda kamu faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi beklenmektedir. Bu anlayışa göre devletin ekonomide sapıtırıcı etkiler meydana getirmemesi gerekir. Piyasa mekanizması içinde oluşan arz-talep dengesine kamu mali araçlarıyla müdahale edilmemesi esastır. Yani başta vergiler olmak üzere harç, resim, borçlanma gibi kamu gelirlerinin ve kamu harcamalarının az olması klasik anlayış çerçevesinde savunulmuştur. Bu durum elbette hacim olarak dar bir bütçe olgusunu ortaya koymaktadır. Klasik iktisadi anlayışın bütçeye ilişkin savunduğu bir diğer mesele ise bütçe denkliğidir. Sınırlı devlet faaliyetleri sonucu, kamu gelir ve giderlerinin mutlaka denk olması gerektiği savunulmuş, bütçe açık ve fazlalarına şiddetle karşı çıkmıştır (Pehlivan, 2022: 216).

Klasik iktisadi anlayış sınırlı devlet müdahalesini savunmakla birlikte, devlete belirli roller yüklemektedir. Klasik iktisadi anlayışın destekçileri piyasa ekonomisinin sağlıklı işleyişinin, hukuk ve güvenlik gibi bazı temel meselelerin devlet tarafından tesis edilmesine bağlı olduğunu savunmaktadırlar (Harris, 2007: 2). Yani, kendisine sınırlı rol verilmiş devlet öncelikli olarak tam rekabet ortamı ve mülkiyet hakkının tesisi için hukuk, dış devletlerin tehdidinden korunmak için güvenlik hizmetlerini yerine getirmelidir. Buradan yola çıkarak dar bir bütçenin dahi bazı işlevleri yerine getirmesi gerektiği yorumu çıkarılabilir. Bütçenin geleneksel veya klasik işlevleri denilen bu işlevler; mali işlev, iktisadi işlev, siyasi işlev, denetim işlevi ve hukuki işlev şeklindedir.

1.1.1.1. Bütçenin Mali İşlevi

Bütçenin en eski ve temel işlevi mali işlevidir. Her devletin temel önceliği kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamaktır. Öyle ki bütçenin sadece gelir yanına odaklanıldığı ilk zamanlardan itibaren kamu mali yönetimini şekillendirenler, devletin faaliyetlerini yerine getirmekte ihtiyaç duyulan kamu gelirlerini “para çantası” veya “kasa” vazifesi gören bütçeler ile sağlamıştır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 1-2).

Devlet her yıl çok sayıda kamu hizmetini yerine getirebilmek için yapacağı harcamalar ve bu harcamaları karşılayacak kamu gelirlerini bütçe ile ortaya koyar. Aslında bütçe bir denkleştirme aracı rolü görmektedir. Bu sebeple bütçenin öncelikli işlevi mali işlev olmaktadır. Yani bütçenin mali işlevi; kamu tarafından yerine getirilmesi gereken faaliyetlere finansman kaynağı olmasıdır (Pehlivan, 2022: 57).

1.1.1.2. Bütçenin İktisadi İşlevi

Bütçenin iktisadi işlevi ise mali işlevle yakın anlamlar ifade etmektedir. Bununla birlikte bu iki işlev farklı hedeflere odaklanmaktadır. Devletin kamu hizmetlerini yerine getirirken, öncelik sıralaması yaparak en etkin bir şekilde hizmet sunumunu gerçekleştirmek hedefi bütçenin iktisadi işlevi olarak tanımlanmaktadır. Giderek artan kamu hizmetleri dolayısıyla bütçeler milli gelirden giderek daha fazla pay almaya başlamışlardır. Buna rağmen kamu gelirlerinin kamu giderlerinin çeşitliliğine ayak uydurması ve aynı oranda artırılması gerek teoride gerekse pratikte mümkün olmamaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 13).

Kamusal ihtiyaçların başta nüfus artışını takiben hızla artışı kamuyu piyasa aktörleri arasında en büyük tüketici haline getirmiştir. Kamusal mal ve hizmetlerin sunumunda tasarruflu olunmaması sürdürülebilirliği olumsuz etkileyecektir. Bu sebeple bütçelerin en az kaynak ile en çok toplumsal yararı temin etmesi beklenmektedir (Coşkun, 1989: 27).

1.1.1.3. Bütçenin Siyasi İşlevi

Bireysel çaba ile elde edilmesi mümkün olmayan ihtiyaçları sağlamak ve ortak menfaatleri korumak amacıyla bir araya gelerek devleti oluşturan toplum üyeleri, söz konusu devletin devamlılığı için ihtiyaçların finansmanına katlanmaktadırlar. Öyle ki bazı ülke anayasalarında vergi, devletin gelir ve giderleri için halkın pay vermesi şeklinde tanımlanmıştır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 16).

Bütçe hükümetin ne yapıp ne yapmayacağına ilişkin tercihleri yansıtmaktadır. Vatandaşlar bütçeler ile hükümet önceliklerini değerlendirmekte ve oy tercihlerini şekillendirmektedirler. Örneğin; kolluk hizmetleri, bakımevi hizmetleri veya savunma harcamaları gibi farklı hizmet kolları arasında öncelikler bütçeler ile ortaya konulmaktadır. Bütçeler, kanun koyucuların seçmenlerini memnun etmeye ve çıkar gruplarının taleplerine yanıt vermeye verdikleri önemin derecesini yansıtmaktadır. Örneğin, kanun koyucular askeri üsleri açık tutmak için daha fazla para harcamaya veya kültür hizmetleri için daha az para harcamaya karar verebilirler. Bu hangi çıkar gruplarının ne ölçüde kamu kaynaklarından yararlandığına ilişkin fikir verebilir ve böylelikle kamuoyu siyasi partilerin politik duruşlarına ilişkin çıkarımlarda bulunabilir (Rubin, 2019: 1-2).

Bunlarla birlikte bütçeyi uygulamada hükümetlere izin verme yetkisinin halk adına bütçe hakkını elinde bulunduran parlamento üyelerine ait olması da bütçenin siyasi işlevini ortaya koyan diğer bir etmendir. Bu şekilde güçler ayrılığı ilkesinin bir gereği olarak, yürütme organına faaliyetlerini yerine getirebilmesi için yasama organınca izin ve yetki verilmektedir. Böylelikle yasama organının yürütme organına üstünlüğü bütçe ile ortaya konmaktadır (Pehlivan, 2022: 59).

1.1.1.4. Bütçenin Hukuki İşlevi

Bütçe aracılığı ile planlanmak ve yönetilmek istenen kamu ekonomisi, piyasa ekonomisinden farklı bir hukuki çerçeveye tabidir. Anayasa, kanun, kararname, yönetmelik gibi bağlayıcı hükümler ile uygulanma esasları belirlenen kamu mali yönetiminde keyfilik söz konusu olamaz. Piyasanın diğer aktörlerinden çok daha geniş bir yapıya sahip olan kamu sektörünün kontrolü elbette farklı bir hukuki çerçeveyi beraberinde getirmektedir. Kamu mali yönetiminin temel aracı olan bütçe de hükümete gelir toplama ve gider yapma yetkisi veren bir kanun niteliği taşır. Yürütme organı kamu hizmetlerini yerine getirmede gelir ve giderler yönünden bir takım hukuki işlemler ve tasarruflarda bulunmak durumundadır. Bu işlemlerin yasama organının onayından geçmiş bütçe kanunu ve ilgili diğer kanunlar çerçevesinde yapılması esas teşkil etmektedir. Bu durum bütçenin hukuki bir içeriğe ve işleve sahip olduğunu göstermektedir (Coşkun, 1989: 27).

1.1.1.5. Bütçenin Denetim İşlevi

Bütçelerin mali, ekonomik, hukuki ve siyasi işlevlerini tamamlayıcı nitelikte olan denetim işlevi ise kamu mali yönetimine ilişkin işlemlerin belirlenen esas ve hedeflere uygun bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğinin incelenmesini içerir. Örneğin, bütçenin iktisadi işlevinin gerekli denetimlerin yerine getirilmediği bir senaryoda eksik kalacağı düşünülebilir. Bu denetim bütçeye ilişkin mevzuata uygunluğun denetlenmesini içeren yasal denetimin yanında kaynakların ne ölçüde etkin ve verimli kullanıldığının denetlenmesi şeklinde de olmalıdır. Böylelikle kendisine bütçe ile gelir toplama ve gider yapma yetkisi verilen hükümet teşkilatının yine bütçe ile denetlenmesi söz konusu olmaktadır. Yasama organları, halk adına söz konusu denetimi gerçekleştirerek bütçelerin denetim işlevini kullanmaktadırlar (Işık, 2014: 236).

1.1.2. Bütçenin Modern İşlevleri

Sınırlı devlet faaliyetleri ile kısıtlı bir bütçeden beklenen ve aslında bütçelerin temel işlevleri olarak değerlendirilen geleneksel işlevlerin dışında, devletin bazı ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada bütçeyi etkin bir şekilde kullanabilmesi için bütçelerin bir takım yeni işlevler kazanması gerekliliği çağımızın bir gerçeği olmuştur.

1929 yılında yaşanan ekonomik kriz ile klasik maliye anlayışının aksine devletin belirli amaçlara ulaşmada ve ekonomik sorunları çözmede etkin bir rol oynayabileceği ve hatta oynaması gerektiği anlaşılmıştır. Söz konusu hedefler daha çok makroekonomik büyüklüklere ilişkin hedefler olması dolayısıyla modern bütçe işlevlerine makroekonomik işlevler de denilmektedir (Pehlivan, 2022: 62).

Büyük Buhran ve 2.Dünya Savaşı sonrası dönemde sosyal refah devleti anlayışının yaygınlık kazanması kamu mali yönetiminin ve dolayısıyla bütçelerin işlevlerinin artması gerektiğini ortaya koymuştur (Hançer, 2018: 10). Bütçenin modern işlevleri olarak maliye literatürüne geçen bu işlevler bütçenin; konjonktürel işlevi, telafi edici işlevi, kalkınmayı sağlama işlevi, adil gelir dağılımını ve kaynak tahsisinde etkinliği sağlama işlevi, yönetim aracı olma ve planlama işlevi şeklinde sıralanabilir.

1.1.2.1. Bütçenin Konjonktürel İşlevi

Bütçenin konjonktürel işlevi, bir bütçenin farklı konjonktür dönemlerinin seyrine göre belirli bir esnekliğe sahip olmasını ifade eder. Ekonomide yaşanan iniş ve çıkışları ifade eden konjonktürel hareketlilikler, istikrarsızlık oluşmasına ve makroekonomik hedeflere ulaşmakta zorluklar çıkmasına neden olacaktır. Söz konusu olumsuz etkilerin hafifletilmesi için bütçenin konjonktürel işleve sahip olması beklenir.

Konjonktürün maliye politikası ile dengelenmesi gerek iradi maliye politikası ile gerek otomatik dengeleyiciler aracılığı ile gerçekleştirilebilir. Otomatik dengeleyiciler hükümetin konjonktür döneminde iradi politika yapımını gerektirmez. Örneğin, enflasyonist bir dönemde artan gelirler, gelir vergisi tarifesinin daha üst matrah aralıklarına dâhil olacağından daha yüksek vergilendirilecektir. Böylelikle daha düşük kullanılabilir gelir ve onu takiben azalan talep enflasyonist konjonktürün bir miktar dengelenmesine yardımcı olacaktır. İradi maliye politikası ise hükümetlerin konjonktürel dalgalanmaları dengelemek için kamu harcamalarını ve vergileri kasıtlı olarak değiştirmesini tanımlamaktadır. Hükümetlerin kamu gelirlerini ve harcamalarını kriz karşıtı amaçlara yönelik yapılandırmak gibi aldığı operasyonel kararlar sayesinde, konjonktürün dengelenmesi çoğu zaman mümkün olmaktadır. Ekonominin daralma dönemlerinde bütçe açığı, ekonomide enflasyonun baskın olduğu dönemlerde ise bütçe fazlası vererek konjonktürün olumsuz etkileri hafifletilmiş olacaktır (Debrun ve Kapoor, 2010: 3).

Bütçenin konjonktürel işlevi aslında bütçe denkleğinde belirli bir dönemde mutlak gelir ve gider dengesini ifade eden mali dengeden ziyade, gerekirse farklı konjonktür dönemlerinin koşullarına göre açık veya fazla vererek ekonomik dengenin sağlanmasına yöneliktir (Kılıçer, 2012: 5).

1.1.2.2. Bütçenin Ekonomik Kalkınmayı Sağlama İşlevi

Bütçenin ekonomik kalkınmayı sağlama işlevi özellikle gelişmekte olan ülkeler için kritik önem arz etmektedir. Ekonomik büyüme bir ülkenin milli gelirinde niceliksel artışları ifade etmektedir. Örneğin bir ülkede görülen reel gayri safi yurtiçi hâsıla artışı, ekonomik büyümeye yönelik bir gelişmedir. Ekonomik kalkınma ise daha bütüncül bir kavramdır ve niceliksel artışların

yanında niteliğe ilişkin bir ilerlemeyi ve gelişmeyi de gerektirir. Buna göre ekonomik kalkınma; büyümede teknolojinin etkin kullanımı, kişi başına düşen gelirin arttırılması ve gelirin adil dağılımı, adalet, eğitim gibi sosyal konularda da olumlu gelişmeleri beraberinde getiren bir büyümeyi barındıran bir kavramdır (Arslan, 2013: 46-47).

Kalkınmanın sağlanması devlet eli ile hayata geçirilecek yapısal reformlar gerektirir ve elbette bu reformlar etkin bir kamu mali yönetiminden, kamu kesimi tarafından yerine getirilecek yatırımlardan geçmektedir. Özellikle temel alt yapının yeterli olmaması bir ülkede ekonomik kalkınmanın sağlanmasının önündeki en büyük engel olmaktadır. Temel alt yapının güçlendirilmesine ilişkin faaliyetler ise büyük yatırım harcamalarını gerektirir ve devlet müdahalesi olmadan yerine getirilmesi mümkün değildir. Ekonomik kalkınmanın sağlanması için söz konusu reformların ve yatırımların gerçekleştirilmesinde ise devletin elinde bütçeden daha etkili bir araç yoktur (Pehlivan, 2022: 62).

1.1.2.3. Bütçenin Gelir Dağılımında Adaleti ve Etkin Kaynak Dağılımını Sağlama İşlevi

Bütçenin bir diğer modern işlevi gelir dağılımında ve kaynak tahsisinde, adaletli ve optimum bir dağılımı sağlamaktır. Yerleşmiş bir sosyal refah devleti anlayışının en büyük göstergesi gelir dağılımındaki adaletsizliğin mümkün mertebe önlenmesidir. Piyasa mekanizmasının işleyişi sonucu oluşan birincil gelir dağılımının adil olması beklenemez. Bu sebeple devletin bütçe aracılığıyla gelir dağılımına müdahale etmesi beklenir ve müdahale sonucu oluşan bu yeni dağılıma ikincil gelir dağılımı denir. Söz konu adil gelir dağılımı sadece kişiler arasında adil bir dağılımın sağlanması şeklinde değildir. Aynı zamanda sektörler, bölgeler ve üretim faktörleri arasında da adil ve optimum bir dağılımın sağlanması gerekmektedir. Temel bir ifadeyle bütçe milli gelirin yeniden dağıtım aracıdır. Örneğin, üretim faktörlerinden olan emek ve sermaye arasındaki gelir dağılımında adaletin sağlanması için vergi sistemi ve transferler aracılığıyla oluşturulacak ikincil gelir dağılımı bütçe temelinde yapılacak bir planla gerçekleştirilebilir (Hazman, 2011: 206).

Hedef ve öncelikler göz önünde bulundurulmadan gerçekleştirilen gelir ve kaynak bölüşümleri ekonomik kalkınmanın sağlanmasını zorlaştırmakla kalmayıp, kişiler ve gruplar arasında gelir dağılımındaki adaletsizliklerle aynı zamanda toplumsal huzursuzluk ve tepkilere de neden olacaktır. Bu nedenle piyasa mekanizması ile paylaşılan katma değer bütçeleme ile yeni bir bölüşüme tabi tutulması gerekmektedir (Tokatlıoğlu, 2019: 30).

1.1.2.4. Bütçenin Yönetim ve Planlama Aracı Olma İşlevi

Kamu kesimi gerek ekonomik gerek sosyal hedefleri gerçekleştirmede maliye politikasını kullanmaktadır. Kamu gelir ve harcamalarının miktar ve bileşenlerini değiştirmek şeklinde tanımlanan maliye politikası bütüncül bir plan olarak uygulanmalıdır. Bütçe, maliye politikası ile

gerçekleştirilecek kamu kesimi gelir ve giderlerini yansıttığından mali bir plan işlevi görmektedir. Bunun yanında kaynakların dağılımında etkinliği sağlaması bakımından iktisadi, kamu kurumlarının gelecek dönem hedeflerine ulaşmayı, politika ve programlarını gerçekleştirmeyi sağladığı için ise siyasi bir plan olma işlevi de taşımaktadır. Kamu kesimine yönelik, bütçe aracılığı ile oluşturulan planların yönetim ve denetiminin yine bütçe aracılığı ile gerçekleştirilmesi ise bütçenin yönetim aracı olma işlevini ortaya koymaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 20).

1.2. Bütçe Sistemleri

Devletlerin görev ve sorumluluklarının artması, bütçelerin yeni işlevler kazanmasına neden olmuştur. Bu durum bütçe sistemlerinin gelişmesinde teşvik edici bir rol oynamıştır. Bütçe sistemlerinin temelleri mutlak monarşilerin hâkim olduğu dönemlerde atılmış, anayasal monarşiler ile şekillenip yaygınlaşmıştır. Söz konusu dönemlerde bütçeler hükümdarların emirlerine göre kamu hizmetlerinin işleyişi üzerinde bağlayıcı bir güce sahiptir. Hükümdar üzerinde kamusal faaliyetlerin sonuçlarının herhangi bir bağlayıcılığı yoktur ve bütçenin gelir yönüne, yani elde edilmek istenen vergi tahsilatının sağlanmasına yöneliktir. Ancak kamu harcamalarının her geçen dönemde artması bütçenin sistematik bir yapı kazanması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Böylelikle, bütçe sistemleri tarihi süreç içerisinde giderek çeşitlenen devlet fonksiyonlarındaki değişimlere paralel bir şekilde çeşitlenmiş ve gelişmiştir (Sakurai, 2004: 58).

Gerek artan nüfus gerek bu nüfusun eğitim seviyesinin artması ve sosyal ihtiyaçlarının çeşitlenmesi gibi sebeplerle kaliteli hizmet talebinin artması, devletin sınırlı kaynaklar ile bu talepleri en verimli bir şekilde gerçekleştirmesini gerekli kılmıştır. Bu gereklilik mali disiplinin sağlanması olarak tanımlanmaktadır ve önceden bahsedildiği üzere bütçenin iktisadi işlevine yönelik bir gerekliliktir. Bu nedenle, kamusal faaliyetlerin planlanması bütçe sürecinde sistematik bir döngüyü gerektirmektedir. Bu durum her yeni bütçe sisteminin rasyonel tercihleri tespit etmeye ve düzenlemeye yönelik nitelikler kazanmasına ve optimal kaynak tahsisin nasıl yapılması gerektiğine odaklanılmasına neden olmuştur (Özen, 2008: 7-9).

Geçmişten günümüze bütçe sistemleri; klasik bütçe sistemi, torba bütçe sistemi, performans bütçe sistemi, program bütçe sistemi, planlama-programlama-bütçeleme sistemi, sıfır tabanlı bütçe sistemi ve PEB sistemi şeklinde bir gelişim kaydetmiştir.

1.2.1. Geleneksel Bütçe Sistemleri

Kamu mali yönetiminin artan işlevlerine paralel olarak bütçe sistemleri de gelişim göstermiştir. Bütçe sistemlerinden klasik bütçe sistemi ile torba bütçe sistemi kamu mali yönetiminin görece ilkel dönemlerinde kısıtlı işlevi yerine getirmek amacıyla kullanılmıştır. Bu nedenle bu sistemler literatürde geleneksel bütçe sistemleri olarak isimlendirilmektedir.

1.2.1.1. Klasik Bütçe Sistemi

Klasik bütçe sistemi, kamu harcamalarının idari ünitelere göre, yani aslında harcamacı kuruluşlara ve harcama kalemlerine göre sınıflandırıldığı bir bütçe sistemidir. Harcama kalemi, bir kamu hizmetinin gerçekleştirilmesinde kullanılan girdilerdir. Harcama kalemlerinde yer alan ödenek tutarları, hizmetin yerine getirilmesinde alınacak mal ve hizmetlerin parasal karşılığını gösterirler (Altuğ, 2019: 31).

Klasik bütçe sistemi ile harcama kalemleri ekonomik bir sınıflandırmaya tabi tutulur. Bu sınıflandırmaya göre kalemler; personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına yapılan ödemeler, mal ve hizmet alım giderleri, faiz giderleri, cari transferler, sermaye giderleri, sermaye transferleri ve borç verme gibi faaliyetlerin girdileri itibarıyla sınıflandırılırlar (Batırel, 2004: 32).

Bu bütçe sisteminin ana fonksiyonu girdilerin kontrol edilmesidir. Buna göre klasik bütçe işlevlerinden olan denetim işlevinin klasik bütçe sisteminin ana odak noktasıdır denilebilir. 19. yy.ın sonları ve 20. yy.ın başlarında hükümet reformlarının yolsuzluğu önlemeye odaklanması geleneksel bütçe sisteminin ana eksenini oluşturmaktadır. Girdilerin yasama organınca belirtilen harcama kalemlerine kullanılıp kullanılmadığının denetimi ile kamuda yolsuzluğun önüne geçilmesi geleneksel bütçe sistemi ile hedeflenmiştir (Martin, 2000: 72).

Klasik bütçe sisteminde, kamu harcamalarının miktar ve bileşenlerinin ne ölçüde yasama organı tarafından onaylanan şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin denetlenmesi, yürütme organının kendisine yasama organınca verilmiş gelir elde etme ve gider yapma yetkisini, belirlenen sınırlar dâhilinde kullanması sağlanmaktadır. Buna göre kamu kesimine aktarılan kaynakların denetiminde şu sorgulamalar ile denetim gerçekleştirilmektedir (Batırel, 2004: 32);

- i. Yürütme organına verilen başlangıç ödenekleri aşılmış mıdır?
- ii. Ödenekler yasal şekilde kullanılmış mıdır?
- iii. Ödenekler önceden belirlenmiş harcama kalemlerine harcanmış mıdır?

Bütçe sistemlerinin en ilkel şekli olarak kabul edilen klasik bütçe sisteminde, denetim kamu kaynaklarının ne ölçüde etkin ve verimli kullanıldığına yönelik olmaktan uzaktır. Geleneksel bütçe sistemi, kamu harcamalarını sadece parasal(mali) yönden denetlemeye yöneliktir. (Kluvers, 1999: 69). Bu nedenle yetkilileri, kaynakları verimli bir şekilde tahsis etme yönünde teşvik edememektedir ve bütçe gelir ve gider kalemlerinin sürekli artış yönünde olması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bütçe aracılığı ile gerçekleştirilen denetim hukuki bir zeminde önemli olmakla beraber, evrak işlerinden öteye gidemeyen bir yapıdadır. Hangi kuruma, hangi harcama kalemi için ne kadar ödenek ayrıldığıının ve buna ne kadar uyulduğunun denetlenmesi etkin bir kamu mali denetimi anlayışını yansıtmamaktadır. Bu şekilde harcamalar sonucu elde edilen çıktılar yerine, harcama kalemleri

itibariyle kamu kurumlarına aktarılan ödeneklerin önem taşıması geleneksel bütçe sistemini girdi odaklı bir bütçe sistemi yapmaktadır. Bunun yerine harcamalardan ne kadar vatandaşın yararlandığına yönelik bir denetim mekanizmasının varlığı ve bunun sonucunda fayda-maliyet analizlerinin yapıldığı çıktı odaklı bir sistem, modern kamu mali denetimi anlayışına daha uygun düşmektedir. Ayrıca kamu kurumlarına kaynaklarını etkili kullanmada ve belirlenen hedeflere ulaşmada yeteri esnekliği sağlayamaması klasik bütçe sistemine yöneltelen eleştiriler arasındadır (Schaeffer ve Yılmaz, 2008: 8-9).

Klasik bütçe sistemi, yukarıda belirtildiği üzere kamu kurumlarının nihai hedeflerini sorgulamaması, alternatif programlar üzerinden fayda-maliyet analizlerine dayalı kaynak tahsisini öncelememesi ve yeteri kadar esnekliğe sahip olmaması gibi nedenlerle modern bütçe işlevlerinde bahsedilmiş olan başta kaynak dağılımında etkinliği sağlama, ekonomik kalkınmayı sağlama ve konjonktürel dalgalanmaları önleme gibi işlevleri yerine getirmekte yetersiz kalmaktadır. Bu nedenler göz önüne alındığında klasik bütçe sisteminin modern ekonomilerde kullanım alanı bulması mümkün olmamaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 88).

1.2.1.2. Torba Bütçe Sistemi

Torba bütçe sistemi, bütçe ile ödeneklerin kamu hizmetleri itibariyle dağıtılması yerine belirlenen harcama tavanının harcamacı kamu birimlerine toptan tahsis edilmesini içeren bir bütçe sistemidir. Bu sistem ile kamu birimlerindeki ilgili yöneticiye, ödenekleri farklı harcama kalemleri arasında kaydırabilme yetkisi verilmektedir. Böylelikle harcanabilir tutarın kullanımında kamu birimlerine esneklik tanınır. Klasik bütçe sisteminin bir başka uygulama şekli olarak da bilinen torba bütçe sisteminin klasik sistemden en belirgin farkı, ödeneklerin harcama kalemleri itibari ile tahsis edilmesi yerine, kamu hizmetini sunan kamu birimlerine ödeneklerin tahmini(götürü) olarak toptan tahsis edilmesidir (Pehlivan, 2022: 77).

Torba bütçe sisteminde harcama kalemlerinde ayrıntıya inilmemesi, yöneticilerin iş yapmalarına ilişkin güvenin ön planda tutulması, uygulanmasının kolay ve anlaşılır olması gibi bir dizi avantaj mevcuttur. Bununla birlikte ödeneklerin kullanımında harcama yetkililerine geniş bir serbestlik bırakması ile keyfiliğe ve savurganlığa neden olması dolayısıyla mali disiplinin bozulması tehlikesi sistemin en sakıncalı yönüdür. Ayrıca gerek mali gerek iktisadi denetimlerin yapılmasını sağlayacak detayların torba bütçe sisteminde bulunmaması sistemin eleştirilmesine neden olmaktadır (Erdem vd., 2013, 315).

Olumsuz yanlarına rağmen, Hollanda 1992 yılında eğitim hizmetlerinin sunumunda torba bütçe sisteminin uygulanmasına karar vermiştir. Özellikle meslek okulları için kullanılan sistem ile Hollanda hükümeti, okulların eğitim kalitesinde ve operasyonel yönetimde sorumluluk almalarını teşvik etmeye çalışmıştır. Torba bütçe sisteminin sebep olduğu keyfiliği önlemek için ise kurumlara

hedefler belirlenmiş ve denetimler gerçekleştirilmiştir. Alınan önlemlere rağmen okulların kendilerine tahsis edilen ödenekleri kullanmada geniş bir serbestliğe sahip olmaları, belirlenen hedeflere ulaşmak için beklenen düzeyde gayret etmemeleri sonucunu doğurmuştur. Bu deneyim ile anlaşılmıştır ki, torba bütçe sistemi hedeflere ve çıktılara göre gerçekleştirilen denetimler ile güçlendirilmeye çalışılsa bile geniş harcama yetkilerini içermesi nedeniyle kamu mali yönetiminde etkinliği sağlamaktan uzaktır (Sluis vd., 2017: 309-310).

1.2.3. Performans Bütçe Sistemi

Gerek klasik bütçe sisteminin gerekse torba bütçe sisteminin girdi odaklı sistemler olması ve bu nedenle etkin bir denetim ve kamu mali yönetimine izin vermemesi yeni bir bütçe sistemi olarak performans bütçenin gelişmesine neden olmuştur. Performans bütçe sistemi ilk defa ABD’de federal düzeyde 1912’de dönemin ABD Başkanı Taft tarafından kurulan “Tasarruf ve Verimliliği Arttırma Komisyonu” tarafından yapılan çalışmalar sırasında gündeme gelmiştir. Komisyon yaptığı çalışmalarda kamusal faaliyetlerin maliyetlerinin ölçülebilmesi ve fonksiyonel sınıflandırma ile sistemin güçlendirilmesi üzerine çalışmalar yapmıştır (İpek vd., 2014: 85).

ABD’de yapılan çalışmalar aşamalı olarak yeni fikirleri ve reformları beraberinde getirmiştir ve sonu PEB sistemi ile biten bir süreçte farklı bütçe sistemleri gelişmiştir. Bu süreçte sırasıyla; performans bütçe, program bütçe ve planlama-programlama bütçeleme sistemi geliştirilmiştir.

Performans bütçe sisteminin federal yönetim düzeyinde benimsenmesi ve uygulanması, I. Hoover Komisyonu tarafından 1940’lı yılların sonlarında önerilmesi ile gerçekleşmiştir. Özellikle II. Dünya Savaşı ardından kamu hizmetlerinin daha etkin ve verimli sunulması gerekliliği kabul edilmiştir. Buna yönelik olarak temel hizmet ve faaliyetlerin yerine getirilmesinde en yüksek çıktının mümkün olan en düşük girdiyle gerçekleştirilmesi, faaliyetlerin gereksiz tekrarının önlenmesi ve benzer nitelikteki faaliyetlerin konsolide edilmesi gibi gereklilikler bu komisyonda ortaya konulmuştur. Performans bütçe sisteminin kabulü ile aslında modern hükümetlerin faaliyet alanlarının fazlasıyla arttığı kabul edilmiş ve bu sebeple kamu hizmetlerinde profesyonelleşme gereksinimi benimsenmiştir (Krauskopf, 1958: 374).

İş ya da hizmet bütçesi olarak da adlandırılan performans bütçe sisteminde kamu üretici birimlerinin hesap verilebilirliği, mali gerçekleştirmelerin daha iyi raporlanmasıyla arttırılmaktadır. Böylelikle kamu birimlerinin harcamalarında verimliliğin arttırılması ve üretilen hizmetlerin nitelik ve nicelik yönünden geliştirilmesi hedeflenmektedir (Koch, 1960: 79).

Performans bütçeden beklenen amaçların gerçekleştirilebilmesi için hizmet maliyeti ile hizmet miktarı arasında bir ilişki kurulur. Hizmetleri yerine getirmekle yükümlü olan kamu üretici birimlerinin yönetim başarısı ölçülebilir çıktılar ile değerlendirilmeye çalışılır (Batirel, 2007: 219).

Aslında performans bütçeleme ile ne yapılmak istendiği, bunu yapmakta hangi hizmet biriminin sorumlu olduğu, öngörülen maliyetlerin ne kadar olduğu ve gerçekleşen maliyetlerin ne kadar olduğuna odaklanılır (Koch, 1960: 79).

Performans bütçe sisteminde öncelikle bütçede fonksiyonel bir dağılım yapılır. Daha sonra eğitim, sağlık, ulaşım vb. şekillerde tasnif edilen fonksiyonlar için hizmet çıktısı ve maliyetleri üzerinden analizler gerçekleştirilir (Altuğ, 2019: 34). Elde edilen sonuçların değerlendirilmesinde maliyet-fayda, maliyet-etkinlik, sistem analizi gibi yöntemlerden yararlanılır. Bunun yanında fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutulmuş kamu faaliyetlerinin performansına ilişkin raporlar ile maliyetlerin doğru ortaya konulması ve çıktıların karşılaştırılabilmesi için maliyet muhasebesinin de kullanılması ayrıca önem arz etmektedir (Özen, 2008: 11).

Faaliyetler sonucu yapılan nihai üretimin miktarı ve belirli bir üretimin yapılabilmesi için katlanması gereken maliyetin en aza indirilmesi performans bütçenin esasını oluşturmaktadır (Akdoğan, 2009: 410).

Geleneksel bütçe sisteminden farklı olarak performans bütçe sisteminde, personele ödenecek maaş, kullanılacak makine veya malzeme için yapılan harcamalar yerine bu harcamaların maliyeti ve bu maliyetlere katlanmakla ulaşılabilecek sonuçlar önemli olmaktadır. Bu durum performans bütçe sistemini girdi odaklı olmak yerine çıktı odaklı bir bütçe sistemi yapmaktadır (Işık, 2014: 252).

1.2.4. Program Bütçe Sistemi

Program bütçe sistemi, performans bütçe sisteminin kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasında getirdiği yararları ek olarak bütçelemeye yeni bir boyut kazandıran modern bir sistemdir. Performans bütçe sistemine ilişkin temellerin atıldığı I. Komisyonun ardından II. Hoover Komisyonu 1950'li yılların sonlarına doğru performans bütçeleme sisteminin geliştirilip, yeni bir atılımla uygulamaya geçirilmesini önermiştir. II. Hoover Komisyonu performans veya program bütçe (The Performance or Program Budget) ifadesiyle bu iki terimi bir bakıma eş anlamda kullanmıştır. Ancak performans bütçelemeye bazı yenilikler getirmesi itibarıyla maliye dizininde program bütçe sistemi ayrı bir bütçe sistemi olarak değerlendirilmektedir (Coşkun, 1989: 123).

Performans bütçe sisteminde bahsedildiği üzere PPBS'ye geçiş sürecinin ikinci aşamasında ortaya çıkan program bütçe sistemi de performans bütçe sistemi gibi çıktı odaklı bir sistemdir. Öyle ki bu sistem performans bütçe sisteminin gelişmiş hali olarak da tanımlanır. Program bütçe sisteminin amacı, performans bütçe sisteminde olduğu gibi devletin sınırlı kaynaklarının, harcamalar sonucu en yüksek etkinliğin ve verimliliğin sağlanacağı bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Program bütçe sisteminin geliştirilmesinin en büyük nedeni dağınık kamu yapısının ve faaliyetlerinin düzenlenmesi gerekliliği olmuştur. Program bütçe sistemi ile aynı tür sosyal hedeflere hizmet eden

tüm faaliyet ve projelerin ortak düzenlenmesi hedeflenir. Önemli olan bu faaliyet ve projelerin hangi harcama birimi tarafından gerçekleştirildiği değil, kamu hizmetlerinin mali yıl sonunda toplumun kümülatif refahına etkisidir. Program bütçe sisteminde harcama kalemlerinin veya fonksiyonların sınıflandırılmasının ötesinde benzer faaliyet ve projelerin programlar bazında birleştirilmesi esas alınır. Ödenek tahsislerinin ve denetimlerin de bu programlar bazında yapılması program bütçe sisteminin ana işleyiş prensibi olmaktadır (Schick, 1966: 249).

Program bütçe sisteminin performans bütçeden en büyük farkı kamu harcamalarının tasnifinde önceden belirlenmiş hedefleri kapsayan “programlar” itibariyle bir sınıflandırmanın ön planda tutulmasıdır (Pehlivan, 2022: 79-80). Performansa ilişkin değerlendirme tekniklerini, onları büyük faaliyet ve proje kümeleri şeklinde oluşturulmuş programlarla ilişkilendirmeden kullanmak da mümkündür. Ancak programlar bazında yapılacak bir değerlendirme, kamu hizmetlerinin toplam etkisinin üst politika hedeflerine katkısını daha açık ortaya koyması dolayısıyla bütüncül bir yaklaşım sağlamaktadır. Böylelikle program bütçe sistemi daha uzun döneme ilişkin analizlere de izin vermektedir (Schick, 1966: 252-253).

Program bütçe sisteminde her bir hizmet biriminin yaptığı faaliyetler, yapılan faaliyetin alanına göre programlar altında toplanmaktadır. Programlar, alt programlar, alt programlar da faaliyet veya projeler olarak tekrar tasnif edilir. Faaliyetler cari ve transfer niteliğindeki harcamalar iken, projeler ise yatırım harcaması niteliği taşımaktadır (Altuğ, 2019: 35).

Örneğin, eğitim fonksiyonuna ilişkin hizmetler; hayat boyu öğrenme, ortaöğretim, temel eğitim gibi programlar altında tasnif edilir. Bu aşamadan sonra örneğin ortaöğretim programı; eğitime erişim ve fırsat eşitliği, genel ortaöğretim, mesleki ve teknik eğitim gibi alt programlara ayrılır. Alt programların içerisinde de örneğin eğitime erişim ve fırsat eşitliği başlığı; ortaöğretim bursları verilmesi, ortaöğretimde ücretsiz ders kitabı dağıtılması, ortaöğretimde parasız yatılı öğrenci harçlıklarının verilmesi gibi faaliyetler itibariyle düzenlenir (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2023: 88-89). Böylelikle belirli bir amaca ulaşmaya yönelik atılan adımlar veya birbiriyle ilişkili faaliyet ve projeler programlar altında toplanarak kamu hizmetlerinin fonlanmasında ve değerlendirilmesinde hedeflenen bütüncül bakış açısı sağlanmış olur.

1.2.5. Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS)

ABD’ de performans bütçe sistemi ile başlayan, program bütçe sistemi ile yeni bir boyut kazanan reform hareketleri “Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS)” şeklini almıştır. Sistem öncelikle özel sektörde ve pilot uygulamalar olarak Amerika Federal Havacılık Dairesi, Amerika Savunma Bakanlığı gibi birimlerde kullanılmıştır. PPBS ile ilk defa harcamalar uzun dönemli tahminlere dayalı olarak hazırlanmıştır. Uygulayıcı birimlerden Federal Havacılık Dairesi programlarını beş yıllık bir plana dayalı olarak hazırlayarak uzun vadeli planlamaya giden ilk birim

olmuştur (Özen, 2008: 15). Schick (1966: 244-245) kendisinden önceki sistemlerde PPBS'nin çeşitli unsurlarının barındığı, ancak bütçenin modern işlevleri arasında sayılan uzun dönemli planlama aracı olma işlevini hiçbirinin açık bir şekilde yansıtmadığı görüşündedir. PPBS bütçeden beklenen bu işlevin yerine getirilmesi için tasarlanmış bir sistemdir. Bu yönüyle bakıldığında PPBS'nin çok yıllık bütçeleme anlayışının da ilk adımı olduğu düşünülebilir.

PPBS'nin kökleri Keynesyen ekonomik politikalara dayanmaktadır. Sistemde bütçe ile maliye politikasının yürütülmesi ve hükümetlerin uzun dönemli politikalarını gerçekleştirmesinde bir plan ve politika aracı olarak kullanılması öngörülmüştür (Schick, 1966: 243).

PPBS modern bir bütçe sistemi olup kendisinden önceki sistemlerden daha kapsamlı bir bütçeleme tekniğidir. Diğer sistemlerden en büyük farkı uzun vadeli plan ve tahminlere yer veriyor olmasıdır. Öyle ki, PPBS genelde beş yıllık hatta bazı durumlarda daha uzun sürelerle yayılan bir planlama aracı olarak kullanılır. Geleneksel bütçe sistemlerinin girdi odaklı olması, bütçe devresinin genellikle bir yıl olması, kaynak tahsisinde harcamacı birimlere odaklanması gibi özellikleri itibarıyla PPBS'ye göre ilkel bir yöntem olmaktadır. PPBS ise hizmet fonksiyonlarına göre oluşturulmuş farklı programlar arasında kıyaslamalar ve analizler yapar. Klasik bütçe sisteminde idari birimlerin ne kadar harcadığı önemli iken, PPBS'de ne yapıldığı, niçin yapıldığı ve alternatiflerinin neler olduğu gibi sorular önemli olmaktadır. Performans ve program bütçe sistemleri ise daha önce bahsedildiği üzere PPBS'nin gelişimine zemin oluşturmuş sistemler olup PPBS'nin birer parçası olmuşlardır. Ayrıca alternatiflerin değerlendirilmesi PPBS'yi performans bütçe sistemi ve program bütçe sisteminden ayıran en önemli faktör olarak önem arz etmektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 131-133).

PPBS'nin temel özelliği, önceden belirlenen plan ve programlar ile saptanmış hedefleri gerçekleştirecek bir politika aracı olmasıdır. Söz konusu uzun dönemli hedefleri yerine getirebilmek için PPBS; Planlama, Programlama ve Bütçeleme şeklinde üç aşamalı bir yapıya sahiptir (Pehlivan, 2022: 81).

i. Planlama Aşaması

Cari dönemde alınacak kararlar aracılığıyla sunulacak hizmetlerin etkisinin ve bu hizmetleri sunmak için gerekli kaynakların planlanması PPBS'nin ilk aşamasını oluşturmaktadır. Planlama aşamasında öncelikle uzun döneme ilişkin ulaşılmak istenen amaçlar ortaya konulur. Amaçların öncelik sırasına alınması ve tercihlerin bu önceliklere göre yapılması gerekmektedir. Daha sonra belirlenen amaçlara ulaşmada kullanılabilecek farklı uygulamalar arasında en iyi olanın analizi yapılır. Bu analiz seçenek analizi olarak isimlendirilir. Sonrasında maliyet tahminleri yapılarak seçenekler bir kez daha kıyaslamaya tabi tutulur (Coşkun, 1989: 116-117).

PPBS ile ifa edilmesi gereken ilk görev; kamu idarelerinin ulaşmayı arzuladığı amaçların belirlenmesidir. Amaçlar tespit edilirken, idarenin sorumlu olduğu faaliyet alanı ile sınırlı kalmak önemlidir. Bu durum bazı zorlukları beraberinde getirebilir. Bu zorluklar; amaçların olması gerekenden daha dar veya daha geniş tanımlanması ve diğer amaçlar arasında öncelikli olanları belirlemekteki güçlükler şeklindedir (Batirel, 2004: 37).

Hedeflenen dönemde ihtiyaç duyulacak nitelikli kişi sayısı ve hizmetin sunumunda gerekli olan teknoloji birikiminin sağlanması gibi konuların değerlendirilmesi planlama aşamasında önem arz etmektedir. Aynı zamanda hedeflenen dönemde atıl kalabilecek kaynakların cari döneme yönlendirilmesi planlama aşamasındaki bir başka gerekliliktir (Altuğ, 2019: 37).

Kamusal faaliyetlerin dışsalılık meydana getireceği ve bu faaliyetlerin etkilerinin uzun döneme yayılabileceği de planlama aşamasında göz önünde bulundurulmalıdır. Öyle ki, birçok devlet faaliyeti başka faaliyet ve projeleri etkilemektedir. Bu etkilerin göz önünde bulundurularak analiz edilmesi ve buna göre bütüncül bir planlamanın yapılması PPBS'nin etkin kullanımı için önem arz etmektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 117-118).

Planlama aşamasında, ortaya konulan planların hizmetin niteliğine göre göreceli olarak kısa-orta-uzun vadeli olmak üzere farklılaştırılması gerekebilir. Bunun yanında dışsal faktörler ekonomik ve sosyal gereklilikleri farklılaştırabilir. Bu durum planlama yapılırken belirlenen öncelik sıralamasının değişmesine neden olacaktır. Bu sebeple planın devamlı olarak incelenmesi ve gerektiğinde yenilenmesi gerekmektedir (Coşkun, 1989: 128). Bu yönüyle bakıldığında planlama aşamasının, PPBS'nin geneline yayılan bir unsur olduğu düşünülebilir.

Planlama aşamasında ortaya konulan planın iletkenliğinin olmaması PPBS'nin başarısını olumsuz yönde etkileyecektir. İletkenlik, planlamayı yapan birimin alınan kararları eksiksiz ve zamanında uygulamasını ve uygulama sırasında ortaya çıkması muhtemel sorunlara ilişkin merkezi idareyi zamanında bilgilendirmesini gerektirmektedir. Bunu başarabilmek için de farklı kademelerdeki uygulayıcıların, plan hakkında yeterli bilgiye ve uygulamayı etkin kılabilmek için donanımlı kadrolara sahip olmaları gerekmektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 119).

ii. Programlama Aşaması

Programlama aşaması, planlama aşamasında belirlenmiş öncelikli hedeflerin gerçekleştirilmesi için yapılacak faaliyet ve projelerin bir araya getirilerek programların belirlenmesi aşamasıdır. Program bütçe sisteminde bahsedildiği üzere ortak bir hedefe hizmet eden her bir kamu faaliyet ve projeleri ilgili alt programlarda, bu alt programlar da yine hizmet ettikleri amaca uygun olarak program yapısı içerisinde yerini alır. Kamu yönetiminde yer alan çeşitli birimlere ayrı ayrı

programlar şeklinde değil, kamu yönetimi ve uygulamaları geniş bir perspektiften ele alınarak benzer amaçlara yönelik programlar tüm yönetim için yapılır (Coşkun, 1989: 131).

Planlama bölümünde olduğu gibi programlama bölümünde de programlar arasında öncelikli olanlar tespit edilir. Tespitlerin yapılmasında fayda-maliyet ve sistem analizi gibi tekniklerin yanında yön-eylem araştırması ve doğrusal programlama gibi modern tekniklerin de kullanılmasında fayda olacaktır (Altuğ, 2019: 37).

iii. Bütçeleme Aşaması

PPBS'nin son aşaması olan bütçeleme sürecinde belirlenmiş plan ve programlar ile kaynak ilişkisi kurulmuş olur. Planlama ile tespiti yapılmış hedeflere ulaşmak için uygulamaya konulacak programların gerçekleştirilmesinde gerekli olan kaynağın dağılımı bütçeleme aşaması ile gerçekleştirilmiş olur (Pehlivan, 2022: 82).

1.2.6. Sıfır Esaslı (Tabanlı) Bütçeleme Sistemi

Sıfır esaslı bütçeleme sistemi kamu kaynakları bütçeden tahsis edilirken, tüm kamu faaliyetlerinin yeniden değerlendirildiği bir sistemdir. Buna göre kaynaklar tahsis edilirken bir önceki bütçe yılında programlara ayrılan ödenekler dikkate alınmaz yani bir bakıma sıfır olarak kabul edilir (Ekanem, 2014: 12).

Sıfır esaslı bütçeleme sisteminde, ödenek talepleri değerlendirilirken kamu birimlerinin gelecek dönemde gerçekleştirecekleri faaliyet ve projelerle sunacakları hizmet ilk defa sunuluyormuşçasına göz önüne alınır. Bu yönü ile bütçenin hazırlanması sürecinde önceki bütçe dönemlerinde ayrılan ödeneklere bağımlılık ortadan kaldırılır. Bu sebeple sıfır esaslı bütçeleme sistemine “yeni baştan bütçeleme” veya “sil baştan bütçeleme” de denilmektedir (Pehlivan, 2022: 83).

Tyer (1977: 89) sıfır esaslı bütçeleme sistemi ile geçmiş yılların ödeneklerine bağımlılığın azaltılmasındaki temel nedenleri şu şeklide belirtmiştir;

- i. Uygulanan her programın detaylı bir şekilde her bir bütçe yılında yeniden değerlendirilmesine imkân vererek, gerektiğinde düşük verimli programlardan ödenek kısma veya programı kaldırma esnekliğini kazanmak ve böylelikle kamu kaynaklarında israfın önüne geçmek.
- ii. Sosyal refahın artırılması için, harcamacı birimlerin her bütçe döneminde daha etkin ve verimli yeni projeler geliştirmelerine yönelik dürtüleri kamu kesimi yapısına kazandırmak.

- iii. Kamu kesiminin gereksiz büyümesine engel olmak.
- iv. Değişen önceliklere göre kaynak aktarımında esneklik kazanmak.

Sıfır esaslı bütçelemelerde ödenek taleplerinin her biri sıfırdan başlanarak en küçük ayrıntısına kadar incelenir. Organizasyonlar içerisinde “karar paketleri” hazırlamakla sorumlu karar birimleri tespit edilir. Karar paketleri, belirli bir faaliyetin veya işlevin net bir şekilde tanımlandığı, alternatif uygulama yollarıyla karşılaştırıldığı, onaylanması durumunda oluşacak etkileri içeren, şayet önceki mali yılda uygulanıyorsa cari yılda nasıl daha etkin kullanılabileceğine ilişkin raporlar ile fayda-maliyet ve sistem analizleri gibi modern analiz yöntemlerinin kullanıldığı ve performans ölçümlemleri içeren detaylı dokümanlardır. Daha sonra oluşan karar paketleri arasında öncelik sıralaması yapılarak yeni dönem bütçesine karar verilir. Geniş bir planlama aşaması içermesi açısından sıfır tabanlı bütçelemenin de PPBS’de olduğu gibi bütçenin planlama aracı olma işlevini yerine getirdiği düşünülebilir (Versel, 1978: 525).

Teorik manada sıfır esaslı bütçeleme sisteminin uygulanması, devlet organizasyonunun içerisindeki tüm faaliyetlerin her bir bütçe yılında yeniden değerlendirildiği ve bu özelliği ile tasarrufun sağlandığı, mali disiplinin güçlendirildiği ve denetimin arttırıldığı bir sistemdir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 145). Ancak uygulamada sorunları barındırmaktadır. Her şeyden önce sistemde bütçelemeye ilişkin planlama en alt yönetim düzeyinden başlayarak yapılır. Bu durum bütçeleme sürecinde yapılacak işlemlerin sayısını fazlasıyla artırmaktadır. Genelde bir yıl ile sınırlı bütçe döneminde raporlanması gereken bilgi ve analizlerin, her bir karar birimince hazırlanması gerekliliği kamu birimlerinin sistemi kabullenmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle bütçeleme detaylı bir program olmaktan ziyade bürokratik bir külfet olarak değerlendirilebilir. Bunun yanı sıra, hükümetin ve onaylayıcı birim olarak yasama organının kamu kaynaklarının tahsisine ilişkin karar almasını da zorlaştırmaktadır (Schick, 2003: 118).

1.2.7. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi

Performans bütçe sistemi daha önce belirtildiği üzere performans bütçe, program bütçe, planlama-programlama bütçeleme ve sıfır esaslı bütçe sistemi olarak şekillenmiştir. 1990’lı yıllarda kamu yönetimi reformları kapsamında daha verimli ve etkili hizmet sağlama ihtiyacıyla “Performans Esaslı Bütçeleme” sistemi olarak tekrar gündeme gelmiştir (Pehlivan, 2022: 86). Buna göre PEB sisteminin bütçe sistemleri arasında son dönemin ihtiyaçlarına göre şekillenmiş modern bir bütçe sistemi olduğunu belirtmek doğru olacaktır.

PEB sisteminin geliştirilmesinde “Yeni Kamu Yönetimi” anlayışı etkili olmuştur. Sosyal refah devleti anlayışının giderek yaygınlık kazanması ve devletin fonksiyonlarının artmasıyla son otuz yıl içerisinde dünya çapında kamu sektörü, performansı iyileştirmeye birlikte daha fazla şeffaflık ve hesap verebilirlik göstermek için artan bir baskı altına girmiştir. Bu bağlamda uygulayıcılar, kamu

sektöründeki performansı iyileştirmenin temeli olarak yeni yönetim yaklaşımlarını benimsemeye başlamışlardır. Bu yönetim yaklaşımlarına ilişkin arayış, kamu sektöründe yeni bir kabul olarak yeni kamu yönetimi anlayışını meydana getirmiştir. (Chowdhury ve Shıl, 2021: 40).

Yeni kamu yönetimi (New Public Managment), hem yerel hem de ulusal düzeyde kamusal faaliyetleri yerine getiren kuruluşları yönetmeye yönelik modern bir yaklaşımdır. İlk olarak İngiltere ve Avustralya'daki akademisyenler tarafından 1980'li yılların sonunda geliştirilen yaklaşım, öncelikle İngiltere, Yeni Zelanda, Avustralya ve ABD'de uygulama alanı bulmuştur. Bu nedenle "Anglo-Sakson Modeli" veya "Kuzey Modeli" kamu yönetimi anlayışı şeklinde de ifade edilmeye başlanmıştır (Indahsari ve Raharja, 2020: 73).

Yeni kamu yönetimi, özel sektörün yönetim modelleri kullanılarak kamu hizmetlerini daha basit hale getirme ve etkinliğini artırma çabasının bir sonucu olarak tanımlanmaktadır. Yeni kamu yönetimi genellikle modern bürokrasilerde kamu hizmetlerinin etkinliğini ve verimini artırmak için yönetim dünyasında ve diğer disiplinlerde edinilen bilgi ve deneyimi uygulayan bir yaklaşım olarak görülmektedir. Yeni kamu yönetimi politika odaklı değil performans odaklı bir kamu sektörü yönetimine vurgu yapmaktadır (Indahsari ve Raharja, 2020: 73).

Yeni kamu yönetimi anlayışı, değişim beklentisini karşılayabilecek temel ilkeler üzerinde bütüncül bir şekilde yeniden yapılanmayla birlikte mikro düzeyde değişim sürecinin de gerektirdiği mekanizmaların yani içyapı ve işleyişin de düzenlenmesini gündeme getirmiştir. Örgütlerin stratejik hedeflerine bütüncül olarak ulaşabilmeleri için insan gücü kaynakları, finansal alan ve donanımları ile iç tutarlılık ve sinerji yaratacak etkin bir performans yönetimi oluşturmaları gerekliliği düşünülmüştür. Geleneksel kamu yönetimi modelinin en çok eleştirilen yönlerinden biri, çalışanlara ve kurumlara yönelik bir bütün olarak performans ölçümlerinin yeterli ve belirli bir standartta olmamasıdır. Geleneksel kamu yönetiminde değerlendirmeler plansız ve belirli bir sistematikten uzak ölçümlerdir (Ertaş, 2014: 179-180).

Yeni kamu yönetimi anlayışının bürokrasiden uzaklaşma, âdemi merkeziyetçilik ve hesap verme sorumluluğuna yaptığı vurguyla kamu sektörü kuruluşlarının özel sektördekiyle benzer şekilde yapılandırılması ve işlenmesi amaçlanmaktadır. Vatandaş-müşteri, kamu hizmeti-ürün, müdahaleci devlet-girişimci devlet gibi kavram değişimleri ile kamu hizmeti sunan kurumların yapıları ve işleyişleri yeniden ele alınmaya başlanmıştır (Altay ve Kaplan, 2006: 2-3). Buna göre yeni kamu yönetimi ile yoğun devlet bürokrasisi yerine toplum öncelikleri ve beklentilerine göre tespit edilmiş hedeflere ulaşmada kamu kurumlarının ne düzeyde etkin ve verimli çalıştığına odaklanılmaktadır (Yılmaz ve Arap, 2006: 5-6).

Yeni kamu yönetimi anlayışı, kamu kurumlarının faaliyetlerinin performansına odaklanması itibarıyla performansa dayalı bir kamu yönetimi anlayışıdır. Performansa dayalı bu yöntemin

benimsenmesi bütçe lemede de yeni bir bakış açısının gerekliliğini ortaya koymuştur. PEB sistemi bu gerekliliğin bir sonucudur. Buna göre, yeni kamu yönetimi anlayışının en önemli aracının PEB sistemi olduğunu söylemek yerinde olacaktır (Yılmaz ve Arap, 2006: 3).

PEB sistemi bütçe programlarının, kurumların ve kamu hizmeti sunan diğer kurumların yükümlülüklerini ne zaman yerine getirdiğini, etkin ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmediğini gösteren bilgi ve verilere erişim sağlayan bir bütçe sistemidir. Kamu sektöründeki kurum ve kuruluşların bütçeden alacakları payları sağladıkları sonuçlarla ilişkilendirerek kamu harcamalarının verimliliğini ve etkinliğini artırmayı amaçlamaktadır. PEB sistemi kamu kaynaklarının nereye harcandığını özel olarak açıklamamıza ve öngörülen sonuçlara ne ölçüde ulaşıldığını ölçmemize olanak tanımaktadır. Bunları gerçekleştirirken sadece spesifik performans hedeflerine odaklanmaktansa stratejik plan, orta vadeli program gibi uzun vadeli hedeflere katkısı da dikkate alınır. Bunun yanında yeni kamu yönetimi anlayışının bir parçası olarak PEB sistemi sadece kaynak dağılımına ilişkin kurallar getiren bir sistem değildir. Bunun ötesinde kamu idarelerinin daha etkin, verimli ve kaliteli hizmet sunumuna odaklı çalışmalarını teşvik edecek mekanizmaları da içerisinde barındırır (Trenovski ve Nikolov, 2016: 5-6). Bu yönüyle değerlendirildiğinde PEB sisteminin kendisinden önceki sistemlere nazaran çok daha geniş bir çerçeveye sahip olduğu, sistemin işlerliğinin sadece bir takım belge ve kurallara bağlı olmaktan ziyade kamu yönetimini ilişkilendiren reformları da içerdiği görülmektedir.

PEB sistemine ilişkin ayrıntılı açıklamalara, sistemin işleyişinde etkili unsurlara ve Türk Bütçe Sistemi içerisindeki yerine sonraki bölümde daha detaylı bir şekilde yer verilecektir. Bundan önce temel hatlarıyla PEB sisteminin diğer sistemler ile olan farklarına değinmek faydalı olacaktır.

1.3. Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Diğer Sistemlerden Farkı

PEB sisteminin geleneksel bütçe sistemi ve torba bütçe sisteminden en büyük farkı odak noktasından kaynaklanmaktadır. Belirtildiği üzere geleneksel bütçe sistemi ile torba bütçe sistemi girdi odaklı bütçe sistemleridir. PEB sisteminde ise kaynak tahsislerinin yapılmasında odak noktası çıktı, sonuç, etkinlik ve etkililik gibi gerçekleştirmelerdir. Karar alma sürecinin önceden belirlenmiş performans hedef ve göstergeleri ile uzun vadeli hedeflere katkı derecesine dayanıyor olması PEB sistemini girdi odaklı bütçe sistemlerinden kesin bir çizgiyle ayırmaktadır.

Benzer yönleri itibarıyla değerlendirildiğinde ise PEB sisteminde de klasik bütçe sisteminde olduğu üzere hesap verilebilirlik önemli bir unsur olmaktadır. Ancak PEB sistemi ile hesap verilebilirlik sadece hukuki zemine uygunluk olarak değerlendirilmemekte, ilerleyen bölümlerde değinileceği üzere etkinlik ve verimlilik gibi konuların da üzerinde durulmaktadır.

PEB sistemini diğer bütçe sistemlerinden ayıran en önemli yönü kamu mali yönetimine ilişkin meselelerdir. PEB sisteminde yönetim etkinliğinin artırılmasına yönelik mekanizmalar ve hedefler belirlenmiş olması sistemin ayırt edici yönü olmaktadır. PEB sistemi kendisinden önceki bütçe sistemlerinin olumlu yönlerini korumakta, olumsuzlukları ise daha verimlilik öncelikli bir yönetim ve bütçeleme anlayışı ile en aza indirmeye çalışmaktadır. Performans bütçe sistemi finansal ölçütleri kullanarak bütçeleme sürecini yönlendirirken, PEB sistemi aynı zamanda kamu idarelerinin hedeflere ulaşma yeteneğini geliştirmeyi de göz önünde bulundurmaktadır. Ayrıca performans bütçe sisteminde, geçmiş verilere dayalı tahminler ve yine bu verileri temel alarak kaynak tahsisine karar verilirken, PEB sisteminde gerçek zamanlı ve sürekli verilere dayalı olarak hedeflere ulaşma süreci yönlendirilmek hedeflenir. Bu durum denetimler için de benzer şekilde geçerlidir. Performans bütçe sisteminde denetimler yıl sonunda ve çoğunlukla fayda-maliyet analizi şeklinde gerçekleşmektedir. PEB sisteminde ise süreç içinde gerçekleştirilen denetim ve değerlendirmeler ile maliyet-hizmet kalitesi izlenir. Böylelikle hizmet sunumunda bulunan idarelerin faaliyet verimliliklerini sürekli artırmaları desteklenmiş olmaktadır (Özen, 2008: 38; Karacan, 2010: 14).

Program bütçe sistemi ile PPBS ise performans bütçe sisteminin eksiklerini gidermeye yönelik mekanizmaların dâhil edilmesi sonucu ortaya konulmuş sistemler olmakla beraber PEB sistemi ile kıyaslandığında yine yönetsel reformlar açısından eksik sistemlerdir. Örneğin, program bütçe sistemi program tasniflerini, PPBS ise uzun dönemli planlama ihtiyacı gözetilerek uygulanması açısından PEB sistemi ile benzerlikler ortaya koymaktadır. Buna rağmen her iki sistem de kamu çalışanlarının ve idarecilerin performansını artırmaya yönelik mekanizmalar barındırmamaktadırlar. Bu nedenle hesap verilebilirlik arzu edilen seviyede gerçekleştirilememektedir. PEB sisteminde ise kamu idarelerinin farklı kademelerinde sağlanacak yeterli esneklik ve hesap verilebilirlik önem arz etmektedir (İpek vd., 2014: 96).

İKİNCİ BÖLÜM

2. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ ve TÜRK BÜTÇE SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

PEB sistemi kamu yönetimi anlayışında yapılması gereken reformlara yaptığı vurgu nedeniyle diğer sistemlerden daha ayrıntılı bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun bir sonucu olarak daha fazla unsurun anlaşılması gerekmektedir. Bu unsurlar PEB sisteminin istenilen şekilde uygulanmasında etkili olan, bir bakıma sistemin başarısında ön şart olarak değerlendirilebilecek unsurlardır.

Bu bölümde PEB sisteminin ortaya çıkışı, detaylı tanımı ve açıklaması ve sistemin işlerliğinde etkili olan unsurlar gibi konulara yer verilecektir. Daha sonra Türk mali tarihinde bütçeleme anlayışının ve bütçe sistemlerinin nasıl şekillendiği ortaya konulacak ve günümüzde “program bazlı performans bütçe (PBPB)” veya “performans esaslı program bütçe sistemi” ismiyle uygulanmakta olan bütçe sisteminin işleyişine yer verilecektir. Sistem, 2019-2021 OVP’de “program bazlı performans bütçe” ismiyle, Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SBB) tarafından hazırlanan rehberde ise “performans esaslı program bütçe sistemi” ismiyle belirtilmiştir. Söz konusu sistem, PEB sisteminden ayrı veya onun yerini alan bir başka sistem olmadığından bu çalışmada PBPB ismi tercih edilecektir.

2.1. Performans Esaslı Bütçelemenin (PEB) Kapsamı ve Hedeflenenler

II. Dünya Savaşı sonrasında bugüne geliştirilen bütçe sistemleri içerisinde PEB en modern bütçe sistemi olarak tanımlanmaktadır. Bu sistemin gelişiminde dünyadaki yeni eğilimler önemli rol oynamıştır. Bu eğilimler yukarıda bahsedildiği üzere yeni kamu yönetimi anlayışı başlığı altında şekillenmiştir. Yeni kamu yönetimi anlayışının yaygınlaştığı dönemlerde, performans yönetimi ve PEB sistemi önem kazanmıştır (Özen, 2008: 23-24).

PEB sistemi uygulamada önce ABD’de eyaletler düzeyinde bir yenilik olarak düşünülmüş daha sonra 1993’te Clinton hükümetinin yönetimi yeniden yapılandırma çabasının odak noktası olarak federal bütçe sürecine dâhil edilmiştir. PEB sisteminin arkasındaki fikir bir devlet kurumunun vizyonunun, misyonunun, hedeflerinin belirlenmesi ve gözlemlenebilir ölçütlerin tespit edilmesi şeklindedir. Politika yapıcılardan ise söz konusu kurumun performansını, belirtilen bu ölçütlere

ulaşmadaki başarısına veya başarısızlığına göre değerlendirerek bteleme sürecine dâhil etmeleri beklenmektedir (Crain ve Roark, 2002: 167).

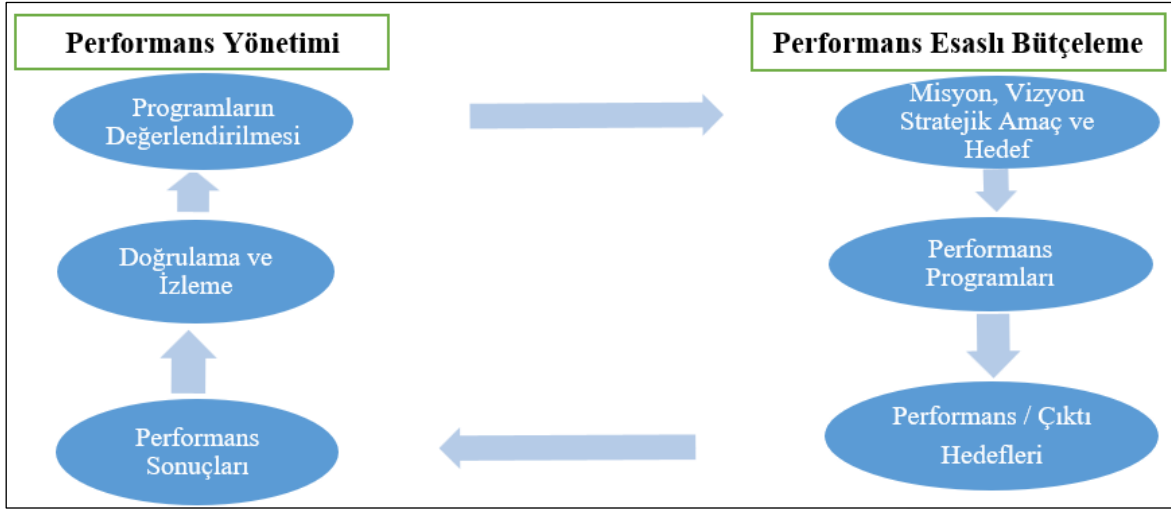
Yeni kamu yönetimi anlayışının bir parçasını yansıtması bakımından PEB sisteminin uygulanması etkin bir kamu mali yönetimi anlayışı ile mümkün olmaktadır. İlerleyen bölümlerde bahsedileceği üzere PEB sisteminin farklı eşitleri olmakla birlikte en basit formuyla uygulanmasında dahi kamu mali yönetimi ve devlet teşkilatının yönetişim anlayışında kapsamlı bir reform ihtiyacı gibi faktörler sistemin n şartını oluşturmaktadır. Bu reformlar temelde kamu yönetiminde i süreçlere daha az, bunun yerine sağlanan sonuçlara daha fazla odaklamayı, kamu çalışanlarının daha iyi performans göstermelerine yönelik teşvikleri artırmayı, hizmet sunumuna odaklanmayı ve kamu kurumlarının koordinasyonunu geliştirmek için organizasyonel bir yeniden yapılanmayı içermektedir (Robinson ve Last, 2009: 1-2).

PEB sistemi, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarının ve bu fonksiyonları yerine getirmenin sonucunda hangi amaçlara ulaşılacağını belirleyen, kaynakların bu amaçlar doğrultusunda tahsis edilmesini sağlayan, performans ölçümleri ile amaçlara ne ölçüde ulaşıldığının değerlendirmesinin yapıldığı bir bte sistemidir (Edizdoğan ve etinkaya, 2022: 150).

PEB sisteminde bte ile kaynak tahsisi gerçekleştirilirken bte kanunlarının kabul ediliş sürecinden ziyade önceki bte dönemi veya dönemlerinde gerçekleşen kamu faaliyetlerinin performansına odaklanılması gerektiğine dair bir “kural” getirilir. ıktılar ve tespit edilen amaca ulaşmada verdikleri katkıya ilişkin nesnel bilgilerin raporlanması, yasama ve yürütme düzeylerinde planlama ve karar vermeyi geliştirmekte ve sivil toplum nezdinde devletin hesap verebilirliğini kolaylaştırmaktadır (Andrews ve Hill, 2003: 137).

Temel bir anlatımla PEB sistemi performans bilgilerinin btenin hazırlık, karar verme ve inceleme aşamalarına dâhil edilmesini ve kullanılmasını içermektedir. Bu yönüyle performans bilgilerinin sistemin içine doğru entegre edilmesi ve doğru performans yönetimi önem arz etmektedir (Bleyen vd., 2015: 333-334). şekil 1 yardımıyla performans esaslı bteleme ve performans yönetimi arasındaki ilişki gösterilmiştir.

Şekil 1: Performans Esaslı Bütçeleme ve Performans Yönetimi İlişkisi



Kaynak: ODI, 2003: 1; Bal, 2016: 8

PEB sisteminde öncelikle idarelerin durum analizleri ile misyon, vizyon ve hedeflerini içeren stratejik planlar hazırlanır. Stratejik planlar, idarelerin ana faaliyet alanlarına göre öncelikler tespit edilerek yapılmaktadır ve bütçeleme sürecinde takip edilecek adımların da genel bir şemasını içermektedir. İdare stratejik planları hükümet politikalarını yerine getirebilmek için; kalkınma planları ve yıllık programlar, orta vadeli program ve orta vadeli mali plan gibi üst politika belgelerinde belirtilmiş hedefler göz önünde bulundurularak hazırlanırlar. Söz konusu politika, plan ve programlar uzun vadeli amaçlara yönelik olarak hazırlandıklarından, PEB sisteminde çok yıllık bütçeleme ayrıca önem arz etmekte, hatta PEB sisteminin bir unsuru olarak da değerlendirilmektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 153-158). Bu nedenle bütçe teklifleri de sistematik olarak uzun dönemli ulusal, sektörel ve bölgesel kalkınma planları ile bağlantılıdır. Uzun vadeli kalkınma planlarına ulaşmak elbette çok yıllık bütçelemeyi gerektirmektedir. Çok yıllık bütçe çerçeveleri kamu idarelerinin bütçelerinin hazırlanması için gerçekçi ve güvenilir mali parametreler sağlarlar (OECD, 2018: 16).

İdare stratejik planlarının hazırlanmasından sonra idarelerin söz konusu planları yerine getirebilmek için yapacağı faaliyet ve projeleri, bunların kaynak ihtiyaçlarını, nesnel değerlendirme yapmaya imkân tanıyan performans göstergelerini içeren idare performans programları oluşturulur. Performans programları, performans yönetimi sürecinde hazırlanacak faaliyet raporlarına dayanak olması açısından ayrıca önem arz etmektedir. Performans programları belirlendikten sonra, belirtilmiş göstergeler temel alınarak performans/çıktı hedefleri oluşturulur (T.C Maliye Bakanlığı, 2004: 15-16).

Performans yönetimi sürecinde ise uygulama sonuçları raporlanarak, hedeflere yönelik gerçekleştirmeler izlenmekte ve analizlere tabi tutulmaktadır. Performans yönetimi, objektif verilerin

toplanarak zamanında iletilmesini içeren “raporlama”, hedeflere yönelik ilerlenmenin değerlendirildiği “doğrulama ve izleme” ile program incelemelerinin yapıldığı, hedeflenen performansa ulaşamayan alanların belirlendiği, düşük performansın sebeplerinin tespit edildiği ve iyileştirici önerilerin yapıldığı “program değerlendirme” aşamalarını içermektedir (ODI, 2003: 1-2).

Performans yönetimi sürecinde kullanılan temel araç idare faaliyet raporlarıdır. İdare faaliyet raporları, kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmelerini, meydana gelen sapmaları ve nedenlerini içeren belgelerdir (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu [KMYKK], 2003: madde 41).

İdare faaliyet raporlarında belirtilen bilgiler dâhil olmak üzere, performans bilgilerinin analizinde girdi, çıktı, etkinlik, verimlilik ve iş gücü analizlerine yer verilir. Girdi analizi, belirli bir çıktıyı elde etmek için kullanılan kaynakların hacmi veya tüketilen toplam harcamaların (maliyetlerin) analizidir. Çıktı analizi, gerçekleştirilen veya teslim edilen mal ve hizmetlerin miktarının belirlenmesidir. Etkililik analizleri, bir programın amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaştığını değerlendiren endekslerdir. Örneğin; balıkçılık alanında yapılan bir düzenleme veya kamusal bir faaliyet sonucunda korunan sulak alanların yüzdesi buna örnek gösterilebilir. Verimlilik analizleri, birim girdi (maliyetler) başına ne kadar çıktı elde edildiğinin değerlendirildiği veya karşılaştırıldığı endekslerdir. İş yükü analizleri ise, bir faaliyeti gerçekleştirmek için gereken çaba düzeyinin değerlendirilmesini ifade etmektedir (Young, 2003: 13).

Performans değerlendirmeleri sonucunda analizleri yapılan performans bilgileri ile süreç başa dönerek hem kamu hizmetlerinin hedefleri hem hizmet üretimini gerçekleştiren kamu idarelerinin stratejik hedefleri ile yerine getirmeleri gereken öncelikli faaliyet alanları yeniden geliştirilmektedir. Bu sürecin döngüsel olarak devamı kaynak tahsislerinin, yeniden değerlendiren stratejik hedef, misyon ve vizyon, faaliyet ve projelerin performansı ile üst politika hedeflerine sağlanan katkılar da göz önünde bulundurularak rasyonel ve planlı bir şekilde yapılmasına olanak sağlamaktadır (Bal, 2016: 8-9).

PEB sistemi farklı ülkelerde veya farklı zamanlardaki önceliklere göre çeşitli amaçları yerine getirmekte etkin bir araç olarak kullanılabilir. Bununla birlikte PEB sistemi temelde performans sonuçlarına odaklanarak etkin bir kamu mali yönetimini sağlamayı amaçlamaktadır. OECD (2018: 5-6) PEB sisteminin hedeflerini şu şekilde sıralamıştır;

Mali Saydamlığı Arttırmak: PEB sistemi ile performans bilgilerinin sistematik kullanımı, parlamentonun ve vatandaşların sadece ne kadar harcandığı konusunda değil aynı zamanda kamu hizmetinin sunumu adına nelerin satın alındığını, ne için satın alındığını ve hangi hedeflere ulaşmak istendiğini de anlamalarına yardımcı olur. Bunun yanında performans ölçütlerinin ve performans değerlendirmelerinin basit ve anlaşılır bir şekilde düzenli olarak kamuoyuna bildirilmesi ile kamu

hizmetlerinin hangi kalite standartlarında ve hangi verimlilik seviyelerinde sunulduğu gibi gerçekleştirmelere ilişkin değerlendirmelerin yapılmasını da mümkün kılmak amaçlanmaktadır. Öyle ki, kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığına ilişkin kamu güveninin ve teminatının önemli bir dayanağı mali saydamlıktır.

Hesap Verilebilirliği Arttırmak: Performans hedeflerinin, cari bütçe yılı içinde gerçekleştirmelerin ve cari yılın sonunda gerçekleştirmelere ilişkin analizlerin açık bir şekilde ortaya konulmaları, millet adına bütçe hakkını elinde bulunduran vekillerin ve bütçe denetiminde yetkili ve görevli mekanizmaların kamu kaynaklarının doğru kullanımı konusunda kamu idaresini denetlemesine yardımcı olmaktadır. Hesap verilebilirlik PEB sisteminin amaçlarından biri olmakla birlikte mevcut hesap verilebilirliğin gücü sistemin işleyişinde önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kaynak Dağılımında Etkinlik ve Kanıt Odaklı Politika Geliştirmenin Sağlanması ile Mali Disiplini Desteklemek: Belirli kriterler gözetilerek hazırlanacak performans göstergeleri PEB sisteminin temelini teşkil etmektedir. Performans göstergeleri aracılığıyla zaman içinde kamusal hizmetlerin kalitesindeki artışların analizi ve birim maliyetlerin seneler ve benzer programlar arasında kıyaslanması verimlilik denetimlerini kolaylaştıracaktır. Bu şekilde etkin kamu mali yönetimi ve kaynak tahsisine ilişkin dürtülerin kamu yapılanmasına kazandırılması hedeflenir. Bunun yanında farklı ve karşılaştırılabilir sektör, bölge ve hatta ülkelerden elde edilen bulgulardan yola çıkılarak bütçe kaynak tahsisleri ile sonuçlar ve etkiler arasında açık bir bağlantı kurulması, politika oluşturmada kanıta dayalı bir yaklaşımın temelini oluşturmaya yardımcı olur. Her iki şekilde de mali disiplin desteklenerek kamuda kaynak israfının önüne geçmek sistemin temel hedeflerinden birisidir.

Performans Kültürünün Kamu İdarelerinde Yaygınlaştırılması: Kamu idarelerinde çalışanların performans kültüründen uzak olmaları kamu hizmetlerinin sunumunda aksamalara neden olmaktadır. Hâlbuki önceden belirtildiği üzere yeni kamu yönetimi anlayışı kamusal işleyişte özel sektöre yaklaşmayı hedefleyen bir yaklaşımdır. Performans kültürü hesap verilebilirlikte olduğu gibi PEB sisteminin bir amacı olmakla birlikte aynı zamanda sistemin işleyişinin bir gerekliliğidir. Bu sebeple bu iki konu 2. Bölümde ayrıca değerlendirilecektir.

Uzun Dönemli Mali Planlama Aracı Olma: Doğru bir şekilde tasarlanmış PEB sisteminden sınırlı kaynakların ilerleyen dönemlerde potansiyel olarak nerelere tahsis edileceğini izleme imkânı vererek çok yıllık bir planlama aracı olma işlevini yerine getirmesi beklenmektedir. Çok yıllık bütçeleme ile iç içe girmiş olan sistemler bu şekilde birbirini tamamlayan bir yapı kazanmaktadır.

PEB sistemini uygulayan ülkelerin çoğunda, temel amacın mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği güçlendirmek olduğu görülmektedir (OECD, 2023: 5). Genel bir ifadeyle mali

saydamlık, devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için uyguladığı politikaları ve uygulama sonuçlarını izlemek için gerekli olan bilgilerin düzenli, anlaşılabilir, güvenilir ve tutarlı bir biçimde raporlanıp kamuoyuna sunulmasıdır. Hesap verilebilirlik ise, kendilerine kamu gücünü kullanma yetkisi verilenlerin, söz konusu yetkiyi ne ölçüde yasal sınırlar içinde kullandığının denetimini içerir. Bunun yanında PEB sisteminde hesap verilebilirlik sadece yasal prosedüre uygunluk olarak değil kamu harcamalarının ve hizmet sunumlarının performanslarına ilişkin bir hesap verilebilirlik olarak algılanmaktadır (Özen, 2008: 40-41).

Gerek mali saydamlık gerek hesap verilebilirlik elbette demokratik olarak önemli kavramlardır. Her ikisi de demokrasilerde vatandaşların bilgi edinme ile denetim hakkının bir sonucudur ve demokrasi tarihi kadar eski kavramlardır. Bunun yanında, bu iki kavram mali anlamda da önem arz etmektedir. Özellikle mali saydamlığın kamu mali yönetiminde yer alması kamu harcamalarında etkinliği artırmaktadır. Mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin eksikliği keyfi uygulamalar sonucu kamusal kaynakların etkin ve verimli tahsisinin, mali disiplinin, performans esaslı kamu işleyişinin, uzun döneme ilişkin makro politikaların geliştirilmesinin ve izlenmesinin önünde engel oluşturmaktadır. Öyle ki, Türkiye’de 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizler mali saydamlığın eksikliğinin bir sonucu olarak değerlendirilmektedir (Eroğlu ve Demirbaş, 2016: 288).

Saydamlığın güçlü olduğu ve hesap verilebilirliğe ilişkin mekanizmaların iyi dizayn edildiği bir mali sistem bilgilere tam, doğru ve zamanında ulaşılmasına, hiyerarşi içerisinde kimin ne ile sorumlu olduğunun bilinmesine imkân vermektedir. Böylelikle kamu kesiminde sorumluluk dağılımını ve performans kültürünü geliştirmek mümkün olmaktadır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2015: 3-4). Bu nedenle mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin PEB sisteminde temel hedefler olarak belirtilmesinin sebebini diğer hedeflere ulaşmak açısından da önem arz etmeleri olarak değerlendirmek doğru olacaktır.

Bahsedilmiş olan hedeflerden yola çıkarak PEB sisteminin, uygulayıcı bir ülkenin farklı aktörlerine potansiyel birçok fayda sağladığı çıkarımında bulunulabilir. Öyle ki PEB sistemi;

- i. Merkezi hükümet için, bütçe tahsisi ve hükümet öncelikleri arasındaki uyumu güçlendirme şansı sunmakta ve böylece hükümetin önemli taahhütleri yerine getirme ve takip etme şansını artırmaktadır.
- ii. Parlamentolar için, oyladıkları kaynak tahsisleri karşılığında hangi mal ve hizmetlerin teslim edileceği konusunda daha fazla netlik ortaya koymakta ve yetkililerin hesap vermesini sağlamaktadır.
- iii. Maliye bakanlıkları için, neyin ne kadar işe yaradığına dair kanıtlara dayalı kaynak tahsisine yönelik kararları almalarına yardımcı olarak harcamaların etkinliği ve verimliliği konusunda diğer bakanlıkları detaylı izlemeye imkân sağlamaktadır.

- iv. Farklı kamu faaliyetlerini sunmakla görevli ve yetkili diğer bakanlıklar için, iç karar alma mekanizmalarını iyileştirmek ve bütçe tekliflerini desteklemek için hükümete daha güçlü bir gerekçe sunmada planlama aracı olmaktadır. Ayrıca, program yöneticilerinin işlerini yapmalarına yardımcı olarak, harcamalarının yanı sıra performanslarını da takip etmelerine yaramaktadır.
- v. Vatandaşlar ve sivil toplum kuruluşları için ise, kamu harcamalarının amaçları ve sonuçları açısından daha fazla şeffaflık ve hesap verebilirlik olasılığı sunar. Böylelikle bütçenin “kara kutusunu” açarak vatandaşların bütçe sürecine doğrudan katılımının sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır (OECD, 2018: 9).

2.2. Performans Esaslı Bütçeleme Alt Modelleri

PEB sisteminin kullanıldığı farklı ülke örneklerinde ve akademik literatürde tek bir uygulama yöntemi olmadığı görülmektedir. Ülkeler benzer modelleri benimsediklerinde bile, önceliklerini de göz önünde bulundurarak bunları uygulamak için farklı yaklaşımlar geliştirmişler ve kendi ulusal kapasitelerine, kültürlerine ve işleyişlerine uyarlamışlardır.

Tablo 1: Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Alt Modelleri

Performans Bilgisinin Bütçelemede Kullanımına Göre Alt Modeller
Sunuma Yönelik Performans Esaslı Bütçeleme Modeli
Dolaylı Performans Esaslı Bütçeleme Modeli
Doğrudan Performans Esaslı Bütçeleme Modeli
Yönetimsel Performans Esaslı Bütçeleme Modeli

Kaynak: OECD, 2008: 2.

Tablo 1’de gösterilen modeller, PEB sisteminin temel özelliklerini barındırmakla beraber başta performans bilgilerinin kaynak tahsisine etki gücü olmak üzere uygulamada farklılıklar arz etmektedir. Elbette her uygulayıcı ülke performans bilgilerinin kaynak tahsisine etkisinin mümkün olduğunca fazla olmasını hedeflemektedir. Öyle ki PEB sisteminin ana işleyiş prensibi bu hedef etrafında şekillenmiştir. Ancak ülkelerdeki bürokratik yapı, teknik ve beşeri yeterlilik veya farklı öncelikler dolayısıyla bu hedefi doğrudan gerçekleştirmek mümkün olmamaktadır. PEB sisteminin uygulanmasında geçilen aşamalar olarak da değerlendirilebilecek bu modeller; sunuma yönelik model, dolaylı model, doğrudan model ve yönetimsel model olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.2.1. Sunuma Yönelik Performans Esaslı Bütçeleme Modeli

Sunuma yönelik PEB modeli, performans bilgilerinin bütçeleme sırasında karar alma sürecine etkisinin düşük olduğu bir modeli ifade etmektedir. Sunuma yönelik modelde performans bilgileri (hedefler, çıktılar, katkılar ve performansla ilişkin raporlar) ana bütçe belgesinden ayrı

sunulmaktadır. Sunuma yönelik model genel olarak performans bütçelemeye girişte ilk adım olarak değerlendirilebilir (OECD, 2023: 2).

Sunuma yönelik modelde performans bilgileri bütçeleme sürecinde sunulmakla beraber bu bilgilerin kaynak dağılımını etkileyeceğine yönelik doğrudan bir beklenti yoktur ve yasal bir zemin de mevcut değildir. Sadece mali saydamlığın artırılmasına, hesap verilebilirliği güçlendirmeye ve politika yapıcılara bütçe gerçekleştirmelerine ilişkin fikir vermeye yönelik bir modeldir (Downes vd., 2017: 6).

2.2.2. Dolaylı Performans Esaslı Bütçeleme Modeli

Performans bilgisinin nispeten önem kazandığı dolaylı PEB modelinde kaynak dağılımı ile performans sonuçları arasında dolaylı bir bağ kurulmaktadır. Dolaylı PEB modeli, parlamento üyelerinin bütçe ödeneklerine ilişkin karar verirken uygun gördükleri ölçüde performans bilgilerini dikkate almalarına yönelik bir modeldir. Bu nedenle sunuma yönelik modelin aksine, performansa ilişkin bilgiler ana bütçe belgesi ile beraber sunulurlar ve bütçe ödeneklerini etkilemeleri beklenir. Ancak yine de doğrudan PEB modelinde olduğu gibi performans bilgilerinin karar alma sürecinde önceden kesin çizgilerle saptanmış bir belirleyiciliği yoktur. Performans bilgilerinin yanında politika önceliklerini ve stratejik plan ile belirlenmiş hedefleri yansıtan hükümet politikalarından da faydalandığı yöntemde, mutlaka performansı yüksek kamu program veya kurumuna daha fazla kaynak ayrılmamaktadır. Bir diğer deyişle performansı düşük faaliyetlere yüksek kaynak ayırmanın önünde kural olarak belirlenmiş net bir engel bulunmamaktadır. Öyle ki, idare stratejik planlarında belirtilmiş performans hedeflerini gerçekleştirilemese dahi hükümet öncelikleri veya uzun dönemli stratejik hedefler göz önüne alınarak bir programa daha fazla kaynak ayrılmasına yönelik bir karar verilebilir (OECD, 2008: 2; Bal, 2016: 13).

Doğrudan PEB modeline geçişte bir basamak olarak değerlendirilebilecek dolaylı model, kamusal hizmetlerin içeriği bakımından özellikle tercih edilen bir model olarak da değerlendirilebilir. Bazı kamusal mal ve hizmetlerde, mal veya hizmetin performansını yansıtan göstergeler ortaya koymak kolay değildir. Bu nedenle performans ve kaynak tahsisi arasında doğrudan bir ilişkinin tesis edilmesi de kolay olmayabilir.

2.2.3. Doğrudan Performans Esaslı Bütçeleme Modeli

Doğrudan PEB modeli performans bilgileri ve kaynak tahsisi arasında doğrudan bir bağlantı kurmaktadır. Genellikle bütçe ödeneklerini, kurumun belirlenen hedeflere ulaşmadaki performansına doğrudan bağlayan sözleşmeye dayalı mekanizmalar sistem dâhilinde kullanılırlar. Performansın hedeflenenden fazla veya az gerçekleştirilmesi durumu kurumların ve kamu faaliyetlerinin bütçe ödeneklerini doğrudan etkilemektedir. Örneğin, bir üniversiteden yüksek lisans derecesi ile mezun

olan öğrenci sayısı veya mümkünse bu öğrencilerin belli kriterlere göre tespit edilmiş başarısı bir sonraki bütçe yılında o üniversitenin o programı için ödenek miktarını doğrudan belirleyecektir (Dubrow, 2020: 4).

2.2.4. Yönetimsel Performans Esaslı Bütçeleme Modeli

Yönetimsel PEB modeli, dolaylı PEB modelinin bir türü olarak da belirtilmektedir. Ancak yönetimsel PEB modeli diğer alt modellerden farklı olarak sadece faaliyetlerin başarı düzeyini dikkate almaz. Bu yaklaşımın odak noktası, performans bilgilerinden yola çıkarak kurumların işleyişinde ve organizasyonel yapılarında performansa dayalı bir işleyişi sağlamaya yönelik çabaların da göz önünde bulundurulmasıdır. Kamu idarelerinin performans kültürünü artıracak çaba ve uygulamaları izlenerek bütçe ödenek miktarını etkilemesi beklenmektedir. Bu model hükümet içinde var olan veya hâlihazırda mevcut değilse oluşturulması zaman alacak olan bir performans kültürüne bağlıdır (OECD, 2018: 8).

OECD (2018: 7-8) “Best Practices for Performance Budgeting” başlıklı raporunda hiçbir ülkede doğrudan PEB modelinin uygulanmadığı belirtilmiştir. Bu durum performans bilgileri ve kaynak tahsisi arasında doğrudan bir bağın kurulmasının zorluğunu yansıtmaktadır. Raporda yer verilmiş 30 ülkenin 12 tanesi dolaylı PEB modelini, 10 tanesi sunuma dayalı PEB modelini, 8 tanesi ise yönetimsel PEB modelini benimsemişlerdir.

2.3. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin İşleyişinde Etkili Olan Unsurlar

Bu başlık altında Stratejik Planlama başta olmak üzere PEB sistemi ile beraber uygulanması gereken bazı unsurlardan bahsedilecektir. Bu unsurlardan bazıları bütün bir kamu yönetimini içeren ve yönetim kalitesini artırmaya yönelik unsurlardır. Bazıları ise daha çok bütçeleme sürecini ilgilendiren spesifik ve teknik unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu unsurların bütçe sürecine veya kamusal yapıya dâhil edilmesi PEB sisteminin başarısını doğrudan etkileyecek unsurlardır. Bu nedenle söz konusu unsurlar PEB sisteminin uygulayıcı bir ülkedeki durumunun değerlendirilmesinde yol gösterici niteliktedir.

2.3.1. Stratejik Planlama

Stratejik planlama bir organizasyonun ana varlık sebebinin ne olduğunu, neyi neden yaptığını şekillendiren ve yönlendiren, temel kararlar ve eylemler üretmeye yönelik disiplinli bir çaba olarak tanımlanabilir. Stratejik planlama; geniş ölçekli ve etkili bilgi toplamayı, izlenecek misyonun netleştirilmesini, stratejik alternatiflerin geliştirilmesini ve mevcut kararların gelecekteki sonuçlarına vurgu yapılmasını içeren bir süreçtir. Stratejik planlama hükümetlerin analitik karar vermesini teşvik etmekte ve bütçe denetimiyle yetkili ve sorumlu olanlara ulaşmak istenen noktayı açıkça belirterek

hesap verebilirliği de güçlendirmektedir. Temel olarak stratejik planlama, kaynakların elde edilmesi ve dağıtılması için uygun politikaları seçmekte ve politikaların belirli faaliyet taahhütlerine dönüştürülmesi için bir temel sağlamaktadır (Bryson, 2004: 6).

Stratejik planlama ve uzun vadeli planlama terimleri sıklıkla birbirinin yerine kullanılmakla beraber bu iki planlama yaklaşımı uygulanacakları ortamla ilgili ön görüleri açısından farklılık göstermektedir. Uzun vadeli planlama genellikle gelecek dönemdeki koşullar hakkında mevcut bilginin, planın uygulama süresi boyunca geçerliliğini ve güvenilirliğini koruyacağı varsayımıyla, amaç ve hedeflere yönelik bir planın geliştirilmesini içermektedir. Geleneksel planlama olarak da ifade edilen uzun vadeli planlama, PPBS'nin yaygın olduğu dönemlerde uzun vadeli hedef ve önceliklerin tespitinde kullanılmış ancak dinamik bir yapıya sahip olmaması nedeniyle eleştirilmiştir (Steiss, 2003: 53).

Stratejik planlama değişen iç ve dış faktörlere bağlı olarak uzun vadeli planlamanın aksine dinamik bir yapıya sahiptir. Stratejik planlama mevcut stratejilerin nasıl çalıştığı ve hangi faktörlerden nasıl etkilendiği hakkında sürekli denetlemeleri ve analizleri içeren daha sistematik bir kavramdır. Stratejik planlama aynı zamanda başarıya ulaşmak için organizasyonel kapasitenin nasıl inşa edileceğini bulmaya da odaklanmaktadır. Bu yönüyle stratejik planlama amaçların, insanların, idari yapıların, siyasi desteğin ve süreç içinde öğrenmenin üretken yollarla nasıl birbirine bağlanacağı, başka bir deyişle, etkili stratejik yönetimin nasıl izleneceği üzerine önerilerde bulunmayı içerir (Özen, 2008: 54-55; Steiss, 2003: 53-55; Dusenbury, 2000: 1).

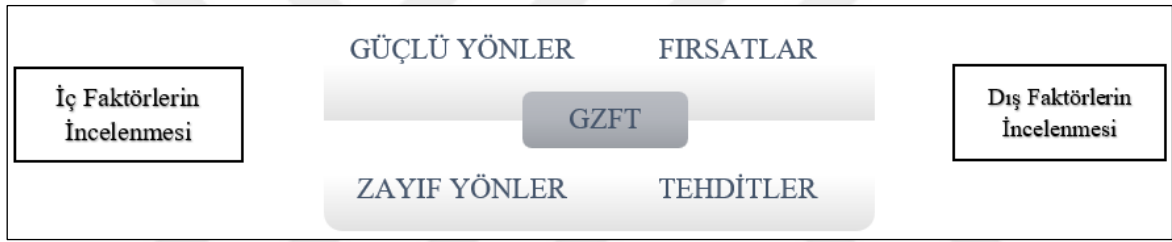
Stratejik planlamanın ilk aşaması üst politika belgelerinin ve ilgili mevzuatın analiz edilmesidir. Kamu idareleri stratejik planlarını, hükümet kalkınma plan ve programları ile tâbi oldukları mevzuat ve benimsedikleri ilke ve değerleri temel alarak hazırlarlar. Üst politika belgeleri; kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı programı, orta vadeli program ve Cumhurbaşkanlığı yıllık programı gibi idare üzerinde bağlayıcılığı olan belgeler ile idareyi ilgilendiren diğer ulusal, bölgesel ve sektörel stratejik belgeleri ifade eder. Stratejik planlar bu belgelerde belirtilen hedeflere uyumlu olarak hazırlanmalıdır. Ancak bu durum stratejik planların, bu belgelerde yer alan politikalarla birebir aynı olmasını gerektirmez. Stratejik planlar üst politika belgelerinde yer almayan hususları da göz önüne alarak hazırlanabilir (SBB, 2020: 15; KMYKK, 2003: madde 9).

Stratejik plan hazırlanırken idarenin faaliyetlerini mevzuat analizi ile tespit edilmiş yasal yükümlölüklerle dayandırması gerekmektedir. Mevzuat analizi yasal yükümlölüklerin tespit edilmesine yönelik bir değerlendirmedir. Mevzuat analizi ile idarenin faaliyet alanları belirlenmekle beraber stratejik amaçların sınırları da tespit edilmektedir. Kamu idaresinden faaliyetlerini yürütürken bu sınırların dışına çıkmaması beklenir (SBB, 2020: 15-16).

Stratejik planlamanın en önemli adımı, kamu idaresinin mevcut durumunu tespit etmek ve kamu idaresinin misyonunu veya stratejisini etkileyecek sorunları, zorlukları ve eğilimleri tanımlamak için gereken bilgileri bir araya getirip değerlendirmektir. Bu adımda idarenin sonraki dönemlere ilişkin amaç, hedef ve stratejiler geliştirebilmesi için neleri başarmada avantajlı bir pozisyona sahip olduğu, mevcut durumda potansiyel kaynak miktarının ne seviyede olduğu, hangi yönlerin geliştirilmeye açık olduğu ve idarenin kontrolü dışındaki olumlu ve olumsuz gelişmelerin neler olduğu gibi meseleler değerlendirilir (Kalkınma Bakanlığı, 2018: 15).

Durum analizi olarak bilenen bu değerlendirmenin en önemli unsuru, İngilizce dört kavramın baş harflerinden oluşan SWOT (Strength, Weaknesses, Opportunities, Threats) analizidir. Bu kavram Türkçe GZFT, (Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar, Tehditler) olarak ifade edilmektedir (Pehlivan, 2022: 89; UN, t.y: 4).

Şekil 2: GZFT Analizi



Kaynak: Pehlivan, 2022: 89

Şekil 2’de gösterildiği üzere, güçlü ve zayıf yönler idarenin sahip olduğu iç faktörlerin tespit edilmesine yöneliktir. Kamu idarelerinin hedeflerine ulaşmakta sahip olduğu yapısal avantajlar, güçlü yönleri ifade etmektedir. İdarelerin kendi işleyiş yapısından kaynaklanan engelleyici faktörler ise zayıf yönler olarak belirtilmektedirler. Fırsatlar ve tehditler kamu idarelerinin yapılarının ve işleyişlerinin dışında hedeflere ulaşmada yardımcı olabilecek veya zorlaştırmaya etki meydana getirebilecek çevresel unsurlardır. Bu çevresel unsurların başında, politik ve ekonomik yapı ile beşerî kaynaklar ve teknolojik değişimler gelmektedir (Özen, 2008: 58-59).

Durum analizinin bir başka önemli unsuru paydaş analizidir. Paydaş analizi katılımcılığı sağlamak hedefiyle gerçekleştirilir. İdareler kendi kamu hizmet alanlarına ilişkin faaliyetlerini gerçekleştirirken başka taraflarla etkileşim içinde olurlar. Etkileşim içinde olunan bu kişi ve gruplar “paydaş” olarak nitelendirilmektedir. Paydaşlar iç ve dış paydaşlar olarak ayrılmaktadır. Kamu idaresinin hizmet ifasında bulunurken ilişki içerisinde olduğu kişi veya gruplar iç paydaşlar, hizmetin ifasından yararlanan veya daha geniş bir anlamda etkilenenler ise dış paydaşlar olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, bir kamu kurumunun idarecileri ve personellerin her biri iç paydaşlar olmaktadır. Bunun yanında idareden hizmet alan halk, sivil toplum kuruluşları, özel sektör firmaları

ve idarenin faaliyetleri ile ilişkili olan diğer kamu idareleri dış paydaşlara örnek olarak verilebilir (Değirmenci ve Tekin, 2022: 166).

Stratejik planlar hazırlanırken paydaşların da görüşünün alınması ve ortak bir değerlendirilmenin yapılması hem demokratik anlamda hem etkin kamusal sunumun gerçekleştirilmesi açısından önem arz etmektedir. Paydaş analizi ile kamu hizmetlerinin toplum öncelikleri doğrultusunda şekillendirilmesi, stratejik planın paydaşlar tarafından sahiplenilmesi ve böylelikle başarı düzeyinin artırılması amaçlanmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018: 6).

Üst politika belgelerinin, mevzuatın, GZFT ve paydaş analizlerinin yapıldığı durum analizi sürecinde “neredeyiz?” sorusuna cevap vermeye yönelik değerlendirmeler yapılmaktadır. Stratejik planlamanın bir sonraki aşamasında “nereye ulaşmayı hedefliyoruz?” sorusunun değerlendirilmesi yapılır. Bu aşamada kamu idarelerinden misyon ve vizyon bildirimleri ile stratejik amaç ve hedeflerini tespit etmeleri beklenmektedir (Özen, 2008: 59).

Misyon ve vizyon, birbirlerine yakın anlamlar ifade etmekle beraber aralarında temel bir farklılık mevcuttur. Misyon, vizyonu gerçekleştirmek için alınacak sorumluluk ve ortaya konulacak kararlılığın bir ifadesidir. Vizyon bildirimi ise kamu idaresinin gelecekte ulaşmayı hedeflediği pozisyonun genel bir resminin oluşturulmasıdır. Geleceğin ideal bir projeksiyonu olan vizyon, idarelerde her kademedeki çalışanı, bir üst hedefe ulaşmada motive etmenin aracı olarak stratejik planlamanın önemli bir unsurudur (Aktan, 2008: 5; Thoms ve Greenberger, 1998: 4-6).

Stratejik planlamada misyon bildirimi ayrı bir önem arz etmektedir. Zira misyon, sonrasında ortaya konulacak stratejik hedef ve amaçların tespit edilmesinde yol gösterici olmaktadır. Misyon bildirimi ile kamu idarelerinin varlık nedenleri ortaya konmaktadır. Bu yönüyle misyon bildirimi, idare çalışanlarının motivasyonuna ve dolayısıyla kamusal hizmetin performansına etki eden önemli bir unsur olmaktadır. Misyon bir idarenin uzun dönemli, hatta bazı durumlarda kalıcı hedeflerini belirtmektedir ve hedeflenen vizyona ulaşmak temel amacını güder (Bozkurt, 2021: 43; Doğan ve Alkan, 2020: 342).

Stratejik amaç ve hedefler idarelerin vizyon ve misyonları esas alınarak geliştirilmektedir. İdareler vizyonlarını gerçekleştirmek için alternatif stratejik amaçlarını ve bu amaçlara yönelik hedeflerini ortaya koyarlar. Stratejik amaçlar ve hedefler dinamik bir yapıda ve birden çok olarak belirlenir. Bununla birlikte hedeflerin ölçülebilir nitelikte olması da önem arz etmektedir (Maleka, 2014: 18-20).

Tablo 2’de bir üniversitenin vizyon, misyon, stratejik amaç ve hedeflerine ilişkin örnek verilmiştir. Örnekte görüldüğü üzere vizyon, misyon, stratejik amaç ve hedefler hiyerarşik bir yapı içerisinde birbirlerine hizmet edecek bir şekilde sıralanmıştır. Buna göre üniversite; değişim

programlarına katılımı artırmak hedefiyle, uluslararasılaşmak stratejik amacına, bu amaç aracılığı ile gelişime açık bireyler yetiştirme misyonuna ve nihayetinde bu misyon ile ulusal ve uluslararası düzeyde tercih edilen bir üniversite olma vizyonuna ulaşmayı planlamaktadır.

Tablo 2: Üniversiteler İçin Vizyon, Misyon, Stratejik Amaç ve Hedef Bildirimi Örneği

VİZYON	Yenilikçi üretime yönelik araştırmalar yapan, eğitim-öğretimde kaliteyi önceleyen, ulusal ve uluslararası düzeyde tercih edilen bir üniversite olmak
MİSYON	Gelişime açık üretken bireyler yetişmesine, bilimsel ve teknolojik ürünlerin ortaya konmasına ve toplum refahına öncülük etme görevini sürdürmek
STRATEJİK AMAÇLAR	Amaç 1. Uluslararasılaşmak Amaç 2. Kurumsal Kapasiteyi Artırmak
HEDEFLER	Hedef 1.1. Değişim Programlarına Katılımı Artırmak Hedef 1.2. Yabancı Dilde Eğitim Veren Programları Artırmak Hedef 1.3. Uluslararası İş Birliği Süreçlerini Geliştirmek

Kaynak: Karadeniz Teknik Üniversitesi Stratejik Planı 2019-2023

“Nereye ulaşmayı hedefliyoruz?” sorusunun devamında “hedeflenen pozisyona (oraya) nasıl ulaşabiliriz?” sorusuna yönelik olarak faaliyet ve projeler ortaya konulmaktadır. Bu faaliyet ve projeler, stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için kullanılacak uygulamaların detaylı bir tanımı olmaktadır. Faaliyet ve projeler eylem planları dahilinde oluşturulmakta ve öncelik sıralaması dahilinde ele alınmaktadır. Eylem planları, uygulamaların başarıya ulaşması için kullanılacak yöntemler ve stratejileri içermektedir. Ayrıca, idarenin farklı stratejik amaç ve hedeflerinin yerine getirilmesinden sorumlu olan birimlerin rol ve yetkileri de bu aşamada açık bir şekilde belirtilmektedir (Kılıç ve Erkan, 2006: 82-83).

Stratejik planlamanın son aşamasında ise uygulanan faaliyet ve projelere ilişkin uygulama sonuçlarının geri bildirimi söz konusu olmaktadır. İzleme ve değerlendirme aşaması olarak isimlendirilen aşamada “başarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz?” sorusu sorulmaktadır. İzleme uygulanan faaliyet ve projelerin sistematik bir şekilde takip edilerek raporlanmasına yöneliktir. İzleme, idarelerin yönetimine yardımcı olan bir faaliyettir ve raporlama bu faaliyetin temel aracıdır. Değerlendirme ise faaliyet ve projelerin uygulama dönemi sonunda, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ne kadar yakın olduğunun değerlendirilmesini ifade etmektedir. Değerlendirme ile amaç ve hedeflerin tutarlılıkları ve uygunlukları analiz edilmektedir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2006: 45).

İzleme ve değerlendirme süreci ile kurum içi öğrenme güçlendirilmekte ve böylelikle kamu faaliyetleri iyileştirilmektedir. İzleme ve değerlendirme süreci sonunda hedeflenen ve gerçekleşen sonuçların kıyaslanması, gerekli görülen durumlarda stratejik planların güncellenmesine ve hesap verilebilirlik ilkesinin tesisine hizmet etmektedir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018: 56).

Stratejik planlar, PEB sisteminin hedeflendiği üzere etkinlik gösterebilmesinde önem arz etmektedir. Stratejik planlama, kaynakların idare stratejik planlarında belirtilmiş hedef ve amaçlar doğrultusunda kullanılmasını sağlayarak kaynakların etkin ve verimli kullanımına yardımcı olmaktadır. Böylelikle mali disiplinin sağlanması hedefi yerine getirilmektedir. Stratejik planlar kamu idarelerine orta ve uzun vadede bir yol haritası görevi görmektedirler ve bu şekilde PEB sisteminin uzun dönemli planlama aracı olma hedefinin en önemli unsuru olmaktadır. Bunların yanı sıra stratejik planlar ile idarelerin hedef, amaç ve izleyeceği politikaların kamuoyuna sunulması mali saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından da ayrıca önemli olmaktadır (Bilge ve Demirtaş, 2012: 66).

PEB sisteminin ana işleyiş prensibi; performans sonuçları ile kaynak tahsisi arasındaki ilişkinin kuvvetlendirilmesidir. Gerek stratejik hedeflere ilişkin ölçülebilir hedeflerin ortaya konulduğu performans programları gerek izleme ve değerlendirme aşamalarına yönelik oluşturulan faaliyet raporları stratejik planlama sürecinde hazırlanmaktadır. Buna göre stratejik planlama, idare performansı ve kaynak tahsisi arasında ilişki kurulmasının önemli bir aracı olmaktadır (Göksu, 2017: 264; Rubin ve Willoughby, 2014: 41-42). Performans programları ve idare faaliyet raporları PEB sisteminin uygulanmasında kullanılan asli belgeler olmaları dolayısıyla stratejik planlamanın PEB sisteminin işleyişinde olmazsa olmaz bir unsur olduğu görülmektedir.

2.3.2. Performans Göstergeleri

Performans programlarında yer alan performans göstergeleri kamu idarelerinin stratejik planlama sürecinde belirledikleri performans hedeflerine ulaşmadaki başarılarını değerlendirmek için kullanılan araçlardır. Bununla beraber PEB sisteminde bütçeden kaynak tahsislerinin yapılmasında göz önünde bulundurulacak olmaları, performans göstergelerinin doğru seçimini ayrıca önemli kılmaktadır. Bu nedenle performans göstergeleri seçilirken bazı hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı, 2009: 14).

Performans göstergeleri hükümet öncelikleri ve kamu idarelerinin stratejik planlarıyla alakalı olmalıdır. Bir başka deyişle kamu idaresi tarafından yürütülen faaliyetlerin başarısının ölçülmesi temel odak noktası olmalıdır. İdarenin faaliyetleri ile alakası olmayan, faaliyetlerin stratejik planları gerçekleştirmedeki performansına ilişkin fikir vermeyen performans göstergeleri oluşturulmamalıdır. Yine bu gereklilik ile ilişkili olarak özellikle mali saydamlığa hizmet etmek amacıyla gösterge kalabalığına yer verilmemelidir. Performans göstergelerinin sayısına bir sınır koymak, izleme ve değerlendirme süreçlerinin etkinliğini engelleyebilecek veri kalabalığını önlemek adına önemli bir gerekliliktir. Çok sayıda performans verisinin, performansa dair az bilgi içermesinden az sayıda performans verisinin performansa dair anlamlı ve güvenilir bilgiler içermesi tercih edilmelidir. Buna yönelik olarak Hollanda, Fransa ve Polonya başta olmak üzere

birçok ülke performans göstergelerinin sayısını azaltarak veri kalabalığının önüne geçmeyi hedeflemişlerdir (OECD, 2023: 4; Moynihan ve Beazley, 2016: 20,35).

Bir diğer önemli husus, performans göstergelerinin mümkün olduğunca ölçülebilir nitelikte olması gerekliliğidir. Ölçülebilir nitelikte olmayan performans göstergeleri, performans ve kaynak tahsisi arasındaki ilişkinin kurulmasını zorlaştıracak, kaynak tahsisinde keyfiliği önlemede etkili olmayacaktır. Ölçülebilirlikle ilişkili olarak performans göstergelerinin aynı zamanda gerek önceki dönemlerle gerek diğer üreticilerin benzer göstergeleriyle karşılaştırılabilir olmaları da önem arz etmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı, 2019: 15).

Performans göstergelerinin ölçülebilir olması gerekliliği önemli olmakla birlikte bu göstergelerin ağırlıklı olarak niceliksel olması göstergeleri kullanışsız hale getirebilmektedir. Öyle ki, niceliksel veriler kamu hizmetlerinin veya meydana gelen bir durumun önemini veya vahametini ortaya koymaktan uzak olabilir. Piyasa, özel sektör işletmelerine kârlılık seviyesi ve satış rakamları gibi veriler aracılığıyla performanslarına ilişkin temel bilgileri sağlamaktadır. Kamusal mal ve hizmetlerin ise faydalarının bölünemez ve pazarlanamaz olmaları dolayısıyla piyasadan her zaman performansa ilişkin bilgilerin edinilmesi mümkün olmayabilir. Kamusal mal ve hizmetlerin ifasından sorumlu idareler kâr amacı gütmeksizin, vatandaşa en düşük maaliyetle en yüksek faydayı sağlamayı gaye edinmelidirler. Bu sebeple, performansa ilişkin finansal bilgiler edinilse dahi her zaman anlam ifade etmeyebilir. Bunun bir sonucu olarak denilebilir ki, finansal gösteregeler yanında finansal olmayan göstergelerin de bulunması PEB sistemi için önem arz etmektedir (Budding vd., 2019: 83; Dusenbury, 2000: 1; Ryan vd., 2000: 3). Örneğin, üniversitelerde lisansüstü eğitimin kalitesini artırmak için kaynak alımına ilişkin finansal göstergeler ile birlikte, lisansüstü eğitim alan öğrencilerin mezuniyet sonrası iş durumlarının veya çeşitli sınavlardan aldıkları başarıların değerlendirilebileceği göstergelerin varlığı söz konusu kamusal hizmetin performansının değerlendirilmesinde daha anlamlı olacaktır.

Performans göstergeleri farklı analizlerin yapılmasına imkan verecek şekilde dizayn edilmelidir. Bu nedenle göstergeler girdi, çıktı, sonuç veya etkinlik ve memnuniyet göstergeleri şeklinde farklılık gösterirler. Girdi göstergeleri, belirli bir ürün veya hizmeti sağlamak için ne kadar kaynağa ihtiyaç duyulduğu sorusunu ele alır. Girdi analizleri, geleneksel bütçelemenin baskın odak noktasını oluşturmaktadır. Girdi analizlerine imkan veren göstergeler, bir kamu hizmetinin maliyetini tespit etmek adına önemli olmaktadır. Çıktı göstergeleri ise kamusal mal veya hizmet üretiminin miktarını veya mümkünse kalitesini ortaya koyan ölçülebilir değerlerdir. Çıktı göstergeleri, belirli bir kamu idaresinin veya yöneticisinin stratejik planda tespit edilmiş üretim seviyesini ne ölçüde yakaladığına ilişkin objektif bir analize imkan verirler. Ölçülebilir ve objektif olmaları ve girdi odaklılıktan uzak olmaları dolayısıyla çıktı göstergeleri PEB sisteminin işlevi açısından oldukça önemli olmaktadır (Norman, 2007: 538; Schick, 2003: 73-74).

Sonuç ve etki kavramları genelde aynı anlamda kullanılmaktadırlar. Ancak yakın anlamlar ifade eden kavramlar farklı açılardan kamu hizmetlerine ilişkin fikir vermektedir. Sonuç göstergeleri kamusal faaliyetlerin ne ölçüde hedefe yaklaştığını ifade etmekte kullanılır. Etki göstergeleri ise belirli bir kamu hizmetinin ekonomik ve sosyal anlamda sonuca verdiği katkı ile ortaya çıkan katma değeri ifade etmektedir (Özen, 2008: 68-69).

Örneğin, polis karakollarına parmak izi alma teknolojisinin yerleştirilmesi ve polisin adli tıp teknikleri konusunda eğitilmesi birer çıktıdır. Buna göre söz konusu teknolojinin belirli bir bölgede kaç karakola yerleştirildiği veya kaç polisin adli tıp teknikleri konusunda eğitildiği çıktı göstergesi olabilir. Ancak bu göstergeler, yeni teknolojinin gerçekten kullanılıp kullanılmadığına veya polisin etkinliğini artırıp artırmadığına dair bir analize imkan sunmamaktadır. Bu projenin sonuçları ve buna ilişkin göstergeler ise; parmak izinin mahkemede adli delil olarak kullanımının artması, başarılı kovuşturma oranlarındaki değişiklikler veya birincil delil toplama yöntemi olarak polis sorgulamasının kullanımındaki azalmalar şeklinde örneklendirilebilir. Bir adım daha ileri giderek etki analizleri yapılmak istendiğinde ise bu tür bir projenin potansiyel uzun vadeli etkileri, şiddet vb. suç oranlarında azalma veya polise olan kamu güveninde artış gibi etki göstergelerinin varlığı önemli olmaktadır (Parsons vd., 2013: 15).

Etki göstergeleri ile yakından ilişkili olan memnuniyet göstergeleri ise kamu hizmetlerini vergileri ile finanse eden vatandaşların tatmin düzeyine odaklanan harici bir ölçüttür. Anket gibi yöntemler kullanılarak kamu faaliyetlerinden yararlananların veya daha geniş bir açıdan bu faaliyetlerden etkilenenlerin, performansa ilişkin fikirleri önemli göstergeler olabilir. Bu şekilde kamu faaliyetlerinin vatandaş beklentilerini ne derecede karşıladığı ve dönemsel olarak tatmin düzeyinin ne kadar arttığının analiz edilmesi kamu refahı odaklı hizmet anlayışı açısından değerli olmaktadır. Ancak vatandaş memnuniyet anketlerinden elde edilen sonuçlar dışarıdan kişiler tarafından değerlendirilen çoğu ölçüm gibi sorunlu olabilir. Vatandaşların değerlendirmelerini hangi bilgilere dayandıracakları, bu bilgilerin ne kadar doğru olduğu veya ne kadar tarafsız değerlendirmelerin yapılacağı gibi konular soru işareti oluşturmaktadır (Kelly ve Swindell, 2002: 610-611).

Anlatılanlardan yola çıkarak performansa ilişkin en doğru tespitin yapılabilmesi, farklı performans göstergelerinin birlikte varlığına ve farklı ağırlıklarda dikkate alınmasına bağlı olmaktadır denebilir. Bununla birlikte, farklı performans göstergelerini içeren performans bilgileri kamu idaresini ve bütün olarak kamu aktörlerini aynı ölçüde ilgilendirmemektedir. Daha açık bir anlatım ile her bir aktör performans bilgilerine farklı ağırlıkta ve farklı nedenlerle ihtiyaç duymaktadır. Veri ihtiyaçları ve performans verilerinin kullanışlılığı kullanıcıların rollerine ve sorumluluklarına bağlı olmaktadır. Belirli bir hizmet hakkında bilgi arayan bir vatandaş, süreç değişikliklerinin bu hizmetleri nasıl etkilediğini anlamaya çalışan bir yönetici, mal ve hizmet sunumunun en ekonomik yolunu belirlemeye çalışan merkezi bütçe otoritesi gibi farklı aktörler için

doğru veri miktarının sağlanması gerekmektedir. Kamu idalerinin yöneticileri, sorumlu oldukları idarenin performansını artırmak için detaylı analizlere ve bu analizlere imkan verecek göstergelere ihtiyaç duymaktadır. Ancak aynı performans göstergelerinin kamuoyuna sunulması idare faaliyet raporlarını anlaşılır olmaktan uzaklaştırabilir. Örneğin, Avustralya'da bu konuda yapılan reformlar ile performans göstergelerinin sayısı artırılmış ancak bu göstergelerin çoğu kamuoyuna sunulan idare faaliyet raporları yerine yönetsel kullanım için kurumsal raporlama yapılarına kanallize edilmiştir (Moynihan ve Beazley, 2016: 19-20).

Performans göstergelerinin kullanımına veya kullanılabilirliğine ilişkin birçok tartışma mevcuttur. Bunların başında kamu hizmetlerinin performansının ne derecede ölçülebilir olduğu konusu gelmektedir. Bir diğer önemli konu ise kamu hizmetlerini sunan idarelerin monopol olmalarıdır. Bu durum performans göstergelerinin arzulandığı üzere diğer üreticiler ile kıyaslanabilir nitelikte olmalarını engellemektedir (Ateş, 2001: 18).

Performans göstergelerine ilişkin bu gibi sorunlar, performans bilgileri ile kaynak tahsisi arasındaki ilişkinin “farklılaştırılmış yaklaşım” olarak isimlendirilen bir yapıda gelişimine neden olmuştur. Farklılaştırılmış yaklaşım PEB sisteminin alt modellerinden birinin tüm kamu sektörü için kullanımı yerine performans bilgisi ve kaynak tahsisi arasındaki ilişkinin kamu hizmetlerinin türlerine göre bir ayırım yapılarak kurulmasını ifade etmektedir. Örneğin; yol, okul veya müze inşa etmek veya suç oranlarını indirmek gibi ölçülebilir veya nispeten kıyaslama yapılması mümkün olan hizmet alanlarında kaynak tahsisi ile performans sonuçları arasında sıkı bir bağlantı olması makul kabul edilmektedir (OECD, 2018: 22-23).

2.3.3. Program Tasnifleri ve Kurumlar Arası Koordinasyon

Harcamaların programlar itibarıyla tasnif edilmesi yani ortak amaçlara göre harcamaların gruplandırılması çağdaş PEB sistemlerinin çoğunda kullanılan temel bir araçtır. Program tasnifleri yapılması ile belirlenen hedefler ile bunları gerçekleştirmek için ortaya konulan hükümet faaliyetleri ve bu faaliyetler için harcanan miktarlar hakkında açıklık getirilmektedir (Robinson ve Eden, 2007: 63).

Aynı hedefe yönelik bir araya getirilen faaliyet ve projelerden oluşan programların, aynı kamu idarelerinde olduğu gibi misyon ve vizyonları oluşturulmaktadır. Böylelikle aslında farklı kamu idarelerinin ortak misyon ve vizyona hizmet eden faaliyet ve projeleri program hiyerarşisi içerisinde yerlerini alırlar. Program hiyerarşisi daha önce açıklandığı üzere program-alt program-faaliyet/proje şeklindedir. PEB sisteminin program tasnifleri yapılarak uygulanması birçok uygulayıcı ülkede esas kabul edilmiştir. Programlar, belirli bir finansman düzeyi karşılığında belirli bir performans düzeyine ulaşmayı taahhüt eder. Bu performans seviyelerine ulaşan programların bir sonraki bütçe döneminde

bir dizi teşvikten yararlanması ve daha fazla ödenek alması, performans seviyelerinin altında kalan programların ise bütçeden alacağı payın düşmesi beklenir (Grizzle ve Pettijohn, 2002: 51).

Program yapısının PEB sistemine dahil edilmesinde, performans bilgilerinin etkin bir şekilde kullanılması gerekliliği önemli bir rol oynamaktadır. İdareler itibariyle yapılan bir tasnif atanmış bürokratların performansına ilişkin değerlendirmeleri mümkün kılmaktadır. Kaynakların belirlenmiş amaç ve hedeflerle ilişkilendirilmesi, uyumlu ve anlamlı bir şekilde faaliyet ve projelerin bir araya getirilmesi ise performans bilgileri aracılığı ile kamu sektörünün bir bütün olarak performansının değerlendirmesini sağlamaktadır. Böylelikle mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin daha da kuvvetlendirilmesi hedeflenmektedir (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), 2017: 12).

Doğası gereği kamusal faaliyetlerin sunumu genellikle farklı kurumların katkısını gerektirmektedir. Örneğin, karayolu kazalarından kaynaklanan ölüm oranını azaltmak; yol tasarımı ve inşaatı, polis hizmetleri, araç standartlarının belirlenmesi, halkın eğitimi ve farkındalığına kadar birçok alanda birden fazla faaliyet ve projeleri gerektirecektir. Tüm bunların tek bir kamu idaresi tarafından gerçekleştirilemeyeceği aşikardır. İlgili tüm sorumlulukları tek bir kuruma devretmek yerine, amaçlara ulaşılmasına katkıda bulunan farklı idarelerden oluşan programlar oluşturması etkinliğin sağlanmasında önemli olmaktadır. Böylelikle, kamu programlarından üst düzey sonuçlar elde etmek için kurumlar arası koordinasyonu sağlamak hedeflenmektedir. Bu nedenle, program tasniflerinin yapılması PEB sisteminin etkin işleyişinde bir gereklilik olan kurumlar arası koordinasyonun güçlendirilmesine de katkı vermektedir (OECD, 2018: 18; Robinson ve Last, 2009: 41).

2.3.4. Beşerî ve Teknik Alt Yapı

PEB sisteminin işleyişinde genel bir konseptin oluşturulması, uygulanması gereken reformların planlanması, program tasniflerinin modernize edilmesi, gerçekleştirmelere ilişkin rapor formatlarının hazırlanması, performans göstergelerinin doğru seçilmesi ve performans hedeflerinin belirlenmesi gibi birçok mesele eğitilmiş istihdamı, yani güçlü bir beşerî alt yapıyı gerektirmektedir. Bahsi geçen tüm bu meselelere yönelik uzman kadroların yetiştirilebilmesi için eğitimlerin verilmesi sistemin başarısını doğrudan etkileyecek faktörlerden birisidir. Bu eğitimlerin bakanlıklar ve program yöneticileri ile bütçe denetimi ile görevli ve yetkili olan otoriteler bazında da verilmesi önem arz etmektedir (OECD, 2018: 25).

Beşerî alt yapı özellikle uzmanlık gerektiren işlerin yürütülmesinde önemli olmaktadır. Ancak bu işlerin yerine getirilmesinde dâhi teknik alt yapının yeterliliğine ihtiyaç duyulmaktadır. Öncelikle, bilgi sistemlerinin teknik olarak yeterli olması PEB sisteminin işleyişinde önemli bir faktördür. Bütçeleme esnasında yapılacak her kritik karar, performans verilerinin göz önüne alınmasını

gerektirmektedir. Stratejik planlamanın yapılmasından programların performansının izlenmesine ve gerçekleştirmelerin değerlendirilmesine kadar geçen her aşamada performans verilerinin edinilebilirliği önemli bir faktör olmaktadır. Özellikle performans izleme aşamasında karşımıza çıkan, bir programın veya politikanın beklenen sonuçlara göre ne kadar iyi uygulandığını karşılaştırmak gibi işler sürekli bir veri toplama ve analiz etme süreçleridir. Bu nedenle düzenli veri akışını sağlayacak bilgi sistemine ihtiyaç duyulmaktadır (Robinson ve Last, 2009: 10).

2.3.5. İç ve Dış Denetim

PEB sistemi ile kamusal faaliyetlerin ifa edilmesinde keyfiliğin önlenmesi ve böylelikle mali disiplinin sağlanması hedeflenmektedir. Keyfiliğin önlenmesi ise performans denetimlerinin yapılmasına bağlı olmaktadır. Performans denetimi, kamu idarelerinin ve programların ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerine uygun olarak çalışıp çalışmadığının veya iyileştirmeye açık olup olmadığının bağımsız, objektif ve güvenilir bir incelemesidir. Gerçek manada performans denetiminin yapılabilmesi için denetimden yetkili organların bağımsız ve objektif olmaları ile güvenilir verilere dayanarak denetimi gerçekleştirmeleri önem arz etmektedir. Performans denetimleri yeni analitik yöntemler geliştirerek, mevcut bilgi ve analizleri çeşitli paydaşlar için daha erişilebilir hale getirmekte ve denetim sonuçlarına dayalı bağımsız analizler sunarak PEB sisteminin işleyişini desteklemektedir (INTOSAI, 2019: 8).

Bütçe denetimi iç ve dış denetim olarak ayrılmaktadır. Bu ayrım, denetim ile görevli ve yetkili olanların denetlenen kurumla olan bağı temel alınarak yapılmaktadır. Kamu idarelerinin kendi organizasyonel yapıları içerisinde oluşturdukları birimlerce veya idare içi hiyerarşi göz önüne alınarak kendi birimleri üzerinde yaptığı denetim, iç denetim olarak tanımlanabilir. Bu tarz bir denetimde, denetim organları genellikle idarelerin genel müdürlükleri dahilinde yapılanırlar. İç denetim idareler içerisinde örgütlenmiş olmakla birlikte bağımsız bir denetleme ve değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim, idarelerin faaliyet ve projelerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanmıştır. Bu açıdan iç denetim, özellikle idareciler için bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak önem arz etmektedir. Öyle ki, iç denetçilerden idarenin yanlış uygulamalarını tespit etmekle birlikte bu yanlış uygulamaların nasıl düzeltilebileceğine ilişkin görüş bildirmeleri de beklenmektedir (HM TREASURY, 2011: 7; Coşkun, 1989: 91).

İç denetçilerin performans denetiminde; finansal bilgilerin tanımlanmasında, sonuçların ölçülmesinde, faaliyetlerin tasnif edilmesinde ve raporlanmasında yararlanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, idarenin sorumlu olduğu programların stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflere göre ilerleyip ilerlemediğini incelemek, harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını analiz etmek ve varlıkların koruma yöntemlerini kontrol etmek gibi görevleri yerine getirmeleri beklenmektedir. Bu gibi inceleme, analiz ve kontroller idarecilere

sunulan değerlendirme ve danışmanlık faaliyetleri olarak, dış denetime kıyasla daha uzun süreli, kapsayıcı ve detaylı bir nitelik arz etmektedir (Özeren, 2000: 1-2; Alıcı, 2016: 186).

Performans denetimi yaparken iç denetçilerin avantajlı oldukları düşünülmektedir. Öncelikle iç denetçiler, dış denetçilere göre idarelerin işleyiş sürecine daha aşinadır dolayısıyla sorunları bulmaları da daha kolay olmaktadır. Bu nedenle gelişmiş ülkeler başta olmak üzere birçok ülkede iç denetimin önemi kabul edilmiştir (Jin'e ve Dunjia, 1997: 193). Genel olarak değerlendirildiğinde, iç denetimin özellikle kamu idarelerinin geçmiş ve cari durumlarını değerlendirmesi ve onların geleceğine yönelik danışmanlık sağlamasıyla PEB sisteminin etkinliğini arttıracaklarını söylemek mümkün olmaktadır.

Dış denetim, basit bir tanımla kamu idarelerinin kendi organizasyonel yapıları dışında yapılanmış bir başka kurum aracılığıyla denetlenmesidir. Dış denetimden bahsedebilmek için denetimin idareye bağlı olmayan veya idarenin üst düzey yöneticilerinin emir ve kumandasında olmayan yapılarca gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dış denetim; bağımsız dış denetim, kamu kaynaklı dış denetim ve yüksek denetim olarak ayrılmaktadır (Kartalcı, 2007: 61; Kebeli, 2020: 7).

Bağımsız dış denetim, profesyonel denetim hizmeti sunan, kendi adına veya bir kurum adına çalışan denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Kamu kaynaklı dış denetim ise kanunlar ile dış denetim yapmakla yetkilendirilmiş ve görevlendirilmiş, kamunun ihtiyaçlarını gözeterek ve kamu adına faaliyet gösteren kişi veya kurumlarca gerçekleştirilen bir denetimdir. Bu tarz kişi veya kurumlar denetlenecek idarenin kurumsal yapısı içerisinde değil devlet yapısı içinde ayrıca örgütlenmektedir. Gerek bağımsız dış denetim gerek kamu kaynaklı dış denetim uygunluk denetimi yanında performans denetimi de yaparak PEB sisteminin işleyişinde etkili unsurlar olmaktadır (Kartalcı, 2007: 61-62).

Bağımsız ve kamu kaynaklı dış denetimler mali saydamlığa ve hesap verme sorumluluğu ilkesine hizmet etmekle beraber iç denetimde olduğu gibi daha çok etkinliğin artmasına yönelik danışmanlık faaliyetleri olarak önem kazanmaktadırlar. Özellikle bağımsız dış denetim, müeyyide içermemesi bakımından daha çok idarelerin yöneticilerine hitap ettiği düşünülebilir. Bu bakımdan her iki dış denetim türünün yanında yüksek denetim organlarınca veya Sayıştaylarca gerçekleştirilecek yüksek dış denetim ayrıca önem arz etmektedir.

Dünyada yüksek dış denetimin geliştirilmesi için Yüksek Denetim Kurulları Örgütü / International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 1953 yılında kurulmuştur. INTOSAI, kamu sektörü denetimi için mesleki beyanların geliştirilmesi, yaygınlaştırılması ve sürdürülmesinin yanı sıra yüksek denetim ile görevli ve sorumlu olan yüksek denetim kurumları veya Sayıştayların kapasitelerini geliştirmelerine ve bilgi paylaşımının desteklenmesine odaklanır (INTOSAI, 2019: 4). INTOSAI, ISSAI 100 (The International Standards of Supreme Audit

Institutions/Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları) adı ile yayınladığı raporlarda yüksek dış denetimin nasıl olması gerektiğine, hangi şartların sağlanması gerektiğine, denetimden sorumlu birimlerin yapısına ve işleyişine ilişkin öneriler ve uluslararası kriterler sunmaktadır. ISSAI 100 (2019) ve INTOSAI-P 20 (2019) raporlarında INTOSAI tarafından ortaya konulan kriterler başlıca şu şekilde sıralanabilir:

- i. Yüksek denetimi gerçekleştirenler görevlerini hesap verebilirlik ve şeffaflık sağlayan bir yasal çerçeve kapsamında yerine getirmelidirler. Bir başka deyişle, sorumlu ve yetkili tutulabilecekleri konulara ilişkin yol gösterici mevzuat ve düzenlemeler olmalıdır.
- ii. Bütçe denetimi sırasında objektif ve şeffaf denetim standartları, süreçleri ve yöntemleri benimsenmelidir.
- iii. Denetim faaliyetleri sırasında hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinden taviz verilmemesi esas olmalıdır. Yüksek denetim kurulları veya sayıştayların temel hedeflerinden biri parlamentoya ve kamuoyuna güvenilir bilgi sunmak ve gerektiğinde hesap sormak olmalıdır.
- iv. Denetimlerin ekseninin geniş olması esastır. Finansal denetim, uygunluk denetimi, yargı denetimi, program değerlendirmeleri ve özellikle performans denetimi gibi geniş çaplı denetimlerin yapılması gerekmektedir.
- v. Faaliyetler ve denetim sonuçları hakkında medya, resmi internet siteleri ve diğer araçlar vasıtasıyla zamanında ve yaygın bir şekilde bilgilendirmeler yapılmalıdır.
- vi. Kamusal faaliyetlerin kalitesini ve güvenilirliğini artırmak için harici ve bağımsız tavsiyeler sunulmalıdır.
- vii. Yüksek dış denetim ile görevli ve sorumlu olanların bağımsızlığından taviz verilmemelidir.

Yüksek denetim kurumları veya Sayıştaylar yolsuzluğun önlenmesi ve tespit edilmesinde de önemli bir rol oynamaktadırlar. Denetim raporları ve tavsiyeler kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğe ve şeffaflığa ve dolayısıyla iyi yönetişime katkıda bulunmaktadır. Yüksek denetim kurumları veya Sayıştayların, görevlerini yerine getirirken yasal uygunsuzlukları, yanlış harcamaları, kötü yönetimi ve zayıf performansı ortaya koyuyor olmaları gerekmektedir (Pompe vd., 2022: 209).

Araştırmalar yüksek denetim kurumlarının, denetlenen kurumların davranış ve uygulamalarını değiştirmenin yanı sıra siyasi kararlar, yasama organı ve medya aracılığıyla kamuoyu üzerinde etkili olduğunu göstermiştir. Dolayısıyla yüksek dış denetim faaliyetlerinin kamu mali yönetimi üzerinde olumlu bir etkisi olduğu kabul edilmektedir (Otetea vd., 2015: 622). Buradan yola çıkarak yüksek dış denetiminin PEB sisteminin işleyişine mali disiplin, mali saydamlık, kanıt odaklı politika geliştirme, hesap verilebilirlik ve performans kültürünün oluşturma gibi yönlerden katkı vereceği söylenebilir.

Performans denetimleri ile amaçlananlardan bir diğeri, gelecekteki kamu hizmetlerinin daha iyi yürütülebilmesi ve kamu faaliyetlerinin kamu yararına daha akıllıca odaklanabilmesi için düşünme ve öğrenmeyi kolaylaştırmaktır.

2.3.6. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

Devlet muhasebe sistemi, kamu mali yönetiminin ve dolayısıyla PEB sisteminin önemli bir boyutunu oluşturmaktadır. Devlet muhasebesi mali politikalara ilişkin kayıtların tutulması ve raporlanması anlamına geldiğinden, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ile yakından ilişkili olmaktadır. Aynı zamanda muhasebe sistemleri uygulanan mali politikaların mevcut dönemde ve gelecekteki etkileri hakkında referans olmaları bakımından uzun vadeli planlama için de önem arz ederler (Karaarslan, 2002: 3).

Devlet muhasebesi uzun yıllar gelirlerin elde edildiğinde, harcamaların ise ödendiğinde kaydedilmesine dayanan nakit esasına göre tutulmuştur. Geleneksel bütçe sisteminde kullanılan nakit esası, basit bir sistemdir ve bu basitlik bazı avantajlar içermektedir. Her şeyden önce ilgililer tarafından kolayca anlaşılır bir yapıdan bahsetmek mümkündür. Bunun yanında gerekli muhasebe becerilerinin düşük olması nedeniyle maliyetler düşüktür ve bütçeye ilişkin belgelerin zamanında raporlanmasını kolaylaştırmaktadır (Orhan ve Serçemeli, 2013: 322; Diamond, 2002: 4).

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, ilgili nakit tahsilatlarının ve ödemelerinin zamanlamasına bakılmaksızın işlemlerin temel ekonomik olaylar meydana geldikçe muhasebeleştirildiği bir muhasebe sistemidir. Bu sistemi takip ederek gelirler, gelir ortaya çıktığında muhasebeleştirilir ve giderler, yükümlülükler oluştuğunda veya kaynaklar tüketildiğinde muhasebeleştirilir. Bu sistemde muhasebeleştirme nakit akışının fiilen gerçekleşmesine bağlanmamakta, gelir ve giderlerin doğdukları mali yılın hesaplarına dâhil edilmesi ve raporlanması benimsenmektedir. Bu uygulama gelirlerin ve harcamaların nakit alındığında ve ödendiğinde muhasebeleştirildiği nakit esaslı muhasebenin aksini ifade etmektedir (Khan ve Mayes, 2009: 3).

Tahakkuk esaslı muhasebenin makroekonomik politika açısından önemi, maliye politikasının genel duruşu ve mali sürdürülebilirlik ile ilgili olan ancak nakit muhasebesi ile ölçülemeyen varlık ve yükümlülükleri ölçebilmesinden kaynaklanmaktadır. Nakit esaslı muhasebe sistemi yalnızca geleneksel borcu ölçerken, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi mal ve hizmetlerin alınmasına ilişkin hesaplar ve yükümlülükler gibi diğer borç benzeri yükümlülüklerin ölçülmesini de mümkün kılmaktadır (Ercan, 2021: 990; Khan ve Mayes, 2009: 3).

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, kamusal faaliyetlerin ekonomik etkilerinin geniş bir zaman diliminde izlenmesine ve analizine izin vermesi bakımından PEB sisteminin ve daha geniş bir

perspektifte yeni kamu yönetimi anlayışının bir şartı olarak değerlendirilmektedir. Modern bir muhasebe tekniği olan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, PEB sisteminin ana hedeflerinden olan hesap verilebilirliğin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe ile idareciler zamanında, etkili ve doğru kararlar alma imkânı da elde etmiş olmaktadır (Ercan, 2021: 985).

2.3.7. Kamu İdarelerinde Performans Kültürü

PEB sisteminden beklenen hedeflerin yerine getirilebilmesi idarelerin sistemi benimsemesine ve performans odaklı bir yönetim anlayışı ile performans kültürünü yaygınlaştırmasına bağlı olacaktır. Performans yönetimi veya performans odaklı yönetim, kamu hizmetlerinin performansının ölçülmesinden ve değerlendirilmesinden ziyade örgütsel performansın da tespitine, izlenmesine ve geliştirilmesine yönelik sistematik bir yönetim aracıdır. Performans odaklı bir yönetim anlayışı ile çalışanların potansiyellerini arttırmak ve bu potansiyele ilişkin farkındalık oluşturmak, takımlar halinde ve bireysel olarak çalışanlardan daha etkin sonuçlar almak için önceden üzerinde uzlaşmış hedefler, performans standartları, geri bildirimler ve ödül/teşvik gibi mekanizmalar kullanılması beklenir (Akçakaya, 2012: 172).

Performans kültürünün kamu idarelerinde yerleşmesi kamu kaynaklarının etkili ve ekonomik kullanımının ve devamlılığının sağlanmasında oldukça önemli olmaktadır. Performans kültürünün en önemli boyutlarından biri yüksek yönetim kalitesidir. Çalışanların çabalarına değer vererek tüm organizasyonel seviyelerdeki insanlarla güven ilişkileri kurmak, idareciler ile çalışanlar arasında bireysel ilişkiler oluşturmak ve sürdürmek, inanç ve güveni teşvik etmek ve adil çalışma ortamı oluşturmak gibi motivasyona ilişkin meseleler kaliteli bir yönetimin en büyük göstergeleridir (Waal, 2010: 86). Bu nedenle, performans kültürünün kamu idarelerinde yaygınlaştırılması öncelikle iç yönetim kalitesini arttıracak reformların yapılmasını gerektirmektedir.

Yeni kamu yönetimi, daha önce bahsedildiği üzere kamu idarelerinin, özel sektörün çalışma prensiplerine yaklaştırılmasını savunmaktadır. Bu durum idarelerde kısmi özerkleşme ve performans odaklı teşvik politikası gibi uygulamaları gündeme getirmektedir. Söz konusu özerkleşme genelde mali özerkleşme olarak düşünülse de özellikle performans kültürünün oluşturulması anlamında düşünüldüğünde daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Hizmet yükümlülüklerinin ve kaynakların yönetimine ilişkin sorumlulukların hükümet kademeleri arasında paylaşımı olarak tanımlanabilecek özerkleşme, 1990'ların başından bu yana yaygın bir uluslararası eğilim olmuştur (Smoke ve Fedoline, 2013: 363).

Özerkleşmenin gerek yerel yönetimler gerek merkezi hükümet yapısı içerisindeki idareler bazında kamusal hizmetlerin kalitesini artıracığı düşünülmektedir. Yerel yönetimlerin kendi yetki alanlarının demografik özellikleri konusunda daha bilgili olduğu ve bu nedenle kamu kaynaklarını

merkezi hükümete göre daha verimli ve etkili bir şekilde tahsis edecekleri varsayılmaktadır (Liu, 2011: 1). Bunun yanında merkezi hükümet içinde teşkilatlanmış bakanlık, başkanlık vb. idareler için de önem arz eden özerklik, yetki ve sorumluluk devri ile kamu faaliyetlerinin etkinliğini arttıracaktır (Bardhan, 2002: 185). Yetkilerin devri kamu programlarının etkin sunumunda gereken uzmanlaşma isteğini, sorumluluk devri ise hizmet sunumunda idarecilerden çalışanlarına kadar kamu idarelerinde özverili çalışma iştahını arttıracaktır. Bu argümanların temelini, PEB sisteminin özünde yer alan performans bilgileri aracılığı ile başarının ödüllendirilmesi oluşturmaktadır. Yani etkin kamusal işleyişte var olan ödül/teşvik mekanizmasının çalışmasında kısmi bir özerklik etkili olmaktadır.

Performans kültürünün oluşmasındaki bir diğer önemli faktör kamu çalışanlarının performansı göz önüne alınarak oluşturulacak ödül/teşvik ve gerektiğinde yaptırım mekanizmasının varlığıdır. Beklenti performansa dayalı teşvik sistemleri oluşturmanın, kamu çalışanlarını motive ederek ve maaşını veya statüsünü artırma fırsatları sunarak etkin kamusal sunuma yardımcı olacağı yönündedir (Aijala, 2002: 22).

Geleneksel kamu istihdamı PEB sistemini zayıflatıcı bir faktör olarak değerlendirilmektedir. PEB sisteminde ise modern bir uygulama yöntemi olarak performansa dayalı teşvik ve yaptırım uygulaması önem kazanmıştır. Bu uygulamalar sadece kurallar koymak şeklinde değil kişi veya çalışma gruplarının idarenin performansına nasıl katkı sağlayabileceğine ilişkin motive edici ve yol gösterici faaliyetleri de içermelidir (Paul, 2007: 3).

Performans kültürünü artırmak için maaşın ötesinde çok çeşitli teşvikler de bulunmaktadır. Kamu sektörü yönetici ve uzman düzeyindeki maaşlar genellikle özel sektördeki maaşlarla rekabet edemediğinden, başka tür teşviklerin bulunmasına da ihtiyaç vardır. Buna yönelik olarak bazı ülkelerde esnek çalışma saatleri, yakın hiyerarşiler ve yüksek standartta teknik ekipman gibi maddi olmayan teşvik sistemleri geliştirilmiştir. Performans düzeyine göre çalışanlara kendilerini geliştirebilecekleri seminer, eğitim vb. fırsatlar sunmak çalışan motivasyonu ve dolayısıyla performans kültürü açısından önem arz etmektedir (Aijala, 2002: 23).

Kamu idarelerinde performans kültürü daha önce üzerinde durulduğu üzere PEB sisteminin bir amacı olmakla beraber sistemin işleyişini doğrudan etkileyen, bir bakıma sistemin uygulanmasında bir ön şart olarak kabul edilebilecek önemli bir konudur. Bu nedenle PEB sistemi uygulamaya konulmadan önce performans kültürünü arttıracak yukarıda bahsedilen uygulamaların kamu yönetimi yapısına dahil edilmesi önemsenmelidir. Bunun yanında PEB sisteminin uygulama yöntemlerinden birisi olan yönetimsel PEB modeli performans kültürünü artırmakta kullanılabilecek bir araçtır. Yönetimsel model kamu idarelerinin performans kültürünü artırmaya yönelik çabalarının takibini ve bu çabalarla bütçe kaynak tahsisi arasında bir bağ kurmayı içerir. Böylelikle özellikle idare yöneticilerinin performans kültürünü güçlendirecek uygulama arayışlarını artırması önem arz etmektedir.

2.4. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Türk Bütçe Sistemi İçerisindeki Yeri

Daha önce üzerinde durulduğu üzere bütçe sistemleri devletin görev ve yetki alanlarının artması ve farklılaşmasına paralel olarak gelişim göstermiştir. Türk bütçe sistemi de benzer şekilde ihtiyaçlar çerçevesinde değişim ve gelişim kaydetmiştir. Bir diğer önem arz eden mesele ise demokrasi anlayışının yaygınlaşmasıdır. Öyle ki, demokratik rejimlerin hızla yaygınlık kazanması bütçe hakkı kavramını ortaya çıkarmış ve bütçenin hukuki işlevi ile denetim işlevinin gelişmelerinde büyük rol oynamıştır. Türk bütçe sistemi de ekonomik büyüme ve artan devlet faaliyetleri yanında Türk tarihinde yaşanan demokratikleşme sürecinden etkilenmiştir (Çiçek ve Dikmen, 2015: 84).

PEB sistemine geçiş birçok dünya ülkesinde olduğu gibi bahsi geçen faktörlere göre değişen bütçeleme anlayışının sonucu olarak meydana gelmiştir. PEB sisteminin Türk bütçe sistemi içerisinde nasıl uygulandığına geçmeden evvel, Türk mali tarihinin farklı dönemlerinde bütçe sistemi ve bütçeleme anlayışının nasıl şekillendiğinden bahsetmek faydalı olacaktır.

2.4.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi Türk Bütçe Sisteminin Gelişimi

Özellikle İstanbul'un fethine kadar olan dönemde Osmanlı İmparatorluğu'nda bütçe sistemi ve hatta devlet gelir ve giderlerinin tutulduğu bir belge olarak bütçeden bahsedebilmek pek mümkün değildir. Buna rağmen devletin kuruluş yılları olan bu dönemlerde kamu maliyesinin devlet teşkilatı içinde önemli bir yeri olduğu görülmektedir. Bu dönemlerde İmparatorluğun kurucu lideri Osman Gazi'nin kendisinden sonra tahta geçecek olan oğlu Orhan Gazi'ye devlet hazinesini doldurmanın ve lüzumsuz harcama yapmamanın önemi üzerine verdiği öğütler yazısız bir kanun niteliği kazanmıştır. Burdan yola çıkarak henüz kuruluş yıllarında mali disiplinin üzerinde durulduğu ve imparatorluğun genel bir kaidesi olduğu yorumu yapılmaktadır. Ancak belirtildiği üzere Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluş yıllarında herhangi bir bütçe sisteminden veya işlev kazanmış bir bütçe mantığından söz edilememektedir (Çiçek ve Dikmen, 2015: 84).

İmparatorluğun ilerleyen dönemlerinde gelir-gider veya muhasebe kayıtlarına rastlamak mümkündür. İstanbul'un fethi ve sonrasına rastlayan bu dönemlerde de bugün bildiğimiz anlamıyla bütçelerden bahsetmek pek mümkün değildir. Bilindiği gibi bütçeleme devletin yıllık gelirlerinin önceden tahmin ve tespitini gerektirmektedir. Ancak bu dönemlerde muvazene defterleri olarak ortaya konulan kayıtlar incelendiğinde gelir ve giderlerin icradan sonra hesaplanarak söz konusu defterlere kaydedildiği görülmektedir. Bu nedenle bu dönem Osmanlı bütçelerini günümüz kesin hesap belgeleri veya kanunları olarak yorumlamak daha doğru olacaktır (Karaman ve Pamuk, 2009: 28; Öner, 2009: 9).

İmparatorluk gelir ve giderlerinin önceden tahmin ve tespitine dayanmaması o dönem bütçelerinin klasik veya modern herhangi bir bütçe işlevini yerine getiremediğini veya bu işlevleri

yerine getirmek amacıyla hazırlanmadığını ortaya koymaktadır. Her şeyden önce bu dönemlerde belirli kaynaklardan elde edilen gelirlerin belirli giderlere tahsis ediliyor olması genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir ve bir planlama veya denkleştirme aracı olarak bütçeleri işlevsiz kılmaktadır. Zaten 15 ve 16. yy.a rastlayan bu dönemlerde diğer dünya ülkelerinde de işlev kazanmış bütçelerin varlığı yaygın değildir (Öner, 2009: 10).

Tanzimat öncesi Osmanlı bütçelerinin denkleştirme veya planlama aracı olarak kullanılamamasındaki en büyük nedenlerden bir diğeri yine genellik ilkesi ile ilgili olarak, kesin hesap veya basit muhasebe kayıtları olarak karşımıza çıkan bu bütçelerin (muvazene defterleri) devlet teşkilatının tümünü barındırmamasıdır. Klasik dönem olarak adlandırılan ve daha çok Tanzimat öncesini ifade eden dönemlerde İmparatorluk mali sistemi Dış Hazine, İç Hazine (Padişah / Enderun Hazinesi) ve Tımar sistemi olarak şekillenmiştir ve Tımar sisteminden sağlanan gelirler askeri harcamalara doğrudan tahsis edilmiştir. İç Hazine ise Dış Hazine'yi zenginleştiren bir yapı niteliğindedir. Buna göre örneğin tımarlardan elde edilen gelirin, merkezi hazine gelirlerini kapsayan bütçe içerisinde gösterilmemesi genellik ilkesinin olmayışını ortaya koymaktadır. Elbette bu dönemlerde günümüz anlayışı ile bir bütçe belgesinin oluşturulmaması normal karşılanmalıdır (Akkuş, 2013: 149).

Klasik dönem ile Tanzimat arası dönemde Osmanlı kamu mali yönetiminde ve bütçelerinde Tarhuncu Ahmet Paşa önemli bir rol oynamaktadır. Tarhuncu Ahmet Paşa, IV. Mehmet döneminde sadrazam olarak görev yapmış devlet adamıdır. Paşa, devletin mali durumunu görmek ve önceki gelirlerin neden azaldığını ve giderin hangi gerekçelerle arttığını anlamak için on yıllık muvazene defterleri incelettirmiştir. Giderin gelirden fazla olduğunu tespit eden Paşa bütçe denkliliğini sağlamak üzere giderleri düşürmeye başlamıştır ve bu durum kendisine karşı bir tepki oluşmasına neden olmuştur. Tüm vali ve memurlara irsaliye adında vergi tarh etmiş ve kendisini de 20.000 kuruş vergi ödemekle yükümlü kılmıştır. Böylelikle gelirlerin 700.000 kuruş artırılması başarılarak mali disiplin adına önemli adımlar atmıştır (Uzunçarşılı, 1995'ten aktaran Çiçek ve Dikmen, 2015: 233).

Paşanın hazırladığı bütçelerde, bütçenin klasik işlevlerinden olan birlik ve denklik işlevlerinin kısmen yerine getirildiği veya getirilmesi yönünde adımlar atıldığı bilinmektedir. Bu nedenle Tarhuncu Bütçeleri kimi kaynaklarda devletin ilk bütçesi olarak da aktarılmaktadır. Bunun dışında Paşa'nın bütçe aracılığı ile kamu mali yönetimine ilişkin bir plan ve program oluşturmaya çalışması da bütçenin modern işlevlerinden planlama aracı olma işlevine işaret edebilir (Doğruyol ve Şanver, 2024: 317).

Tanzimat dönemi ise Osmanlı İmparatorluğu'nda modern anlamda bütçe geleneğinin şekillendiği dönem olarak öne çıkmaktadır. 1839 seneli Tanzimat Fermanı'nda bütçe kelimesi doğrudan yer almamakla beraber bütçe hakkı, bütçenin mali, siyasi ve hukuki işlevi gibi modern bütçelemeye ve bütçe sistemine atıfta bulunulan ibarelerin yer aldığı görülmektedir. Tanzimat

Fermanı ile özellikle merkezi bir mali teşkilatın önemi ortaya konulmuştur. Buna yönelik atılmak istenen adım ise belirli bir bölgede bir pay karşılığında vergi toplama yetkisinin mültezim adı verilen kişilere bırakılması şeklinde tanımlanabilecek iltizam sisteminin kaldırılmasıdır. Uygulamada ise istenilen tam olarak hayata geçirilememiş, merkezi yönetimin vergi gelirleri içersindeki payı artmakla beraber iltizam usulünden tam olarak vazgeçilememiştir. Ancak Tanzimat Fermanı ile başlayan bu dönemde bütçeleme üzerine atılacak önemli adımlar birbirini takip etmiştir (Karaman ve Pamuk, 2009: 32; Akdoğan, 2009: 167).

Söz konusu adımlardan ilki 1840'da "Meclis-i Muhasebe-i Maliye" adında bir meclisin kurulmasıdır. Bu meclisin görevi Tanzimata dahil bölgelerdeki vergilerin yeniden tespit ve tahsilini gerçekleştirmek ve anlaşmazlıkları çözmektir. Sonrasında 1855 yılında "Hazine-i Celile'nin Muvazene Defterinin Suret-i Tanzimine Dair Nizamname" isimli düzenleme ile batılı anlamda bir merkezi idare bütçesinin hazırlanmasına yönelik ilk düzenleme yapılmıştır. 1856 Islahat Fermanı'nda da muvazene defterlerinde gelir ve giderlerin toplanması ve Maliye Nezareti tarafından hazırlanıp Tanzimat Meclisi'ne sunulması gerektiği belirtilmektedir. Bu düzenlemeler dahilinde batılı anlamda hazırlanan ilk Osmanlı bütçesi ise 1863-1864 mali yılı bütçesi olmuştur. Ancak bütçeye dahil kamu kuruluşlarında yeterli bilgi alt yapısının olmayışı ve Hazine dışında diğer nezaletlerin de özel gelirlerinin olması harcamaların ödeneklere göre yapılmaması sonucunu doğurmuştur (Öner, 2009: 6; Akça, 1996: 60; Şener, 1990: 49-50).

Bütçe hakkı kavramının bugünkü anlamıyla kabul ve ifadesi ise 1876 tarihli "Kanun-ı Esasi" anayasasına dayanmaktadır. Bu anayasa ile bütçenin gelir ve giderleri gösteren bir kanun niteliği taşıdığı, vergilerin yıllık olacağı, bütçenin Meclis'te maddeler halinde görüşüleceği gibi meseleler kabul edilmiştir. Bunun yanında bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanununun düzenlenmesi ve Sayıştay kontrolü hükme bağlanmıştır. Ancak yine uygulamada bazı problemler ile karşılaşmış ve bütçe hakkı gibi kavramlar kesin olarak tesis edilememiştir (Öner, 2009: 6).

Tanzimat ve Islahat Fermanları ile başlayan ve Kanun-ı Esasi anayasası ile güçlendirilmek istenen muhasebe ve bütçe mevzuatları 1908 yılında II. Meşrutiyet ile yeniden düzenlemelere tabi tutulmuştur. Bu düzenlemelerin dayanağı ise "Muhasebe-i Umumiye Kanunu" olmuştur. Bu kanun kapsamında özellikle Sayıştay'ın yeniden tesisi ve mali teşkilatın kuvvetlendirilmesi önem arz etmektedir. Aynı zamanda bu dönemde ilk kez II. Meşrutiyet İdaresi bütçeyi Meclise sunarak kabul ettirmiştir. Her ne kadar bütçe hakkını sınırlayıcı bazı etkenler olsa da bütçe hakkı kavramının uygulamada ilk defa yer bulmuş olması bir milat olarak değerlendirilebilir (Coşkun, 1989: 17-18; Akça, 1996: 60-61).

Görüldüğü üzere Osmanlı İmparatorluğu'nda özellikle ilk dönemlerde bütçe sisteminden veya modern manada bir bütçeleme anlayışından bahsetmek mümkün değildir. Bununla beraber devlet ihtiyaçları göz önüne alınarak her geçen dönemde bütçeleme daha modern bir yapı kazanmıştır.

Özellikle Tanzimat ile başlayan ve II. Meşrutiyet ile olgunlaşan süreçte uygulamada yaşanan aksaklıklara rağmen bütçenin mali, siyasi ve hukuki işlevlerini yerine getirmeye yönelik ilk adımlar atılmıştır. Bu durum göz önüne alındığında söz konusu süreçte geleneksel bütçe sistemine adım adım yaklaşıldığı yorumunu yapmak mümkündür. Öyle ki, bu süreçte atılan adımlar Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluş dönemi bütçe sistemine ve aynı zamanda bütçe içeriklerine temel teşkil eden örnekler olmuşlardır (Toroman vd., 2022: 6).

2.4.2. Cumhuriyet Dönemi Türk Bütçe Sisteminin Gelişimi

Türkiye'de bütçenin gerçek manada mali, siyasi, hukuki ve ekonomik işlevlerini yerine getirmeye yönelik olarak ve bir sistem dahilinde hazırlanıp uygulanmaya başlanması Cumhuriyet dönemine rastlamaktadır. 1924 Anayasası ile 1927 yılında yayınlanan 1050 sayılı "Muhasebe-i Umumiye Kanunu" Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde bütçelemeye ilişkin temel dayanak olmuşlardır. 1924 Anayasası'nda vergi, devletin genel giderleri için halkın verdiği pay olarak belirtilmiştir ve vergilerin ancak kanunla konulup tahsil edilebileceği hüküm altına alınmıştır. 1924 Anayasası'nda; devlet mallarının bütçe dışında harcanamayacağı, bütçe kanununun geçerlilik süresinin bir yıl olacağı, kesin hesap kanununun TBMM'ye sunulacağı gibi hükümler açıkça belirtilmiştir. Böylelikle bütçe hakkı anayasal bir dayanak kazanmıştır (Coşkun, 1989: 18; Akça, 1996: 62).

Bütçe sistemi olarak ise Cumhuriyet'in kuruluş yıllarında geleneksel bütçe sistemi hâkim olmuştur. Buna göre harcamalar, kamu idareleri bazında harcama kalemlerine göre sınıflandırılmıştır. Bu sistemde kamusal hizmeti gerçekleştirecek üretim faktörlerine yapılacak olan ödemeler, yani kurumun yapacağı harcamalar temel odak noktası olmaktadır. (Pehlivan, 2022: 93; Altuğ, 2019: 46).

Cumhuriyet döneminde kamu mali yönetiminin ve dolayısıyla bütçelemeye ilişkin meselelerin temeli 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile oluşturulmuştur. Bu kanun bazı değişikliklere uğramakla birlikte uzun yıllar yürürlükte kalmıştır. Bu kanunun yürürlükte olduğu dönemde sırasıyla geleneksel bütçe sistemi ve program bütçe sistemi uygulanmıştır.

Planlı kalkınmaya geçiş öncesi dönemde geleneksel bütçe sisteminin katı bir uygulaması görülmektedir. Özellikle kuruluş yıllarında Milli Mücadele sonrası giderlerin finansmanına ve yeni kurulan Cumhuriyet'in ihtiyaçlarının karşılanmasına duyulan ihtiyaç göz önüne alındığında bütçenin temelde mali işlevini yerine getirmesi beklenmiştir. Bütçenin denetim fonksiyonu ise mali denetim ile sınırlı kalmış, yasama organının yürütme organına verdiği harcama yetkisinin aşılmamasına ve harcamaların tahsis edilen kalemlere yapılmasına dikkat edilmiştir. Burada temel amaç bütçe açıklarına engel olmaktır. Kıt kaynakların israf edilmemesine gösterilen özen dikkate alındığında bütçenin iktisadi işlevinin de kısmen yerine getirdiği söylenebilir (Egeli, 1997: 172-173).

Özellikle 2.Dünya Savaşı sonrasında 1980’li yıllara doğru ilerleyen süreçte ekonomik ve sosyal alanlarda yaşanan dönüşümler Türkiye’de kamu mali yapısının değişim ihtiyacını ortaya koymuştur. Geleneksel bütçe sisteminin katı bir biçimde uygulanması, dünyada yaygınlık kazanan Keynesyen bütçe politikalarının uygulanmasını ve modern bütçe işlevlerinin yerine getirilmesini zorlaştırmıştır (Egeli, 1997: 172).

Keynesyen bütçe politikası devletlerin temel ekonomik hedefleri gerçekleştirmek amacıyla maliye politikasını ve dolayısıyla bütçeleri bir araç olarak kullanmalarını öngörmektedir. Bütçenin modern işlevleri ile doğrudan ilintili olan bu hedeflerin gerçekleştirilmesi geleneksel bütçe sisteminin katı bir biçimde uygulanması ile mümkün olmamaktadır. Keynesyen politikalar gereği, geleneksel bütçe sistemi ve geleneksel maliye anlayışı çerçevesinde vurgulanan mali dengeden ziyade ekonomik denge daha önemli olmalıdır. Bunun yanında ekonomik kalkınmayı ve gelir dağılımında adaleti sağlama ile özellikle yönetim ve planlama aracı olma gibi bütçe işlevlerinin de geleneksel bütçe sistemi ile yerine getirilmesi mümkün olmamaktadır.

Türkiye’de bütçe sisteminin değişimine yönelik ilk adım 1961 yılı itibariyle planlı kalkınma dönemine geçilmesi ile atılmıştır. Planlı kalkınma, 1961 Anayasa’sında “...*milli tasarrufu artırmak, yatırımları toplumun yararının gerektirdiği önceliklere yönleltmek ve kalkınma planlarını yapmak...*” şeklinde hükme bağlanmıştır ve buna yönelik olarak Devlet Planlama Teşkilatı kurulmuştur. Buna göre aslında ilk defa bütçenin yönetim ve planlama aracı olma işlevine atıf yapıldığı söylenebilir. Böylelikle bütçeler aracılığıyla bir yılı aşkın planların yapılabilmesine olanak sağlanmıştır. Ancak planlı kalkınma döneminden sonra da bir süre daha geleneksel bütçe sistemi kullanılmaya devam etmiştir.

Planlı kalkınma döneminde kamu mali yönetiminin yeniden düzenlenmesi çabaları artmış ve buna yönelik olarak araştırmalar yapılmıştır. Bu dönemde başlayan çabalar ve araştırmalar 1973 yılında geleneksel bütçe sistemi uygulamasının son bulmasına ve program bütçe sistemine geçilmesine neden olmuştur. Geleneksel bütçe sisteminden vazgeçilmesinin en önemli nedeni Türkiye’de de diğer dünya ülkelerine benzer olarak artan kamusal ihtiyaçlar olmuştur. Büyüyen devletin özellikle cari harcamalarının ve artan nüfusa yönelik yatırım ve transfer harcamalarının çeşitlenip artması bütçe üzerindeki yükü artırmıştır. Özellikle transfer harcamalarının artışı sosyal devlet olma hedefinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu harcamalarındaki bu artışlar plan-bütçe ilişkisinin kurulması ihtiyacını ortaya koymuştur (Coşkun, 1989: 121).

Program bütçe sistemi ile bütçe tasnif yapısında değişikliğe gidilmiştir. Geleneksel bütçe sisteminde tasnifler hizmete yönelik amaçlara göre değil, belirli girdi alımına yönelik olarak idari birimler ve harcama kalemleri bazında yapılmaktaydı. Ancak bu şekilde yapılan bir tasnif plan-bütçe ilişkisinin kurulmasını zorlaştırmaktadır. Plan-bütçe ilişkisinin kurulabilmesi için hizmet programları temelinde bir sınıflandırmanın faydalı olacağı düşünülmüştür. Hizmet programlarının

tasnif edilmesiyle, yani aslında işlevsel/fonksiyonel bir sınıflandırmanın yapılmasıyla, kurumlar arası koordinasyonun kuvvetlendirilmesi hedeflenmiştir. Buna göre hangi idarece yerine getirildiğine bakılmaksızın, kamu hizmetleri program-alt program-faaliyet/proje olarak tasnif edilmiştir. Ayrıca, benzer faaliyetlerin birleştirilmesiyle oluşturulmuş programların gerekçeleri hazırlanılarak program analizleri gerçekleştirilmiştir. Program gerekçelerinde programların içerik ve önemi açıklanmış, böylelikle bir bakıma fayda-maliyet analizlerinin gerçekleştirilmesi olanağı edinilmiştir (Yavuz vd., 2021: 122; Coşkun, 1989: 139). Böylelikle devlet bir bütün olarak Anayasa’da belirtildiği üzere toplum yararının gerektirdiği öncelikli hizmetleri tespit etme ve değerlendirme imkânı edinmiştir.

Program bütçeye geçişin bir diğer önemli nedeni geleneksel bütçe sisteminde denetimlerin yetersiz olarak değerlendirilmesidir. Geleneksel bütçe sisteminde denetimler kanuni ve mali denetimler olarak sınırlı kalmıştır. Kanuni ve mali denetim ile kastedilen, idarelerin girdi alımlarında kendilerine tahsis edilen ödenekleri aşp aşmadıkları ve hukuki kurallara uyup uymadıklarının denetimidir. Bu şekilde bir denetim, kaynakların bir bütün olarak hizmetlere ne ölçüde iktisadi tahsis edildiğinin tespit edilmesinde yetersiz olmaktadır. Kamu harcamalarında israfa neden olan aşırı artışların tespit ve denetiminin, hizmetlerin bir bütün olarak açıkça görüldüğü program bütçe sistemi ile sağlanabileceği ortaya konulmuştur (Coşkun, 1989: 134).

Türkiye’de program bütçe sisteminin getirdiği yeniliklere ve gelişmelere rağmen kamu mali yönetiminde beklenen düzeyde başarı sağlanamamıştır. Program bütçe sistemine geçilmesine rağmen geleneksel bütçe sisteminin uygulamalarından tam anlamıyla vazgeçilememiştir. Örneğin, kamusal hizmetlerin verimliliğini artırmaya ve böylelikle mali disiplini sağlamaya yönelik olarak hazırlanması öngörülen program analizleri çoğu birimde çok geç yapılmaya başlanmıştır ve alternatif programların da hazırlanmıyor olması fayda-maliyet analizlerinin yapılmasını zorlaştırmıştır (Altuğ, 2019: 48).

Program bütçe sistemini etkinsiz kılan bir diğer önemli faktör, sistemin çalışması için gerekli olan bazı değişikliklerin yapılmamış olmasıdır. Bunların başında nakit esaslı muhasebe sistemine devam edilmesi gelmektedir. Halbuki kamu ekonomik faaliyetlerinin geniş bir zaman diliminde gerçek manada analiz edilebilmesi tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile mümkün olmaktadır. Bir diğer önemli faktör hedeflendiği üzere hizmet-maliyet ilişkisinin kurulamamış olmasıdır. Teoride olması gerekenin ve hedeflenenin aksine, program tasnifleri idarelerin hizmet birimlerinin sıralanmasıyla sınırlı kalmıştır. Birçok program altında benzer kamusal faaliyetlerin bir araya toplanmasından ziyade, tüm faaliyetler çok sınırlı sayıda program altında bir araya getirilmiştir. Öyle ki, sistemin uygulamaya geçtiği 1973 yılında hazırlanan hizmet programlarının sayısı ilerleyen dönemlerde artma yerine azalma eğilimi göstermiştir. Bu durumla ilişkili olarak hizmet sınıflandırmasının da doğru bir şekilde yapılamadığı görülmüştür. Bu nedenlerle gerçek program

sorumlularının tespiti ve yapılmak istenen analizler elverişsiz hale gelmiştir (Altuğ, 2019: 48; Ataç, 1976: 235).

Program bütçe sisteminde hizmet sınıflandırmasının yapılmak istenmesindeki amaç sadece denetime yönelik değildir. Aynı zamanda hizmet odaklı bir kamu yönetimi anlayışının da zamanla oluşması hedeflenmiştir. Ancak Türkiye’de program bütçe sistemine geçilmesine rağmen örgütsel yapılanmalarda gerekli değişikliklere gidilmemiştir. Geleneksel örgüt yapısının korunması program bütçe sistemi ile beklenen faydaların tamamıyla sağlanamamasına neden olmuştur. Bu durum raporlama sistemlerinin geliştirilmemesinin bir sonucu olarak değerlendirilebilir. Çünkü, bütçe sistemi ile uyumlu raporlama sistemleri kullanılmadıkça program sorumlularının hedefleri gerçekleştirip gerçekleştiremediği denetlenemeyecektir. Bu nedenle geleneksel bütçe sisteminde olduğu gibi denetimler kanuni ve mali denetimden öteye gidemeyecektir (Ataç, 1976: 236).

Tüm bu anlatılanlar çerçevesinde, program bütçe sisteminin Türkiye’de yeni bir anlayış getirdiği ancak uygulamada birçok eksiği barındırdığı açıkça görülmektedir. Özellikle 1988 yılından 2000’li yılların başına kadar bütçe açıklarının derinleştiği ve makro ekonomik istikrarın giderek daha da bozulduğu görülmüştür (Oskay, 2004: 236). Bu gelişmelerin ışığında Türkiye’de kamu mali yönetiminde ve buna bağlı olarak bütçe sisteminde yeniliğe gidilmesi gerektiği anlaşılmıştır.

2.4.3. Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Geçiş Öncesi Çalışmalar

Başta Anglo-Sakson ülkeler olmak üzere birçok dünya ülkesinde 1980’li yılların sonlarında PEB sistemine geçişe yönelik düzenlemeler hızlanmıştır. Türkiye’de de dünyadaki bu gelişmelere paralel olarak öncelikle 1995 yılında “Kamu Mali Yönetimi Projesi” ile kamu mali yönetiminde ve bütçe lemede bir reform hareketi başlatılmıştır. Dünya Bankası ile yürütülen projede, tüm spesifik hedefler üç ana madde etrafında şekillenmiştir. Bunlardan ilki vergi yönetiminin ve bileşenlerinin modernize edilmesi meselesidir. Burada temel amaç vergi tabanının, dolayısıyla vergi gelirlerinin artırılması ve vergi yükünün daha adil dağılımının sağlanmasıdır. Buna yönelik olarak mükelleflerin vergi uyumunu ve vergilendirme ile yetkili makamların politika geliştirme kabiliyetlerini artıracak mekanizmaların geliştirilmesi kararlaştırılmıştır. Projenin bir diğer önemli odak noktası ise gümrük yapısının modernize edilmesidir. Buradaki temel amaç ise Türkiye’nin gümrük yapısının Avrupa Birliği normları ile uyumlaştırılması ve böylelikle Avrupa Gümrük Birliğine katılımının sağlanmasıdır. Son olarak ise harcama ve yönetim yapısındaki gerekli değişimler belirtilmiştir (World Bank, 2003: 3).

“Harcama ve Personel Yönetimi” şeklinde başlıklandırılan madde, içeriğinde PEB sistemine ilişkin unsurları barındırdığı için ayrıca önem arz etmektedir. Bu madde kapsamında bütçe kanalları dışında faaliyet gösteren alanların sayısının azaltılması (genellik ilkesi) böylelikle bütçenin maliye politikasını ve bir bütün halinde kamu maliyesini yönlendiren etkili bir araç olarak kullanılabilmesi

hedeflenmiştir. Ayrıca karmaşık bütçe yapısının sadeleştirilmesi, güncelliğini yitirmiş ve etkin bir denetime imkan vermeyen muhasebe prosedürlerinin yenilenmesi gerekliliğinin de üzerinde durulmuştur. Buna yönelik olarak öncelikle bütçe dışı fonlar gibi bütçe aracılığı ile planlama yapılmasında zorluklara neden olan uygulamalardan vazgeçilmesi veya yeniden yapılandırılması gerektiği belirtilmiştir. Böylelikle bütçe aracılığı ile kamu mali yönetim ve kontrolünün de daha sistemli bir şekilde yapılabileceği ortaya konulmuştur (World Bank, 2003: 2).

Kamu Mali Yönetimi Projesi'nde PEB sistemine yönelik yaptığı en net atıf denetimlerin bütçe gerçekleştirmeleri sonrasına odaklanması gerekliliğidir. Bununla ilişkili olarak 1998 yılında, orijinal metine Sayıştay'ın Meclis'e daha anlamlı denetim raporları sunabilmesine yönelik girişimlerin yapılacağı eklenmiştir. Ayrıca ekonomik analizlere izin verecek teknik alt yapının oluşturulması ve planlı bir bütçeleme gerçeğleştirilebilmesi için beşeri alt yapının sağlamlaştırılması gibi konulara da proje kapsamında değinilmiştir (World Bank, 2003: 3-4). Tüm bunların PEB sisteminin ana unsurları olduğu ve sistemin başarısında önemli faktörler olduğu düşünöldüğünde, projenin Türkiye'de dolaylı yoldan PEB sistemine geçişte ilk önemli adım olduğu çıkarımında bulunulabilir.

1995 yılında ortaya konulan proje, kısmi başarılar dışında istenileni tam olarak yerine getirememiştir. Bunun altındaki en büyük neden, bir bütün olarak kurumsal yapıda gerekli değışikliklerin yapılmamış olmasıdır. Bazı kamu idareleri, proje ile üzerinde uzlaşılan gereklilikleri kendi organizasyonel yapılarına dahil edebilmişken birçokları ise aynı performansı gösterememiştir. Bu nedenle proje, öncelikle belirli kamu idarelerinde ve bunlar içerisinde de aşamalı olarak uygulanacak şekilde revize edilerek 1998 yılında tekrar gündeme gelmiştir. Buna rağmen gümrük modernizasyonu dışında, projeden istenilen faydalar edinilememiştir (World Bank, 2003: 3; Karacan, 2010: 119). Yine de söz konusu proje PEB sistemine geçiş için gerekli olan ve sistemin başarısında doğrudan etkili olan konulara ilişkin ilk gerçeğ girişimleri içermesi bakımından fazlasıyla önem arz etmektedir.

Maliye Bakanlığı, "Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Projesi" isimli proje kapsamında, altı kurumun bazı faaliyet ve projelerini pilot uygulama olarak belirlemiştir. 2001 yılında başlatılan pilot çalışma ile aslında PEB sistemine doğrudan geçişin adımları atılmıştır. Söz konusu pilot uygulama kapsamında altı kurum 2003-2007 yıllarını kapsayacak şekilde stratejik planlar ile 2003 yılı performans programlarını hazırlamışlardır. Pilot faaliyetler ve kuruluşlar;

1. Milli Eğitim Bakanlığı / Yüksek Öğretim Genel Müdürlüğü / Yurt Dışı Bursları
2. Tarım ve Köyışleri Bakanlığı / Koruma ve Kontrol Genel Müdürlüğü / Süne ve Kıvıl Mücadelesi Projesi
3. Karayolları Genel Müdürlüğü / Kaza Kara Noktalarının İyileştirilmesi ve İzlenmesi Projesi

4. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü / Seyranbağları Huzurevi / Yaşlı Bakım ve Rehabilitasyon Merkezi Hizmetleri
5. Ortadoğu Teknik Üniversitesi / Kütüphanecilik Hizmetleri
6. Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü (TÜSSİDE)

şeklindedir. Bu kurumlar belirtilen faaliyet veya projeleri için 2003-2007 yıllarını kapsayan stratejik planlar ile 2003 yılına ait performans programları hazırlamışlardır (Maliye Bakanlığı, 2008'den aktaran: Karacan, 2010: 123).

Maliye Bakanlığı'nın projesine benzer olarak 2003 yılında Yüksek Planlama Kurulu (YPK), Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığının aynı seneli yazısını dikkate alarak "2004 Yılı Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Kararı"nı kabul etmiştir. Karar çerçevesinde özellikle mali saydamlık ve hesap verilebilirlik üzerinde durulmuştur. Burada temel amaç PEB sistemine temel teşkil edecek bir uygulamayı ortaya koymak olmuştur ve buna yönelik olarak analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak bütçelerin hazırlanacağı ortaya konulmuştur. Bütçe sınıflandırması etkin bütçe denetiminin yapılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması PEB sisteminin alt yapısını oluşturduğu için sisteme geçişte oldukça önemli bir adım olarak kabul edilmektedir. Bu karar gereğince de Maliye Bakanlığının 2001 seneli projesine benzer olarak pilot kurumlarda stratejik planlama çalışmaları yapılacağı kararlaştırılmıştır. Belirlenen sekiz pilot kurum;

1. Tarım ve Köyişleri Bakanlığı
2. Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı
3. Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
4. Karayolları Genel Müdürlüğü
5. Hacettepe Üniversitesi
6. Denizli Valiliği (İl Özel İdaresi)
7. İller Bankası Genel Müdürlüğü
8. Kayseri Büyükşehir Belediyesi

şeklindedir. Pilot kuruluşlarda yapılan çalışmalar sonucunda kurumlar stratejik planlarını hazırlamışlardır. Ancak planlar kararda belirtilen tarihten daha geç tamamlanmıştır. Bunun yanı sıra söz konusu pilot çalışmalara ilişkin hazırlanan raporlar kamuoyuna ve kamu idarelerinin istifadesine sunulmamıştır. (YPK, 2003: 2-7; Karacan, 2010: 124). Bu çalışmaların ve PEB sisteminin temel amaçlarının mali saydamlık ve hesap verilebilirliği tesis etmek olduğu düşünüldüğünde sonuçların söz konusu amaçlara tam manasıyla hizmet etmedikleri söylenebilir. Bununla birlikte hem analitik bütçe sınıflandırılması hem stratejik planlar PEB sisteminin asli unsurları oldukları için Türkiye'nin PEB sistemine geçişine yönelik önemli çalışmalar oldukları da göz önünde bulundurulmalıdır.

2.5. Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Geçiş

Türkiye’de PEB sistemine geçişe yönelik veya PEB sisteminin işleyişinde kolaylık sağlayacak çalışmalar yapılmış olmakla birlikte, kamu mali yönetiminde en köklü değişiklikler 5018 sayılı KMYKK ile gerçekleştirilmiştir. 5018 sayılı kanun, 1927 senesinden beri kamu mali yönetimini ve kontrolünü düzenleyen Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun yerini almıştır. Böylelikle yaklaşık seksen seneye yakın bir süredir kamu mali yönetiminde esas teşkil eden kanun yürürlükten kaldırılmıştır. Bugün de Türkiye’de kamu mali yönetimi ve kontrolünde 5018 sayılı Kanun esas teşkil etmektedir.

24.12.2003 tarihinde yayımlanan KMYKK, kamu mali yönetiminin modern normlara uygun bir yapı kazanmasına yönelik çalışmaların en önemli neticesidir. Kanunun birinci maddesinde amaç “...*kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir*” şeklinde belirtilmiştir.

KMYKK ile yapılan en önemli reformlardan birisi devlet bütçesinin tek bir çatı altında birleştirilmesi ve hazine birliğinin sağlanmasıdır. Hazine birliği bütçenin bir planlama aracı olarak kullanılmasında önemli bir rol sahibidir. Kamu maliyesinin ilkelerinin ortaya konulduğu 5. maddede yer alan “*Kamu malî yönetimi uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür*” ibaresi bütçede birlik ilkesine işaret etmektedir. Bütçe sisteminde genellik ilkesi ile de doğrudan alakalı olan birlik ilkesi, PEB sisteminin uygulanmasında gerekli olan ortamı oluşturmak açısından önemlidir. Genellik ilkesi, devletin gelir ve giderlerinin tümünün gayrisafi tutarlar itibarıyla bütçelerde gösterilmesini ve devletin tüm gelirlerinin tüm giderleri için olmasını ifade eder. Bir başka deyişle belirli kamu gelirlerinin belirli hizmetlere ayrılmaması gerekmektedir. KMYKK’nın “Bütçe İlkeleri” başlığını taşıyan 13.maddesinin f ve g bentlerinde tüm gelir ve giderlerin gayrisafi olarak bütçelerde gösterileceği ve belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

KMYKK ile kamu mali yönetimini düzenleyen kanunun kapsamı genişletilmiştir. 1050 sayılı kanun sadece devlet tüzel kişiliğine dahil (genel bütçe kapsamındaki) idareler kendilerine özel olarak hazırlanan mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareler ve özel bütçe (mahalli) idarelerinin mali yönetimini ve denetimini kapsamaktaydı. Buna göre örneğin; TÜBİTAK, Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, RTÜK, SPK, BDDK, SSK ve BAĞ-KUR gibi birçok kamu kurum ve kuruluşları kanun kapsamı dışında yer almaktaydı. Ayrıca 1050 sayılı kanuna tâbi olmadıklarına dair kendi mevzuatlarında hükümlere yer veren fonlar da mevcuttu. Bu nedenlerle kamu mali yönetim ve denetimi bir düzen içinde yürütülememiş, Türkiye’de mali disiplin bozulmuş ve bütçe açıkları kontrol edilemez boyutlara ulaşmıştır. 5018 sayılı kanun ile fon bütçesi veya başka

adlar altında bütçelerin oluşturulmasının önüne geçilmiştir. Kanun ile yapılan düzenlemeler gereği katma bütçelerin, fonların ve 2007 senesine kadar döner sermaye bütçelerinin kaldırılması hedeflenmiştir. Böylelikle hesap verilebilirlik, genellik, mali saydamlık ve mali disiplin gibi konular açısından önem arz eden bütçede birlik ilkesi tesis edilmiştir (Arslan, 2004: 4).

5018 sayılı kanun ile bütçe kapsamının darlığının sebep olduğu sorunlar giderilmiştir. “Bütçe türleri ve kapsamı” başlıklı 12. maddede genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri şeklinde hazırlanacağı belirtilmiştir. Bunlar dışında kamu idarelerinin başka adlar altında bütçe oluşturamayacakları hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı kanun ile yapılan en büyük değişiklik hiç şüphesiz bütçe sisteminin değiştirilmesidir. Kanun ile 1973’ten beri uygulanmakta olan program bütçe sistemi terk edilmiş, yerine PEB sistemi getirilmiştir. Daha önce bahsedildiği üzere PEB sisteminin en önemli unsurlarından biri stratejik planlardır. Kanunun 3. maddesinde stratejik plan *“kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan”* olarak tanımlanmıştır. Madde 9’da ise *“kamu idareleri; kalkınma planları, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalar, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar”* ifadesine yer verilmiştir. Bu ifadeden görülmektedir ki; PEB sisteminin işleyişinde önem arz eden meseleler açıkça kanunda belirtilmiştir. Stratejik planların uzun dönemli plan ve programlar çerçevesinde hazırlanması, özellikle çok yıllık bütçeleme anlayışı ve bütçenin bir planlama aracı olarak kullanılması açısından oldukça önemlidir. Bunun yanında stratejik planların içeriğinde idarelerin; misyon ve vizyonlarını oluşturmaları, ölçülebilir hedefler ve göstergeler tespit etmeleri, PEB sisteminin ana işleyiş mekanizmasını oluşturmaktadır.

Türkiye’de PEB sistemine geçişteki temel hedef mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanmasıdır. Mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamada yani mali disiplinin tesis edilmesinde temel unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2004: 12).

Sonuç odaklı yönetim ve bütçeleme yaklaşımı çerçevesinde Türkiye’de 2003 yılında kabul edilen KMYKK ile PEB sistemi benimsenmiştir. PEB sisteminin temel unsurları; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları olarak belirlenmiştir. Sistem 2008 yılı itibarıyla kamu idarelerinde uygulanmaya başlanmıştır. Kamu kaynaklarının etkili kullanımı, mali saydamlık ve

hesap verilebilirlik temel ilkeleriyle, yönetsel sorumluluğa dayalı bir bütçeleme ve raporlama sistemi oluşturulmak istenmiştir (SBB, 2019: 1).

PEB sistemi ile sistemin etkin işleyişine yönelik olarak uluslararası kıyaslamaları, ölçme, değerlendirme ve analizleri kolaylaştıracak analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiştir. Belirli kurumlarda 2002 yılı bütçesinde test edilen yeni sınıflandırma, 2006 yılında merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinde fiilen uygulanmaya başlanmıştır. Analitik bütçe sınıflandırması ile bütçe kod yapısına “fonksiyonel sınıflandırma” eklenmiştir. Bu gelişmeyle birlikte bütçede sınıflandırma yapısı; kurumsal sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma, ekonomik sınıflandırma ve fonksiyonel sınıflandırma olmak üzere dörtlü bir yapı kazanmıştır (Yavuz vd., 2021: 125).

Analitik bütçe sınıflandırmasında harcamalar çok yönlü olarak sınıflandırılmıştır. Kurumsal sınıflandırma ile merkezi yönetim kapsamındaki idarelere, idari sorumluluğun belirlenmesi ve performans sorumlularının tespit edilmesi için kodlar verilmektedir. Fonksiyonel sınıflandırma devlet faaliyetlerinin türünü (genel kamu hizmetleri, personel giderleri, mal ve hizmet alım giderleri vb.) belirtmek üzere tasarlanmıştır. Finansman tipi kodlamayla harcamaların hangi kaynaklarla finanse edildiği (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler vb.) gösterilmektedir. Ekonomik sınıflandırma ise devlet faaliyetlerinin milli ekonomiye etkileri temel alınarak yapılan bir sınıflandırmadır. Böylelikle bütçe politikalarının seçici bir şekilde uygulanmasını sağlamak amaçlanır. Buradan yola çıkarak söylenebilir ki, ekonomik sınıflandırma bütçenin bir planlama aracı olma işlevinde önem arz etmektedir (Ayyıldız, 2004: 110).

Dört yapıli analitik bütçe sınıflandırmasını esas alan ve KMYKK ile geçiş yapılan sistemin tam adı “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçe Sistemi” olarak belirlenmiştir. Bu sistem PEB sisteminin daha gelişmiş bir hali olarak da tanımlanmakla beraber işleyişi itibarıyla esasen PEB sistemi olarak değerlendirilmelidir. Öyle ki, PEB sistemi daha önce üzerinde durulduğu gibi zaten stratejik plan üzerine kurulu bir bütçeleme ve kamu mali yönetimi sistemidir.

Sistem makroekonomik istikrarla beraber sürdürülebilir kalkınmaya dikkat çekmektedir. Buna yönelik olarak cari mali yılla sınırlı olmayan orta vadeli planlamayı desteklemektedir. Böylelikle PEB sisteminin bir parçası olarak değerlendirilen çok yıllık bütçeleme mantığı bütçe sistemine dahil edilmiştir. Yeni sistem kamu idarelerinin beş yıllık stratejik planlar hazırlamasını öngörmüş, böylelikle plan-bütçe ilişkisinin güçlendirilmesi hedeflenmiştir (Ergen, 2021: 293).

Stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin Türkiye’de uygulanması şüphesiz kamu mali yönetiminde reform niteliği taşımaktadır. Ancak sisteme yönelik bazı eleştiriler de yapılmıştır. Bunların başında stratejik plan hazırlamakta yaşanan tecrübesizlik gelmektedir. Bunun nedeni ise beşeri altyapıdaki yetersizlik olarak değerlendirilmektedir. PEB sistemi sadece kamu kaynaklarının

tahsis sürecine getirilen bir dizi kuraldan müteşekkil değildir. Bu nedenle sistemin uygulayıcı memurlar tarafından iyi anlaşılmış olması gerekmektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 162).

Sisteme yönelik bir diğer eleştiri, esasen PEB sisteminin sadece Türkiye’deki uygulamasından değil, sisteme yönelik genel bir sorundan kaynaklanmaktadır. Bu sorun ise performans göstergelerinin tespiti ve seçimi ile alakalıdır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 163). Performans göstergelerinin ölçülebilir olması, mümkün olduğunca hizmetlerin niteliğine ilişkin fikir vermesi ve farklı analizlere imkan sağlaması gibi hususlar önem arz etmektedir. Ancak bazı kamu hizmetlerinin yapısı gereği doğru performans göstergelerinin tespiti oldukça güçtür. Performans göstergelerinin doğru tespit edilememesi ise zaten fazlasıyla karışık olan günümüz bütçe belgelerinin daha da anlaşılabilir ve yanıltıcı olmasına neden olabilir. Bu nedenle daha önce üzerinde durulduğu gibi PEB sisteminde farklılaştırılmış yaklaşım gündeme gelmiştir.

PEB sistemi performans kültürünün ve bununla ilişkili olarak sorumlulukların önem kazandığı bir sistemdir. Ancak sorumlulukların da performans göstergeleri gibi doğru belirlenmesi önemli bir meseledir. Öyle ki, Türkiye’de stratejik planlamaya dayalı PEB sistemine yönelik bir diğer eleştiri, idarelerin sorumlu tutuldukları alanlarda yeteri kadar etkilerinin olmamasıdır. Örneğin; bir üniversitede mezunların işe yerleşmeleri bir performans göstergesi olarak değerlendirilebilir. Ancak işsizlik sorunu üniversitelerin etki alanı dışında, ülke ekonomisi ile alakalı bir problemdir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 163). Böyle bir durumda idareler etki alanları dışındaki meselelerden de sorumlu tutulacaktır. Bu nedenle performans göstergeleri ile birlikte kamuda sorumluluk anlayışının da doğru bir biçimde belirlenmesi önem arz etmektedir.

Türkiye’de stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin uygulaması değerlendirildiğinde, orta vadeli program ve cumhurbaşkanlığı yıllık programı gibi üst politika belgelerinde belirlenmiş amaç ve hedefler ile hazırlanan bütçeler arasında yeterli ilişkinin kurulamadığı, performans bilgilerinin bütçelemeye karar alma süreçlerine dahil edilemediği gözlemlenmiştir. Bu nedenle kaynak tahsisinin sonuç odaklı bir yapıya büründürülemediği, bir bakıma geleneksel bütçelemeye benzer özellikler gösterdiği görülmüştür (SBB, 2019: 2).

Yaşanan aksaklıkların sonucunda PEB sisteminin daha etkin bir şekilde kullanılmasına yönelik olarak program tasniflerinin yapılması kararlaştırılmıştır. Bu yeni yaklaşım ile performans bilgileri ve kaynaklar arasındaki bağın kuvvetlendirilmesi hedeflenmiştir. Kıt kamusal kaynakların, topluma en yüksek faydayı sağlayacak programlara tahsisini kolaylaştırarak harcama önceliklerinin geliştirilmesine katkı sağlanması ve böylelikle mali disiplinin desteklenmesi öngörülmüştür. Böylelikle Türkiye’de PEB sistemi “program bazlı performans bütçe” veya “performans esaslı program bütçe sistemi” halini almıştır ve 2021 yılı itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır (SBB, 2020: 12).

2.6. Türkiye’de Program Bazlı Performans Bütçe Sisteminin Yapısı ve Kapsamı

SBB, 2020 yılında yayımladığı “Program Bütçe Rehberi”nde yeni sistemin, PEB sisteminin bir ikamesi olmadığını ancak iki yaklaşımın bütünleştirildiği belirtilmiştir. Bu yeni yaklaşım ile PEB sisteminin başarısında önemli bir unsur olan program tasniflerinin yapılması düzenlenmiş, böylelikle PEB sistemi uluslararası normlara daha uygun bir yapı kazanmıştır.

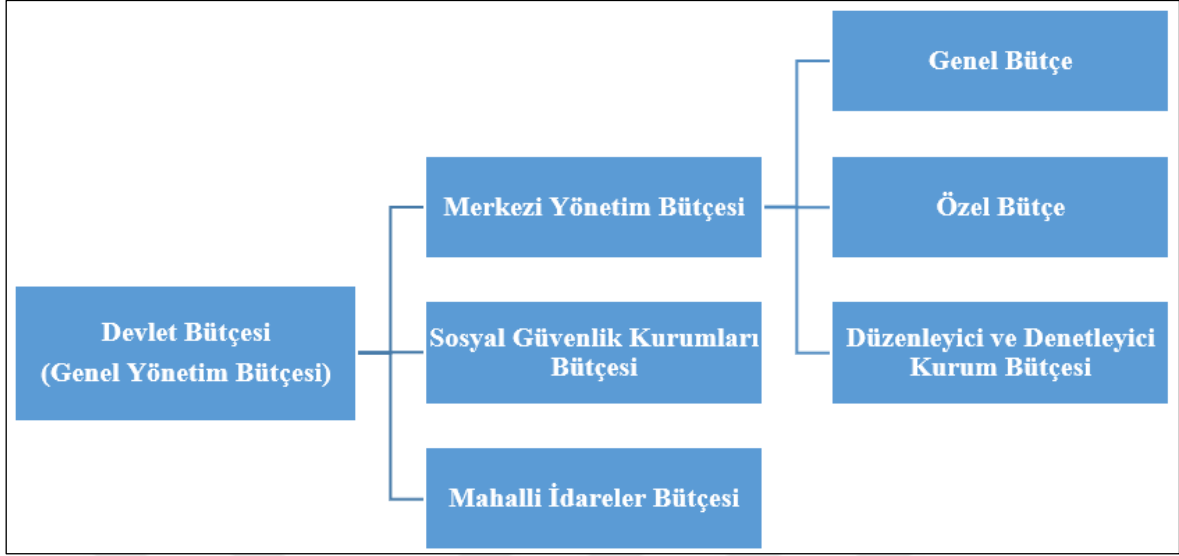
11. Kalkınma Planı’nda yeni uygulama kapsamında gerçekleştirilecekler yer verilmiştir. Bu kapsamda; *“Kamu harcamalarının program bazlı sınıflandırma çalışmaları tamamlanacaktır”, “Kalkınma planı, orta vadeli program, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı ve stratejik planlarla uyum gözetilerek, kamu hizmetlerini program yaklaşımıyla ele alan bütçe yapısına geçilecektir”* ibarelerine yer verilmiştir (SBB, 2019: 47).

Program tasnif yapısının bütçe sistemine entegre edilmesiyle analitik bütçe sınıflandırmasında değişiklik olmuştur. Bu nedenle Türk bütçe sisteminin işleyişine ve kapsamına geçmeden önce, günümüzde uygulanan analitik bütçe sınıflandırmasından bahsetmek gerekmektedir.

Türkiye’de PEB sisteminin işleyişinde esas teşkil eden 5018 sayılı KMYKK’nın kapsamı kanunun 2 ve 3. maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki idarelerin tümünün mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Ancak düzenleyici ve denetleyici kurumlar, Kanunun sadece belirli maddelerine tâbidir (KMYKK, 2003: madde 2).

Türk bütçe sisteminde devlet bütçesi bir bütün olarak “genel yönetim kapsamındaki idareler” şeklinde belirtilmektedir ve 5018 sayılı kanunda uluslararası bir sınıflandırma bu temel üzerinden yapılmaktadır. Şekil 3 yardımıyla Türk bütçe sisteminin kapsamına ilişkin sınıflandırma gösterilmiştir. Şekilde görüldüğü üzere devlet bütçesi veya genel yönetim bütçesi öncelikle “merkezi yönetim bütçesi”, “sosyal güvenlik kurumları bütçesi”, “mahalli idareler bütçesi” olarak üçe ayrılır.

Şekil 3: Türk Bütçe Sisteminin Kapsamı



Kaynak: 5018 sayılı Kanun’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

2.6.1. Merkezi Yönetim Bütçesi

Merkezi yönetim bütçesi de kendi bünyesinde; genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi olarak üçe ayrılır. Bunlar, Kanun’a ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde listelenmiştir. Merkezi yönetim bütçesi “*Merkezî yönetim bütçe kanunu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur*” şeklinde bir kanun olarak belirtilmiştir (KMYKK, 2003: madde 12-15).

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve Kanun’a ekli (I) sayılı cetvelde belirtilmiş kamu idarelerinin bütçesidir. Genel bütçe, devlet bütçesinin ve dolayısıyla kamu harcamaları ile kamu gelirlerinin ekseriyetini oluşturmaktadır. Kapsamının genişliği itibarıyla merkezi yönetim bütçesi ile akla ilk olarak genel bütçe gelmektedir. Genel bütçe kapsamındaki idarelerin kendilerine özgü mal varlıkları ve gelirleri yoktur. Hazine birliği kapsamında yer alan bu idarelerin gelirleri Hazine veznelerine girer ve giderleri de bu veznelerden ödenir. Bu kapsamda yer alan kamu idareleri, devletin temelde yüklendiği hizmetlerin üretimini ve sunumunu yerine getiren idarelerdir. Bir başka deyişle bu idarelerin hizmet alanları tam kamusal mal ve hizmet kategorisinde değerlendirilmektedir. Türkiye’de genel bütçe, yasama organı olan TBMM, yargı organı olarak; Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay ve Sayıştay ile yürütme organı olarak Cumhurbaşkanlığı, Bakanlıkların tümü ve bunların bünyesinde teşkilatlanmış; Milli Güvenlik Genel Sekreterliği, Jandarma Genel Komutanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü gibi bazı başkanlık, genel sekreterlik, genel müdürlük ve komutanlıklardan müteşekkildir. Türkiye’de genel bütçeli idarelerin

sayısı 2023 itibariyle 42'dir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 172; Pehlivan, 2022: 95; KMYKK, 2003: madde 12).

Özel bütçe ise KMYKK madde 12'de “...bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan tanımlanmadan da yola çıkarak söylenebilir ki, bir kuruluşa özel bütçeli diyebilmek için kendilerine özel gelir tahsis edilmesi ve gelirleri ile harcama yapma yetkisine sahip olmaları gerekmektedir. Bu kuruluşların genel bütçe dışında tutulması, kendilerine özgü mal varlıklarına ve özel gelirlere sahip olmaları ile tüzel kişiliklerinin de olması, bir bakıma bu kuruluşlara belli bir mali ve idari özerkliği sağlamaktadır. Bu kuruluşlar ilgili oldukları bakanlıktan bağımsız kendi stratejik planlarını ve bütçe tekliflerini hazırlamaktadırlar. Hazırladıkları bütçe tekliflerini ise Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığına sunarlar. Bu nedenle bu kuruluşlar bütçe uygulamaları açısından genel bütçeli idarelere nazaran daha geniş bir hareket serbestliğine sahiptirler (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 173; Pehlivan, 2022: 97).

Özel bütçeli idareler temel esas olarak giderlerini kendi özel gelirleriyle karşılarlar. Gelir fazlası olan idareler ise bu fazlalığı genel bütçeye aktarırlar. Özel bütçeli idareler sosyal, bilimsel, teknik ve kültürel alanlarda hizmet veren idareler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu hizmetler, hizmetten yararlanana sağladığı fayda dışında ek sosyal fayda meydana getirmektedir. Daha teknik bir ifadeyle bu tarz mal ve hizmetlerde sosyal fayda, özel faydadan yüksektir. Maliye dizininde “pozitif dışsallıklar” olarak bilinen hizmetlerin ifasında özel bütçeli idareler harç, ücret veya fiyat adı altında gelir elde edebilirler. Ancak uygulamada bu idarelerin öz gelirleri giderlerini finanse etmekten fazlasıyla uzaktır. Açığa çıkardıkları sosyal fayda nedeniyle bu idarelerin gelir açıkları genel bütçeden kendilerine tahsis edilen “hazine yardımları” ile tamamlanır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 174; Pehlivan, 2022: 97).

Türkiye’de özel bütçeli idarelerin ekseriyeti devlet üniversitelerinden müteşekkildir. Türkiye’de bulunan 131 devlet üniversitesinin tamamı özel bütçeli idareler kapsamındadır. Bunların yanında genel olarak araştırma, geliştirme, eğitim, bilim, kültür ve sanat gibi alanlarda faaliyet gösteren; Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, Türkiye Bilimler Akademisi, Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü gibi 45 farklı kamu idaresi de özel bütçeli idareler kapsamında yer almaktadır. Kanunda bu 45 idare “Özel Bütçeli Diğer İdareler” şeklinde, devlet üniversiteleri, Yükseköğretim Kurulu (YÖK) ve Ölçme Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM)’den oluşan idareler ise “Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri” şeklinde başklandırılmıştır. Toplamda 2023 itibariyle Türkiye’de özel bütçeli idarelerin sayısı 176’dır (KMYKK, 2003: II sayılı cetvel).

Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki son bütçe türü ise “Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi” dir. KMYKK madde 12’de “*Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.*” şeklinde belirtilmiştir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bir ülkenin ekonomik ve sosyal meselelerinde düzenleme ve denetleme faaliyetleri yürüten, idari ve mali özerkliğe sahip bağımsız kamu otoriteleridir. Neo-klasik anlayışın kamu maliyesinde yaygınlığını artırmasıyla devletler piyasada girişimci rolünden ziyade, düzenleyen ve denetleyen otorite rolüne bürünmüşlerdir. Türkiye’de de benzer şekilde özellikle piyasaların düzenlenmesi hedefiyle birçok bağımsız kurum kurulmuştur. Gerçekleştirdikleri faaliyetlerin doğası gereği bu kurumlar idari ve mali özerkliğe, dolayısıyla ayrı bütçeye sahiptirler (Pehlivan, 2022: 99).

2023 itibariyle Türkiye’de düzenleyici ve denetleyici kurumların sayısı 11’dir. Bunlar III sayılı cetvelde şu şekilde sıralanmıştır;

1. Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
2. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
3. Sermaye Piyasası Kurulu
4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
6. Kamu İhale Kurumu
7. Rekabet Kurumu
8. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
9. Kişisel Verileri Koruma Kurumu
10. Nükleer Düzenleme Kurumu
11. Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu

2.6.2. Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçesi

Genel yönetim kapsamındaki bir diğer bütçe “Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçesi” dir. Sosyal güvenlik kurumları, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan idarelerdir. Sosyal güvenlik kurumları Kanuna ekli IV sayılı cetvelde belirtilmiştir. Bunlar Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü (İŞKUR) şeklindedir (KMYKK, 2003: madde 12).

5502 Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu (SGKK) madde 3’te kurumun başlıca amacı şu şekilde belirtilmiştir; “... *sosyal sigortacılık ilkelerine dayalı, etkin, adil, kolay erişilebilir, aktüeryal ve mali açıdan sürdürülebilir, çağdaş standartlarda sosyal güvenlik sistemini yürütmek*”. SGK; kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali açıdan özerk, 5502 sayılı kanun ve dört sayılı Cumhurbaşkanlığı

Kararnamesinde hüküm bulunmayan durumlarda özel hukuk hükümlerine tâbi bir kurumdur (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 181).

Sosyal devlet anlayışı çerçevesinde SGK toplumsal hayatta çok önemli bir rol oynamaktadır. Türkiye’de SGK başlıca iki temel görevi yerine getirmektedir. Bunlardan ilki, çalışanlara sosyal güvence sağlamak ve bu doğrultuda sosyal yardım ve tazminat ödemeleri ile emeklilik döneminde aylık ödemeleri yapmaktır. Bir diğeri ise, genel sağlık sigortası kapsamındaki harcamaları finanse etmektir. Kurum bu doğrultuda faaliyetlerini ifa etmek amacıyla, bütçesinin hazırlanması ve uygulanması ile diğeri mali işlemlerinde, 5018 KMYKK hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kendi kanunundaki hükümlere tâbidir. Buna göre örneğin, bütçeleri kendi yönetim kurullarında kabul edilecektir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 182; Pehlivan, 2022: 101). Bunun yanında, ayrıntılı harcama programlarının hazırlanması ve harcamalarını bu programlara göre yapmak gibi bazı konularda ise KMYKK hükümlerine tâbidir (KMYKK, 2003: madde 20).

SGK’nın başlıca gelirleri; Sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası prim gelirleri, idarî para cezaları, gecikme cezaları, gecikme zamları ve katılım payları, sosyal sigorta ile genel sağlık sigortasına yapılan devlet katkısı, taşınır ve taşınmaz gelirleri, merkezî yönetim bütçesinden yapılacak diğeri transferler, primlerin ve diğeri gelirlerin değerlendirilmesinden elde edilen gelirler şeklinde sıralanabilir. Başlıca giderleri ise; sosyal sigorta kapsamında sigortalı ve hak sahiplerine ödenecek olan gelir, aylık ve ödenekler, genel sağlık sigortası kapsamında yapılacak giderler, genel yönetim giderleri, faiz giderleri, eğitim, araştırma, danışmanlık hizmet giderleridir.

İŞKUR ile ilgili olarak 15.07.2018 tarihli 30749 sayılı Resmi Gazate’de yayımlanan 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yeniden düzenlemeye gidilmiştir. Kararname’de “*Kurum, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının ilgili kuruluşu olup özel hukuk hükümlerine tâbi, tüzel kişiliği haiz, idarî ve mali bakımdan özerk kısa adı İŞKUR olan bir kamu kuruluşudur.*” şeklinde bir tanımlama yapılmıştır. Kuruluş özel hukuk kurallarına tâbi olması dolayısıyla, bütçesini kendi işleyişine uygun olarak hazırlar ve kendi ilgili organlarından geçirmesi yeterli olmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 183).

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi uyarınca kuruluşun başlıca görevleri; istihdam politikasının ve istihdamın korunmasına, geliştirilmesine ve işsizliğin önlenmesi faaliyetlerine yardımcı olmak, işsizlik sigortası işlemlerini yerine getirmek, işgücü piyasa verilerini derlemek, analiz etmek, yorumlamak ve yayımlamak, iş ve meslek analizleri yapmak, işçi isteme ve iş aramanın düzene bağlanmasına yönelik çalışmalar yapmak olarak belirtilebilir. Başlıca gelirleri ise; her yıl Bakanlık (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı) bütçesine Kurum için konulan ödenek, kurumca verilen eğitim ve danışmanlık hizmetlerinin bedelleri, kuruma aktarılan idari para cezaları, taşınır ve taşınmaz mallardan elde edilen gelirler olarak belirtilebilir.

Sosyal güvenlik kurumlarının kendilerine verilen görevleri yerine getirip, sağlıklı bir sosyal güvenlik sistemini işletebilmeleri elbette sağlam bir finansman yapısını gerektirmektedir. Prim, vergi veya karma bir sistem olarak prim ve vergiler olarak bu yapının oluşturulması esas teşkil etmektedir. Ancak Türkiye’de çeşitli finansman yöntemleri uygulanmasına rağmen giderler kurumların öz gelirlerini aşmaktadır. Bunun başlıca nedenlerine; kayıt dışı istihdam, işgücüne katılım oranının düşüklüğü, kaçak ve çocuk işçiler, prim tahsilatı oranlarının yetersizliği ve prim afları örnek verilebilir (Fırat, 2016: 331; Yıldırım, 2012: 70).

SGK başta olmak üzere her iki kurumun da öz gelirleri, giderlerini karşılamaktan uzaktır. Yerine getirdikleri faaliyetlerin önemi dolayısıyla bu gider açıkları merkezi yönetim bütçesinden yapılan transferler ile karşılanır. Sosyal güvenlik kurumlarının kendi organlarınca hazırladıkları bütçe tahminleri, merkezi yönetim bütçe kanun teklifi TBMM’ye sunulurken, kanun teklifine eklenir (KMYKK, 2003: madde 18). Böylelikle mali saydamlık göz önüne bulundurularak kamuoyuna ve TBMM’ye gerekli bilgi sağlanmış olmaktadır.

2.6.3. Mahalli İdare Bütçesi

Anayasa’nın 127.maddesinde mahalli idareler, *“il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir.”* şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca aynı maddede bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

KMYKK madde 3’te ise mahalli idareler *“Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler”* olarak tanımlamıştır. Tanımlamada köylerden hiç bahsedilmemiştir. Buna göre köy idaresinin kamu mali yönetimi yapısı içerisinde değerlendirilmediği anlaşılmaktadır. Mahalli idare bütçesi; il özel idaresi, belediye ve birliklerin bütçeleri olarak kabul edilmiştir.

Mahalli idareler, bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve diğer mali işlemlerine ilişkin meselelerde 5018 sayılı Kanun’un hükümleri saklı kalmak üzere kendi kanunlarındaki hükümlere tâbidir. Mahalli idarelerin bütçe süreçlerinin yürütülmesine ilişkin ilke ve esaslara yönelik olarak “Mahalli İdareler Muhasebe ve Bütçe Yönetmeliği (MİMBY)” düzenlenmiştir. Bu yönetmeliğin 5.maddesinde mahalli idare bütçesi *“ İl özel idaresi, belediye, bağlı idare ve birliklerin bütçesi, mali yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösteren, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin veren bir meclis kararıdır.”* şeklinde belirtilmiştir. Görülmektedir ki, mahalli idare bütçe merkezi yönetim bütçesi gibi bir kanun olarak nitelendirilmemiştir. Bunun yerine mahalli idare meclislerinde görüşülüp kabul edilen bir karar olarak nitelendirilmiştir. Bu idarelerin bütçelerinin

yürürlüğe girmesi ve uygulamanın aklanmasında yasama organının değil kendi meclis onaylarının yeterli olması, bütçelerin idari bir işlem olarak kabul edilmesinin ana nedenidir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 185).

Mahalli idarelerin bütçesi, stratejik planlar ve performans programları çerçevesinde izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri ile birlikte görüşülür ve değerlendirilir (KMYKK, 2003: madde 5). İdarelerin üst yöneticileri, her yıl Haziran ayının sonuna kadar bütçelerini hazırlamak üzere birimlere çağrı yapar. İlgili birimler gerekçeli bütçe yılı gider teklifleri ve izleyen iki yılın gider tahminleri ve ayrıntılı harcama programını mali hizmetler biriminin koordinasyonunda hazırlayarak hizmet gerekçesi ile birlikte Temmuz ayının sonuna kadar mali hizmetler birimine verir (MİMBY, 2016: madde 23-24).

Mali hizmetler birimi, gider tekliflerini birleştirip, gelir bütçesini ve izleyen iki yılın gelir tahminlerini hazırlayarak, bütçe ilke ve hedefleri doğrultusunda kurumun bütçe tasarısını oluşturur. Birimlerden gelen ayrıntılı harcama programları da dikkate alınmak suretiyle kurumun ayrıntılı harcama programı ve finansman programı hazırlanarak bütçe tasarısına eklenir. Üst yönetici tarafından gerekli inceleme ve düzeltme yapıldıktan sonra bütçe tasarısı, belediye ve bağlı idarelerde Ağustos ayının sonuna kadar, il özel idarelerinde ise Eylül ayının ilk iş günü encümene havale edilir. Encümene sunulan bütçe tasarısı ve izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri ile bir önceki yıla ve içinde bulunulan yıla ait olan bütçe gerçekleştirmeleri, Eylül ayının ilk haftası içinde, 5018 sayılı Kanun uyarınca merkezi yönetim bütçe tasarısına eklenmek üzere İçişleri Bakanlığına gönderilir (MİMBY, 2016: madde 24-25). Görevli ve yetkili üst yöneticiler ise MİMBY madde 4'te "*İl özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı, bağlı idarelerde genel müdür, birliklerde birlik başkanı*" olarak belirtilmiştir.

İçişleri Bakanlığı mahalli idarelerin bütün bütçe tekliflerini birleştirir ve merkezi yönetim bütçe teklifine eklenmek üzere Cumhurbaşkanlığına gönderir (MİMBY, 2016: madde 25). Ancak bu durum, mahalli idare bütçe tekliflerinin TBMM onayına tâbi olduğu anlamına gelmemektedir. Öyle ki, sadece merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin bütçe teklifleri TBMM onayına tâbidir. Sosyal güvenlik kurumlarına benzer bir şekilde, mahalli idarelerin bütçe tekliflerinin merkezi yönetim bütçesine eklenmesi de mali saydamlığa yönelik olarak bilgi sağlamak amacıyla (Pehlivan, 2022: 106).

Gerek sosyal güvenlik kurumları gerekse mahalli idareler temelde PEB sistemine göre bütçelemeye ilişkin meselelerini yürütmektedir. Örneğin, belediyeler stratejik plan, performans programları, performans göstergeleri, GZFT analizleri ve faaliyet raporları gibi PEB sisteminin işleyiş mekanizmasına esas teşkil eden dokümanları hazırlamakta ve analizler yapmaktadır. Ancak özellikle mahalli idareler yerine getirdikleri hizmetlerin niteliği dolayısıyla bazı farklılıkları barındırmaktadır. Örneğin, mahalli idarelerin bütçe hazırlığında, merkezi yönetimin aksine,

gelirlerin giderlere önceliği esas alınır. Çünkü mahalli idareler merkezi idare gibi kanunla vergi salma yetkisine sahip değildir. Borçlanma miktarında ise kanunen sınırlandırılmışlardır. Bunun yanında mahalli idarelerde âdem-i tahsis ilkesinin tam anlamıyla tesis edilememesi söz konusu olabilir. Yani mahalli idareler belirli gelirlerini belirli giderlerinin finansmanına tahsis edebilirler. Bu nedenle bu çalışmada mahalli idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe süreci ve bütçelemeye ilişkin meseleleri ayrıntılı olarak ele alınmayacaktır.

2.7. Merkezi Yönetim Bütçe Süreci

Parlamentar demokrasilerde bütçe süreci dört temel aşamadan oluşur. Bunlar; hazırlık, görüşülüp onaylanma, uygulama ve sonuçların denetimi şeklindedir. PEB sistemi söz konusu aşamaların her birine ilişkin geniş kapsamlı bir sistem olmakla beraber, özellikle hazırlık ve denetim bölümleri sistemin işleyişinde ayrıca önem arz etmektedir.

Türkiye’de Merkezi Yönetim Bütçesi’ni hazırlama görevi Anayasa ve KMYKK ile Cumhurbaşkanına verilmiştir. Bütçelemenin uzmanlık gerektiren bir konu olması dolayısıyla bu görevi Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı yürütmektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 242).

KMYKK madde 9’da, *“kamu idareleri bütçelerini kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı programı, orta vadeli program, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı, stratejik planları ile program yapısına uyumlu şekilde ve performans esasına dayalı olarak hazırlar”* ibaresine yer verilmiştir. Buna göre bütçenin hazırlık aşamasında idareler genel ilke ve esaslar (performans esas başta olmak üzere) yanında, kendilerine rehberlik edecek bazı üst politika belgelerini de göz önünde bulundurmak durumundadır.

Merkezi yönetim bütçe süreci Cumhurbaşkanı tarafından hazırlanan orta vadeli programın Resmî Gazete’de yayımlanmasıyla başlar. Orta vadeli program en geç Eylül ayının ilk haftasının sonuna kadar yayımlanmış olmalıdır. Bunun yanında idarelerin bütçe teklifleri ile yatırım programlarını yönlendirmek amacıyla; bütçe çağrısı ve eki bütçe hazırlama rehberi ile yatırım genelgesi ve eki yatırım programı hazırlama rehberi Cumhurbaşkanı tarafından hazırlanarak Eylül ayının 15’ine kadar Resmî Gazete’de yayımlanır. Her iki rehber de bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, idarelerin uyması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemleri ile bunlara ilişkin kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini gibi bilgileri içerir (KMYKK, 2003: madde 16).

Kamu idareleri, kendilerine bağlı tüm birimlerin ödenek taleplerini dikkate alarak gider tekliflerini hazırlar. Merkezi yönetim içerisinde yer alan genel bütçeli idarelerin gelir teklifleri

Cumhurbaşkanı tarafından, özel bütçeli idarelerin ve düzenleyici denetleyici kurumların gelir teklifleri ise kendi ilgili birimlerince hazırlanır (KMYKK, 2003: madde 17).

Kamu idareleri, stratejik planları ile gerekçeli olarak hazırladıkları bütçe gelir ve gider tekliflerini Eylül ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanlığına gönderirler. Gerek Anayasa’da (madde 161) gerek KMYKK’da (madde 18) Merkezi Yönetim bütçe kanun teklifinin, Cumhurbaşkanı tarafından mali yılbaşından en geç 75 gün önce yani 17 Ekim tarihine kadar TBMM’ye sunulması gerektiği belirtilmiştir. Cumhurbaşkanlığınca, bütçe teklifleri gider ve gelir teklifleri (A ve B Cetvelleri) şeklinde hazırlanır “Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifi” halinde TBMM’ye sevk edilmiş olur. Bütçe kanun teklifinin TBMM’de görüşülmesi sırasında göz önünde bulundurulması amacıyla bazı çalışmalar da teklife eklenmektedir. Bu çalışmalar KMYKK madde 18’de şu şekilde belirtilmiştir;

- a) “a) Orta vadeli programı da içeren bütçe gerekçesi
- b) Yıllık ekonomik rapor
- c) Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli
- d) Kamu borç yönetimi raporu
- e) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,
- f) Mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,
- g) Merkezî yönetim kapsamında olmayıp, merkezî yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi”.

Cumhurbaşkanınca TBMM’ye sunulan bütçe teklifi ve ekleri öncelikle Bütçe Komisyonu tarafından incelenir, daha sonra Genel Kurul’da görüşülüp yasalaşır. Anayasa madde 161’de “Komisyonun ellibeş gün içinde kabul edeceği metin Genel Kurulda görüşülür ve malî yılbaşına kadar karara bağlanır” ibaresine yer verilmiştir. Buna göre, bütçenin Komisyonda görüşülmesi için 17 Ekim-10 Aralık tarihleri, Genel Kurulda görüşülmesi için ise 10-31 Aralık tarihleri, yani yaklaşık 20 günlük bir süre belirlenmiştir.

Anayasa madde 161’de, bütçenin Genel Kurulda görüşülmesi sırasında Meclis üyelerinin gider artırıcı ve gelir azaltıcı öneride bulunmalarını engellemiştir. Buna karşılık Bütçe Komisyonu bu yetkiye haizdir. Yani, bütçe üzerinde her türlü değişikliğin yapılması mümkündür. Genel Kurulda görüşmeler sırasında ise sadece idareler arasındaki ödenek dağılımında bir değişiklik yapılması mümkündür.

TBMM, bütçe kanun teklifinin metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini ise idareler itibarıyla görüşüp oylar. Daha sonra merkezi yönetim bütçe kanunu mali yılbaşından önce Resmî Gazete’de yayımlanır. Bütçe kanunu süresinde yürürlüğe konulamaz ise geçici bütçe kanunu

ıkartılır. Geçici bütçe ödeneklerinin belirlenmesinde bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınır. Geçici bütçe de çıkarılamaz ise, yeni bütçe kanunun kabulüne kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerleme oranı göre artırılarak uygulanır (KMYKK, 2003: madde 19).

Bütçe gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında orta vadeli program, kalkınma planı ve yıllık program, çok yıllık bütçeleme anlayışı ve performans programları dikkate alınmalıdır. (KMYKK, 2003: madde 17-18). Tüm bu unsurlar PEB sisteminin işleyişinde temel arz eden ve sistemin başarısını doğrudan etkileyen unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE’DE PERFORMANS ESASLI PROGRAM BÜTÇE SİSTEMİNİN TEMEL UNSURLARI, HEDEFLenenLER VE DEĞERLENDİRİLMELER

PEB sisteminin işleyişinde, 2. bölümde bahsedildiği üzere bazı unsurların varlığı ve işleyişi önem arz etmektedir. PEB sistemi çok yıllık bütçeleme, uzun vadeli planlama ve yönetsel kalitenin artırılması gibi noktalara yaptığı temas itibarıyla diğer sistemlerden daha geniş ve kapsamlı bir sistem özelliği göstermektedir. Bu nedenle kendisiyle birlikte hazırlanması ve uygulanması gereken bir dizi doküman, plan ve reformu içeriğinde barındırır.

2. bölümde PEB sisteminin uluslararası kabul görmüş ve etkili bir biçimde uygulanmasına yönelik olan bir dizi faktörden bahsedilmiştir. Bunun yanında Türkiye’de bütçenin kapsamı ve süreci de genel hatlarıyla belirtilmiştir. Bu bölümde, öncelikle söz konusu başarı faktörlerinin Türk bütçe sistemi içerisindeki yerinden bahsedilecektir. Devamında PBPB ile nelerin hedeflendiği üzerinde durulacaktır. Son olarak, mevcut sistemin bu hedefleri yerine getirmekteki başarısı değerlendirilecektir.

3.1. Türk Bütçe Sisteminde Stratejik Planlama ve Performans Programları

Bütçenin uzun vadeli planlama aracı olma işlevi ve çok yıllık bütçeleme PEB sisteminin merkezinde yer alan unsurlardır. PEB sisteminde bütçenin bu işlevinin yerine getirilmesi stratejik planlar aracılığı ile gerçekleştirilir. KMYKK madde 3’te stratejik plan “*kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan*” olarak tanımlanmıştır.

Türkiye’de uygulanan PEB sisteminde stratejik planlar önemli rol oynamaktadır. Öyle ki, 2003 yılında PEB sistemi KMYKK ile Türk bütçe sisteminde “Stratejik Planlamaya Dayalı PEB Sistemi” olarak ortaya konulmuştur. Ayrıca KMYKK madde 9’da; “*Kamu idareleri; kalkınma planları, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalar, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.*” ve “*kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri*

ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.” ibarelerine yer verilmiştir.

PEB sistemi performans verilerinin bütçe karar sürecinde etkili olmasını içeren bir sistemdir. Performans göstergelerine performans programlarında yer verilir, performans programları ise stratejik planlar temel alınarak oluşturulur (KMYKK, 2003: madde 9). Ayrıca bütçe ilkeleri başlığını taşıyan KMYKK madde 13’te *“Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.”* ve *“Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.”* ibaresine yer verilmiştir.

Stratejik planların bir diğer önemli yanı; PEB sistemi ile yakından ilişki olan çok yıllık bütçeleme ve uzun vadeli planlama unsurlarının da temelinde yer alıyor olmasıdır. Stratejik planlama ve çok yıllık bütçeleme anlayışının uyumlu olması gerekliliği KMYKK’da açıkça ortaya konulmuştur (KMYKK, 2003: madde 17). KMYKK madde 9’da stratejik planların *“...kalkınma planları, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalar, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde...”* hazırlanması gerektiği belirtilmiştir. Kamu idarelerinin stratejik planlarını hazırlamasında ve uygulamasında kendilerine rehberlik etmesi amacıyla *“Kamu İdarelerinde Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (R.G no: 31462)”* hazırlanmıştır. Söz konusu yönetmeliğin 9. maddesinde *“Kamu idarelerinin stratejik planları; kalkınma planı ve Cumhurbaşkanlığı programı ile faaliyet alanlarıyla ilgili diğer ulusal, bölgesel, sektörel ve tematik plan, program ve stratejilerle uyumlu bir şekilde hazırlanır ve uygulanır”* ve *“Kamu idareleri, stratejik planlarını hazırlarken orta vadeli programda yer alan amaçlar, politikalar ve makro büyüklükleri, orta vadeli malî planda belirlenen ödenek teklif tavanları ile bütçelerinde sorumlu oldukları program ve alt programları dikkate alır.”* ibareleri yer almaktadır. Ayrıca aynı yönetmeliğin 8.maddesinde stratejik planların beş yıllık dönemler halinde hazırlanacağı da ortaya konulmuştur.

Çok yıllık bütçeleme ve uzun vadeli planlama ekseninde beş yıllık hazırlanan stratejik planların, cari bütçe dönemi ile ilişkilendirmesi ise performans programları aracılığı ile gerçekleştirilir. KMYKK madde 9’da performans programlarına ilişkin *“Kamu idareleri, program bütçeye uygun olarak yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını, amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren performans programı hazırlar.”* ifadesine yer verilmiştir.

İdareler stratejik planlama sürecinde belirledikleri hedeflerin plan dönemi için maliyetini tahmini olarak tespit ederler. Hedeflerin maliyetlerinin stratejik planlar dâhilinde, detaylı maliyetlendirmenin ise performans programları dâhilinde yapılması esas teşkil etmektedir. Performans programları için; kamu idarelerinin yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak

ihtiyacını, amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren ve ilgili idarelerce yıllık olarak hazırlanan programlardır tanımlaması yapılmaktadır (SBB, 2021: 53; SBB, 2022: 10).

Stratejik planlar ile performans programları PEB sisteminin temel amacı olarak ve diğer amaçlara da hizmet etmesi bakımından ayrıca önem arz etmektedir. Mali saydamlık başlığını taşıyan KMYKK madde 7’de yer alan “*Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması zorunludur.*” ibaresi, stratejik planların kamuoyuna açık olması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Stratejik planlar değiştirilemez nitelikte belgeler değildir. Beş yıllık dönemler itibariyle hazırlanan stratejik planlar plan dönemi sonunda yenilenmekle kalmayıp, ihtiyaç halinde güncellenmeye de açıktır. 31462 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 15. maddesinde stratejik planların güncellenmesi “*...misyon, vizyon ve amaçlar değiştirilmeden stratejik plan döneminin kalan yılları için hedef kartlarında yapılan değişikliklerdir.*” şeklinde belirtilmiştir. Buna göre güncellenmenin kapsamı; performans göstergelerindeki bir değişimi, toplam maliyet tahminlerinin değişimi, hedef ifadesinin değiştirilmesi, çıkarılması ya da yeni bir hedef eklenmesi, program sorumlularının veya iş birliği yapılacak birimlerin değişimi gibi konuları kapsayabilir (SBB, 2021: 62).

Stratejik planların dinamik yapısı farklı analiz yöntemlerini de gerektirmektedir. Bunların bir kısmına 2. Bölümde değinilmiştir. SBB tarafından 2021 yılında hazırlanan “*Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu*” ve 2018 yılında Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan “*Stratejik Planlama İçin Analiz ve Yöntem Rehberi*”nde bu analiz yöntemlerinden bahsedilmiştir. Bunlardan bazıları uluslararası dizinde stratejik planlamanın temelleri olarak kabul edilmiş, durum analizi başlığında yer alan; GZFT (SWOT) analizi, üst politika belgelerinin ve mevzuatın analizi ve paydaş analizi gibi analizlerdir. Bunların yanında kılavuz ve rehberde yer alan bazı analizler; stratejik planların dinamik yapısı ve yeni bütçe uygulaması açısından ayrıca dikkat çekicidir.

Bunlardan ilki senaryo analizidir. Senaryo analizi, geleceği şekillendiren dinamiklerin belirlenmesi ve gruplandırılması ve olası gelecek alternatifleri ile söz konusu alternatiflere nasıl varılacağına ilişkin tespiti içeren bir analizdir. Buna göre senaryo analizinin salt bir gelecek tahmini olduğunu düşünmek yanlış olacaktır. Senaryo analizi daha çok, değişimin sürükleyici güçlerinin, farklı olasılıklar dâhilinde nelere yol açabileceğini gösterir. Senaryo analizleri stratejik planların alternatif senaryolarda esnekliklerinin ve sürdürülebilirliklerinin gözden geçirilmesine katkıda bulunması açısından önem arz etmektedir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018: 2).

Bir diğer önemli analiz ise kurum kültürü analizidir. Kurum kültürü, idarelerce sunulan hizmetlerin sunum şeklini ve dolayısıyla hizmetlerin performansını doğrudan etkileyen önemli bir

faktördür. Kurum kültürü en basit tanımıyla idare çalışanları tarafından benimsenip paylaşılan değerler bütünüdür. Kurum kültürü analizi bazı alt bileşenleri barındırmaktadır. Bunlar; katılım, iş birliği, bilginin yayılımı, öğrenme, kurum içi iletişim, paydaşlarla ilişkiler, değişime açıklık, stratejik yönetim, ödül ve ceza sistemi şeklindedir. Kurum kültürü analizinin ilk aşamasında söz konusu alt bileşenlerin bazı hususları çerçevesinde mevcut durum tespiti yapılır. Alt bileşenler çerçevesinde; çalışanların karar alma sürecine katılım düzeyi, birimler arası koordinasyonun etkililik düzeyi, paydaşların sürece dâhil edilme düzeyi, rutin işler yanında stratejik işlere odaklanma düzeyi, ödül ve ceza mekanizmalarının varlığı ve uygulanma düzeyi gibi konulara ilişkin değerlendirmeler yapılır (SBB, 2021: 25-26).

Mevcut kurum kültürü analizi sonrasında gelecekte kurum kültürünün nasıl olması gerektiğine ilişkin bir analiz yapılır. Bu süreçte personel yapısının ve iş yapma tarzının nasıl olması gerektiği gibi konular katılımcı yöntemlerle belirlenir. Nihayetinde gelecek öngörüsü ile mevcut durum arasındaki farklar tespit edilerek yapılacaklar listesi oluşturulur. Hazırlanan liste ise önceliklendirmeye tabi tutulur (SBB, 2021: 27).

3.2. Analitik Bütçe Sınıflandırmasında Program Tasnifleri

Program tasniflerinin PEB sistemine entegre edilmesiyle, dört düzeyden oluşan yapı değişikliğe uğramış ve “Program Bütçe Kodu” devreye sokulmuştur. Bu sayede stratejik planlar ile program bütçe ilişkisinin kurulması sağlanmıştır. Programlar itibariyle kamusal hizmetlerin tasnifi, saydamlık ve hesap verilebilirlik anlamında da katkılar sağlamıştır. Ayrıca fonksiyonel sınıflandırma tertip yapısı içerisinden çıkarılmış, sadece bilgi sistemleri üzerinden izlenmesine karar verilmiştir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 253; Ercan, 2021: 46).

Program tasnifi uluslararası normalara uygun bir biçimde program-alt program-faaliyet/proje şeklinde üç düzeyden oluşmaktadır. Programlar, aynı amaca hizmet eden bütün alt programları, alt programlar ise aynı amaca hizmet eden tüm faaliyet ve projeleri içerecek şekilde düzenlenmelidir. Aksi takdirde kamu hizmetlerinin bir bütün halinde değerlendirmesi mümkün olmayacaktır. Faaliyet, kamu kaynağı kullanmak suretiyle belirli bir ürünün üretilmesi ya da hizmetin sunulması amacıyla, planlama aşamasından üretim ve hedef kitleye sunum aşamasına kadar gerçekleştirilen iş, işlem ve süreçler bütünüyken projeler ise yatırım niteliğindedir (SBB, 2020: 19).

Programların oluşturulmasında iş ve işlemlerden ziyade, nihai ürün ve hizmetler temel odak noktası olmalıdır. Böylelikle programların politikalarla ilişkisinin kurulması kolaylaşacaktır. Örneğin hemşirelik, hasta kayıtlarının tutulması, cerrahi müdahale birer işlem niteliğindedir. Bu işlemlerin nihai ürünü ise hastaların tedavisidir. Buna göre programların tespitinde “hemşirelik” yerine “tedavi edici sağlık” gibi hedeflere odaklı bir program tasnifi doğru olacaktır (SBB, 2020: 16). Aşağıdaki tabloda program tasniflerine ilişkin bir örnek verilmiştir.

Tablo 3: Program Tasnifleri

Ailenin Korunması ve Güçlendirilmesi Programı			
Alt Program	Ailenin Korunması		
Alt Program Hedefi	Aile danışmanlık hizmetinin yaygınlaştırılması, sosyal yardım ve hizmetlerin aile temelli sunulması temin edilecektir. Yurt dışında yaşayan vatandaşlarımızın aile ve sosyal hizmetler alanında desteklenmesi sağlanacaktır.		
Performans Göstergeleri	Aile ve Danışmanlık Hizmetlerinden Yaralanan Kadın Sayısı	Aile Danışmanlık Hizmetinden Yararlanan Kişi Sayısı	Aileye Yönelik Danışmanlık Hizmetlerinden Memnuniyet Oranı
Ölçü Birimi	Sayı	Sayı	Oran
Alt Program Kapsamında Yürütülecek Faaliyetler	Aile Yapısını Etkileyen Kötü Alışkanlıkların ve Bağımlılıkların Azaltılmasına Yönelik Hizmetler Aile ve Topluma Yönelik Sosyal Hizmet Faaliyetleri Yurt Dışında Yaşayan Vatandaşların Sosyal Korumalarını Sağlamaya Yönelik Faaliyetler		

Kaynak: Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 2023: 29-30.

Alt programlar, programların alt unsurları olarak belirtilmektedir. Alt programların oluşturulmasında da programlarda benimsenen ilkeler esas alınmaktadır. Alt programlar, program sınıflandırmasının ikinci düzeyini oluşturmaktadır ve programlara göre daha spesifik bir alanı ifade etmektedir. Faaliyetler ise SBB tarafından yayımlanan rehberde *“kamu kaynağı kullanmak suretiyle belirli bir ürünün üretilmesi ya da hizmetin sunulması amacıyla, planlama aşamasından üretim ve hedef kitleye sunum aşamasına kadar gerçekleştirilen iş, işlem ve süreçler bütünüdür”* şeklinde tanımlanmıştır. Faaliyetlerin tasnif edildikleri program ve alt programlarla ilişkili olmaları gerekmektedir (SBB, 2020: 18).

Analitik bütçe sınıflandırmasına program tasniflerinin entegre edilmesindeki esas amaç; bir bütün halinde kamu hizmetlerinin izlenmesi ve önceliklerin daha kolay tespit edilebilmesidir. Buna yönelik olarak programlar ile üst politika belgeleri arasında bir ilişkinin kurulması önem arz etmektedir. Programlar ile idarelerin stratejik planları, orta vadeli program, ve yıllık programlar gibi politika belgesi arasındaki ilişki ise performans programları aracılığı ile kurulur. Öncelikler göz önüne alınarak politikalarda meydana gelen değişikliklere göre performans programlarında yer alan performans bilgilerinin de değişmesi beklenmektedir (SBB, 2020: 44-45).

3.3. Performans Göstergeleri

Kamu idareleri, bütçeleri ile program tasnifine uygun şekilde kaynak tahsislerini performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Kamu idarelerinin performans göstergeleri performans programlarında yer alır (KMYKK, 2003: madde 9). Performans göstergeleri süreç içi izleme ve denetimde esas teşkil eden idare faaliyet raporlarının ana unsurudur. Buna göre stratejik planlar ile

performans programlarının izleme ve değerlendirme aşamasında performans göstergeleri esas teşkil etmektedir.

İzleme ve değerlendirme temelde hizmet sunumunu iyileştirmek ve üst yönetici ile paydaşlara bilgi sağlamak amacıyla gerçekleştirilir. Bu konuda temel sorumluluk üst yöneticilere verilmiştir. İzleme ve değerlendirmenin yerine getirilebilmesi hedef ve göstergelere ilişkin sistematik veri toplamaya, söz konusu verilerin analizine, analiz sonuçlarının raporlanmasına ve iyileştirici tedbirlerin alınmasına dayanmaktadır.

Programlar kapsamında sunulan hizmetlerin etkinliğinin anlaşılması sonuç odaklı sürecin bütün halinde izlenmesi ile mümkün olmaktadır. Bu nedenle program tasniflerindeki farklı düzeylere, program ve alt programlara göre farklı göstergelerin kullanılması öngörülmüştür. Söz konusu farklı göstergeler; programlara yönelik anahtar göstergeler ve alt program hedeflerine yönelik alt program performans göstergeleri olarak belirlenmiştir (SBB, 2022: 114).

Anahtar göstergeler, program kapsamındaki hizmetlerde sağlanan ilerlemeyi ölçen ulusal veya uluslararası düzeyde veri üretilmesini sağlayan temel performans göstergeleridir. Anahtar göstergelerin uluslararası düzeyde karşılaştırmalara imkân verecek nitelikte olması gerekmektedir. Anahtar göstergeler idarelerin başarısını ölçmeye yönelik olarak değil kamu sektörünün bir bütün halinde önceliklerinin tespit ve takibine yönelik olarak kullanılır. Buna göre anahtar göstergeler ile programların üst politika belgelerinde belirlenmiş hedeflere katkısı ölçülmekte ve izlenmektedir. Anahtar göstergeler, SBB ve programı yürüten idarelerin iş birliği ile belirlenir (SBB, 2022: 103).

Anahtar göstergelerin tespitinde dikkat edilecek temel ilkeler, SBB tarafından 2022 senesinde hazırlanan “2023- 2025 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi”nde şu şekilde sıralanmıştır:

- i. *Program amacıyla ilişkili ve kapsayıcı olmalıdır.*
- ii. *Büyük ölçüde sonuç odaklı belirlenmelidir.*
- iii. *TÜİK ve ulusal düzeyde sivil toplum kuruluşlarınca üretilen, programla ilişkili gösterge niteliğinde olabilecek istatistiklerden azami ölçüde yararlanılmalıdır.*
- iv. *Uluslararası kıyaslamalara imkân vermek üzere uluslararası alanda kullanılan göstergelere (OECD, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği gibi kuruluşlar tarafından kullanılan göstergeler gibi) mümkün olduğunca yer verilmelidir.*
- v. *Her programla ilgili en az bir anahtar gösterge belirlenmeli ancak anahtar gösterge sayısı mümkün olduğunca az olmalıdır.*
- vi. *Ölçülebilir ve anlaşılır olmalıdır.*
- vii. *Gösterge verileri geçmiş yıllar itibarıyla mevcut ve erişilebilir olmalıdır.*
- viii. *Program performans bilgisi bütçe gerekçesinde yer alacağından göstergenin hedeflenen değeri her mali yıl ve sonraki iki yıl için güncellenmelidir.*

- ix. *Verilerin hangi idare, kurum, kuruluş veya sistem tarafından üretildiğine ilişkin kaynak belirtilmesi zorunludur. Kaynak gösterilemeyen verileri içeren göstergeler kullanılmamalıdır.*

Alt program performans göstergeleri ise alt programların etkinliğine ilişkin bilgi sağlayan ve hedeflerine ulaşma seviyelerini ölçmeye ve izlemeye yönelik göstergelerdir. Söz konusu göstergeler alt program hedeflerindeki gelişimi sayı, yüzde ve oran gibi farklı ölçütler kullanarak ölçer. Alt program performans göstergeleri kaynak kullanımı ve elde edilen sonuçlara ilişkin olarak yararlanıcıları bilgilendirmek amacıyla mali ve mali olmayan bilgiler arasında ilişki kurmalıdır. Alt program performans göstergelerinin anahtar göstergeler ile uyumlu hazırlanması esastır (SBB, 2022: 114-115).

Anahtar göstergelerde olduğu üzere alt program performans göstergelerinin de tespitinde bazı temel ilkeler SBB tarafından belirlenmiştir (SBB, 2022: 115). Söz konusu ilkeler şu şekilde sıralanmıştır:

- i. *Alt program ve hedefleriyle ilişkili ve açık ve anlaşılır olmalıdır.*
- ii. *İdarenin alt programa özgü hedeflerinin izlenmesine yönelik olacak şekilde belirlenmelidir. Bu kapsamda üst politika belgeleri, stratejik plan ve performans programlarında yer alan gösterge veya gösterge niteliğindeki bilgilerden de yararlanılmalıdır.*
- iii. *Her alt programla ilgili en az bir gösterge belirlenmelidir.*
- iv. *Ölçülebilir ve belirli dönemler itibarıyla izlenebilir olmalıdır.*
- v. *Gösterge verileri geçmiş yılları kapsayıcı ve erişilebilir olmalıdır.*
- vi. *İdare bütçe teklifinde ve performans programlarında yer alacağından göstergenin hedeflenen değeri her mali yıl ve izleyen iki yıl için güncellenmelidir.*
- vii. *Uluslararası kıyaslamalara imkân vermek üzere uluslararası alanda kullanılan göstergelere (OECD, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği gibi kuruluşlar tarafından kullanılan göstergeler gibi) mümkün olduğunca yer verilmelidir.*
- viii. *TÜİK ve ulusal düzeyde sivil toplum kuruluşlarınca üretilen, programla ilişkili gösterge niteliğinde olabilecek istatistiklerden azami ölçüde yararlanılmalıdır.*
- ix. *Verilerin hangi idare, kurum, kuruluş veya sistem tarafından üretildiğine ilişkin kaynak belirtilmesi zorunludur. Kaynak gösterilemeyen verileri içeren göstergeler kullanılmamalıdır.*

Performans göstergelerinin seçimine dair bazı hususlar gerek anahtar göstergeler gerek alt program performans göstergeleri için ortak niteliktedir. Öncelikle ölçülebilirliğin sağlanması için performans göstergeleri zaman ve miktar boyutunu içerecek şekilde belirlenir. Buna yönelik olarak girdi, çıktı, sonuç, kalite ve verimlilik göstergelerinden yararlanılır. Bununla birlikte stratejik

planlarda belirlenen amaç ve hedeflerin değerlendirilmesi için yeterli sayı ve nitelikte sonuç ve çıktı göstergeleri kullanılmalıdır. Her bir hedef için en az bir en fazla beş gösterge kullanılmalıdır. Mali saydamlık temele alınarak belirsizlikten uzak, açık ve kesin göstergeler belirlenmelidir (SBB, 2021: 47-48). Öyle ki, kamuoyuna hitap etmeyen uzamanların anlayacağı düzeyde göstergelere yer verilmesi mali saydamlığa hizmet etmekten uzaktır.

Üst politika belgeleri ile idarelerin stratejik planlarında ortak veya benzer hedeflerin bulunması durumunda öncelikle üst politka belgelerinde yer alan göstergelere yer verilmelidir (SBB, 2021: 48). Buna göre kamu idareleri söz konusu hedefe hizmet eden program, alt program veya faaliyetlerine ilişkin göstergelere yer verirken kalkınma programında belirtilmiş göstergelere öncelik vermelidir. Böylelikle, aslında idarelerin stratejik planları ile üst politika belgeleri arasındaki uyum artırılmak ve izleme ve değerlendirme aşamaları kolaylaştırılmak istenmektedir. Örneğin On İkinci Kalkınma Planında kadınların siyasi hayata katılımlarını ve temsil güçlerini artırmak hedefine yönelik olarak; kadın belediye başkanı oranı ve parlamentodaki kadın temsil oranı şeklinde göstergelere yer verilmiştir (SBB On İkinci Kalkınma Planı, 2023: 173). Buna göre idareler, kalkınma planında yer alan ve söz konusu hedefe katkı vermeye yönelik faaliyet ve projelerine ilişkin göstergelerini tespit ederken üst politika belgesi niteliğinde olan On İkinci Kalkınma Planında yer alan performans göstergelerine öncelik vermek durumunda olacaktır.

İzleme ve değerlendirme faaliyetlerinin etkili bir şekilde yapılması için göstergeler, stratejik plandaki başlangıç değeri ile planın izleyen her yılına ilişkin hedef değerleri de kapsayacak şekilde sunulmalıdır. Yani, beş yıllık dönemler halinde hazırlanan stratejik planlarda başlangıç dönemi dâhil altı performans göstergesi bulunmalıdır (SBB, 2021: 49). Tablo 4'te göstergelerin yıllar itibariyle gösterimine örnek verilmiştir. Görüldüğü üzere performans göstergelerinin hedefe etkisi de belirtilmektedir.

Tablo 4: Performans Göstergelerinin Stratejik Planlarda Yıllar İtibariyle Gösterimi

Performans Göstergeleri	HE (%)	PBD (2021)	2022	2023	2024	2025	2026
PG1.1.1 Aile Eğitim Programı Katılımcı Sayısı	30	205.283	455.283	710.283	970.283	1.235.283	1.505.283
PG1.1.2 Evlilik Öncesi Eğitim Programı Katılımcı Sayısı	40	9.268	159.268	314.268	474.268	639.268	809.268
PG1.1.3 Aile Danışmanlık Hizmeti Sunulan Başvuru Sayısı	30	3.627	11.627	19.627	27.627	35.627	43.627

Not: HE, Hedefe Etkisi; PBD, Plan Başlangıç Dönemi

Kaynak: T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 2022: 67

3.4. Türkiye’de Bütçe Denetimi

Bütçe denetimi PEB sisteminin başarı faktörleri arasında yer almaktadır. İç ve dış denetim olarak ayrılan bütçe denetimi stratejik yönetim ve planlamanın temel yapı taşı niteliğindedir. Bütçe denetimlerinin varlığı stratejik planlama, performans programı ve faaliyet programları gibi PEB sistemi dahilinde hazırlanan belgelerin ve çok yıllık planların tamamlayıcı faktörü olarak düşünülmelidir. İç denetim, kurum içi yönetim kalitesini artırma ve etkin kaynak kullanımında sağladığı danışmalık faaliyetleri ile PEB sisteminin işleyişine önemli ölçüde hizmet etmektedir. Bununla birlikte bütçenin dış denetimin bir parçası olan Sayıştay denetimi performans denetimini gerçekleştirme işlevi bakımından kilit bir rol oynamaktadır. Yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilen performans denetiminin idarelerin iş görme tarzında iç denetimlere göre daha etkili olacağı genel kabul görmektedir. Elbette söz konusu denetimin de etkili bir şekilde yapılması bağımsızlık ve yeterli ölçüde yetki tayini başta olmak üzere bir dizi faktöre bağlı olacaktır.

3.4.1. Türkiye’de Bütçenin İç Denetimi

Bütçenin iç denetimi KMYKK madde 55’te “İç Kontrol” başlığı altında düzenlenmiştir. “İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür” (KMYKK, 2003: madde 55).

İç kontrolün temel amaçları KMYKK madde 56’da şu şekilde sıralanmıştır:

- a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.

İç kontrol sistemi PEB sisteminin temel odak noktalarından birisi olan “performans kültürünün yaygınlaştırılması” ile yakından ilişkilidir. Maliye Bakanlığı’nca 26.12.2007 tarih 26738 nolu Resmî Gazete’de yılında yayımlanan “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (KİKST)” ile bu ilişki ortaya konulmuştur. Tebliğ kapsamında iç kontrol standartları tespit edilmiştir. Kamu iç kontrol standartlarına ilişkin “idarelerin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve

değerlendirilmesinde dikkate almaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır.” açıklamasına yer verilmiştir. Söz konusu standartlar incelendiğinde personel performansının iyileştirilmesi ve kamu yönetim sisteminde ödül/teşvik mekanizmalarının geliştirilmesi, stratejik planlar çerçevesinde idare yapısına uygun özel hedeflerin belirlenip personele duyurulması gibi meselelere vurgu yapıldığı görülmektedir (KİKST, 2007). Söz konusu meseleler yeni kamu yönetimi anlayışı ile PEB sistemi açısından fazlasıyla önem arz etmektedir. Öyle ki, bireysel performansın ödül/teşvik mekanizmaları ile desteklenmesi ve kurum içi performans kültürünün yaygınlaştırılması PEB sisteminin uygulamada anlam kazanması için gerekli olan şartlar olarak değerlendirilmelidir.

KMYKK iç kontrol sistemini “ön mali kontrol” ve “iç denetim” şeklinde düzenlemiştir. Ön mali kontrol KMYKK’da “*Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur*” şeklinde bir tanımlamaya yer verilmiştir (KMYKK, 2003: madde 58).

Ön mali kontrol kapsamında idarelerin; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin meselelerin bütçe mevzuatına uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanımına yönelik meselelerde kontroller gerçekleştirilir (Pehlivan, 2022: 192).

İç denetim ise ön mali kontrol sistemine göre danışmanlık faaliyetlerinin daha ön planda olduğu bir faaliyettir. Öyle ki, idarelerin stratejik planları ve bütçelerini üst politika belgelerine uygun bir şekilde hazırlama ile tahsis edilen kaynakları etkili, verimli ve ekonomik kullanma sorumluluğu üst yöneticiye verilmiştir. Üst yöneticiler ise bu sorumluluğu iç denetçiler aracılığı ile yerine getirirler (KMYKK, 2003: madde 11).

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir” (KMYKK, 2003: madde 63).

İç denetim, genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde üst yöneticiye sağlanan danışmanlık faaliyetleridir ve bu özelliği ile PEB sistemi açısından ön mali kontrol sistemine göre ayrı bir önem arz etmektedir. PEB sisteminin işleyişi kurumlardaki yönetim anlayışının iyileştirmesine yönelik

dinamik değerlendirmeleri içermektedir. İ denetimi gerçekleştiren denetçilerin görevleri arasında idarelerin yönetim ve kontrol yapısını değerlendirmek belirtilmiştir (KMYKK, 2003: madde 64).

3.4.2. Türkiye’de Bütçenin Dış Denetimi

Türkiye’de dış denetim Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Sayıştay’a ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek denetimlere ilişkin konulara Anayasa, 5018 sayılı KMYKK ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda yer verilmiştir.

Anayasanın 160. maddesinde “*Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir*” ifadesine yer verilmiştir.

KKMYKK madde 68 ise “*Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır*” denilmiştir.

Dış denetim gerçekleştirilirken uluslararası denetim standartlarına dikkat edilmesi gerekliliği hükme bağlanmıştır. Bu standartlar göz önünde bulundurulacak şekilde dış denetim;

- a) “*Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti*”
- b) “*Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi*” suretiyle gerçekleştirilir (KMYKK, 2003: madde 68).

Sayıştay denetimi düzenlilik denetimi ile performans denetimini içermektedir. Düzenlilik denetimi de kendi içerisinde mali denetim ve uygunluk denetimi olarak ayrılmaktadır. Mali denetim mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi içermektedir. Mali denetimlerin gerçekleştirilmesinde idarelerin hesap ve işlemleri, mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınır. Uygunluk denetimi ise idarelerde gelir, gider ve mallara ilişkin hesaplar ile işlemlerin kanunlara ve hukuki düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesini ifade etmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 2).

Gerek KMYKK'da gerek Sayıştay Kanunu'nda belirtilen düzenlilik denetiminin PEB sistemine etkisi veri sistemlerinin doğruluğunun denetimi ekseninde önemli olmaktadır. Öyle ki, sonuç-çıktı odaklı olan PEB sisteminde kamu mali yönetimine ilişkin doğru ve gerçekçi verilerin elde edilmesi özellikle mali saydamlığa ve uzun vadeli planlamaya hizmet etmektedir. Bununla birlikte PEB sisteminin tamamlayıcı unsuru konumundaki dış denetim performans denetimine dayanmaktadır.

Performans denetimi, idarelerde etkin kaynak kullanımını temin etmek amacıyla hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilir. Performans denetimleri faaliyet sonuçlarının belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak denetlenmesine dayanır (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 36). Yani, performans denetimlerinin gerçekleştirilmesinde idareler için belirlenen performans göstergeleri esas alınır (KMYKK, 2003: 9). Bu yönüyle stratejik planların doğru hazırlanması, içeriklerinde performans göstergelerini de barındırması açısından bütçenin denetimi için de önemli olmaktadır.

Performans denetimi uygulamada; stratejik planların değerlendirilmesi, performans programlarının değerlendirilmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülüp değerlendirilmesi ve faaliyet raporlarının değerlendirilmesini içermektedir. Beş yıllık dönemler için hazırlanan stratejik planların mali yıl için uygulama planı performans programları ile ortaya konulmaktadır. Bu nedenle stratejik planlar ile performans programlarına yönelik performans denetimleri aynı eksen etrafında gerçekleştirilir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 17).

Stratejik planlar ile performans programlarının ortak değerlendirme kriterleri; mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama şeklindedir. Stratejik planlara ilişkin değerlendirme stratejik planın geçerli olduğu beş yıllık dönemde sadece bir kez yapılır. Beş yıllık dönemin sonunda ise gerçekleştirmelere ilişkin genel bir değerlendirme yapılır (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 17).

Mevcudiyet kriteri göz önüne alınarak, idarelerin stratejik plan ve performans programı hazırlayıp hazırlamadıkları denetlenir. Zamanlılık kriteri, stratejik plan ve performans programlarının ilgili mevzuatta belirtilen sürelerde hazırlanıp hazırlanmadıklarına yöneliktir. Sunum kriterinde ise idarelerin stratejik plan ve performans programı hazırlamalarına yönelik ortaya konulan yönetmelik ve rehberlerdeki genel yapı, süreç ve temel ilkelere riayet etmesi beklenir. Söz konusu rehberler genelde SBB tarafından kamu idarelerine spesifik meselelerde yardımcı olmak ve bir düzen sağlamak amacıyla hazırlanmış olan rehberlerdir. Ayrıca stratejik planların sunum kriterine göre denetlenmesinde; idarenin belirlediği misyonun kuruluş amacına uygunluğu ile stratejik amaç ve hedeflerin üst politika belgeleriyle uyumuna da dikkat edilir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 17-23).

Mevcudiyet, zamanlılık ve sunum kriterleri stratejik plan ve performans programlarına ilişkin temel kurallara riayet edilip edilmediğini ortaya koyar. Bu kriterler temel alınarak “Plan ve programlar zamanında bütçe mevzuatının temel gereklerine uygun bir şekilde hazırlanıp kamuoyunun erişimine sunulmuş mudur?” sorusu cevaplanmış olur. Bu şekilde sistemin mali saydamlık amacını ne ölçüde yerine getirdiğine ilişkin bir fikir verebilir. Ancak stratejik planlar ile performans programlarının içeriğinde yer alan detaylarına ilişkin fikir edinmek pek mümkün değildir. Bunun için ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama kriterlerinin önceki kriterleri tamamlaması performans denetimi için önemlidir.

İlgililik kriteri stratejik planlarda yer alan hedefler ile amaçlar arasındaki bağlantının kurulabilirliğine ilişkin bir kriterdir. Örneğin sosyal güvenlik sisteminde gelir-gider farklarını kapatma amacına yönelik hedef, kayıt dışı istihdam ile mücadele olabilir. Söz konusu hedef, amaca hizmet etmekle ilgilidir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 20). Öte yandan örneğin, akademik personelin performansını artırmak amacına yönelik hedef, öğrenci kontenjanını artırmak olamaz. Böyle bir durumda hedef ile amaç arasındaki uyum kurulamamaktadır.

Performans programları için ilgililik kriterine göre yapılacak bir denetimde ise öncelikle performans hedeflerinin çıktı veya sonuç odaklı olup olmadığına bakılır. Çıktı üretilen mal ve hizmeti, sonuç ise mal ve hizmet üretiminin etkisini ölçmeye yöneliktir. Şayet çıktı veya sonuç odaklı hedefler belirlenmediyse ilgililik değerlendirmesine devam edilmez ve değerlendirme yapılamadığı raporlanır. Çıktı veya sonuç odaklı hedeflerin varlığı durumunda iki aşamada değerlendirme gerçekleştirilir; performans hedefinin stratejik hedefler ile uyumunun ve performans göstergelerinin performans hedefi ile uyumunun değerlendirilmesi. Stratejik amaç-stratejik hedef-performans hedefi uyumunun temini bütçenin planlama aracı olma işlevi için ve plan-bütçe ilişkisinin kurulabilmesi için önem arz etmektedir. Performans göstergelerinin hedefler ile ilgisiz tespit edilmesi ise PEB sisteminin temel işleyiş prensibine aykırı olacaktır. Bu durumda, kaynak tahsisi sürecinde performans ile bağlantı kurulamayacak veya kurulsu bile yanıltıcı nitelikte olacaktır. Aslında ilgililik kriteri sağlanmadan ölçülebilirlik ve iyi tanımlama kriterlerinin bir anlamı olmamaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 19-20).

Ölçülebilirlik, belirlenen performans göstergelerinin ölçülebilir nitelikte olmasına yönelik bir kriterdir. Performans göstergeleri başlığında belirtildiği üzere SBB tarafından hazırlanan rehberde gerek anahtar göstergeler gerek alt program performans göstergeleri ölçülebilir olmalıdır. Ölçülebilir olmayan kriterler her şeyden önce mali saydamlık hedefine tam olarak hizmet etmemektedir. Ölçülebilirlik kriterine göre değerlendirmenin yapılabilmesi için öncelikle ilgililik değerlendirmesinin yapılmış olması gerekir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 20). Öyle ki, amaç-hedef-gösterge ilişkisi kurulamadıkça göstergelerin ölçülebilir olması herhangi bir anlam ifade etmemektedir.

İyi tanımlama kriteri ise gerek stratejik planlarda yer hedeflerin gerek performans programlarında yer alan hedef ve göstergelerin sade ve anlaşılır olmasına ilişkindir. İdareler söz konusu belgelerde neyi başarmak istediklerini açık bir şekilde tanımlamalıdır. Aksi takdirde yanlış raporlama sorunu ortaya çıkabilir veya kamuoyunca yanlış değerlendirmelerin yapılmasına neden olunabilir. Örneğin, spor tesislerine erişilebilirliği artırmak hedefine yönelik olarak belirlenmiş, spor tesislerinde faydalanan ücretsiz seans sayısındaki artış gibi bir gösterge iyi tanımlanmış kabul edilebilir. Ancak örneğin, şehirdeki düzenli yaşam alanlarını artırmak hedefine ilişkin, tanımlanan düzenli yaşam alanındaki artış göstergesi belirlenebilir. Bu durumda şayet düzenli yaşam alanı ile ne kastedildiği açıklanmışsa iyi tanımlanmış kabul edilebilir, aksi durumda düzenli yaşam alanı ile neyin kastedildiği anlaşılmayabilir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 21, 27). Özellikle teknik meselelerde sadece söz konusu meselenin uzmanları tarafından anlaşılmaya müsait terimlerin yoğun kullanılması ve gerekli açıklamalara yer verilmiyor olması mali saydamlık ilkesi ile örtüşmemektedir.

Ölçülebilir olmadığına kanaat getirilen performans hedef ve göstergeleri iyi tanımlama kriterine göre bir değerlendirmeye tabi tutulmaz (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 27). Görüldüğü üzere stratejik planlar ile performans programları için geliştirilen; ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama kriterleri birbirini tamamlayan bir yapıda değerlendirilmiştir. Buradan yola çıkarak; mevcudiyet-zamanlılık-sunum kriterleri ile ilgililik-ölçülebilirlik-iyi tanımlama kriterlerinin birbirlerini tamamlayan bir bütünü parçaları olduğu söylenebilir.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek performans denetimlerinin bir diğeri faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesidir. Söz konusu değerlendirmede esasen veri kayıt sistemleri üzerinden gerçekleştirilir. Burada temel hedef, idarelerce raporlanacak verilerde kritik bir hata olmasının mümkün mertebe önüne geçmektir. Bu hedefe yönelik olarak yeterli kontrol sistemlerinin kullanılıp kullanılmadığına dikkat edilir.

Veri kayıt sistemlerine ilişkin değerlendirmenin yapılması faaliyet raporlarına bağlı değildir. Yani, idareler tarafından idare faaliyet raporlarının yayımlanmamış olması Sayıştay tarafından söz konusu değerlendirmenin yapılmasına engel teşkil etmez. İdareler faaliyet raporlarını yayımlamadan önce de faaliyetlerinin performansını süreç içi izlemeye uygun olarak ölçmelidir. Buna göre idarenin faaliyetlerinin performansını izlemeye yönelik bir sistem kurup kurmadığının ve şayet kurulduysa sistemin uygunluğunun değerlendirilmesi mümkündür. Buna göre değerlendirme veri kayıt sistemlerinin mevcudiyeti, uygunluğu veya güvenilirliği üzerinden gerçekleştirilebilir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 28-31).

Sayıştay performans denetimlerinin sonuncusu ise faaliyet raporlarının değerlendirilmesi olarak belirtilmiştir. Faaliyet raporlarının değerlendirilmesinde de stratejik planlar ile performans programlarında olduğu üzere bazı kriterler belirlenmiştir. Bunların bir kısmı stratejik plan ve performans programları ile aynıdır. Faaliyet raporlarının değerlendirilmesi yönelik kriterler;

mevcudiyet, zamanlılık, sunum, tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ikna edicilik şeklindedir. Mevcudiyet, zamanlılık ve sunum kriterleri stratejik plan ve performans programlarında belirtildiği ile aynı içeriktedir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 35). Kısaca, faaliyet raporlarının şekil ve içerik bakımından ilgili mevzuata uygun ve belirtilen zamanda yapılıp yapılmadığının değerlendirilmesidir.

Tutarlılık kriteri, stratejik planlar ile performans programlarında yer alan ve değerlendirmeler sonucunda uygun olduğu kanaatine varılan stratejik hedefler ile performans hedef ve göstergelerinin faaliyet raporlarında da aynı şekilde gösterilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Öyle ki, stratejik planlar ile performans programlarında başka, idare faaliyet raporlarında başka performans göstergelerine yer verilmesi izleme ve değerlendirme sürecini anlamlı bir şekilde yapılmasını zedeleyecektir. Doğrulanabilirlik kriterinde ise söz konusu hedef ve göstergelerin veri kayıt sistemlerinden elde edilen en son bulgularla uyumluluğu göz önüne alınır (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 37-38).

Geçerlilik veya ikna edicilik, planlanan ve gerçekleşen performans arasında meydana gelen sapmaya ilişkin belirtilen nedenlerin geçerliliğini değerlendirmek için belirtilen kriterdir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 38). 2021 yılında SBB tarafından yönetmelikte idare faaliyet raporlarının, mali bilgiler başlığı altında hedef ve göstergeleri ile bunlara ilişkin sapmaların nedenlerini içermesi gerektiği hüküm altına alınmıştır (Cumhurbaşkanlığı Yönetmeliği, 2021: madde 18).

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik ve performans denetimleri sonucu hazırlanan raporlar idareler itibariyle birleştirilerek denetim raporları düzenlenir. Hazırlanan raporların bir örneği ilgili kamu idaresine, üst yönetici tarafından otuz gün içerisinde cevaplandırması üzerine gönderilir. İdarelerden alınan cevaplar dikkate alınarak denetim raporları yeniden düzenlenir ve Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Nihayetinde dairelerden alınan görüşler çerçevesinde dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve TBMM'ye sunulur (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 38).

KMYKK madde 41'de *“Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Cumhurbaşkanlığına gönderir”* ifadesi yer almaktadır. Bu madde gereği idarelerce Sayıştay'a gönderilen idare faaliyet raporları, Sayıştay performans denetiminin bir parçası olarak belirtilmiş faaliyet raporlarının değerlendirilmesi aşamasında bahsedilen kriterler ekseninde değerlendirilir. Değerlendirme sonucu oluşturulan rapor, faaliyet genel değerlendirme raporudur.

Türkiye’de performans denetimleri stratejik planlar ile performans programlarında yer alan performans göstergeleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (KMYKK, 2003: madde 9). Sayıştay performans denetimleri herhangi bir mali veya hukuki sorumluluk da doğurmamaktadır (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 7).

Performans denetimi kapsamına alınmamış olmamakla beraber 2020 yılı itibariyle yayımlanmaya ve TBMM’ye sunulmaya başlanan bir başka denetim konu denetimidir. Konu denetimi; şeffaflık, hesap verilebilirlik ve iyi yönetimin tesis edilebilmesi için kamu faaliyetlerinin sistematik bir değerlendirmesidir. Konu denetimleri, etkinlik, verimlilik veya ekonomiklik hedeflerine yönelik birden fazla sektör, kurum veya alanı içerebilir. Denetimler aynı zamanda kurum faaliyetlerinin iyi yönetim ilkelerine uygunluğunu da içermektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2021: 1).

Sayıştay konu denetim yetkisini Sayıştay Kanunu’ndan almaktadır. Sayıştay Kanunu madde 6’da yer alan *“Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilir”* ifadesi konu denetimlerinin yasal dayanağıdır.

Konu denetimleri yapılırken üç farklı denetim yaklaşımı izlenebilir. Bunlar; sistem odaklı yaklaşım, sonuç odaklı yaklaşım ve sorun odaklı yaklaşım şeklindedir. Sistem odaklı yaklaşımda iyi yönetim sisteminin var olup olmadığının incelendiği bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımda daha çok sorumlulukların ne derecede belirlendiği veya bilgi akışının ne ölçüde sağlanabildiği gibi sorular üzerine yoğunlaşmaktadır. Sonuç odaklı yaklaşım isminden anlaşılacağı üzere hedef ve amaçları yerine getirme düzeyine yöneliktir. Sorun odaklı yaklaşım ise kamusal faaliyetin başlangıç noktasında ne gibi sorunların olduğu, sorumluların bunu ne derecede çözebileceği ile sebep ve sonuçlarının ne olabileceğine ilişkin bir yaklaşımdır. Denetimlerin yapılmasında söz konusu yaklaşımlardan birisi veya hepsi tercih edilebilir (Sayıştay Başkanlığı, 2021: 6-7).

Denetim konuları tespit edilmesinde, denetim gruplarının araştırmaları sonucu ortaya konulan teklifler önem sırasına göre değerlendirilir. Elbette önem ile kastedilen sadece faaliyetlerin maliyet boyutu değildir. Kamu harcamaları içerisinde çok ciddi bir paya sahip olmayan kimi konuların sosyal-ekonomik önemi fazlasıyla büyük olabilir. Konu denetim teklifleri hazırlanılırken; denetimin amacı, denetim süreci hakkında bilgi, konunun önemi, denetimin riskleri ve denetlenebilirliğe yer verilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2021: 13).

Denetimler gerçekleştirilirken INTOSAI tarafından hazırlanan ISSAI raporları başta olmak üzere diğer uluslararası standartlardan, akademik çalışmalardan ve iç kontrol sistemlerinden yararlanır. Denetim ekipleri, çalışmaya ilişkin sonuçları sürekli gözden geçirmekten ve edinilen bilgi ve belgelerin kalitesini kontrol etmekten sorumludur (Sayıştay Başkanlığı, 2021: 57).

Denetimler sonucu “Konu Denetim Raporu” hazırlanmaktadır. Rapor TBMM ile denetlenen konunun kapsamındaki ilgili kurumlara gönderilir ve ayrıca kamuoyuna da duyurulur. Raporun ilgililere sunulmasıyla konu denetim süreci sona ermemektedir. Sonrasında bir izleme süreci başlatılır. Konu denetimleri ile kamu kesiminin performansına ve hesap verilebilirliğine katkı sağlamayı amaçlayan Sayıştay, denetimin muhataplar üzerinde nasıl etkileri olduğunu izlemektedir. Özetle izleme süreci kurumlara sunulan ve ilgililerce kabul eden öneriler sonucu ne ölçüde harekete geçildiğini değerlendiren bir süreçtir (Sayıştay Başkanlığı, 2021: 63).

Sayıştay Başkanlığı 2024 yılı itibariyle 2020 yılında bir 2022 yılında iki tane konu denetimi gerçekleştirmiş ve yayımlamıştır. Denetimlerin konusu 2020 yılı için “*Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Gerçekleştirilmesine Yönelik Hazırlık Süreçlerinin Değerlendirilmesi*”, 2022 yılında ise “*Taşkın Risk Yönetimi*” ve “*Plastik Atık Yönetimi*” şeklindedir.

3.5. Program Bazlı Performans Bütçe Sistemi ile Hedeflenenler

PBPPB, PEB sisteminin yerine geçen başka bir bütçe sistemi değildir. Sistem yine PEB sistemi olarak devam etmektedir. Bu nedenle PEB sisteminden program bütçe sistemine geçildiği gibi bir kaniya kapılmak yanlış olacaktır. Yeni uygulama ile bütçe tasnif yapısına program yapısı dahil edilmiştir. Böylelikle analitik bütçe sınıflandırması PEB sisteminin gerekliliklerine daha uygun bir hale getirilmiştir.

PBPPB’ye geçiş ile hedeflenenler üç ana başlık altında incelenebilir. Bunlar; girdi odaklı alışkanlıkların terk edilmesi, kamu maliyesinin takibinin ve planlamasının kolaylaştırılması ile mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi şeklindedir.

3.5.1. Girdi Odaklı Alışkanlıkların Terki

PEB sistemi çok yıllık bütçeleme ile ilişkili olarak; üst politika belgeleri-performans bilgileri-bütçe kaynak tahsisi ilişkisini kurmaya yönelik dinamik bir sistemdir. Söz konusu ilişkinin kurulamaması sistemin girdi odaklı bir sistemden farklılaşamamasına neden olacaktır.

SBB tarafından hazırlanan “2021-2023 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi”nde 2003 yılında KMYKK ile geçiş yapılan Stratejik Planlamaya Dayalı PEB Sistemine rağmen çıktı odaklı bir bütçe sisteminin tesis edilemediği şu şekilde belirtilmiştir: “5018 sayılı Kanunla getirilen performans esaslı bütçeleme uygulamalarıyla analitik bütçe sınıflandırması birlikte değerlendirildiğinde; üst politika belgelerinde belirlenen amaç ve hedefler ile analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan bütçeler arasında yeterli düzeyde ilişki kurulamadığı, stratejik planlar ve performans programları yoluyla üretilen performans bilgisinin bütçeleme ve karar alma süreçlerine dâhil edilemediği görülmüştür. Kaynak tahsisi kararlarında çoğunlukla girdilere odaklanılması nedeniyle performans

esaslı bütçeleme tam olarak uygulanamamış, bütçe sistemi klasik bütçe yaklaşımına benzer özellikler göstermeye devam etmiştir.”

Yukarıdaki açıklamadan çıkarılabilecek sonuç; Türkiye’de PEB sistemi çıktı odaklı modern bir bütçe sistemi olma özelliğini tam olarak gösterememiştir. Bu nedenle PEB sisteminin daha etkin uygulanabilmesi için PBPB’nin hayata geçirilmesi kararlaştırılmıştır (SBB, 2020: 12).

Klasik bütçe yaklaşımının alışkanlıklarından, PEB sistemine geçiş; kamu hizmet sunumuna ilişkin bilgiler ile bütçe kaynak tahsisi ve üst politika belgeleri arasında bir bağ kurarak mümkün olacaktır. Program tasnifleri aracılığıyla kamu faaliyet ve projelerinin izlenmesi ve değerlendirilmesi kolaylaştırılarak söz konusu bağın kurulması hedeflenmektedir.

3.5.2. Bütçenin Kamu Maliyesini Planlama İşlevinin Kuvvetlendirilmesi

Program tasnifleri ile sınırlı kamu kaynaklarının öncelikli programlara tahsisinin kolaylaştırılması hedeflenmektedir (SBB, 2020: 12). Öyle ki, harcama önceliklerinin tespit edilebilmesi çeşitli faaliyet ve projelerin bir bütün halinde değerlendirilebilmesine bağlıdır. PEB sisteminin bu hedefe yönelik en önemli aracı stratejik planlamadır. Ancak stratejik planların düzenli aralıklarla hazırlanıyor olması hedefe ulaşmada etkili olmaktan uzaktır. Stratejik planların, diğer üst politika belgeleri, performans programları ve performans göstergeleri ile uyumlu bir şekilde hazırlanmaması planları bürokratik bir iş yükü olmakla sınırlı bırakacaktır.

Stratejik planlar ile performans programları ve göstergelerin uyumunun; program tasnifleri ile artırılması hedeflenmektedir. Yeni uygulama ile stratejik planlarda tespit edilen amaç ve hedefler, programlar, alt programlar, faaliyet ve projeler ile bunlara ilişkin göstergeler arasında hiyerarşik bir düzenin oluşturularak bütün olarak kamu maliyesinin planlamasını kolaylaştırılması beklenmektedir.

3.5.3. Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi

Gerek mali saydamlık gerek hesap verilebilirlik demokratik sistemlerin işleyişinde önemli faktörler olmakla beraber aynı zamanda mali disipline de önemli katkılar vermektedir. Her iki faktörün güçlü bir şekilde tesis edilmesi, kamu idarelerinin etkin, ekonomik ve verimli mal ve hizmet sunumunu tetikleyici rol oynamaktadır.

“Yeni Ekonomi Programı Dengeleme-Disiplin-Değişim 2019-2021” başlıklı Orta Vadeli Program’da; *“Kamu kaynaklarının kullanımının etkinliğini takip etmeyi kolaylaştıracak, şeffaflığı ve hesap verilebilirliği artıracak program bazlı performans bütçeleme hayata geçirilecektir”* ifadesine yer verilmiştir. Buna göre, PBPB ile şeffaflığın, dolayısıyla mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi hedeflenmektedir.

Daha önce bahsedilen bir hususun tekrar hatırlatılması faydalı olacaktır. Mali saydamlık ve hesap verilebilirlik, PEB sisteminin sadece bir hedefi niteliğinde değildir. Her iki faktör de aynı zamanda sistemin etkin işleyişinde önem arz etmektedir. Buna göre, kamu mali yönetiminde var olan mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin derecesi sistem ile hedeflenenleri yerine getirmeyi kolaylaştıracaktır.

3.6. Program Bazlı Performans Bütçe Sistemi ile Hedeflenenlere Ulaşmada Türk Bütçe Sisteminde Yer Alan Mekanizmaların Değerlendirilmesi

OECD ülkelerinin çoğunda PEB sisteminin temel amacı, mali saydamlığa ve hesap verilebilirliğe katkı vermek olarak belirlenmiştir. Türkiye’de de benzer şekilde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik temelinde hedefler belirlenmiştir. Bununla birlikte bütçe sisteminin girdi odaklı alışkanlıkları terk etmede yetersiz kaldığı görülmüş ve sistemin çıktı odaklı işleyişi de hedefler arasına dâhil edilmiştir. Öyle ki, PEB sistemi çıktı odaklı bir sistemdir, girdi odaklı alışkanlıklara devam edildiği müddetçe sistemin uygulanışı kâğıt üzerinde olmakla sınırlı kalacaktır. Bir diğer hedef ise bütçenin uzun vadeli bir planlama aracı olarak kullanılma işlevinin kuvvetlendirilmesi veya bir başka deyişle kamu maliyesinin izlenip değerlendirilmesinin kolaylaştırılması hedefidir.

Söz konusu hedeflere ulaşmada 2. Bölüm’de üzerinde durulan başarı faktörleri etkili olmaktadır. Bu faktörlerin Türk bütçe sistemi içerisindeki yapılanmasına ve işleyişine bu bölümün başında değinilmiştir. Bu başlık altında ise bu faktörlerin, sistem ile hedeflenenlere etki gücü değerlendirilecektir. “Program tasnif yapısına geçilmesi ile PBPB sistemi hedeflere ne ölçüde hitap etmektedir?” sorusu üzerinden değerlendirmeler yapılacaktır.

3.6.1. Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirlik Hedefine Yönelik Değerlendirme

2021 öncesi, Türkiye’de analitik bütçe sınıflandırmasında program yapısının bulunmaması sistemin başarı faktörlerinden birinin eksikliğine işaret etmektedir. 2021 senesinde PBPB uygulamasına geçilerek söz konusu eksiklik giderilmiştir. PBPB uygulaması mali saydamlığa olumlu katkı verebilecek bazı hususları içermektedir:

- Analitik bütçe sınıflandırmasında programlar itibariyle tasniflere yer verilmesiyle; kaynakların hangi programlara hizmet eden alt programlara, alt programların hedefleri doğrultusunda hangi faaliyet ve projelere aktarılmıştır gibi soruların değerlendirilmesinin kolaylaşması beklenmektedir.
- SBB performans göstergelerinin sayısında bir sınır olması gerektiğini belirtmiştir. Performans göstergelerinin sayısına bir sınırlama getirilmiş olması (en az bir en fazla beş) veri kalabalığını önlenmesi açısından önemli bir gelişmedir.

- Stratejik planlar; idarelerin misyon ve vizyonlarını, temel hedef ve önceliklerini, kaynak dağılımlarını, performans göstergelerini ve performans verilerinde temel teşkil eden bilgileri içerecek şekilde dizayn edilmiştir.
- Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu gibi belgelerin düzenli bir şekilde kamuoyu ile paylaşılacağı ve bu raporların sade ve anlaşılır olması gerektiği belirtilmiştir. Söz konu belgelerin kamuoyunca erişilebilir olması mali saydamlık hedefi açısından önem arz etmektedir.
- Göstergelere ilişkin; açıklık ve anlaşılabilirlik, uluslararası boyutta ve yıllar itibariyle kıyaslanabilirlik, çıktı-sonuç göstergelerine ağırlık vermek gibi standartlara yer verilmiştir. Böylelikle kamuoyunca yapılacak değerlendirmelerin kolaylaşacağı düşünülmektedir.

Mali saydamlığın en önemli boyutunu bütçe saydamlığı oluşturmaktadır. Öyle ki, kamuoyu salınan vergiler ile kamu harcamalarının boyut ve bileşenlerini bütçe aracılığıyla takip eder. Türkiye’de gerek Stratejik Planlamaya Dayalı PEB Sistemi ile gerek PBPB ile hedeflenenlerin başında mali saydamlığın güçlendirilmesi gelmektedir. Bu nedenle Türkiye’nin bu konudaki durumunu yıllar itibariyle değerlendirmek sistemin mali saydamlık hedefine ulaşmadaki başarısını değerlendirmede önemli olacaktır.

Mali saydamlığa ilişkin uluslararası arenada kabul gören endeks, International Budget Partnership (IBP) -Uluslararası Bütçe Ortaklığı- tarafından yayımlanan “Açık Bütçe Endeksi (ABE)”dir. Söz konusu endeks üç parametreden oluşmaktadır. Bunlar; şeffaflık, katılımcılık ve denetim (transparency, participation, oversight) şeklindedir (IBP, 2023: 6-7). Endeks 100 üzerinden değerlendirilmektedir ve IBP tarafından yayımlanan “Open Budget Survey” raporlarında yer almaktadır. Söz konusu raporlar 2006 senesinde yayımlanmaya başlamıştır ve genelde iki sene aralıklarla yayımlanmaktadır. Aşağıdaki tabloda Türkiye’de açık bütçe endeksinin yıllar itibariyle durumu gösterilmiştir.

Tablo 5: Türkiye’de Açık Bütçe Endeksi Değerleri 2006-2023

Sene	Endeks Değeri	Değişim Oranı (%)
2006	42/100	-
2008	43/100	2.38
2010	57/100	32.56
2012	50/100	-12.28
2015	44/100	-12.00
2017	58/100	31.82
2019	51/100	-12.07
2021	55/100	7.27
2023	64/100	14.06

Kaynak: IBP, 2021: 3; IBP, 2023: 3

Türkiye’de ABE değerlerinin yıllar içindeki seyri incelendiğinde istikrarlı bir gidişin olmadığı görülmektedir. Düşüşlerin birçoğu bütçe alt belgelerinin kanunlarda belirtilen zamanda yayımlanmamış olmasından yahut belgelerin gerektiği ölçüde bilgiyi barındırmamasından kaynaklanmaktadır (IBP, 2023: 10). 81-100 puan kapsamlı düzeyde, 61-80 puan önemli düzeyde, 41-60 puan orta düzeyde, 21-40 puan minimum düzeyde ve 0-20 puan ise yetersiz düzeyde mali saydamlığa işaret etmektedir (IBP, 2008: 15). Tablo incelendiğinde Türkiye’de Stratejik Planlamaya Dayalı PEB Sisteminin uygulama dönemi boyunca endeksin orta düzeyde mali saydamlığa işaret eden 41-60 aralığında kaldığı görülmektedir. 2023 senesinde ise endeks değeri ilk defa önemli düzeyde mali saydamlığa işaret eden 61-80 aralığına yükselmiştir. Bu yükselişte, 2021 itibariyle PBPB uygulamasına geçilmesinin etkili olduğu düşünülebilir. Öyle ki, IBP tarafından hazırlanan “Open Budget Survey 2019 Turkey” raporunda (2019: 7) program yapısının bütçe sistemine dâhil edilmesi önerilmiştir. Program tasnifleri ile kamuoyunca kamu kaynaklarının ne amaçla ve nerelere aktarılacağına takibi kolaylaştırılmıştır.

Şeffaflık boyutunda sekiz bütçe belgesinin hazırlanması ve erişilebilirliği önem arz etmektedir. Bunlar; bütçe öncesi raporu, yürütme organı bütçe teklifi, yürürlüğe giren bütçe, vatandaş bütçesi, dönem içi raporlar, dönem ortası raporu, dönem sonu raporu ve denetim raporu şeklindedir. Türkiye’de bu belgelerin varlığına ve erişilebilirliğine ilişkin bilgiler 2010-2023 seneleri için Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6: Türkiye’de Sekiz Bütçe Belgesinin Durumu 2010-2023

Bütçe Belgesi	2010	2012	2015	2017	2019	2021	2023
Bütçe Öncesi Raporu	*	*	*	*	*	*	√
Yürütme Organı Bütçe Teklifi	√	√	√	√	√	√	√
Yürürlüğe Giren Bütçe	√	√	√	√	√	√	√
Vatandaş Bütçesi	X	X	X	√	√	√	*
Dönem İçi Raporlar	√	√	√	√	√	√	√
Dönem Ortası Raporu	*	*	√	√	√	*	*
Dönem Sonu Raporu	*	√	√	√	*	*	√
Denetim Raporu	√	√	√	√	√	√	√

Not: * = Geç Yayımlanmış, Online Erişime Açık Değil veya Sadece Kurum İçi Kullanıma Açık / X = Hazırlanmamış / √ = Hazırlanmış ve Erişime Açık

Kaynak: IBP, 2019: 3; IBP, 2023: 3

Görüldüğü üzere Türkiye’de sekiz bütçe belgesinin dördü için hazırlanma, erişilebilirlik veya zamanında erişilebilirlik kriterlerinde bir istikrardan bahsedebilmek mümkün değildir. Özellikle vatandaş bütçesi hazırlanması konusunda nispeten geç kalınmıştır ve 2023 senesinde de vatandaş bütçesi zamanında yayımlanamamıştır. Vatandaş bütçesi, mali saydamlığı güçlendirmek amacıyla yayımlanan, kamu bütçesinin basitleştirilmiş ve teknik olmayan bir ek belgesidir (Altuğ, 2019: 212).

IBP tarafından yayımlanan bir diğer veride ise söz konusu bütçe belgelerinin ne ölçüde bilgilendirici olduğu puanlanmaktadır. Buna göre belgelere, içeriklerindeki bilgi yeterliliği temele alınarak ayrıca 0-100 puanlar verilmektedir. Puanlamada 60-100 aralığında olan belgelerin yeterli derinlikte bilgiyi içerdiği kabul edilmektedir. Bir diğer deyişle 60 puan, belgelerin içerik bakımından kabul edilebilir asgari düzeyi olarak belirlenmiştir (IBP, 2023: 4). Aşağıdaki tabloda Türkiye’deki bu belgelere ilişkin puanlamalara yer verilmiştir.

Tablo 7: Bütçe Belgelerinin Saydamlık Puanları 2017-2023

Bütçe Belgesi	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Bütçe Öncesi Raporu	*	-	*	-	*	-	67/100
Yürütme Organı Bütçe Teklifi	-	-	58/100	-	62/100	-	67/100
Yürürlüğe Giren Bütçe	-	-	72//100	-	89/100	-	89/100
Vatandaş Bütçesi	-	42/100	-	42/100	89/100	*	-
Dönem İçi Raporlar	-	89/100	-	89/100	-	100/100	-
Dönem Ortası Raporu	-	*	-	*	-	48/100	-
Dönem Sonu Raporu	64/100	*	59/100	*	59/100	-	-
Denetim Raporu	29/100	64/100	38/100	*	38/100	-	-

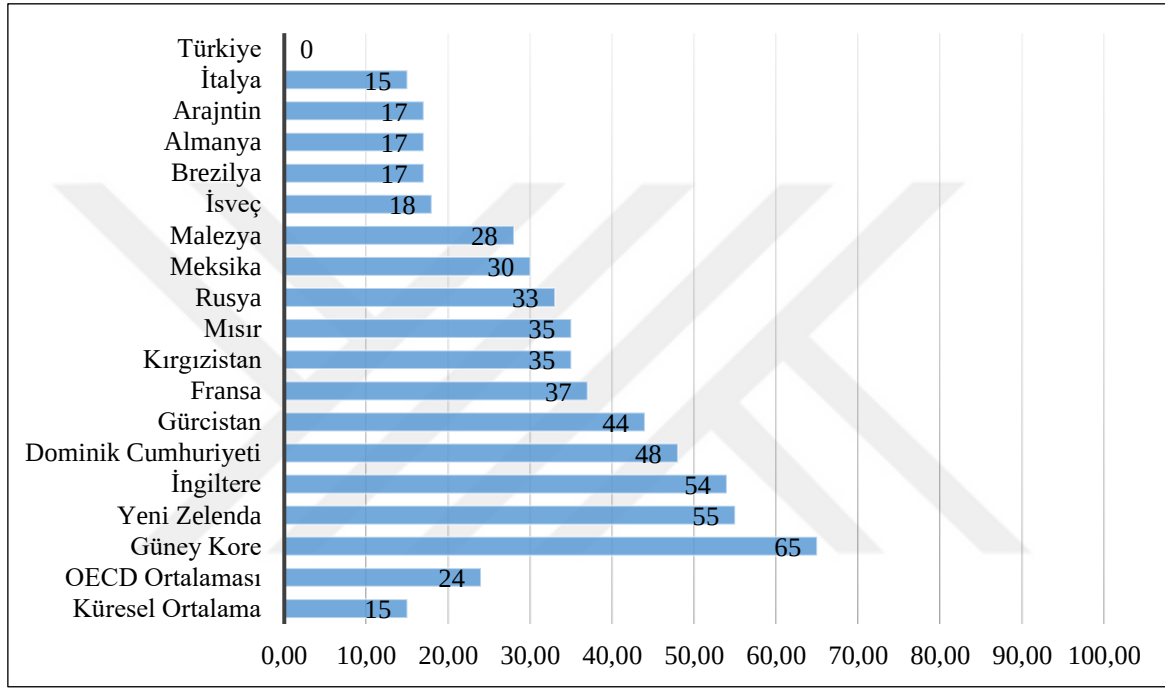
Açıklama: *=Geç yayımlanmış veya sadece kurum içi kullanıma açık / - = Veri mevcut değil

Kaynak: IBP, 2019: 4; IBP, 2021: 4; IBP, 2023: 4

Tüm seneler için her belgeye ilişkin veri bulunmamakla beraber mevcut veriler ışığında, yürürlüğe giren bütçe ile dönem içi raporlarının yeterli içeriğe sahip bir biçimde kamuoyuna sunulduğuna yönelik genel bir çıkarımda bulunulabilir. Dönem ortası raporlarında verilerin mevcut olduğu 2018 ve 2020 senelerinde belgenin geç yayımlandığı veya kamuoyuna erişimine kapalı olduğu, 2022 senesinde ise 60 sınırının altında kaldığı görülmektedir. Dönem sonu raporları ile yürütme organı bütçe teklifleri için ortalama düzeyde kalındığı söylenebilir. Denetim raporlarında 2018 senesi hariç genel olarak yeterli derinlikte bilgi sunulmadığı görülmektedir. Vatandaş bütçelerinin ise 2021 senesi hariç tam manasıyla mali saydamlığa hizmet etmediği görülmektedir.

ABE değerlerini etkileyen bir diğer unsur katılımcı bütçeledir. ABE kapsamında bütçe sürecinin farklı aşamalarına katılımın sağlanmasında halka sunulan fırsatlar değerlendirilmektedir. Bu kapsamda merkezi hükümet, yasama organı ve yüksek denetim organları 18 gösterge temelinde incelenmekte ve 0-100 arasında puanlama yapılmaktadır. 60 puan katılımcı bütçeleme açısından yeterli sınır olarak belirlenmiştir (IBP, 2023: 6). Aşağıda Grafik 1’de; küresel ortalama, OECD ortalaması, Türkiye ve seçili ülkelere ilişkin söz konusu değerler gösterilmiştir.

Grafik 1: Türkiye ve Seçili Ülke Örneklerinde 2023 Katılımcı Bütçe Değerleri (0-100)



Kaynak: IBP, 2023: 2

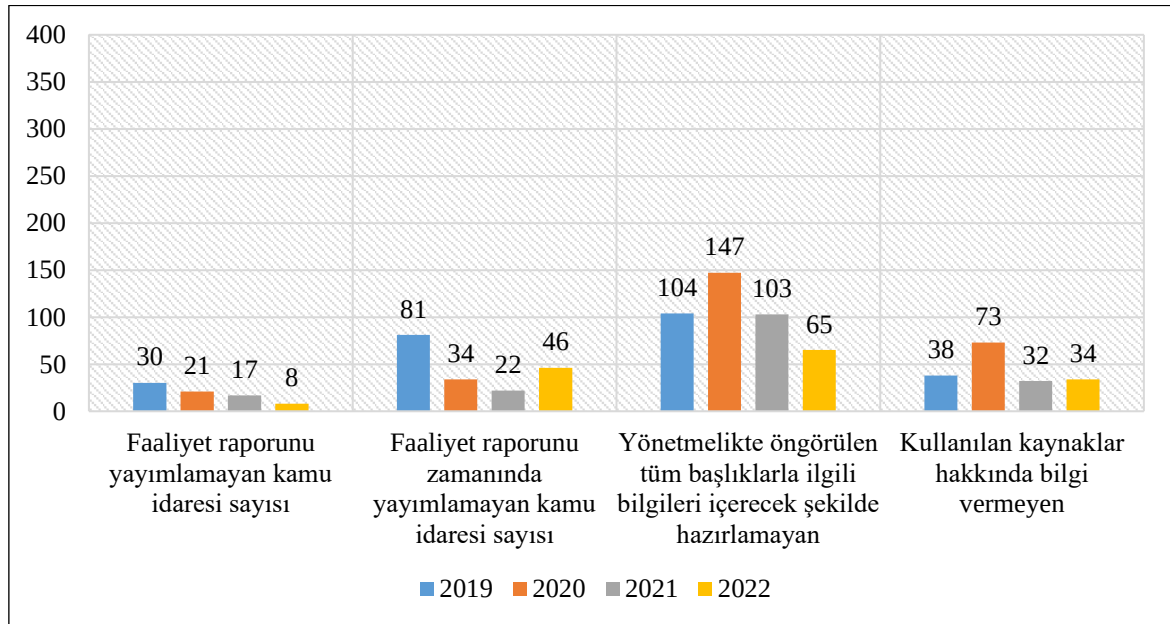
Grafik 1’de gösterildiği üzere dünyada katılımcı bütçeleme konusunda yeterli puan aralığına dâhil olan tek ülke Güney Kore’dir. Küresel ortalama ile OECD ortalaması ise 60 sınırının oldukça altındadır. Buna göre IBP tarafından yapılan değerlendirmeler merkeze alınacak olursa dünya genelinde katılımcı bütçeleme yeterli düzeyde sağlanmadığı söylenebilir. Bununla birlikte ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin bu konuda açık bir fikir vermediği de görülmektedir. Öyle ki, gelişmiş ülke kategorisinde yer alan İtalya, Almanya, İsveç ve Fransa gibi ülkelerin değerleri, Dominik Cumhuriyeti ve Gürcistan gibi ülkelerin değerlerinden daha düşük kalmıştır. Bu konuda etkili olması muhtemel bir diğer faktör ülkelerin nüfusu olarak düşünülebilir. Öyle ki, katılımcı bütçeleme esasen yerel yönetimler gibi nüfusun ve ihtiyaçların görece sınırlı olduğu yerler için uygulaması daha kolaydır.

Gerek gelişmişlik düzeyi olarak gerek nüfus olarak değerlendirildiğinde, Türkiye’nin katılımcı bütçeleme değerinin oldukça düşük olduğu gözlemlenmektedir. Öyle ki, Türkiye’de söz konusu

değer sıfırdır. Katılımcı bütçeleme, bütçe hakkını elinde bulunduran halkın bütçe sürecine dâhil olarak bütçe uygulayıcılarının kaynakları daha etkili ve verimli kullanmalarına yönelik dürtüler kazandırmaktadır. Yani, katılımcı bütçeleme mali saydamlığı kuvvetlendirmekte bu sayede mali disiplini de desteklemektedir.

Türkiye’de mali saydamlığı değerlendirmek için aynı zamanda Sayıştay tarafından hazırlanan raporların da incelenmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda, Sayıştay Başkanlığı tarafından 2023-2022-2021 ve 2020 senelerinde bir önceki bütçe dönemine ilişkin hazırlanan “Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu” bulgularının bazıları aşağıda Grafik 2 ve 3’te gösterilmiştir. Değerlendirmeler, 2022-2021-2020 ve 2019 seneleri için sırasıyla 361-315-327 ve 313 kamu idaresinin idare faaliyet raporları incelenerek yapılmıştır. Değerlendirme yapılan idare sayısındaki bu değişiklik büyük ölçüde tüm idarelerce, idare faaliyet raporlarının yayımlanmamasından ve devlet teşkilatında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2023: 6; 2022: 5; 2021: 5; 2020: 5). Tek başına bu durum dahi mali saydamlığın istenilen seviyede olmadığına bir göstergesi olarak değerlendirilebilir. Öyle ki, idare faaliyet raporları Sayıştay tarafından yapılacak denetimlerin temelini oluşturmaktadır. Ayrıca idare faaliyet raporları kamuoyunca idarelerin stratejik planlarında yer alan hedef ve amaçlarına ne ölçüde yaklaştığına ilişkin bilgi sunan belgeler niteliğindedir. Bu belgelerin bazı idarelerce hazırlanmaması veya kamuoyunca erişilebilir olmaması mali saydamlığı zedeleyici bir durumdur. Ayrıca sistemin kamu mali yönetimince bir bütün olarak içselleştirilemediğine de işaret etmektedir.

Grafik 2: Sayıştay Faaliyet Genel Değerlendirme Raporları- Sunum ve İçerik Bakımından Değerlendirme Bulguları (2022-2021-2020-2019)

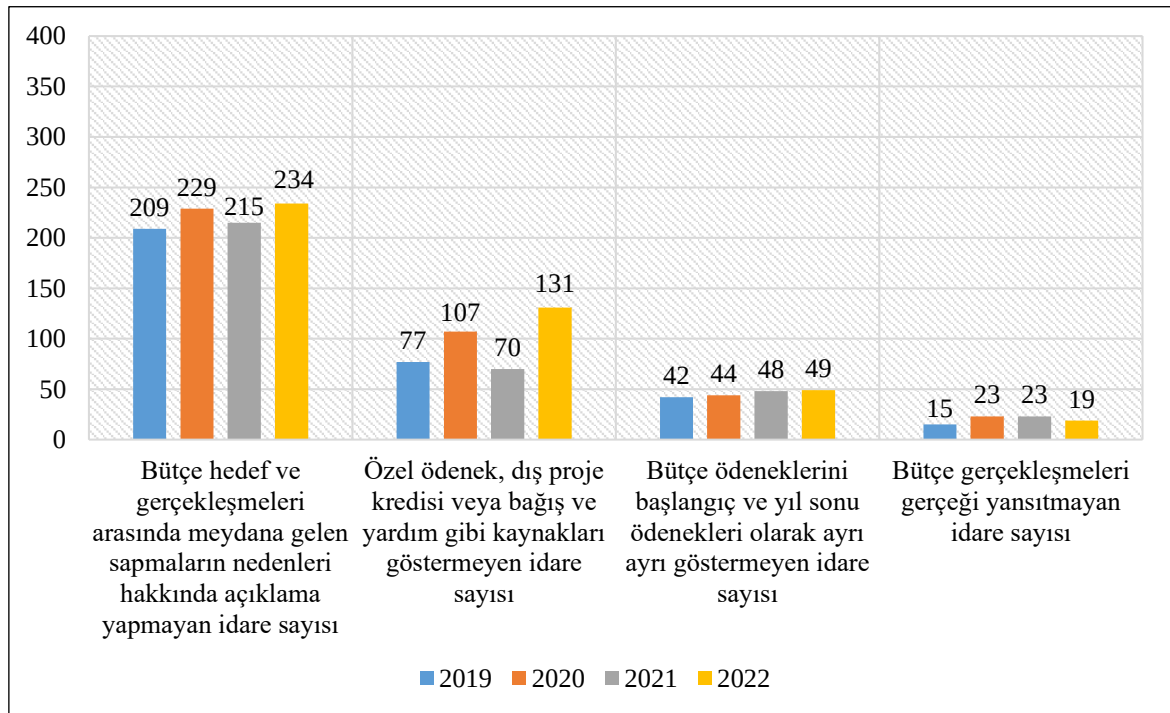


Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, 2023: 7-9.

Grafik 2’de idarelerce hazırlanan faaliyet raporlarına ilişkin değerlendirmeler yer almaktadır. Buna göre, faaliyet raporu hazırlamayan kamu idaresi sayısı dört senelik dönemde kademeli olarak azalmıştır. 2019-2021 aralığında faaliyet raporu hazırlamayan idareler büyük çoğunluğu belediyelerden, azınlığı ise genel bütçeli idarelerden oluşmaktadır. 2022 senesinde ise idare faaliyet raporlarını yayımlamayan sekiz idarenin tümü belediyelerdir. Faaliyet raporlarının öngörülen zamanlarda yayımlanması da mali saydamlık açısından önem arz etmektedir. Ancak grafik incelendiğinde faaliyet raporlarını zamanında yayımlamayan idare sayısında 2020 ve 2021 senelerindeki düşüşe rağmen 2022 senesinde tekrar bir artış olduğu görülmektedir. Söz konusu idarelerin büyük çoğunluğu, grafikte yer verilmiş dört sene için de belediyelerden, azınlığı ise genel bütçeli idarelerden oluşmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2023: 7; 2022: 6; 2021: 6; 2020: 6).

İdare faaliyet raporları, yürürlükteki kanun ve yönetmelikler gereği belirli bölümleri içermelidir. Ancak değerlendirme sonuçlarına bakıldığında, idarelerin ciddi bir kısmının söz konusu bölümlerden en az birine raporlarında yer vermediği görülmektedir. Bu idarelerin büyük bir çoğunluğu dört sene için de özel bütçeli idarelerden ve belediyelerden oluşmaktadır. Azınlıkta olmakla beraber genel bütçeli idarelerin bir kısmında da bu konuda eksiklikler olduğu belirtilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2023: 7; 2022: 6; 2021: 6; 2020: 6).

Grafik 3: Sayıştay Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu – Uygulama Sonuçlarının Raporlanması Bakımından Değerlendirme Bulguları



Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, 2023: 8-10.

Grafik 3’te ise stratejik planlar ile performans programlarında belirtilen amaç ve hedefler ile gerçekleşmeler arasındaki farkın raporlanması bakımından değerlendirmelere yer verilmiştir. Bütçe hedef ve gerçekleşmelerinin, uygun bir biçimde idare faaliyet raporları aracılığıyla açıklanması mali saydamlık hedefi açısından önem arz etmektedir.

2019-2020-2021 ve 2022 senelerine ait veriler Grafik 2’de belirtilen Sayıştay Raporları esas alınarak gösterilmiştir. Grafik 3 incelendiğinde hiçbir konuda, söz konusu dört sene içerisinde istikrarlı bir iyileşme olmadığı görülmektedir. Özellikle bütçe hedef ve gerçekleşmeleri arasındaki sapmaların nedenlerini açıklamayan idare sayısı diğer üç konuya göre fazlasıyla yüksek seyretmektedir ve değerlendirmenin yapıldığı son senede en yüksek değeri görmüştür. Dört sene için de idarelerin yarısından fazlasının söz konusu bilgiye yer vermemiş olması mali saydamlık açısından olumsuz bir durumdur.

Gerek IBP gerek Sayıştay raporlarında mali saydamlığa ilişkin veriler değerlendirildiğinde, Türkiye’de PEB sistemi aracılığı ile mali saydamlığın tam manasıyla tesis edilemediği görülmektedir. PBPB uygulamasına geçildiği 2020 senesinde Türkiye’nin ABE değerlerinde olumlu bir değişim kaydedilmiş ve devam eden artış sonucu 2023 senesinde ilk defa endeks 60 üzeri bir değer almıştır. Ancak bütçe saydamlığını etkileyen alt faktörler bazında düşünülürse sistemin, mali saydamlığı tesis etmeye yönelik detayları tam olarak benimsenememiştir.

PBPB ile hedeflenen bir diğer önemli husus hesap verilebilirliğin güçlendirilmesidir. Hükümetin hesap verilebilirliği, basitçe hükümetin performansına ilişkin sorumluluk olarak anlaşılabilir. Halk ödemekle mükellef olduğu vergilerin mümkün olan en iyi şekilde değerlendirilmesini bekler ve buna hakkı vardır; ödedikleri vergilerin etkin, verimli ve etkili bir şekilde harcandığına dair güvenceye sahip olmaları gerekir. Hükümet de halka bu konuda tatmin edici bir cevap vermelidir (Lan, 2005: 61).

Mali saydamlık ile hükümetin hesap verebilirliğinin birbirine bağlı, birbirini destekleyen faktörler olduğu düşünülmektedir. Mali saydamlık tesis edilmeden tam manasıyla hesap verebilirlikten bahsedilemeyeceği gibi hükümet, kamuya açık duruşma düzenleyerek, kamusal söylemi kolaylaştırarak ve bütçe önceliklerini vatandaş yararı ve hizmet tercihlerine göre dağıtarak bütçe sürecine dâhil olan vatandaşları harekete geçirme konusunda güçlü bir taahhütte bulunmadan mali saydamlık da tek başına bir anlam ifade etmeyecektir (Lan, 2005: 61).

Hesap verilebilirlik, hesap veren tarafın yani, bütçeyi uygulayan hükümetlerin hesap soran tarafı yani bütçe hakkını elinde bulunduran halkı yeterli ölçüde bilgilendirmesine bağlı olacaktır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, Türkiye’de hesap verilebilirliğin de mali saydamlık gibi tam manasıyla tesis edilemediği söylenebilir. Öyle ki, birçok idare tarafından kamuoyuna sunulması gereken

bilgilerin, zamanında ve yeterli içeriğe sahip bir biçimde sunulmaması sadece mali saydamlığı değil hesap verilebilirliği de zedelemektedir.

Hesap verilebilirlik, hükümetin vatandaşla karşı sorumluluğu ile sınırlı değildir. Vatandaşla karşı hesap verilebilirlik siyasi oy mekanizmasını harekete geçirerek etkili olmaktadır. Ancak tek başında yeterli olmaktan uzaktır. Aynı zamanda bürokrasinin yürütme organına, yürütme organının ise yasama organına karşı hesap verme sorumluluğunun sağlanması tam manasıyla hesap verilebilirliğin tesisinde önem arz etmektedir. Özellikle bürokrasinin ve yürütme organının hesap verilebilirliğinde sorumluluk tespiti önem arz etmektedir. Bu noktada ise bütçe tasnif yapısının önemi ortaya çıkmaktadır (Baş, 2005'ten aktaran: Bakkal ve Kasımoğlu, 2015: 48).

Analitik bütçe sınıflandırmasına program tasnif yapısının dâhil edilmesi, kamusal mal ve hizmet sunumunu kolaylaştırması bakımından mali saydamlığa olduğu kadar hesap verilebilirliğe de hizmet etmektedir. Bununla birlikte; aynı amaç veya hedefe hizmet eden faaliyetlerin programlar şeklinde tasnif edilmesi, bunlara ilişkin program sorumlularının belirlenmesi ve program-alt programlar için anahtar gösterge ve alt program gösterge ayırımına yer verilmesi de ayrıca hesap verilebilirliğin tesisinde önemli gelişmeler olarak değerlendirilebilir.

Hesap verilebilirlik ile program tasnif yapısı arasındaki ilişkiyi en net ortaya koyan örneklerden biri, Hollanda'da 2013 yılında uygulamaya konulan "Hesap Verilebilir Bütçe" uygulamasıdır. Uygulama kapsamında hesap verilebilirliğin kuvvetlendirilmesinde programlar halinde tasnife tabi tutulmuş bütçe yapısının, meclise daha anlaşılır ve kapsamlı bilgi sunmada yardımcı olacağı belirtilmiştir. Yani hesap verilebilirlik ile bütçe tasnif yapısı arasında yakın bir ilişki olduğu temelinden hareket edilmiştir. Uygulamanın ana kapsamı tek tip tasnif yapısıyla, idarelerin performans hedefleri ile gerçekleştirmeler arasındaki sapmaların ve bir bütün olarak kamusal faaliyetlerin hedeflere bütüncül katkısının analizini kolaylaştırmaktır.

Türkiye'de de benzer bir şekilde program tasnif yapısının benimsenmesi, halk adına bütçe hakkını elinde bulunduran meclise değerlendirme kolaylığı sağlaması açısından oldukça önemlidir. Ancak Grafik 3'te gösterildiği üzere denetime tabi tutulmuş 361 idarenin 215'i, yani neredeyse yüzde 65'lik bir kısmı, hedef ve gerçekleştirmeler arasındaki sapmaların nedenlerini açıklamamıştır. Ayrıca program tasnif yapısına geçildiği 2021 senesinden itibaren de bu konuda bir iyileşme söz konusu olmamıştır. Yani, program tasnif yapısı aracılığıyla hesap verilebilirliğe yönelik dolaylı bir katkı sağlanmıştır ancak gerek mali saydamlığa gerek hesap verilebilirliğe önemli ölçüde hizmet eden belgelerin gerektiği gibi sunulmaması sistemden hedeflenenlerin tam olarak elde edilememesine neden olacaktır.

3.6.2. Girdi Odaklı (Klasik Bütçe Sistemi) Bütçeleme Alışkanlıklarının Terk Edilmesi Hedefine Yönelik Değerlendirme

SBB tarafından 2021-2023 dönemine ilişkin hazırlanan bütçe hazırlama rehberinde, Türkiye’de Stratejik Planlamaya Dayalı PEB sistemine geçişe rağmen girdi odaklı bütçeleme alışkanlıklarından vazgeçilemediği belirtilmiştir. Girdi odaklı sistemlerde performans bilgisi ile kaynak tahsisi kararları arasında herhangi bir bağ olması söz konusu değildir.

Girdi odaklı alışkanlıkların terk edilmesinin iki açıdan mümkün olacağı düşünülebilir. İlk olarak PEB sisteminin alt modellerinden olan doğrudan PEB modeli ile yönetsel PEB modelin benimsenmesi, çıktı odaklı bir yaklaşımın benimsenmesinde kullanılabilir. Öyle ki, doğrudan PEB modeli performans bilgisi ile kaynak tahsisi arasında ilgili bütçe kanunları aracılığı ile sıkı bağ kurmayı içermektedir. Ancak daha önce bahsedildiği üzere OECD ülkelerinin hiçbirinde doğrudan PEB modeli uygulanmamaktadır. Bu durumun altındaki neden modern kamu mali yönetiminin doğrudan modelde olduğu gibi katı kurallara izin verecek yapıda olmaması şeklinde düşünülebilir. Örneğin, milli savunma programında merkezi hükümetin hedef ve amaçları yerine getirecek bir performans ortaya koymadığı bir durumda, doğrudan PEB modelinin bir gereği olarak bir sonraki mali yılda söz konusu programa bütçeden daha az kaynak tahsisi yapılması gerekmektedir. Ancak milli savunma hizmetleri tam kamusal mal ve hizmet niteliğindedir. Yani devlet eliyle yeterince sunulmadığı takdirde piyasa aracılığı ile sunumu mümkün olmayacaktır. Ayrıca yetersiz performansın altındaki sebebin yetersiz kaynak tahsisinden kaynaklanabileceği de unutulmamalıdır.

OECD yönetsel PEB modelini, kamu idarelerinin performansını artırmaya yönelik çabaları ile kaynak tahsisi arasında bir bağ oluşturmayı içeren bir model olarak belirtmiştir (OECD, 2018: 6). Bu modelin yeni kamu yönetimi anlayışına daha uygun olduğu ve pratik olarak uygulanması doğrudan modele göre daha rasyonel olacağı düşünülmektedir. Aynı zamanda çıktı veya sonuç odaklı bütçeleme alışkanlıklarının kamu idarelerinde yaygınlık kazanmasında da etkili olacağı düşünülebilir. Yani performans kültürünün kamu idarelerinde yaygınlık kazanmasında da etkili olması beklenebilir.

Türkiye’de program tasnif yapısına geçilmiş olmakla beraber kaynak tahsis ile performans bilgileri arasında herhangi bir bağın oluşmasına yönelik bir düzenlemeye gidilmemiştir. Böyle bir durumda çıktı odaklı bütçeleme anlayışının kamu mali yönetiminde program tasnifleri aracılığı kendiliğinden kurulmasını beklemek doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

Çıktı odaklı alışkanlıkların benimsenmesine katkı sağlayacak ikinci faktör ise bütçe denetim yapısı ile kamu idarelerinde performans kültürünün yaygınlaştırılması olacaktır. Bu ise girdi odaklı denetim yapısından çıktı odaklı performans denetimlerinin artırılması ile mümkün olacaktır. Bu nedenle sistemin çıktı odaklılık derecesi değerlendirilirken, denetim yapısının PEB sistemine

uygunluğu da değerdendirilmelidir. Bir diğer deyişle çıktı, sonuç veya performans odaklı bir bütçeleme için aynı şekilde çıktı, sonuç veya performans odaklı bir bütçe denetim yapısının tesis edilmesi önem arz etmektedir.

Bütçe denetimi bir bütün olarak PEB sistemi açısından önemli olmakla beraber, özellikle performans denetimleri sisteminin esas tamamlayıcısı konumundadır. Türkiye’de üst yöneticilere kaynakları etkili, verimli ve ekonomik kullanma sorumluluğu iç kontrol sistemi aracılığı ile getirilmiştir. Üst yöneticilerin bu sorumluluğu Bakana, onun sorumluluğu ise Cumhurbaşkanına karşıdır. Söz konusu sorumluluğun iç kontrol sistemleri ile sağlanması yürütme organının kendi içerisinde hesap verme sorumluluğunun ve bununla ilişkili olarak performans kültürünün oluşması bakımından elbette değerlidir. Ancak, iç denetimler esasen bir danışmanlık faaliyetidir ve hesap verme sorumluluğun tesisinde performans denetimleri kadar etkili olması beklenemez.

Türkiye’de Sayıştay’ın stratejik plan ve performans programlarına yönelik performans denetimlerinin, gerçek manada bir performans denetimi olduğunu söylemek güçtür. Zira denetimler; hazırlanması gereken belgelerin hazırlanıp hazırlanmadığı, bu belgelerin içeriklerinde belirli kriterlerin göz önüne alınıp alınmadığı, veri kayıt sistemlerinin varlığı ve uygunluğu ile idarelerce hazırlanan faaliyet raporlarının doğruluğu ve geçerliğinin raporlanmasına yöneliktir. Ayrıca performans denetimleri mali ve hukuki sonuçlar da doğurmamaktadır. Tüm bunlar bir arada değerlendirildiğinde Sayıştay performans denetimleri tamamıyla anlamsız olmamakla beraber, TBMM’ye performans verilerinin doğruluğuna, geçerliliğine veya tutarlılığına ilişkin fikir vermekle sınırlı kalmaktadır.

Türkiye’de PEB sistemin denetim yapısına daha fazla hitap eden denetim türünün konu denetimleri olduğu görülmektedir. Konu denetimlerinin sayısı 2020-2024 seneleri arasında dört tanedir. Dünyanın birçok ülkesinde performans denetimleri programlar veya konular itibariyle gerçekleştirilmektedir. Yani, performans denetimi ve konu denetimi şeklinde iki farklı denetim türü bulunmamaktadır. Aşağıda Tablo 8’de seçili ülkelerde ve Türkiye’de 2020-2024 senelerinde programlar veya konular itibariyle gerçekleştirilen performans denetimlerinin sayısı verilmiştir.

Tablo 8: Seçili Ülkelerde ve Türkiye’de Performans / Konu Denetimi Sayısı 2020-2024

Ülke	Denetim Sayısı (2020-2024)
İngiltere	308
Avusturalya	216
Fransa	199
Hindistan	199
İsveç	128
Hollanda	62
Finlandiya	50

Tablo 8: (Devamı)

Ülke	Denetim Sayısı (2020-2024)
Almanya	29
Pakistan	28
Kenya	28
Kanada	23
Meksika	9
Filipinler	9
Türkiye	4

Kaynak: Ausralian National Audit Office (2024); National Audit Office (2024) Commision on Audit (2024.); Auditor General Of Pakistan (2024); Supreme Audit Institution Of India (2024); Office of The Auditor General (2024); Cour des Comptes (2024); National Audit Office of Finland (2024.); Riks Revisionen (2024); Office of The Auditor General of Canada (2024); Netherlands Court of Audit (2024).

Görüldüğü üzere ülkelerin birçoğunda performans denetimlerinin sayısı oldukça yüksektir. Özellikle İngiltere, Fransa, Hindistan ve İsveç'te dört senelik dönemde 100'den fazla denetim gerçekleştirilmiştir. Gelişmiş ülkelerin birçoğunda sayı yeterince yüksek olmakla birlikte; Hindistan, Pakistan, Kenya, Filipinler ve Meksika gibi az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelere de sayı Türkiye'den yüksektir. Bu durum Türkiye'de PBPB'ye geçiş ile denetim yapısına uygun olarak gerçekleştirilen konu bazlı denetimlerin yeterli olmadığına işaret etmektedir.

3.6.3. Bütçenin Uzun Vadeli Planlama İşlevinin Kuvvetlendirilmesi Hedefine Yönelik Değerlendirme

Bütçenin planlama aracı olma işlevi, modern bütçe sistemlerinin en önemli işlevlerinden birisidir. Bu işlevin etkinlik kazanabilmesi plan-politika-bütçe ilişkinin kurulabilmesine bağlı olacaktır. Üst politika belgeleri, stratejik planlar ve bütçe arasındaki ilişkinin kurulamaması, kamu mali yönetiminin uzun vadeli planlamasında zedeleyici bir etki olacaktır. Analitik bütçe sınıflandırmasında program tasniflerine yer verilerek sınırlı kamu kaynaklarının tahsisinde önceliklerin daha kolay tespit edilmesi hedeflenmektedir.

PEB sistemi sadece kamu kaynaklarının nasıl tahsis edileceğine ilişkin kurallar getiren bir sistemden ibaret değildir. Elbette PEB sistemi ile temel alınan yaklaşım, performans verileri ile bütçe kaynak tahsisi arasında bir bağın oluşturulmasıdır. Ancak sistem performans ve kaynak tahsisi arasında katı kurallar koymaya odaklı bir sistem değildir. Aksi takdirde PEB sisteminin diğer çıktı odaklı bütçe sistemlerinden herhangi bir farkı kalmayacaktır. PEB sistemi sadece geçmişte elde edilen performans verilerine odaklı bir sistem değildir. Sistemin planlama anlayışının değişen konjoktüre göre esnek bir yapıda olması beklenmektedir.

Yeni kamu yönetimi anlayışının da önemli bir parçasını oluşturan stratejik planlamayı geleneksel planlamadan ayıran temel unsur planların çok yıllık olması değildir. Öyle ki, ikinci bölümde bahsedildiği üzere geleneksel planlama uzun vadeli planlama ismiyle de karşılık bulmaktadır. Geleneksel planlama daha çok PPBS ile uygulanan bir planlama yöntemidir. Bu yöntemin en büyük eksiği ise dinamik bir yapıya sahip olmamasıdır. PEB sisteminde planlama yöntemi olarak kullanılan stratejik planlama ise daha dinamik bir yapıya sahip olmalıdır. Buna yönelik olarak mevzuat incelendiğinde Türkiye’de stratejik planların güncellenmeye açık ve esnek bir yapıda olduğu görülmektedir. Bunun yanında stratejik planların hazırlık evresinde ve süreç içinde yapılması öngörülen analizler de dinamik yapıya katkı verecek şekilde oluşturulmuştur.

Uzun vadeli planlama işlevinin tam manasıyla yerine getirilebilmesi plan-politika-bütçe ilişkisinin kurulmasına bağlı olacaktır. Üst politika belgeleri, stratejik planlar ve bütçe arasındaki ilişkinin sağlıklı bir biçimde kurulmasında söz konusu belgelerin hazırlanması ve yayımlanması açısından zamanlamanın doğru ayarlanması önem arz etmektedir. Yani bütçe sürecinin rasyonel bir biçimde tasarlanması PEB sisteminin uzun vadeli planlama aracı olma işlevine etkinlik kazandıracak bir ön şart olarak değerlendirilmelidir (Yılmaz ve Akdeniz, 2020: 106). Bu nedenle Türkiye’de PEB sisteminin planlama aracı olma işlevinin etkinliği değerlendirilirken, öncelikle bütçe hazırlık süresinin yeterliliği incelenmelidir.

2. Bölüm’de bahsedildiği üzere Türkiye’de merkezi yönetim bütçe süreci Orta Vadeli Programın Resmi Gazete’de yayımlanmasıyla başlar. Daha sonra idarelerin bütçe teklifleri ile yatırım programlarını hazırlamalarında rehberlik etmesi için “Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi” en geç Eylül ayının 15’ine kadar Resmi Gazete’de yayımlanır. Eylül ayı sonuna kadar, idareler bütçe tekliflerini Cumhurbaşkanlığına yollar ve teklifler Cumhurbaşkanlığında görüşülerek Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifi hazırlanır. Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifi mali yılbaşından en geç 75 gün önce teklifi TBMM’ye sunulmalıdır. Bu durumda idarelerden, 15 Eylül-17 Ekim tarihler arasında yani yaklaşık bir ay gibi kısa bir sürede üst politika belgelerinde yer alan politika ve öncelikler ile ödenek teklif tavanlarını da dikkate alarak bütçelerini hazırlamaları beklenmektedir (Akdeniz, 2020: 132). Bir aylık görece kısa bir dönemde idarelerin söz konusu hazırlıkları yapmaları PEB sisteminin planlama aracı olma işlevini zedeleyici bir faktör olarak düşünülebilir.

Resmiyette bütçe süreci Eylül ayında başlıyor olmakla birlikte, pratikte esasen bütçe hazırlık süreci daha önce başlamaktadır. SBB, Haziran sonu ile Temmuz başlarında resmi yazı ile idarelerin ödenek ihtiyaçlarını ve bütçe tekliflerini elektronik bütçe sistemine (e-bütçe) girmelerini, yukarıda bahsedilmiş olan üst politika belgeleri yayımlanana kadar hazırlıklarını tamamlamalarını beklemektedir (Akdeniz, 2020: 132). Bu durumda bir aylık süre resmiyette kalmakta ancak pratik olarak daha uzun bir sürede hazırlıkların tamamlanması söz konusu olmaktadır. Ancak böyle bir durumda da üst politika belgelerinde yer alan öncelikler ve ödenek tavanları kesinleşmeden idarelerin

planlama yapması beklenmektedir. Kısaca resmiyette plan-politika-bütçe ilişkisinin kurulabilmesi için yeterli süre ayarlanmamıştır, pratikte bu sorun çözülmek istense bile söz konusu ilişkinin sağlıklı bir biçimde tesis edilmesi mümkün gözükmemektedir.

Plan-politika-bütçe ilişkisinin kurulmasında sadece hazırlık aşaması değil aynı zamanda görüşülüp onaylanma aşaması için de yeterli sürenin sağlanması önem arz etmektedir. Aksi takdirde yeterli derinlikte analizin yapılması mümkün olmayacaktır. Aşağıda Tablo 9’da bazı ülkelerde bütçe hazırlık ve görüşülüp onaylanma aşamalarının kapsadığı sürelerle yer verilmiştir.

Tablo 9: Seçili Ülkelerde Bütçe Hazırlık ve Görüşülüp Onaylanma Aşamalarının Süreleri

Ülke	Hazırlık ve Onaylanma Süreci
ABD	18 Ay
İngiltere	14-16 Ay
Hollanda	15 Ay
Kanada	12 Ay
Çin	12 Ay
Almanya	12 Ay
Fransa	11 Ay
Brezilya	9 Ay
Türkiye	3-4 Ay

Kaynak: Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, 2019: 237; Yılmaz ve Akdeniz, 2020: 104-105.

Tablo 9 incelendiğinde ülkelerde bütçe hazırlık ve görüşülüp onaylanma aşamaları için ortalama 10-12 aylık bir süre belirlendiği görülmektedir. Türkiye’de ise bütçe hazırlık aşamasının Orta Vadeli Program’ın yayımlanması itibariyle başladığı düşünülürse Eylül-Aralık tarihleri arası yani 4 aylık bir süreyi belirlenmiştir. Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi itibariyle söz konusu sürecin başladığı düşünüldüğünde ise 3 ay 15 günlük bir süre karşımıza çıkmaktadır. Her iki durumda da Türkiye’de bütçenin hazırlık ve görüşülüp onaylanma sürecinin etkin bir analize ve dolayısıyla planlamaya izin verecek yeterli bir süreyi kapsamadığı görülmektedir.

Özetle Türkiye’de program tasnif yapısına geçiş ile bütçenin uzun vadeli planlama aracı olma işlevi güçlendirilmiştir. Faaliyet ve proje-alt program-program şeklinde bir tasnife yer verilmesi önceliklerin planlanmasını kolaylaştırmaktadır. Ancak plan-politika-bütçe ilişkisinin sağlıklı bir biçimde kurulmasını sağlayacak ortam süre bakımından tesis edilememiştir. Üst politika belgelerinin idareler tarafından yeterince analiz edilmesi ve bu çerçevede stratejik planlarını, performans programlarını ve bütçe tekliflerini hazırlamaları için mevcut durumdaki 1 aylık sürenin fazlasıyla kısıtlı olduğu söylenebilir. Bunun yanında bütçe hakkını elinde bulunduran TBMM için de bütçeleri analize tabii tutacak yeterli süre ayarlanmış değildir.

3.7. Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Durumuna İlişkin Genel Değerlendirme ve Öneriler

Yukarıda, PBPB sistemine geçiş ile hedeflenenlere yönelik değerlendirmelere yer verilmiştir. Genel bir değerlendirme yapmadan önce Türkiye’de günümüzde uygulanmakta olan PBPB sisteminin, PEB sisteminin hangi alt modeline dâhil olduğunun veya hangisine yapı itibariyle daha yakın olduğunun değerlendirilmesi mevcut durumu görmek açısından faydalı olacaktır.

3.7.1. Türk Bütçe Sisteminde Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Hangi Alt Modeli Uygulanmaktadır?

Bu bölümün başında Türkiye’de PEB sisteminin işleyişinde temel arz eden; kanun ve yönetmelikler ile SBB tarafından hazırlanan rehberler ışığında, sistemde esas teşkil mekanizmalara değinilmiştir. KMYKK, Sayıştay Kanunu ve ilgili yönetmelikler ile rehberler incelendiğinde performans verileri ile kaynak tahsisi arasında doğrudan bir bağ kurulmadığı görülmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde Türkiye’de doğrudan PEB modelinin uygulanmadığı anlaşılmaktadır. Buna göre stratejik hedef ve amaçlara yönelik olarak yüksek performans gösteren program veya idarelerin bir sonraki mali yılda ödenek miktarlarının artacağına, aksi durumda azalacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Sunuma dayalı PEB modeli, sistem dâhilinde üretilen performans verilerinin sadece mali saydamlık amacına yönelik olarak düzenli şekilde yayımlanmasını içermektedir. Yani performans verileri parlamentoya ana bütçe belgesi ile sunulmamaktadır. Türkiye uygulaması incelendiğinde performans verileri idare faaliyet raporları ile sunulmaktadır. Ancak idare faaliyet raporlarında belirtilen performans verileri Sayıştay tarafından denetlenmekte ve denetim sonucu hazırlanan raporlar da TBMM’ye sunulmaktadır. Bu nedenle Türkiye’de PEB sisteminin sunuma dayalı model olarak da uygulanmadığı söylenebilir. Öyle ki, söz konusu belgeler sadece kamuoyuna sunularak mali saydamlığın güçlendirmesine hizmet etmekle sınırlı kalmamaktadır.

Dolaylı PEB modeli ise parlamentoya sunulan performans verilerinin kaynak tahsisine olan etkisinin meclis üyelerinin takdir ettiği bir ölçüde olmasını ifade etmektedir. Buna göre dolaylı modelden bahsedebilmek için, sunuma dayalı modelin aksine performansa ilişkin veriler parlamentoya ana bütçe belgesiyle beraber sunulmalı ancak kaynak tahsislerine ilişkin doğrudan bir kural da bulunmamalıdır. Türkiye’deki uygulama değerlendirildiğinde Sayıştay dış denetimi sonucu hazırlanan dış denetim genel değerlendirme raporu ile faaliyet genel değerlendirme raporları TBMM’ye sunulmaktadır. Ayrıca yürütme organı tarafından hazırlanan kesin hesap kanun teklifi Sayıştay tarafından değerlendirilmekte ve sonuçları genel uygunluk bildirimi aracılığıyla TBMM’ye sunulmaktadır. Genel uygunluk bildiriminin ise idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanıyor olması TBMM’ye kamu mali performansına ilişkin verilerin

sunulduğunu göstermektedir. Raporlar aracılığıyla sunulan performans verilerinin bütçe görüşmeleri sırasında karar vericiler üzerinde nispi bir etkisi olacağı düşünülebilir. Bu açıdan değerlendirildiğinde Türkiye’de PEB sisteminin, dolaylı PEB modeline yakın bir yapıda kurgulandığı görülmektedir.

3.7.2. Türkiye’de Program Bazlı Performans Bütçe Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme ve Öneriler

Türkiye’de PBPB sisteminin hedeflerine yönelik yapılan değerlendirmelere bir bütün olarak yer vermek gerekirse:

- IBP tarafından yayımlanan ABE verilerinin yıllar içerisindeki seyri incelendiğinde Türkiye’de bütçe saydamlık endeksinin 2023 senesinde ilk defa 60 bandının üzerine çıktığı görülmektedir. IBP tarafından yayımlanan önceki senelere ait verilerde Türk bütçe sisteminde, bütçe tasniflerinde program yapısının olmaması olumsuz bir durum olarak değerlendirilmiş ve sistemin içerisine dâhil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle endeksin 60 bandının üzerine çıkmasında, program bazlı yapının uygulanmasının katkısı olduğu söylenebilir.
- Bütçe saydamlığı açısından önem arz eden sekiz bütçe belgesinin varlığı, erişilebilirliği ve ne ölçüde yeterli içeriğe sahip olduğu incelendiğinde bir bütün olarak istikrarlı bir iyileşmeden bahsedilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan 2019-2022 arası Faaliyet Genel Değerlendirme Raporları da incelendiğinde, sistemin işleyişinde ve bütçe saydamlığında önemli rol oynayan belgelerin sunum ve içerikleri bakımından kısmi iyileşmeye rağmen tam anlamıyla bir iyileşmeden söz edilememektedir. Uygulama sonuçlarının raporlanması bakımından kamu idarelerinin büyük bir kısmında sorun olduğu ve dört senelik dönemde daha da kötüleşme olduğu görülmektedir.
- Analitik bütçe sınıflandırmasına program yapısının dahil edilmesi çıktı odaklı bir yaklaşımın tesisine doğrudan hizmet etmemektedir. Program tasnif yapısı hükümet faaliyetlerinin bütün halinde değerlendirilmesini kolaylaştırarak çıktı odaklı bütçelemeye geçişi kolaylaştırıcı bir etki oluşturmaktadır. Ancak çıktı odaklılık, PEB sisteminin alt modellerinden doğrudan modele veya yönetsel modele geçişle ve denetim yapısının güçlendirilmesiyle mümkün olacaktır. Türkiye’de 2021 senesinde yeni bir uygulama dönemi başlamış olmakla birlikte çıktı odaklılığı kuvvetlendirecek ayrı bir düzenlemeye gidilmemiştir.
- PBPB sistemi ile hedeflenen bir diğer husus olan bütçenin uzun vadeli planlama işlevinin kuvvetlendirilmesi program tasnif yapısı ile doğrudan ilişki içerisindedir. Öyle ki, önceki bütçe tasnif yapısında kamusal mal ve hizmetlerin bütün olarak üst politika belgelerinde

yer alan amaç ve hedeflerden hangisine hitap ettiğini ve ne ölçüde katkı verdiğini izlemek ve değerlendirmek mümkün olmamaktaydı. Yeni yapı ile Program-Alt Program-Faaliyet ve Proje ayrımı ile bunların başarısına ilişkin olarak Anahtar Gösterge-Alt Program Performans Göstergesi ayırımına yer verilmesi ve göstergelerin tespitinde üst politika belgelerinde yer alan göstergeler ile uyumun sağlanması sayesinde bütçenin planlama işlevine katkı verileceği düşünülmektedir. Anahtar gösterge ve alt program performans göstergesi ayırımına yer verilmesi, 2021 öncesi uygulama dönemi için ortaya konulan politika-program-alt program arasındaki ilişkinin kurulamaması sorununun çözümüne katkı vereceği beklenmektedir.

- Program bazlı uygulamaya geçiş ile performans göstergelerinin de yeni uygulamaya uygun biçimde düzenlendiği görülmektedir. Bunun yanında göstergelere ilişkin; açıklık ve anlaşılabilirlik, uluslararası boyutta ve yıllar itibarıyla kıyaslanabilirlik, çıktı-sonuç göstergelerine ağırlık vermek gibi standartlara yer verilmesi de ayrıca önem arz etmektedir.
- Stratejik planlamaya ilişkin SBB tarafından hazırlanan “*Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu*” incelendiğinde stratejik planların Türkiye’de PEB sisteminin temel aracı olduğu anlaşılmaktadır. 2021 yılında PBPB sistemine geçilmiş olmakla birlikte, sistem eski isimlendirmede belirtildiği üzere (Stratejik Planlamaya Dayalı PEB Sistemi) stratejik planlara dayalı olarak yürütülmektedir. Bunun yanında orta ve uzun vadeli amaçları, hedef ve öncelikleri ve bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımını içermesi bakımında bütçenin uzun vadeli planlama aracı olma işlevinde de stratejik planların temel teşkil ettiği görülmektedir.
- Stratejik planların esnek bir yapıda tasarlanmış olması, PEB sisteminin gerekliliklerine uygun düşmektedir. Yani sistemin planlama anlayışında uzun vadede yaşanabilecek konjonktürel dalgalanmalar da hesaba katılmıştır.

Yapılan değerlendirmeler ışığında aşağıda maddeler halinde belirtilen öneriler yapılabilir:

- **Mali Saydamlığı Zedeleyen Hususlara Özen Gösterilmesi;** IBP raporları ile Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan değerlendirmeler beraber incelendiğinde mali saydamlığı zedeleyen hususların olduğu görülmektedir. Bu hususlar bütçe saydamlığı aracılığı ile mali saydamlığa hizmet eden bütçe belgelerinin yayımlanmaması, geç yayımlanması veya içerik itibarıyla yeterli olmamasından kaynaklanmaktadır. Bütçe saydamlığı PEB sistemi ile hedeflenenler arasında sayılmakla beraber saydamlığın mevcut durumunun sistemin başarısında da etkili olacağı düşünülmektedir. Yayımlanması ön görülen belgelerin idarelerin tümüncü yayımlanmaması mali saydamlığı zedelemesinin yanında plan-politika-bütçe ilişkisinin kurulmasını da zorlaştırmaktadır. Öyle ki, söz konusu belgelerin yayımlanmasında veya içeriğinde yaşanan aksaklık ve eksiklikler uygulanan plan ve politikaların başarısını izleme ve değerlendirmede veri eksikliğine işaret etmektedir. Kamu

sektörünün başarısına ilişkin verilerin bütün olarak edinilemediği bir durumda uzun vadeli planlama aracı olarak bütçeyi kullanmak mümkün olmayacaktır. Bu nedenle söz konusu belge ve raporların hazırlanıp yayımlanmasına ilişkin meselelerin idarelerce içselleştirilmesini sağlayacak düzenlemelere gidilmelidir.

- **Yönetimsel Performans Esaslı Bütçelemeye Yakınlaşılması;** Türkiye’de dolaylı PEB modeline yakın bir uygulamanın varlığı, sistemi tamamen anlamsız kılmamakla beraber çıktı odaklı bir kamu mali yönetim anlayışına da temas etmemektedir. Halbuki çıktı odaklı bir anlayışın tesisi doğrudan veya yönetimsel modellerin benimsenmesi ile mümkün olacaktır. Doğrudan PEB modeline geçişe ilişkin gerek teorik gerek pratik zorluklardan ötürü söz konusu modele geçişin diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye için de uygun olmadığı düşünülmektedir. Bununla birlikte gerek bütçenin hazırlık aşamasında gerek denetim aşamasında hazırlanan kimi değerlendirme, rapor ve belgeler yönetimsel PEB modeline hitap edebilecek yapıdadır. Söz konusu yapıyı oluşturan analizler; stratejik plan hazırlama sürecinde yer alan kurum kültürü analizleri ile Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan konu denetimleri kapsamına alınmış olan sistem odaklı denetim yaklaşımıdır. Kurum kültürü analizleri çerçevesinde çalışanların karar alma sürecine katılım düzeyi, birimler arası koordinasyonun etkililik düzeyi, paydaşların sürece dâhil edilme düzeyi, rutin işler yanında stratejik işlere odaklanma düzeyi, ödül ve ceza mekanizmalarının varlığı ve uygulanma düzeyi gibi konulara ilişkin değerlendirmeler yapılır. Sistem odaklı yaklaşımda ise iyi yönetim sisteminin var olup olmadığı incelenmektedir. Bu yaklaşımda sorumlulukların ne derecede belirlendiği veya bilgi akışının ne ölçüde sağlanabildiği gibi sorular üzerine yoğunlaşılır. Her iki değerlendirme de yönetimsel PEB modelinde ön görüldüğü üzere idarelerin yönetim kalitesine ilişkin analizlere yer verildiği görülmektedir. Yönetimsel modele geçmek için söz konusu analizlerin; düzenli bir biçimde yayımlanması, tüm idarelerce yayımlanması, idareler arasında (özellikle benzer yapıda olanlar arasında) gösterge birliğine yer verilmesi, denetim raporlarına konu olmaları ve en önemlisi kaynak tahsis sürecine etki etmeleri gerekmektedir. Böylelikle bir taraftan çıktı odaklı bir bütçeleme anlayışı ile mali disiplin sağlanacak bir taraftan idareler iyi yönetime teşvik edilerek performans kültürü kalıcı kılınabilecektir.
- **Farklılaştırılmış Yaklaşım Uygulamasına İlişkin Çalışmaların Yapılması;** PEB sistemin alt modellerinin farklı kamusal faaliyetler için farklı biçimlerde kullanılmasını içeren farklılaştırılmış yaklaşım, yönetimsel PEB modeline geçişi kolaylaştırıcı olarak değerlendirilebilir. Öyle ki, stratejik planların mevcudiyetine ve içeriğine ilişkin sorunlar düşünüldüğünde bir bütün halinde yönetimsel modele geçiş zor olacaktır. Bunun yerine özellikle yarı-kamusal mal ve hizmetler için yönetimsel modelin veya doğrudan modelin uygulanmasına ilişkin bir düzenleme ile çıktı odaklı sistemin tesisi kolaylaştırılabilir. Yarı-kamusal mal hizmetler genellikle birçok idare ve özel sektör tarafından da üretilip sunulmaktadır. Bu nedenle bu tarz mal ve hizmetlerde kıyas yapma imkânı doğmaktadır.

Örneğin, yarı-kamusal hizmet niteliğinde olan yükseköğretim, Türkiye’de 123 adet devlet üniversitesi ile 65 vakıf üniversitesi tarafından sunulmaktadır. Ortak hedeflere yönelik benzer faaliyetleri yerine getiren bu kurumlar arasında gösterge birliğine yer vermek ve ortak göstergeler merkezinde üretilen performans verileri ile kaynak tahsisi arasında bir bağ oluşturmak düşünülebilir. Türkiye’de bu kapsamda YÖK tarafından “*Üniversite İzleme Ve Değerlendirme Göstergeleri*” ne yer verilmiştir. Ancak üniversiteler için ortak başlıklar altında toplanacak performans verileri ile bütçe kaynak tahsisi arasında ilişkiyi kuracak bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bunun gibi yarı-kamusal mal ve hizmet gruplarında yönetsel veya doğrudan PEB modelinin uygulanmasına yönelik düzenlemelerin veya pilot çalışmaların yapılması çıktı odaklı bir yaklaşımın tesisi için atılabilecek önemli adımlardandır. Ancak unutulmamalıdır ki, bu şekilde bir çalışmada da üniversitelerin sahip olduğu avantaj ve dezavantajların, fırsat ve tehditlerin, bulunan coğrafyanın ve ihtiyaçların iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde üniversiteler arasında adil olmayan bir rekabete de sebebiyet verilebilir.

- **Bütçe Denetim Yapısının Güncellenmesi, Denetimin Bütçe Sistemi ile Uyumlaştırılması ve Konu Denetimlerine Verilen Önemin Artırılması;** PEB sisteminden beklenen etkinliğin kazanımı, sistemin tamamlayıcı unsuru olan performans denetimleri ile mümkün olmaktadır. Türkiye’de performans denetimleri kamu kaynaklarının ne ölçüde verimli, etkili ve tasarruflu kullanıldığına dair değerlendirmeler yapmaktan uzaktır. Teorik temelleri itibariyle performans denetiminin bir unsuru olarak görülen VET denetimleri Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nde “*Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi*” şeklinde ayrı bir bölüm olarak belirtilmiştir. Performans denetimlerinin bir parçası olan VET değerlendirmelerinin ayrı bir denetim türü olarak belirlenmiş olması, performans denetim raporlarının ayrı bir başlık halinde yayımlanmaması ve performans denetimlerinin; stratejik planlar, performans programları ve faaliyet raporlarının doğruluğuna ilişkin fikir vermekle sınırlı kalmış olması bütçe denetim yapısını güçsüz kılmaktadır. Program tasnif yapısına geçilmiş olmakla beraber program bazlı denetimlerin yapılmasına ilişkin doğrudan bir düzenleme de yapılmamıştır. Bununla birlikte Sayıştay Başkanlığı kendi yetkilerini kullanmak suretiyle uluslararası örneklerde olduğu üzere, program bazlı denetim ile benzerlikler gösteren konu denetimleri gerçekleştirmektedir. Ancak 2020 senesinden itibaren incelendiğinde söz konusu denetimlerin sayı itibariyle sınırlı kaldığı görülmektedir. Bütçe denetimine ilişkin; Sayıştay Başkanlığının yetkilerini yeniden düzenleyecek düzenlemelerin yapılması, yerindelik denetimi ile performans denetimi arasındaki uyumsuzlukların çözülmesi, program bazlı denetim yapısına örnek olan konu denetimlerinin sayısının artırılması ve bu alanda beşerî ve teknik alt yapıya yatırım yapılması gibi önerilerde bulunulabilir. Konu denetimlerinden beklenen verimin alınabilmesi için ayrıca denetimi yapılan konulardaki sorumluların belirlenmesi de önem arz etmektedir.

- **Uzun Vadeli Planlama İşlevini Kuvvetlendirmek İçin Bütçe Sürecinin Tekrar Düzenlenmesi;** Türkiye’de bütçenin hazırlanma ve görüşülüp onaylanma aşamalarına tanınan sürenin diğer ülkelere kıyasla fazlasıyla kısıtlı olduğu görülmektedir. 3-4 aylık bir süreye tekabül eden bu süre zarfında politika-plan-bütçe ilişkisinin kurulması veya bütçeler ile üst politika belgelerinin uyumlaştırılması fazlasıyla zor olacaktır. Bu nedenle Türkiye’de de bütçenin hazırlık ve görüşülüp onaylanma aşamalarının diğer ülke örneklerinde olduğu üzere ortalama 9-10 aylık bir süreci kapsayacak bir biçimde tekrar düzenlenmesi düşünülebilir.



SONUÇ ve ÖNERİLER

Bütçe sistemleri, bütçe işlevlerinin tarih içindeki gelişimine paralel olarak gelişim göstermiştir. Klasik bütçe işlevlerini yerine getirmede geleneksel bütçe sistemleri yeterli olurken, II.Dünya Savaşı, Büyük Buhran ve sosyal refah devleti anlayışının yaygınlık kazanmasıyla kamu mali yönetimine yüklenen sorumluluk giderek artmıştır. Böylelikle bütçeler modern işlevler olarak isimlendirilen bir takım yeni işlevleri yerine getirecek şekilde yeniden dizayn edilmiş ve modern bütçe sistemleri ortaya konulmuştur.

Modern bütçe sistemleri performans bütçe sistemi, program bütçe sistemi, PPBS, sıfır tabanlı bütçe sistemi ve PEB sistemi olarak bir dönüşüm göstermiştir. Özellikle uluslararası dizin incelendiğinde; performans bütçe sistemi, program bütçe sistemi, PPBS ve PEB sisteminin birbirinden kesin çizgilerle ayrılan sistemler olmadığı, bunun yerine her bir sistemin benzer bir temel üzerinde kendisinden önceki sistemin açıklarını kapatmaya yönelik olarak dizayn edildiği görülmektedir. Söz konusu benzer temel, girdi odaklı kaynak tahsisi anlayışı yerine çıktı/sonuç odaklı bir anlayışı tesis etmektedir.

PEB sistemi kendisinden önceki modern bütçe sistemlerinden farklı olarak sadece bütçe kaynak tahsisi ile performans bilgileri arasında bir bağ kurmaya yönelik bir sistem değildir. Özel sektör yönetim anlayışını kamu sektöründe hakim kılmayı hedefleyen yeni kamu yönetimi anlayışının bütçeleme boyutunu oluşturan PEB sistemi; yönetim kalitesini iyileştirme ve dinamik bir planlama anlayışını hakim kılma gibi yönleriyle diğer sistemlerden ayrılmaktadır. Kendisinden önceki modern sistemler daha çok finansal ölçütler üzerinden kaynak tahsisi ile bir bağ kurmaya odaklıdır. Ancak PEB sistemi aynı zamanda, idarelerin üst politika belgelerinde belirtilen stratejik amaç ve hedeflere katkı verme düzeylerini, kendi hedeflerini yerine getirme becerisi ve gayretini de dikkate almaktadır.

PEB sisteminden beklenen etkinliğin sağlanması bazı faktörlere bağlı olmaktadır. Bu konuda literatürde net bir belirleme olmamakla beraber OECD, IBP gibi organizasyonların hazırladıkları raporlar bu konuda fikir vermektedir. Söz konusu başarı faktörleri genel olarak; stratejik planlama, performans göstergeleri, program tasnif yapısı, beşeri ve teknik alt yapı yeterliliği, bütçe denetimi, devlet muhasebe sistemi ve performans kültürü şeklindedir. Görüldüğü üzere kriterlerin bir kısmı genel kamu yönetimine ilişkin bir kısmı bütçelemeye has daha teknik meselelerdir.

Öncelikle Amerika’da uygulanmaya başlayan PEB sistemi ile temelde; mali saydamlığı artırmak, hesap verilebilirliği artırmak, kaynak dağılımında etkinlik ve kanıt odaklı politikalar ile mali disiplini tesis etmek, performans kültürünü yaygınlaştırmak ve bütçeyi uzun vadeli bir planlama aracı olarak kullanmak gibi hususlar hedeflenmektedir.

PEB sisteminin çok yıllık bütçeleme anlayışı ile iç içe bir sistem olarak uzun dönemlere yayılan ama aynı zamanda esnek bir planlama anlayışına sahip olduğu görülmektedir. PEB sistemin başarı faktörlerinin başında yer alan stratejik planlama sistemin bel kemiği niteliğindedir. Öyle ki, bütçenin hazırlanma, görüşülüp onaylanma, uygulama ve denetim aşamalarının her birinde stratejik planlardan ve planlar merkeze alınarak hazırlanan diğer belgelerden yararlanılmaktadır.

Türkiye’de PEB sistemi KMYKK ile mali yapıya dahil olmuştur. 2003 senesinde çıkarılan kanun Türkiye’de kamu mali yönetimine ilişkin bir reform niteliği taşımaktadır. Söz konusu reformların en önemlilerinden birisi şüphesiz bütçe sisteminin değiştirilmesidir. Türkiye’de PEB sistemi stratejik planlamaya dayalı PEB sistemi olarak uygulanmıştır. Sistemin stratejik planlama merkezli olması başarı faktörlerinden en önemlilerinden birisinin varlığına işaret etmektedir.

Stratejik planlamaya dayalı PEB sistemine geçişe rağmen Türkiye’de PEB sisteminin getirileri yeterince elde edilememiştir. SBB tarafından hazırlanan raporda ve 2019-2021 dönemine ait OVP’de; girdi odaklı alışkanlıkların terk edilemediğine ve bütçenin uzun vadeli planlama işlevinin tam manasıyla etkinlik kazanamadığına atıfta bulunulmuştur. Bu nedenle başta mali saydamlık ve hesap verilebilirliği güçlendirmek suretiyle söz konusu problemlerin çözülmesi hedeflenmiştir. Buna yönelik olarak 2021 senesi itibarıyla PBPB’ye geçiş sağlanmıştır. Sistem PEB sisteminden ayrı bir sistem gibi değerlendirilmemelidir. Öyle ki, yeni uygulama KMYKK ile mali yapıya dahil edilen analitik bütçe sınıflandırmasına program tasnif yapısının eklenmesine dayalıdır. Program tasniflerinin sisteme eklenmesi ile yeni bir sisteme geçilmemiş, var olan bir eksiklik giderilmiştir.

Türkiye’de PEB sisteminin başarısında rol oynayan faktörlerin sistem içerisindeki yeri değerlendirildiğinde hedeflere ulaşmaya yönelik düzenlemelerin tam manasıyla yapılmadığı görülmektedir. Program tasnif yapısı yeni uygulama ile hedeflenenler içerisinde özellikle uzun vadeli planlama işlevini kuvvetlendirme hedefine fazlasıyla hizmet edecek yönde bir gelişmedir. Öyle ki, program-alt program-faaliyet ve projeler şeklinde bir tasnif kamu maliyesinin bir bütün olarak görülmesine, izlenmesine ve değerlendirilmesine katkı vermektedir. Bununla birlikte söz konusu işlevi kuvvetlendirmek adına başka bir düzenlemeye gidilmemiştir. Uzun vadeli planlama işlevi sistemin idarelerce yeterince benimsenmesine, bütçe hazırlık ve parlamento üyelerince onaylanma aşamalarında planlamayı yapacak yeterli bir süreyle yakından ilişkilidir. Aksi taktirde bütçeler ve hazırlanan ilgili diğer belge ve planlar kısa bir sürede bir an önce halledilmesi gereken birer iş yükü olmakla sınırlı kalacaktır. Böyle bir durumda üst politika belgesi-plan-bütçe ilişkisinin kurulması beklenemez.

Türkiye’de bütçenin hazırlık ve onaylanması için belirlenen süre değerlendirildiğinde, birçok ülkeye nazaran sürenin fazlasıyla kısıtlı olduğu görülmüştür. Söz konusu sürenin kısıtlılığı bütçenin uzun vadeli planlama aracı olma işlevini kısıtlayıcı bir faktör olarak değerlendirilmektedir. Buna yönelik olarak söz konusu işlevin kuvvetlendirilmesi adına hazırlık ve görüşülüp onaylanma sürecinin diğer ülkelerde de olduğu üzere ortalama 9-10 ayı kapsayacak bir şekilde yeniden düzenlenmesi düşünülebilir.

Bir başka hedef olarak mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi merkezinde değerlendirildiğinde program tasnif yapısının bu hedeflere katkısının sınırlı olacağı düşünülmektedir. Program tasnifleri ile bütçenin kamuoyunca ve ilgililerce izlenmesi ve anlaşılması elbette kolaylaşmıştır. Özellikle program tasnif yapısına uyumlu olarak anahtar gösterge ve alt program performans göstergesi ayırımına yer verilmesi, bütün olarak hangi kamu faaliyetlerinin hangi stratejik hedef ve amaçlara hizmet ettiğinin değerlendirilmesinde kolaylık sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca programların hedefe katkı düzeyinin de gösterilmesi gerekliliğine yönelik düzenleme mali saydamlığa hizmet edebilecek niteliktedir.

Mali saydamlık ve hesap verilebilirliğe hizmet eden yeni düzenlemelerin anlamlı olması bütçeleme sürecinde hazırlanması ve yayımlanması ön görülen plan ve belgelerin tüm idarelerce hazırlanmasına ve kamuoyuna sunumuna bağlı olacaktır. Türkiye’deki durum incelendiğinde ise bu noktada eksiklikler olduğu görülmüştür. IBP tarafından hazırlanan raporlarda Türkiye’deki mali saydamlığa ve hesap verilebilirliğe ilişkin fikir veren veriler incelendiğinde kimi konularda yaşanan kısmi iyileşmeye rağmen yeteri oranda bir düzelmenin yaşanmadığı görülmüştür. IBP tarafından hazırlanan ABE değerleri incelendiğinde; endeks 2021 senesinde yükselmeye başlamış ve 2023 senesinde ilk defa kabul edilebilir asgari düzey olan 60’ın üzerine çıkmıştır. Bu yükselişte program tasnif yapısına geçişin etkili olduğu düşünülmektedir. Öyle ki, kurumca önceki senelerde hazırlanan raporlarda program tasnif yapısının bulunmaması bir eksiklik olarak nitelendirilmiştir.

Sayıştay tarafından bütçelemeye ilişkin plan ve belgelerin mevcudiyetine ve içeriğine yönelik yapılan denetimler değerlendirildiğinde de benzer bir durum göze çarpmaktadır. Özellikle plan ve belgelerde yeterli bilgiye yer vermeyen, hedef ve gerçekleştirmeler arasındaki sapmaların nedenlerine yer vermeyen ve bütçelerinde yer alan kaynakları açıkça bildirmeyen idare sayısının oldukça yüksek olduğu görülmüştür. Aynı zamanda bu konuda yeni uygulamanın başladığı 2021 senesinde de ekstra bir iyileşme olmamıştır hatta kısmen kötüleşme gerçekleşmiştir. Sistemin hedeflerinden olarak yer verilen mali saydamlık ve hesap verilebilirlik sistemin etkin işleyişinde de önem arz ettiğinden, bir diğer deyişle hem hedef hem gereklilik niteliğinde olduğundan bu konudaki eksiklikler giderilmeden sistemden tam performans alınamayacağı düşünülmektedir. Bunun için sistemin tüm idarelerce içselleştirilmesi, mali saydamlık ve hesap verilebilirliğe sekte vuracak durumların engellenmesi ve gerektiğinde ödül/teşvik veya ceza mekanizmalarını içerecek düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.

Girdi odaklı yapının terk edilmesi hedefinin de benzer şekilde tam manasıyla tesis edilemeyeceği düşünülmektedir. Çıktı odaklı bir anlayışın tesisi kaynak tahsisi ile performans bilgileri arasında bir bağ oluşturmakla mümkün olacaktır. Türkiye’de bütçelemeye ilişkin temel mevzuat incelendiğinde söz konusu bağ oluşturacak bir düzenlemeye rastlanılmamaktadır. PEB sisteminin uygulamadaki alt modellerinden biri olan dolaylı PEB modeli Türkiye’deki yapıya daha yakın görülmektedir. Bu modelde ise kaynak tahsisi ve performans bilgisi bağı, parlamento üyelerince takdir edilen bir düzeyde kalmaktadır. Başka hiçbir ek düzenleme yapılmaksızın program tasnif yapısına geçilmesiyle çıktı odaklılığın sağlanması pek mümkün görülmemektedir.

Gerek çıktı odaklılığa gerek hesap verilebilirliğin güçlendirilmesine hizmet edebilecek bir başka konu ise bütçe denetimidir. PEB sisteminin denetim boyutunu esasen performans denetimleri oluşturmaktadır. Yani PEB sistemi ile birlikte ona uygun düşen bir denetim yapısının varlığı da gereklidir. PEB sisteminin uygulanmasında önem arz eden bir tasnif yapısına geçilmiş olmakla beraber bu geçişi anlamlı kılacak bir denetimin tesisine yönelik bir adım atılmadığı görülmektedir. Performans denetimleri kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tasarruflu kullanımı ile program veya idarelerin hedeflere yaklaşmadaki başarı düzeyinin denetimine dayanmaktadır. Türkiye’de Sayıştay Başkanlığı’nca gerçekleştirilen performans denetimleri incelendiğinde ise denetimlerin buna uygun dizayn edilmediği görülmektedir. Türkiye’de performans denetimleri, idarelerin stratejik plan, performans programı ve idare faaliyet raporlarını yönetmeliklere uygun bir biçimde hazırlayıp hazırlamadıklarına dair TBMM’ye yapılan bir değerlendirme olmakla sınırlıdır. Aynı zamanda denetimlerin mali veya hukuki yaptırım içermemesi ve Sayıştayın yerindelik denetimi yapamaması performans denetimleri ile tam manasıyla örtüşmemektedir. Program bazlı tasnif yapısına geçilmiş olmakla beraber program bazlı denetimlerin gerçekleştirilmesine yönelik ayrı bir düzenleme de yapılmamıştır. Halbuki PEB sisteminin uygulandığı birçok ülkede performans denetimleri program veya konular itibarıyla gerçekleştirilmektedir.

Program bazlı bütçe denetimlerine ilişkin bir düzenleme yapılmamış olmakla beraber Sayıştay Başkanlığı yetkilerini kullanmak suretiyle konu denetimleri gerçekleştirmektedir ve bu denetimler tespit edilen öncelikli konular itibarıyla gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde konu denetimlerinin PEB sisteminin yapısına daha uygun olduğu düşünülmektedir. Ancak 2020 itibarıyla başlanmış konu denetimlerinin sayısı incelendiğinde oldukça sınırlı sayıda denetim yapıldığı görülmektedir. 2020-2024 seneleri arasında sistemin uygulandığı diğer bazı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerle kıyaslama yapıldığında en az denetimin Türkiye’de gerçekleştirildiği görülmektedir. Sistemin etkinlik kazanmasında konu denetimlerine verilen önemin artırılması gerektiği düşünülmektedir. Böylelikle sistemin kendisi ile denetim boyutu arasında bir ahenk sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

- Aijala, Kırsı (2002), **Public Sector – An Employer of Chocie?** Paris: OECD.
- Akça, Yusuf (1996), **Bütçe ve Devlet Muhasebesi**, İstanbul Üniversitesi Basımevi ve Film Merkezi, İstanbul.
- Akçakaya, Murat (2012). “Kamu Sektöründe Performans Yönetimi”, **Karadeniz Araştırmaları**, 32, 171-202.
- Akdoğan, Abdurrahman (2009), **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akkuş, Yakup (2013), “Osmanlı Devlet ve Vilayet Bütçeleri (1840-1913) Nasıl Okunmalıdır?” **ODTÜ Gelişme Dergisi**, 40, 147-178.
- Aktan, Coşkun Can (2008), “Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama” **Çimento İşveren**, 4-21.
- Alıcı, Orhan Veli (2016) “Kamu Yönetiminde İç Denetim Mekanizmasının Reorganizasyonu” **Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi**, 3(5), 185-200.
- Altay, Asuman ve Kaplan, Ersin (2006), “Türkiye’de Performansa Dayalı Yönetim Uygulamasına Geçiş ve IMF’nin Rolü”, **Maliye Dergisi**, 151, 1-15.
- Altuğ, Figen (2019), **Kamu Bütçesi**, 1. Baskı, Beta Basın Yayın Matbaacılık, İstanbul.
- Andrews, Matthew ve Hill, Herb (2007), “The Impact of Traditional Budgeting Systems on the Effectiveness of Performance-Based Budgeting: A Different Viewpoint on Recent Findings”, **International Journal of Public Administration**, 26(2), 135-155.
- Arslan, Ahmet (2004), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye Dergisi**, 145(1), 1-44.
- Arslan, Gülen Elmas (2013), “Ekonomik Büyüme Kalkınma ve Gelir Dağılımı”, **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** 6(2) (45-52).
- Auditor General Of Pakistan Audit Reports <https://agp.gov.pk/AuditReports> (17.04.2024)
- Australian National Audit Office, **Perfomance Audit Reports** <https://www.anao.gov.au/pubs/performance-audit?f%5B0%5D=year%3A30> (17.07.204).
- Ataç, Engin (1976), “Türk Program Bütçe Sistemi Amacına Ne Ölçüde Ulaşabildi?”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 12(1), 233-241.

- Ateş, Hamza (2001) “Using Performance Indicators In Public Administration; Lesson From The British Experience”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 6(2), 15-27.
- Ayyıldız, Ebru (2004) “Yeni Bütçe Kodlaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması” **Vergi Raporu**, 73, 106-113.
- Bakkal, Hakan ve Kasımoğlu, Alper (2015) “Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi”, **Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, 52, 37-51.
- Bal, Tolga (2016), “Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi ve Sistemin Uygulanabilirliğinin Artırılmasına Yönelik Öneriler” **Sayıştay Dergisi** 101, 1-29.
- Bardhan, Pranab (2002) “Decentralization of Governance and Development” **Journal of Economic Perspectives**, 16(5), 185-105.
- Batirel, Ömer Faruk (2004), **Kamu Bütçesi**, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Bilge, Semih ve Demirtaş, Selma (2012), “Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Türk Kamu Kurumlarında Algılanması ve Sorun Alanlarının Tespiti: Eskişehir İli Örneği” **Maliye Dergisi**, (162), 51-72.
- Bleyen, Pieter vd. (2015), “Measurement, Incorporation and Use of Performance Information In The Budget”, **Society and Economy**, 37(3), 331-355.
- Borce, Trenovski ve Nikolov, Marjan (2016), “Cost-Benefit Analysis Of Performance Based Budgeting Implementation” **CEA Journal of Economics**, 10(2), 5-44.
- Bozkurt, Paşa (2021) “Misyon Bileşenleri Açısından Türk Kamu Yönetiminde Misyon Bildirimleri: Bakanlıklar Örneğinde Bir Değerlendirme” **Denetişim**, 41-59.
- Bryson, J. M. (2004) **Strategic Planning For Public And Nonprofit Organizations : A Guide To Strengthening And Sustaining**, Jossey-Bass.
- Buchanan, James ve Flowers, Marilyn (1987), **The Public Finances**, 6th Edition, Irwin, Illinois.
- Budding, Tjerk vd. (2019) “Performance-Based Budgeting in the Public Sector”, **Governance and Public Management**, 79-99.
- BÜMKO (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) (2017), **Program Yapısı ve Program Gereksesi Rehberi Taslak**, II. Sürüm, Ankara.
- Chowdhury, Anup ve Shil, Nikhil Chandra (2021), “Private Sector Management Tools In The Public Sector: Illustrative Evidence Of Literature From Australian Public Sector”, **D. A. Tsenov Academy of Economics**, 3(20), 5-28.

- Commision on Audit Performance Audit Reports (t.y.) <https://www.coa.gov.ph/reports/performance-audit-reports/2023-2/> (17.07.2024).
- Cour des Comptes Publications(t.y.)<https://www.ccomptes.fr/en/publications?f%5B0%5D=institution%3A98&page=1> (17.04.2024).
- Coşkun, Gülay (1989), **Devlet Bütçesi**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- _____ (2000), **Devlet Bütçesi**, 6. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Crain, W. Mark ve O’Roark, J. Brian (2002), “The impact of performance-based budgeting”. **Economics of Governance**, 167-186.
- Çiçek, Hüseyin Güçlü ve Dikmen, Süleyman (2015), “Osmanlı Devleti’nde Bütçenin Ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi” **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 11(2), 83-98.
- Debrun, Xavier ve Kapoor, Radhicka (2010), **Fiscal Policy and Macroeconomic Stability: Automatic Stabilizers Work, Always and Everywhere**, IMF Working Paper
- Değirmenci Songül Demirel ve Tekin Nazlı (2022), “Stratejik Planlama Sürecinde Paydaş Analizi ve Katılımcılık Boyutu: Çorum Belediyesi Örneği”, **Toplum ve Kültür Araştırmaları Dergisi**, (10), 160-184.
- Demir, Murat ve Önder, Rıdvan (2019), “The Principle Of Legality Of The Taxes: An Evaluation On Turkey And The Selected Countries”, **34.International Public Finance Conference**, 338-342.
- Devlet Planlama Teşkilatı (2006), **Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Ankara.
- Diamond, Jack (2002), “Performance Budgeting—Is Accrual Accounting Required?” **IMF Working Paper Fiscal Affairs Department**, International Monetary Fund.
- Doğan, Selen ve Alkan, Ali Davut (2020), “Türkiye’deki Bakanlıkların Misyon ve Vizyon İfadelerinin İçerik Analizi”, **İş ve İnsan Dergisi**, 7(2), 339-349.
- Doğruyol, Adnan ve Şanver, Cahit (2024), “ Tarhuncu Ahmet Pasha Budget In Classical And Modern Meaning” **International Journal of Management Economics and Business**, 20(2), 306-320
- Downes, Ronnie vd (2017), “ **Budgeting and performance in the European Union: A review by the OECD in the context of EU budget focused on results**”, OECD Journal on Budgeting.
- Dubrow Geoff (2020), **Performance-Based Budgeting: a ‘Whole of Government’ Initiative**, Westminster Foundation for Democracy, London.
- Dusenbury, Pat (2000) **Strategic Planning and Performance Measurement**, The Urban Institute 2100 M Street, N.W. Washington, D.C.

- Edizdoğan Nihat ve Çetinkaya Özhan (2022), **Kamu Bütçesi**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Egeli, Haluk (1997), **Türkiye'de Planlı Dönemde Bütçe Açıklarının Bütçeleme Sistemleri Açısından Ekonomik Etki ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Ekanem, Ekpenyong E. (2014), “Zero-Based Budgeting As A Management Tool For Effective University Budget Implementation In University Of Calabar, Nigeria”, **European Journal of Business and Social Sciences**, 11-19.
- Ercan, Hüseyin (2021), “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Yeni Kamu Mali Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi**, 18(39), 985-1000.
- Erdem, Metin; Şenyüz, Doğan; Tatlıoğlu, İsmail. (2013), **Kamu Maliyesi**, 11. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Ergen, Zuhal (2021), “Performans Esaslı Bütçe Sisteminden Program Bazlı Performans Bütçe Sistemine Geçiş: Yeni Bütçe Sistemi ile Hedeflenenler”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 14(1), 280-302.
- Eroğlu, Erdal ve Demirtaş, Tolga (2016), “Mali Saydamlığın Önemi ve Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 287-312.
- Ertaş, Handan (2014), “Performance management in public sector as motivation and success factor: A theoretical analysis”, **Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 4 (2), 178-189.
- Fırat, Muhammed Sabır (2016), “Türkiye’de Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi ve Sosyal Güvenlik Açıkları”, **TBB Dergisi**, 127, 317-338.
- Flesher Dale L. ve Flesher Tonya K. (1979), “Short History Of Budgeting”, **Woman C.P.A.**, 12-14.
- Göksu, Gonca Güngör (2017),” Performance-Based Budgeting on Strategic Planning: The Case Study in Turkish Higher Education System”, **New Trends and Issues Proceedings on Humanities and Social Sciences**, (3), 263-270.
- Grizzle, Gloria A. ve Pettijohn, Carole D. (2002) “Implementing Performance-Based Program Budgeting: A System-Dynamics Perspective”, **Public Administration Review**, 62(1), 51-62.
- Hançer, Nihal Selcen (2018), **Modern Bütçe Teknikleri: Vatandaş Bütçesi ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Harris Donald J. (2007), “The Classical Theory of Economic Growth”, **The New Palgrave Dictionary of Economics**, 2nd edition (1-10) içinde London: Macmillan.

- Hazman, Gülsüm Gürler. (2011), “Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 205-216.
- HM TREASURY (2011), **Government Internal Audit Standards**, The National Archives, Kew, London.
- IBP (International Budget Partnership) (2008), **Open Budget Survey**
_____ (2019), **Open Budget Survey**
_____ (2021), **Open Budget Survey**
_____ (2023), **Open Budget Survey**
- Indahsari, Charity Latanza ve Raharja Sam'un Jaja (2020), **New Public Management (NPM) as an Effort in Governance**, **Jurnal Manejemen Pelayanan Publik**, 2 (3), 73-129.
- INTOSAI. (2019), **Intosai-P 20 - Principles Of Transparency And Accountability**.
- İpek, Elif Ayşe Şahin vd. (2014), “Performans Esaslı Bütçe Sistemi ve Diğer Sistemlerden Farklılıkları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Sosyoekonomi**, 83-104.
- Işık, Abdulkadir (2014), **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Jin’e, Yan ve Dunjia, Li. (1997), “Performance audit in the service of internal audit” **Managerial Auditing Journal**, 12(4), 192–195.
- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (2007), **T.C. Resmî Gazete**, 26738, (26.12.2007).
- Kamu İdarelerinde Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2021), **T.C. Resmî Gazete**, 31462, (22.04.2021).
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), **T.C. Resmî Gazete**, 5018, (24.12.2003).
- Karaarslan, Erkan (2002) “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, **Maliye Dergisi**, 140, 58-75.
- Karacan, Erhan (2010), **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi Ve Türkiye Uygulaması**, Korza Yayıncılık, Ankara.
- Karadeniz Teknik Üniversitesi (2020), **Karadeniz Teknik Üniversitesi Stratejik Planı 2019-2023**, Trabzon.
- _____ (2023), **2022 İdare Faaliyet Raporu**, Trabzon.
- Karaman, Kıvanç ve Pamuk, Şevket (2009), “Osmanlı Bütçeleri Ve Mali Yapının Evrimi”, **Toplumsal Tarih**, 26-33.

- Kartalcı, Kadir (2007), **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kebeli, Ahmet (2020) “Kamu İç Denetiminde Performans Denetiminin Yeri”, **Denetışim**, 20(5), 5-34.
- Kelly, Janet M. ve Swindell David (2002), “A Multiple-Indicator Approach to Municipal Service Evaluation: Correlating Performance Measurement and Citizen Satisfaction across Jurisdictions”, **Public Administration Review**, 62(5), 610-621.
- Khan, Abdul ve Mayes, Stephen (2009), **Transition to Accrual Accounting**, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department.
- Kılıç, Mustafa ve Erkan, Volkan (2006), “Stratejik Planlama ve Dengeli Performans Yönetimi Yaklaşımları Bir Arada Olabilir mi?”, **Gazi Üniversitesi Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, (2), 77-93.
- Kılıçer, Erkan (2012), **Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Değerlendirmesi, Yayınlanmayan Yüksek Lisans Tezi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kluvers, Ron (1999), “To PPB or Not PPB — Budgeting in Victorian Local”, **Australian Journal of Public Administration**, 58(4), 68-77.
- Koch, Vernon E. (1960), “Cincinnati's Budget Developments”, **Public Administration Review**, 20(2), 79-85.
- Krauskopf Robert W. (1958), “The Hoover Commissions and Federal Recordkeeping”, **The American Archivist**, 21(4), 371-399Liu,
- Lan, Ling (2005), “Enhancing e-Democracy Via Fiscal Transparency: A Discussion Based on China's Experience”, **E-Government: Towards Electronic Democracy** içinde (57-70), International Conference, Bolzano, Italy
- Liu, Chih-hung (2011), “What Type of Fiscal Decentralization System Has Better Performance”. **Public Administration and Development**, 31(5), 363-376.
- Loan Agreement (Public Financial Management Project) Between Republic Of Turkey And International Bank For Reconstruction (1995).
- Mahalli İdareler Muhasebe ve Bütçe Yönetmeliği (2016), **T.C. Resmî Gazete**, 29724, (27.05.2016).
- Maleka, Stevens (2014), “Strategy management and strategic planning process”, **DTPS Strategic Planning & Monitoring**, 1(1), 1-29.
- Martin, Lawrence L. (2000), Budgeting for Outcomes in State Human Agencies, **Administration in Social Work**, 71-88.

- National Audit Office (t.y.) https://www.nao.org.uk/page/16/?s&post_type=report&topic&department&start_year=2020&end_year=2024&orderby_ (17.07.2024).
- National Audit Office of Finland Publications (t.y.) [https://www.vtv.fi/en/publications/?filters\[post_type\]\[post_type\]\[release\]=1&meta_filters\[upcoming_release\]=0&page=1&search_text](https://www.vtv.fi/en/publications/?filters[post_type][post_type][release]=1&meta_filters[upcoming_release]=0&page=1&search_text) (17.04.2024).
- Netherlands Court of Audit Documents (t.y.) <https://english.rekenkamer.nl/publications> (17.04.2024).
- Ryan, Christine vd. (2000), “Financial Performance Indicators For Australian Local Governments”, **Accounting, Accountability and Performance** 6(2), 89-106.
- Schaeffer, Michael ve Yilmaz, Serdar (2008), “Strengthening Local Government Budgeting” **Policy Research Working Paper 4767**, 1-23.
- Sluis, Margriet E. van der vd., (2017), “Implementing New Public Management in Educational Policy” **Educational Policy**, 31(3), 303-329.
- Moynihan, Donald ve Beazley, Ivor (2016), **Toward Next-Generation Performance Budgeting Lessons from the Experiences of Seven Reforming Countries**, International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, Washington.
- Mustgrave, Richard ve Mustgrave, Peggy (1989), **Public Finance In Theory and Practice, 5th Edition, McGraw-Hill Book Company**, Singapore.
- Norman, Richard (2007), “Managing Outcomes while Accounting for Outputs: Redefining “Public Value” in New Zealand's Performance Management System” **Public Performance & Management Review**, 30(4), 536-549.
- ODI (Overseas Development Institute) (2003), **Results-Oriented Public Expenditure Management: Will It Reduce Poverty Faster?**
- OECD (2008), **OECD Best Practices for Performance Budgeting**.
- OECD (2023), **OECD Performance Budgeting Framework**.
- Office of The Auditor General, **Performance Audit Reports** (t.y.) <https://www.oagkenya.go.ke/2018-2021-performance-audit-reports/> (17.04.2024).
- Office of The Auditor General of Canada Auditor, **General Reports** (t.y.) https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/english/parl_lp_e_933.html (17.04.2024).
- Orhan, Mehmet Suphi ve Serçemeli, Murat (2013), “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 17(1), 321-334.

- Oskay, Cansel Seymen (2004), “1980-2003 Döneminde Türkiye'de Konsolide Bütçe Açıkları”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, 7(1-2), 233-250.
- Otetea, Alexandra vd. (2015). “The Performance Impact of the Supreme Audit Institutions on National Budgets. Great Britain and Romania Case - Comparative Study”, **Procedia Economics and Finance**, 27, 621-628.
- Öner, Erdoğan (2009), **Osmanlı Devleti 1912 Hazine Genel Hesabı ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Özen, Ahmet (2008), **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ümit Afset Matbaacılık, Ankara.
- Özeren, Baran. (2000), **İç Denetim, Standartları Ve Mesleğin Yeni Açılımları**, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Parsons, Jim vd. (2013), **Indicators of Inputs, Activities, Outputs, Outcomes and Impacts in Security and Justice Programming**, Department for International Development.
- Paul, Elisabeth (2007), **Performance Budgeting, Motivation and Incentives**, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, Washington.
- Peg Thorns ve David B. Greenberger (1998), A Test of Vision Training and Potential Antecedents to Leaders' Visioning Ability, **Human Resource Development Quarterly**, 3-19.
- Pehlivan, Osman (2022), **Devlet Bütçesi**, Trabzon: Ekin Yayınevi.
- Pompe, Sebastiaan vd. (2022), “The Role of Supreme Audit Institutions in Addressing Corruption, Including in Emergency Settings”, **Good Governance in Sub-Saharan Africa**, içinde, Washington DC.
- Riks Revisionen Audit Reports (t.y.) <https://www.riksrevisionen.se/en/audit-reports.html> (17.04.2024).
- Robinson, Marc (2013), **Program Classification for Performance-Based Budgeting: How to Structure Budgets to Enable the Use of Evidence**, The World Bank, Washington, D.C.
- Robinson, Marc ve Eden, Holger van (2007), “Program Classification”, **Performance Budgeting** içinde (63-87), International Monetary Fund.
- Robinson, Marc ve Last, Duncan (2009), “A Basic Model of Performance-Based Budgeting”, **International Monetary Fund Fiscal Affairs Department**, Washington DC.
- Rubin, Marilyn Mark ve Willoughby Katherine (2014) “Measuring Government Performance: The Intersection of Strategic Planning and Performance Budgeting”, **Developments in Strategic and Public Management**, içinde (41-57), Palgrave Macmillan, London.
- Rubin, Irene S (2019), **The Politics of Public Budgeting**, SAGE Publications, Washington.

- Sakurai, Keiko (2004), “Analysis on Budget System”, **Government Auditing Review**, 55-64.
- Sayıştay Kanunu. (2010). **T.C. Resmî Gazete**, 6085, (19.12.2010).
- Schick, Allen (1966), “The Road to PPB: The Stages of Budget Reform”, **Public Administration Review**, 26(4), 243-258.
- Schick, Allen (2003), “The Performing State Reflection on an Idea Whose Time has Come but whose Implementation has not” **OECD Journal on Budgeting**, 3(2), 71 - 103.
- Supreme Audit Institution Of India Audit Reports(t.y.)https://cag.gov.in/en/auditreport?ts=allwords&title=>=&udt=&state=&state%5B%5D=&lbt=§or=§or%5B%5D=&report_type=&report_type%5B%5D=54&od=%3C%3D%3E%3D&yrf=2020&yrt=2024 (17.04.2024).
- Smoke, Paul ve Fedelino, Annalisa (2013), “Bridging Public Financial Management and Fiscal Decentralization Reform in Developing Countries”, P. F. Architecture içinde, International Monetary Fund, Washington, D.C.
- Steiss, Alan Walter (2003), **Strategic Management for Public and Nonprofit Organizations**, 270 Madison Avenue, New York.
- Şener, Abdullatif (1990), “Tanzimat ve Osmanlı Maliyesi”, **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8(2), 49-76.
- T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı (2022), **2022-2026 Stratejik Planı**, Ankara.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı (2018), **Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu 3.Sürüm**,
_____ (2004), **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)**, Ankara
- T.C. Milli Eğitim Bakanlığı (2023), **2022 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, Ankara
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, (2014), **Performans Denetim Rehberi**, Ankara.
- _____ (2021), **Konu Denetim Rehberi**, Ankara.
- _____, “Denetim Rehberleri”, <https://www.sayistay.gov.tr/pages/142-denetim-rehberleri> (27.01.2024).
- T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2020), **Kamu İdareleri İçin Stratejik Plan Hazırlama Kılavuzu Sürüm 3.1**, Ankara.
- T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı Bütçe Genel Müdürlüğü (2019), **Program Bütçe Rehberi (Performans Sınıflandırması ve Performans Bilgisi)**, Ankara.
- _____ (2022), **2023- 2025 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi**, Ankara.

- Thoms, Peg ve Greenberger, David B (1998), “A Test of Vision Training and Potential Antecedents to Leaders’ Visioning Ability” **Human Resource Development Quarterly**, 9, 3-19.
- Tokatlıoğlu, Mircan ve Selen, Ufuk (2019), **Maliye Politikası**, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Toroman, Cengiz vd. (2022) “Osmanlı Devlet Bütçelerinin Analizi: 1909-1918 Bütçeleri Üzerine Bir Analiz”, **Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi**, 23, 1-16.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Hizmetleri Başkanlığı (2019), **Abd Kongresinde Yasama, Denetim Ve Bütçe Süreçleri**, TBMM Basımevi Ankara.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1961), **T.C. Resmî Gazete**, 10859, (20.07.1961).
- _____ (1982), **T. C. Resmî Gazete**, 17863, (9.11.1982).
- Tyer, C. B. (1977), Zero-Base Budgeting: A Critical Analysis, **Southern Review of Public Administration**, 1(1), 88-107.
- Ulbrich, Holley (2003), **Public Finance In Theory and Practice**, Thomson South-Western, Ohio .
- Versel, Mark (1978), Zero-Base Budgeting: Setting Priorities Through the Ranking Process, **Public Administration Review**, 38(6), 524-527.
- Waal, André de (2010), “Achieving High Performance in the Public Sector” **Public Performance & Management Review**, 34(1), 81-103.
- World Bank (2003), **Implementation Completion Report On A Loan In The Amount Of US\$62 Million To The Republic Of Turkey For A Public Finance Management Project**.
documents1.worldbank.org/curated/fr/205891468779359020/text/25572.txt
- Yavuz, Ezgi vd. (2021), Türk Bütçe Sistemindeki Değişimler ve Performans Esaslı Program Bütçe Sistemine Geçiş, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, 65, 115-137.
- Yıldırım, Hüseyin (2012), **Türkiye’de 2001’den Günümüze Kayıt Dışı Ekonominin Sosyal Güvenlik Kurumu Açıkları Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Yılmaz, Levent ve Arap, İbrahim (2006) “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Yeni Kurumu: Kamu Görevlileri Etik Kurulu”, **Amme İdaresi Dergisi**, (39)2, 51-69.
- Yılmaz, Hakkı Hakan ve Akdeniz, İbrahim (2020), “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi İle Değişen Kamu Mali Yönetim Sisteminde Program Bazlı Bütçe Sistemine Yönelik Bir Yapılandırma Önerisi”, **Sayıştay Dergisi**, (32)117, 87-114.
- Young, Richard (2003), Performance-Based Budget Systems, **Usc Institute For Public Service And Policy Research**, 11-24.
- Yüksek Planlama Kurulu (2003), 2004 Yılı Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Kuralları, Karar No: 2003/14.

ÖZGEÇMİŞ

İbrahim CANBELDEK, 2011 yılında Emel Önal İlköğretim Okulu'nu; 2015 yılında Akıncı Anadolu Lisesi'ni; 2019 yılında ise Karadeniz Teknik Üniversitesi - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nü tamamladı. 2020 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Yabancı Diller Yüksekokulu'nda İngilizce Hazırlık okudu. 2020 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı'nda yüksek lisans programına başladı. 2020-2021 döneminde Erasmus Değişim Programı kapsamında bir sene Fransa Lille 1 Üniversitesi'nde bulunan CANBELDEK; Trakya Üniversitesi, Maliye Bölümü'nde Araştırma Görevlisi olarak görev yapmaktadır.