T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
UYGULAMALI İKTİSAT ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

BATUHAN ULUDÜZ

Ankara, 2008

GCRIS

TC
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
UYGULAMALI İKTİSAT ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

BATUHAN ULUDÜZ

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. SİNAN SÖNMEZ

Ankara, 2008

(Fotokopi ile çoğaltılamaz)

GCRIS

15.02.2008

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Batuhan Uludüz'e ait Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması adlı çalışma, jürimiz tarafından, Uygulamalı İktisat Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

(Başkan-Danışman) Prof. Dr. Sinan Saraç

(Üye) Doç. Dr. Ahuzer Pınar

(Üye) Y. Doç. Dr. Mustafa İsacı

ÖZET

1980'li yıllarda başlayan kamu yönetimi reform süreci içerisinde gündeme gelen Performans Esaslı Bütçeleme (PEB), bir bütçe tekniğinden ziyade performans yönetimi ile mali yönetimin entegrasyonunu ifade eden bir yönetim anlayışını yansıtmaktadır. PEB ile kamu kaynaklarının daha etkin ve daha verimli bir şekilde kullanılması ve dağıtılmasının sağlanması, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

PEB'in dünya uygulamaları incelendiğinde, uygulamada her ülkenin kendi sistemini ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde tesis ettiği görülmektedir. Bu doğrultuda PEB, literatürde çeşitli tanımları olmasına rağmen, genel olarak kamu bütçelerinin sonuç odaklı bir anlayışla hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi olarak tanımlanabilmektedir.

PEB pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de ilgi uyandırmıştır. Türk kamu mali yönetiminde PEB sisteminin uygulanmasına yönelik en kapsamlı ve önemli gelişme; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunudur (KMYKK). Bu kanun ile PEB'e yasal zemin hazırlanmış, uygulanması öngörülen PEB'in çerçevesi çizilmiş ve uygulama araçları belirlenmiştir.

Çalışmada, öncelikle mali yönetim sistemiyle performans yönetim sisteminin entegrasyonu olarak ifade edilen PEB'in açıklanabilmesi için performans yönetimi ve performans denetimi hakkında bilgiler verilmiştir. Daha sonra, entegrasyonun başarılı bir şekilde nasıl gerçekleştirilebileceği ortaya konulmuştur. Son olarak ise PEB'in, dünya uygulamaları, Türk Program Bütçe Sistemi (PBS) uygulama sonuçları, 5018 sayılı kanun ile uygulanması öngörülen sistem ve bütçe süreci açısından Türkiye'de uygulanmasına ilişkin değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Performans esaslı bütçeleme sistemi, performans bütçe, sonuç odaklı bütçeleme, performans yönetimi, performans denetimi.

ABSTRACT

Performance based budgeting (PBB) emerged in 1980s which came into question in the process of public management reflects a management concept that expresses integration of performance management and fiscal management rather than a budget technique. The aims of PBB are using and distributing public resources more efficiently and effectively, improving fiscal transparency and accountability.

When PBB world applications are analyzed, it has seen that every country establishes the system to meet their requirements. In this concept, despite the different definitions of PBB in the literature, it can be defined as preparing, implementing and auditing public budget with an outcome-focused perspective.

PBB also took attention in Turkey as it did in many countries. The most important and comprehensive improvement in Turkish public fiscal management is 5018 Numbered of Act Entitled Public Financial Management and Control Law. With this law, legislative requirements are generated, PBB framework that is envisaged to implement and its implementation tools are determined.

In this study, initially performance management and performance auditing systems are analyzed in order to explain PBB which is an integration of fiscal management system and performance management. Then issues related to the successful integration are studied. Finally PBB is evaluated through world applications, the results of Turkish program budget system (PBS), and the system and process of budgeting that is envisaged under the law numbered 5018.

Keywords: Performance-based budgeting system, performance budget, result-based budgeting, performance management, performance audit.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET ..... **ii**
ABSTRACT ..... **iii**
İÇİNDEKİLER ..... **iv**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **vii**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **viii**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **ix**

BİRİNCİ BÖLÜM GİRİŞ **1**

İKİNCİ BÖLÜM KAMUDA PERFORMANS YAKLAŞIMI: PERFORMANS YÖNETİMİ, PERFORMANS DENETİMİ **5**

2.1.Performans Kavramı ve Kamuda Performans Anlayışı 5
2.1.1. Performans Kavramının Tanımı 5
2.1.2. Kamuda Performans Yaklaşımının Ortaya Çıkmasında Etkili Olan Kavramlar 6
2.2. Performans Yönetimi 8
2.2.1. Performans Yönetiminin Tanımı 9
2.2.2. Performans Yönetimin Amaçları 10
2.2.3. Performans Yönetim Süreci 12
2.2.4. Performans Yönetim Sürecini Uygulamaya Geçirmek İçin Atılacak Adımlar 13
2.2.4.1. Misyonun ve Elde Edilmek İstenen Çıktıların Tanımlanması: Stratejik Planlama 14
2.2.4.2. Performansın Ölçülmesi 17
2.2.4.3. Performans Bilgisinin Kullanılması 24
2.3. Performans Denetimi 26
2.3.1. Performans Denetiminin Tanımı 27
2.3.2. Performans Denetiminin Amaçları 29
2.3.3. Performans Denetiminin Unsurları 30

2.3.4. Performans Denetim Süreci 33
2.4. Performans Değerlendirmesi 38

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ .. 41

3.1. Performans Esaslı Bütçelemenin Doğuşu ve Gelişimi.....41
3.2. Performans Esaslı Bütçelemenin Tanımı 45
3.3. Performans Yönetimi-Mali Yönetim Entegrasyonu 46
3.3.1. Analitik Bir Yaklaşımla Entegrasyon İncelenmesi 47
3.3.2. Entegrasyonu Etkileyen Faktörler.....51
3.4. Performans Esaslı Bütçelemenin Temel Unsurları 55
3.5. Performans Esaslı Bütçelemenin Tamamlayıcı Unsurları.....56
3.5.1. Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi.....56
3.5.2. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi 61
3.5.3. Analitik Bütçe Sınıflandırması.....66
3.6. Performans Esaslı Bütçelemeye Yöneltilen Eleştiriler 72

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ 79

4.1. Dünyada Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları 79
4.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Performans Esaslı Bütçeleme.....81
4.1.2. Hollanda'da Performans Esaslı Bütçeleme.....86
4.1.3. İsveç'te Performans Esaslı Bütçeleme 88
4.1.4. İngiltere'de Performans Esaslı Bütçeleme.....92
4.2. Türkiye'de Kamu Yönetiminde Reform Kapsamında Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Çalışmalar.....95
4.2.1. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Çalışmalar.....95
4.2.2. 5018 sayılı Kanun ile Uygulanması Öngörülen PEB Sistemi 97
4.2.2.1. Uygulanması Öngörülen PEB Süreci 99
4.2.2.2. Uygulanması Öngörülen PEB Sisteminin Unsurları 106
4.2.3. 5018 sayılı Kanun Sonrası Yapılan Çalışmalar 115

4.3. Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme Uygulanmasına İlişkin Değerlendirme....116
4.3.1. Dünya Uygulamaları Açısından Değerlendirme....116
4.3.2. Türk Program Bütçe Sistemi Uygulama Sonuçları Açısından Değerlendirme....119
4.3.3. 5018 Sayılı Kanunla Uygulanması Öngörülen Sistem ve Bütçe Süreci Açısından Değerlendirme....123

BEŞİNCİ BÖLÜM SONUÇ....131

KAYNAKÇA....135

GCRIS

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1: Performans Ölçüleri: Performans Ölçü Matrisi.....22
Tablo 2: Performans Ölçümü Matris Örneği: Eğitim.....22
Tablo 3: Mali Yönetim ve Performans Yönetimindeki Anahtar Süreçler.....48
Tablo 4: Entegrasyonun Kolay ya da Zor Olmasına Yol Açan Koşullar.....55
Tablo 5: Analitik Bütçe Sınıflandırmasının PEB ile İlişkisi.....70

GCRIS

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1: Performans Yönetimi Ana Unsurları 12
Şekil 2: Performans Yönetim Sürecini Uygulamaya Geçirmek İçin Atılacak Adımlar.....14
Şekil 3: Performans Ölçümü ile Ürün ve Hizmet Kalitesi Arasındaki İlişki 19
Şekil 4: Performans Esaslı Bütçeleme Süreci 107

GCRIS

KISALTMALAR LİSTESİ

3E : Efficiency, Effectiveness, Economy

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

ABS : Analitik Bütçe Sınıflandırması

BÜMKO : Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

ÇYB : Çok Yıllı Bütçeleme

DPT : Devlet Planlama Teşkilatı

GAO : General Accounting Office – Genel Muhasebe Ofisi (Bürosu)

GPRA : Government Performance and Result Act - Hükümet Performans ve Sonuçlar Yasası

HGY : Hedeflere Göre Yönetim

INTOSAI : International Organization of Supreme Audit Institutions-Uluslararası Sayıştaylar Birliği

KMYKK : Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

LPSA : Local Public Service Agreement - Yerel Kamu Hizmet Anlaşmaları

OECD : Organisation for Economic Cooperation and Development

OMB : Office of Management and Budgeting - Yönetim ve Bütçeleme Ofisi

PBS : Program Bütçe Sistemi

PEB : Performans Esaslı Bütçeleme

PEBR : Performans Esaslı Bütçe Hazırlama Rehberi

PFPSAL I : Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi

PFPSAL II: İkinci Program Amaçlı Mali Sektör ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi

PPBS : Planlama, Programlama, Bütçeleme Sistemi

PSA : Public Service Agreement – Kamu Hizmet Anlaşmaları

SDA : Service Delivery Agreement - Hizmet Teslim Anlaşmaları

SWOT : Strength, Weaknesses, Opportunities, Thretas- Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar, Tehditler

TÜSSİDİE: TÜBİTAK Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü

UDO : Ulusal Denetim Ofisi

VET : Verimlilik, Etkinlik, Tutumluk

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Globalleşen dünyada bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, insanların yaşam kalitesinin, toplumsal tercihlerinin, demokratik hak arama anlayışlarının değişimine neden olmuştur. Bu değişim ile birlikte vatandaşlar eskisi kadar vergi ödemek istememekle birlikte daha kaliteli kamu hizmeti talep etmekte olup, artık birçok alanda kamu yönetimi sorgulanmakta ve kamu faaliyetleriyle ilgili bilgilenme isteği artmaktadır. Devletlerin artan mali sorunları, değişimin kamu örgütleri üzerinde yarattığı bu baskıyla birleşince etkili ve verimli kamu hizmeti sunumu daha da sorunlu hale gelmiştir. Bu bunalım, içinde sanayileşmiş batılı ülkelerinde bulunduğu birçok ülkede önemli reformların yapılmasına neden olmuştur. Özellikle 1980'li ve 1990'lı yıllarda bunalımdan çıkmak amacıyla farklı bir yaklaşım benimsenmiştir. Bu yeni yaklaşım, değişimi yakalamakta daha başarılı özel sektör yönetim tekniklerinin kamu kesiminde uygulanmasıyla kamu kaynak kullanımında verimlilik ve etkinliğin arttırılmasıdır. Bu amaçla stratejik planlama ve performans yönetim tekniklerinin kamu kesiminde uygulanmaya başlanması kamunun yönetim kültürü, organizasyon yapısı, kaynak tahsis süreçlerinde çeşitli reformları da beraberinde getirmiştir. Zira stratejik planlama ve performans yönetimi yaklaşımları bir yandan kamu yönetimi anlayışında değişimi öngörürken, diğer yandan planlama ve bütçeleme süreçlerinin de yeni yönetim yaklaşımına uyarlanmasını gerektirmektedir. Performans yönetim sistemi ile mali yönetim sisteminin entegrasyonunu gerektiren bu yeni yaklaşım, uygulamada PEB olarak ifade edilmiştir. Kamuda performansın arttırılması çabalarının sonucunda gündeme gelmiş olan PEB, daha önce Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) benimsenen yaklaşımdan daha geniş kapsamlı olarak ele alınmakta, bir bütçeleme tekniğinden ziyade bir yönetim anlayışını yansıtmaktadır. Bu yönetim anlayışı, bütçe sürecinde kurumun performansını arttıracak tarzda kararların verilmesini ve uygulamalar içinde bulunulmasını, yani mali yönetim sistemi ile performans yönetim sisteminin entegrasyonunu ifade etmektedir.

Kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasının ve dağıtılmasının sağlanması, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi amacıyla gelişmiş ülkelerde başlayan PEB yaklaşımı, bugün birçok ülke tarafından ya uygulanmakta ya da reform gündemine alınmaktadır. 1980'li yılların sonlarında Yeni Zelanda ve Avustralya, 1990'lı yıllarda İsveç, ABD, Finlandiya, İngiltere, Danimarka, Hollanda, Kanada ve Fransa, 2000'li yılların başlarında ise Avusturya, İsviçre ve Almanya PEB'e geçiş yönünde düzenlemeler yapmışlardır.

PEB'in dünya uygulamaları incelendiğinde, sistemin genel çerçevesinin ve ana unsurlarının, işleyişinin benzerlik göstermesine rağmen, uygulamada her ülkenin kendi iç dinamiklerine göre farklı prosedürler geliştirdiği ve kendi sistemini ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde tesis ettiği görülmektedir. Bu nedenle PEB uygulamasının tüm dünyada kabul görmüş standart bir formunun varlığından söz edilememekte, tek bir tanımı yapılamamaktadır.

PEB çeşitli kaynaklarca farklı tanımlanmasına rağmen, genel olarak kamu bütçelerinin sonuç odaklı bir anlayışla hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi olarak tanımlanabilmektedir. Melkers ve Willoughby'e göre ise PEB, genellikle mevcut kamu yönetim anlayışlarının çeşitli bakış açılarını harmanlayan, çıktı ölçümlerini, performans ölçümlerini, stratejik planları ve değerlendirmeleri içeren gereksinimler topluluğu şeklinde tanımlanabilmektedir. PEB'in tanımlarına bakıldığında, PEB ile ilgili açıklamaların daha çok performans yönetiminin unsurları üzerine yapıldığı görülmektedir. Yani daha öncede belirtildiği üzere, PEB bir bütçeleme tekniğinden ziyade bir yönetim anlayışını yansıtmakta, stratejik planlar doğrultusunda performans hedeflerinin oluşturulmasından başlayarak, bu hedeflere ne derecede ulaşıldığını araştıran performans denetimine kadar yapılanlardan oluşan faaliyet zincirine bütçe sürecinin entegre edilmesini ifade etmektedir.

Dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak PEB, Türk Mali Yönetim Sistemi'nde de ilgi uyandırmıştır. Bu doğrultuda Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) ve TÜBİTAK Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü (TÜSSİDİE) ile birlikte, 2001 yılında "Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme

Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Projesi" başlatılmıştır. Türk mali yönetiminde PEB sisteminin uygulanmasına yönelik en kapsamlı ve önemli çalışma ise, 10 Aralık 2003 tarihinde kabul edilmiş olup ancak 2006 yılında tamamen uygulama olanağı bulan 5018 sayılı KMYKK olmuştur. 5018 sayılı kanun ile kamu mali yönetim sistemimiz tamamen değiştirilerek, uluslararası standartlara uygun bir mali yönetim anlayışı oluşturulmuş, PEB'e yasal zemin hazırlanmış, uygulanması öngörülen PEB'in çerçevesi çizilmiş ve uygulama araçları belirlenmiştir.

5018 sayılı kanun Türk mali yönetimi'nde birçok önemli değişikliği öngörmektedir. Bu değişikliklerden bir tanesi de PEB uygulamasına geçilmesidir. Bu kanunun 9.maddesine göre, kamu idareleri stratejik plan hazırlamak ve bütçelerini de bu planda yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak oluşturmak zorundadırlar. Yani bu kanun ile genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçe kapsamındaki idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler bütçelerini PEB sistemine göre hazırlamak ve uygulamak zorundadırlar. PEB sistemine geçiş sürecinin yönetimi ve planlanması konusunda Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Stratejik planlama ile ilgili usul ve esaslar DPT, PEB ile ilgili usul ve esaslar ise Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği kararlaştırılmıştır. PEB'e geçiş hususunda aşamalı bir geçiş süreci belirlenmiş olup, halen pilot çalışmalar sürdürülmektedir.

Bu çalışmanın amacı, mali yönetim sistemiyle performans yönetim sisteminin entegrasyonu olarak ifade edilen PEB'in açıklanabilmesi için öncelikle performans yönetimi ve performans denetimi hakkında bilgiler vererek, bu entegrasyonun başarılı bir şekilde nasıl gerçekleştirilebileceğini ortaya koymak, PEB'in dünya uygulamalarından ve PBS uygulama sonuçlarından elde edilen tecrübeler ile 5018 sayılı kanun ile uygulanması öngörülen PEB sistemi ve bütçe süreci doğrultusunda Türkiye'de uygulanmasına ilişkin bir değerlendirme yapmaktır.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde mali yönetim sistemi ile performans yönetim sisteminin entegrasyonu olarak ifade edilen PEB'in detaylı olarak anlatımına geçmeden, öncelikle performans kavramı, kamuda

performans anlayışının çıkmasında etkili olan faktörler incelenmiş, entegrasyonun daha kolay anlaşılabilmesi için performans yönetimi, performans denetimi ve performans değerlendirmesi konuları ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde PEB detaylı olarak incelenmiştir. Bu amaçla öncelikle PEB'in doğuşu ve gelişimi, temel ve tamamlayıcı unsurları ele alınarak, çeşitli tanımlamalarına değinilmiştir. Daha sonra ise performans yönetim sistemi ile mali yönetim sisteminin entegrasyonu detaylı olarak incelenmiş ve PEB'e getirilen eleştirilere yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise Türkiye'de PEB uygulanmasının değerlendirilmesinin yapılabilmesi amacıyla öncelikle PEB'in dünya uygulamalarına değinilmiş ve bunun için seçilen dört ülkede uygulanan PEB sistemi, daha sonra Türkiye'de kamu yönetimi reform kapsamında PEB'e yönelik çalışmalar incelenmiştir. Son olarak da PEB'in dünya uygulamalarından ve Türkiye'de uygulamasında başarısız olunmuş PBS'nin uygulama sonuçlarından elde edinilen tecrübeler ile 5018 sayılı kanunla Türkiye'de uygulanması öngörülen PEB sistemi ve bütçe süreci çerçevesinde PEB'in uygulanmasına ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMUDA PERFORMANS YAKLAŞIMI: PERFORMANS YÖNETİMİ, PERFORMANS DENETİMİ

PEB, bir bütçeleme tekniğinden ziyade bir yönetim anlayışını yansıtmaktadır. 1980'li yıllarda kamu reformları kapsamında kamuda performansın arttırılması çabalarının bir sonucu olarak gündeme gelen PEB, performans hedeflerin oluşturulmasından başlayıp, bu hedeflere ne derece ulaşıldığını araştıran performans denetimine kadar yapılanlardan oluşan faaliyet zincirine, bütçe sürecinin entegre edilmesini ifade etmektedir. Bütçe süreci, ihtiyaçların tespit edilmesiyle başlayıp bütçenin yapılması (plan iş programlarının yapılması), uygulanması, muhasebeleştirilmesi ve denetimi aşamalarından oluşmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, mali yönetim sisteminin performans yönetimi döngüsü ile entegrasyonunu izah edebilmek için öncelikle performans kavramı, performans yönetimi, performans denetimi ve performans değerlendirmesi üzerinde durulacaktır.

2.1. Performans Kavramı ve Kamuda Performans Anlayışı

2.1.1. Performans Kavramının Tanımı

Amaçlı ve planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edilenin (sonucun) nicel ya da nitel olarak belirlenmesi şeklinde ifade edilen performans kavramının, çeşitli tanımlamaları da yapılmaktadır.[1]

Falay'a göre performans; "bir işi yapan bireyin, grubun veya kurumun bununla amaçladığı şeyi ne kadar gerçekleştirdiğinin nicelik ve nitelik olarak ifadesidir".[2] Bir başka tanıma göre ise performans, genel olarak amaçlı ve planlamış bir faaliyet sonucunda elde edileni nicel ve/veya nitel olarak belirleyen, belirlenmiş olan bir hedefe ulaşım seviyesinin ölçümünü ifade eden bir kavramdır. Hedeflere ulaşmak

[1] Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, Ankara, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, 1998, s. 1.
[2] Nihat Falay, "Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü"**,** Antalya, **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2000, s. 378.

amacıyla kaynakların ne kadar verimli kullanıldığı, iş yapma biçiminin ne kadar doğru olduğu, elde edilen sonuçların hedefe ne kadar yaklaştırdığı hususları da performans kavramı içinde yer almalıdır.[3]

2.1.2. Kamuda Performans Yaklaşımının Ortaya Çıkmasında Etkili Olan Kavramlar

20. yüzyıl sonlarına doğru demokrasi alanında yaşanan gelişmelerle birlikte demokratik hak ve beklentiler değişime uğramış, değişimle birlikte birçok alanda kamu yönetimi sorgulanmış ve kamu faaliyetleri ile ilgili bilgilenme isteği artmıştır. Yani kamu kaynaklarının ne şekilde kullanıldığı, devletin işlevlerini yerine getirirken izlediği yol ve yöntemlerin izlenebilirliği olarak ifade edilen saydamlık ihtiyacında bir artış meydana gelmiştir. Saydamlığın artması ile de bütün faaliyetler izlenebilir olmuş ve bunun sonucunun da gerek bireysel anlamda gerekse kurumsal anlamda yapılanların hesabının verilebilirliğinin, yani hesap verme sorumluluğunun sağlanması zorunlu olmuştur. Kısaca kamuda performans yaklaşımının ortaya çıkmasında, saydamlık ihtiyacındaki artış ve saydamlık artışının zorunlu kıldığı hesap verme sorumluluğu büyük önem taşımaktadır.

Mali Saydamlık (Transparency)

Mali alanda iyi yönetişimin sağlanmasının bir gereği olarak görülen mali saydamlık, son yirmi yılda dünyada mali alanda yaşanan reform çabalarında önemli bir yeri olan kavramdır.[4]

Kamu yönetiminde saydamlık, devletin, hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunması şeklinde tanımlanmaktadır. Kamu mali yönetiminde saydamlık ise, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı bilgisinin var olması

---

[3] Hulusi Şentürk, "Belediyeler İçin Performans Yönetim Rehberi", 31.07.2006, http://www.pendik .bel.tr/documents/custom/PERFORMANS%20YÖNETİMİ%20REHBERİ.pdf.

[4] Ertan Erüz, "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme", Pamukkale, **XX. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2005, s. 66.

demektir.[5] Daha geniş olarak mali saydamlık, kamu mali yönetimine ilişkin bilgilerin bütün kalemler itibariyle (harcama, vergi, borç yönetimi), devletin görev ve fonksiyonlarına göre oluşturulan amaçların, geleceğe yönelik politika hedeflerinin açık, anlaşılır, tutarlı ve güvenilir bir şekilde kamuoyuna sunulması şeklinde tanımlanabilmektedir.[6]

Mali saydamlık, hükümet yapısı ve fonksiyonları, mali politikaları, kamu sektörü hesapları ve projeksiyonları hakkında kamuya geniş bir anlamda açık olmak anlamına gelmektedir. Seçmenlerin ve finansal piyasaların, hükümetin finansal pozisyonunu, hükümetin şimdiki ve gelecekteki sosyal ve ekonomik uygulamalarını içeren hükümet faaliyetlerinin gerçek maliyet ve faydalarını doğru bir şekilde değerlendirebilmeleri için hükümet faaliyetleri hakkında güvenilir, anlaşılır, çok yönlü ve uluslararası alanda kıyaslanabilir bilgilere ulaşabilmelerini sağlamaktadır.[7]

Mali saydamlığın sağlanması amacıyla getirilen en önemli düzenleme olarak PEB ön plana çıkmaktadır. Bunun nedeni ise, PEB sürecinde hazırlanarak, kamuoyuna açıklanacak belgelerin tamamının, saydamlık açısından önemli bilgileri içerecek olmasıdır.[8]

Hesap Verme Sorumluluğu (Accountability)

Türkçeye en dar anlamında hesap verme sorumluluğu şeklinde çevrilebilecek olan "accountability" ile "hesap verme yükümlülüğü", "hesap verilebilirlik" kavramları özel bir nedeni olmaksızın birbirleri yerine kullanılabilmektedir.[9] Mali saydamlık gibi iyi yönetişim ilkeleri arasında sayılmakta olan hesap verme

---

[5] İzak Atiyas ve Şerif Sayın, "Kamu Maliyesinde Saydamlık", TESEV Yayınları, 04.08.2006, http://www. tesev.org.tr/dosyalar/dl_kamu_maliye.php.

[6] Coşkun Can Aktan, "Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri", Coşkun Can Aktan (der.), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2006, s. 17.

[7] James E. Alt ve David Dreyer Lassen, "Fiscal Transparency, Political Parties, and Debt in OECD Countries", **Economic Policy Research Unit Working Paper**, No. 03-02 (2005), s. 4.

[8] Erüz (2005), loc.cit.

[9] M. Hakan Özyıldız, "Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe", **Hazine Dergisi**, Sayı 13 (2000), ss. 77-87.

sorumluluğu[10], en basit anlamıyla, birinin kendisine verilmiş olan sorumlulukların yerine getirmesinin hesabını vermesi zorunluluğunu ifade etmektedir.[11]

Kamusal açıdan hesap verme sorumluluğu ise üzerinde anlaşmaya varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğa ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki şeklinde tanımlanabilmektedir.[12]

Bir başka tanımıyla her düzeydeki kamu yöneticisinin sorumluluğuna teslim edilen kamu kaynağının, hukuka uygun ve verimli bir biçimde kullanılıp kullanılmadığının hesabının verilmesi olarak ifade edilen hesap verme sorumluluğu[13], negatif anlamda ele alındığında kontrol ve cezalandırmayı, pozitif anlamda ele alındığında ise kamuoyunu hedefler ve kullanılan kaynaklar konusunda detaylı bir şekilde bilgilendirmeyi ifade etmektedir.[14]

Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi için bunu sağlayacak mekanizmalar gerekmektedir. Bu açıdan PEB, kamu yönetiminde hedeflere dayalı bir bütçelemeyi, performans ölçümü ile sağlam temellere oturtarak, hesap verme sorumluluğu için gereken zemini hazırlamaktadır.[15]

2.2. Performans Yönetimi

Kamu mali yönetimi alanında yapılan araştırmalar doğrultusunda, geleneksel kamu yönetimlerindeki israf ve verimsizliğin halkın hükümetlere olan güvenini sarstığı ve hükümetlerin en önemli kamu ihtiyaçlarını karşılama yeteneğini bile zaafa uğrattığı söylenmektedir. Kurum ve kuruluşların göstermiş oldukları kötü performansın külfetlerine katlanmak niyetinde olmayan vatandaşlar, bu konudaki görüşlerini gizlememekte ve ödedikleri vergilerin daha rasyonel kullanılması, kendilerine daha kaliteli hizmet sunulması yönündeki taleplerini de arttırmaktadır. Buna karşılık, kamu kaynaklarının genel artış trendi ile kıyaslanarak, kamu

[10] Erüz (2005), loc.cit.
[11] Auditor General Alberta. "Government Accountibility," Auditor General of Alberta Documents, (1997) 31.07.2006, http://www.oag.ab.ca/files/oag/Gov_accountability.pdf.
[12] Aktan, op.cit., s. 18.
[13] Erüz (2005), loc.cit.
[14] Özyıldız, loc.cit.
[15] Erüz (2005), loc.cit.

yönetiminin gelecekte ihtiyaç duyacağı fonların, kullanabilecekleri fonları hep aşacağı düşünülmektedir.[16]

Kamu hizmetlerine olan talebin niteliği ve içeriği ile geleneksel finansman yöntemleri arasındaki giderek artmakta olan bu çelişkiyi (vatandaşların ödemeye razı olduğu az vergiye kıyasla daha çok, daha nitelikli hizmet talebi çelişkisini ve madalyonun tersinden, kamu kurumlarının elde ettikleri sınırlı gelire oranla daha çok ve daha nitelikli hizmet üretme zorunlulukları çelişkisini) giderebilmek amacıyla, kamu kurum ve kuruluşları verimlilik ve kaliteye daha güçlü şekilde odaklanma gereği duymuşlar ve bu nedenle de köklü reformlara girişmişlerdir. Temel olarak kamu kesiminin performansını arttırmaya ve ekonomideki rolünü yeniden tanımlamaya yönelik olan bu reformların temel amacı, mevcut kaynaklarla yetinerek, kamunun hizmet sunum kapasitesini, kalitesini arttırmak ve böylece kısıtların yarattığı baskıyı hafifletebilmektir. Bu nedenle birçok ülkede performansa dayalı yönetim ilkeleri benimsenmiştir.[17]

2.2.1. Performans Yönetiminin Tanımı

Performans yönetimi terimine, farklı idari sistemlerde farklı anlamların yüklendiği görülmektedir. Uygulamada, insan kaynakları yönetiminin bir alt sistemi olarak örgüt çalışanlarının bireysel performanslarının değerlendirilmesi sürecine de, bir kurum veya kuruluşun en yüksek stratejik önceliklerini belirleme ve bu öncelikleri örgütün en tepe seviyesinden tabana, örgüt birimlerine ve çalışanlarına kadar indirip yayarak, stratejik çıktılara dönüştürme sürecine de performans yönetimi ismi verilmektedir.[18]

Bu çalışmada bireysel performanstan ziyade ikinci olarak ifade edilen süreç esas alınacak ve performans yönetimi, süreklilik arz eden bir döngü içinde yer alan faaliyet ve işlemler çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılacaktır. Bu doğrultuda performans yönetimini, kurumu ileriye götürecek amaçların oluşturulmasını, kaynakların dağılımını ve öncelikli alanlara tahsisini sağlayarak, uygulanan

[16] İhsan Gören, "Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi", Antalya, **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2000, s. 227.
[17] Gören (2000), op.cit., ss. 227-228.
[18] Gören (2000), op.cit., s. 229.

politikaların belirlenen amaçlara ulaşmayı güvence altına alıp almadığını kontrol eden ve kurumsal kültür ile kurumsal sistem ve süreçler üzerinde olumlu etkiler meydana getirmek üzere performans bilgisini kullanan bir yönetim sistemi olarak ifade etmek mümkündür.[19]

Performans yönetimine ilişkin bir başka tanıma göre ise, performans yönetimi kaynakların etkin ve verimli kullanımını sağlayarak kaynak kullanım kapasitesini ve hizmetlerin kalitesini ve etkinliğini arttırmayı amaçlayan bir yönetim anlayışını ve bu anlayışın hayata geçirilmesine yardımcı olan teknikler bütününü yansıtmaktadır.[20]

2.2.2. Performans Yönetimin Amaçları

Performans yönetiminin tasarlanmasında ve hayata geçirilmesinde ulaşılmaya çalışılan amaçlar ve bunların içerdiği reform stratejileri, her ülkede farklılık göstermektedir. Buna rağmen amaçlar ana hatlarıyla, yönetimin ve iç işleyişin iyileştirilmesi, hesap verme sorumluluğunun, kontrollerin güçlendirilmesi ve tasarruf olarak gruplandırılabilmektedir.[21]

- ***Yönetimin ve Kurumsal İşleyişinin İyileştirilmesi*:** Kamu kurum ve kuruluşlarının yönetimlerinin rasyonalizasyonu ve iç işleyişlerinin yeniden düzenlenmesi çabaları, faaliyet ve hizmetlerin iyileştirilmesini, kurumsal yapı, işleyiş ve ilişkilerin sürekli olarak gözden geçirilmesini gerektirmektedir. Bu amaca ulaşmak amacıyla yönetimin sonuçlara odaklanmasının sağlanması, yetkinin devri ve yöneticilere daha fazla esneklik tanınması gerekmektedir. Bunların yanı sıra hizmet standartlarının, performans ölçülerinin, süreçlerin yeniden yapılandırılması, müşteriye odaklanma gibi hizmet kalite ölçülerinin kamu yönetimine sokulması gerekmektedir. Bu belirtilenlere ek olarak, stratejik planlamanın ve iş planlamasının bir yönetim aracı olarak belirlenmesi, orta vadeli kaynak

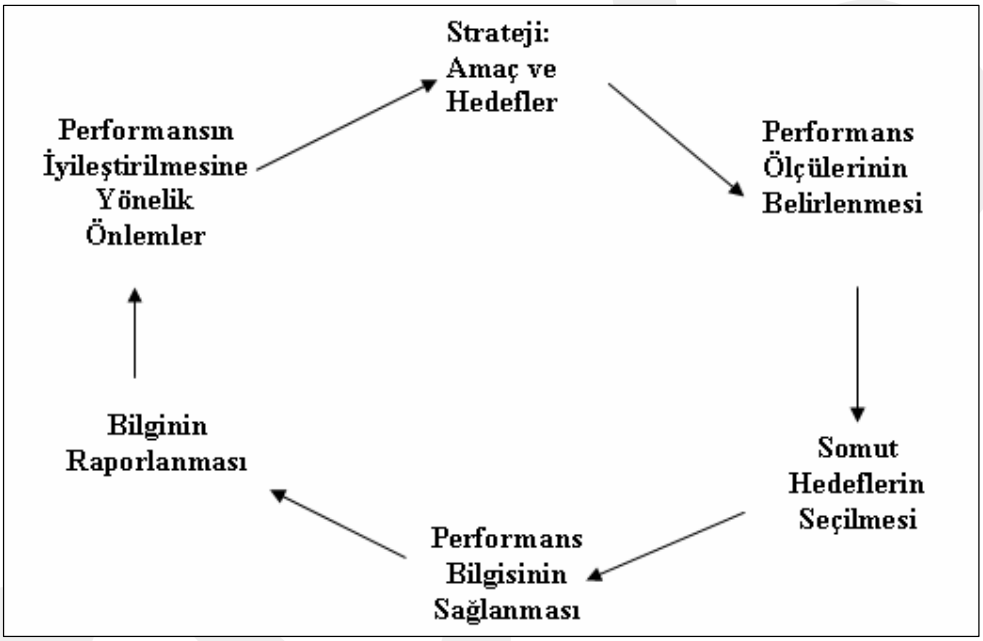
[19] Dilanthi Amaratunga ve David Baldry, "Moving from Performance Measurement to Performance Management," **Facilities**, Vol. 20, No. 5/6 (2002), ss. 217-223.
[20] Hamza Ateş ve Dilek Çetin, "Kamuda Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçe", M. Acar ve H. Özgür (der.), **Çağdaş Kamu Yönetimi II**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2004, 275.
[21] Gören (2000), op.cit., s. 231.

planlaması, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi, kamu kurumları ve çalışanları arasında rekabet ortamının yaratılması, diğer seviyelerdeki kamu yönetimleri ve özel sektörle iş ortaklıklarının kurulması, bilişim teknolojilerinden olabildiğince fazla yararlanılması gibi yeniden yapılanmalar bu grup içerisinde gösterilen çaba ve amaçlar olarak ifade edilmektedir.

- ***Hesap Verme Sorumluluğunun ve Kontrollerin Güçlendirilmesi*:** Hesap verme sorumluluğu ve kontroller iyileştirilerek, güçlendirilerek ve yeni hizmet ifa biçimlerine uyarlanarak performansın arttırılacağı düşünülmektedir. Performansın iyileştirilebilmesi için ön şart olarak gösterilen yöneticilere daha fazla esneklik ve serbestlik tanınması, kamu kurum ve kuruluş yöneticilerinin yerine getirmeleri gereken daha sıkı ve ağır performans koşulları, daha güçlendirilmiş hesap verme sorumluluğu, kamuya daha saydam ve anlamlı raporlar sunma zorunluluğundan ayrı olarak yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle uygulamada kendilerine yetki ve esneklik tanınmış yöneticilerin, yöntemlerini mevcut kaynaklar dahilinde icra ederek, önceden belirlenmiş performans hedeflerine ulaşmada sorumluluk üstlenmeleri şart koşulmaktadır. Bunun için kullanılan en önemli araçlar ise performans sözleşmeleri ve performans ölçümü olmaktadır.
- ***Tasarruf*:** Burada amaç kamu hizmetlerinin topluma maliyetlerinin azaltılması ve dolayısıyla bütçede tasarruf sağlamaktır. Yönetim kademelerinin ve bu yolla idari giderlerin azaltması, kamu kurum ve kuruluşları tarafından üretilen bazı mal ve hizmetleri fiyatlandırılması, devlet yardımlarının (sübvansiyonların) kaldırılması, tahakkuk esaslı muhasebe sistemini benimseyerek kamu yönetiminde maliyet bilincinin uyandırılması tasarruf amacına yönelik reform stratejilerine örnek olarak gösterilmektedir.

2.2.3. Performans Yönetim Süreci

İngiltere Sayıştay'ı tarafından hazırlanan kitapçıkta performans yönetiminin ana unsurları strateji, performans ölçülerinin belirlenmesi, somut hedeflerin seçilmesi, bilgi sağlanması, bilginin raporlanması, iyileştirmeye dönük önlemler olarak belirlenmiştir. Aral'a göre performans yönetimi, bu ana unsurlara sahip döngüsel ve tekrarlanan bir süreçtir.[22]



Şekil 1: Performans Yönetimi Ana Unsurları[23]

Bu sürecin unsurları şu şekilde açıklanabilmektedir:[24]

- ***Strateji: Amaç ve Hedefler:*** Performans yönetimi bağlamında strateji, bir kurumun veya programın amaçlarını ve hedeflerini ifade eder.
- ***Performans Ölçülerinin Belirlenmesi:*** Performans ölçüsü, belirli bir dönem içindeki faaliyetlerin sayılarla ifade edilmesidir. Performansın etkin şekilde yönetimi için sağlam performans ölçülerine sahip olmak gereklidir.

---

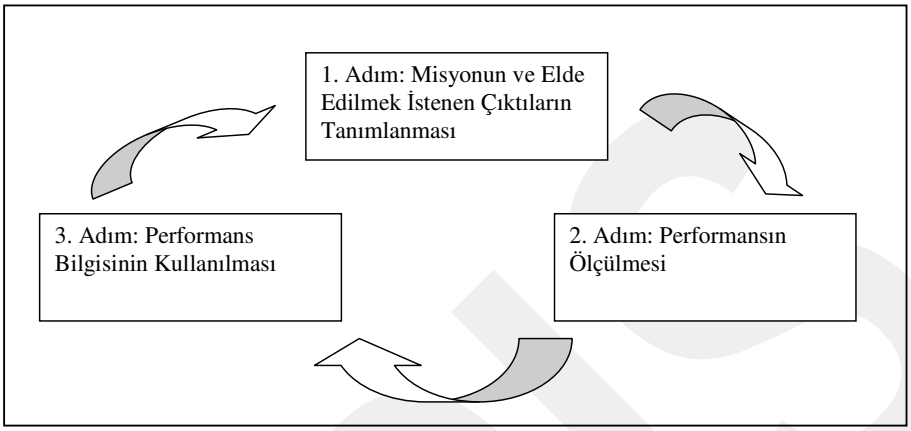
[22] Cem Suat Aral, **Performans Ölçümü: Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler**, Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 19, 2001, ss. 1-2.
[23] İbid.
[24] İbid.

- ***Somut Hedeflerin Seçimi:*** Somut hedefler, yönetimce belirlenmiş, gelecekte ulaşılacak ve sayısal olarak ifade edilmiş amaçlardır. Bunlar ya kurumun tamamı ya da bir program veya başarıyı etkileyen etmenlerle ilgili olabilir. Ayrıca bunlar sorunların önceden belirlenmesine ve çözümüne esas teşkil etmelidir.
- ***Performans Bilgisinin Sağlanması:*** Bilgi güvenilir ve tutarlı olmalı; organizasyonun amaçladıklarına ulaşıp ulaşmadığı hakkında iyi bir fikir vermelidir.
- ***Bilginin Raporlanması:*** Performans bilgisine yönelik raporlama, kurum içi yönetimin izlenmesine ve karar alınmasına esas teşkil etmesinden ve dışa dönük hesap verme sorumluluğunun başarılmasında yararlanılacak araçları sağlamasından dolayı önem arz eder.
- ***Performansın İyileştirilmesine Yönelik Önlemler:*** Performans aktif ve etkin şekilde yönetilmelidir. Kurum işleri doğru yapmak üzere, gerektiğinde önlemler almalıdır. Eksiksiz bir yönetim süreci için sizden kurumun genel stratejisini değerlendirecek organizasyonel başarılar beklenmektedir.

2.2.4. Performans Yönetim Sürecini Uygulamaya Geçirmek İçin Atılacak Adımlar

Performans yönetim sisteminin kurulabilmesi için, yönetim reformu kapsamında, her kurumda bazı adımların izlenmesi gerekmektedir. Reformlarla ilgili çok değişik yaklaşımların bulunduğu gözlenmekle birlikte bütün kurumların, sonuçlara yönelme konusunda yoğunlaşarak, genel olarak üç temel adım izledikleri görülmektedir. Bu adımlar; amaç ve misyonlar üzerinde makul bir uzlaşmanın sağlanması ve amaçları başarmak için stratejilerin geliştirilmesi, performansı belgelemek ve karar vermeyi desteklemek için yeterli kalitede performans ölçüm

sistemlerinin uygulanması, çeşitli organizasyonel seviyelerde karar vermede temel oluşturulması için performans bilgisinin kullanılması olmaktadır.[25]



Şekil 2: Performans Yönetim Sürecini Uygulamaya Geçirmek İçin Atılacak Adımlar[26]

2.2.4.1. Misyonun ve Elde Edilmek İstenen Çıktıların Tanımlanması: Stratejik Planlama

Performans yönetiminin başlangıç noktası kurumlar tarafından uzun dönemli (genellikle beş yıl) stratejik planların yapılması ve bu planlara yetkili mercilerden onay alınmasıdır. Her stratejik plan kurumların misyonunu ve bu doğrultuda uzun dönemli genel amaçlarını, sonuçlarla ilgili stratejik amaç ve hedeflerini ve bu amaçları nasıl başarmaya çalışacağını içermektedir. Stratejik planlar hazırlanırken, ilgili kurumun hitap ettiği kişilerin görüşleri dikkate alınmalı, bulunulan iç ve dış çevre değerlendirilmeli ve misyonlarla ilgili istenen sonuçları desteklemek için yapılacak faaliyetler, içsel süreçler ve gerekli kaynaklar sıralanmalıdır.[27]

---

[25] GAO, **Executive Guide: Effectively Implementing the Government Perfromance and Results Act**, Washington D.C., United States General Accounting Office, Comptroller General of the United States, GAO/GGD-96-118, 1996, s. 8

[26] İbid. s. 10.

[27] GAO, **Performance Budgeting: Past Initiatives Offer Insights for GPRA Implementation**, Washington D.C. , United States General Accounting Office, Accounting and Information Management Division, GAO/AIMD-97-46, 1997, s. 52.

Misyon Bildiriminin Hazırlanması

Misyon, en basit anlamda bir kurum veya kuruluştan beklenen görev ya da o kurumun var oluş nedeni olarak tanımlanabilmektedir. Misyon kavramı ile bir kurumun misyonundan bahsedilebildiği gibi herhangi bir programın misyonundan da bahsedilebilir. Program misyonu, o program için o programı tasarlayanlar tarafından konulmuş olan amaçtır. Program misyonu, yetki veren yasa veya talimatın gereğini yerine getirmeli veya yasal direktiflerin yerine getirilmesine yönelik çabalar diğer programları desteklemeli, kuruluşun misyon bildirimiyle uyumlu olmalı ve yönetim onayını kolayca alabilmelidir. Ayrıca program organizasyonuna dahil olan herkes tarafından kolayca anlaşılabilir olmalıdır.[28]

Stratejik planlar, misyonun doğal sonuçlarıdır ve her kurumun performansının ölçülmesinde başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Her planın, kurumun kanunlarla belirlenmiş gereksinimlerini, kurumun ürettiği mal veya hizmetlerle ilgili stratejik hedeflerini ve bu hedeflere ulaşabilmek için yapması gerekenleri temel alan detaylı bir misyon bildirimi içermesi gerekmektedir. Misyon bildirimi, kurumun var oluş nedenini, ne yapması gerektiğini ve nasıl yapılacağını tanımlamaktadır.[29] Misyon bildiriminin hazırlanması performans göstergelerinin geliştirilmesi için önemlilik arz etmektedir. Eğer kurumun bir misyon bildirimi yoksa, "biz kimiz", "kimin için yapıyoruz", "ne yapıyoruz", "niçin yapıyoruz" sorularına dışardan, müşteri gözüyle bakılarak cevap verildiğinde, bir misyon bildirimi hazırlanabilmektedir. ***Biz kimiz*** sorusu program faaliyetine bir isim koyarak, kuruluşun dışarıya vermek istediği imaj ve kültür meselesini tanımlamaktadır. ***Kimin için yapıyoruz*** sorusu müşterilerimizi ve/veya ilgili tarafları tanımlayarak, ürünlerimizden, hizmetlerimizden yararlanan kişi ve/veya kurum tiplerini karakterize etmektedir. ***Ne yapıyoruz sorusu*** müşterilerin ve/veya ilgili tarafların ilgini çekmektedir. Aynı zamanda "vergi mükelleflerinden alınan paraların en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak",

---

[28] Hülya Demirkaya, **Performans Ölçüm Rehberi**, Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 7, 2000, s. 7.
[29] GAO (1996), op.cit., ss. 13-19.

"çalışanlarımız için olumlu iş deneyimleri yaratmak" gibi kavramları da kapsayabilmektedir.[30]

Hedeflerin ve Elde Edilmek İstenen Çıktıların Belirlenmesi

Hedefler, ilerideki bir tarihte ulaşılacak olan ölçülebilir performans seviyelerini ya da değişikliklerini ifade etmektedir.[31] Bu anlamda hedeflerin, sayılarla ifade edilebilir sonuçlara işaret etmesi ve misyonun başarısını mümkün kılacak tarzda kaleme alınması gerektiği ifade edilmektedir.[32]

Misyon bildirimleri, bazen, kritik başarı faktörleri olarak tanımlanabilen hedefler yoluyla yürürlüğe konulmaktadırlar. Program misyonunun başarılı olması, hedeflerin gerekli ve yeterli olmasına bağlı olmaktadır. Hedeflerin gerekli olması, her bir hedefi karşılamadan misyonun başarılı olamayacağı anlamına gelmektedir. Belli bir hedef karşılanmaksızın misyon yerine getirilebiliyorsa, o hedefin gereksiz olduğu ve bu program seviyesine ait olmadığı söylenmektedir. Amaçların yeterli olması ise hedeflerin tümüne ulaşılması halinde, misyonun başarılı olduğu anlamına gelmektedir. Eğer misyon henüz yerine getirilmemişse, ya mevcut hedefler paketi yeterli değildir, ya da birkaç amacın daha eklenmesi gerekmektedir.[33]

Elde edilmek istenen çıktı ve sonuçların belirlenmesi, programın mali açıdan sürekli olarak desteklenmesinin nedenidir. Elde edilmek istenen çıktı ve sonuçlar belirlenirken kurumun misyonunun desteklenmesi gerekmektedir.[34]

Performans Sözleşmesi

Performans yönetiminde kurumun misyon ve hedeflerini belirledikten sonra bir yetki devri söz konusu olmaktadır. Yetki devri, ayrıntılı düzenlemeler, sıkı denetim ve itaat eden bir yönetim anlayışından artan taktir hakkına, girdilere nispetle tamamlanacak çıktı ve sonuçlara göre performans hedeflerini başarmaları için

---

[30] Demirkaya, op.cit., ss. 6-7.
[31] Safiye Kaya ve Cem Suat Aral, **Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri**, Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 11, 2000, s. 18.
[32] Aral, op.cit., s. 11.
[33] Demirkaya, op.cit., s. 8.
[34] GAO, **Status of Achieving Outcomes and Addressing Major Management Challenges**, Washington D.C., United States General Accounting Office, Department of Defence, GAO-01-783, 2001, ss. 3-4.

uygulama yöneticilerine inisiyatif verme anlayışına geçilmesini gerektirmektedir. Ayrıca yetki devrinin merkezi kurumlardan harcamacı kurumlara doğru, bu kurumlar içinden ise alt yöneticilere, alt kademelere doğru olması gerekmektedir.[35]

Yetki devri ile yöneticilerin hesap verme sorumluluğu sağlanmaktadır. Yöneticiler belli sonuçlara ulaşmak için karar verme yetkisinden mahrum bırakıldıkları taktirde, performans veya sonuçlardan da sorumlu tutulamamaktadırlar.[36]

Yönetimdeki esnekliğe karşılık, hesap verme sorumluluğunun bir gereği olarak bazı ülkelerin performans yönetimini bir sözleşme düzeni altında yürüttükleri görülmektedir. Böyle bir durumda, kimin kiminle ne hakkında sözleşme yapma yetkisi olduğunun açıkça belirtilmesi gerekmektedir.[37]

Performans yönetiminin sözleşme düzeni altında yürütüldüğü ülkelere örnek olarak Yeni Zelanda verilebilir. Bu ülkede, kamu kurumundaki en yüksek memur bir komisyon tarafından Kabinenin onayı ile atanmakta ve kendisiyle en fazla beş yıllık bir kontrat yapılmaktadır. Bu kontrattan ayrı olarak her yıl kurumun en yüksek memuru ile bakan arasında üç ana bölümden oluşan bir performans sözleşmesi imzalanmaktadır. Bu sözleşmenin birinci bölümünde, stratejik olarak belirlenen ana sonuç alanlarının yazılması ve bu sonuç alanlarının uygulanmasında en yüksek memurun gerekli ağırlığı vermesi, takip eden bölümde satın alınacak çıktılarla ilgili olarak satın alma sözleşmelerini de kapsayan her türlü detaylı bilgi, son bölümde ise birimlerin kurumsal sorumlulukları ve hükümet politikalarına uygun olarak kurum hakkında gerekli olan bilgiler yer almaktadır.[38]

2.2.4.2. Performansın Ölçülmesi

Misyonun ve elde edilmek istenen çıktıların tanımlanmasından sonra, atılması gereken bir sonraki adım performansın ölçülmesi olmaktadır.

---

[35] Bülent Gedikli, **Kamu Harcama Yönetiminde Kalite**, Ankara, CÇ. Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, 2001, ss. 124-125.
[36] İbid. s. 127.
[37] İbid.
[38] Hakan Yılmaz, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Yeni Zelanda Örneği**, Ankara, DPT Yayınları, 1999, s. 32.

Performans ölçümü bir kurumun kullandığı kaynakları, ürettiği ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği sonuçları takip edebilmesi için düzenli ve sistematik biçimde veri toplaması, bunları analiz etmesi ve raporlaması süreci olarak tanımlanabilmektedir. Uygulayıcılar açısından ise performans ölçümü, belirli bir dönem boyunca bir kurum tarafından veya bir program altında yürütülen faaliyetlerin rakamlarla ifade edilmesi olarak tanımlanmaktadır.[39]

Performans ölçümü kendi başına bir amaç olarak yapılan bir iş değil, gerektiğinde karar almada yararlanmak üzere uygun ve güvenilebilir bilginin elde edilmesini sağlamak için işletilen bir süreç şeklide ifade edilmektedir.[40]

Performansın ölçülmesi, sonuçlara yönelmiş kurumların hedeflerine ulaşma konusunda ne kadar mesafe kat ettiklerini izlemelerine olanak sağladığı gibi, yöneticilerine kurumsal ve yönetsel kararlarında çok önemli bir veri oluşturmaktadır.[41] Ayrıca sağlıklı bir performans ölçümü, program faaliyetlerinin arzulanan sonuçları ne derece yerine getirdiği konusunda bir değerlendirme yapılmasına imkân vermektedir.[42] Buradan anlaşıldığı üzere performans ölçümü, sonuçların ne olduğunu göstermekte, ancak sonuçların neden bu şekilde geliştiğini açıklamamaktadır. Aynı şekilde performans ölçümü sonunda elde edilen bilgiye bakılarak doğrudan bir kurumun başarılı veya başarısız olduğu yargısına varmak mümkün olmamaktadır. Bu şekilde bir yargıya varılabilmesi için performans değerlendirmesi yapmak gerekmektedir.[43]

Performans Ölçümünün Amaçları

Bir kuruluşun yürüttüğü faaliyetlerde hedeflenen sonuçlara ulaşıp ulaşamadığı, hizmetlerin verimli, etkin ve tutumlu bir düzeyde gerçekleşip gerçekleşmediği hususlarının değerlendirilmesinde performans ölçümü önemli bir yönetim aracı olarak işlev görmektedir. Performans ölçümünden elde edilen bilgi "Hedefimiz

---

[39] Sacit Yörüker, ve diğerleri, **Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu**, Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 28, 2003, s. 9.
[40] Government of Tasmania, **Performance Information for Management for Accountability Purposes**, Department of Traesury and Finance Publication, 1997, s. 3.
[41] GAO (1996), op.cit., s. 23.
[42] Aral, op.cit., s. 9.
[43] Ebru Yenice, "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 61 (2006a), s. 58.

nedir?", "Arzuladığımız ve elde ettiğimiz sonuçlar nelerdir?", "Başarılı olduğumuzu nasıl anlarız?", "Bu başarıları verimli etkili ve tutumlu bir biçimde mi elde ediyoruz?" ve "Ürettiğimiz hizmetler müşterilerimizi ve paydaşlarımızı ne ölçüde memnun ediyor?" gibi soruların cevabını arayan yöneticilere, yapacakları değerlendirmelerde katkı sağlamaktadır.[44]

Performans ölçümü genel anlamda bir kuruluşun (bir programın, bir hizmetin ve bir bölümün) yaptığı işleri daha iyi anlamasına ve performansını geliştirmesine yardımcı olmaktadır.[45]

Performans ölçümü ile gerçekleştirilmek istenen nihai amaç kamusal mal ve hizmetlerin kalitesinin arttırılması olmaktadır. Performans ölçümü ile öncelikle iyi veya kötü performansın ortaya çıkarılması sağlanmaktadır. Daha sonra mal ve hizmet üretenlerin üzerinde bu yolla kamuoyu baskısı oluşturulması amaçlanmaktadır. Son olarak ise bu kamuoyu baskısının daha kaliteli mal ve hizmet üretimine yol açması hedeflenmektedir.[46]



Şekil 3: Performans Ölçümü ile Ürün ve Hizmet Kalitesi Arasındaki İlişki [47]

Performans ölçümleri kurumların kendileri tarafından yapılmaktadır. Kamu sektöründe ise özel sektörün performans ölçümü yapmasına teşvik edici piyasa mekanizması gibi bir sistem bulunmamaktadır. Kamuda performansın ölçülmesini teşvik edici unsuru, bilinçlenen toplumun daha fazla hesap verme sorumluluğu talep etmesi oluşturmaktadır. Dolayısıyla performans ölçümü hesap verme sorumluluğunun etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır. Bir kurumun stratejik amaç ve hedefleri ile performans hedeflerinin ne ölçüde yerine

[44] Yörüker ve diğerleri, loc.cit.
[45] Yörüker ve diğerleri, op.cit., s. 10.
[46] Yenice (2006a), loc.cit.
[47] İbid.

getirildiğini göstererek, hesap verme sorumluluğunun sağlanması için uygun bir zemin hazırlamaktadır.[48]

Performans Ölçüleri

Performans ölçümü kavramı genellikle hem performans ölçülerini, hem de performans göstergelerini içerecek şekilde kullanılmaktadır. Performans ölçüleri ve göstergeleri birbirinden farklı terimler olmakla birlikte, çoğu zaman aynı anlama gelmek üzere birbirlerinin yerlerine de kullanılabilmektedir.[49] Bu çalışmada da performans ölçüsü kavramı performans ölçülerini ve performans göstergelerini kapsayacak bir anlamda kullanılmıştır. Birbirleri yerine kullanılabilen bu kavramlar arasında bir ayrım yapacak olursak, bu iki kavram aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

Performans ölçüleri, hizmet götürülen kişi sayısı (çıktı) veya trafik kazalarındaki azalma (sonuç) türünden performansın bazı boyutlarının doğrudan, net ve eksiksiz bir şekilde rakamsal olarak ifade edilmesidir. Başka bir deyişle, hedeflere karşılık hizmetlerin ne kadar iyi yürütüldüğünü gösteren sayısal ifadelerdir. Performans ölçüleri esasen yapılmak istenenlere ilişkin standartları, somut hedefleri ya da kıyasları (benchmarks), yani ulaşılacak baz noktalarını kapsamaktadır. Standartlar önceden belirlenmiş mükemmellik düzeyleri olup, performansın veya mükemmelliğin asgari düzeyini ifade etmektedir. Somut hedefler ise kurum içinde oluşturulmuş standartlar olup, önceki yıllara ilişkin sonuçlara dayanmaktadır. Kıyaslar sektörde en iyi performansı gösteren verilerden sağlanabilmektedir.[50]

Performans göstergeleri dolaylı ölçüler olup, ölçüm yapmanın zor olduğu, açık ve kesin ölçümlerinin yapılamadığı veya kesin bir sebep-sonuç ilişkisinin kurulamadığı durumlarda çıktı ve performansla ilgili bazı bilgiler vermektedir. Göstergeler kurum faaliyetlerinin değişik yönlerini ölçen doğrudan ölçüler arasındaki ilişkiden türetilmekte ve bir dizin, bir oran, birim başına bir ölçü şeklinde veya bir

[48] İbid.
[49] Yörüker ve diğerleri, op.cit., s. 12.
[50] İbid. s. 13.

başka karşılaştırma şeklinde ifade edilmektedir. Bunlar, ölçülen performansı daha alt düzeylerde karşılaştırmaktadırlar.[51]

Literatürde kullanılan belli başlı performans ölçüleri şunlardır;[52]

- ***Girdiler:*** Faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan faktörler (para, personel, ekipman vs.)
- ***Faaliyet düzeyi:*** Sunulan hizmetin büyüklüğünün miktar olarak ifadesi (işlenen başvurular, yapılan denetimler, sınıftaki öğrenciler vs.)
- ***Çıktılar:*** Sunulan hizmetin birim olarak ifadesi (aşılanan çocuk sayısı, inşaa edilen yolun uzunluğu, toplanan çöp miktarı, mezun olan öğrenci sayısı vs.)
- ***Sonuçlar:*** Sunulan hizmetin hedefi (hastalıklardaki azalma, hava kirliliğinin azalması, trafik kazalarındaki azalma, yoksulluğun azalması vs.)
- ***Verimlilik:*** Girdi başına çıktı veya faaliyet düzeyi (polis memuru başına araştırılan olay, görevli başına işleme alınan dosya vs.)
- ***Maliyetler:*** Çıktı başına maliyet veya birim maliyet (1 km. karayolu yapmanın ortalama maliyeti, bir öğrencinin yıllık ortalama maliyeti vs.)
- ***Tüketici memnuniyeti:*** Yapılan şikâyet sayısı, anket toplama sonuçları vs.

Performans ölçüleri Mark Friedman'ın belirttiği gibi dört kategori altında ele alınırsa aşağıdaki matris oluşturulabilir. Matrisin sol-üst köşesi hizmetin sunulması için ne kadar çaba sarf edildiğini, sağ-üst köşesi müşterilere ne kadar iyi davranıldığını, hizmetin zamanında, yerinde, tutarlı vb. sunulup sunulmadığını, sol-alt köşesi kaç müşterinin durumunda bir gelişme görüldüğünü, sağ-alt köşe ise müşterilerin yüzde kaçının ilerleme gösterdiğini yani çıktı kalitesi açısından hizmetin hangi düzeyde olduğunu belirtmektedir.[53]

---

[51] İbid.

[52] Naomi Caiden, "Public Service Professionalism for Perfromance Measurement and Evaluation," **Public Budgeting & Finance**, Vol. 18, Issue 2 (1998), s. 3.

[53] Mark Friedman, "A Guide to Developing and Using Performance Measures in Results-based Budgeting", (1997) 22.07.2006, http://www.financeproject.org/Publications/measures.html, ss. 6-7.

	MİKTAR	KALİTE
GİRDİ	Ne kadar hizmet sunuldu? (4)	Ne kadar iyi hizmet sunuldu? (2)
ÇIKTI	Ne kadar üretim yapıldı? (3)	Üretim ne kadar iyi? (1)

Tablo 1: Performans Ölçüleri: Performans Ölçü Matrisi[54]

Matristeki tüm sorular eşit önemde olmamaktadır. Yani tüm performans ölçüleri eşit önemde belirlenememektedir. Şekilde 4 numaralı bölge en önemsiz, 1 numaralı bölge ise en önemli bölgeyi göstermektedir. Dolayısıyla performans ölçümlerinde kalite sütunundaki göstergelere odaklanılması çok daha önemli olmaktadır. Aşağıda performans ölçü matrisi yoluyla yapılacak ölçümlere eğitim örnek verilmiştir.[55]

	MİKTAR	KALİTE
GİRDİ	* Bu yıl kaç öğrenciye hizmet verdik?	* Öğretmen/öğrenci oranımız ne idi? * Öğretmenlerimizin yüzde kaçı ileri düzeyde eğitime sahiptir?
ÇIKTI	* Kaç öğrenci mezun oldu? * Kaç öğrenci başarısız oldu?	* Zamanında mezun olanların yüzdesi? * İleri düzeydeki dersleri tamamlayanların yüzdesi? * Mezuniyetten sonra işe veya koleje girenlerin yüzdesi? * 2 ve 5 yıl sonrasında öğrencilerimizin kazançları ortalama olarak ne kadardır?

Tablo 2: Performans Ölçümü Matris Örneği: Eğitim[56]

Performans Ölçüm Sisteminin Aşamaları

İyi bir performans ölçü seti her zaman eksiksiz bir şekilde belirlenemeyebilir. Dahası oluşturulan ölçü setinin kurum içinde benimsenip kullanılması her zaman

[54] İbid.
[55] İbid. ss. 7-9.
[56] İbid. s. 6.

mümkün olmayabilmektedir. Bu nedenle, performans ölçülerinin kurumda olumlu bir etki yaratması ve kurumsal süreçlerde etkili bir rol oynayabilmesi için bir performans ölçüm ve izleme sistemi tasarlanmalı ve performans ölçüleri bu ölçüm sistemi bağlamında geliştirilmelidir.[57]

Performans ölçüm sisteminin aşamaları aşağıdaki şekilde özetlenebilmektedir:[58]

- ***Ölçülecek Programların Belirlenmesi*:** Belirli bir kamu hizmetine destek sağlama amacı bulunan programlar çeşitli faaliyetlere ayrılabilmektedir. Örneğin cadde temizliği, cadde onarımı ve kontrol gibi faaliyetler, cadde bakımı adlı programı oluşturmaktadır. Ölçülecek programlar çok az ya da çok fazla sayıda olmamalıdır. Çünkü programlar az olduğu taktirde, hizmetlerin küçük bir kısmını kapsayacağından toplanan bilgiler yetersiz olabilmektedir. Program sayısı çok fazla olduğu taktirde ise raporlama aşırı derecede maliyetli olacak ve dolayısıyla ekonomik olmayacaktır. Genellikle performans ölçüm sistemleri, hesap verme sorumluluğu raporlamasının çok önemli olduğu ve yönetimsel görünüme ihtiyaç duyulan temel programlarla ilgili sınırlı ancak esas bilgiler üzerine odaklandığı taktirde çok iyi şekilde çalışmaktadır.
- ***Amacın İfade Edilmesi*:** Performans, programın neyi başarması gerektiği taktirde ölçülebilmektedir. Bunun için ideal olan, programın misyonunun açık bir şekilde ifade edilmesidir. Bu yapılamadığı taktirde, programın iyi bir şekilde tanımlanmasının iyi bir başlangıç olacağı ifade edilmektedir.
- ***Performans Ölçülerinin Belirlenmesi*:** Performans ölçülerinin belirlenmesinde "kurum bütçesinin harcamalarını en iyi hangi performans ölçüleri yansıtır?", "kurumun misyon, amaç, hedef ve stratejileri ile açık bir şekilde yakından ilgili ölçüler hangileridir?", "kurum yönetimi temel amaç

[57] Yörüker ve diğerleri, op.cit., s. 25.
[58] Citizen Driven Government Perfromance, "A Brıef Guide For Performance Measurement In Local Government", 12.05.2006, http://andromeda.rutgers.edu/~ncpp/cdgp/teac hing/birefmanual.pdf, ss. 8-11.

ve hedeflerine ilerlemede hangi bilgilere öncelikle ihtiyaç duymaktadır?" gibi soruların yanıtlanması yol gösterici olmaktadır.

- ***Ulaşılacak Hedefleri Belirleme*:** Bu aşamada daha önceden belirlenen program amaçlarına hangi koşullar altında ulaşılacağı tespit edilmektedir. Burada özellikle hizmetin etkinliği ve kalitesi belirlenerek, tespit edilen hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığının nasıl kontrol edileceği açıkça ifade edilmektedir. Bu ise genellikle bir program hedefinin tarih veya miktarlar aracığıyla ifade edilmesi ile yapılmaktadır. Örneğin cadde temizleme programı için, mali yılsonunda yaya kaldırımlarındaki temizlik oranının %75 olarak başarılması gibi.
- ***İzleme*:** Her başarı hedefi devam eden bir süreç halinde izlenmelidir. İzleme, hedefin başarılıp başarılamayacağına ilişkin karar vermede ihtiyaç duyulan bilgileri sağlamaktadır. Burada önemli olan toplanan verilerin ve raporlama sisteminin belirlenen bütün ölçüleri yansıtabilmesidir.
- ***Performans Raporlaması*:** Bu aşama daha önceden belirlenen hedeflerle elde edilen sonuçların karşılaştırılmasını ve tüm göstergelerin özetlenmesini içermektedir.
- ***Analizler ve Faaliyet*:** Performans ölçümlerinin mantıksal bir sonucu olarak elde edilen performans bilgilerinin analiz edilerek karar alma yolu göstermesi son aşamayı oluşturmaktadır.

2.2.4.3. Performans Bilgisinin Kullanılması

Sonuçlara odaklanmış bir kurum yaratabilmek için, kurumsal misyon ve hedeflerin belirlenmesi ve performans ölçüm sisteminin tesis edilmesinden sonra üçüncü adım performans bilgisine işlerlik kazandırılması olmaktadır.

Performans bilgisi, hedefler, planlar ve tasarlananlarla ilgili olarak karar almak amacıyla sistematik şekilde toplanan performans hakkındaki bilgidir. Performans

bilgisi, kurumda yapılmakta olan işlerle değil, kurumun başarmış olduğu işlerle ilgilidir.[59]

Performans bilgisi bir organizasyonun belirlenmiş hedeflerine kıyasen ne kadar iyi yönetildiğini göstererek, gereken düzeyde performansa ulaşılıp ulaşılmadığını tanımlamaktadır. Ayrıca performans bilgisi, kaynakların nasıl dağıtılacağına karar vermeye de yardımcı olmaktadır.[60]

Performans bilgisi nicel (rakamsal değerlere sahip) ve nitel (özellikleri betimlenmiş) olabilmektedir. Bunun anlamı performans bilgisinin istatistikî veri ya da anlatım şeklinde olabilmesidir.[61]

Performans bilgi sistemi ise performans bilgisinin sürekli olarak elde edilerek, bu bilgiden yararlanılmasının sistemli bir biçimde yönetilmesidir. Performans bilgi sistemi stratejik bir plandan, performans ölçülerinin tespit edilip bir set oluşturulmasından ve performans ölçümüne ilişkin bir çerçeveden oluşmaktadır. Başarılı bir performans bilgi sisteminin aşağıda sayılan kriterleri taşıması gerekmektedir:[62]

- Performans bilgi sistemi organizasyonun amaç ve hedeflerine yoğunlaşmalıdır.
- Sistemin topladığın bilgi muhtemelen kullanıcı paydaşları için uygun ve onlara yararlı olmalıdır. Paydaşlar, kurumun uyguladığı programın başarısı veya başarısızlığı konusunda söz sahibi olan kişi veya kuruluşlardır.
- Performans ölçüleri kurumun gerçekleştirdiği bütün önemli işleri kapsayacak ve bunları net bir biçimde gösterebilecek dengeli bir görünüm vermelidir.
- Performans bilgi sistemi organizasyonel değişikliklere ve kişisel ayrılmalara direnebilecek sağlamlıkta olmalıdır (sistem değişikliklere karşı

[59] Government of Tasmania, op.cit., s. 5.
[60] HM Treasury, "Choosing the Right FABRIC- A Framework for Performance Information," (2001) 03.02.2006, http://www.hm-treasury.gov.uk/media/EDE/5E/229.pdf, s. 4.
[61] Kaya ve Aral, op.cit., s. 22.
[62] Yörüker ve diğerleri, op.cit., s. 30.

dayanıklı olmalı, tek bir bireyin bilgisine, becerisine veya etkisine bağlı bulunmamalıdır).

- Performans bilgi sistemi organizasyonun iş planlama ve yönetim süreçlerine entegre edilmiş olmalıdır.
- Performans bilgisinin toplanmasına ayrılan kaynaklar o bilginin getirdiği faydalarla orantılı olmalıdır.

Performans yönetimini uygulayan kurumlarda, maliyet ve performans verilerini sağlayacak bilgi sistemleri oluşturuldukça, gerçek bilgilere sahip olmanın, sarf edilen çabalara yön verme ve performansların arttırılması konusunda bir temel oluşturduğunun farkına varılmıştır.[63]

2.3. Performans Denetimi

Geleneksel denetim, hukuka uygunluk ve mali denetim olarak adlandırılmaktadır. Klasik denetim anlayışında denetimin geleneksel görevi, düzenlilik veya mevzuata uygunluk denetiminden türeyen oylama ya da tasdik olup, gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılmasına esas oluşturan hesap ve belgelerin doğruluğunun aritmetik olarak periyodik ve ayrıntılı kontrolünü sağlamaktır.[64] Kamu sektöründe ve kamu yönetiminde yaşanan gelişmeler sonucu denetimin geleneksel anlayışının yetersizlikleri ortaya çıkmıştır. Geleneksel denetimin işlemlere sadece uygunluk ve düzenlilik açısından bakması, kurumsal amaçların gerçekleştirilebilmesi ve kaynakların etkin ve verimli kullanılması konularını değerlendirememesi, bu eksiklikleri giderebilecek yeni bir denetim anlayışına ihtiyacı doğurmuştur.[65]

Performans kavramının verimlilik, etkinlik, tutumluluk ve kalite gibi unsurları bünyesinde toplamasıyla birlikte kamu kurum ve kuruluşlarında da performans denetimi bir iç denetim türü olarak uygulanmaya başlanmıştır.[66] Performans denetimi

---

[63] GAO (1996), op.cit., s. 36.

[64] Derya Kubalı, "Performans Denetimi", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 32, Sayı 1(1999), s. 12.

[65] Savaş Çevik, **Türk Bütçe Sistemlerinde Denetim: Geleneksel Denetimden Performans Denetimine**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, s. 145.

[66] Ahmet Tekin, "OECD Üyesi Ülkelerde Performans Denetiminin Gelişimi", **Yerel Yönetim ve Denetim**, Cilt 3, Sayı 11 (1998), s. 13.

etkin olmayan kamu kesimini iyileştirmek, kamusal kaynakların israfını önlemek, harcanan paranın karşılığının alınıp alınamadığını belirlemek ihtiyacının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.[67]

2.3.1. Performans Denetiminin Tanımı

Performans denetimi, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk sağlamaya yönelik olarak, mali ve mali olmayan olayların, faaliyetlerin bağımsız sistemli ve objektif olarak incelenmesidir.[68]

International Organization of Supreme Audit Institutions-Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) literatüründeki tanıma göre performans denetimi, kamu yönetiminin performansını, tutumluluğunu, verimliliğini ve etkililiğini incelemeye odaklanmış bir denetim şekli olarak tanımlanmaktadır.[69] Daha geniş bir tanım yapılacak olunursa, performans denetimi; kamu faaliyetleri, programları veya organizasyonlarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluklarının, iyileştirme amacıyla bağımsız bir incelemesi olarak tanımlanabilmektedir.[70] INTOSAI Denetim Standartlarına göre, performans denetimi;[71]

1. Yürürlükteki idari kurallar, uygulamalar ve politikalara uygun olarak gerçekleştirilen faaliyetlerin tutumluluğunun denetlenmesini,
2. Bilgi sistemlerinin ve performans göstergelerinin incelenmesini ve belirlenen eksikliklerin giderilmesi amacıyla denetlenen kurum tarafından izlenen yöntemlerin ve düzenlemelerin izlenmesini de kapsayacak şekilde insan kaynaklarının, mali kaynakların kullanımında verimliliğin denetlenmesini,

---

[67] Naimatullah Abid, "Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım," (Çev. Derya Kubalı) **Sayıştay Dergisi**, Sayı 29 , (1998), s. 108.
[68] Necati Ulusoy, "Performans Denetimi," **Mali Kılavuz**, Sayı 17 (2002), s. 30.
[69] INTOSAI, **Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts**, Secretary General of INTOSAI, 1997.
[70] Arife Coşkun ve Levent Karabeyli, "Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi", Antalya, **XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, (y.y), ss. 4-5.
[71] INTOSAI, **Code of Ethics and Auditing Standards**, Auditing Standards Committee, Stockholm, 2001.

3. Denetlenen kurumun amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla yaptığı faaliyetlerin etkililiğinin denetlenmesi ve faaliyetlerin mevcut etkilerinin amaçlanan etkileri ile karşılaştırılarak denetlenmesini kapsamaktadır.

Performans denetiminin ilgi alanı, yürütmenin ve kuruluşların temel politika tercihlerinin daha ekonomik ve daha rasyonel yaşama geçirilmesine odaklanmıştır. Performans denetiminin yapıcı, ek değer yaratıcı bir nitelik taşıdığı ve tutumlu, verimli, etkin kaynak kullanımını güvence altına alacak sistemlerin kurulmasını ve geliştirilmesini ön plana çıkardığı gözlenmektedir. Performans denetimin ilgi odağında sadece az para harcanması değil, doğru şeylere akıllıca para harcanması yer almaktadır.[72]

Kamu idarelerinde temel olarak mali denetim ve uygunluk denetimleri yapılmaktadır. Mali denetim ve uygunluk denetimine bir arada düzenlilik denetimi denilmektedir. Mali denetim bir kurumun mali kayıtlarının ve mali tablolarının güvenilirliğinin ve doğruluğunun incelenmesidir. Uygunluk denetimi ise kurumların görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken yaptığı işlemlerin yasaların ve diğer düzenlemelerin getirdiği kurallara uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin incelenmesidir. Bu bilgiler ışığında performans denetiminin mali denetimden pek çok açıdan ayrıldığı görülmektedir. Performans denetimi mali denetimin aksine önceden belirlenmiş kurallara ve gerekliliklere tabi değildir. Performans denetiminde denetim konusunun, amacının, yöntemlerinin ve bakış açısının seçiminde daha fazla esneklik söz konusudur. Performans denetimi önceden belirlenmiş kuralları olan ve hep aynı şekilde tekrar eden yapıda bir denetim şekli olmayıp doğası gereği yargılara ve yorumlara açıktır.[73]

Performans denetimleri, kamu parasının hükümet tarafından bilinçli biçimde harcanıp harcanmadığını ve harcanan paranın karşılığının alınıp alınmadığını incelemektedir. Hükümetin örgütsel ve program öğelerine bakmakta ve hükümetin gerekli bir hususu makul bir masrafla gerçekleştirip gerçekleştirmediğini ve

---

[72] Arife Coşkun, "Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması", Antalya, **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2000, s. 271.

[73] Ebru Yenice, "Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması," Coşkun Can Aktan (der.), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006b, s. 148.

hükümetin Yasama Meclisine performansı hakkında uygun hesap verme sorumluluğu bilgilerini sunup sunmadığını değerlendirmektedir.[74]

Performans denetimi yerine getirilirken çeşitli inceleme ve değerlendirme yöntemlerini kullanmak ve oldukça farklı bilgi altyapılarından yararlanmak mümkündür. Performans denetiminin belirleyici özelliği yapılan çalışmaların kapsamlı, çok çeşitli ve karmaşık olmasıdır. Bu özelliğinden dolayı performans denetimi denetim listesine dayanan (checklist-based) bir yapıda değildir.[75]

Performans denetimi harcama ve muhasebeden ziyade performansa odaklanan bir denetimdir. Performans denetiminde spesifik amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemede, işlerin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığı ve yapılan işlerin doğru olup olmadığı temel alınır.[76]

2.3.2. Performans Denetiminin Amaçları

Performans denetimi yapılması için birçok neden vardır. Performans denetiminin amaçları şu şekilde belirtilebilir:

- Parlamento aracılığıyla kamu görevlilerinin hazineden yaptıkları harcamalarda para-değer ilişkisine ne kadar dikkat ettikleri ve devlete vadesi gelmiş borçları tahsil etmede gösterdikleri başarı hakkında bilgi verme fonksiyonuyla performans denetimi, topluma karşı daha fazla *hesap verme sorumluluğu* taşıyan bir mekanizmadır.[77] Hesap verme sorumluluğunda ön koşul kuruluşun veya programın faaliyetlerinin kamusal anlayışla kavranmasıdır.[78] Sayıştayların yaptıkları performans denetimleri, hem yürütmenin yasama organına, hem de devlet dairelerinin

[74] Yüksek Denetleme Kurumu, "British Columbia Genel Denetçilik Kurumu Performans Denetimi Kılavuzu", 12.01.2006, http://www.ydk.gov.tr/performans_denetim/performans_denetim_.htm#_Toc6207173.
[75] INTOSAI, **Implementation Guidelines for Performance Auiditing**, Auditing Standards Committee, Stockholm, 2004, s. 12.
[76] Australian National Audit Office, **Evaluation and Performance Audit**, Canberra Evaluation Forum, 2006, s. 4.
[77] Muhammad Arkam Khan, "Performans Denetiminin Esasları", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 27 (1997), s. 70.
[78] Coşkun (2000), op.cit., s. 274.

(bürokrasinin) yürütme organına (hükümete) olan hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine yardımcı olmaktadır.[79]

- Denetlenen kurumların performansı hakkında, parlamentoya güvenilir ve bağımsız bilgi sağlamak; bu kurumların kaynak yönetiminde verimlilik, etkililik ve tutumluluk sağladığına ilişkin güvence vermek ve performansın geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunmak.[80]
- Program etkinliğinin ve sonuçlarının değerlendirilmesini ve program faaliyetlerini iyileştirecek bilgiler sağlamak.[81]
- Yasama, kontrol ve gözetimin etkili biçimde uygulanmasında halkın temsilcilerine yardımcı olmak.[82]
- Kaynakların elde edilmesinde daha fazla tasarruf ve verimlilik, daha yüksek kalitede kamu hizmeti sunumu, daha geniş yönetim planlaması ve kontrolü sağlamak.[83]

Bu amaçları gerçekleştirmek için devlet kuruluşlarının faaliyetlerinin ve programlarının uygulanma sürecindeki yetersizlikler tanımlanarak çözüm yolları araştırılmakta, bu sayede yasamanın yürütme üzerindeki denetiminin eksiksiz yapılması ile kamu kesiminde performans yönetimlerinin kurulup geliştirilmesi ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması sağlanmaktadır.[84]

2.3.3. Performans Denetiminin Unsurları

Performans denetiminin, İngilizce literatürde Efficiency, Effectiveness, Economy (3E) olarak nitelendirilen verimlilik, etkinlik ve tutumluk (VET) olmak

---

[79] Mesut Ünal ve Gülşah Yalçın, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Performans Denetimi," **Mali Hukuk**, Ocak-Şubat (2006), s. 2.
[80] Coşkun, Arife. "Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi", **Cumhuriyet'in 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu,** 1998, ss. 85-107.
[81] GAO, **Government Auditing Standards-2003 Revision**, Washington D.C., United States General Accounting Office, Comptroller General of the United States, GAO-03-673G, 2003, s. 15.
[82] ASSOSAI (Asya Sayıştaylar Birliği), **Performans Denetim Rehberi**, (Çev. Sacit Yörüker ve Baran Özeren), Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 24, 2001, s. 4.
[83] İbid.
[84] Ulusoy, op.cit., ss. 30-31.

üzere üç unsuru vardır.[85] Performans denetiminin teorik yapısının daha iyi anlaşılması için bu unsurların açıklanması gerekmektedir.

Verimlilik

Sağlanan hizmetlerin niteliği ve niceliği ile bu hizmetlerin üretilmesinde kullanılan kaynakların maliyeti ve faaliyetler arasındaki ilişki[86] olarak tanımlanan verimlilik, geniş anlamda bir örgütün mal ve hizmet üretirken kaynaklarını ne kadar iyi kullandığını gösterir. Kaynaklardan yararlanmanın optimum düzeyi, kullanılan kaynaklar (girdi) ile sağlanan ürünler (çıktılar) arasındaki ilişki ile bulunmaktadır.[87] Verimli bir faaliyet arzulanan kalitedeki çıktının en az girdi ile elde edilmesini ya da aynı girdi ile en fazla çıktının sağlanmasını ifade eder.[88] Kaynakların iyi kullanılması, daha iyi harcama gibi tanımları da yapılan verimlilik kavramını açıklamak için şu orandan faydalanılmaktadır:[89]

Verimlilik= Çıktı/Girdi

Verimlilik kavramı ile üretkenlik (prodüktivite) birbirine karıştırılmamalıdır. Üretkenlik bir şey üretebilme anlamına gelirken, verimlilik belli bir sayıdaki girdiden en fazla miktarda çıktının elde edilmesi faaliyetidir.[90] Verimliliğin anlaşılabilmesi için belirli bir standarda ihtiyaç vardır. Bu nedenle verimlilik üretkenliğin belirli bir performans standardı ile ilişkilendirilmesi olarak da tanımlanmaktadır.[91]

Etkinlik

Kamu hizmetlerinde verimliliğin ölçülmesinde karşılaşılan güçlükler nedeniyle verimlilikten daha geniş bir kavram olan etkinlik kavramı ön plana çıkmıştır. Etkinlik, kurumların tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine

---

[85] İbid.
[86] INTOSAI (2004), op.cit., s. 15.
[87] Ulusoy, loc.cit.
[88] Mehmet Koçdemir, "Yeniden Düzenlemeler ve Uluslararası Tanımlarıyla Mali Denetim ve Performans Denetimi", **Mali Kılavuz**, Sayı 24 (2004), s. 147.
[89] Tolga Demirbaş, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması**, Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 17, 2001, s. 87.
[90] Nihat Falay, "Denetim/Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 25 (1997), s. 20.
[91] Demirbaş, op.cit., s. 90.

ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu amaçlara ve hedeflere ulaşma derecelerini belirleyen bir performans boyutu olarak tanımlanmaktadır.[92]

Amaçlara yönelik bir kavram olan etkinlik, genel anlamıyla bir genel veya özel amacın gerçekleştirilme derecesidir. Faaliyetlerin gerçekleştirilmesiyle elde edilen çıktının değerini yansıtmaktadır. Dolayısıyla etkinlik, çıktıların parasal değerlerinin ötesinde bir kavram olup, çıktıların sonuçları ve bunların amaçlarla ilişkisi üzerinde durmaktadır. Örneğin iyi eğitilmiş az sayıda işçi, kötü eğitilmiş çok sayıdaki işçiden daha etkin faaliyet gösterebilir.[93]

Etkinlik performans denetiminin en önemli unsurlarından biridir. Çünkü kaynaklar verimli ve tutumlu kullanılmış olsalar dahi kurumun hedefleri gerçekleşmemiş olabilir.[94]

Etkinlik verimlilikte olduğu gibi girdi-çıktı ilişkisini göstermemekte, girdinin çıktıya dönüşüm sürecini irdelemektedir. Bu nedenle düşük bir çıktıyı yansıtan bir program, yüksek çıktıyı yansıtan bir programa oranla daha etkin olabilir.[95]

Tutumluluk

INTOSAI Denetim Standartlarına göre tutumluluk, bir faaliyet için kullanılan kaynakların maliyetini uygun kaliteyi de hesaba katarak minimize etmektir.[96] Tutumluluk daha çok girdilere ilişkin bir kavramdır; girdilerin (kaynakların) doğru miktarda, doğru zamanda, doğru türde, doğru maliyetle elde edilerek, doğru yerde kullanılıp kullanılmadığını ele almaktadır.[97] Tutumluluk (ekonomiklik), istenilen amacı en düşük maliyetli kaynaklarla ve en uygun zamanda geçekleştirmek olarak da tanımlanabilir.[98]

---

[92] Derya Kubalı, **Performans Denetimi: Kavram ve İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, No. 11, 1998, s. 36.
[93] Nihat Falay, **Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemleri**, İstanbul, Edebiyat Fakültesi Basımevi, İÜ Yayın No: 3480,1987, s. 51.
[94] Kubalı (1998), op.cit., s. 39.
[95] Ulusoy,, op.cit., s. 32.
[96] INTOSAI (2004), loc.cit.
[97] Demirbaş, op.cit., s. 83.
[98] Hüseyin Özer, "Performans Denetimi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 7 (1992), s. 34..

Kamu kesimi açısından, yalnızca alternatifler arasından seçim yapma imkânının olduğu durumlarda tutumluluk sağlanabilir.[99] Dolayısıyla tutumluluk, zaman zaman tasarruflu olmak, ekonomik davranmak, kaynakları israf etmemek, dışsallıkları ve üretim ölçeklerini göz önünde tutmak anlamına gelmektedir.[100] Fakat tutumluluk, hiç harcama yapmama ya da çok az harcama yapma anlamına gelmeyip, amaçların gerçekleştirilmesinde gerekli olandan fazlasını harcamamayı ifade etmektedir.[101]

Tutumlulukta göz önüne alınması gereken unsurlardan bir diğeri de maliyet ve faydaları etkileyen dışsallıklardır. Tutumluluk pozitif tasarruf ve dışsallıkların mümkün olduğunca yüksek olmasını gerektirir. Örneğin altın çıkarılmasında girdi olarak siyanür kullanılması halinde girdi maliyetleri açısından siyanürün çevreye verdiği olumsuz dışsallığın göz önüne alınması gerekmektedir. Siyanürden pahalı olmasına rağmen çevreye daha az zarar veren bir maddenin kullanılması tutumluluğu olumlu yönde etkileyebilmektedir. Ayrıca amaca uygun kaynak kullanımı olmadan da elde edilecek tasarrufla tutumluluk sağlanamamaktadır. Örneğin bir kuruma ilave olarak yapılan bir ek binanın kurumun amaçları açısından bir işlevi yoksa veya işlevsiz bir hale gelmişse burada çalışan personel ekonomik olmayan girdi unsuru olarak karşımıza çıkar.[102]

2.3.4. Performans Denetim Süreci

Denetimin gelişigüzel yapılan bir faaliyet olmaması dolayısıyla performans denetimi de planlanan, uygulanan, raporlanan ve izlenen bir süreç olarak belirtilebilmektedir. Denetimden denetime koşulların farklılık göstermesi sebebiyle yapılan performans denetimleri de birbirlerinden farklı olabilmektedir. Denetime ve denetim konusuna karar verilmesi, denetimin yapılış tarzı gibi unsurlar ilgili birimin ve çalışanlarının niteliklerine göre belirlenmektedir. Genel olarak performans denetimi planlama, uygulama, raporlama ve izleme süreçlerinden oluşmaktadır.[103]

---

[99] Falay (1987), op.cit., s. 52.
[100] Falay (1997), op.cit., s. 21.
[101] Ulusoy, loc.cit.
[102] Demirbaş, op.cit., s. 85.
[103] İbid. s. 108.

Planlama

Performans denetiminin planlanması, denetimin maliyet-etkin yürütülmesinde denetçilere yardımcı olması ve planlamanın denetçilere ileriye yönelik önemli sinyaller vermesi açılarından gereklidir. Yapılacak faaliyetleri planlamak, denetçilere denetim maliyetini makul düzeyde tutmaları, insan kaynaklarını verimli kullanmaları ve denetimde etkinliği sağlamaları yönünden yardımcı olmaktadır. Planlama sayesinde denetimin ilk aşamalarında önemli sonuçlara götürmeyecek incelemelerin çıkarılması, maliyetlerin azaltılması gibi rasyonel kararların alınması sağlanabilmektedir.[104] Bu sayede ileriye yönelik uygulamalarda önemli bilgiler sağlanmaktadır.

Performans denetimi planlamasında, genel denetim konularının belirlendiği uzun dönemli "stratejik planlama" ve denetim konuları dikkate alınarak, her biri için ayrı ayrı yapılan "faaliyet planlaması" olmak üzere iki tür plandan söz etmek mümkündür.[105]

Planlama sürecinde denetimin başarılı olabilmesi için, denetlenen kurumun hedef ve amaçlarının, temel faaliyetlerinin, belli başlı kaynaklarının belirlenmesi ve kurumun verimli, etkin, tutumlu çalışmasını önleyecek potansiyel risklerin tanımlanması gerekmektedir. Bu nedenle planlama aşamasında amaç; denetlenen kurum hakkında bilgi toplamak, elde edilen bilgileri değerlendirmek, verimliğin, etkinliğin, tutumluluğun sağlanmasına ilişkin risk alanlarını tanımlamak ve incelenecek temel konuları yani, potansiyel performans denetimi alanlarını belirlemektir.[106]

Uygulama

Performans denetiminin uygulaması ilgili veri kaynaklarından kanıtların toplanması, denetim sorunlarını ele alınması, hipotezleri test edilmesi, performans kriterleri ile karşılaştırmada kullanılmak üzere verilerin analiz edilmesi ve bulgulara ulaşılması gibi faaliyetlerden oluşmaktadır. Uygulama aşamasında amaç,

---

[104] İbid. ss. 108-109
[105] İbid. s. 109.
[106] Coşkun (2000), op.cit., s. 289.

performansa ilişkin makul denetim bulgularına ulaşılabilmesi için gerekli, yeterli, güvenilir ve ilgili kanıtların toplanmasıdır.[107]

Uygulama süreci; kanıt toplama, denetimin belgelendirilmesi ve kanıtların dosyalanması, veri analizlerinin, denetim bulgularının, sonuçların ve tavsiyelerin tespiti aşamalarından oluşmaktadır.[108]

Denetim konusunun belirlenebilmesi, etkilerin ve çıktının ölçülüp değerlendirilebilmesi, denetlenen birimdeki yetersizliklere göre performansın açıklanması için kanıtlar toplanmaktadır.[109] ***Kanıt toplama*** metotları; mülakat, anket, gözlem, fiziksel nesneleri teftiş etme, uzman görüşü, belge incelemeleri, performans göstergeleri ve bilgileri, yayınlanmış program performans verileri, dışsal kaynaklar, kamuoyu araştırmaları, örnek olaylar,[110] politika bildirimleri ve mevzuat, dosya incelemesi, yönetim raporları ve incelemeleri ve veri tabanları[111] olarak sayılabilir.

Kanıtların dosyalanması belirtilen mülakat formlarını ve notları, yazılı belgeleri, istatistikleri, mektupları, çalışma kâğıtlarını ve proje günlüğünü kapsar. Denetçilerin hem planlama hem de uygulama aşamasında topladıkları verileri ve tespitleri kaydettiği kâğıtlara çalışma kâğıtları (working papaers) adı verilmektedir. Denetim sürecinde toplanan bilgileri ve yapılan analizleri ayrıntılarıyla hatırlamak mümkün değildir. Bu probleme yol açmamak ve aradıkları bilgilere kolay ulaşabilmek için denetçiler, dosyalama sistemi oluşturmaktadır.[112] Dosyalanan bilgiler denetçinin bulgularını doğrulamasını sağlayacak, raporun hazırlanmasını kolaylaştıracak ve gelecekte yapılan çalışmalar açısından kanıt sağlamada kullanılabilecektir.[113]

Uygulama sürecinde yer alan sonraki adım toplanan ***verilerin analiz edilmesi*****dir.** Veri analizi, sadece denetlenen birimin performansının değerlendirilmesi için değil yorumlanması için de yapılır ve bu yolla tespit edilen

[107] Demirbaş, op.cit., s. 125.
[108] İbid. ss. 125-133.
[109] İSPDE, **İsveç Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı**, Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 16, 2001, s. 67.
[110] Demirbaş, op.cit., ss.126-128.
[111] ASSOSAI, op.cit., ss. 43-44.
[112] Demirbaş, op.cit., ss. 129-130.
[113] İSPDE, op.cit., s. 78.

sonuçların sebepleri saptanır (sebep-sonuç ilişkisi). Veri analizi, istatistiklerin nicel analizleri, belgelerin ve görüşmelerin nitel analizleri ve bütün veri türlerini esas alan nitel ve nicel analiz kombinasyonu olmak üzere üç çeşide ayrılabilmektedir.[114] Analizler olmadan, toplanan veriler yararsız ve kullanılamaz bir hale gelebilir. Veri analizleri, bir faaliyet ya da olayı tanımlama, bunların olası nedenleri ile ilgili açıklama yapılmasını sağlama ve bir program veya projenin gelecekte meydana getireceği çıktılar hakkında tahmin yürütebilme hedeflerine hizmet etmektedir. Verileri analiz etmede kullanılan teknikler şu şekilde sayılabilir: Etki analizleri (effect analaysis), neden analizleri (cause analysis), finansal analizler, model oluşturma, öncesinin ve sonrasının incelenmesi (before-and-after study) ve istatistiksel analizler.[115]

Verilerin toplanması ve analizinden sonra kanıtların kriterlerle karşılaştırılarak ***bulgulara, sonuçlara ulaşılması ve tavsiyelerin belirlenmesi*** aşaması gelmektedir. Bu süreç, denetim kriteri (olması gereken), denetim kanıtı (olan), denetim bulguları (olması gereken ile olanın karşılaştırılması), bulguların etkilerinin değerlendirilmesi ve nedenlerinin belirlenmesi, denetim sonuç ve tavsiyelerinin geliştirilmesi ve olası etkileri tahmin etme aşamalarından oluşmaktadır.[116]

Raporlama

INTOSAI Denetim Standartlarına göre, "her denetim sonucunda denetçi yazılı bir kanaat ya da rapor oluşturmalıdır. Bu rapor ya da kanaatte bulgular uygun bir biçimde ortaya konulmuş olmalıdır. Raporun ya da kanaatin içeriği kolay anlaşılır ve belirsizlikten veya çifte anlamlılıktan uzak olmalıdır. Yalnızca yeterli ve uygun denetim kanıtlarınca desteklenen bilgileri kapsaması ve bağımsız, objektif, doğru ve yapıcı olması gerekir.[117]

Her performans denetimi, performans denetim bulgularını detaylandıran bir rapor hazırlanmasıyla sonuçlanmaktadır. Rapor yazma süreci denetimin başlangıcında hazırlanan bir ön taslakla başlayabilmektedir. Ön taslak daha sonra

[114] İbid.
[115] Demirbaş, op.cit., ss. 130-132.
[116] İbid. s .133.
[117] INTOSAI (2001), op.cit., s. 61.

tartışma metinlerinde geliştirilebilmekte, tartışma notları taslak rapor halinde bir araya getirilerek en sonunda da nihai rapor şeklinde sunulabilmektedir.[118]

Denetim raporu hedef gruplara uygun şekilde kaleme alınmalıdır. Denetim raporunun kalitesi aşağıdaki kriterlere göre şu şekilde değerlendirilebilmektedir:[119]

- ***Konuyla ilgili olma:*** Raporda yer verilen bilgiler analiz edilen problemle ilgili olmalıdır.
- ***Güvenilirlik ve geçerlilik:*** Raporun okuyucuları, raporda belirtilen sonuçların güvenilirliğinden emin olabilmelidirler.
- ***Tarafsızlık:*** Raporda verilen bilgiler objektif olmalıdır.
- *Önemlilik:* Raporda ele alınan herhangi bir konu hakkında sağlanan bilgiler, raporun hassasiyeti, önemi ve kapsadığı kaynaklarla uyuşmalıdır.
- ***Karşılaştırılabilirlik:*** Raporda yer alan bilgiler karşılaştırmaları kolaylaştırmalıdır.
- ***Ulaşılabilirlik:*** Rapor daha detaylı bilgilerin nereden ve nasıl elde edilebileceğini açıkça ortaya koymalıdır.
- ***Anlaşılabilirlik:*** Denetim konusu ve kamu faaliyetleri hakkında detaylı bilgisi olmayan bir kişi raporu anlayabilmelidir.

INTOSAI denetim standartlarına göre tüm denetim raporlarının biçimi şu genel prensiplere dayanmaktadır: Başlık, imza ve tarih, amaçlar ve kapsam, tamlık (eksiksiz olma), muhatap, konunun belirlenmesi, yasal dayanak, standartlara uygunluk ve zamanlılık (vaktindelik).[120]

İzleme

Denetim raporları ilgili kurum yönetimine verildikten ve gerekli kararlar alındıktan sonra raporun getirdiği önerilere uyulup uyulmadığı ve verilen kararların

[118] ASSOSAI, op.cit., s. 49.
[119] İSPDE, op.cit., ss. 91-92.
[120] INTOSAI (2001), op.cit., ss. 61-63.

yerine getirilip getirilmediğinin izlenmesi performans denetimindeki son aşamadır.[121] İzlemenin amaçları;[122]

- Denetim raporlarının etkisini arttırmak (tavsiyelerin uygulanma olasılığını yükseltmek. Raporun izleneceğinin denetlenen kurumlar tarafından bilinmesi, tavsiyelerin uygulanma olasılığını yükseltmektedir),
- Yasama organına yardımcı olmak (izleme, yasama organının faaliyetlerinin yönlendirilmesinde değerli bilgiler sağlamaktadır),
- Sayıştayın performansını değerlendirmek (izleme faaliyetleri Sayıştay'ın performansının ölçülüp değerlendirilmesi için bir temel oluşturmakta, özellikle de, denetim süresince harcamalarda tasarruf sağlama ve öngörülen diğer faydaların doğrulanması bakımından bir fırsat yaratmaktadır) şeklinde belirtilebilmektedir.

Performans denetimi izleme faaliyetinin başlıca üç türü bulunmaktadır:[123]

- Kurum faaliyetlerinden haberdar olma,
- Kurum faaliyetlerini, kurumla toplantılar yapmak suretiyle daha detaylı gözden geçirme (daha çok alan çalışması gerektirmeyen masa başı değerlendirmeler),
- Alan çalışması yapılmasını ve yasama organına bir rapor sunulmasını gerektiren bir izleme denetimi.

2.4. Performans Değerlendirmesi

Performans değerlendirme, çalışma sonuçlarını iyileştirmek için performans verilerini toplama ve yayma işlemlerini kapsar. Performans değerlendirme, çalışmayla ilgili başarıları, güçlü yönleri ve başarısızlıkları ortak bir değerlendirmeye tabi tutan sistematik bir süreçtir.[124]

---

[121] Demirbaş, op.cit., s. 136.
[122] ASSOSAI, op.cit., s. 56.
[123] İbid. s. 57.
[124] Akif Helvacı, "Performans Yönetimi Sürecinde Performans Değerlendirmenin Önemi," **Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi**, Cilt 35, Sayı 1-2 (2002), s. 158.

Performans değerlendirmesi, kamu idarelerinin belirledikleri stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için, izledikleri yolun, performans hedeflerine ulaşmak üzere kullanılan yöntemler ile yürütülen faaliyet ve projelerin ve bunların sonucunda elde edilen çıktı ve sonuçların değerlendirilmesidir.[125]

Performans değerlendirilmesi performans ölçümü ile karıştırılmamalıdır. Performans ölçümü performans göstergelerinin elde edilmesi üzerinde çalışırken, değerlendirme ele aldığı konuların özelliklerini ve neden-sonuç ilişkisini daha detaylı bir şekilde incelemektedir. Değerlendirme performans arttırılması için faaliyet göstermekte ve projelerde yapılması gereken değişikliklerle ilgili önerilerde bulunmaktadır.[126] Performans değerlendirmesi performans ölçümüne göre daha fazla uğraşı gerektirmekle birlikte performans ölçümünden farklı olarak uygulanan politikalar ile meydana gelen sonuçlar arasındaki ilişkileri ortaya çıkararak, kamu müdahalelerinin mantığını ve sonuçlarını da açıklamaktadır.[127]

Performans değerlendirilmesi yoluyla;[128]

- Kamusal politikaların seçimi ve uygulanması sonucunda oluşan başarı ve başarısızlığın ortaya çıkarılması,
- Başarısızlıkla karşılaşılması durumunda nedenlerinin araştırılarak, gerekiyorsa devam eden faaliyet ve proje uygulamalarına son verilmesi,
- Geleceğe dönük politikaların doğru bir şekilde oluşturulması amacıyla karar vericilere gerekli bilgilerin sağlanması amaçlanmaktadır.

Ülkemizde 1970'lerde yaşanan PBS deneyimi performans değerlendirmesinin performans denetimi içindeki öneminin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Programların değerlendirilmeksizin otomatik olarak bütçede yerlerini alması hizmet

---

[125] PEBR, **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi-Pilot Kurumlar İçin Taslak**, Ankara, TC. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004, s.56.
[126] Teresa Curristine, "Performance Information in the Budget Process: Results of the OECD Questionnaire", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 5, No. 2 (2005), s. 129.
[127] Ebru Yenice, "Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı 150 (2006c), s. 124.
[128] İbid. ss .125-126.

amaçlarını anlamsızlaştırmış, yani hizmetlerle ödenekler arasında kurulması gereken bağı koparmıştır.[129]

Performans değerlendirilmesi; kurum yöneticileri ve çalışanları, uzmanlaşmış araştırma ve danışma kurumları, merkezi yönlendirme kuruluşları ve Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Değerlendirme, değerlendirmeyi kimin yaptığı, değerlendirmenin ne zaman yapıldığı ve değerlendirmenin yapılış şekli kriterlerine göre farklı şekillerde sınıflandırılabilmektedir;[130]

Değerlendirmeyi kimin yaptığına göre;

- Kendi kendine değerlendirme (self-evaluation)
- Dış değerlendirme (external evaluation)
- Bağımsız değerlendirme (independent evaluation)

Değerlendirmenin hangi aşamada yapıldığına göre;

- Ön değerlendirme
- Uygulama sırasında yapılan değerlendirme
- Uygulama sonrası değerlendirme

***Değerlendirmenin yapılış şekline göre*;[131]**

- Belge üzerinden değerlendirme
- Etki değerlendirmesi
- Maliyet-etkinlik değerlendirmesi

[129] Ertan Tosun, "Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı 19 (2004), ss. 6-8.
[130] Yenice (2006c), op.cit., ss. 126-128.
[131] Curristine, op.cit., ss. 128-130.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde PEB detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu amaçla öncelikle PEB'in doğuşu ve gelişim sürecinden yola çıkılarak, başarılı bir PEB'in yani mali yönetim-performans yönetimi entegrasyonun nasıl sağlanacağını açıklamak amacıyla analitik bir yaklaşımla entegrasyon incelenmiş ve bu entegrasyonu etkileyen faktörler tespit edilmiştir. Daha sonra ise PEB'i uygulamaya geçirmek için temel ve tamamlayıcı olarak nelerin yapılması gerektiği açıklanmış, son olarak ise sistemin eleştirilerine yer verilmiştir.

3.1. Performans Esaslı Bütçelemenin Doğuşu ve Gelişimi

PEB'e temel oluşturan ana fikir modern bütçe tekniklerinin ilk oluşturulduğu dönemlere kadar uzanmaktadır. Klasik Bütçenin sonuçlara daha fazla odaklanması gerektiği yönündeki ilk eleştiriler PEB'in teorik alt yapısını oluşturmuştur.[132]

Modern bütçe tekniklerinin birbirinden farklı oldukları kabul edilmekle birlikte bu sistemleri tamamının sonuçlara odaklandığı görülmektedir. Bu nedenle PEB kavramının gelişmesinde bu sistemlerin her birinin birer yapı taşı oluşturduğu kabul edilmektedir. Bütçe alanındaki tüm gelişmelere ev sahipliği yapmış olan ABD'deki GAO (General Accounting Office -ABD Sayıştayı) kaynaklarında Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi (PPBS), sıfır tabanlı bütçeleme sistemi birer performans bütçeleme girişimi olarak gösterilmektedir.[133] Bu nedenle PEB'in doğuşu ve gelişimine ev sahipliği yapmış olan ABD'deki sürece kısaca değinilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Performans Bütçe ilk olarak 1912 yılında ABD'de Başkan Taft tarafından kurulan Ekonomi ve Etkinlik Komisyonu'nun (Comission on Economy and Efficiency), mevcut bütçe sisteminin sakıncalarını düzeltmek amacıyla kamu

---

[132] Greg Hager, Alice Hobson ve Ginny Wilson, **Performance-Based Budgeting: Concepts and Examples**, Research Report No. 302, Program Review and Investigation Committee, Frankfort, Kentucky, 2001, s. 10.
[133] GAO (1997), op.cit., s. 4.

harcamalarının verimliliğinin ve maliyetinin hesaplanabilmesi ve faaliyetlerin fonksiyonel sınıflandırılması ile ilgili çalışmalar yapmasıyla ortaya çıkmıştır.[134] Her ne kadar performans bütçeye ilişkin unsurlar II. Dünya Savaşı öncesinde ABD'de göze çarpsa da, performans bütçe terimi ABD'de 1950'lerde gerçekleştirilen reformlarla daha bağlantılıdır. Bu reformlar, bütçeleme için performans bilgisi geliştirmeyi ve ABD federal bütçe sürecini sadece girdilerden ziyade aynı zamanda bu girdileri kullanarak, elde edilen çıktılara da odaklanacak şekilde yeniden yönlendirme gayreti göstermiştir. Hükümetin yönetici bölüm teşkilatında yer alan ve 1949 yılında kurulan Hoover Komisyonu bu yaklaşımı teşvik edip, bu yaklaşımın uygulanmasını desteklediği zaman gerçek anlamda yükselişe geçmiştir.[135] Performans bütçe terimi ilk defa, bu komisyon tarafından kullanılmış[136] ve bununla dikkatlerin devlete ait girdilerden devletin işlevlerine, faaliyetlerine, maliyetine ve başardıklarına kaydırılması hedeflenmiştir.[137]

II. Hoover Komisyonu ise çalışmaları genişletip, yeni bir atılımla uygulamaya geçilmesine karar vermiştir. Bu komisyonda performans bütçe ve program bütçe terimleri eş anlamda kullanılmıştır.[138]

Bu gelişmeler sonucunda, ABD'de reformlar 1950'lerde bütçe biçiminin değiştirilmesi ve performans bütçesinin kabulü şeklini almıştır. Performans bütçenin öğeleri ise devlet işlemlerinin program ve faaliyet olarak sınıflandırılması, performans ölçülerinin tanımlanması ve performansın rapor edilmesi olarak belirlenmiştir.[139] 1950/1951 ABD bütçesi değiştirilmiş bakış açılarının etkisini yansıtan bir ilktir.[140]

Zaman içinde verimliliğin ölçülmesi güçlükleri nedeniyle verimlilik göstergesi olarak faaliyetlerin maliyeti ölçüsüne vurgu yapılmaya başlanmıştır. Böylece fayda-

---

[134] Hager, Hobson ve Wilson, loc.cit.
[135] Jack Diamond, **From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies**, IMF Working Paper WP/03/169, Fiscal Affairs Department, 2003, s. 4.
[136] Falay (2000), op.cit., s. 381.
[137] GAO (1997), op.cit., s. 5.
[138] Diamond, op.cit., ss. 3-4.
[139] Tülay Arın, "Parlamenter Bütçe Denetimi-Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma", İstanbul, **TESEV Seminer Metni**, 1999, s. 20.
[140] Diamond, loc.cit.

maliyet analizi, fayda-etkinlik analizi gibi teknikler geliştirilmiştir. Sistemin adı da bu doğrultuda daha kapsayıcı olarak PPBS şeklinde değiştirilmiştir.[141] PPBS, eksiksiz bir bütçe sistemi olarak 1961 yılında ABD Savunma Bakanlığı'nca, 1965 yılında ise tüm kurumlarda uygulanmıştır. Bundan sonra ise diğer bazı ülkelere yayılmıştır.[142] Zaman içinde bu sistemin sorunları, odağın amaçlara uygun yönetim ve amaçlar hiyerarşisinin tanımlanmasına ve odağın daha dar olmasına, kaynak dağılımı etkinliğinden kaymasına yol açmıştır.[143]

PPBS'den sonra Hedeflere Göre Yönetim Modeli (HGY) gündeme gelmiştir ve bu sistem 1973 yılında ABD Federal Hükümeti tarafından 21 federal kamu kurumunda pilot olarak uygulanmıştır. Bu sistem ile hedeflere ulaşmak için gerekli olan kararların alınmasına yoğunlaşılması amaçlanmıştır. Bu sistem ile yöneticilere hedeflerine nasıl ulaşacakları konusunda da esneklik serbestlik ve seçim şansı tanınmıştır. Bu doğrultuda yıl boyu çalışanlar ile yöneticiler performansın arttırılması için nelerin yapılması gerektiğini tartışmışlardır. Ancak buradan elde edilen performans bilgisi sonuçlara/çıktılara odaklanmaktan çok verimlilik ile ilgili olmuş ve bütçe ile bağlantı kurulamamıştır.[144] Sonuç olarak HGY girişimi beklenen başarıyı elde edememiştir.[145]

HGY modelinden sonra PPBS ve HGY sisteminin birleşiminden oluşan Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi getirilmiştir. Bu sistemin hem var olan durumu, hem de durumdan değişiklikleri değerlendirme olanağı vereceği ümit edilmiş olsa da, bu sistemde başarısız olmuştur.[146]

Kamu mali yönetiminde, 1980'li yıllarda başlayan ve birçok ülkeye yayılan reform süreci çerçevesinde PEB yeniden gündeme gelmiştir. Ancak gündeme gelen yeni PEB yaklaşımı, daha önce ABD'de benimsenen yaklaşımdan daha geniş

---

[141] Arın, loc.cit.
[142] Diamond, op.cit., s. 6.
[143] Arın, loc.cit.
[144] OPPAGA (The Office of Program Policy Analysis & Government Accountability), **Performance-Based Program Budgeting in Context: History and Comparison**, Report 96-77A, The Florida Legislature, 1997, s. 5.
[145] GAO (1997), op.cit., s. 44.
[146] Arın, loc.cit.

kapsamlıdır.[147] Hatta PEB ile daha önce gündeme gelen performans bütçenin karıştırılmaması için ABD'de yeni performans bütçeleme (new performance budgeting), performans sözleşmeli bütçeleme (entrepreneurial budgeting), görev bütçelemesi (mission budgeting) ve çıktı esaslı bütçeleme (outcome-based budgeting) olarak da ifade edildiği görülmektedir.[148]

PEB'in yeni bir keşifmiş gibi yeniden gündeme gelmesinin ilk adımı olarak Osborne ve Gaebler'in 1992 yılında yayınladığı "Reinventing Government" isimli kitabı gösterilmektedir.[149] 1993 yılında ise ABD'de Government Performance and Result Act- Hükümet Performans ve Sonuçlar Yasası (GPRA) yürürlüğe girmiştir. GPRA'nın yürürlüğe girmesiyle tüm kamu birimlerinin beş yıllık stratejik plan geliştirmeleri, ölçülebilir amaçları olan yıllık performans planları geliştirmeleri ve gerçekleşen sonuçları gösteren yıllık performans raporları hazırlamaları zorunlu kılınmıştır.[150] ABD kamu mali yönetiminde performans yönetimi ve performans denetimi ağırlıklı bu yeni yaklaşım kısa sürede başta Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) ülkeleri olmak üzere pek çok ülkeye yayılmıştır. 1980'li yılların başında Avustralya ve Yeni Zelanda, 1990'lı yıllarda İsveç, ABD, Finlandiya, İngiltere, Danimarka, Hollanda, Kanada ve Fransa, 2000'li yılların başlarında Avusturya, İsviçre ve Almanya sistemlerinde PEB'e geçiş yönünde düzenlemelere gitmişlerdir.[151]

Dünyada yaşanan bu gelişmeler paralelinde Türkiye'de de, kamu harcama reformu kapsamında PEB çalışmalarına başlanmıştır. Bu doğrultuda en önemli çalışma ise 10.12.2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce (TBMM) 5018 sayılı KMYKK'nın kabul edilmesi olmuştur.

---

[147] Diamond, op.cit., s. 8.
[148] Hager, Hobson ve Wilson, loc.cit.
[149] Hager, Hobson ve Wilson, loc.cit.
[150] Hülya Kirmanoğlu, ve Murat Çak, "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü", Antalya, **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2000, s. 321.
[151] OECD Policy Brief, "Public Sector Modernisation: Governing for Performance", **OECD Observer**, October (2004), s. 4.

3.2. Performans Esaslı Bütçelemenin Tanımı

PEB ile ilgili dünya uygulamaları incelendiğinde sistemin genel çerçevesi ve ana unsurlarına ait işleyiş benzerlik göstermesine rağmen, uygulamada her ülkenin kendi sistemini ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde tesis ettiği görülmektedir. Bu nedenle PEB uygulamasının tüm dünyada kabul görmüş standart bir formunun varlığından söz edilememekte ve tek bir tanımı yapılamamaktadır. Bu doğrultuda PEB ile ilgili çeşitli tanımlamalara bakılacak olursa; Shick'e göre PEB, kaynak miktarındaki her artışı çıktılardaki veya sonuçlardaki artışa bağlayan ve kamu kurumlarına tahsis edilen kaynaklarla bu kurumların ne yaptıkları veya yapacakları hakkında bilgi sunan bir bütçelemedir.[152] OECD'nin benzer tanımında da PEB ile fonların sonuçlarla ilişkilendirilerek tahsis edildiği bütçe şekli anlatılmak istenmiştir.[153]

Melkers ve Willoughby'e göre ise PEB, genellikle mevcut kamu yönetim anlayışlarının çeşitli bakış açılarını harmanlayan, çıktı ölçümlerini, performans ölçümlerini, stratejik planları ve değerlendirmeleri içeren gereksinimler topluluğu şeklinde tanımlanabilmektedir.[154]

BÜMKO tarafından hazırlanmış olan Performans Esaslı Bütçe Hazırlama Rehberine (PEBR) göre ise, PEB, "kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçlarını raporlayan bir bütçe sistemi" olarak tanımlanmaktadır.[155]

PEB ile ilgili açıklamalara bakıldığında dikkati çeken konu, açıklamaların daha çok performans yönetimi unsurları üzerine yapılıyor olmasıdır. Buradan hareketle

---

[152] Allen Shick, "The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come but Whose Implementation Has Not", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 3, No.2 (2003), s. 101.
[153] OECD Policy Brief, op.cit., s. 5.
[154] Julia Melkers ve Katherine Willoughby, "The States of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in 47 out of 50", **Public Administration Review**, Vol. 58, No. 1 (1998), s. 54.
[155] PEBR, op.cit., s. 7.

PEB'in bir bütçeleme tekniğinden ziyade bir yönetim anlayışını yansıttığı ve mali yönetim ile performans yönetiminin entegrasyonu olduğu söylenilebilmektedir.

3.3. Performans Yönetimi-Mali Yönetim Entegrasyonu

Mali yönetim sistemi bütçenin yapılması ve uygulanması için tasarlanan sistem ve süreçlerin işletilmesi, mali kararların, mali pozisyonlardaki değişikliklerin ve mali değerlerdeki hareketler ile mali işlemlerin kaydı, bunların her yönünün denetlenmesi öğelerinden oluşmaktadır.[156]

Performans yönetiminin tanımını yapmak oldukça zordur. Çünkü farklı yönetim sistemlerinde farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Buna göre çalışanların performansının yönetimi de, tüm araç ve elemanların kurumun stratejik öncelilerine göre yönetimi ve bunların stratejik çıktılara dönüştürülmesi süreci de performans yönetimi olarak ifade edilmektedir. Bu doğrultuda performans yönetimi stratejik bağlamda ele alınarak tanımlanacak olursa, performans yönetimi:[157]

- Programlara göre performans amaç ve hedeflerinin oluşturulması.
- Bu amaç ve hedeflere ulaşmak için, programlardan sorumlu olan yöneticilere, işlemlerin yürütülmesinde ve prosedürün uygulanmasında serbestlik tanıma.
- Bu amaç ve hedeflere göre mevcut durumu gösteren performans seviyesinin ölçülmesi ve raporlanması.
- Gelecekte uygulanacak programlara fon yaratmak, programların içeriğini veya şeklini değiştirmek, kurumsal ya da bireysel ceza ve mükâfatın temin edilmesi için performans seviyesi hakkında bilgi üretme.
- Yasama meclisi komiteleri ve Sayıştay gibi kurumların geçmiş uygulamalara yönelik gözlemlerinden bilgi temin etme süreçlerini kapsamaktadır.

---

[156] Gören (2000), op.cit., s. 243.
[157] PUMA, **Integrating Financial Management and Performance Management**, OECD Public Management Committee, PUMA/SBO(99)4/FINAL, 1999, s. 146.

Program ve hizmetlerin performansını arttırmayı amaçlayan performans yönetimi, kaynakların başarılı programlarda yoğunlaşmasını teşvik etmek suretiyle, birincil önceliği makro seviyede mali disiplini sağlamaya tanıyan mali yönetimi bu amacında desteklemektedir. Yani israfı önlemek suretiyle mali disiplinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi ile bu yükümlülüğü gereği gibi ifa edebilmenin araçları olan muhasebe sistemi ve denetim fonksiyonunun geliştirilmesi ise hem mali yönetimin, hem de performans yönetiminin öncelikli amaçları arasındadır. Bu tespitler ışığında, iyi işleyen bir kaynak yönetimi sistemi içerisinde mali yönetim ile performans yönetiminin birbirini tamamlayıcı ve karşılıklı destekleyici olan bazı ortak süreçleri kullanarak bir arada gelişebilecekleri ileri sürülebilmektedir.[158]

3.3.1. Analitik Bir Yaklaşımla Entegrasyon İncelenmesi

Mali yönetimin bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi ve denetim unsurları bir bütün halinde düşünüldüğünde son derece karmaşık bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Mali yönetimin bu sayılan unsurlarının performans yönetimini destekleyecek şekilde nasıl organize edilmesi gerektiğine verilen cevap, ideal bir PEB yaklaşımının nasıl tesis edileceğine dair sorununda yanıtı olmaktadır.[159]

Performans yönetiminin süreçleriyle mali yönetimin temel öğeleri bir matrise yerleştirildiğinde, her iki yönetimin entegrasyonundaki, yani mali yönetim döngülerinin performansa uyarlanmasındaki ara yüzler (ortak sınırlar) elde edilebilmektedir. Bu ara yüzler entegrasyonda üzerlerine yoğunlaşılması gereken önemli alanları işaret etmektedir.[160]

---

[158] Gören (2000), op.cit., s. 242.
[159] İhsan Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Denetim," Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminer Metni, (1999) 24.08.2006, http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_denetim_metin_ teblig1.php, s. 4.
[160] Gören (2000), op.cit., ss. 249-250.

MALİ YÖNETİM	PERFORMANS YÖNETİMİ		
	Hedef Belirleme	Performans Ölçme	İzleme ve Raporlama
Bütçe yapma	A	B	C
Bütçe uygulama	D	E	F
Muhasebeleştirme	G	H	I
Denetim ve kontrol	J	K	L

Tablo 3: Mali Yönetim ve Performans Yönetimindeki Anahtar Süreçler[161]

Entegrasyonun yüksek, düşük veya önemsiz olduğu on iki ara yüz yukarıdaki tabloda yer almaktadır. Bu ara yüzlerden bazıları diğerlerinden daha önemli olmakta ve dolayısıyla entegrasyonun incelenmesinde öncelikli olarak dikkati çekmektedir. Hangi ara yüzlerin hangilerinden önemli olduğu tartışma konusu olmakla beraber A, C, E ve H ara yüzlerinin daha önemli olduğu, bunun yanında G ve J ara yüzlerinin daha az önem arz ettiği belirtilmektedir.[162] Bu çalışmada da bu ara yüzlerin entegrasyonu ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

A Ara Yüzü *(Bütçe yapma-Hedef belirleme):* Buradaki ilişki oldukça önemlidir. Çünkü performans hedeflerinin yapılan bütçe ile ilişkilendirilmemesi sebebiyle hedeflere ulaşma konusunda gerçekçilikten uzaklaşma riski oluşmaktadır. Bu durum ise performans yönetim sistemini olumsuz etkilemektedir. Eğer kaynak tahsislerinde performans hedefleri dikkate alınmazsa, bu hedeflere duyulan güven sarsılabilir ve hedeflere ulaşılması da önemini yitirebilecektir.[163]

C Ara Yüzü *(Bütçe yapma-İzleme ve Raporlama):* Bu ara yüz en temel niteliktedir. Çünkü eğer bütçe yapma süreci performans bilgisine ait girdileri (programların etkinliği ve verimliliği, hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı) içermiyorsa, bu durum da bütçe karar vericilerinin performans temelli kaynak tahsisi yapmaları imkânsız olacaktır. Elbette performans bilgisinin varlığı, onun kullanılacağını garanti

[161] PUMA, op.cit., s. 16.
[162] İbid. s. 21.
[163] İbid.

etmemektedir. Fakat performans bilgisinin yokluğu halinde kullanılmayacağı kesindir.[164]

Bütçedeki kaynak tahsisi kararlarının, her program için raporlanan performans bilgisinin ışığında yapılması en doğrusu olmaktadır. Ancak uygulamada bunun kolay ya da zor olması, karar vermenin değişen seviyelerine bağlı olmaktadır. Entegrasyonun başarılması en üst seviyelerde daha zor, daha düşük seviyelerde ise daha kolay olmaktadır. Orta seviyelerde de entegrasyonun başarılması zor olmaktadır.[165]

Orta seviyede (sektörler arası politika belirleme) entegrasyon zor olmaktadır. Örneğin bir eğitim bakanının ilk, orta dereceli okullar ile lise programları arasında kaynak tahsisi yaparken, etkinlik ve verimliliğin mevcut ölçümlerine göre tahsisat yaptığını söylemek zor olmaktadır. Çünkü verimlilik ölçüleri radikal bir biçimde eğitim çıktılarıyla bağlantısızdır. Örneğin düşük verimlilik iyi sonuçlar doğurabilmektedir. Bu durumda kaynakların kısılması en etkili kurumların bile zarar görmesine yol açabilmektedir. Diğer taraftan örneğin ilköğretimin hem etkinlik hem de verimlilik açısından kötü olduğunun varsayıldığı bir durumda, ilköğretimde kaynak kısıntısına gitmek pek olası gözükmemektedir. Çünkü mevcut ilköğretim okullarının performansı ne olursa olsun, iyi bir ilköğretim kamusal hedeflerden birisi olmaya devam edecektir.[166]

Özet olarak C ara yüzü büyük bir öneme sahip olmakla birlikte, performans bilgisinin kaynak tahsis kararları üzerindeki etkisi karar verme düzeylerine göre değişebileceği ve özellikle alt ve orta seviyelerde daha etkili olduğu söylenebilmektedir.[167]

E Ara Yüzü *(Bütçe uygulama-Performans ölçümü):* Bu ara yüzde çok büyük bir öneme sahiptir. Burada bütçe uygulaması, performans ölçümü ile ilişkilendirilmektedir. Uygulama da yöneticiler için asıl soru, mali kaynaklarını kullandıklarında, her mali girdiye karşılık elde edilen performans da ölçülüyor mu

[164] İbid.
[165] İbid.
[166] İbid. ss. 21-22.
[167] İbid. s. 22.

veya iki koldan gelen mali ve yönetsel bilgi tamamen birbirinden ayrı mıdır? Örneğin sosyal güvenlik kurumunun yöneticisi, yerel bir fabrikanın kapatılması üzerine, muhtemelen iş yükü artışını karşılamak amacıyla ekstra part-time çalışan on kişi istihdam etmek istediğinde, acaba bu yönetici işe almayı düşündüğü bu on kişinin kurumun vermiş olduğu hizmet düzeyini ne derece arttırdığını ölçmekte midir? Yoksa öyle olması gerektiğine dair inanç ve beklentilerle mi bu kararı vermektedir?[168]

H Ara Yüzü *(Muhasebeleştirme-Performans Ölçümü):* Muhasebe sistemi ile performans ölçüm sisteminin kesiştiği alan ise üçüncü önemli ara yüzü oluşturmaktadır. Buradaki entegrasyon, performans ölçümünün yapıldığı kategoriye göre bir düzenlemeye gidilerek, elde edilen muhasebe bilgilerinin benzer tarzda kategorize edilmesi şeklinde yapılmaktadır. Örneğin, eğer muhasebe, performans yönetimi uygulayan kurumun bağlı olduğu bir üst kurum tarafından genel toplamlar üzerinde kaba bir hesaplama ile yapılıyorsa, bu durumda yöneticiler faaliyetlerine ait güvenilir maliyetler elde etmemiş olmaktadırlar. Verimlilik, genellikle girdi olarak kullanılan kaynaklar ile ölçümü yapılan çıktılar arasındaki oran olarak ifade edildiği için faaliyetlerle ilgili girdi maliyet bilgilerindeki bir eksiklik, performans bilgisinin verimlilik bilgisi haline dönüşmediği anlamına gelmektedir.[169]

G ve J Ara Yüzü *(Muhasebeleştirme-Hedef Belirleme, Denetim ve Kontrol-Hedef Belirleme):* Bu iki ara yüzün düşük öneme sahip olduğu söylenebilmektedir. Bu iki ara yüz daha önemli ara yüzlerin entegrasyonuna bağlıdır ve dolayısıyla ikincil derecede öneme sahiptirler. Hedef belirleme ve muhasebenin entegrasyonu, H ara yüzündeki performans ölçüm sistemleri ve muhasebe sisteminin daha önce entegre olmasına bağlı olmaktadır. Benzer bir şekilde, hedef belirleme-performans denetimi, entegrasyon sistemi içinde faydalı bir fonksiyon olarak hizmet verebilmektedir. Fakat bu durumun gerçekleşmesinin olasılığı özellikle B ve E ara

[168] İbid.
[169] İbid.

yüzlerindeki (bütçe yapma-performans ölçümü ve bütçe uygulama-performans ölçümü) entegrasyonun gerçekleşmesine bağlı olmaktadır.[170]

3.3.2.Entegrasyonu Etkileyen Faktörler

Performans yönetimi ile mali yönetimin entegrasyonunun başarılı ya da başarısız olmasında, bütçe türü, muhasebe türü, program türü, karar verme düzeyi ve zamanlama olmak üzere, çeşitli faktörler bulunmaktadır. Aşağıda bu faktörler hakkında kısaca bilgi verilmiştir:[171]

Bütçe Türleri

Bazı bütçe türlerinin performans bilgisinin değerlendirilmesine daha müsait oldukları görülmektedir. Bunun yanında her bütçe türünün entegrasyonun sağlanması için güçlü veya zayıf yanlarının bulunduğu ifade edilmektedir.

Klasik bütçeler, yani, kaynak tahsisinin harcama kalemlerine göre yapıldığı bütçeler, uzman olmayanlar için kullanımı kolay olup, bu bütçeler mikro kontrolleri kolaylaştırmaktadırlar. Bununla birlikte, harcama kalemi formatları girdilere ait tahsislerin basitçe uydurulabilmesine karşın, önemli türden performans bilgilerinin (çıktılara ait verilerin) entegrasyonunu zorlaştırmaktadırlar.

Toplu bütçelerin, yani bir programla ilgili bütün cari harcamalar için tek kalemde konsolide edilmiş, toplu ödenek veren bütçelerin yapılması ve buna yönetimdeki esnekliğin eşlik etmesi, son yıllarda birçok OECD ülkesinde bütçe reformlarının ana fikrini oluşturmaktadır. Toplu bütçeler, performansa dayalı hesap verme sistemine doğru önemli ölçüde yol alınmasını sağlamaktadırlar. Bu nedenle toplu bütçelerin yapılması, mali yönetim ve performans yönetiminin entegrasyonu önündeki en büyük engeli kaldırmakta olduğu ifade edilmektedir.

Muhasebe Türleri

Performans yönetimi ile mali yönetimin entegrasyonunu etkileyen muhasebeleştirme sistemleri ile ilgili en önemli konu muhasebenin nakit esaslı mı yoksa tahakkuk esaslı mı tutulduğuyla ilgili olmaktadır. Performans yönetimini

[170] İbid.
[171] İbid. ss. 17-21.

uygulayan pek çok ülkenin tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş yaptığı ya da yapmakta olduğu görülmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe kayıtlarında maliyetler ve gelirler sarf edildiğinde/kazanıldığında muhasebeleştirilirken, nakit esaslı muhasebe de ise ödemeler yapıldığında ya da alacaklar tahsil edildiğinde muhasebeleştirilmektedirler. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde satın alınan varlıkların muhasebeleştirilmesi faydalanılan zamana yayılmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebenin savunucuları özellikle maliyet ve mal varlıkları başta olma üzere yönetimle ilgili bilgilerin derlenmesinde faydalı olduğu görüşünü ileri sürerek, bunun performans ölçümleri ile mali ölçümlerin entegrasyonunu kolaylaştıracağını ileri sürmektedirler. Dolayısıyla tahakkuk esaslı muhasebenin PEB için daha uygun olduğu söylenebilmektedir.

Program Türleri

- ***Maddi Programlar:*** Ölçülebilir, devamlılık arz eden mal ve hizmetlerin sağlandığı, standart hale gelmiş faaliyetlerdir. (yol yapımı, lisans çıkartmak gibi)
- ***Maddi Olmayan, Kişilere Yönelik Hizmetler:*** Eğitim-öğretim, sağlık hizmetleri gibi daha çok bireysel hizmetlerdir. Bu tip hizmetlerde bazı temel ölçümler yapılabilse de hizmetin tamamının kontrol altına alınması çok zordur.
- ***Maddi Olmayan Sanal Hizmetler:*** Standart hale getirilmesi daha güç, rutin dışı hizmetler (faaliyetlerin koordinasyonu, danışmanlık hizmetleri, politika oluşturma hazırlıkları gibi)

Bazı program türlerinin performans ölçümlerinin yapılabilmesi için daha müsait oldukları ifade edilmektedir. Hem performans ölçümleri hem de güvenilir birim maliyetlerinin hesaplanması yukarıda açıklanan ilk program türünden son açıklanana doğru zorlaşmaktadır. Buradan hareketle diğer koşullar sabit kaldığı taktirde, performans ve mali ölçümlerin entegrasyonu maddi programlarda daha kolay olduğu söylenilebilmektedir.

Karar Verme Düzeyi

Karar verme düzeyi çeşitli açılardan değişik tasniflere tabi tutulabilmektedir.

- Toplam kamu harcamalarının ne kadar olması gerektiğinin kararlaştırılması.
- Öngörülen toplam harcamanın ana sektörlere bölünmesi (savunma, eğitim, sağlık, adalet gibi)
- Kaynakların bir sektör içindeki belirli programlara göre tahsis edilmesi (örneğin eğitim bütçesi için ilk, orta öğretim bütçeleri, yüksek öğretim bütçesi gibi)
- Kaynakların belirli bir program dahilinde, belirli faaliyet yada kurumlara tahsis edilmesi. (örneğin x üniversitesine y üniversitesine oranla daha yüksek miktarda ödenek tahsis edilmesi. Burada x'e daha fazla ödenek tahsis edilmesinin nedeni x'in daha iyi bir araştırma performansı göstermesi ya da hükümetin öncelik verdiği konuda daha başarılı sonuçlar elde etmiş olması olabilmektedir.)
- Kaynak tahsisinin belirli bir kurum ya da faaliyet bünyesi içinde yapılması (örneğin bir üniversitenin kırtasiye, temizlik malzemesi ya da maaş, harcırah gibi bütçe ödenek kalemlerini transfer etmesi veya bir hizmeti kendisi mi yerine getirecek ya da hizmeti satın mı alacak buna karar vermesi, temizlik hizmetleri gibi)

Bu beş karar verme düzeyi ile performans yönetimi-bilgisi ve mali yönetimin entegrasyonu arasında bazı genel bağlantılar kurulabilmektedir. En üst ilk iki seviyede performans bilgisi üretmek ve bu bilgiyi mali yönetim ile entegre etmek çok zor olmaktadır. Bazı ülkelerde yapılan araştırmalara göre, bu seviyedeki kararların daha çok politik veya ideolojik kaygılar ile bazen makro ekonomik baskıların etkisiyle alındığı söylenebilmektedir. Ancak kısmen de olsa belirli program veya hizmetler için performans bilgisinin bu iki üst seviyedeki karar almada dikkate alındığı söylenilebilmektedir. Daha düşük seviyelerde performans yönetimi ile mali işlemler arasındaki entegrasyonda daha anlamlı bir sonuca ulaşılabileceği

için bu seviyedeki kararlarda performans bilgisi ile mali yönetimin entegrasyonu daha kolay olmaktadır.

Zaman Kriteri

Programlar uzun veya orta vade de sonuç almaya yönelik planlandığında yani, sonuçların elde edilmesi veya görülmesi uzun bir zaman aldığında belirli zorluklar ortaya çıkmaktadır. (Örnek olarak bazı çevre düzenleme-temizleme programları, ileri teknolojiye sahip askeri silah sistemlerinin geliştirilmesi, sonuçları kısmen uzun sürede alınacak araştırma programları gibi) Benzer sorun devamlılık arz eden hedefler ile ilgili programlarda da karşılaşılmaktadır. (yoksullukla mücadele, suç oranının düşürülmesi gibi) Bu gibi durumlarda yıllık bütçeler ya da yıllık olarak belirlenmiş performans hedefleri çok mantıklı sonuçlar vermemektedir.

Aşağıdaki tabloda entegrasyonun gerçekleşmesinin kolay ya da zor olduğu koşullar verilmiştir. İlk sütundaki koşulların oluşması halinde entegrasyonun daha kolay, ikinci sütundaki belirtilen durumlarda ise entegrasyonun daha zor gerçekleşebileceği ifade edilmektedir.

Şu Koşullarda Entegrasyon Daha Kolaydır	Şu Koşullarda Entegrasyon Daha Zordur
* Stratejik hedef/amaç belirlemenin kaynak tahsisiyle ilişkilendirildiği	* Önceki yılda tahsis edilen ödeneklerin belirli oranda arttırılarak (tarihi artırımcılık) yapıldığı planlama ve kaynak tahsislerinde
* Toplu bütçelerin ya da çıktı bazlı bütçelerin uygulandığı	* Geleneksel Bütçe (harcama kalemi esasına dayalı bütçelerin) uygulandığı
* Bütün faaliyetlerin muhasebeleştirildiği tam maliyetlendirme esasına dayalı muhasebe sisteminin uygulandığı	* Program faaliyetlerinin uygulamaya konulduğu ve performans ölçümlerinin yapıldığı varlılar ile muhasebeleştirilen varlıkların birebir örtüşmediği
* Söz konusu programların bir dizi maddi ve ölçülebilir mal ve hizmetler ürettiği	* Programların, standart hale getirilmemiş, maddi olmayan ve sanal hizmetleri içerdiği
* Entegrasyonun, program önceliklerinin yönetimi ve faaliyet yönetimi seviyelerinde denendiği	* Program etkilerinin ancak uzun vadede kendisini gösterdiği
* Program etkilerinin, ürün ve hizmetlerin sunumundan hemen sonra görülebildiği	* Etkiler görülürse bile, bunların programla doğrudan ilişkisinin kesin olmadığı hallerde
* Sonuçların, uygulanan programın neticesinde elde edildiğinin kesin olduğu, diğer faktörlerin etkisinin bulunmadığı	

Tablo 4: Entegrasyonun Kolay ya da Zor Olmasına Yol Açan Koşullar[172]

3.4. Performans Esaslı Bütçelemenin Temel Unsurları

PEB'nin temeli olarak gösterilen dört unsur, sistem içinde daha ön plana çıkmaktadır. Bu unsurlar;[173]

[172] İbid. s. 23.
[173] Hager, Hobson ve Wilson, op.cit., ss. 11-12.

- ***Hedefler*:** Kurumlar, neyi başarmak istiyorlarsa stratejik planlarını o doğrultuda oluştururlar. Bu planlar, kamusal değeri olan somut çıktılara dayalı hedefleri içermelidir.
- ***Performans Ölçüleri*:** Her kurum, stratejik planlarına dayalı olarak, bu hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını neyin göstereceğini açıklaması amacıyla belirgin, sistematik sonuç ölçüleri geliştirir.
- ***Bağlantı*:** Hedefler ve performans ölçüleri, bütçe işleminin ayrılmaz bir parçası olmaktadır. Kaynak tahsisleri, kurumların elde etmiş oldukları sonuçlar ile ilişkilendirilir.
- ***Hesap Verme Sorumluluğu*:** Kurumlar elde etmiş oldukları sonuçlardan sorumlu tutulurlar. Bütçe önerileri ve bütçe sonuçları girdiler üzerine değil, çıktılar üzerine yoğunlaştırılır. Çünkü hesap verme sorumluluğu, kurumların neyi başardıkları üzerine oturtulmakta, kurum yöneticilerine hedeflerine ulaşmak için kaynak tahsisinde daha geniş serbestlik tanınmaktadır.

3.5. Performans Esaslı Bütçelemenin Tamamlayıcı Unsurları

3.5.1. Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi

Çok Yıllı Bütçe (ÇYB); dar anlamda, çok yıllı bir süreç için devlet gelirlerini ve ödenek miktarlarını belirleyen bir bütçe olarak tanımlansa da, kavram çoğunlukla, yıllık bütçe sürecinin, özellikle çok yıllı gelir ve harcama tahminleri veya çok yıllı bir mali plan gibi çok yıllı nitelikler ile birlikte değerlendirildiği bir bütçe yaklaşımını açıklamakta kullanılmaktadır. ÇYB'de önemli olan, mali yılın birden fazla yılı kapsaması değil, yıllık bütçe ve ödeneklerin birden fazla yıl içerisinde değerlendirilmeye çalışılmasıdır.[174]

[174] Emine Kızıltaş, "Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi", **Bütçe Dünyası**, Sayı 16 (2003), s. 13.

ÇYB süreci, genelde gelecek yıl için hazırlanacak ve parlamentoya onay için sunulacak bütçe yılı ile takip eden iki yılı kapsamaktadır.[175]

ÇYB temelde üç yapı üzerine kurulmuştur:[176]

1. Makroekonomik yapıyla tutarlı bir şekilde kamu harcamaları için ayrılabilecek toplam kaynağın yukarıdan aşağıya (topdown) doğru tahmin edilmesi,
2. Hem var olan ve hem de yeni uygulanacak olan politikaların maliyetlerinin aşağıdan yukarıya doğru (bottom-up) tahmin edilmesi,
3. Toplam kaynaklarla bu maliyetleri ilişkilendiren (karşılaştıran) bir işleyiş kurulmasıdır.

Bütçe ilkelerinden "bütçenin yıllık olması ilkesi", bütçe ile verilen iznin bir süre ile sınırlandırılmasını ve bu zaman sınırlamasının bir yıl olmasını ifade etmektedir. Son yıllarda pek çok ülkede yıllık bütçe uygulamalarına devam edilmekle birlikte bütçelere artık orta vadeli bir bakış açısı kazandırılması gerekliliği ortaya çıkmış ve ÇYB uygulamasına doğru bir geçiş söz konusu olmuştur.[177]

Politika oluşturma, planlama ve bütçeleme arasında kurulması gereken zorunlu ilişki, ancak iyi bir şekilde tasarlanmış ve mekanizmaları ortaya konmuş orta vadeli bir harcama sistemi ile kurulabilir. ÇYB Sistemi'nin kamusal karar alma aşamasındaki temel amaçları şunlardır:[178]

- Gerçekçi ve tutarlı bir kaynak yapısı gerçekleştirmek sureti ile makro ekonomik dengenin iyileştirilmesi,
- Sektörler arasında ve sektörün içinde kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtımının geliştirilmesi,

---

[175] Kamil Mutluer, Öner Erdoğan ve Ahmet Kesik Bütçe Hukuku, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005, s. 168.
[176] Murat Arslan, "Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 54 (2004), s. 5.
[177] Kamil Tüğen, ve Ahmet Özen, "Çok Yıllı (Orta Vadeli) Bütçeleme Sistemi ve Uygulamaları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 6, Sayı 3 (2004), s. 114.
[178] World Bank, **Public Expenditure Management Handbook**, World Bank Washington D.C., 1998, s. 41.

- İzlenen politikalar ve bunlara ayrılan kaynakların tahmin edilebilirliği ve buna bağlı olarak uygulanan programların devamlılığının sağlanması,
- Fonların etkin ve verimli şekilde kullanımı için gereken teşviklerin artırılması ile birlikte, harcama yapan kuruluşların özerkliklerinin artırılması ve katı bütçe sınırlarının konulması.

ÇYB'nin sisteme sağladığı faydalar açısından bakmak gerekirse; çok yıllı bir çerçevede bütçe sürecinin uygulanması; ilk olarak hükümetlerin politika hedeflerini ve önceliklerini daha açık ve tutarlı ifadelerle belirlemelerini gerektirmektedir. İkincisi, orta dönemli bütçe projeksiyonları mevcut politikaların ve gelecekteki tahminlerin bu mali strateji ile farklı bir durumda olup olmayacağını bildirmektedir. Üçüncüsü, ÇYB boyutu, hükümetin orta dönemli mali stratejisi ve politika öncelikleri bağlamındaki yıllık bütçe tartışmasının yerleştirilmesi yoluyla bütçe sürecine süreklilik getirmektedir. Dördüncüsü, ÇYB, bütçe sürecindeki sorumluluk ve saydamlığın arttırılmasıyla ve taahhüt ve harcama önceliklerinin yeniden gözden geçirilmesi çerçevesindeki mekanizmayla, kamu harcamalarının tahsisinde verimliliği teşvik etmektedir. Beşincisi, ÇYB, bütçe sürecinde yer alan bakanlıkların daha fazla katılımını sağlayarak, çeşitli hükümet birimleri arasında işbirliğini teşvik edici bir araç olarak hizmet vermektedir. ÇYB yaklaşımlarının kullanılabilirliği önemli ölçüde orta vadeli bütçe tahminlerinin doğruluğuna ve güvenilirliğine bağlı olmaktadır.[179]

ÇYB yaklaşımı, gerçekçi makroekonomik analizler yoluyla, sınırlı kamusal kaynakların etkin ve verimli olabilecekleri alanlara tahsisini sağlamakla birlikte bazı olumsuzlukları da bünyesinde bulundurmaktadır. Sözü edilen olumsuzlukları şu şekilde sıralamak mümkündür:[180]

- ÇYB uygulamasında ileriye yönelik tahminler, harcamacı idareler nezdinde kazanılmış birer hak gibi görülebilir, bu da daha önce yapılan tahminlerin

[179] Jameson Boex, Jorge Martınez-Vazquez ve Robert McNab, "Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler ile Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler", (Çev. Ayşe Günay ve Ersan Öz), **Maliye Dergisi**, Sayı: 138 (2001), s. 125.
[180] Ahmet Kesik, "Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği", Pamukkale, **XX. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2005, ss. 53-54.

düzeltilmesi gerekliliği ortaya çıktığında harcamaların aşağıya doğru revize edilmesini engelleyebilir,

- Aşırı iyimser çok yıllı tahminler, gereksiz kamu hizmetlerinin sürdürülmesine neden olabilir ve bütçe harcamaları üzerinde yukarıya doğru baskı oluşturabilir,
- ÇYB tahminlerinin reel artışları içerecek şekilde yapılması halinde enflasyonist dönemlerde harcamalar otomatik olarak artış gösterebilir, bütçe gelirlerindeki gelişmelerden bağımsız olarak ortaya çıkan bu artışlar mali disiplinin sağlanmasını zorlaştırabilir. Ancak, bu durumun hedeflenen seviyede kamu hizmeti sunumunu engelleyebileceği, hatta kamu ve özel sektörlerin ekonomi içindeki yerinin kamu aleyhine bozulabileceğini ileri süren görüşler de vardır.

Dünya Bankası'nın Kamu Harcamaları Yönetimi el kitabında başarılı bir ÇYB'nin uygulaması için gereken ana faktörler şu şekilde sıralanmaktadır:[181]

1. ***Politik Destek ve Kararlılık;*** Harcamaların yeniden yapılandırılmasında zor kararların alınması ve onlara uyulması için en yüksek siyasi düzeyde politik destek ve kararlılık olması gerekmektedir.
2. ***Bütçe, Bütçesel Faaliyetlerin Tümünü Kapsamalı;*** Bütçe mutlaka hükümetin bütün mali işlemlerini kapsayacak bir yapıda olmalıdır.
3. **Makroekonomik Politikaların İyi Hazırlanması;** İyi bir şekilde hazırlanmış olan makro ekonomik analiz ve tahminlere ÇYB temel teşkil etmesi nedeniyle öncelikle ihtiyaç duyulmaktadır. Bu analiz ve tahminler yapılırken kullanılan verilerin ve elde edilen sonuçların sağlamlığı ve tutarlılığı harcama planlamasının etkinliği açısından çok önemlidir.
4. ***Tüm Düzeylerde Kararlılık;*** Sistemin başarıya ulaşabilmesi için yalnızca siyasi destek ve kararlılık yeterli olmamaktadır. Bütçe ile alınan kararlara tüm farklı düzeylerde uyulması anlamında bir taahhüt (kararlılık) olmalı ve

[181] World Bank, op.cit., ss. 46-51.

böylece bütçenin uygulaması sırasında kaynakların yeniden dağılımına yol açacak yeni harcama kararları alınmamalıdır.

5. ***Harcama Kontrolünün Etkinliği;*** Kamu harcamalarının kontrolünde yapılan iyileştirmeler alınan kararların bütçe uygulaması sırasında gerek kaynakların yeniden dağılımı gerekse de aşırı harcama yoluyla bozulmasının önüne geçecektir.

6. ***Sonuçların Raporlanması ve Saydamlık;*** Kamusal politikalarla ilgili kararların alınması ve bunların uygulanması sonucunda ortaya çıkan sonuçların raporlanmasına yönelik uygulamalar geliştirilmelidir.

7. ***Muhasebe Sisteminin Geliştirilmesi ve Bilgisayarların Kullanımı;*** ÇYB uygulamasının başarılı olmasının şartlarından biri de sistemin bilgi üretecek bir muhasebe yapısına sahip olmasıdır. Burada uluslar arası standartlara uygun bir muhasebe ve raporlama sistemi gereklidir. Kamusal faaliyetlerin mali sonuçları muhasebe kayıtlarında tam olarak gösterilmeli (tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçiş gibi) ve tutulan kayıtlardan gerekli mali analizleri yapmaya baz olacak tablolar üretilmelidir.

Bütçeleme sürecine süreklilik kazandıramadığı için kamu kurumlarının cari maliyetlere yoğunlaşması gibi önemli bir tehlikeyi beraberinde getiren yıllık ilkesi, kısa vadeli bir kamusal kaynak planlama ve yönetimi için önemli yararlar sağlamakla birlikte, uzun vadeli amaç ve hedeflerin, yıllara sâri kamusal yükümlülüklerin bütçeleme sürecince kavranabilmesi için birkaç yıllı kapsayan bütçelere ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla, PEB için stratejik amaç ve hedeflerin yanı sıra performans hedeflerini kavrayabilecek birkaç yılı kapsayan bütçelerin hazırlanması gerekmektedir. Bu sayede, bütçeler ait oldukları yıl dışında birkaç yıllık bir süre için kamusal kaynak ve yükümlülükler dikkate alınarak hazırlanabilecektir.[182]

[182] Hüseyin Işık, "Amacı, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme", **Bütçe Dünyası**, Cilt 2, Sayı 17 (2004), s. 22.

3.5.2. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir "bilgi sistemi"dir. Muhasebe uygulaması kar amaçlı örgütler yanında kar amacı gütmemesine karşın kaynak kullanan ve kullanılmasını bütçeleyip denetleyen kar amaçsız örgütler için de söz konusudur.[183]

Muhasebe, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Muhasebenin ürettiği bilgilere dayanarak bir yandan örgüt yönetimi, izlediği politika ve stratejilerin isabetliliğini ve performansını görme imkânı bulurken; diğer yandan örgütle olan kesimler örgüt yönetiminin performansı hakkında bilgi edinebilmektedirler. Zaten muhasebenin var olmasının temel nedeni de hesap verme sorumluluğudur. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, devlet Muhasebesi mali hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın en önemli unsurudur.[184]

Kamu mali yönetimi, devletin yönetim tarzının çerçevesini çizen kurum ve kurallar dizisinin en önemli halkasıdır. Kamu mali yönetim sisteminin yerine getirdiği başlıca siyasi işlev devletin hesap verme sorumluluğudur. Kamu kesiminin faaliyet gösterdiği alanlarda iyice ivme kazanan değişiklikler nedeniyle kamu program ve organizasyonlarının amaçlarının bulanıklaşması, geleneksel hesap verme sorumluluğunun beklentileri karşılayamaması ve değişikliklere ayak uydurma güçlükleri, devletin hangi kaynakları ne amaçla harcadığının izlenememesi, bütçe sürecinin kaynakların siyasi ve toplumsal önceliklere göre harcanmasını özendirmemesi, kamu yönetimlerini yetersizlik psikozuna sürüklemiştir. Mali

---

[183] Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara, Genişletilmiş 11. Baskı, Gazi Kitabevi, 2003, s. 9.
[184] Halis Kalmış, "Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ve Türkiye'de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları," Nihat Falay, Mehmet Şahin ve Ahmet Kesik (der.), **Kamu Maliyesine Yeni Bakış**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006, s. 233.

yönetim bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları ve denetim öğelerinden oluşur. Gerek literatürde ve gerekse uygulamada, bu faaliyetlerden bütçelemeye aşırı önem verildiğini, diğerlerinin ise yeterince önemsenmediğini görmekteyiz. Hâlbuki mali yönetimin öğelerinin tümü gereği gibi işletilmedikçe, hesap verme sorumluluğu da tam olarak yerine getirilemez.[185]

Tahakkuk esası, bir ekonomik değerin yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde gelir, gider, varlık ve kaynaklara ilişkin işlemler gerçekleşme kuralına bağlı olarak kayıt altına alınmaktadır. Başka bir ifadeyle tahsil edilip edilmemesi dikkate alınmaksızın gelirler elde edildiğinde; ödenip ödenmediği dikkate alınmaksızın giderler gerçekleştiği zamanda kayıt altına alınır. Bununla birlikte gelecekte örgüte fayda sağlaması beklenen kaynakları kullanma hakları elde edildiğinde bunları varlık olarak kabul ederek kayıt altına almaktadır. Aynı şekilde örgütün başka kişilere karşı gelecekte yerine getirmesi gereken yükümlülükler ortaya çıktığında borç ve yükümlülük olarak kayıt altına alınır. Dolayısıyla tahakkuk esaslı bütçeleme sisteminde esas alınan unsurlar; varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, gelir ve giderlerdir. Bu unsurlarla ilgili kamu biriminin mali durumu ve performansı ve karar almaya dayanarak oluşturulacak bilgilere ait veriler üretilebilir.[186]

Tahakkuk esaslı kayıt yönteminin asıl amacı; bütçenin kapsadığı işlemlerin yanı sıra, bu işlemlerin dışında yer alan tüm faaliyetlerin de muhasebe sistemi içerisinde izlenmesini sağlamaktır. Bu amaçla bütçe ile ilgili olsun veya olmasın tüm gelir ve giderler, tahakkuku gerçekleştiğinde kayda alınarak nakit planlamasının sağlıklı bir şekilde yapılabilmesine zemin oluşturulacak, ayrıca bir döneme ilişkin faaliyet sonucu ortaya konulabilecektir. Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde bütçe

---

[185] Erkan Karaarslan, "Kamu Mali Yönetimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi", **Maliye Dergis**i, Sayı 140 (2002), ss. 1-2.
[186] Kalmış, op.cit., s. 239.

gelir ve giderleri ayrıca tespit edilerek bir döneme ilişkin bütçe açığı veya fazlası da ortaya konulabilecektir.[187]

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebe sisteminin diğer bir amacı da devletin tüm varlık ve yükümlülüklerinin tespit edilip devlet bilânçosunun oluşturulmasını sağlamaktır. Ayrıca devlet bilânçosunun oluşturulması ile birlikte devlet muhasebesinin amaçlarından biri olan devlet faaliyetleri hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi amacı da gerçekleştirilmiş olacaktır.[188]

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, nakit esaslı muhasebe sistemiyle karşılaştırıldığında aşağıdaki yararları sağlamaktadır:[189]

Bilânçonun Hazırlanması; tahakkuk esaslı bütçeleme sisteminde ayrıntılı varlık, borç ve yükümlülükler ile öz kaynakları kapsayan bilânçonun hazırlanması ilgili kamu biriminin mali durumunu ve performansını ortaya koyar. Söz konusu bilânço, ilgili kamu kurumunun yerine getirdiği hizmet ve faaliyetlerin tüm ekonomik sonuçlarını kapsamaktadır.

Faaliyet Tablosunun Hazırlanması; nakit sisteminin aksine tahakkuk sisteminde bazı istisnalar dışında devletin veya ilgili kamu biriminin gerçekleştirdiği faaliyet ve hizmetlerin sonuçları ortaya konulmaktadır. Dolayısıyla devletin ve ilgili kamu biriminin verdiği hizmetin veya gerçekleştirdiği faaliyetin maliyetini belirleme imkânı sağlanmış olmaktadır.

Performans Göstergelerinin Uygulanmaya Konulması; ekonomik karar alma ve performans değerlemesi açısından, ekonomik sonuçlarla ilgili tahakkuk etmiş gelir ve giderlerin kayıt altına alınması önemli bir araçtır. Bununla birlikte ekonomik ve mali performansa ilişkin kriterler belirlenebilmekte ve maliyet muhasebesi sistemi veri tabanından gerekli bilgiler sağlanabilmektedir.

Şayet ödeme gerçekleşmediyse tahakkuk eden harcama tutarı borç kaydedilmekte ancak hak sahibine ödeme yapıldığında bütçe gideri olarak

---

[187] Temel Gürdal ve diğerleri, **Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, Denetim ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, Deniz Yıldızı Matbaacılık, 2006, s. 117.
[188] İbid. s. 118.
[189] Kalmış, op.cit., ss. 240-241.

kaydedilmektedir. Gelirler ise tahakkuk ettiğinde gelir olarak kaydedilmekte, ancak tahsili gerçekleştiğinde bütçe geliri olarak kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde gelir ve giderler açısından böyle bir uygulama yoluna gidilmesi, harcamaların tüm aşamalarının muhasebe sistemi içerisinde görülmesi olanağını sağlamaktadır.[190]

Devlet muhasebesi, kaynak kullanımı gerektiren işlemleri kaydetmekte ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanmasına temel oluşturmaktadır. Bu nedenle muhasebe, mali hesap verme sürecinin de temel bir unsurudur. Kamu yönetiminde mali hesabın tutulması (muhasebe) ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verme sorumluluğunun temel öğelerini oluşturmaktadır. Bu anlamda özellikle muhasebe aynı zamanda yönetimin hesap verme sorumluluğunu ifa etmesinin aracıdır. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getireceği mekanizmalar kurulmaktadır.[191]

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içermektedir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplamakta ve raporlamaktadır. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının yani iyi yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturmaktadır.[192] Bu yönüyle de PEB'ye katkı sağlamaktadır.

Ayrıca tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde mali raporlar stoklara ve akımlara ilişkin işlemlerin hepsini kapsamakta ve stoklarda akımlara bağlı olarak

---

[190] Gürdal ve diğerleri, op.cit**.,** ss. 134-135.

[191] MGM, "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına", T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 22.12.2006a, http://www.muhasebat.gov.tr /yayin/ docs/ Dev_Muh_Reform.doc, s. 23.

[192] MGM, "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları," T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 22.12.2006b, http://www.muhasebat.gov.tr/yayin/ docs/ Pilot Uyg_Sonuc .doc, s. 7.

ortaya çıkan bütün değişimleri göstermektedir. Bu sisteme göre üretilecek mali raporlar bilânço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosudur. Bu tablolardan elde edilecek anahtar göstergeler ise net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişimdir. Nakit esasından farklı olarak hesaplanan bu göstergeler hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın ve karar alanların hesap vermelerinin temelini oluşturmaktadır.[193]

Hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması şeklinde tanımlanan saydamlık, devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullardan birisi haline gelmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin mali saydamlığa sağladığı katkılar şu şekilde sıralanmaktadır;[194]

- Tahakkuk etmiş ancak ödenememiş borçların tespitine güvenilir bir dayanak sunmaktadır.
- Geliştirilen muhasebe standartları ve hesap planıyla birlikte, hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali nitelikli tüm faaliyetleri muhasebeleştirilmekte ve raporlanmaktadır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımı tamamen muhasebe tarafından izlenmektedir.
- Sorumluluğun ve saydamlığın temini için mali olaylar ait oldukları dönemde kaydedilmektedir.
- Devlete ait standartları önceden belirlenmiş bir bilânço çıkarılabilmekte, borçlar ve varlıkların yapısı düzenli olarak gösterilebilmektedir.

[193] İbid. s. 8.
[194] MGM (2006a), op.cit., ss. 23-27.

Özetle, kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verme sorumluluğu karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde saydamlığa sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de saydam mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme sorumluluğu, saydamlığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; saydamlıkta da hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmenin ön koşuludur. Esasen hesap verme sorumluluğu kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda saydam olma zorunluluğudur. Hesap verme sorumluluğu ve saydamlığa ilaveten bizzat ilgili performans bilgilerinin raporlanması ve saydamlığı da muhasebe sisteminin sorunudur.

Sağlam ve iyi düzenlenmiş bir muhasebe sisteminden elde edilen raporlar hesap verme, saydamlık ve performans ölçümünün esasını oluşturmaktadır.[195] Bu bağlamda PEB ile tahakkuk esaslı muhasebe birbirleriyle ilişki içerisindedir ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemi söz konusu amaçlara ulaşmayı sağlayacak bir araç olarak değerlendirilebilir.

3.5.3. Analitik Bütçe Sınıflandırması

Bütçeler, ekonomide fiyat istikrarının sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi ve tam istihdamın sağlanması gibi temel ekonomik hedeflere ulaşmada yararlanılan en önemli araçlardan biridir. Bütçelerin etkinliğinin artırılması ve kontrolünün sağlanabilmesi için bir takım verilerinin hem standart olması hem de sürekli gözlenmesi gerekmektedir. Benzer bir bütünlük içinde olmaması, niteliklerinin ve etkilerinin farklı olması bütçe harcamalarının temel bazı kriterlere göre sınıflandırılmasını gerektirmektedir. Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) devletin mali veri ve istatistiklerinin güvenilir ve tutarlı bir analiz ve ölçümlemeye uygunluğunu sağlamak amacıyla yapılmaktadır. ABS ile;[196]

- Yeni ve istenilen bütçe sistemleri uygulanabilir,
- Ayrıntılı kodlama ile sorumlular belirlenebilir,

[195] İbid. s. 24.
[196] Üstün Dikeç, "Türk Bütçe Sisteminde Yeni Bir Uygulama Analitik Bütçe Sınıflandırması", **Çankaya Üniversitesi Gündem**, Sayı 19 (2004), s. 19-20.

- Uluslar arası karşılaştırmalar yapılabilir,
- Analiz yapılabilmesi için istatistikî veriler üretme imkânı, sağlanır.

Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık konularında sağladığı katkı nedeniyle PEB'in tamamlayıcı unsuru olarak nitelendirilen ABS; ekonomik ve mali politikaların planlanması, uygulanması ve sonuçlarının analiz edilebilmesi için kurum faaliyetlerinin harcamalar bakımından kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kriterlere, göre sınıflandırılması olarak tanımlanmaktadır.[197]

ABS'nın getirdiği başlıca yenilikler;[198]

- Detaylı bir kurumsal kodlamayla program sorumlularının tespitine imkân vermesi,
- Mevcut bütçede var olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması,
- Aynı kodlamanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması,
- Uluslararası karşılaştırmalara imkân vermesi, ölçmeye ve analize elverişli olması olarak sıralanmaktadır.

ABS; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere üç ana grupta oluşmakta olup, fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırma arasında ayrıca finansman tipi sınıflandırma yer almaktadır.[199]

Kurumsal sınıflandırma ile siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve program sorumlularının belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle yönetim yetkisi kurumsal sınıflandırmanın temel kriteridir. PEB anlayışında, sorumluluğun belirlenmesi ile hedeflenen performanstan kimin sorumlu olacağının ortaya konulmasını mümkün kılmaktadır. Kurumsal sınıflandırma; hizmete, performansa dayalı bütçelemeyi esas aldığında bütçenin performans denetimi için yeterli ortamı

---

[197] Gürdal ve diğerleri, op.cit**.,** s. 124.
[198] BÜMKO, "Analitik Bütçe Sınıflandırması", 10.12.2006, http://www.bumko.gov.tr/proje/ABS/abs giris.htm.
[199] İbid.

sağlayacaktır. Kurumsal sınıflandırma, değişik kurumlarda aynı görev tanımlı birimler arasında karşılaştırma yapılabilmesini de sağlamaktadır.[200]

Fonksiyonel sınıflandırma**,** uluslar arası karşılaştırmalara olanak sağlamalı ve kamu harcamalarının fonksiyonel niteliklerine göre bütçede yer almasını temin edecek şekilde devlet faaliyetleri, türlerini göstermek üzere dört düzeyde tasarlanmıştır. Birinci düzey ana hizmet birimlerini; ikinci düzey alt programları; üçüncü düzey nihai hizmetleri; dördüncü ve son düzey ise açılacak olası ihtiyaçları kapsamaktadır.[201]

Ekonomik sınıflandırma ise; devlet faaliyetlerinin ulusal gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkilerini ölçmeyi amaçlamaktadır. Sınıflandırılacak işlemler; gelirler, harcamalar, borç verme, alacaklardan tahsilâtlar ve finansman olmak üzere beş grupta toplanmış ve sınıflandırma kriterleri cari, cari transfer, sermaye, sermaye transferi, borç verme-geri ödeme olarak belirlenmiştir.[202]

ABS'nin temel hedefleri şu şekilde sıralanmaktadır;[203]

- Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu: ABS'nin tamamen uygulamaya geçirilmesiyle, genel devlet tanımına giren tüm kurum ve kuruluşların mali planlarının ve mali raporlarının uluslararası standartlara uygunluğu sağlanarak konsolide edilebilir hale getirilmesi, PEB'e temel teşkil edebilmesi ve mali yapıda saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun sağlanması hedeflenmektedir.
- Farklı bütçeleme anlayışlarının desteklenmesi: geliştirilen sınıflandırma PEB gibi modern bütçe tekniklerinin uygulanabilmesi için gerekli altyapıyı sağlamaktadır.
- İdari ve mali yapılanmadan bağımsızlık: mali planlama ve raporlamanın, idari ve mali yapılanmalardan etkilenmeyen bir nitelikte olması sağlanmaktadır.

---

[200] Dikeç, op.cit., s. 20.
[201] İbid. s. 21.
[202] İbid. s. 20.
[203] Mutluer ve diğerleri, op.cit., s. 154.

- Bütün kamu idarelerinin kapsama alınması: mali planlama ve raporlamanın ilke ve esasları ile çerçevesinin, genel yönetim tanımına giren bütün kamu idarelerinde uygulanması imkanı elde edilmiştir bu sayede bütün kamunun mali planlarının ve raporlarının anlamlı ve kolay bir şekilde konsolide edilmesi sağlanmaktadır.
- Kamu hizmetlerinin esas alınması: ABS kapsamında fonksiyonel sınıflandırmanın da yer alması sebebiyle eğitim, sağlık gibi kamu hizmetlerini esas alan bir bütçeleme anlayışının uygulanması mümkün hale gelmiştir.
- Uluslararası standartların uygulanması: özellikle Avrupa Birliğine üye ülkelerden aynı standartta mali rapor talep edilmesi dolayısıyla bu sınıflandırma mali planlama ve raporlamanın uluslararası kabul görmüş kapsam ve detayda üretilebilmesini mümkün kılmaktadır.
- Program sorumluluğu: ABS ile kamu kurumlarının yönetim kademelerinin kamu hizmetlerinden ve kaynaklarından dolayı program sorumluluğu doğrudan belirlenebilmektedir.

ABS; bütçe bütünlüğünün sağlanması, kalkınma planları ile devlet bütçesi arasındaki uyumun kurulması, sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının kurulması, etkin bir iç mali denetim sisteminin oluşturulması, PEB'in temel ilkeleri olan verimlilik, tutarlılık, hesap verme sorumluluğu ve saydamlığı gerçekleştirilmesi açısından PEB'nin yapılabilmesi ve başarılı olabilmesi için önemli bir altyapı oluşturmaktadır.[204] ABS'nin PEB ile ilişkisi basit şekilde aşağıdaki tabloda olduğu gibi ortaya konulabilir:

[204] Dikeç, op.cit., s. 21.

Kurumsal Sınıflandırma • Program sorumlularının tespitine imkan sağlaması dolayısıyla performans hedeflerinin gerçekleştirilmesinden kimin sorumlu olduğunu ortaya koyar.
Fonksiyonel Sınıflandırma • Sektörel tavanların tespit edilmesine imkan sağlaması dolayısıyla orta vadeli harcama sistemi ile kurum bütçeleri arasında ilişki kurar. • Kaynakların hangi alanlara tahsis edildiğini ortaya koyması sayesinde kurumun misyonu olmayan alanlardan asli fonksiyonlarına doğru kaynakların yönlendirilmesini sağlar.
Finansman Tipi Sınıflandırma • Kamu hizmetlerinin finanse edildiği kaynakları görmemizi sağlar.
Ekonomik Sınıflandırma • Kamu hizmetlerinin en etkin yöntemlerle geliştirilmesini sağlayacak strateji tercihlerinin bütçeleştirilmesine olanak sağlar. • Kurumların hedeflerini karşılarken kullandıkları girdiler konusunda fikir verir.

Tablo 5: Analitik Bütçe Sınıflandırmasının PEB ile İlişkisi[205]

ABS sisteminin kurumsal sınıflandırması, program sorumlularının tespitine imkân sağlamaktadır ve tahsis edilen ödeneklerle gerçekleştirilecek hedeflerden kimlerin sorumlu tutulacağı bu sınıflandırma sayesinde görülmektedir.[206]

PEB sisteminde sektörel tavanlar belirlenmekte ve kamu kurumlarına bu tavanlar dikkate alınarak toplam kaynaklar dağıtılmaktadır. ABS sistemi sayesinde orta vadeli bütçeleme için belirlenecek sektörel tavanlarla kurum bütçeleri arasındaki ilişki kurulabilmektedir. Bu çerçevede fonksiyonel sınıflandırma kamu hizmetlerinin sektörel ayrımını ortaya koymakta ve hükümetlerce hangi sektörlere ne miktarda kaynak tahsis edildiği görülebilmektedir. PEB'in esası kamu kaynaklarının verimlilik ve etkinlik esaslarına göre kullanımını ve tahsisini sağlamaktır.[207] Bu nedenle, öncelikle kamu kesimince yürütülmesi gereken faaliyetlerin ve bu faaliyetleri yürütecek birimlerin belirlenmesi önemlidir.[208] Fonksiyonel sınıflandırma olarak ifade edilen bu belirleme kaynak tahsisi yapılacak birimlerin bu kaynaklarla ne tür hizmetler üreteceklerini ortaya koymaktadır. Bu çerçevede kurumun misyonu ABS

[205] Mutluer ve diğerleri, op.cit., s. 163.
[206] İbid. s .164.
[207] İbid. ss. 164-165.
[208] Işık, op.cit., s. 25.

sistemindeki fonksiyonel sınıflandırmada yerini bulmaktadır. Bunun haricinde bu sınıflandırmada kurumların vizyon ve misyonlarıyla bağlantı kurulmakta ve kurumun stratejik planı kavranmış olmaktadır.[209] Ayrıca, kamu ve özel kesimin faaliyet alanlarının netleştirilmesinin yanı sıra kamu kurumları arasında görev ve yetki mükerrerlikleri ve karmaşası önlenerek, kamu kesiminin fonksiyonları ve bu fonksiyonları yürütecek kamu kurumları ortaya konulmuş olacaktır. Fonksiyonel sınıflandırma yapılmadan PEB geçilmesi halinde, kurumların etkin olmayan faaliyetleri verimli yapma yönünde gereksiz uğraş içine girmeleri gibi garip bir durum ortaya çıkacaktır.[210]

Ekonomik sınıflandırma ise kamu hizmetlerinin seçici bir şekilde uygulanmasına imkân sağlamaktadır. Bu sınıflandırma kurumsal amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde yapılacak stratejik tercihlerin bütçeleştirilmesinde yol gösterici olacaktır. Ayrıca ekonomik sınıflandırma kurumların belirlediği sonuçları elde etmek üzere hangi girdileri kullandığı konusunda da yol göstericidir.

PEB sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi açısından ABS'nin uygulanması önem taşımaktadır. ABS ile bütçenin performans denetimine daha uygun bir hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu sınıflandırmada, devletin mali istatistiklerinin daha düzenli, daha güvenilir ve daha tutarlı bir hale getirilmesini ve analiz ve ölçmeye elverişli bir şekilde tutulmasını sağlayan bir kodlama anlayışı hâkimdir.[211]

Bu sınıflandırma sistemi sayesinde sınıflandırma sorunu çözülmüş, kamu kaynaklarının idari birimler, fonksiyonlar ve ekonomik nitelikleri itibariyle detaylı bir şekilde izlenmesi ve bütçe sistemince üretilen verilerin uluslararası karşılaştırılma imkânı oluşmuş, PEB ve modern bütçe sistemlerinin uygulanması kolaylaşmış, PEB'in gerek duyduğu bilgilerin daha sağlıklı şekilde oluşturulmasına ve gösterilmesine imkân sağlanmıştır.[212]

---

[209] Mutluer ve diğerleri, op.cit., s. 165.
[210] Işık, loc.cit.
[211] Kamil Tüğen, **Devlet Bütçesi**, İzmir, 4. Baskı, Bassaray Matbaası, 2005, ss. 135-136.
[212] Mutluer ve diğerleri, loc.cit.

3.6. Performans Esaslı Bütçelemeye Yöneltilen Eleştiriler

Bu bölümde PEB'in uygulama zorlukları açısından aksaklıklarına değinilecek ve genel olarak bu sistemin öğeleri ile performans yönetimi-mali yönetim entegrasyonuna ilişkin eleştiriler ele alınacaktır.

PEB'i uygulamaya geçirmek kolay bir görev değildir. Pek çok devlet ve yerel yönetim bütçelerine performans ölçümlerini dahil etmek için adımlar atmıştır. Yapılan çalışmalar, performans ölçümlerinin kaynak dağılımından ziyade yönetimi geliştirmek amacıyla daha sık kullanıldığını göstermiştir. Çoğu durumda kaynak kararları geleneksel bütçeleme uygulamalarına bağlı olarak devam ettirilmektedir. PEB uygulama çalışmalarında, öncelikle, direnişle karşı karşıya kalınabilmekte olduğu belirtilmektedir. Uzun süredir uygulanmakta olan bir bütçeleme sistemi hem anlaşılabilir hem de tahmin edilebilir olması nedeniyle karar vericiler ve bölüm başkanları tarafından tercih edilecektir. PEB uygulanması aşamasında yönetim açısından aşağıda belirtilen bazı endişeler ortaya çıkabilmektedir:[213]

- Seçilmiş görevliler, ilgili kalem giderleri üzerindeki kontrollerinden vazgeçme konusunda bir direnç gösterebilmektedirler. Performans verileri, ilgili kalem verilerinin yerini almaktan ziyade bir "örtücü" olarak kullanılacak ve görmezden gelinecektir.
- Yöneticiler, taşıyabileceklerinden daha fazla yük aldıklarını hissedebilmekte ve veri toplamanın güçlüğünden korkabilmektedirler. Bu durum, geçmiş veri toplama çabalarının faydalı bir yönetim aracı olmasından ziyade kağıt işlerinin, prosedürlerin artması olarak algılanabilmektedir. Bu gibi durumlarda seçilmiş görevlilerin veya diğer kilit karar vericilerin verileri gerçek anlamda kullanıp kullanmayacaklarına dair bir şüphe yer almaktadır.
- Diğer yöneticiler, verilerin bütçeyi azaltmak, personeli çıkarmak veya diğer olumsuz şekillerde kullanılmasından (veya "suistimal edilmesinden) korkmaktadır.

---

[213] Donald Axelrod, "**Module 5: Performance Budgeting. An Overview For Workshop Participants**",22.11.2006,http://www.finance.gov.ab.ca/publications/measuring/results_oriented/module5_over view.pdf, s. 18.

- Seçilmiş görevliler, verilerin kamu tarafından yanlış yorumlanabileceği ve anketlerde aleyhlerinde kullanılabileceği korkusu taşıyabilmektedir.

Performans bütçelemenin sadece finansman ve performans ölçümleri arasındaki bağlantıyla ilgili olduğunu ve performans bilgileriyle alakalı olmadığını belirten tanımlamalar bulunmaktadır. Bu tür tanımlamalar tam anlamıyla doğru değildir, çünkü performans ölçümleri, performans bütçeleme sisteminin gerektirdiği performans bilgilerinin gerekli ve önemli unsurlarıdır. Ancak, bir bakıma doğrudur, çünkü pek çok kapsamda performans ölçümleri karar verirken bir başlangıç noktası oluşturmaktadır ve diğer performans bilgileriyle bağlantılı olarak kullanmak gerekebilmektedir. Performans bütçelemenin, basit bir şekilde bütçelemede performans ölçümlerinin kullanımı olarak düşünülmesi, bazı analistleri genelde kabullenilmesi çok da mantıklı olmayan, ölçümler ve bütçe kararları arasında doğrudan veya hatta mekanik bir bağlantıyı bulmaya itebilmektedir.[214]

Performans bütçelemenin oldukça dar olan bir diğer kavramı da sadece geçmiş performans ile mevcut finansman arasında bir bağlantı kurmayı amaçlamasıdır. Örneğin, Andrews ve Hill (2003), performans bütçelemenin "kabul edilen süreçten ziyade önceki performansın güçlü yanına bağlı olarak bütçesel kararların verilmesini ifade eden bir 'kural' geliştirdiğini" belirtmektedir.[215]

Performans bütçeleme hakkındaki bir diğer yanlış anlama da tahsis verimliliğini en üst seviyeye çıkarmak için merkezi planlama yaklaşımını uyarlamak istemesi, yani tahsis seçimlerini merkez bütçe karar vericilerin elinde olmasını sağlamak istemesidir. Çoğu güncel performans bütçeleme sistemi, kurumlara bütçe programları dahilinde ve anlaşma olduğu takdirde bütçesel programlar arasında parayı dağıtmak için bağımsızlık vererek kurum bütçe tahsisatlarının oldukça fazla kümelenmiş bir yapı kazanmasına neden olmaktadır.[216]

Kamu sektöründe bir reformun düzenlenme gücü liderliğe bağlıdır. Güçlü bir liderlik olmadan hükümet çapında performans esaslı yönetim/bütçeleme uygulamaları

---

[214] Marc Robinson ve Jim Brumby, **Does Performance Budgeting Work**, IMF Working Paper WP/05/210, Fiscal Affairs Department, 2005, s. 10.
[215] İbid.
[216] İbid. s. 12.

gerçekleşmeyecektir. Liderlik, ne tür ölçümlerin kullanılacağını, performans/maliyet ölçümlerinin nasıl kullanılacağını, performans göstergelerini kimin düzenleyeceğini, hangi fonksiyonel alanlarının deneneceğini, hangi alanlara uygulanacağını ve gereğinden az veya fazla performans gösterenlerin nasıl ve hangi seviyede muamele göreceğini içeren iyi bir şekilde hazırlanmış direktiflerle yeni sisteme ait açık bir vizyon belirtmelidir. Yöneticiler ve yasa koyucular arasında açık bir iletişimin olmaması durumunda karşılıklı güvensizlik artacaktır ve tüm uygulama süreci boyunca ölçümler üzerinde yapılan hilekârlıklar baskın olacaktır.[217]

Bir sistemin geliştirilmesi büyük çaba ve zaman gerektirmektedir. Etkili bir PEB'in geliştirilmesi ve sürdürülmesindeki en büyük engellerden birisi de performans bilgisinin izlenmesi ve kayıt altına alınması için gerekli yüksek kalitedeki mekanizmaların geliştirilmesindeki yetersiz kapasitedir. Planlama, eğitim ve işbirliğinin oluşturulması ile davranışsal değişim için ne kadar zamanın yeterli olduğu; performans ve maliyet ölçüm türleri, işbirliği türleri, insani/mali destek seviyesi, vb. gibi her bir etkenin planlama ve uygulama süreçlerini hangi seviyede hızlandırdığı konusunda çok az raporlama yapılmaktadır.[218]

Performans bütçeleme büyük ümitler vermektedir, ancak kullanımında tecrübe eksikliği vardır. Önemli kararların alınması yolunda önemli değişikliklerle beraber PEB bazı zorlu soruları da gündeme getirir. PEB'in uygulama sürecinde, hedefler, performans ölçüleri, bağlantı ve hesap verme sorumluluğu gibi anahtar faktörlere değinilecek olunursa;[219]

- ***Hedefler:*** Kanun koyucular arasında geniş tabanlı bir uzlaşı ve kuruluşun hedeflerinin ne olduğuna dair ilgili yürütme şubesi personeli olmalıdır. Eğer hedefler açık değil veya çelişkili ise o zaman performans bütçeleme sürecinin kalan kısmı başarısız olacaktır. Hükümetin, yasama meclisi üyelerinin, kurum yöneticileri ve çalışanlarının, paydaşların ve kamuoyunun beklentileri ve hedefleri birbirinden farklı ve çatışma içinde olabilmektedir. Hedefler

[217] Dongsung Kong ve Constantine P. Danopoulos, "Performance-Based Management/Budgeting: Toward Participatory and Transparent Governance", **6th Global Forum on Reinventing Government**, Seoul, 2005, s. 15.
[218] İbid. s. 17.
[219] Hager, Hobson ve Wilson, loc.cit.

belirlenirken talepleri karşılanmayan taraflar kurumla ilgili beklentilerinde tatminsizliğe uğrayacaktır.

- ***Performans ölçüleri:*** Performans ölçümü zor bir uygulamadır. Muhasebe sistemleri maliyet bilgisini ilgili sonuçlara bağlayabilmelidir. Kamu değerlerinin ölçümü zaman ve para açısından bakıldığında çoğunlukla çok karmaşık ve maliyetlidir. Performans bütçeleme konusunda yetkili olan kuruluşlar bunun yerine çoğunlukla devlet faaliyetlerinin ölçümüne başvurmaktadırlar. Hangi performans ölçüsünün kullanılacağı ve kullanılanın etkin olup olmadığı da tartışma konusu olmaktadır.
- ***Bağlantı:*** Kuruluşların ne kadar iyi performans gösterdiklerine göre ödeneklerin belirlenmesi açık bir süreç değildir. Hedeflerini karşılayamayan bir programın bütçesinin kesilerek sorumlu tutulmasının uygun olup olmadığı tartışılmakta, ilk etapta hedeflerin karşılanmamasının nedeninin fon eksikliği olabilme ihtimalinin göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilmektedir. Hedeflerini karşılayan veya aşan bir programın daha fazla fonla ödüllendirilmesi ya da fazla fonların diğer kullanımlara yöneltilmesi kararlarının hangisinin doğru olduğu her kurum için aynı değildir. Belirtilen bu hem ödüllendirme hem cezalandırma yaklaşımına ilişkin bir problem, birçok hedefin kuruluşun kontrolü dışında dış güçlerin etkisinde kalmasıdır. Bir kuruluş kaynakların etkin kullanımını gerçekleştirebilmekte ve hala hedeflerini karşılayamıyor olabilmektedir. Hedeflerini karşılayan bir kuruluş bunu sadece kuruluşun gösterdiği problemleri hafifletmek için diğer güçlerin iş başında olmasından dolayı yapıyor olabilmektedir. Kontrol edemedikleri etkenlerden ötürü yargılanmalarını önlemek için program yöneticileri nispeten erişimi kolay olan hedefleri planlamayı deneyebilmektedirler.
- ***Hesap verme sorumluluğu:*** Sonuçlara dayalı hesap verme sorumluluğu, PEB'nin en önemli odak noktasıdır. Uygulamada sonuçlara yönelik bütçeleme, program yöneticileri ve seçilmiş yetkililer için potansiyel zorluklar doğurur. Yöneticiler için, sonuçlar üzerinde tamamen kontrol eksikliği kilit bir sorun oluşturmaktadır. Problemler, yöneticinin kontrolü

dışındaki nedenler sebebiyle kötüye gidebilmektedir. Seçilmiş yetkililer için PBS yöneticilere büyük ölçüde daha fazla güven duyulmasını gerektirmektedir. Eğer program yöneticileri sonuçlar için sorumlu tutulurlarsa kaynakları tahsis etmek için daha fazla esneklik verilmelidir.

Tahsis verimliliğine bağlı olarak performans bütçeleme, sınırlı finansmanı en fazla sosyal fayda getirecekleri alanlara daha etkili bir şekilde dağıtarak harcama planlamasında daha fazla mantıklılığı hedeflemektedir. Bütçelemenin niteliği gereği akılcı olmaktan ziyade politik olabileceği ve politikacıların akılcı harcama önceliklendirmesini bir hileye dönüştürerek daimi kazançlar sağlayabilecekleri yönünde görüşler bulunmaktadır. Bütçesel gider dağılımları politik sürecin ve bürokrasinin doğası gereği büyük bir "durgunluk" ile nitelendirilmektedir.[220]

Daha sık yapılan bir eleştiri ise performans ölçümlerinin, sonuçların ve önceden belirtilmiş istenilen sonuçların kurumların çalışma baskısını arttırmak için kullanıldığı yönünde duyulan şüphelerdir. Vurgulanan noktalardan birisi de diğer etkenler arasındaki belirsizlik nedeniyle kamu sektöründe açık bir şekilde istenilen sonuçların belirlenmesinin ve bu sonuçların çıktılar ve faaliyetlerle ilişkilendirilmesinin her zaman mümkün olmayacağı yönündedir. Bir diğer daha merkezi nokta ise performans ölçümlerinin niteliği gereği mükemmel olmadığı ve mükemmel olmayan performans ölçümlerine bağlı hedeflerin ve "fiyat" teşviklerinin belirgin bir şekilde ters davranışsal bozukluğa neden olabileceğidir. Yani çıktı ölçümleri kalite boyutunu yakalama eğiliminde olmadığı için (dolayısıyla sonuçları elde etmeyi tasarlamadığından dolayı) performans bütçeleme ve yönetimindeki çıktı odağı kalite ve sonuçların bozulmasına neden olabilmektedir. Daha genel anlamda çoğu hükümet bürokrasisinde olduğu gibi çıktıyı ölçmek zor ise belli hedeflerin uygulanması çaba gerektirebilmekte, ancak bürokratların yanlış yönde yürümelerine de neden olabilmektedir.[221]

[220] Robinson ve Brumby, op.cit., s. 15.
[221] İbid. s. 16.

Bir diğer ilgili konu da finansmanın ve finansal teşviklerin kurum veya bireysel seviyede tamamlanmayan performans ölçümlerine bağlanması, bazıları tarafından iyi kamu sektör performansı için çok önemli olarak görülen etik/fedakâr davranışları ortadan kaldırabilmektedir.[222]

Bu eleştiriler, gerçekte önemli konular ortaya çıkarmaktadır. Performans bütçelemenin güncel türlerini eleştirenler ve savunanlar, bireysel kamu memurlarının ölçümler ve hedeflerde iyi bir puan elde edebilmek için iyi bir şekilde motive edileceklerini düşünmektedir. Buna rağmen, PEB, nadiren bireylerin çalışma motivasyonları üzerinde oluşturacağı etkiyi açıklamaktadır.[223]

Lu'ya göre, iki sosyal hata PEB'i tutarsız bir hale getirmektedir; kapsamlılık ve akılcılık (rasyonellik). Kapsamlılık, maliyetli ve toplaması çok güç olan sonuç ve etkinlik ölçümlerini gerektirmektedir. Akılcılık ise kamu bütçelemesinin politik doğasını görmezden gelmektedir. Kamu bütçelemenin politikası karar vericilerin kaynak dağılımı için mantıklı verileri kullanmasını neredeyse imkânsız bir hale getirmektedir. Buna bağlı olarak bütçelemede akılcı ve kapsamlı yaklaşımlar görmeyi amaçlamak mantık karşıtıdır.[224]

Çalışmanın bu kısmında ÇYB'nin sakıncalarına değinilecektir. ÇYB, PEB sisteminin uygulama sürecinde kullanılmaktadır. Dolayısıyla bu bütçelemenin sakıncaları PEB sistemi için de sakınca oluşturmaktadır.

ÇYB uygulamalarında gelecek yıllara ilişkin projeksiyonlara aşırı güvenme, mali politikalarda tembellik ve esnek olmayan bir yapı yaratabilmektedir. Gelecek yıllardaki projeksiyonların baştan doğru ve isabetli olduğunun kabulü cari yıl bütçe çalışmalarında etkin gözden geçirmeleri engellemekte ve yeni ortaya çıkan gereksinimlerin dikkate alınmamasına neden olmaktadır. Esnek olmayan bir yapı, bütçede değişiklik gerektiren durumlara göre çabuk adapte olunmasını engelleyebilmekte, değişen hedef ve amaçlara göre hızlı hareket etme olanağını sınırlayabilmekte ve yeni uygulanması gereken politikalar için kaynak bulunmamasına

---

[222] İbid.
[223] İbid.
[224] Haoran Lu, "Performance Budgeting Resuscitated: Why is it Stil Inviable", **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, Vol. 10, Issue 2 (1998), ss. 166-167.

sebep olabilmektedir. Fazlasıyla iyimser çok yıllı projeksiyonlar, daha az önceliğe sahip kamu harcama programları için bir mazeret olarak kullanılabilmektedir. Yapılan iyimser gelir tahminleri ile gerçekte olduğundan daha fazla kaynak varmış gibi gösterilerek, öncelikli olmayan harcamalara kaynak tahsis edilmesine neden olunabilmektedir. Olduğundan daha fazla tahmin edilen kaynaklar, harcamaları karşılamakta yetersiz kalabilmekte ve mali denge açık verebilmektedir.[225]

Son olarak performans yönetim sistemi ve mali yönetim sisteminin etkin bir kaynak dağılımını mümkün kılan uyumlu ilişkisi ve bu yönde birbirlerine bağlı duruşlarına rağmen mali yönetim ve performans yönetiminin entegre edilmesinin çok zor olduğu, çoğu zaman da bunun mümkün olmadığı belirtilmektedir. Mali yönetim ve performans yönetimi alanındaki reformlar birbirinden bağımsız olarak geliştiği ve ilerleme kaydettiği için bu iki yönetim anlayışının entegrasyonu konusundaki zorlukların hiçbir zaman tam anlamıyla aşılamayacağı vurgulanmaktadır. Performans yönetimini başlı başlına uygulamak yeterince zordur; bütçe reformu kapsamında bir de mali yönetim ile entegrasyonu sağlanmaya çalışıldığında her iki anlayışın da başarısız olma şansı artabilmektedir. Ayrıca performans yönetimi ve mali yönetim anlayışlarının kültürel açıdan farklılık göstermesi de entegrasyonda sorun teşkil edebilecek bir özelliktir.[226]

[225] Kızıltaş, op.cit., s. 240.
[226] PUMA, op.cit., ss. 13-14.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ

Bu bölümde öncelikle PEB'in dünya uygulamalarında farklı yöntemleri belirlemiş bazı ülkelerin uyguladıkları sistemler hakkında bilgi verilecek, Türkiye'de uygulanması öngörülen PEB sistemi incelenecektir. Daha sonra dünya uygulamalarından yapılan çıkarımlardan, 5018 sayılı kanunla uygulanması öngörülen sistemden ve uygulanmasında başarısız olunmuş PBS'den elde edilen tecrübelerden hareketle PEB'in Türkiye'de uygulanmasına ilişkin değerlendirme yapılacaktır.

4.1. Dünyada Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları

OECD ülkelerinin çoğunluğu PEB sistemini uygulamakta ve performans bilgisini çeşitli şekillerde bütçelerine dahil etmektedir. OECD üyesi olmayan bazı ülkelerde de PEB sistemi uygulanmakta, bazı ülkelerde de uygulanması yönünde adımlar atılmaktadır. PEB sistemi dünyada, 'Çıktı Odaklı Bütçeleme, Sonuç Odaklı Bütçeleme, Çıktı Odaklı Yönetim, Sonuç Odaklı Yönetim, Performans Yönetimi' adları altında da anılmaktadır.[227]

OECD ülkeleri arasında PEB sistemine geçiş ve bütçenin hedeflere bağlanması iki şekilde sağlanmaktadır: (i) Ayrı dokümanlar oluşturmak, (ii) Bütçe dokümanlarının yapısını ve içeriğini değiştirmek.[228]

İlk olarak 1980'li yılların sonlarında Avustralya ve Yeni Zelanda'da performans yönetimi ve/veya bütçelemenin kullanılmasıyla başlamış olan, performans esaslı yönetimin, bütçelemenin ve raporlamanın kullanılması eğilimi, 1990'lı yılların ortalarında Kanada, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İsveç, İngiltere ve ABD'deki uygulamalar takip etmiştir. 1990'lı yılların sonları ve 2000'li

---

[227] Erüz(2005), op.cit., s. 62.

[228] Esin Nangır, "OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçe Uygulamaları," Coşkun Can Aktan (der.), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006, s. 307.

yılların başlarında da Avusturya, İsviçre ve Almanya bu eğilim yönünde reformlar yapmışlardır.[229]

OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunda son yıllarda uygulanan performansa dayalı bütçe teknikleri, mali disiplini öne çıkarmasının yanı sıra, hem üretkenlik ve verimliliğin arttırılmasına, hem de kamuoyuna karşı olan sorumlulukların daha iyi yerine getirilebilmesine yönelik uygulamaların yaygınlaşmasına neden olmuştur.[230]

Avustralya ve Hollanda'da temel bütçe ve muhasebe belgeleri sonuçlar etrafında tekrar düzenlenmektedir. Belirtilen bu yeniden düzenleme işlemi bütçe müzakerelerinin odak noktasını değiştirmek için planlarla birlikte yürütülmektedir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemleri, maliyetlerin çıktı ve sonuçlara dağıtılmasını desteklemeyi amaç edinmektedir.[231]

Kanada, İngiltere ve Birleşik Devletler gibi ülkelerde kurumlar, sonuç ve çıktı hedefleriyle birlikte ana bütçe belgelerini de içeren ayrı performans belgeleri hazırlanmaktadır. Kurum müdürleri, planlanan hedeflerin başarılıp başarılmadığını gösteren ve bu amaçlar uğruna ne kadar para harcandığını belirten yıllık raporlar için hesap vermektedir. Fransa'da ana bütçe belgesiyle birlikte performansı gösteren ve çıktıların sonuçlarla bağlantısını belirten bir ek belge hazırlanmaktadır. Ana odak noktası çıktılardır. Fransa, sonuç ve çıktı hedefleri ve bilgiyi daha iyi bir şekilde dikkate alabilmek için çekirdek bütçe belgelerini yeniden düzenlemektedir.[232]

Diğer OECD üye ülkeleri kendi bütçeleme ve yönetim sistemlerinde yapılmakta olan reformlar aracılığıyla temel olarak girdiler ve çıktıları hedef almaktadır. Yeni Zelanda'da bütçe, çıktılar etrafından biçimlendirilmiştir. Sonuç bilgilerini bütçe ve yönetim süreçlerine daha iyi entegre edebilmek için şu anda bir çalışma yapılmaktadır. Bazı kurum müdürleri, sonuçların kontrol edilebilir olması ve performansa ilişkin bilgilerin mevcut olması durumunda hesap verebilir

---

[229] OECD Policy Brief, op.cit., s. 4.
[230] Özyıldız, op.cit., s. 81.
[231] Kristensen, Jens Kromann, Walter S. Groszyk ve Bernd Bühler. "Outcome-focused Management and Budgeting", **OECD Journal on Budgeting,** Vol. 1, No. 4 (2002), s. 17.
[232] İbid. ss. 17-18.

tutulmaktadır. Japonya'da sonuç değerlendirmesine daha sistematik bir yaklaşım getirmek için bazı bakanlıklarda çalışmalar yapılmaktadır. Norveç'te sonuç bilgileri, performans belgelendirmesinde tasarsız (ad hoc) bir temele dayanmaktadır.[233]

Aşağıdaki bölümlerde, OECD ülkeleri arasında PEB uygulamalarında farklı yöntemler kullanan ülkelerden ABD, Hollanda, İsveç ve İngiltere incelenmiştir.

4.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Performans Esaslı Bütçeleme

ABD'de PEB çalışmalarının başlangıcı 1940'lı yıllara dayanmasına rağmen, 1993 yılına kadar üretilen performans bilgileri gerektiği gibi kullanılmamış ve performansa ilişkin uygulamalara önem verilmemiştir.[234] GPRA ile birlikte Birleşik Devletler 1993 yılında federal bölümler ve kurumlar için bir performans yönetim çerçevesi oluşturmuştur. Çerçeve, *stratejik planlar*, y*ıllık performans planları* ve y*ıllık performans raporların*dan oluşmaktadır (ABD'de uygulanan PEB sisteminin temel unsurları stratejik planlar, yıllık performans planları ve performans raporlarıdır[235]).[236] Bu yasa ile;[237]

- Federal kurumların program çıktılarına ulaşmalarında hesap verilebilir olmasını sağlayarak federal hükümetin yeterliği konusunda halkın güvenini arttırmak,
- Program performans reformunu; program amaçları, bu amaçlar doğrultusunda program performansı ölçümü ve raporlama konularında pilot projeler serisi ile başlatmak,
- Sonuç odaklı yaklaşım, hizmet kalitesi ve müşteri memnuniyetini teşvik ederek federal program etkililiğini ve hesap verme sorumluluğunu arttırmak,

---

[233] İbid. s. 18.
[234] Esin Oral, "Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme", Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, (2005) 10.08.2006, http://www.bumko.gov.tr/Yayinlar/arastirmarapor/Eoral.pdf, s.78.
[235] İbid. s. 301.
[236] Kristensen ve diğerleri, op.cit., s. 28.
[237] White House, "Government Performance Results Act of 1993", 12.01.2007 http://www.whitehouse.gov/ omb/mgmt-gpra/gplaw2m.html#h1.

- Federal yöneticilerin, program amaçlarına ulaşmak için planlama yapmalarını gerekli kılarak ve program sonuçları ile hizmet kalitesi hakkında bilgi sağlayarak hizmet dağılımını geliştirmek,
- Yasal amaçlara ulaşma ve federal programlar ile harcamaların etkililiği ve etkinliği konularında daha objektif bilgiler sağlayarak kongre ile ilgili karar verme süreçlerini geliştirmek,
- Federal hükümetin içsel yönetimini geliştirmek amaçlanmıştır.

GPRA uyarınca ABD'de tüm kamu kurumları; beş yıllık stratejik plan hazırlamak, bu plan çerçevesinde misyonlarını, amaçlarını, hedeflerini açıkça belirlemek, hedeflerini ölçülebilir yıllık hedeflere dönüştürmek, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını gösterecek performans göstergeler seti oluşturmak, yıllık eylem planları hazırlamak, performans ölçümü yapmak, elde edilen sonuçları performans raporlarıyla yayımlamak ve kaynak tahsislerini performans bilgilerine dayalı olarak yapmak zorundadırlar.[238] Yasalaşan GPRA ile performans yönetimi ve PEB sisteminin hangi araçlar kullanılarak uygulanacağı ve nasıl bir geçiş dönemi geçirileceğine ilişkin çerçeve çizilmiştir.[239]

ABD'de PEB anlayışı federal düzeyde ele alınmaktadır. Performansı ve sonuçları ele alan bütçe anlayışı, kurumların stratejik planlar, yıllık performans planları ve performans ölçüleri hazırlamalarına dayanmaktadır. Office of Management and Budgeting-Yönetim ve Bütçeleme Ofisi (OMB) tarafından hazırlanan talimatta, *stratejik planların* biçimi ortaya konmuştur.[240] Buna göre temel unsurlar; kurumun temel faaliyetleri ve fonksiyonlarını içeren kapsamlı bir misyon bildirisi, genel amaç ve hedefler, bu amaç ve hedeflere nasıl ulaşılacağının açıklanması, performans amaçlarının plana nasıl dahil edildiğinin belirtilmesi, genel amaç ve hedeflere ulaşmayı etkileyebilecek kurum dışı anahtar faktörlerin tanımlanması, genel amaç ve hedeflerin saptanması ve revize edilmesinde kullanılan

[238] Fikret Gülen, "Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim Bağlamında Bağımsız Kurullar", 18.01.2007, http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_f_gulen_hesap_verme.doc, s.4.
[239] Oral, loc.cit.
[240] Gedikli, op.cit., s. 138.

'program değerlendirmelerini' gelecek program değerlendirmeleri için açıklamak olarak sayılmaktadır.[241]

En az beş yıllık bir süreyi kapsayan *stratejik planlarda* kurumlar, misyon bildirilerini ifade emekte ve uzun vadeli hedeflerini düzenlemektedirler. Belirtilen bu uzun vadeli hedefler temel olarak sonuç hedefleridir ve bir kurumun kendi misyonunu nasıl gerçekleştireceğini açıklamaktadır. Uzun vadeli hedeflerin doğrudan ölçülebilir olması gerekmektedir. Eğer ki bir hedefin başarılması doğrudan ölçülemiyorsa, kurum, sonuç hedefinin başarılıp başarılmadığını belirtmek amacıyla kullanılan ölçümleri (çıktı hedefleri de dahil olmak üzere) açıklamaktadır. Kurumlar, stratejik planlarını hazırlarken Kongre ve diğer federal kurumlar, devletler, yerel yönetimler, ilgi grupları ve birlikleri gibi farklı paydaşlara danışmalıdır. Buna rağmen, kongrenin bir stratejik planın onaylanmasında hiçbir yetkisi yoktur. Kongre ve diğer paydaşların belirli hedefler veya kurum yaklaşımında fikir ayrılığına varması durumunda kurum, planının son halinde çelişkili görüşleri açık bir şekilde kayıt altına almakta ve raporlamaktadır. Tamamlanmış stratejik plan, kamunun kullanımına hazırdır ve çoğu durumda internette yayınlanmaktadır. Stratejik planlarda kurumlar aynı zamanda uzun vadeli hedeflerin başarılmasına engel olan riskleri de açıklamaktadır. Bu riskler, kurumun kontrolü dışındaki dış etkenlerden kaynaklanabilmektedir.[242]

GPRA, stratejik plan hazırlamasının yönetimin tabiatında olduğunu ve bu planın sadece Federal çalışanlar tarafından hazırlanması gerektiğini belirtmiştir. Stratejik planların tümüyle kamunun ulaşımına açık dokümanlar olduğu belirtilmektedir. Stratejik planlar Kongreye iletildiği andan itibaren yayınlanmalıdır. Kurumlar stratejik planlarını web sitelerinde yayınlamalı ya da diğer elektronik medya araçlarından ulaşılmasını sağlamalıdırlar.[243]

Yıllık performans planı, stratejik plan hedeflerini belirli mali yılda başarılması gereken yıllık performans hedeflerine dönüştürmektedir. Belirtilen bu

---

[241] OMB, "Government Performance Results Act of 1993 - Section 3. Strategic Planning", 12.01.2007, http://www.whitehouse.gov/omb/mgmt-gpra/gplaw2m.html#h3.
[242] Kristensen ve diğerleri, op.cit., ss. 27-28.
[243] OMB, "Section 210 Preparing and Submitting a Strategic Plan," Circular No. A-11 Preparation, Submission, and Execution of the Budget, 2006.

performans hedefleri sonuç ve çıktı hedeflerinin bir birleşimidir. Yıllık performans planı, performans hedeflerini başarabilmek için ne kadar para harcanacağı bilgisini de içermektedir. Başkan, Kongreye bütçeyi gönderdikten sonra bütçe ve performans hedefleri arasındaki bağlantıyı göstermek amacıyla kurumlar, performans planlarını Kongreye gönderirler. Kongre, parayı performans hedeflerinden ziyade kurum ve bütçe hesabına göre tahsis etmektedir.[244]

Performans planlarının hazırlanmasında bütün kurumu esas alma, stratejik planlarla ilişkilendirme, birkaç yılın performans bilgisini içerme gibi genel kurallara uyulacaktır. Temel unsurlar arasında performans hedefleri ve ölçülerinin içerilmesi, faaliyet süreçleri, bilgi, insan, sermaye, teknoloji ve diğer kaynaklarla ölçülen değerleri doğrulayacak araçların tanımlanması sayılmaktadır.[245]

Kurum görevlileri, programları yönetmek ve faaliyetleri gerçekleştirmek için yıllık performans planını kullanmaktadırlar. Yıllık performans raporlarına dayalı olarak stratejik planlar ve yıllık performans planlarında belirtilmiş olan hedeflerin başarılmasından sorumludurlar.[246]

Yıllık performans raporları, planlanan sonuçlarla birlikte gerçek performansı ve yıllık performans planında yer alan çıktıları karşılaştırırlar. Bazı hedeflerde başarı yakalanmamışsa nedenlerin bir açıklaması olacak ve gelecekte hedefi görüşmek üzere bir program ve adımlar yer alacaktır. Yıllık performans raporları aynı zamanda mali yılda tamamlanmış herhangi bir program değerlendirmesine ilişkin bulguların ve tavsiyelerin bir özetini de içerecektir. Yıllık performans raporları, Başkana, Kongreye ve OMB yöneticisine gönderilmekte ve kamuya sunulmaktadır; kurumların büyük çoğunluğu raporlarını internetten göndermektedir.[247]

PEB'in ABD'de uygulanması ile ilgili olarak Melkers ve Willoughby'ın yaptığı, eyaletlerdeki PEB uygulamaları ile ilgili çalışmada, toplam 50 eyalet incelenmiştir. 3 eyalet (Arkansas, Massachusetts, New York) hariç diğer tüm eyaletler PEB uygulama şartlarına sahiptir ve birçoğu bu şartları son birkaç yıl içinde

[244] Kristensen ve diğerleri, op.cit., s. 28.
[245] Gedikli, loc.cit.
[246] Kristensen ve diğerleri, loc.cit.
[247] İbid. ss. 28-29.

yerine getirmiştir. 16 eyalet bu reformu bütçe rehberleri veya talimatları ile başlatmışken, 31 eyalet PEB uygulamasını yasalaştırmıştır. Eyaletlerin performans ölçülerinin belirlenmesi detayları amaç, hedef ve misyon bildirimlerine göre çeşitlilik göstermektedir. Girdi, çıktı, süreç, sonuç, etkinlik, etkililik gibi kavramlar performans ölçümü bağlamında kullanılmaktadır.[248]

Kong'a göre, yakın gelecekte ABD'de eyalet ve federal düzeyde, PEB'in harcama kalemleri bütçesinin yerini alacağını iddia etmek için erkendir. Yine yakın gelecekte, federal bütçe sürecinin dönüşümünde PEB'in başarılı olacağını düşünmek çok iyimser bir bakış açısı olacaktır. PEB'in, bütçelemenin daha az politik olduğu ve bütçenin kolayca çok yıllı bir yapıya dönüştürebileceği yerel düzeyde yaşayabilecek bir reform olduğu belirtilmektedir.[249]

ABD'de bütçe ile performans arasındaki bağlantının kurulması için gösterilen gayretlere rağmen bu bağlantının tam anlamıyla kurulamadığı, bugüne kadar kurumlar için yeni raporlama dokümanlarının hazırlanmasının dışında çok fazla bir değişiklik gerçekleştirilemediği vurgulanmaktadır. Performans yönetimi ve PEB sistemine geçiş için önemli unsurların tam anlamıyla yerine getirilememesi sebebiyle fazla bir başarı sağlanamadığı ifade edilmektedir. ABD'de PEB sistemine geçiş çalışmalarının değerlendirilmesi neticesinde şu sonuçlara ulaşmak mümkün olmaktadır:[250]

- İstenilen başarı hala elde edilememiş, beklenen katkılar sağlanamamıştır. Fakat sistemin yerleşmesi için kararlılıkla düzenlemelere devam edilmektedir.
- Kurumlara yönetsel açıdan esneklik sağlanmaması, kongrenin bütçe sürecinin her aşamasında güçlü bir kontrol mekanizmasına sahip olması ve böyle devam edecekmiş gibi gözükmesi, sistemdeki en önemli eksiklikler olarak belirtilebilmektedir.

[248] Melkers ve Willoughby (1998), op.cit., ss. 66-68.
[249] Dongsung Kong, "Performance-Based Budgeting: The U.S. Experience", **Public Organization Review**, Vol. 5, Issue 2 (2005), ss. 91-104.
[250] Oral, op.cit., s. 80.

- Performans ölçüm ve değerlendirme sistemlerinin hala yeterince etkinliğinin sağlanmamış olması, performans bilgilerinin güvenilirliği konusunda karar alıcıların şüpheci yaklaşımı ve hala karar alma sürecinde bu bilgileri kullanmamaları ve aslında sayılan tüm bu sebeplerden dolayı bir performans kültürünün sağlanamamış olması önemlidir.

4.1.2. Hollanda'da Performans Esaslı Bütçeleme

Hollanda'da performansın sistematik olarak ölçülmesi ile ilgili ilk girişimler 1976 yılında "Devlet Bütçeleme ve Muhasebe Kanunu" ile başlamıştır. Bu kanunda, uygun olunan alanlarda performans göstergeleri oluşturulmasına yer verilmiştir. Ancak bu girişimler uzun süre bugünkü kadar gelişmiş ve kapsamlı bir şekilde uygulanmamıştır.[251]

1970'li yıllardan itibaren Hollanda bakanlıkları yıllık performans verilerine ait unsurlara bütçelerinde yer vermiştir. Buna rağmen, son yıllara kadar çıktılar üzerine odaklanılmış ve teşkilatların tümü performans bilgileri oluşturmak için zorunlu tutulmamıştır. Kamu kurumları ve sözleşme ortakları, 1990'ların başından itibaren performans bilgilerinin oluşturulması konusunda yükümlü olmuşlardır.[252]

Maliye Bakanlığı, bütçenin sınırlarını belirleyebilmek için 1993 yılında bir çalışma gurubu oluşturmuştur. Bu çalışma gurubunun asıl amacı yeni bir bütçe sistemi oluşturmak ve bu konuyla ilgili önerilerde bulunmaktır. Dolayısıyla gurup, ekonomiye yön veren bakanlıklarda gelen üst düzey çalışanlardan oluşturulmuştur. Çalışma gurubunun önerilerine dayanarak, Hollanda'da bütçeleme sürecinde köklü değişiklikler yapılmıştır.[253]

1997/1998 yılında merkez bakanlıklar tarafından politika ölçümlerinin sonucuna ilişkin kilit rakamlar tanımlamak ve böylece politika programlarının etkinliklerini içeren hedefleri kendi bütçelerinde ele almalarını sağlamak amacıyla ilk adımlar atılmıştır. 1999 yılında tam ölçekli bir sonuç odaklı bütçe sisteminin

---

[251] Nangır, loc.cit.
[252] Kristensen ve diğerleri, op.cit., s. 22.
[253] Jon R. Blöndal ve Jens Kromann Kristensen, "Budgeting in the Netherlands", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 1, No. 3 (2002), s. 44.

geliştirilmesine karar verilmiştir.[254] 1999 yılının Haziran ayında Hollanda Hükümeti, bütçe dokümanlarının parlamentoya sunulmasında, dokümanların yapısında ve içeriğinde önemli değişiklikleri öngören bir teklif ileri sürmüştür. Devlet bütçesinin bu değişikliklerle, ulaşılmak istenilen amaçlara, bu amaçlara ulaşmak için izlenilecek yola ve bu yolun maliyetinin ne olacağına ilişkin bilgi vermesi hedeflenmiştir. Ayrıca bütçe yılından sonra devlet yıllık raporunda başta verilen bilgilerin değerlendirilmesinin yapılması amaçlanmıştır. Yıllık raporun, istenilenlere ulaşılıp ulaşılamadığı, ulaşmak için gerekenlerin yapılıp yapılmadığı, maliyetlerin beklendiği gibi olup olmadığı konusunda bilgiler içermesi istenmiştir. Amaç, bütçe dokümanlarını ve bütçe sürecini daha politika odaklı ve bu konuda fazla bilgi üreten bir süreç haline getirmektir. Hükümet tarafından getirilen bu teklif ve ardından yapılan çeşitli düzenlemeler çerçevesinde Hollanda'da PEB sistemine geçilmiştir. Oluşturulan sistem her geçen yıl yeni düzenlemeler yapılarak geliştirilmeye çalışılmaktadır.[255]

İlk sonuç esaslı bütçe, Eylül 2001'de Parlamentoya sunulmuştur. Bu önemli reformu, mevcut nakit-tahakkuk esaslı karışık muhasebe sisteminin yerini alacak şekilde tahakkukların bir muhasebe esası olarak tanıtılması takip etmiştir. Hollanda bütçe reformları üç soruyu yanıtlamak için bir araştırma dahilinde yürütülmektedir: *Neyi başarmak istiyoruz? Bu hedefleri başarabilmek için ne yapıyoruz? Emeklerimizin maliyeti ne olacak?* Yıllık rapor reformu, ilgili hesap verme sorumluluğuyla ilgili sorularla yürütülmektedir: *Hedeflerimizi başardık mı? Başarılı olabilmek için yapmamız gerekenleri yaptık mı? Öngördüğümüz maliyetle mi sonuçlandı?*[256]

Hollanda'da PEB sisteminin önemli bir özelliği programların üzerine oturtulmuş olmasıdır. Performans bilgilerinin bütçeleme sistemine dahil edilmesi, çıktı ve sonuç odaklı bir bütçeleme sistemine geçilmesi program yapısı korunarak sağlanmıştır. Bütçe döngüsünün, daha politika ve hedeflere odaklı bir hale getirilmesi için Hollanda'nın kurduğu yeni sistem, yeni dokümanlar oluşturmandan,

[254] Kristensen ve diğerleri, loc.cit.
[255] Nangır, loc.cit.
[256] Kristensen ve diğerleri, op.cit., s. 23.

bütçe sürecini ve dokümanlarını değiştirmek yoluyla oluşturulmuştur. Politikalara ilişkin bilgiler için ayrı dokümanlar bulunmamaktadır; bu bilgiler bütçe dokümanının içine entegre edilmiştir. Yani hedeflerle kaynaklar arasında ilişki kurmak amacıyla performans planlarına başvurulmamıştır. Politika oluşturulması, uzun vadeli öncelikler ve hedeflerin belirlenmesi süreci siyasi süreçle birleştirilmiştir. Hollanda sistemine ilişkin bir diğer özellik ise performans sözleşmelerine yer verilmiş olmasıdır. Performans yönetimini yürütebilmek amacıyla oluşturulan ajanslarda büyük ölçüde performans sözleşmesi sistemi belirlenmiştir. İktidara gelen yeni hükümetler, öncelikleri ve uzun vadeli hedefleri açık ve somut ifadelerle ortaya koymaktadırlar. Tüm bu faktörler Hollanda'da planlama ve bütçe hazırlanması süreçlerinin çok basit ve bürokrasiden uzak bir şekilde yürütülmesine sebep olmaktadır.[257]

Günümüzde OECD ülkeleri arasında Hollanda'nın en başarılı PEB uygulayıcılarından biri olduğu söylenilebilmektedir. Çünkü Hollanda gerçek anlamda PEB'i uygulayan ve bütçe ödeneklerini çıktı ve sonuçlara bağlamayı başarabilen nadir ülkelerden biri olarak gösterilmektedir. Bunun nedeni ise Hollanda'nın PEB'e geçiş konusundaki reformları, performans yönetimine geçiş ve mali saydamlık ile hesap verme sorumluluğunu sağlamak amacıyla yaptığı reformlarla birlikte yürütmesi gösterilmektedir[258].

4.1.3. İsveç'te Performans Esaslı Bütçeleme

İsveç geçmişten gelen geleneksel devlet yapısı içinde bütçeleme sürecinde reform yapmış, kamusal hizmetleri verimlilik çerçevesi içinde değerlendirmiş, kamu kurumlarına faaliyetlerinde daha fazla serbestlik tanımış ve bunun sonuçlarını izlemeye tabi tutmuş ve aynı zamanda da faaliyetlerinin sonuçlarını kamuoyunun bilgisine sunmuştur. Mali yönetim reformu kapsamında İsveç, kurumlara sağlanılan ödeneklerin miktarıyla değil ödeneklerin amaçlanan sonuçları ne kadar yansıttığının

[257] Nangır**,** op.cit., s. 308.
[258] Oral, op.cit., s. 85.

analizi üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu bağlamda özel işletmecilik alanında geçerli olan kurallar kamusal hizmetlere yansıtılmaya çalışılmıştır.[259]

İsveç 1990'ların başlarında diğer tüm ülkeler arasında en yüksek bütçe açıklarına sahip ülke konumuna gelmiştir. Bu açıklar çok yüksek bir kamu borçlanmasını beraberinde getirmiş ve 1990–1994 döneminde brüt borçlar ikiye katlanmıştır. 1990'ların sonlarına doğru ise bütçe dengesi yeniden sağlanmıştır. İsveç'te, 1994 yılında yeni iktidar idareyi devraldığında bir dar boğaz yaşanmaktaydı. Bütçe dengesinin bozulması, İsveç ekonomisinin bozulmasının bir yansımasıdır. İsveç 1930'lı yıllardan bu yana tarihinin en kötü ekonomik koşullarını yaşamaktaydı. Bunun sebeplerinden birisi OECD'nin 1994 raporunda da belirtildiği üzere doğru olmayan politikalar uygulanmasıdır. Yapısal reformların artarda gerçekleştirilmesi öngörülemez problemlere yol açmıştır. Tüm bu olumsuz gelişmelerden sonra, bir vergi reformu yapılmıştır. Bu durum, vergi sonrası reel faizlerin yükselmesine ve gayrimenkul fiyatlarının çarpıcı bir biçimde düşmesine neden olmuştur. Bu, ekonomide ciddi bir şekilde düşmüş olan talebin yeniden canlandırılmasını kolaylaştırmış, makroekonomik politikada çok fazla düzeltici etkiler yapılmaksızın ekonominin rotasını yönetmeye imkân tanımıştır. Bütçe pozisyonundaki söz konusu bozulmaya karşılık olarak, İsveç OECD ülkeleri arasında en kapsamlı mali uyum programını uygulamaya koymuştur. Ekonomik politikanın temel amacı kamu maliyesinin tekrar inşa edilmesi olarak belirlenmiştir.[260]

İsveç'te bu değişimler sonucunda çok yıllık stratejik planlara dayalı bir bütçeleme tekniği kullanılmaya başlanmıştır. Bu teknikte, ekonomik öncelikler doğrultusunda harcama kalemlerinin üst sınırları tespit edilmekte ve bu tespit doğrultusunda üç yıllık bir dönem için makro ekonomik hedefler ile hükümet faaliyetlerinin operasyonel boyutu arasında bağ kurulmaktadır.[261] Bütçe sürecinin

[259] Serkan Karabacak, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği", Devlet Planlama Teşkilatı, (1999) 06.02.2007, http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/karabacs /isvec. doc, s.1.
[260] İbid. s. 2.
[261] Ateş ve Çetin, op.cit., ss. 274-275.

geliştirilmesi konusunda, İsveç'te 1994 yılından beri radikal değişimler olmuştur. Reformun temel kriterleri;[262]

1. ÇYB çerçevesi ve yukarıdan aşağı (top-down) bütçeleme sürecine geçilmiştir.
2. Bütçe süreci özellikle sosyal güvenlik alanında, bütçe dışında işlem gören varlıkların bütçe kapsamına alınmasıyla daha anlaşılabilir bir noktaya getirilmiştir.
3. Sosyal güvenlik alanında brüt bütçeleme prensibi (Gelirlerin ve giderlerin ayrılması) işlemlerdeki saydamlığı artırmak amacıyla benimsenmiştir.
4. Otomatik olarak devam eden tüm bütçe ödenekleri kaldırılmış, yıllık inceleme ve izne konu edilmiştir.
5. Mali yıl takvim yılı olarak değiştirilmiş ve bütçe sürecinin hukuki altyapısı güçlendirilmiştir. Bütçenin yönetimi konusunda bir kanun kabul edilmiş ve bütçe süreci ile ilgili olarak Parlamento tarafından yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Performansa dayalı bütçe uygulamasında, kurum yöneticileri, performans hedeflerine ulaşabilmeleri için kendilerine aktarılan fonlara ilişkin hazırladıkları raporları Maliye Bakanı başkanlığındaki bakanlıklar arası bir komiteye sunmaktadırlar. Her bakan, bu komite içinde kendine bağlı kuruluşların maliye bakanı gibi, kendilerine bağlı kurumların yöneticilerine danışmanlık yaparak yönlendirici ve yol gösterici bir şekilde görev yapmaktadır. Tüm bu süreç sonunda hazırlanan ana rapor parlamentoya sunulmaktadır. Bu noktadan itibaren devlet denetimi başlamaktadır. Devlet denetimi, (i) Parlamento denetçileri tarafından performans kriterleri göz önüne alınarak parlamento adına yapılan denetim ve (ii) Ulusal Denetim Ofisi (UDO) tarafından yapılan denetim olmak üzere iki çeşittir.[263] UDO, devletin denetleme kurumudur; tüm devlet kurumları ve bunların faaliyetleri konusunda bağımsız denetim yapmaktadır. Yıllık denetim, kurumların çalışmaları ile

[262] Karabacak, op.cit., s. 4.
[263] Ateş ve Çetin, op.cit., s. 275.

ilişkili aldıkları kararları, yönetimlerini ve hesaplarını kapsamaktadır. Söz konusu denetim, devlet faaliyetlerinin gerektirdiği standartlara dayanmaktadır. Hükümete sunulan denetim raporu hem cari faaliyetleri hem de kurumların yıllık raporlarının içerdiği konuları kapsamaktadır. UDO hangi denetimlerin yapılacağını kendisi seçer. UDO ayrıca, devletin belirleyici etkisi olduğu her tröst şirketinde ve birçok kamusal teşebbüste denetim yetkisine sahiptir. Diğer ülkelerden farklı olarak UDO Parlamento'ya karşı sorumlu olarak çalışması yerine Maliye Bakanlığı'nın altında merkezi hükümete bağlı olarak çalışmaktadır. Bununla beraber gerek konuların seçiminde gerekse de raporlama konusunda tam bir bağımsızlığa sahiptir. Denetim Ofisinin birbirinden ayrı üç görevi vardır. Bunlar, mali denetim, performans denetimi ve mali yönetim reformlarının koordinasyonudur. Denetim Ofisi genel olarak üç konu üzerinde yoğunlaşmaktadır: (1) Etkinlik ve etkililiğe engel teşkil eden konuların ortaya çıkarılması, (2) Etkinlik ve etkililiği artırmak için ölçümler önerilmesi, (3) Değişimin sağlanması ve sonuçların izlenmesi. UDO, kurumlar için mali yönetim dereceleri sistemi uygulamaktadır Amaç sistematik bazda kurumların mali yönetim standartlarının değerlendirilmesidir. Her kurum mali yönetimleri iki kritere göre A (Mükemmel), B (İyi), C (Yetersiz) gibi derecelerin söz konusu olduğu kısımlara ayrılmaktadır. Bu derecelendirme sisteminde mali yönetimlerinin birinci kriteri kurumun ödeneklerini aşıp aşmadığıdır. İkincisi ise, iç derecelendirmedir. Bu, mali raporlamanın doğruluğunu ve kalitesini sağlamak amacıyla her kurum tarafından yapılan iç yönetim kontrollerinin değerlendirilmesine dayanır. Her kurum için yapılan bu derecelendirme kamuya açıklanmaktadır. Kurumların mali yönetimleri için bu uygulama derecelendirmenin çok etkili olmasını sağlamaktadır. Buna ek olarak derecelendirme, kurumlara faaliyetlerini daha etkin hale getirebilmeleri için sistematik olarak rehber olmakta ve onları bilgilendirmektedir.[264] Bu uygulama da UDO'nun vatandaşa hesap verme sorumluluğu olarak kabul edilebilir.[265]

İsveç'te PEB sitemi genel olarak değerlendirildiğinde; çok köklü bir değişim olan bu sistemde "Yöneticileri nasıl yaptıklarından değil, ne yaptıklarından sorumlu

[264] Karabacak, op.cit., ss. 17-18.
[265] Ateş ve Çetin, op.cit., s. 276.

tutmak" fikri ile girdi kontrollerinden ziyade çıktılar ve sonuçlar üzerinde yoğunlaşılmıştır. İsveç'te genel siyasal yapının performans yönetimini başlatmasındaki arzusu üzerine herhangi bir şüphe olmamıştır. 1990'ların başında hükümet teklifi üzerine Parlamento, kurumların performanslarına dayalı yeni bir bütçe sürecini uygulamaya koymuştur. 1993/94 mali yılından itibaren tüm kurumlar bu programa dahil edilmişlerdir. Performans yönetimi, performans ölçümleri ve raporları için yoğun talepleri içermekte ve tüm kurumları kapsamaktadır. Politikacılar da örneğin, konut sorunu, özürlülerin sorunları, trafik kazalarının azaltılması, suçla mücadele ve sağlık problemleri gibi konuların iyileştirilmesi üzerine bazen büyük bir ilgi göstermişlerdir. Bununla birlikte, bugün yaygın olan kanı politikaların oluşturulması ve uygulamasında bakanlıklar, bakanlar, müsteşarlar ve bakanlıklardaki diğer memurların yeterli ilgi göstermedikleridir. Ne bakanlar ne de onların hizmetin üretilmesinde en yakın olan memurları stratejik sonuçlar ve bunların nasıl ölçüleceğine dair konularda çok fazla yorumda bulunmamışlardır. Ayrıca kurumların performansları hakkında raporlardaki sonuçlara pek bir cevap vermemişlerdir. Bu konuyla ilgili hedeflerin formülasyonu, sonuç raporlarına cevap verilmesi gibi performans yönetimi uygulamasında gerekli olan sorumluluklar daha alt kademedeki memurlara devredilmiştir. Performans yönetiminin çerçevesini oluşturan temel reformlar yukarıdan başlatılmıştır. Ama kurumlar da geniş bir otonomiye sahip olmuşlardır. Performans yönetimi konusunda Maliye Bakanlığı bütünsel anlamda sorumluluk sahibidir. Bunun yanında UDO ile İdari Gelişim Kurumu da performans yönetiminin geliştirilmesi konusunda önemli bir rol üstlenmişlerdir.[266]

4.1.4. İngiltere'de Performans Esaslı Bütçeleme

İngiltere'de Muhafazakâr Parti hükümetleri döneminde performansa dayalı bütçe uygulamalarının temelleri atılmış ve bazı uygulamalar gerçekleştirilmişse de[267] kapsamlı uygulamalar 1998 yılında başlatılmış, bu yıldan itibaren İngiltere'deki yönetim ve bütçeleme kararları sonuç ve çıktı bilgisi esasına göre alınmıştır.

[266] Karabacak, op.cit., ss. 14-21.
[267] Ateş ve Çetin, loc.cit.

Çerçevenin iki önemli öğesi vardır: Public Service Agreement- Kamu Hizmet Anlaşmaları (PSA) ve Service Delivery Agreement- Hizmet Teslim Anlaşmaları (SDA). Bu anlaşmalar, hükümet ve kamu arasında gerçekleşen hizmet tesliminin etkili ve verimli olmasına yönelik olan anlaşmalardır. Daha büyük hükümet bölümleri, genellikle üç yılı kapsayan bir PSA yapmaktadır. PSA, bir bölümün tüm hedef ve amaçlarını düzenlemektedir ve bunları karşılığında performans ve ilerlemenin ölçüleceği sonuçları dikkate alan hedeflere dönüştürmektedir. PSA'larda açıklanan sonuçlara katkı sağlaması düşünülen çıktı ve süreç hedefleri, bölümler tarafından SDA'larda tanımlanmaktadır. Bazı durumlarda SDA'lar sonuçların gerçekleşmesini etkileyebilecek bölüm kontrolü dışındaki etkenlerin detaylarını da kapsamaktadır. PSA'lar ve SDA'lar sadece bakanlık bölümleri için geçerlidir. PSA'lar teşkilatın her yerinde basamaklandırılmak ve kurum hedeflerine bağlı olmak zorunda olduğu için performans yönetim sürecinde de yer almaktadırlar. Ulusal hedefler ve yerel teslimatlar arasındaki bağı güçlendirmek amacıyla merkezi hükümet ve bireysel yerel yetkililer arasındaki Local Public Service Agreement-Yerel Kamu Hizmet Anlaşmaları(LPSA) yol gösteren bir inisiyatif uygulanmaya konulmuştur. Bütçe müzakereleri temel olarak sonuçlara dayalıdır. PSA'ların tartışılması ve bütçelerin dağılımı aynı Kabine komitesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Hazine, sonuçları PSA'lardaki bölümler tarafından tanımlanmış sonuçları üç ayda bir görüntülemekte ve hedeflere göre gerçek performansı ölçmektedir. Bu gözden geçirme ilgili Kabine komitesine sunulmaktadır. Ayrıca, bölümler, yıllık bölüm raporlarında tasarlanan sonuçlar ve çıktılara karşı kamu ilerleme raporu hazırlamaktadır. Yeni çerçevenin oluşturulmasından itibaren sonuç hedeflerinin tanımlanmasında bir ilerleme kaydedilmiştir. PSA'larda sonuç hedeflerinin payı 1998 yılındaki %11 oranındaki değerden 2000 yılında %67'ye yükselmiştir.[268]

PEB uygulamaları çerçevesinde, tüm kamu kurumlarında beş yüzün üzerinde hedef belirlenmiş ve bu hedefler hazırlanan bir kitapçıkla kamuoyunun bilgisine sunulmuştur.[269]

[268] Kristensen ve diğerleri, op.cit., ss. 26-27..
[269] Özyıldız, op.cit., s. 85.

İngiltere'de Hazine Bakanı başkanlığındaki komite, bütçe hedeflerinin belirlenmesinde ve sonuçların değerlendirilmesinde aktif bir rol oynamaktadır. Komite hedef belirleme sürecinde alt birim hedeflerin belirlenmesinde ilgili birimlerdeki yöneticilerin görüşlerine de başvurmaktadır. Alt birimlerin hedef belirlemelerinde uygun kıyaslamalar verilerek hataya düşmeleri engellenmektedir. Üç yıllık stratejik planlar kapsamında bu yöneticilere gereken kaynaklar tahsis edilmekte ve kamuya duyurulmaktadır. Her yılın sonunda kurumların kaynakları kontrol edilmekte ve başarılı uygulamalarla tasarruf sağlayan kurumların tasarrufları, başarılarının bir ödülü olarak gelecek yıl hedeflerine kaynaklık etmesi kaydıyla kurumda kalmakta, hazineye aktarılmamaktadır.[270] Yeni uygulamalar ile Hazine ve ilgili kurumlar arasındaki geleneksel bürokratik çatışmaların azalacağı tahmin edilmekte ve böylece kaynakların dağıtımından sorumlu birimlerin katı, teftişçi yaklaşımlarının yerini yön gösterici tartışmaların alması hedeflenmektedir.[271]

Komite kurum yöneticilerinden gelen raporlar doğrultusunda hedefleri tutturamayan yöneticileri görevden alma yetkisine sahiptir. Ancak bu uygulamalar eleştirilmekte ve sadece yöneticilerin cezalandırılmasının yanlış olduğu, hedeflerin hükümetle birlikte belirlendiği, dolayısıyla hedeflere ulaşılamaması halinde sorumluların hepsinin cezalandırılması gerektiği belirtilmektedir.[272]

İngiltere'de siyasal hesap verme sorumluluğunun bir yansıması olarak, performansa dayalı bütçe hedeflerinin kamuoyuna duyurulmasının yanı sıra parlamentonun ilgili komisyonlarında da görüşülmekte olduğu, fakat yine de stratejik öneme sahip olan kurumların bütçeleri kamuoyundan gizlediği ve parlamentonun ilgili komisyonlarında gizlilik içinde değerlendirildiği belirtilmektedir.[273]

---

[270] Ateş ve Çetin, loc.cit.
[271] Özyıldız, loc.cit.
[272] Ateş ve Çetin, op.cit., s. 277.
[273] İbid.

4.2. Türkiye'de Kamu Yönetiminde Reform Kapsamında Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Çalışmalar

4.2.1. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Çalışmalar

Ülkemizin özellikle 1980'li yıllardan itibaren yüksek enflasyon, artan kamu açıkları ve dalgalı büyüme yapısıyla karşı karşıya kalması, kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması bağlamında kapsamlı ekonomik ve mali programın uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Bunun sağlanabilmesi için de kamu kuruluşlarının planlı hizmet üretmeleri, belirlenen politikaları somut iş programlarına ve bütçelere dayandırmaları gerekmektedir. Makro düzeyde belirlenen ulusal stratejiler ve kalkınma planları çerçevesinde kuruluşlarca hazırlanacak olan stratejik planların; yıllık programlar, sektörel ana planlar, bölgesel planlar ve il gelişim planları ile birlikte planlama ve uygulama sürecinin etkinliğini artıracağı ve kaynakların rasyonel kullanımına katkıda bulunacağı düşünülmektedir.[274] Bu çerçevede 2000'li yıllara girerken akademik çevreler, Maliye Bakanlığı, Sayıştay ve DPT başta olmak üzere ilgili kuruluşlar gerekli çalışmalara başlamışlardır.

Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması için gerekli olan finansmanın sağlanmasına yönelik olarak Türkiye'deki ilk girişimler ise; mali sektör ve kamu yönetimine yönelik orta vadeli reform programlarının desteklenmesi amacıyla Temmuz 2001 ve Nisan 2002 tarihlerinde Dünya Bankası ile imzalanan "Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi" (PFPSAL I) ve "İkinci Program Amaçlı Mali Sektör ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi"dir (PFPSAL II).[275]

Dünyada PEB'e geçiş yönünde yaşanan gelişmelere paralel olarak Türkiye'de BÜMKO ve TÜSSİDİE ile birlikte, 2001 yılında "Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Projesi" başlatılmıştır.[276] Dünyada PEB'e geçiş yönündeki çalışmalar paralelinde ülkemizde Maliye Bakanlığı'nca, 2002 yılında ilgili proje çerçevesinde altı kurumda çeşitli faaliyet ve projeler pilot olarak seçilerek, PEB çalışmaları yapılmıştır. Pilot kurumlar tarafından 2003 yılı

[274] DPT, "Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu", DPT Yayınları, (2003) 10.04.2006, http://www.dpt.gov.tr/sp/documents/Sp-Kilavuz.pdf, s.1.
[275] Tüğen, op.cit., s. 153.
[276] Oral, op.cit., s. 109.

bütçe tekliflerine esas olmak üzere ilgili faaliyet/projeler için stratejik plan, performans planı ve kaynak ihtiyaçları planları oluşturulmuştur. 4726 sayılı 2002 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nda belirlenen bu altı pilot kurum aşağıda sıralanmıştır:[277]

- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- Sahil Güvenlik Komutanlığı
- Hazine Müsteşarlığı
- Karayolları Genel Müdürlüğü
- Hacettepe Üniversitesi
- Ege Üniversitesi

Bu pilot çalışmalar stratejik plan, performans planı ve kaynak ihtiyaç planına dayanan bir yöntem izleyerek yapılmıştır. TÜSSİDİE ile birlikte yürütülen proje çerçevesinde pilot kurumlarda gerekli eğitimler verilmiştir. Her bir faaliyet/proje için iç ve dış durum değerlendirmesinin yapıldığı SWOT analizleri ve oluşturulan stratejik planlar esas alınarak, faaliyet/proje analizleri yapılmıştır. Bu doğrultuda da her bir faaliyet/proje için kaynak ihtiyaç planı oluşturulmuştur.[278]

2003 yılında DPT tarafından kamu kuruluşlarının stratejik planlama sürecine yardımcı olmak ve yol göstermek amacıyla "Stratejik Planlama Kılavuzu" yayınlanmış ve 2004 yılı Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Kararında 2004 yılında 8 kuruluşta stratejik planlama çalışmalarına başlanması hedeflenerek DPT tarafından yürütülecek bu çalışmaların paralelinde Maliye Bakanlığı'nca da PEB çalışmalarının devam edeceği belirtilmiştir. Sözü edilen sekiz pilot kurum ise aşağıda sıralamıştır;[279]

- Tarım ve Köyişleri Bakanlığı
- Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı

---

[277] SP, "Performans Esaslı Bütçeleme-Pilot Uygulamaları", 05.05.2007, http://www.sp.gov.tr.
[278] Oral, op.cit., s. 110.
[279] BUMKO, "2004 Yılı Mali Programı ve Mali Yılı Makro Çerçeve Kararı," (2004) 15.10.2007, http://www.bumko.gov.tr.

- Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü
- Karayolları Genel Müdürlüğü
- Hacettepe Üniversitesi
- Denizli Valiliği (İl Özel İdaresi)
- İller Bankası Genel Müdürlüğü
- Kayseri Büyükşehir Belediyesi

Pilot kurumların belirlenmesinden sonra 5018 sayılı kanun kabul edilmiştir. Bu kanun ile PEB'e geçiş öngörülmüştür ve kanundan önce belirlenen pilot çalışmalara da devam edilmesi kararlaştırılmıştır.

4.2.2. 5018 sayılı Kanun ile Uygulanması Öngörülen PEB Sistemi

Türk mali yönetiminde PEB sisteminin uygulanmasına yönelik en kapsamlı ve önemli çalışma ise; uluslararası standartlara uygun daha etkin bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması, kamu mali yönetiminde saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun sağlanması amacıyla kamu mali yönetim sistemimizi yeniden düzenleyen 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı KMYKK 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanması ve 2006 yılında tamamen yürürlüğe girmesi olmuştur.[280] Bu kanun ile 1927 yılından 2005 yılına kadar uygulanan ve kamu mali yönetimini düzenleyen temel kanun olma özelliğindeki 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu kanun, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesini ve kullanılmasını, hesap verme sorumluluğunu ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlenmeyi amaçlamıştır.[281]

---

[280] PEBR, op.cit., s. i.
[281] 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.06.2006, http://www.muhasebat.gov.tr/mevzuat/kanun /index.php.

5018 sayılı kanun ile kamu mali yönetim sistemimiz tamamen değiştirilerek, uluslar arası standartlara uygun bir mali yönetim anlayışı oluşturulmuştur. Kanunda kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler olarak tanımlanmıştır.[282]

5018 sayılı KMYKK, PEB'e yasal zemin hazırlayan bir kanundur. Bu kanunun 9. maddesi, stratejik planlama ve PEB başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre, kamu idareleri stratejik plan hazırlamak ve bütçelerini de bu planda yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak oluşturmak zorundadırlar. Yani bu kanun ile genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçe kapsamındaki idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler bütçelerini PEB sistemine göre hazırlamak ve uygulamak zorundadırlar.[283]

PEB sistemine geçiş sürecinin yönetimi ve planlanması konusunda DPT ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Stratejik planlama ile ilgili usul ve esaslar DPT, PEB ile ilgili usul ve esaslar ise Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği kararlaştırılmıştır.[284]

5018 sayılı kanunun 9. maddesinin PEB ilişkin hususları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki doğrultusunda, ilgili bakanlık tarafından PEB'e ilişkin kavram ve yöntemleri açıklamak, kamu idarelerinin performans programları ile faaliyet raporlarını hazırlarken uymaları gereken hususları belirlemek amacıyla BÜMKO tarafından PEBR taslağı hazırlanmıştır.[285]

PEBR'de PEB, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonları yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşmak istenen hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanmaktadır.[286]

---

[282] İbid.
[283] İbid.
[284] İbid.
[285] PEBR, op.cit., s. ii.
[286] İbid. s. 12.

Öngörülen bu sistem, kamu idarelerinde performansa dayalı yönetim anlayışının yerleşmesine yardımcı olmaktadır. PEB sisteminde öngörülen performans bilgi sistemi, bunu sağlamanın aracı olarak görülmektedir. Ayrıca böyle bir sistemin kurulması, performans denetimi için de uygun ortamın oluşmasına yardımcı olacağı düşünülmektedir.[287]

4.2.2.1. Uygulanması Öngörülen PEB Süreci

Bütçe Hazırlık Süreci

5018 sayılı kanuna göre Türkiye'de uygulanması öngörülen PEB süreci, hükümet politikaları ve devamında kalkınma plan ve programları ile 5018 sayılı kanuna göre DPT tarafından hazırlanacak Orta Vadeli Programın Bakanlar Kurulu tarafından onaylanması ile başlamaktadır. Daha sonra ise Maliye Bakanlığı'nca hazırlanacak Orta Vadeli Mali Plan Yüksek Planlama Kurulunca onaylanmakta ve idare stratejik planı hazırlanmaktadır. Bu aşamada, hükümetin öncelikleri, bu öncelikler doğrultusunda da idarenin stratejik amaç ve hedefleri belirlenmektedir. Kamu idareleri stratejik planlarını DPT'nin belirleyeceği esas ve usuller çerçevesinde hazırlayacaklardır. Bu amaçla DPT tarafından "Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu" hazırlanmıştır. Haziran ayı sonuna kadar Bütçe Çağrısı ve Eki, Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığı'nca, Yatırım Genelgesi ve Eki, Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ise DPT Müsteşarlığı'nca hazırlanarak resmi gazete de yayımlanır[288].

Kamu idareleri, merkez ve merkez dışı birimlerinin ödenek taleplerini dikkate alarak gider tekliflerini hazırlarlar. Genel bütçe gelir teklifi Maliye Bakanlığı'nca, diğer bütçelerin gelir teklifleri ilgili idarelerce hazırlanır. Kamu idareleri, PEBR'de yer alan hususları dikkate alarak hazırlayacakları teklif performans programlarını, bu programa göre hazırlayacakları bütçe teklifleri ile birlikte, Temmuz ayı sonuna kadar

[287] İbid.
[288] BÜMKO, "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Bütçe Hazırlama Süreci",12.12.2007<http://www.bumko.gov.tr /TR//Tempdosyalar/ butce_hazirlama_takvimi.pdf>.

Maliye Bakanlığı'na gönderirler. Kamu idarelerinin yatırım teklifleri, değerlendirilmek üzere aynı süre içinde DPT Müsteşarlığı'na verilir.[289]

Makro ekonomik göstergeler ve bütçe büyüklükleri en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunca görüşülür. Maliye Bakanlığı'nda yapılan bütçe görüşmeleri ile makro ekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin belirleneceği en geç Ekim ayının ilk haftası içinde toplanan Yüksek Planlama Kurulu görüşmeleri sonucunda belirlenecek büyüklüklere göre, teklif performans programı idare tarafından düzeltilir. Düzeltilen teklif performans programı, tasarı performans programı olarak idare tarafından TBMM'ne sunulur. TBMM'ce kabul edilen bütçe büyüklüklerine göre hazırlanacak nihai performans programı ise Bakanlar tarafından her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyuna açıklanır.[290]

Belediyelerde, teklif performans programı belediye başkanınca hazırlanarak belediye encümenine sunulur. Teklif performans programı, belediye encümeni tarafından belirlenen bütçe tekliflerine göre düzeltilerek tasarı performans programı haline getirilir ve başkan tarafından bütçe teklifi ile birlikte belediye meclisine sunulur. Belediye meclisi tarafından belirlenen bütçe büyüklüklerine göre hazırlanan nihai performans programı ise belediye başkanı tarafından mali yılın ilk ayı içersinde kamuoyuna açıklanır.[291]

İl özel idarelerinde, teklif performans programı vali tarafından il daimi encümenine sunulur. Teklif performans programı, encümen tarafından belirlenen bütçe büyüklüklerine göre düzeltilerek tasarı performans programı haline getirilir. Tasarı performans programı, vali tarafından bütçe ile birlikte il genel meclisine sunulur. İl genel meclisinde belirlenen bütçeye göre, nihai performans programı hazırlanarak vali tarafından Ocak ayı içersinde kamuoyuna açıklanır ve İçişleri Bakanlığı'na gönderilir.[292]

Sosyal güvenlik kurumlarında ise üst yönetici tarafından teklif performans programı, bütçe ile birlikte yönetim kuruluna sunulur. Yönetim kurulunda karara

[289] İbid.
[290] İbid.
[291] PEBR, op.cit., s. 33.
[292] İbid.

bağlanan bütçe büyüklüklerine göre, tasarı performans programı hazırlanır ve bütçe ile birlikte ilgili bakana sunulur. İlgili bakan tarafından onaylanan bütçe büyüklüklerine göre düzeltilen tasarı performans programı nihai performans programı halini alır ve ilgili bakan tarafından Ocak ayının sonuna kadar kamuoyuna açıklanır.[293]

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu, mali yılbaşından en az yetmiş beş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ne sunulur. TBMM'ce kabul edilen merkezi yönetim bütçe kanunu Cumhurbaşkanı tarafından onaylandıktan sonra mali yılbaşından önce resmi gazete de yayımlanır.[294]

Bütçenin Uygulanması ve Harcama Süreci

Bütçenin uygulanması bakımından harcama süreci şu şekilde düzenlenmiştir:[295]

- Ödeneklerin Kullanılması
- Yüklenmeye (taahhüde) Girişilmesi
- Harcama Yetkilisi Tarafından Harcama Talimatı Verilmesi
- İşin Gerçekleştirilmesi (mal veya hizmet alınması) ve Belgelendirme
- Bu işlemlerin Ön Mali Kontrole Tabi Tutulması
- Muhasebe Yetkilisi Tarafından Ödeme Yapılması

Bütçeden bir harcama yapılabilmesi ödenek tahsisini müteakip harcama yetkilisinin harcama talimatı ile başlayacaktır. Bu talimata göre gerçekleştirme görevlileri harcamayı tahakkuka bağlayacak, harcama yetkilisi bu tahakkuku verile emri üzerinde ödeme talimatına dönüştürecektir. Son aşamada harcama yetkilisi tarafından verile emrine bağlanan tahakkuk, mali hizmetler birimi tarafından bütçe

---

[293] İbid.
[294] BUMKO (2007), loc.cit.
[295] Ahmet Arslan, "Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Yapısı ve İşleyişi", Coşkun Can Aktan (der.), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006, s.61.

tertibine ve mevzuata uygunluk kontrolü yapıldıktan sonra, muhasebe yetkilisinin önüne gelecektir. Muhasebe yetkilisi de maddi hata, hak sahibinin kimliği, belgelerin tam olması ve yetkili imzaların tamam olup olmadığına yönelik kontrolleri yaptıktan sonra ödemeyi yapacaktır. Bu kanun ile saymanların (muhasebe yetkilisinin) ödeme aşamasındaki uygunluk denetimi (giderin mevzuata, bütçe tertibine ve ödeneğine uygun olup olmadığı) yapma görevler sona erdirilmiştir.[296]

5018 sayılı kanunda mali sorumlular harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birimi ve muhasebe yetkilisi olarak sayılmıştır. Ayrıca harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevinin aynı kişide birleşemeyeceği, Mali Hizmetler Birimi'nde ön mali kontrol görevini yürütenlerin mali işlem sürecinde görev alamayacakları belirtilmiştir. [297]

- ***Harcama yetkilisi*;** bütçeyle ödenek tahsis edilen her harcama biriminin en üst yöneticisidir.
- Kanunda ***gerçekleştirme görevlilerinin*** kimler olduğu tanımlanmamış ancak; bunların kimler olabileceği harcama yetkilisi tarafından verilecek harcama talimatlarında belirtileceği hükme bağlanmıştır.
- 1050 sayılı kanunda öngörülen Bütçe Dairesi Başkanlığı'nın görevlerine benzer görevler yapmak üzere kurulan ***mali hizmetler birimi*,** kamu idarelerinde bütçeyi ve harcama programlarını hazırlamak, ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak, ön mali kontrol faaliyetlerini yürütmek, bütçe kayıtlarını ve bütçe uygulama sonuçlarını tutmak gibi görevleri yürütür.
- ***Muhasebe yetkilisi*;** gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması gibi muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

[296] İbid.
[297] Arslan, loc.cid.

Kamu idarelerinin performanslarının ölçülebileceği bir mali yönetim sistemi olan PEB sisteminde bütçenin uygulanması aşamasında süreç ve girdi kontrollerinde esneklikler tanınmalı, kamu idarelerine hareketlerini planlayabilecekleri bir alan bırakılması gerekmektedir.[298] Bu açıdan 5018 sayılı kanun ile kamu idarelerine bazı yönetsel esneklikler getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın mali yönetim koordinasyonundan ve tatbikinden sorumlu bir bakanlık olarak, karar alma ve uygulama süreci üzerindeki görev ve yetkileri yeniden belirlenmiştir. Bu şekilde günlük işlerden ziyade politika belirleyici bir bakanlık haline getirilmiştir. Bu amaçla Maliye Bakanlığı'na bağlı bütçe dairesi başkanlıkları kapatılarak, bu birimin verdiği hizmetler kurumların kendi içlerinde kurulan mali hizmetler birimlerine bırakılmıştır. (1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda, kamu idareleri ile Maliye Bakanlığı arasındaki ilişkilerde işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevli olan maliye başkanlıkları ile bütçenin uygulanması sürecinde hizmet verdikleri tahakkuk dairesinin talepleri doğrultusunda fon tahsisi işlemlerinin bütçede yer alan fonlar kapsamında yetkilendirilmesinden sorumlu birim bütçe dairesi başkanlıklarıydı.)

Kamu idarelerine sınırları merkezi idare bütçe kanunda belirtilen tür ve tutarda bütçeleri içerisinde ödenek aktarma imkânı getirilmektedir.[299] Ayrıca niteliği itibariyle mali yılla sınırlı tutulamayan iş ve hizmetler için ilgili kamu dairesinin üst yöneticisinin onayı ile ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilmesine imkân verilmektedir.[300]

Ödenek dağıtımının ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığı'nca vizeye tabi tutulması ile Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklinde düzenlenen ön kontrol süreci kaldırılmıştır. 5018 sayılı kanunda ön mali kontrol; harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsamaktadır. Böylelikle biryandan bütçe işlemleri hızlandırılırken, diğer yandan da

[298] Oral, op.cit., s. 127.
[299] 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, loc.cid.
[300] BUMKO (2004), op.cit., s. 234.

Sayıştay'ın dış denetim organı olarak sadece harcama sonrası denetime odaklanması imkânı sağlanmıştır.[301]

Değerlendirme, Raporlama ve Denetim Süreci

Sürecin son aşamasında ise idarenin faaliyet raporu ile performans değerlendirmesi ve denetiminin yer aldığı görülmektedir.[302]

Performans değerlendirmesiyle ilgili olarak 5018 sayılı kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Maliye bakanlığı'nca hazırlanan PEBR'de performans değerlendirmesi, kamu idarelerinin belirledikleri stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için izledikleri yolun, performans hedeflerine ulaşmak üzere kullanılan yöntemler ile yürütülen faaliyet ve projelerin ve bunların sonucunda elde edilen çıktı ve sonuçların değerlendirilmesi şeklinde ifade edilmiştir.[303]

Raporlama, 5018 sayılı kanunun 41.maddesinde düzenlenmiştir. Bu kanun ile harcama birimlerinden başlayarak aşağıdan yukarıya doğru bir yaklaşımla hazırlanacak faaliyet raporları, kamu idarelerince düzenlenecek idare faaliyet raporları ve bunların değerlendirilmesi sonucu üst düzeyde yer alan genel faaliyet raporları ile mahalli idareler değerlendirme raporları getirilmiştir.[304]

Üst yönetici tarafından hazırlanan idare faaliyet raporları Nisan ayı Sonuna kadar Sayıştay Başkanlığı'na gönderilmekte ve üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanmaktadır.[305]

5018 sayılı kanuna ekli I ve II sayılı cetvelde sayılan genel ve özel bütçeli idareler ve IV sayılı cetvelde sayılan sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının bir örneğini Nisan ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na; mahalli idareler ise İçişleri Bakanlığı'na gönderirler.[306]

İçişleri Bakanlığı mahalli idarelerin faaliyet raporlarını dikkate alarak mahalli idareler değerlendirme raporunu hazırlar. Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay

---

[301] Arslan, op.cit., s. 65.
[302] Mutluer ve diğerleri, op.cit., ss. 143-144.
[303] PEBR, op.cit., s. 56.
[304] 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, loc.cit.
[305] İbid.
[306] İbid.

Başkanlığı'na ve Maliye Bakanlığı'na bu raporu göndermek suretiyle kamuoyuna da ayrıca açıklar.[307]

Maliye Bakanlığı ise genel bütçe ve özel bütçe kapsamındaki idareler ile IV sayılı cetvelde sayılan sosyal güvenlik kurumlarının idare faaliyet raporlarını esas alarak genel faaliyet raporunu hazırlar. Bakanlık, genel faaliyet raporunu Haziran ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığı'na gönderir ve kamuoyuna açıklar. Sayıştay Başkanlığı, Genel Uygunluk Bildirimi'ne ilave olarak yürütmenin faaliyetleri ile ilgili performans değerlendirmesini de TBMM'ye sunar.[308]

5018 sayılı kanun ile performans denetimi iç ve dış denetim olmak üzere iki şekilde yapılması öngörülmüştür.

5018 sayılı kanunun 63. maddesinde iç 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 faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.[309] Kanununun tanımında görüldüğü gibi iç denetim faaliyeti kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmekte, yani performans denetimini de kapsamaktadır.[310]

5018 sayılı kanunda belirtildiği üzere görevinde bağımsız olan ve kendisine asli görevi haricinde hiçbir görev verilemeyecek iç denetçiler tarafından yapılacaktır. İç denetçiler denetimleri sonunda raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacaklarıdır. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmesi amacıyla ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilecektir. İç denetim raporları ile bunlar üzerinde yapılacak işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içerisinde İç Denetim koordinasyon Kurulu'na gönderilecektir.[311]

5018 sayılı kanunun 68. maddesinde Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacının, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin

[307] İbid.
[308] İbid.
[309] İbid.
[310] Yenice (2006b), op.cit., s. 162.
[311] 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, loc.cit.

hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ne raporlanması olduğu belirtilmektedir.[312]

Aynı madde de Sayıştay tarafından dış denetimin kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirileceği ve Sayıştay talep ederse iç denetçiler tarafından hazırlanan raporlardan da yararlanabileceği belirtilmiştir.[313]

Sayıştay'ın denetimleri sonucunda düzenlenen raporlar idareler itibariyle konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine üst yönetici tarafından cevaplanması için verilir. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu TBMM'ne sunar.[314]

4.2.2.2.Uygulanması Öngörülen PEB Sisteminin Unsurları

5018 sayılı kanunda uygulanması öngörülen PEB sistemi, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu olmak üzere üç temel unsur üzerine oturtulmuştur.[315]

Stratejik Plan

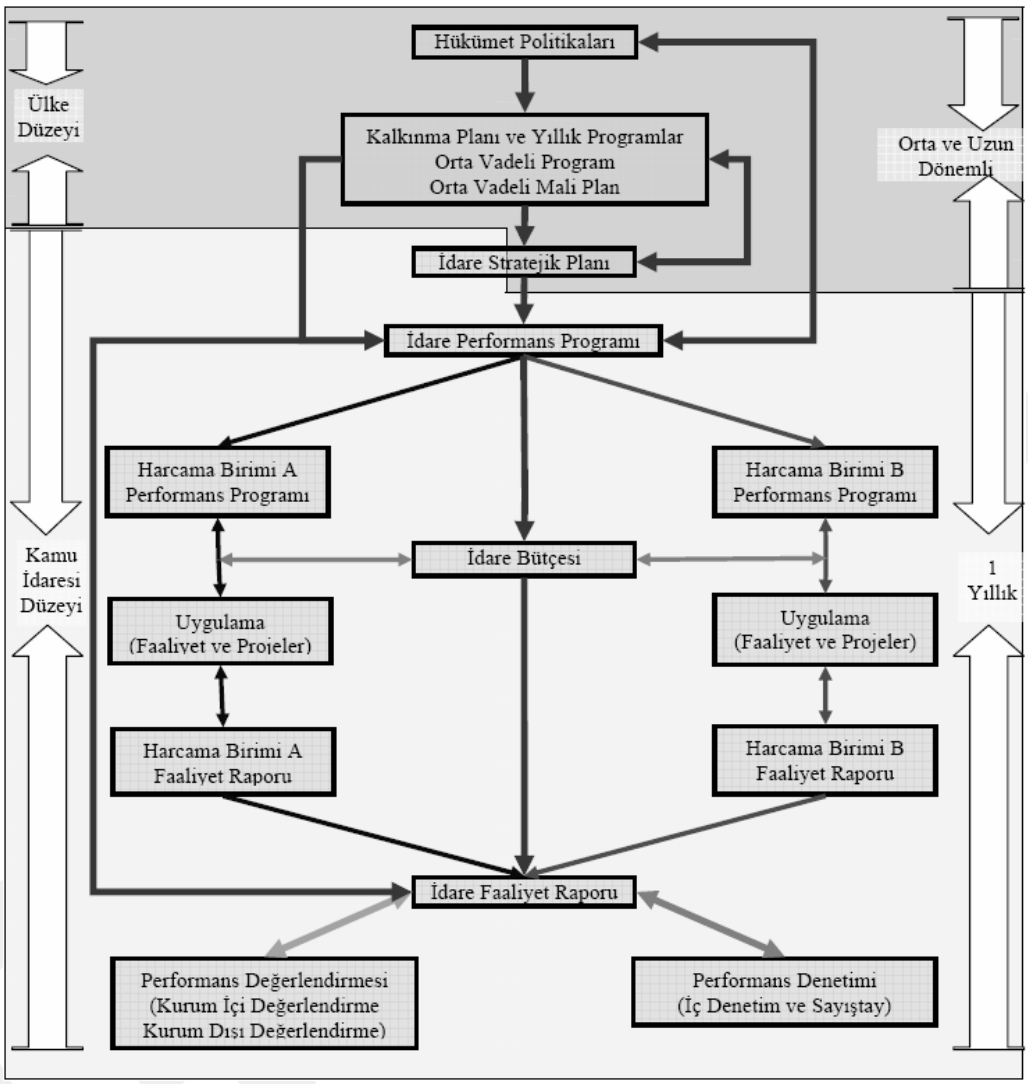
5018 sayılı kanunun 9. maddesinde stratejik plan, "kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçülerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan" şeklinde tanımlanmıştır.[316]

---

[312] İbid.
[313] İbid.
[314] İbid.

[315] PEBR, op.cit., s. 12.
[316] 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, loc.cit.

Yukarıda belirtilen bu süreç aşağıda yer alan Şekil 4'de gösterilmiştir.



Şekil 4: Performans Esaslı Bütçeleme Süreci

Kanun ile kamu idarelerine kalkınma planları, 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 uygulamanın izleme

ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlama görevi verilmektedir.[317]

İdarelerin stratejik planında üç düzey öngörülmektedir. Birinci düzeyde misyon, vizyon ve ilkeler yer alırken, ikinci düzeyde stratejik amaç ve hedefler, üçüncü düzeyde de faaliyet ve projeler yer almaktadır.[318]

Stratejik planlama, kuruluşun bulunduğu nokta ile ulaşmayı istediği durum arasındaki yolu tarif etmektedir. Kuruluşun amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri belirlemesini gerektirmektedir. Uzun vadeli ve geleceğe dönük bir bakış açısı taşımaktadır. Kuruluşun bütçesinin stratejik planda ortaya konulan amaç ve hedefleri ifade edecek şekilde hazırlanmasına, kaynak tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve hesap verme sorumluluğuna rehberlik etmektedir. Buradan hareketle stratejik planlama;[319]

- ***Sonuçların planlanmasıdır:*** Girdilere değil, kamun hizmetleri ile elde edilecek sonuçlara odaklıdır.
- ***Değişimin planlanmasıdır:*** Değişimin istenilen yönde olabilmesini sağlamaya gayret eder, değişimi destekler.
- ***Gerçekçidir:*** Arzu edilen ve ulaşılabilir bir geleceği resmeder.
- ***Kaliteli yönetimin aracıdır:*** Disiplinli ve sistemli bir şekilde, bir kuruluşun kendisini nasıl tanımladığını, neler yaptığını ve yaptığı şeyleri niçin yaptığını değerlendirmesi, şekillendirmesi ve bunlara rehberlik eden temel kararları ve eylemleri üretmesidir.
- ***Hesap verme sorumluluğuna temel oluşturur:*** Sonuçların nasıl ve ne ölçüde gerçekleştirildiğinin izlenmesine, değerlendirilmesine ve denetlenmesine temel oluşturur.

[317] DPT, "Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu 2. Sürüm", DPT Yayınları, 10.04.2006, http://www.sp.gov.tr/documents/Sp-Kilavuz2.pdf, ss. 1-2.
[318] Mutluer ve diğerleri, op.cit., s. 147.
[319] DPT (2007), op.cit., s. 7.

- ***Katılımcı bir yaklaşımdır:*** Stratejik planlama sürecinin kuruluşun en üst düzey yetkilisi tarafından tam olarak desteklenmesi şarttır. Bununla beraber, ilgili tarafların, diğer yetkililerin, idarecilerin ve her düzeydeki personelin katkısı, ortak çabası ve desteği olmaksızın, stratejik planlama başarıya ulaşamaz.
- ***Günü kurtarmaya yönelik değildir:*** Uzun vadeli bir yaklaşımdır.
- ***Bir şablon değildir:*** Kuruluşların farklı yapı ve ihtiyaçlarına uyarlanabilen esnek bir araçtır.
- ***Salt bir belge değildir:*** Stratejik planın hazırlanması, gerçekleştirilmesi için yeterli değildir. Planın sahiplenilmesi ve eyleme geçirilmesi gerekmektedir. Asıl olan stratejik plan belgesi değil, stratejik planlama sürecidir.
- ***Sadece bütçeye dönük değildir:*** Stratejik planlama sürecinde kaynak kısıtları dikkate alınmakla beraber, yıllık bütçe ve kaynak taleplerinin stratejik planları şekillendirmemesi; stratejik planın, bütçeyi yönlendirmesi gerekir.
- Stratejik planlama, özet olarak bir kuruluşun aşağıdaki dört temel soruyu cevaplandırmasına yardımcı olmaktadır;[320]
    - Neredeyiz?
    - Nereye gitmek istiyoruz?
    - Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?
    - Başarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz?

Yukarıdaki sorulara verilen cevaplar stratejik planlama sürecini oluşturmaktadır. *"Neredeyiz?"* sorusu, kuruluşun faaliyetini gerçekleştirdiği iç ve dış ortamın kapsamlı bir biçimde incelenmesini ve değerlendirilmesini içeren durum analizi yapılarak cevaplandırılmaktadır. *"Nereye gitmek istiyoruz?"* sorusunun cevabı ise; kuruluşun var oluş nedeninin öz bir biçimde ifade edilmesi anlamına

[320] İbid. s. 8.

gelen misyon; ulaşılması istenilen geleceğin kavramsal, gerçekçi, öz bir ifadesi olan vizyon; kuruluşun faaliyetlerine yön veren ilkeler; ulaşılması için çaba ve eylemlerin yönlendirileceği genel kavramsal sonuçlar olarak tanımlanabilecek amaçlar ve amaçların elde edilmesi için ulaşılması gereken ölçülebilir sonuçlar anlamına gelen hedefler olarak ortaya konularak verilmektedir. *"Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?"* sorusunu ise, amaçlar ve hedeflere ulaşmak için takip edilecek yollar ve kullanılacak yöntemler olan stratejiler cevaplandırmaktadır. Son olarak *"Başarımızı nasıl takip eder değerlendiririz?"* sorusunu ise, yönetsel bilgilerin derlenmesi ve plan uygulamasının raporlanması anlamındaki izleme ve alınan sonuçların daha önce ortaya konulan misyon, vizyon temel değerler, amaçlar ve hedeflerle ne ölçüde uyumlu olduğunun kısaca performansın değerlendirilmesi ve buradan elde edilecek sonuçlarla planın gözden geçirilmesini ifade eden değerlendirme süreci cevaplandırmaktadır.[321]

Performans Programı

Performans programı, bir mali yılda kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda yürütmesi gereken faaliyetleri, bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren, idare bütçesinin ve idare faaliyet raporunun hazırlanmasına dayanak oluşturan program olarak tanımlanmaktadır.[322]

Performans programı hazırlanırken aşağıda yer alan altı aşama takip edilmektedir:[323]

1. ***Öncelikli Stratejik Amaç ve Hedeflerin Belirlenmesi:*** İdarenin stratejik planında yer alan orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflerin plan dönemi içindeki yıllarda, hangi sırayla, hangi öncelikte, hangi düzeyde gerçekleştirileceği ilgili mali yıllardaki ekonomik ve diğer koşullara bağlı olarak değişmektedir. Bu doğrultuda, kamu idareleri, hükümet politikalarını, orta vadeli program ve orta vadeli mali planı, bütçe imkânlarını, ödenek teklif tavanlarını, teknolojik gelişmeleri, günün

[321] İbid. ss. 8-9.
[322] PEBR, op.cit., s. 16.
[323] İbid. ss. 17-33.

ekonomik koşullarını ve benzeri hususları dikkate almak suretiyle stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflerinin mali yılda öncelik vereceklerini belirlemektedirler.

2. ***Performans Hedeflerinin Belirlenmesi:*** Performans hedefleri, stratejik hedeflere ilişkin olarak bir mali yılda ulaşılması gereken performans seviyelerini göstermektedir. Performans hedeflerinin çıktı-sonuç odaklı olması gerekmektedir. Esas olarak öncelikli her stratejik hedefin altında bir tane performans hedefi bulunmaktadır.

   Kamu idareleri, yukarıda belirtilen özeliklere uygun olarak, bütçe imkânlarını göz önünde bulundurarak, öncelikli stratejik amaç ve hedefleri ile uyumlu performans hedeflerini oluşturmaktadırlar. Ayrıca oluşturulan performans hedeflerinin hangi harcama birimleri ile ilgili olduğu belirlenmelidir.

3. ***Faaliyet ve Projelerin Belirlenmesi:*** Kamu idareleri, bu aşamada, belirledikleri performans hedeflerini gerçekleştirmek üzere hangi tür faaliyet ve projeleri yerine getireceklerine karar vermektedirler. Stratejik amaç ve hedefler ile performans hedefleri, idarenin neyi başaracağını, faaliyet ve projeler ise bunun nasıl başarılacağını ifade etmektedir.

   Faaliyet ve projelerin belirlenmesi, harcama birimlerinin etkin olarak içinde bulunduğu bir süreçtir. Harcama birimleri yürütülmesi gereken faaliyet ve proje alternatiflerini belirleyerek, bunları ön değerlemeye tabi tutarlar. Ön değerleme de çeşitli alternatiflere ilişkin maliyetler, çıktılar, risk ve belirsizlikler çeşitli analiz yöntemleri kullanılarak değerlendirilerek, alternatif faaliyet ve projeler arasından yürütülmesi gerekenlere karar verilmektedir.

   Faaliyet ve projeler oluşturulurken başka faaliyet ve projelerle çakışmamasına, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesine dikkat edilmesi gerekmektedir.

4. ***Kaynak İhtiyacının Belirlenmesi:*** İdarenin kaynak ihtiyacının belirlenmesi gerçekleştirilecek faaliyet ve projelerin maliyetlerinin tespiti ile başlamaktadır.

Bir performans hedefine ilişkin faaliyet ve proje maliyetlerinin toplamı performans hedefinin maliyetini, bir stratejik amaç ve hedefe ilişkin performans hedeflerinin maliyetlerinin toplamı ise ilgili amaç ve hedeflere ulaşmanın maliyetini göstermektedir.

Faaliyet/proje maliyetlerinin tespiti aşağıdaki nedenlerden dolayı önemli olmaktadır;

- Bütçenin hazırlanmasına yardımcı olmak
- Politika seçeneklerinin maliyetini hesaplamak ve değerlendirmek
- Hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına yönelik maliyet bilgilerini üretmek
- Kamu ürün ve hizmetlerinin birim maliyetlerini ortaya koymak

Belirlenen bir faaliyet/projenin maliyeti aşağıdaki aşamalar takip edilerek tespit edilmektedir.

- Faaliyet düzeyinin belirlenmesi
- Maliyet unsurlarının belirlenmesi
- Birim fiziki kaynak ihtiyaç miktarlarının belirlenmesi
- Planlanan çıktı düzeyine göre toplam fiziki kaynak ihtiyacının belirlenmesi
- Kaynakların birim fiyat veya maliyetlerinin belirlenmesi
- Toplam faaliyet/proje maliyetinin hesaplanması
- Faaliyet maliyetinin bütçe kodlarıyla gösterimi

5. ***Performans Göstergelerinin Belirlenmesi:*** Kamu idareleri amaç ve hedeflerini yerine getirmek üzere yürüttükleri faaliyetlerin her boyutunu (girdi, süreç, çıktı, sonuç) ölçmek ve değerlendirmek için performans

göstergeleri kullanmaktadırlar. Performans göstergeleri, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçmeye ve değerlendirmeye yardımcı olmaktadır.

İdarelerin stratejik plan ve performans programlarında yer alan performans göstergelerinden hangilerinin idare bütçesinde yer alacağı, Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından tespit edilmektedir.

6. ***Performans Programının Hazırlanması:*** Yukarıda belirtilen aşamalardan geçerek her bir faaliyet ve proje için oluşturulan maliyet ve performans bilgileri kullanılarak performans programı hazırlanmaktadır.

Faaliyet Raporu

Faaliyet raporu, 5018 sayılı kanunun 41. maddesinde düzenlemiştir. Bu maddeyle göre üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanacağı hükme bağlanmıştır. Aynı madde de idare faaliyet raporunun, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleşmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan mali bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenleneceği belirtilmiştir.[324]

5018 sayılı kanunun 41. maddesinde belirtildiği üzere idare düzeyinde iki tür faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Birim faaliyet raporu, idarenin bünyesinde bulunan ve kendisine bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hazırlanırken, idare faaliyet raporu birim faaliyet raporlarını da esas alarak üst yönetici tarafından hazırlanmaktadır.[325]

Birim faaliyet raporu: Bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimleri tarafından hazırlanan birim performans programları uyarınca yürütülen faaliyetlerin,

[324] 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, loc.cit.
[325] İbid.

belirlenmiş performans hedef ve göstergelerine kıyasla gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayan, birim hakkındaki genel ve mali bilgileri içeren rapordur.[326]

İdare faaliyet raporu: Kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetlerini, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayan, idare hakkındaki genel ve mali bilgileri içeren rapordur.[327]

Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun en önemli unsurlarından olan faaliyet raporları, aynı zamanda PEB sisteminin de temel taşlarından biri olmaktadır.[328]

Faaliyet raporları sayesinde kamu idarelerinin bir yıl boyunca performans programları çerçevesinde yürüttükleri faaliyet ve projeler ile yıllık performans hedeflerine ulaşıp ulaşmadıkları performans göstergeleri doğrultusunda ölçülüp, değerlendirilerek TBMM'e sunulmuş olacaktır. Faaliyet raporları bu nedenle kamu mali sistemimizde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına büyük katkı yapacaklardır.[329]

Faaliyet raporlarının hazırlanmasına ilişkin esas ve usuller "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik" de belirlenmiştir. Buna göre faaliyet raporlarının aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir;[330]

- Genel Bilgiler
- Misyon ve Vizyon
- Yetki, Görev ve Sorumluluklar
- İdareye İlişkin Bilgiler
- Amaç ve Hedefler

---

[326] PEBR, op.cit., s. 8.
[327] İbid.
[328] Ertan Erüz, "5018 Sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme", Coşkun Can Aktan (der.) Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006, s. 227.
[329] Oral (2005), op.cit., s. 133.
[330] Erüz (2006), op.cit., ss. 227-228.

- İdarenin Amaç ve Hedefleri
- Temel Politikalar ve Öncelikler
- Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler
- Mali Bilgiler
- Performans Bilgileri
- Kurumsal Kabiliyet ve Kapasitenin Değerlendirilmesi
- Üstünlükler
- Zayıflıklar
- Değerlendirme
- Öneri ve Tedbirler

4.2.3. 5018 sayılı Kanun Sonrası Yapılan Çalışmalar

2003/14 ve 2004/37 sayılı Yüksek Planlama Kurulu Kararında pilot olarak seçilen yukarıdaki sekiz kurumda, stratejik planlama pilot çalışmaları 2006 yılında tamamlanmıştır. DPT Müsteşarlığı, sekiz kuruluşta yürütülen pilot çalışmalarda yönlendirme, izleme ve değerlendirme işlevini üstlenmiştir. Pilot uygulamalardan ve Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) ile işbirliği içinde gerçekleştirilen "Stratejik Yönetim Araştırması"ndan elde edilen sonuçlara bağlı olarak uygulamanın tüm kamu kuruluşlarına yaygınlaştırılmasına yönelik mevzuat düzenleme çalışmaları yürütülmüştür. Bu çerçevede "Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" 26 Mayıs 2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. PEB çalışmaları, stratejik planlama ile bütünlük teşkil etmekte ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmektedir. Tüm kamu kurumlarının bütçelerini performans göstergelerine dayandırmalarına yönelik çalışmalar ise hızla sürdürülmekte olup, 2010 yılına kadar bu çalışmaların tamamlanması

planlanmaktadır. Stratejik planlama ve PEB çalışmaları 2008 yılı başı itibariyle şu aşamadadır:[331]

- Tarım ve Köyişleri Bakanlığı (Çalışmalar devam etmektedir)
- Türkiye İstatistik Kurumu (2007-2011 Stratejik Plan ve 2007 Performans Programı hazırlanmıştır)
- Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü (2005-2009 Stratejik Plan, 2006,2007,2008 Performans Programı ve 2005 Faaliyet Raporu hazırlanmıştır)
- Karayolları Genel Müdürlüğü (2006-2010 Stratejik Plan ve 2007 Performans Programı hazırlanmıştır)
- Hacettepe Üniversitesi (2007-2011 Stratejik Plan ve 2007 Performans Programı hazırlanmıştır)
- Denizli Valiliği İl Özel İdaresi (2006-2010 Stratejik Plan ile Plan ve Destek dokümanları hazırlanmıştır)
- İller Bankası Genel Müdürlüğü (2006-2010 Stratejik Plan hazırlanmıştır)
- Kayseri Büyükşehir Belediyesi (2007-2011 Stratejik Plan ve 2007 Performans Programı hazırlanmıştır).

4.3. Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme Uygulanmasına İlişkin Değerlendirme

4.3.1. Dünya Uygulamaları Açısından Değerlendirme

Dünya uygulamaları incelendiğinde PEB'e geçişin kamu mali yönetimine sağlayacağı faydaların yanı sıra, bu sistemin getirdiği bazı zorluk ve risklerinde mevcut olduğu görülmektedir. Bu risk ve zorluklar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:[332]

---

[331] SP, loc.cit.
[332] Erüz (2005), op.cit., s. 63.

- PEB'in gerekli kıldığı performans bilgilerinin özellikle performans göstergelerinin elde edilmesinin kamu yönetimine ilave maliyetler yüklemesi.
- Performans bilgilerinin elde edilmesinin kamu çalışanlarına ilave iş yükü getirmesi.
- İyi oluşturulmamış performans ölçüm sistemlerinin kamu idarelerinin performansının istenmeyen alanlara yönelmesine neden olabilmesi.
- Yeterli mali disiplin sağlanmadan ve güçlü iç kontrol mekanizmaları oluşturulmadan kamu idarelerine sağlanacak esnekliklerin mali yapıda bozulma ile sonuçlanması.

OECD uygulamalarından hareketle PEB'in mevcut zorlukları Kristensen, Groszyk ve Bühler'e göre ise aşağıdaki gibidir:[333]

- Pek çoğu için bu yaklaşım programlarını yönetme ve devam ettirme şeklinde büyük bir değişiklik yaratacaktır. Yönetim kültürü ve felsefesindeki yaygın ve önemli bir değişiklik bazı yerlerde dirençle karşılaşacaktır.
- Bir sonucun gerçekten başarılıp başarılmadığını anlamak amacıyla ölçüm ve inceleme yapmak oldukça zordur (ve pahalıdır).
- Seçime katılanlar ve faydalanıcılar, programlarının yetersiz, değersiz veya istenilen etkiyi oluşturulması açısından önemsiz olarak değerlendirilebileceğinden korktukları için program sonuçlarının ölçülmesini veya değerlendirilmesini istemeyebilmektedirler.
- Politikacıların ve kamu görevlilerinin karar verme süreçlerine ne kadar bilgi dahil ettikleri konusunda sınırlamalar mevcuttur ve bir zamanda sadece çok az alana ilgi gösterebilmektedirler.
- Sonuç esasına dayalı olarak oluşturulan bilgi mimarisi yönetiminin seçimi, yolsuzluğun kontrol edilmesi, artan verimlilik gibi belli amaçlarda daha faydalı olabilecek girdi veya çıktı kalitesinin kalitesini düşürebilmektedir.

[333] Kristensen ve diğerleri, op.cit., ss. 13-14.

Yukarıda belirtilen risk ve zorluklar nedeniyle PEB'e geçişte dikkat edilmesi gereken bazı hususlar vardır. Dünya uygulamaları ışığında bu hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:[334]

- ***Amaçların açık olarak ortaya konması:*** Bir bütçe sisteminden diğerine geçilirken başarılı olabilmenin anahtarı amaçlara odaklanmaktır. Bu nedenle amaçlara odaklanılabilmesi için amaçların açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.
- ***Uygulayıcıların amaçlara odaklanmasının sağlanılması:*** Bu amaçları kamuoyuna duyurmak, katılımcıları bu amaçlara ulaşmada hesap verilebilir olmalarına mecbur ettiği gibi, bu amaçlara ulaşmada baskı oluşturmakta ve teşvik yaratmaktadır.
- ***Performansın arttırılması için bir araç olarak performans değerlendirmesi:*** Amaçlara ulaşılmasına yardımcı olması için iyi bir performans bilgi sistemine sahip olunması gerekmektedir. Bu sayede performansın değerlendirilmesi yapılarak, performansın arttırılması sağlanılmaktadır.
- ***İyi performansın ödüllendirilmesi, zayıf performansın cezalandırılması:*** Klasik bütçe sistemlerinde performans üzerine fazla vurgu yapılmamaktadır. Bunun sonucunda zayıf performans cezalandırılmamakta, kısmen iyi performans ödüllendirilmektedir. Bu bağlamda çıktı ve performans göstergelerine dayalı destekleyici bir bilgi sisteminin kurulması sayesinde performans ölçülebilecektir. Performans ölçümleri sonucunda elde edilen performans bilgilerine göre ödül veya ceza sisteminin uygulanması, sistemin uygulanabilirliğine katkı yapmaktadır.
- ***Muhasebe sisteminin yeniden yapılandırılması:*** Geleneksel devlet muhasebe sistemleri nakit esasına dayanmaktadır. Bu sistem bütçe yöneticilerinin yönetimle ilgili amaçları için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle bütçe sistemlerinin geliştirilebilmesinin ön koşulu olarak muhasebe

[334] Diamond, op.cit., ss. 13-26.

sistemlerinin tahakkuk esaslı muhasebeye doğru geliştirilmesi gerekmektedir.

- ***Bilgi teknolojilerinin daha iyi uygulanması:*** Faaliyetlerin çıktılarının ölçülebilmesi, hazırlanan raporların yönetimin isteğine uygun hale getirilmesi için devamlı izlenebilen bilgiler gerekmektedir. Bilgilerin devamlı izlenilebilmesi için ise bilgi teknolojilerinin daha iyi uygulanması ile gerekmektedir.
- ***İç kontrol (denetim) sisteminin güçlendirilmesi:*** Kaynak kullanımı için kurumlara geniş yetkiler verilmeden önce bu kurumların etkin işleyen bir mali yönetim sistemi altında çalışmalarını garantilemek gerekmektedir. Kamu idarelerinde iç kontrolün güçlendirilmesi kaynakların verimli ve etkin kullanılmasını sağlamak için önemlidir.
- ***Aşağıdan yukarıya katılımcı yöntemlerle reform sürecinin yürütülmesi:*** Reformlara mütevazı bir şekilde başlanarak, çok hırslı olmadan, uygun bir sıra izlenerek reformlar gerçekleştirilmelidir.

4.3.2. Türk Program Bütçe Sistemi Uygulama Sonuçları Açısından Değerlendirme

Türk PBS'nin uygulama sonuçlarının analizi ve değerlendirilmesi yoluyla PEB'in Türkiye'de uygulanmasının değerlendirilmesine ilişkin anlamlı yorumlar yapılabilmektedir. Bu kapsamda, PBS'nin uygulanmasındaki aksaklıkların tespit edilmesi PEB'in başarılı olabilmesine katkı sağlayacaktır.

Türk PBS'nin uygulama sonuçları, başarısızlık nedenleri ile PEB uygulanmasında başarılı sağlanabilmesi ilişkisi aşağıdaki şekilde belirtilebilir:[335]

- Türk PBS'nin uygulanması için yapılan çalışmalar, beklenen hız ve genişlikte olmamasına karşın sistem uygulamaya geçirilmiştir.

[335] Gülay Coşkun, **Devlet Bütçesi**, Ankara, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Turhan Kitabevi, 2000, ss. 160-163.

PEB açısından bakıldığında, PEB için yapılan hazırlık çalışmalarını yürüten kurumlarda ve uzmanlarda yeterli bilgi birikimi olmadığı, buna rağmen aceleci davranılarak uygulamaya geçildiği kanaati hakimdir.

- PBS'nin hazırlıkları ile ilgilenen Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki çalışmalarını devam ettiremediği ve bu bakanlık başta olmak üzere diğer kurumlarca gerekli önemin verilmediği, buna bağlı olarak da PBS'nin geliştirilmesinde başarılı olunamadığı belirtilmektedir. Üst yöneticiler tarafından uygulamaya geçildiğinin ve her şeyin bitirildiğinin belirtilmesi ile sistem için gereken geliştirme çabalarının durdurulduğu vurgulanmaktadır. Başbakanlık tarafından kurulması öngörülen ve Maliye Bakanlığı tarafından kurulması özendirilen bütçe birimlerinin daha sonradan ilgisizlik ve yanlış personel seçimi gibi nedenlerle ortadan kaldırıldığına, PBS'nin kamu yönetiminin her kademesinde devamlılık arz eden bir şekilde tanıtılamadığına, yöneticilerin sık sık değiştirilmesi ile uygulanması gereken programlar ve bütçe elemanlarının eğitim programlarının durdurulduğuna[336] ve ilk yıllarda verilen hizmet içi eğitim programlarının zamanla terk edildiğine işaret edilmektedir.[337]

PEB'in uygulanabilirliği açısından, konuyla ilgili birimlerdeki personel için PEB ile ilgili eğitim programlarına özen gösterilmesi ve bunun devamlılık sağlaması, PEB sisteminde görev alacak uzmanların nitelikli olmasına dikkat edilmesi önemlidir.

- Bütçeleme ile uzun süreli planlama süreçlerinin başarılı bir şekilde birleştirilmesi işini yapan DPT ve planlama çalışmalarıyla bütçeleme arasında bu ilişkinin istenilen şekilde kurulamadığını belirtmektedir. DPT bünyesindeki ilgili daireler arasında, yatırım harcamalarının kontrol edildikten sonra bütçede yer alması sırasında koordinasyonun sağlanamadığına ve yatırım projelerinin incelenmesi aşamasında cari harcamalarla ilişki kurulmadığına işaret edilmektedir. Bu projelerin DPT

[336] İbid. s. 160.
[337] Tüğen, op.cit., s. 147.

tarafından Maliye Bakanlığı'ndan ve BÜMKO'dan tamamen bağımsız olarak yapılmakta olduğu, yıllık kalkınma planlarının bütçeler düzenlendikten sonra oluşturulduğu ve hazırlanan bütçe taslaklarını altüst edebildiği vurgulanmaktadır.

5018 sayılı kanunda, PEB sisteminin DPT ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmesi öngörülmektedir. 'Stratejik Planlama' ile ilgili esaslar DPT, diğer unsurlar ile ilgili esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Bu ikili yapının PEB uygulanabilirliğini olumsuz etkileyebileceği bir gerçektir. Ayrıca, stratejik planlama ve ÇYB anlayışına geçilen bir sistemde kalkınma planları ve yıllık planların gerekli olmadığı da belirtilmektedir.

- Maliye Bakanlığının program ve bütçe modellerinde yapılan programların, geleneksel örgüt yapısını izlediği, işlevsel bir sınıflandırmayı yansıtmadığı, bunun devam etmesinin PBS'nin uygulanması bakımından olumsuz etki yaptığı belirtilmektedir. Yapılan örnek çalışmalarda programlar sadece biçimsel yeni bir sınıflandırma sistemi getirecek şekilde hazırlanırken seçimlik programların geliştirilmesine değinilmediğine işaret edilmektedir. Oysaki PBS'nin karar vermede dayandığı esasın, program seçeneklerinin saptanması ve analizi olduğu, bu çalışmanın, aslında ilgili örgütler tarafından yapılması gerektiği ve Maliye Bakanlığı'nın elinde de karşılaştırmalarda kullanılabilecek bazı standartların olması gerektiği belirtilmektedir.

PEB açısından bakıldığında, PEB'in tamamlayıcı unsurlarından olan ABS'nin uygulanmaya başlanmasıyla bu sorun çözüme kavuşup, PEB'in uygulamada başarılı olması sağlanabileceği düşünülmektedir.

- PBS uygulamasında program analizleri ve bilgi işlem çalışmaları için yapılan teşebbüs ve örnek çalışmaların durdurulduğu, bu konuda başlatılan eğitim programlarının sonuçlandırılmadığı ve intibak döneminin sorun oluşturduğu vurgulanmaktadır. PBS'nin ayrılmaz bir unsuru olan 'Sistem Analizi' için bilgilerin toplanması işleminin de sistemleştirilmesi gerektiği halde bu verilerin "Maliye Bakanlığı Bilgi İşlem Merkezi"nin (veri

bankası) kurulmaması nedeniyle toplanamadığı ve PBS'ni geliştirici nitelikte olmadığı belirtilmekte, Maliye Bakanlığı Bilgi İşlem Merkezi'nin kurulması önerilmektedir.

PEB'de performansa göre kaynak tahsisini sağlayabilmek için performans bilgilerinin sağlıklı bir şekilde toplanarak, analiz edilmesi önem taşımaktadır. Bu nedenle güvenilir performans bilgi sistemlerinin oluşturulması ve bilgi teknolojisinden üst seviyelerde faydalanılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

- PBS'nin geliştirilebilmesi için çaba gösterilmediği, bu bütçe sistemi adı altında klasik bütçe esaslarının devam ettirildiği vurgulanmaktadır. PBS'nin bütçe sınıflamasında değişiklik bazında sadece bir şekil değişikliği olarak kaldığına ve kamu yönetiminde etkenliği artırıcı ekonomik ve mali araç olma özelliğinin kullanılmadığına değinilmektedir.

PEB açısından bakıldığında, PEB'in sadece bir şekil değişikliği, muhasebe sistemlerinde değişiklik veya bütçe sınıflandırılmasında bir değişiklik olarak kalmaması için kamuda performans anlayışının tamamen benimsenmesi gerektiği düşünülmektedir.

- PBS'nin uygulaması bakımından bir başka olumsuzluğun ise, bir masrafın bütçeye girdikten sonra müesseseleşmesi ve artık bu masrafın bütçe dışına çıkarılmasının mümkün olamaması olduğu belirtilmektedir.[338]

PEB'de öngörüldüğü gibi kaynakların tahsisi performansa göre sağlanabilirse bu sorunun aşılmasının çok zor olmadığı düşünülmektedir.

- PBS'inde bütçe yılı içinde, ödeneklerin serbest bırakılmasında harcamacı kuruluşlara daha esnek şartlarda harcama yapabilme imkânının getirilmediği, ödenekler serbest bırakılsa dahi nakdin zamanında gönderilemediği, ödenekler kullandırılmayarak bütçe dengesi sağlanmaya çalışıldığı belirtilmektedir.[339]

[338] İbid. s. 149.
[339] İbid.

PEB'de performansa göre kaynak tahsis edileceğinden kurumların bu sisteme olan inançlarının ve desteklerinin tam olarak sağlanılabilmesi için böyle bir durumun söz konusu olması düşünülemez.

Bu aksaklıklar, PEB uygulanmasının değerlendirmesinde ışık tutması açısından oldukça önemlidir.

4.3.3. 5018 Sayılı Kanunla Uygulanması Öngörülen Sistem ve Bütçe Süreci Açısından Değerlendirme

5018 sayılı kanun ile kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere PEB'e geçiş öngörülmüştür. Bu kanun ile uygulanması öngörülen PEB üçlü bir yapı üzerine oturtulmuştur. Bu yapı orta ve uzun vadeli stratejik plan ile bu planların yıllık uygulamalarını göstermek ve bütçeye dayanak oluşturmak üzere yıllık performans programı hazırlanmasını ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının ise performansa dayalı olarak yıllık faaliyet raporu ile raporlanmasını öngörmektedir.[340] Esasen kanunda bütün kamu idarelerinde 2006 yılından itibaren uygulanacağına dair kesin bir hüküm yoktur. Kanun kademeli bir geçişi öngörmektedir. Bu doğrultuda Maliye Bakanlığı ve DPT şuanda sekiz kurumda pilot uygulama yapmaktadır.[341]

İlgili bölümde anlatılan uygulanması öngörülen PEB hakkında özet bilgiler verdikten sonra, uygulanması öngörülen sistemin çizilen çerçevesi doğrultusunda başarısını etkileyebilecek faktörler aşağıda açıklanmıştır:[342]

Yasadan Kaynaklanan Sorunlar

- ***İkili Yapı:*** 5018 sayılı kanun ile stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine ilişkin yetki DPT Müsteşarlığı'na verilmiştir. Bütçelerin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri

[340] Erüz (2005), op.cit., ss. 64-65.
[341] Mutluer ve diğerleri, op.cit., s. 153.
[342] Erüz (2005), op.cit., ss. 68-73.

faaliyetler ile PEB'e ilişkin diğer hususları belirleme yetkisi ise Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Kanun ile yetki verilen bu iki kurumun yapacağı düzenlemelerin uyumlu olması PEB yapısının doğru oluşturulması ve başarılı olabilmesi için gereklidir. Aksi durumda stratejik planlar ile performans programları ve dolayısıyla bütçeler arasındaki ilişki kopabilir.

- ***PEB'in Bütçe Sürecindeki Yeri:*** Özellikle merkezi yönetimlerde PEB'in başarılı olabilmesi için bu süreçte hazırlanacak belgelerin ne tür bir işleme tabi tutulacağının belirlenmesi çok önemli olmaktadır. Kamu idarelerince hazırlanacak stratejik planların DPT ve Maliye Bakanlığınca iyi bir şekilde izlenmesi, bu belgelerin orta vadeli program ve orta vadeli mali planın hazırlığında dikkate alınması, makro düzeydeki politikalarla uyumunun sağlanması önemlilik arz etmektedir. Buradaki ilişki iki yönlüdür. Stratejik planlar bir yönüyle bu belgelerle uyumlu olarak hazırlanmalı, bir yönüyle de stratejik planlarda yer alan bilgilerin bu belgelere girdi niteliğinde kullanılması gerekmektedir.

  PEB sürecinde hazırlanacak stratejik planlar, performans programları ve faaliyet raporlarının, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin TBMM tarafından onaylanması ve denetlenmesinde önemli bir araç olarak kullanılabileceğinden, Meclis iç tüzüğünde yeni bütçe sürecine uygun düzenlemeler yapılarak PEB sürecinde TBMM'ne sunulacak belgelerin ne gibi bir işleme tabi tutulacağının belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin kaynak tahsisini sektörel düzeyde takip edecek ve kurumların strateji, hedef performanslarını bu bazda irdeleyecek sektörel komisyonların oluşturulması faydalı olabilecektir. Bu türden komisyonlar, Plan ve Bütçe Komisyonu'na yardımcı olabilecektir. Bunun yanında kaynak tahsisinin makro düzeyde stratejik bir gözle irdelenmesini sağlayabilecektir. Aksi taktirde bütçe sürecinde hazırlanacak belgeler kamu idarelerine ilave iş yüküne neden olacak ve yeni sistemden beklenen faydaların sağlanması güçleşecektir.

- ***Performansa Dayalı Ödül ve Yaptırımlar:*** PEB'den beklenen faydanın sağlanması ve idarelerde performans yönetimine geçilebilmesi için,

çalışanların performans açısından değerlendirilmesine ve gerekli ödüllendirmenin ya da yaptırımların uygulanmasına imkân tanıyacak bir personel ücret rejimine geçilmesi gerekmektedir. Bu husus bir ölçüde belediyeler açısından ödül yönü itibariyle yeni yasalara dahil edilmiştir. Ancak merkezi yönetim açısından böyle bir düzenlemeye ihtiyaç vardır. Diğer yandan iyi performans gösteren idarelere ödül niteliğinde ilave ödenek tahsis edilmesine ilişkin bir düzenlemenin de yapılması faydalı olacaktır. Ancak böyle bir sistemin uygulanabilmesi açısından tarafsız bir performans değerlendirmesi mekanizmasının da oluşturulması gerekmektedir.

- ***ABS ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe:*** PEB, politikaların oluşturulması ve bütçenin hazırlanması aşamasında çeşitli mali bilgilerin varlığına ve oluşturulacak göstergeler için gerekli verilere ihtiyaç göstermektedir. Konsolide bütçe kapsamındaki idareler açısından 2004 yılına kadar uygulanan muhasebe modeli sınırlı bilgi üretimine imkân tanıyan nakit esaslı bir muhasebe sistemine dayanıyordu. 2004 yılından itibaren uygulamaya geçirilen ve kısa zamanda genel yönetim kapsamındaki bütün idarelere yaygınlaştırılacak olan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi daha fazla bilgi üretme kapasitesine sahiptir. Ayrıca bu muhasebe sistemine miktar bilgilerinin de eklenmesi yani ayniyat takibinin de bu sistem üzerinden izlenmesi halinde bu fonksiyon artacaktır. Ayrıca muhasebe sistemine maliyet muhasebesi unsurlarının da eklenmesi halinde PEB'e ilişkin maliyet bilgilerinin daha doğru bir şekilde elde edilmesi mümkün olacaktır. Bu sayede kamu hizmetlerinin gerçek maliyetinin izlenmesi sağlanacaktır. Dünyada faaliyet ve program maliyetlerinin doğru bir şekilde elde edilmesi ve bütçe tahminlerinin gerçekçi olması açısından faaliyet esaslı maliyetlendirme/ bütçeleme anlayışının yaygınlaştığı gözlenmektedir. Bu anlamda ülkemizde de bu sistemin uygulanabilmesi açısından tahakkuk esaslı muhasebe büyük bir imkân sağlayacaktır. Öte yandan 2004 yılından itibaren konsolide bütçe kapsamındaki idarelerde uygulamaya başlanan ve kısa zamanda genel yönetim kapsamındaki bütün idarelere

yaygınlaştırılacak olan ABS de kamu kaynaklarının idari birimler, fonksiyonlar ve ekonomik nitelikleri itibariyle detaylı bir şekilde izlenmesini ve yıllar itibariyle karşılaştırılabilmesini sağlayacaktır. Aynı şekilde yeni sınıflandırmaya göre oluşacak veriler yıllar itibariyle karşılaştırmayı kolaylaştırırken, PEB'in gerek duyduğu bilgilerin daha sağlıklı şekilde oluşturulmasına ve gösterilmesine imkân tanıyacaktır. Bu kapsamda ABS'nin ve tahakkuk esaslı muhasebenin tüm unsurlarıyla hayata geçirilmesi ve tüm kamuya yaygınlaştırılması PEB'in yapılabilmesi açısından büyük kolaylıklar sağlayacak olup, bu iki yapının oluşturulmasında yaşanacak eksiklik ve gecikmeler PEB'i de bir ölçüde olumsuz olarak etkileyebilecektir.

Uygulamada Çıkması Olası Sorunlar

- ***Kurumlara Esneklik Sağlanması:*** Kurumların performansının izlenmesi ve performans açısından değerlendirilebilmesi açısından bütçe harcama sürecinde belirli bazı esnekliklerin tanınması büyük önem arz etmektedir. 5018 sayılı kanunla getirilen yeni mali yapı belirli ölçüde kurumlara geçmişe nazaran esneklikler tanımıştır.

Bunlara örnek olarak,

- Harcama sürecinin hızlandırılması,
- Maliye Bakanlığı birimlerinin ve Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol fonksiyonunun kaldırılması,
- Ödenek teklif tavanlarının belirlenecek olması,
- Kurumlara kendi bütçeleri içerisinde %5 e kadar aktarma yapma yetkisi tanınması,
- Gelecek yıllara yüklenmelere girişilmesinde kanun çıkarılma zorunluluğunun kaldırılması,
- ÇYB, sayılabilir.

Getirilmiş olan bu esnekliklere rağmen kamu idarelerinin istedikleri nitelikte personel temininde yaşayacakları güçlükler ile kadro değişiklik taleplerinin yerine getirilmemesi performanslarını olumsuz yönde etkileyebilecektir. Ayrıca kurumların personelin coğrafi olarak dağılımında idari ve hukuki olarak yaşayabilecekleri problemler istenilen düzeyde performansın elde edilmesi karşısında bir engel olarak gözükmektedir. Öte yandan performans programlarında öngörülen yatırım projelerinin kabul edilmemesi halinde kurumlar ile merkezi bütçe kurumları arasında sorunlar çıkması ve bu hususun kötü performansa gerekçe olarak gösterilmesi söz konusu olabilecektir. Bu husus yatırım projelerinin bütçe sürecinden önce değerlendirilmesi suretiyle aşılabilir.

- ***Nitelikli Personel İhtiyacı:*** PEB sisteminin etkili bir şekilde hayata geçirilmesi ile performans yönetim anlayışının yerleşmesi açısından özellikle mali birimlerde çalışan personele bu sistemin gerektirdiği bilgi donanımının kazandırılması başarı için gerekli görünmektedir. Bilindiği üzere, 5018 sayılı kanun öncesi dönemde kurumların mali işlemlerin önemli bir kısmı Maliye Bakanlığı birimleri tarafından gerçekleştirildiğinden, yeni mali yapının yürütülmesinde idarelerin mali birimleri personel sayı ve niteliği itibariyle yeterli olmayacaktır. Bu birimlerin Maliye Bakanlığından personel aktarılması veya yeni personel alımıyla desteklenmesi ve yeni mali yönetim ve kontrol anlayışına uygun olarak hizmet içi eğitime tabi tutulması gereklidir. Mali birimlerin personel ve eğitim olarak yeterince desteklenmemesi halinde PEB sistemine geçişte sorunların yaşanması muhtemeldir.

- ***Yatırım-Cari Bütçe Ayrımı:*** PEB, kurumların politika oluşturma sürecini güçlendirirken, performans ölçümü ve hedeflerin belirlenmesinde kendilerine karar verme imkânı tanımaktadır. Performans programları kurumların yetkili organlara ve kamuoyuna karşı performans taahhüdü niteliğini taşımaktadır. Bu nedenle kurumların kararlarına merkezi bütçe kurumlarının aşırı müdahalesi performansın gerçekleştirilmesi karşısında bir engel ve gerekçe niteliği taşıyabilecektir. Bu anlamda merkezi yönetim

kapsamındaki kamu idarelerinin cari bütçelerinin Maliye Bakanlığınca, yatırım bütçelerinin ise DPT Müsteşarlığınca değerlendirilecek olması, kurumların kendi bütçeleri üzerindeki söz haklarını azaltabilecek, farklı bakış açıları nedeniyle cari harcamalar ile yatırım harcamaları arasında uyumsuzluk ortaya çıkabilecektir. 5018 sayılı kanunla getirilen yönetim sorumluluğu modelinin de işlemesi açısından bu husus bir sorun teşkil edebilecektir. Bu nedenle merkezi bütçe birimlerinin idarelere yönetmesi için yeterli alan bırakması performans sorumluluğunun ortaya çıkması açısından gereklidir.

- ***Göstergelerin Oluşturulması:*** Performans göstergeleri, kamu idarelerince stratejik amaç ve hedefler ile performans hedeflerine ulaşmak amacıyla yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan araçlardır. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere performans göstergeleri bütçe performansını izlemek diğer deyimle performans hedeflerini açıklamak maksadıyla kullanılacaktır. Bu yönüyle göstergelerin bütçe ile ilgili olduğunu ve merkezi bütçe birimlerinin de ilgi sahasında olduğunu söylemek doğru olacaktır. Öte yandan PEB kurumlarda performans yönetimini hayata geçirmek üzere kullanılacak araç niteliğini de taşıdığından göstergelerin oluşturulması kurumun yönetim tarzı ve önceliklerinin ifadesi olacaktır. 5018 sayılı kanunun 9 uncu maddesinin son fıkrasında yer alan "Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir" hükmü yukarıda yer alan prensibin aksine merkezi müdahaleyi artırıcı ve kurumun kendi performans ölçüm ve yönetim modelini oluşturmasını engelleyici nitelikte görünmektedir. Ayrıca bütün kamu idarelerine yönelik belirleme yapmanın getireceği iş yükünün merkezi kuruluşların asıl fonksiyonlarını (yani standart belirleme, düzenleme yapma ve izleme) yerine getirmelerini zorlaştıracağı görünür bir olasılıktır. Bu anlamda göstergelerin idareler tarafından belirlenmesi, temel göstergelerin merkezi kuruluşlar tarafından izlenmesi, performans

ölçümünün ve göstergelerin nitelik ve güvenilirliklerinin iç ve dış denetim organları tarafından denetlenmesi dünya uygulamalarına ve deneyimlerine daha uygun olacaktır. Bu noktada performans denetiminin sadece bu göstergeler çerçevesinde yapılacağı ibaresi de performans denetimini sınırlayıcı niteliktedir. Gerçekte performans denetimi kurumların performans ölçüm sistemlerinin doğruluğu ve yeterliliği de dahil olmak üzere performansın kapsamlı bir şekilde nesnel ve sistematik olarak değerlendirilmesidir.

- ***Üst Yönetim Desteği****:* Bütün reform ve değişim çalışmalarında üst yönetim desteğinin sağlanmış olması başarı için temel gösterge niteliğindedir. PEB sisteminin oluşturulması ve performans yönetimine geçilmesi büyük ölçüde idarelerin yöneticilerinin bunu sahiplenmesine bağlıdır. PEB sisteminin getirdiği iş yükü ile performansın ölçülecek olmasının yöneticiler üzerinde yaratacağı baskı bu konuya isteksiz bakmalarına yol açabilecektir. Bu nedenle kamu yöneticilerinin bu sistemin kamu hizmetlerinin daha kaliteli sunulması ile etkili ve verimli kaynak kullanımının sağlanması açısından gerekli olduğuna ikna edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde PBS uygulamasında olduğu gibi bu reform çalışmasının da şekli bir dönüşümden ibaret olup sonuç vermeyen, kaynakları israf eden bir uygulamaya dönüşmesi ihtimali söz konusudur.
- ***Performans Denetimi:*** PEB sisteminin oturması ve bu süreçte üretilen performans bilgilerinin doğruluğunun teyit edilmesi ile objektif ve sistematik bir performans değerlendirmesinin yapılabilmesi açısından kurumlarda iç denetim sisteminin oluşturulması ve iç denetçilerin görevlendirilmesi gereklidir. Aynı şekilde Sayıştay'ın performans denetimine yönelik standartları oluşturması, rehberleri hazırlaması ve performans denetimine başlaması sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesi açısından zaruridir. PEB'e geçişin sağlıklı olması ve sistemin geliştirilmesi, iç ve dış denetim organlarının tarafsız değerlendirilmeleriyle mümkün olacaktır.

- ***Geçiş Süreci:*** 5018 sayılı kanun PEB'i kamu idareleri açısından bütçe modeli olarak öngörmüştür. PEB modelimiz stratejik planlamaya dayalı olarak belirlenmiştir. Kanunun 9 uncu maddesinde "Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine DPT Müsteşarlığı yetkilidir" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca hangi idarelerin stratejik plan hazırlayacakları ve takvimin yani geçiş sürecinin nasıl olacağı DPT tarafından belirlenecektir. Bu anlamda geçiş sürecinin ikinci adımını oluşturacak performans programlarının hazırlanması süreci Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Bu noktada her iki kurumun geçiş sürecini birlikte planlaması, öncelikli kurumları belirlemesi dönüşümün hızlı ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacaktır. Ayrıca dünya uygulamalarından görüldüğü üzere geçiş sürecinin kısa tutulmamasında ve sağlam bir yapının oluşturulmasında büyük yarar vardır. Ancak sürecin değişimin benimsenmesini güçleştirecek ve yapılamaz inancının oluşmasına neden olacak şekilde çok uzun olarak belirlenmesi de sorun olarak karşımıza çıkabilecektir.

  Öte yandan benzer hizmet ve fonksiyonları icra etmeleri nedeniyle mahalli idarelerde sistemin oluşturulmasının ve denetiminin daha kolay olabileceğini söylemek ve önceliği bu kurumlara vermek daha doğru olacaktır. 2004 ve 2005 Yılları Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Kararları uyarınca orta vadede bütün idarelere yaygınlaştırılmak üzere sekiz kurumda DPT Müsteşarlığınca pilot düzeyde stratejik planlama ve Maliye Bakanlığınca da PEB çalışmaları yürütülmektedir. Pilot çalışmaların ve oluşturulacak modellerin başarılı olması dönüşüme ivme kazandıracaktır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ

1980'li yıllarda başlayan ve özellikle 1990'lardan itibaren pek çok ülkede az ya da çok hükmünü sürdüren bütçe reformu dalgası, kamu yönetiminin tümünü kapsayacak şekilde "devlet reformu" olarak anılmaktadır. Bunun en önemli nedeni reformların bütçe tekniklerinden ziyade kamu yönetiminin bütününü kucaklayacak bir nitelik taşımasıdır. Reformlar kapsamında, kamu yönetiminde benimsenen performans yönetimi ve performans denetiminin kamu mali yönetimine entegre edilmeye çalışılması, bir başka deyişle kamu yönetimine hakim olan performans yaklaşımının bütçe süreciyle entegrasyonu ile reformun alanı kamu yönetiminin tamamını içine alacak şekilde genişlemiştir.

Performans anlayışının hakim kılınması bağlamında PEB sistemi OECD ülkelerinin büyük bir çoğunluğunda uygulanmaktadır. Aynı şekilde OECD üyesi olmayan birçok ülkede de PEB yapıldığı veya bazılarında da yapılması yönünde adımlar atıldığı görülmektedir. 1980'li yılların sonlarında Yeni Zelanda ve Avustralya, 1990'lı yıllarda İsveç, ABD, Finlandiya, İngiltere, Danimarka, Hollanda, Kanada ve Fransa, 2000'li yılların başlarında ise Avusturya, İsviçre ve Almanya PEB'e geçiş yönünde düzenlemeler yapmışlardır.

Dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak PEB, Türk Mali Yönetim Sistemi'nde de ilgi uyandırmıştır. Yasal olarak sistemin unsurları belirlenmeden önce Maliye Bakanlığınca, 2002 yılında altı kurumda çeşitli faaliyet ve projeler pilot olarak seçilerek, PEB çalışmaları yapılmıştır. 2003 yılında ise kamu mali yönetimi anlayışımızda köklü değişiklik meydana getirilerek, PEB'e geçişin öngörüldüğü 5018 sayılı KMYKK kabul edilmiştir. Bu kanun ile PEB için yasal zemin oluşturulmuş ve sistemin unsurları ortaya koyulmuştur.

PEB sistemine geçiş sürecinin yönetimi ve planlanması konusunda DPT ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Stratejik planlama ile ilgili usul ve esaslar

DPT, PEB ile ilgili usul ve esaslar ise Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği kararlaştırılmıştır.

5018 sayılı kanunda uygulanması öngörülen PEB sistemi, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu olmak üzere üç temel unsur üzerine oturtulmuştur. Buna göre kamu kurumları orta ve uzun vadeli amaçlarını ve hedeflerini stratejik planlarda belirleyeceklerdir. Burada belirlenmiş olan amaç ve hedeflerle bütçe bağlantısı kurumlarca her yıl hazırlanacak olan performans programları ile kurulabilecektir. Performans programları ile orta ve uzun vadeli hedefler, yıllık performans hedefleri ve bu hedefler doğrultusunda gerçekleştirilecek olan faaliyet ve projelerin neler olduğu belirlenerek kaynak tahsisi yapılacaktır. Yıllık performans hedefleri ile ilgili performans göstergeleri oluşturularak, mali yılsonunda kurumların oluşturdukları hedefler ve göstergeler çerçevesinde değerlendirme yapılacak, sonuçlara faaliyet raporlarında yer verilecektir. Faaliyet raporları esas alınarak gelecek yıllardaki kaynak tahsisinin yapılması, hesap verme sorumluluğu ve saydamlığa katkı sağlanılması amaçlanmaktadır. Tüm bu unsurlar haricinde sisteme özellikle saydamlık ve hesap verme sorumluluğu konusunda sağlayacakları katkılar açısından "Tahakkuk Esaslı Muhasebe", "ÇYB" ve "ABS" uygulanmasına başlanılmıştır.

Dünya'da hızla yaygınlaşan PEB anlayışına Türkiye'nin belli bir geçiş dahilinde geçecek olması, dünyadaki değişimi zamanında yakalamak açısından umut verici olarak gözükmektedir. Ayrıca ilk uygulama örneklerinden elde edilecek tecrübelerden de faydalanılabilecek olması, başarılı bir uygulamanın sağlanması açısından avantaj oluşturmaktadır. Bu avantajlardan ve de PBS uygulama sonuçlarından elde edilen tecrübeler doğrultusunda PEB'in Türkiye'de uygulanmasında başarılı olunabilmesi için bazı koşulların oluşması gerekmektedir. PEB'in uygulanmasında başarı olunmasını etkileyecek unsurlar aşağıda belirtilmiştir;

- PEB'in başarısı, kamu yönetimi anlayışımızda genel bir değişime bağlıdır. Bu nedenle önemli olan iyi bir yapının kurulması, geçiş döneminin iyi planlanması ve uygulayıcılarca sahiplenilmesidir. PEB çalışmaları bilgi sahibi kurum ve uzmanlar tarafından yürütülmelidir. Ayrıca PEB'in

sağlayacağı faydalar için sabırlı ve kararlı olunması gerekmektedir. Çünkü PEB'in çok uzun vade de sonuçlarını göstereceği tüm uygulayıcı ülkelerce kabul edilmişdir.

- PEB'in uygulamasında konuyla ilgili birimlerin personel ve eğitim olarak desteklenmesi gerekmektedir. Bu amaçla Maliye Bakanlığı'ndan personel aktarımının yapılması veya yeni personel alımının desteklenmesi ve personel için eğitim programlarına özen gösterilmesi gerekmektedir.
- Faaliyetlerin çıktılarının ölçülmesi, hazırlanan raporların yönetimin isteğine uygun hale getirilmesi için devamlı izlenen bilgiler gerekmektedir. Bu amaçla bilgi teknolojilerinin daha iyi kullanılması gerekmektedir.
- PEB ile ilgili yapılmış olan düzenlemeler sürekli geliştirilmelidir. Uygulanmasına başlanılmış olan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi mali yönetim sitemi ile performans yönetim sisteminin entegrasyonuna önemli katkı yapmaktadır. Muhasebe sistemine maliyet muhasebesi unsurlarının da eklenmesi halinde PEB'e ilişkin maliyet bilgilerinin daha doğru bir şekilde elde edilmesi mümkün olacaktır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile birlikte uygulanmaya başlanmış olan ABS'nin tüm unsurlarıyla birlikte hayata geçirilmesi ve tüm kamuya yaygınlaştırılması PEB uygulamasına büyük kolaylıklar sağlayacaktır.
- Kamu yönetiminde görevli olan kişi ve kurumların PEB'i benimsemeleri ve elde edilen bilgilerin kullanılabilmesi gerekmektedir. Bunun için ise performansa dayalı ödül veya ceza sisteminin uygulanması gerekmektedir. PEB'in başarısında hayati önem taşıyan bu sistemin bir kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.
- 5018 sayılı kanun ile stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine ilişkin yetki DPT Müsteşarlığı'na verilmiştir. Bütçelerin stratejik planlarda belirlenen performans

göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile PEB'e ilişkin diğer hususları belirleme yetkisi ise Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bu iki kurumun yapacakları düzenlemelerin uyumlu olması PEB'in başarısında doğrudan etkili olacaktır. Bu nedenle ya bu yetkilerin tek kurumda toplanması ya da bu iki kurum arasında daha iyi bir koordinasyonun sağlanması gerekmektedir. Aksi taktirde PEB'in uygulanmasında zaman kaybedilebilir ve sağlıklı bir yapı kurulamayabilir.

- Kurumlara bütçe harcama sürecinde daha fazla esneklik tanınması gerekmektedir. Çünkü performans artışının sağlanması için kurumların ellerindeki kaynakları istedikleri şekilde kullanabilmeleri gerekmektedir.
- Denetim siteminin güçlendirilmesi ve denetime daha fazla önem verilmesi gerekmektedir. PEB sisteminin oturması ve bu süreçte üretilen performans bilgilerinin doğruluğunun teyit edilmesi ile objektif ve sistematik bir performans değerlendirmesinin yapılabilmesi açısından kurumlarda iç denetim sisteminin oluşturulması ve iç denetçilerin görevlendirilmesi gereklidir. Aynı şekilde Sayıştay'ın performans denetimine yönelik standartları oluşturması, rehberleri hazırlaması ve performans denetimine başlaması sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesi açısından zaruridir. PEB'e geçişin sağlıklı olması ve sistemin geliştirilmesi, iç ve dış denetim organlarının tarafsız değerlendirilmeleriyle mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

Abid, Naimatullah. "Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım", (Çev. Derya Kubalı) **Sayıştay Dergisi,** Sayı 29 (1998).

Akal, Zühal. **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi.** Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, 3. Basım, 1998.

Aktan, Coşkun Can. "Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri", Coşkun Can Aktan (der.), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme.** Ankara: Seçkin Yayınları, 2006.

Alt, James E. ve David Dreyer Lassen. "Fiscal Transparency, Political Parties, and Debt in OECD Countries", **Economic Policy Research Unit Working Paper,** No. 03-02 (2005).

Amaratunga, Dilanthi ve David Baldry. "Moving from Performance Measurement to Performance Management", **Facilities,** Vol. 20, No. 5/6 (2002), ss. 217-223.

Aral, Cem Suat. **Performans Ölçümü: Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler.** Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 19, 2001.

Arın, Tülay. "Parlamenter Bütçe Denetimi-Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma", İstanbul, **TESEV Seminer Metni,** 1999.

Arslan, Ahmet. "Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Yapısı ve İşleyişi", Coşkun Can Aktan (der.), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme,** Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006.

Arslan, Murat. "Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi,** Sayı 54 (2004), s. 3-36.

ASSOSAI (Asya Sayıştaylar Birliği). **Performans Denetim Rehberi.** (Çev. Sacit Yörüker ve Baran Özeren), Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 24, 2001

Ateş, Hamza ve Dilek Çetin. "Kamuda Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçe", M. Acar ve H. Özgür (der.), **Çağdaş Kamu Yönetimi II.** Ankara: Nobel Yayım Dağıtım, 2004.

Atiyas, İzak ve Şerif Sayın. "Kamu Maliyesinde Saydamlık," **TESEV Yayınları,** 04.08.2006 <http://www. tesev.org.tr/dosyalar/dl_kamu_maliye.php> .

Auditor General Alberta. "Government Accountibility", **Auditor General of Alberta Documents.** (1997), 31.07.2006 <http://www.oag.ab.ca/files/oag/Gov _ accountability.pdf>.

Australian National Audit Office. **Evaluation and Performance Audit.** Canberra Evaluation Forum, 2006.

Axelrod, Donald. "Module 5: Performance Budgeting. An Overview For Workshop Participants", 22.11.2006 <http://www.finance.gov. ab.ca/publications/ measuring/results_oriented/ module5_overview.pdf>.

Blöndal, Jon R. ve Jens Kromann Kristensen. "Budgeting in the Netherlands", **OECD Journal on Budgeting,** Vol. 1, No. 3 (2002), ss. 43-80.

Boex, Jameson, Jorge Martınez-Vazquez ve Robert McNab. "Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler ile Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler", (Çev. Ayşe Günay ve Ersan Öz) **Maliye Dergisi,** Sayı: 138 (2001).

BÜMKO. "Analitik Bütçe Sınıflandırması", 10.12.2006<http://www. bumko. gov.tr / proje/ABS/abs giris.htm>.

BÜMKO, "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Bütçe Hazırlama Süreci",12.12.2007<http://www.bumko.gov.tr /TR//Tempdosyalar/ butce_hazirlama_takvimi.pdf>.

BÜMKO "2004 Yılı Mali Programı ve Mali Yılı Makro Çerçeve Kararı", (2004), 15.10.2007 <http://www.bumko.gov.tr>.

Caiden, Naomi. "Public Service Professionalism for Perfromance Measurement and Evaluation", **Public Budgeting & Finance,** Vol. 18, Issue 2 (1998), ss. 53-69.

Citizen Driven Government Perfromance. "A Brıef Guıde For Performance Measurement In Local Government," 12.05.2006 <http://andromeda. rutgers. edu/~ncpp/cdgp/teac hing/biref-manual.pdf>.

Coşkun, Arife. "Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi", **Cumhuriyet'in 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu,** 1998, ss. 85-107.

Coşkun, Arife. "Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması", **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu,** Antalya, 2000, ss. 267-298.

Coşkun, Arife ve Levent Karabeyli. "Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi", **XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu,** Antalya, 199, ss. 1-21.

Coşkun, Gülay. **Devlet Bütçesi.** Ankara: Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, 2000.

Curristine, Teresa. "Performance Information in the Budget Process: Results of the OECD Questionnaire", **OECD Journal on Budgeting,** Vol. 5, No. 2 (2005), ss. 87-131.

Çevik, Savaş. **Türk Bütçe Sistemlerinde Denetim: Geleneksel Denetimden Performans Denetimine.** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.

Demirbaş, Tolga. **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması.** Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 17, 2001.

Demirkaya, Hülya. **Performans Ölçüm Rehberi.** Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 7, 2000.

Diamond, Jack. **From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies.** IMF Working Paper WP/03/169, Fiscal Affairs Department, 2003.

Dikeç, Üstün. "Türk Bütçe Sisteminde Yeni Bir Uygulama Analitik Bütçe Sınıflandırması", **Çankaya Üniversitesi Gündem,** Sayı 19 (2004), ss. 19-21.

DPT. "Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu", DPT Yayınları, Ankara, (2003) 10.04.2006 <http://www.dpt.gov.tr/sp/documents/Sp-Kilavuz.pdf>.

DPT. "Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu 2. Sürüm", DPT Yayınları, Ankara, 10.04.2006 <http://www.sp.gov.tr/documents/Sp-Kilavuz2.pdf>.

Eker, Aytaç, Temel Gürdal ve Cahit Şanver. **Analitik Bütçe Sistemi ve Yerel Yönetimlerde Uygulanması,** Ankara: Deniz Yıldızı Matbaacılık, 2006.

Erüz, Ertan. "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme", **XX. Türkiye Maliye Sempozyumu,** Pamukkale, 2005, ss. 61-74.

Erüz Ertan, "5018 Sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme", Coşkun Can Aktan (der.) Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006, s. 227-235.

Falay, Nihat. **Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemleri.** İstanbul: Edebiyat Fakültesi Basımevi, İÜ Yayın No: 3480, 1987.

Falay, Nihat. "Denetim/Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay", **Sayıştay Dergisi,** Sayı 25 (1997), ss. 18-29.

Falay, Nihat. "Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü", **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu,** Antalya, 2000, ss. 377-410.

Friedman, Mark. "A Guide to Developing and Using Performance Measures in Results-based Budgeting", (1997) 22.07.2006 http://www. financeproject.org/ Publications/measures.html.

GAO. **Executive Guide: Effectively Implementing the Government Perfromance and Results Act.** Washington D.C., United States General Accounting Office, Comptroller General of the United States, GAO/GGD-96-118, 1996.

GAO. **Performance Budgeting: Past Initiatives Offer Insights for GPRA Implementation.** Washington D.C., United States General Accounting Office, Accounting and Information Management Division, GAO/AIMD-97-46, 1997.

GAO. **Status of Achieving Outcomes and Addressing Major Management Challenges.** Washington D.C., United States General Accounting Office, Department of Defence, GAO-01-783, 2001.

GAO. **Government Auditing Standards-2003 Revision.** Washington D.C., United States General Accounting Office, Comptroller General of the United States, GAO-03-673G, 2003.

Gedikli, Bülent. **Kamu Harcama Yönetiminde Kalite.** Ankara: CÇ. Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, 2001.

Government of Tasmania. **Performance Information for Management for Accountability Purposes.** Department of Traesury and Finance Publication, 1997.

Gören, İhsan. "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Denetim", Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminer Metni, (1999) 24.08.2006, <http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_denetim_metin_ teblig1.php>.

Gören, İhsan. "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi", **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu,** Antalya, 2000, ss. 227-266.

Gülen, Fikret. "Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim Bağlamında Bağımsız Kurullar", 18.01.2007 <http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_f_gulen _hesap_verme.doc>.

Gürdal, Temel ve diğerleri. **Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, Denetim ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları.** Ankara: Deniz Yıldızı Matbaacılık, 2006.

Helvacı, Akif. "Performans Yönetimi Sürecinde Performans Değerlendirmenin Önemi", **Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi,** Cilt 35, Sayı 1-2 (2002), ss. 155-169.

HM Treasury. "Choosing the Right FABRIC- A Framework for Performance Information", (2001) 03.02.2006, http://www.hmtreasury.gov.uk /media/ EDE/5E/229.pdf.

Hager, Greg, Alice Hobson ve Ginny Wilson. **Performance-Based Budgeting: Concepts and Examples.** Research Report No: 302, Program Review and Investigation Committee, Frankfort, Kentucky, 2001.

INTOSAI. **Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts.** Secretary General of INTOSAI, 1997.

INTOSAI. **Code of Ethics and Auditing Standards.** Auditing Standards Committee, Stockholm, 2001.

INTOSAI. **Implementation Guidelines for Performance Auiditing.** Auditing Standards Committee, Stockholm, 2004.

Işık, Hüseyin. "Amacı, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme", **Bütçe Dünyası,** Cilt 2, Sayı 17 (2004), ss. 20-27.

İSPDE. **İsveç Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı.** Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 16, 2001.

Kalmış, Halis. "Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ve Türkiye'de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları", Nihat Falay, Mehmet Şahin ve Ahmet Kesik (der.), **Kamu Maliyesine Yeni Bakış,** Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006.

Karabacak, Serkan. "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği", Devlet Planlama Teşkilatı, (1999) 06.02.2007, <http:// ekutup. dpt.gov.tr/kamumali/karabacs /isvec. doc>.

Karaarslan, Erkan. "Kamu Mali Yönetimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi", **Maliye Dergisi,** Sayı 140 (2002), ss. 58-75.

Kaya, Safiye ve Cem Suat Aral. **Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri,** Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 11, 2000.

Kesik, Ahmet. "Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği", **XX. Türkiye Maliye Sempozyumu,** Pamukkale, 2005; ss. 43-60.

Khan, Muhammad Arkam. "Performans Denetiminin Esasları", **Sayıştay Dergisi,** Sayı 27 (1997), ss. 64-94.

Kızıltaş, Emine. "Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi", **Bütçe Dünyası,** Sayı 16 (2003), ss. 13-18.

Kirmanoğlu, Hülya ve Murat Çak. "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü", **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu,** Antalya, 2000.

Koçdemir, Mehmet. "Yeniden Düzenlemeler ve Uluslararası Tanımlarıyla Mali Denetim ve Performans Denetimi", **Mali Kılavuz,** Sayı 24 (2004), ss. 142-149.

Kong, Dongsung. "Performance-Based Budgeting: The U.S. Experience", **Public Organization Review,** Vol. 5, Issue 2 (2005), ss. 91-107.

Kong, Dongsung ve Constantine P. Danopoulos. "Performance-Based Management/ Budgeting: Toward Participatory and Transparent Governance", **6th Global Forum on Reinventing Government,** Seoul, 2005.

Kristensen, Jens Kromann, Walter S. Groszyk ve Bernd Bühler. "Outcome-focused Management and Budgeting", **OECD Journal on Budgeting,** Vol. 1, No. 4 (2002), s. 7-34.

Kubalı, Derya. **Performans Denetimi: Kavram ve İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar.** Ankara, Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, No. 11, 1998.

Kubalı, Derya. "Performans Denetimi", **Amme İdaresi Dergisi,** Cilt 32, Sayı 1 (1999), ss. 31-62.

Lu, Haoran. "Performance Budgeting Resuscitated: Why is it Stil Inviable", **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management,** Vol. 10, Issue 2 (1998), ss. 151-172.

Melkers, Julia ve Katherine Willoughby. "The States of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in 47 out of 50", **Public Administration Review,** Vol. 58, No. 1 (1998), ss. 66-73.

Melkers, Julia ve Katherine Willoughby. "Budgeters' Views of State Performance-Budgeting Systems: Distictions across Branches", **Public Administration Review,** Vol. 61, No. 1 (2001), ss.54-64.

MGM. "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına", T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 22.12.2006a <http://www.muhasebat.gov.tr/yayin/docs/Dev_Muh_Reform. doc>.

MGM. "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları," T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 22.12.2006b <http:// www. muhasebat.gov.tr/yayin/docs/Pil ot_Uyg_Sonuc.doc>.

Mutluer, Kamil, Öner Erdoğan ve Ahmet Kesik. **Bütçe Hukuku.** İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005.

Nangır, Esin. "OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçe Uygulamaları", Coşkun Can Aktan (der.), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme,** Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006.

OECD Policy Brief. "Public Sector Modernisation: Governing for Performance", **OECD Observer,** October (2004), s.1-8.

OMB. "Section 210 Preparing and Submitting a Strategic Plan", **Circular No. A-11 Preparation,** Submission, and Execution of the Budget, 2006.

OMB. "Government Performance Results Act of 1993 - Section 3. Strategic Planning", 12.01.2007, http://www.whitehouse.gov/omb/mgmtgpra/gplaw2m.html#h3

OPPAGA (The Office of Program Policy Analysis & Government Accountability). **Performance-Based Program Budgeting in Context: History and Comparison,** Report 96-77A, The Florida Legislature, 1997.

Oral, Esin. "Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme", Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, (2005) 10.08.2006 <http://www.bumko.gov.tr/Yayinlar/arastirmarapor/Eoral. pdf>.

Özer, Hüseyin. "Performans Denetimi", **Sayıştay Dergisi,** Sayı 7 (1992), ss. 30-40.

Özyıldız, M. Hakan. "Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe", **Hazine Dergisi,** Sayı 13 (2000), ss. 77-87.

PEBR. **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi-Pilot Kurumlar İçin Taslak,** Ankara, TC. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004.

PUMA. **Integrating Financial Management and Performance Management.** OECD Public Management Committee, PUMA/SBO(99)4/FINAL, 1999.

Robinson, Marc and Jim Brumby Marc Robinson ve Jim Brumby. **Does Performance Budgeting Work,** IMF Working Paper WP/05/210, Fiscal Affairs Department, 2005.

Şentürk, Hulusi. "Belediyeler İçin Performans Yönetim Rehberi", 31.07.2006 <http://www.pendik.bel.tr/documents/custom/PERFORMANS%20YÖNETİMİ%20REHBERİ.pdf>.

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe.** Genişletilmiş Ankara: Gazi Kitabevi, 11. Baskı, 2003.

Shick, Allen. "The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come but Whose Implementation Has Not", **OECD Journal on Budgeting,** Vol. 3, No.2 (2003), ss. 71-104.

SP. "Performans Esaslı Bütçeleme-Pilot Uygulamaları", 05.05.2007 <http://www.sp.gov.tr<.

Tekin, Ahmet. "OECD Üyesi Ülkelerde Performans Denetiminin Gelişimi", **Yerel Yönetim ve Denetim,** Cilt 3, Sayı 11 (1998), ss. 13-30.

Tosun, Ertan. "Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı", **Bütçe Dünyası Dergisi,** Sayı 19 (2004), ss. 3-14.

Tüğen, Kamil ve Ahmet Özen. "Çok Yıllı (Orta Vadeli) Bütçeleme Sistemi ve Uygulamaları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 6, Sayı 3 (2004), ss. 113-136.

Tüğen, Kamil. **Devlet Bütçesi.** İzmir: Bassaray Matbaası, 4. Baskı, 2005.

Ulusoy, Necati. "Performans Denetimi", **Mali Kılavuz,** Sayı 17 (2002), ss. 30-37.

Ünal, Mesut ve Gülşah Yalçın. "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Performans Denetimi", **Mali Hukuk,** Ocak-Şubat (2006), ss. 1-9.

White House. "Government Performance Results Act of 1993", 12.01.2007 <http://www.whitehouse.gov/omb/mgmt-gpra/gplaw2m.html#h1>.

World Bank. **Public Expenditure Management Handbook,** World Bank Washington D.C., 1998.

Yenice, Ebru. "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", **Sayıştay Dergisi,** Sayı 61 (2006a), ss. 57-68.

Yenice, Ebru. "Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması", Coşkun Can Aktan (Der.), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme.** Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006b.

Yenice, Ebru. "Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi", **Maliye Dergisi,** Sayı 150 (2006c), ss. 122-132.

Yılmaz, Hakan. **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Yeni Zelanda Örneği,** Ankara, DPT Yayınları, 1999.

Yörüker, Sacit ve diğerleri. **Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu**. Ankara, TC Sayıştay Bakanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 28, 2003.

Yüksek Denetleme Kurumu. "British Columbia Genel Denetçilik Kurumu Performans Denetimi Kılavuzu," 12.01.2006 <http://www.ydk.gov.tr/ performans_denetim/performans_denetim_.htm#_Toc6207173>.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.06.2006 <http://www.muhasebat.gov.tr/ mevzuat/kanun /index.

GCRIS