

KAMUDA HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN ARACI OLARAK PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

Ahmet TANER*

ÖZET

Devletin artan fonksiyonları karşısında kıt olan kamu kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu kullanma gerekliliği kamu bütçe sisteminde performans esaslı bütçeleme gibi çıktı odaklı modellerin ön plana çıkmasını sağlamıştır. Girdilere dayanan geleneksel bütçe sisteminden farklı olarak, performans esaslı bütçe lemede çıktı lara odaklanması nedeniyle, bu model etkili kaynak kullanımının temel araçlarından biri olarak görülmektedir. Kamu mali sistemimize 5018 sayılı Kanunla giren performans esaslı bütçeleme nin temel amacı, kamuda mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması ve etkin kaynak kullanımının gerçekleştirilmesidir. Performans esaslı bütçelemeden beklenen sonuçların alınabilmesinde yasal ve kurumsal alt yapıyla birlikte etkin performans bilgi sistemlerine gereksinim bulunmaktadır. Bu makalede, bütçe sistemindeki değişimin kamuda hesap verme sorumluluğuna ve dış denetime etkileri ele alınarak, etkin bir bütçe denetiminin gerekleri üzerinde durulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Performans Bütçe Sistemi, Sonuç Odaklı Bütçe, Hesap Verme Sorumluluğu, Dış Denetim.

PERFORMANCE-BASED BUDGETING AS A TOOL FOR ACCOUNTABILITY IN THE PUBLIC SECTOR

ABSTRACT

The need for efficient, effective and economic use of scarce public resources in the face of increasing functions of the State has directed the focus on output-oriented models such as performance-based budgeting in the public budget system. Unlike the traditional input oriented budget system, outputs are the focus in performance-based budgeting, which is why this model is considered as one of the primary tools of effective resource utilization. The fundamental objective of performance-based budgeting, which was introduced in our system of public financial management through the Law No. 5018, is to ensure financial transparency and accountability as well as effective use of resources. In order to achieve results expected from performance-based budgeting, in addition to legal and institutional infrastructure, effective performance information systems are needed. This article deals with the effects of change in the budget system

* Dr., Sayıştay Başkanetçisi

on accountability and external audit and elaborates on the requirements of an effective budgetary audit.

Keywords: Performance budget system, outcomes-focused budget, public accountability, external audit.

GİRİŞ

Dünyada olduğu gibi ülkemizde de kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması çabalarının arkasında, toplumsal taleplere bağlı olarak sürekli artan kamu harcamalarının kamu maliyesi üzerinde yarattığı baskının azaltılarak mali disiplinin sağlanması, kaynak kullanımında etkinliğin gerçekleştirilmesi ve bütçe sisteminin etkin hesap verme mekanizmalarıyla güçlendirilmesi gibi etkenlerin olduğu görülmektedir. Özellikle, kamu hizmet sunumunda etkinlik temelli yaklaşımların geçerlilik kazanmaya başlaması, toplumun şeffaflık ve hesap verebilirliğe karşı artan duyarlılığı, kaynak tahsisinde alternatif modellerin gelişmesi gibi bir dizi faktör de kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerinde sonuç odaklı modellere ilginin artmasını sağlayarak, yeniden yapılanma çalışmalarına yön vermiştir. Kaynakların merkezden dağıtımı ve girdilere dayanan geleneksel bütçeleme anlayışından, yetki ve sorumluluğun alt birimlere dağıtılmasını ve kaynakların yerinden yönetimini öngören çıktı/sonuç odaklı performans esaslı bütçeleme anlayışına geçilmesi, bu arayışların bir sonucu olmuştur.

Kamunun ekonomi içinde artan ağırlığı bütçenin ekonomik bir araç haline gelmesini, dolayısıyla bütçenin ekonomik anlamda analizinin yapılmasını zorunlu hale getirmesine rağmen, geleneksel bütçe sisteminde çıktılarından ziyade girdi ve süreçlere odaklanılması kamu hizmetlerinin sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesine imkan vermediğinden, kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri tam olarak hayata geçirilememiştir. Geleneksel bütçe sistemlerinin taşıdığı bu eksiklikler, kamu hizmetlerinde etkinliğe odaklanarak hizmetlerde ortaya çıkan değişim ve gelişimi izleyecek ve bunları kontrol edecek, böylece kamu kaynaklarının kullanımında hesap verebilirliği güçlendirecek sonuç odaklı bütçe sistemlerine geçişi hızlandırmıştır (Mutluer vd., 2007: 126).

Kamu mali yönetim sistemimize yönelik eleştiriler temelde bütçe eksenli olmuştur. Özellikle bütçe sisteminin politika-plan-bütçe ilişkisini kurmada yetersiz olması, stratejik yönetim anlayışı çerçevesinde bir

planlamanın kamu idarelerinde hayata geçirilememiş olması, yine kamu idarelerinde görev tanımlarının açık bir şekilde yapılmaması, bu alandaki temel sıkıntılar olarak sıralanabilir. Ayrıca, bütçe sisteminde denetimin, mevzuat sınırları içerisinde ve mali nitelikli bir denetim olması, kaynakların kamu idarelerine tahsis edildikten sonra bütçe uygulama dönemi sonunda ortaya çıkan etkiler ve sonuçlara ilişkin bir değerlendirme veya denetim yapılmaması, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımının ihmal edilmesi, ödenek tahsis edilirken sadece bir önceki yılın harcamasının dikkate alınması, yönetsel sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanmaması da diğer sıkıntılar olarak değerlendirilebilir (Mutluer vd. 2005: 124).

Kamu bütçe sistemindeki bu aksaklıkların giderilmesi amacıyla, 5018 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren performans esaslı bütçelemenin temel amacı kamuda mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması ve etkin kaynak kullanımının gerçekleştirilmesidir. Performans esaslı bütçelemenin odağında yer alan kavram etkinlik olmakla beraber, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımıyla ilgili sorumluluk mekanizmaları öngörmesi sebebiyle, bu bütçe sisteminde, bütçenin hesap verme veya denetim fonksiyonunun da en az etkinlik kadar önem kazandığını söylemek mümkündür. Bütçe denetiminin kamu kaynaklarının ortaya çıkardığı sonuç veya hizmetler yerine kamusal faaliyetlere tahsis edilen ödenekler üzerinden gerçekleştiği klasik bütçe sistemine yöneltilen temel eleştirilerden birisi, kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının gereklerini ortaya koymada başarısız olduğu, kurumların faaliyetlerinin geliştirilmesi, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılması konusunda objektif değerlendirmeler sunmadığı yönünde idi. Oysa, performans esaslı bütçeleme, faaliyetlerin belirlenmiş hedef ve göstergeler ışığında yürütülmesi ve sonuçların da bu hedef ve göstergelere dayalı olarak değerlendirilmesi ilkesine dayanır. Tahsis edilen ödeneklerin hukuka uygunluğuyla birlikte etkin, ekonomik ve verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda kamu idarelerinin yöneticilerine, parlamentoya ve topluma güvence verecek uygun araçlar taşınması, performans esaslı bütçelemenin kamuda hesap verme sorumluluğunun temel araçlarından biri olarak kabul görmesini sağlamıştır.

Bütçe sistemindeki değişimden kamu mali yönetim sistemi açısından hedeflenen sonuçların alınabilmesi için kamu idarelerinin kurumsal ve yasal olarak bütçe sistemiyle uyumunun sağlanmasına, etkin iç kontrol sistemle-

rine ve bütçe uygulamalarını güvence altına alacak dış denetim mekanizmalarına gereksinim olduğu açıktır. Bu makalede, kamu bütçe sistemindeki değişim sürecinin kamuda hesap verme sorumluluğuna ve dış denetime olan etkisi ele alınarak, performans esaslı bütçelemede hedeflenen etkinlik düzeyine ulaşılması açısından dış denetime düşen rollerin neler olduğu ve bütçe denetiminin önünde yasal ve kurumsal ne tür engeller bulunduğu üzerinde durulacaktır.

1. KAMU YÖNETİMİNDE YENİDEN YAPILANMA ARAYIŞLARI VE KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNE ETKİLERİ

Dünyada küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki ilerlemenin yön verdiği değişim süreci, ekonomik, siyasi ve kültürel tüm yapıları olduğu gibi devletin yapı ve işlevlerinde, yönetim modelleri ve anlayışlarında da köklü bir dönüşüm yaşanmasına neden olmaktadır. En somut şekilde devletin örgütsel yapısı ve işlevlerinde kendini gösteren bu dönüşümde, kamusal mal ve hizmetlere yönelik toplumsal taleplerdeki değişimin neden olduğu yeniden yapılanma veya reform ihtiyaçlarının itici bir unsur olduğu görülmektedir. 20. yüzyılın ilk çeyreğinden itibaren devletin, iktisadi ve sosyal alanda sınırlı görevler üstlendiği minimal bir yapıdan sosyo ekonomik alanda aktif görevler üstlendiği ve refah devleti uygulamalarının ağırlık kazandığı bir yapıya dönüşümü, kamu harcamalarının ekonomideki payının giderek artmasına neden olmuştur. Kamu harcamalarındaki genişlemenin zamanla hantallığı beraberinde getirmesi ve yeni krizleri tetiklemesi, minimal devlet anlayışına geçiş çabalarını yeniden ön plana çıkarmıştır. Kamuya daha çok koordinatör ya da hakem rolü yükleyen yaklaşımların taşıdığı zaafiyetler dikkate alınarak, alternatif bir model olarak güçlü ama hantal olmayan bir kamu yönetimine odaklanan “yeni kamu yönetimi” yaklaşımı geliştirilmiştir (Akyel ve Köse, 2010: 10).

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma arayışlarını zorlayan bir diğer unsur çok hızlı bir şekilde yaşanan değişim ve dönüşüm karşısında, rasyonalite ve yasallık üzerine temellenen Weberyen bürokrasi bağlamında şekillenen geleneksel bürokratik paradigmanın verimsiz ve etkisiz kalmasıdır. Değişen ve farklılaşan toplumsal talepleri karşılamada yeterli olmayan geleneksel bürokratik yaklaşımın yöntem ve araçları geçerliliğini önemli ölçüde yitirmesi ile ön plana çıkan ve “yönetişim” olarak da kavramsallaştırılan yeni yönetim anlayışı, katı bir hiyerarşiye ve kapalı bürokratik yapıya sahip bir yönetimden, katılımcılığın, şeffaflığın, hesap verebilirliğin, vatandaş

odaklılığın, çok aktörlülüğün, stratejik bakışın, sürekli gelişmenin, etkinlik ve verimlilik ilkelerinin geçerli olduğu (Parlak ve Sobacı, 2010: 325) bir yönetim anlayışına geçişi nitelemektedir.

Dördüncü etken, sarf etme yerine maliyet kısıtlamasına, yani kaynak kullanımında disipline ve ekonomik tutumluluğa vurgu yapılmaya başlanmasıdır. Bu bağlamda rekabeti artırıcı girişimlere yer verilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Sonucu olarak ise “süreçlere odaklı bir yönetimden” “sonuçlara odaklanan bir yönetim” anlayışına geçilmiştir. Böylece kamu örgütlerinin ürettikleri mal ve hizmetlere ve bunlardan elde edilen verimliliğe göre değerlendirilmesi benimsenmiştir (Güzelsarı, 2004: 94).

Devletin işlevlerindeki değişim, kamu yönetiminin genel kurumsal yapısını etkilediği gibi, mali yönetim ve kontrol sistemlerinde de yeniden yapılanma arayışlarına yön vermiş, kamu mali yönetim sistemleri ciddi bir dönüşüm sürecine girmiştir. Zira, tarihsel süreçte kamunun rolünde kimi değişiklikler yaşansa da, kamu harcamaları her dönemde artış trendini sürdürmüştür. Hızla değişen şartlar ve anlayışların da etkisiyle, insanların kamusal hizmetlerden beklentilerinin değişerek, nicel ölçütlerden, kolaylık, hız ve en önemlisi kalite gibi nitel ölçütlere kayması, kamu mali yönetim sistemlerindeki reform arayışlarını hızlandıran bir etken olmuştur (Dinçer ve Yılmaz, 2003: 23). Sınırlı kamu kaynakları ile artan kamu hizmet talebinin yarattığı ikilemin çözümü ise stratejik yönetim ve stratejik planlama gibi daha çok özel sektörde geçerli olan performans yönetim tekniklerinin kamuya aktarılmasında bulunmuştur.

Devletin artan fonksiyonları karşısında kısıt olan kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılması zorunluluğunun öne çıkması ve bu kaynakları kullananların hesap verme sorumluluklarının güçlendirilmesi, geleneksel düzenlilik denetimlerinin yetersiz kalmasına yol açmış ve denetimin yeni bakış açılarıyla, yeni yöntem ve tekniklerle gerçekleştirilmesini zorunlu kılmıştır. Denetimde yeni dönemin ihtiyaçlarına yanıt verecek bir strateji olarak, işlem ve süreçlerde yapılan hata ve usulsüzlükleri tespiti dayalı denetim yaklaşımı yerine hata ve usulsüzlüklerin tespitinin yanı sıra süreçlerin iyileştirilmesine ve çıktılarla birlikte elde edilen sonuçların geliştirilmesine odaklanan yeni metodolojiler geliştirilmesi benimsenmiştir (Akyel ve Köse, 2010: 10). Yönetimden yönetişime doğru nasıl bir değişim yaşanmışsa kamu mali kontrol sistemlerinde de denetimden denetişime

doğru bir dönüşüm yaşandığına tanıklık edilmektedir. Böylece denetim, kamu mali yönetim sisteminin ayrılmaz bir unsuru, kamu sektörünün performansının iyileştirilmesi ve risk yönetiminin yerleştirilmesi bakımından da işlevsel bir araç olarak görülmeye başlanmıştır (Mutluer vd., 2007: 351). Kamu mali sistemlerinin geldiği noktada, kamu kurum ve kuruluşlarının gelir ve giderlerine ilişkin tekil işlemlerin mevzuata uygunluğunun ve mali tabloların doğruluğunun tespiti kadar, bu mali işlem ve hesapları üreten sistemlerin ve mekanizmaların rasyonelliği ile bunların verimli ve etkili bir biçimde işlemediklerinin saptanması da, kamu denetiminin temel uğraş alanı haline gelmiştir (Maliye Bakanlığı, 2004: 72).

2. KAMU BÜTÇE SİSTEMİNDE ÇAĞDAŞ EĞİMLER VE KAMU MALİ SİSTEMİMİZE YANSIMALARI

20. yüzyılın ilk yarısında, refah devleti uygulamalarıyla birlikte kamu harcamalarının çeşit ve niceliğinde yaşanan artış, kamu mali yönetim sistemlerini yapısal ve işlevsel açıdan bir yapılanma süreciyle karşı karşıya bırakmıştır. Bu süreçte geleneksel bütçeleme ve harcama yönetiminin kalkınma anlayışına hizmet etmede yetersiz kalması, sınırlı kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanımını sağlayacak rasyonel araç ve mekanizmalara olan gereksinimi de artırmıştır. Bu gelişmelere bağlı olarak “hedeflenen etkinlik düzeyine ulaşılabilmesi açısından devletin, kamu ekonomisinin temel değişkenleri olan kamu gelir ve kamu giderlerinin hacim ve bileşimlerini ekonomik görevlerine göre yeniden düzenleme zorunluluğu bütçe anlayışında ve dolayısıyla bütçe sistemlerinde de çağdaş yaklaşımlara yönelmeyi kaçınılmaz kılmıştır” (Demircan, 2006: 51).

2.1. Performans Esaslı Bütçe Sistemi

Kamu mali yönetimi alanında yaşanan hızlı değişim ve dönüşüm sürecinin kamu bütçeleri üzerinde en büyük etkisi, girdi odaklı bütçeleme anlayışından performans bütçe sistemi gibi çıktı/sonuç odaklı bütçe modellerine geçilmesiyle yaşanmıştır. Performans yönetim tekniklerinin kamuda geçerlilik kazanmasını içeren bu dönüşümle birlikte, kaynak dağılımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanması, kamu kaynaklarıyla ulaşılmak istenen hedefler arasında ilişki kurulması kamu mali sistemlerinin ulaşmak istedikleri öncelikli hedeflerden birisi haline gelmiştir. Geleneksel bütçe sisteminin çağdaş kamu mali yönetimin gereklerini karşılayamaması, kamu hizmetlerini

çıkıti esasına göre değerlendirecek performans bütçe, program bütçe, planlama-programlama-bütçeleme sistemi gibi alternatif bütçe sistemlerinin gelişiminde etkili olmuştur (Aktan ve Tüğen, 2006: 2008).

Performans esaslı bütçe sisteminin farklı bir versiyonunu oluşturan planlama-programlama-bütçeleme sistemi, daha çok 1960 ve 1970’li yıllarda uygulama alanı bulan bir model olarak, kamu hizmetlerinin önceden belirlenmiş plan ve programlara göre yerine getirilmesini ve bu çerçevede kamu hizmetlerinin maliyetlendirilmesini, etkinliğin sağlanması bakımından önceliklerin belirlenmesini öngörmektedir (Candan, 2007: 57-58). Bu bütçe sistemi, performans bütçedeki etkinliği ölçmenin yanı sıra hizmet planlaması da yapmakta, yani amaçlanan programları gerçekleştirecek alternatif faaliyetler arasında kamu kesiminde kaynakları en etkin şekilde kullanacak olanı seçmektedir. Kısaca performans bütçe her bir kamu hizmetinin etkinliğini hedeflerken, program bütçede hizmeti gerçekleştirecek en uygun faaliyet (proje) planlanmakta ve bu hedefe ne derecede ulaşıldığı araştırılmaktadır (Akyel ve Köse, 2010: 16).

1990’lı yıllarda başta Amerika olmak üzere pek çok gelişmiş ülkenin mali yönetim ve bütçeleme sistemlerinde önemli yapısal değişikliklere gitmesi, program bütçe sistemine alternatif olarak performans esaslı bütçe sisteminin tekrar önem kazanmasını sağlamıştır. Bu kapsamda, 1980’li yılların sonlarında Yeni Zelanda ve Avustralya, 1990’lı yıllarda İsveç, Amerika Birleşik Devletleri, Finlandiya, İngiltere, Danimarka, Hollanda, Kanada ve Fransa, 2000’li yılların başlarında ise Avusturya, İsviçre ve Almanya performans esaslı bütçelemeye geçen ülkeler olmuşlardır (OECD, 2004: 4).

Performans esaslı bütçeleme, kamu hizmetlerine ödenek tahsisi yapılmadan önce yürütülecek her faaliyet ve projenin maliyetlendirilmesini ve ayrıca yürütülecek her faaliyet ve proje için performans hedefleri oluşturulmasını öngören bir bütçe yönetim sistemidir (Aktan ve Tüğen, 2006: 206; Egelı vd., 2007: 29). Bu yönüyle de sonuçlardan çok, kamu kurumlarının ihtiyaçlarını esas alan, hangi kamu idaresine ne kadar ödenek verileceğine odaklanan geleneksel bütçe sisteminden ayrılır (Mutluer vd., 2007: 410-411). Performans esaslı bütçe modelinde öncelikli olarak kamu idarelerinin ana fonksiyonları ile bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerin belirlenmesi, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsis edilmesi, kaynakların kullanımı sonrasında da

performans ölçümüyle ulaşılmak istenen hedeflere ne derece ulaşıldığının değerlendirilerek, sonuçların raporlanması esastır.

Hükümetin veya kamu idarelerinin ne satın aldığından çok, ne yaptığı veya neyi başardığına odaklanan performans esaslı bütçelemede benzer amaçlara hizmet eden “gider kalemleri aynı programda toplanarak, bu programların maliyet ve faydaları hesaplanır. Böylece kaynak tahsisine ilişkin karar alma sürecindeki performans ölçütlerini kullanmak suretiyle, kamu idarelerine tahsis edilen fonlarla bunların sonuçları veya çıktıları arasında bağ kurulması sağlanır (Robinson and Brumby, 2005: 5). Performans esaslı bütçelemeyi geleneksel bütçe sisteminden ayıran temel özellik de esasen budur. Bu modelin, diğer özellikleri ise şu şekilde sıralanabilir:

- Giderler; maaş, ücretler, satın almalar şeklinde değil, fonksiyon, program faaliyet ve proje şeklinde sınıflandırılır.
- Faaliyet ve projelerin maliyetlemesi yapılır; hesaplar maliyet muhasebesi ilkeleri çerçevesinde ayrıntılı olarak ortaya konulur.
- Fayda maliyet analizi, maliyet etkinlik analizi gibi karar verme tekniklerinden yararlanır.

Performans esaslı bütçe (PEB) modelinde maliyetlere, çıktıları ve sonuçlara önem verilmesi, bütçe artışının kurumlar düzeyinde harcamalardan ziyade çıktıları göre belirlenmesini gerektirdiği gibi, kamu sektöründe de buna uygun bir yapılanmaya gidilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu değişiklikler kamu kurumlarına kaynak kullanımında daha ileri derecede esneklik sağlanması, tahakkuk esaslı muhasebenin yönetim bilgi sistemlerine entegrasyonu, daha sıkı kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi ve hesap verme yükümlülüğünün gelişmiş raporlama sistemleri ile şeffaflık politikaları yoluyla daha da güçlendirilmesi olarak sıralanabilir (Egeli vd., 2007: 29).

PEB sistemiyle ülkelerin genellikle ulaşmak istedikleri amaçları, etkinliği artırmak, bütçe sürecinde karar almayı geliştirmek, şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırmak ve tasarrufu sağlamak olarak ifade etmek mümkündür. Kimi ülkeler bütçe sistemlerinde bu amaçların birini veya ikisini ön planda tutarken kimileri ise tüm amaçları kapsayan bir yaklaşım benimsemiştir. Bu farklılaşmaya paralel olarak, ülkeler tarafından bütçenin dayanağını oluşturan belge türüne göre farklı modellerin geliştirildiği görülmektedir (OECD, 2004: 5; Robinson and Brumby, 2005: 7 vd):

- 1- Stratejik plana dayalı modeller
- 2- Performans sözleşmesine dayalı modeller
- 3- Bütçe formatına dönüştürülmüş modeller

İlk modelde her kamu kurumu orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflerini ortaya koyacak stratejik plan ve bu planın yıllık uygulamasını göstermek üzere de performans planı hazırlamaktadır. Performans planı bütçeye performans bilgisini eklemekte; bütçe uygulaması sonucunda ise yıllık performans raporu hazırlanarak performans dayalı bir hesap verme mekanizması oluşturulmaktadır.

İkinci modelde ise performans bilgileri değişik aşamalarda hazırlanan performans sözleşmeleri ile bütçe uygulamasında yer almaktadır. Bu modelde Bakan ile üst yönetici arasında kamu hizmet sözleşmesi, üst yönetici ile birim yetkilileri arasında ise hizmet sunum sözleşmeleri yapılmakta; bütçe dönemi sonunda ise gerçekleşen performans ile hedeflenen arasındaki ilişkiye göre başarı değerlendirilmektedir. Bu modelin önde gelen uygulayıcıları arasında Yeni Zelanda ve İngiltere gelmektedir.

Üçüncü modelde ise bütçeden ayrı performans belgeleri yer almamakta olup, bütçenin kendisi performans bilgileri ile birlikte ödenek bilgilerinin bir araya getirildiği bir belge haline getirilmekte; kesin hesap belgesi de aynı şekilde uygun olarak hazırlanmaktadır. Bağımsız bir performans raporlamasının yer almadığı bu modele en iyi örnek olarak Hollanda ve Avustralya gösterilebilir (Erüz, 2006: 218-219).

2.2. Kamu Mali Yönetim Sistemimizde Performans Esaslı Bütçeleme

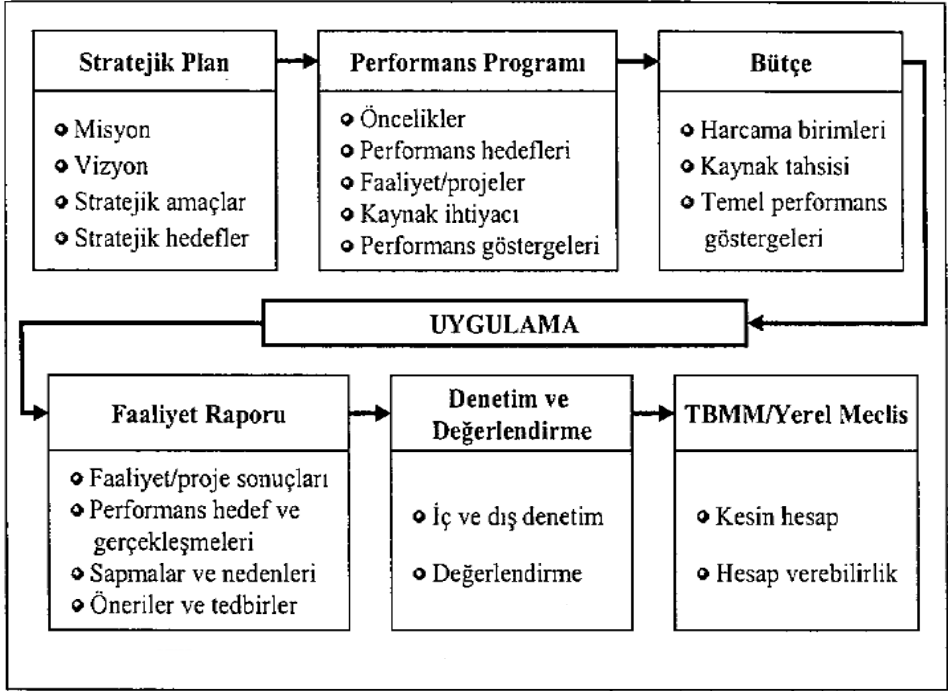
Ülkemizde kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları kapsamında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasına dönük önemli kurumsal ve yapısal reformlar gerçekleştirilmiştir. Özellikle kamu mali sistemimize köklü değişiklikler getiren 5018 sayılı Kanun ile birlikte plan-program-bütçe ilişkisini güçlendirecek mekanizmalar oluşturularak, bütçe hazırlama süreci ile bütçe kapsamı yeniden tanımlanmıştır. Yapılan düzenlemelerle merkezi yönetim bütçe kanunu hazırlama sürecini başlatan ve makro politikalar, ilkeler ve temel ekonomik büyüklükleri içeren Orta Vadeli Program (OVP) ile bütçe gelir-gider tahminlerini ve kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren

Orta Vadeli Mali Planın (OVMP), üç yıllık dönemi kapsayacak şekilde, her yıl hazırlanması hükme bağlanmıştır. Ayrıca, kanunla kamu kaynaklarının etkili bir şekilde elde edilmesi ve verimli kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısı, işleyişi, bütçelerin uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrol yeniden düzenlenmiştir (DPT, 2006c: 18).

Kamu mali sistemimiz için stratejik plana dayalı performans esaslı bütçelemeyi öngören 5018 sayılı Kanununun 9. maddesine göre, kamu idareleri; 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 bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamakla yükümlüdür. Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar.

Kanun, kamu idarelerinin bütçeleme süreçlerini üçlü bir yapı üzerine oturtmaktadır. Bu yapıda, orta ve uzun vadeli stratejik plan ile bu planların yıllık uygulamalarını göstermek ve bütçeye dayanak oluşturmak üzere yıllık performans programı hazırlanması ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının ise performansa dayalı olarak yıllık faaliyet raporu ile raporlanması öngörülmektedir (Erüz, 2006: 222). Buna göre, kamu idareleri, stratejik planlarında yer alan orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflerine, temel ilke ve politikalarına uygun olarak bir mali yılda gerçekleştirecekleri faaliyetleri, performans hedeflerini, kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini performans programında belirledikten sonra, bütçe ile harcama birimlerine kaynak tahsisi yapacak ve temel performans göstergelerini belirleyecektir. İlgili mali yıl sonunda hazırlanacak faaliyet raporu ile ise kullanılan kamu kaynaklarını, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri arasındaki sapmaların nedenleri, kurum ve kuruluşun faaliyetlerine ilişkin bilgiler ve performans bilgileri ortaya konulacaktır. Bu bütçeleme sürecini daha detaylı şekilde aşağıdaki şemada görmek mümkündür:

Şekil 1: Performans Esaslı Bütçeleme Modeli



Kaynak: Erüz (2006: 222)

Performans esaslı bütçeleme sürecinin başlangıç noktasını stratejik planlama oluşturmaktadır. Genel olarak kurumların amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri içeren stratejik planlar kurum bütçelerinin dayanacağı amaç ve hedefleri ortaya koyması, kaynak tahsisine esas olacak ilkeleri belirlemesi, hesap verme sorumluluğuna rehberlik etmesi nedeniyle kamu mali sistemi açısından büyük önem taşımaktadır.

Kamu idarelerinin temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantı kuran performans programları, bütçe dokümanlarında mali bilgilerin yanında, performans bilgilerinin de yer almasını sağlayarak, çıktı ve sonuç odaklı bir bütçeleme anlayışının geçerli olmasını sağlamaktadır (Maliye Bakanlığı, 2009).

Performans esaslı bütçeleme sürecinin son aşamasında ise, kamu idarelerinin yürüttükleri faaliyetler ile bunların sonuçlarına ilişkin olarak düzenledikleri faaliyet raporları yer almaktadır. 5018 sayılı Kanun, üst

yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanmasını ve bunun kamuoyuna açıklanmasını öngörmektedir. İdare faaliyet raporunun, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini de içermesi gerekmektedir.

3. BÜTÇE SİSTEMİNDE DEĞİŞİMİN KAMUDA HESAP VERME SORUMLULUĞUNA ETKİLERİ

Çağdaş demokrasilerin temel özelliklerinden olan hesap verme sorumluluğu, genel anlamıyla, başta hükümet olmak üzere kamu erkini ve buna bağlı yetkileri kullanan kişi veya kurumların kamuoyuna parlamentoya ve diğer yetkili kurum ve mercilere aldıkları kararlar, yürüttükleri faaliyetler ile ilgili izahatta bulunma yükümlülüğünü ifade etmektedir. “Devlet mekanizmasının işleyişinde vatandaşların belirli kurallar altında kamu politikalarıyla ilgili olarak siyasetçilere yetki devretmeleri ve üretilen kamu politikalarını hayata geçirmek için ise politikacılardan bürokratlara doğru yapılan iki tür yetki devrinin varlığından bahsedilebilir. Politikacı ile vatandaş arasındaki yetki devri ilişkisi siyasal sorumlulukla politikacı ile bürokrasi arasındaki ilişki ise yönetsel sorumluluk kavramıyla açıklanmaktadır” (Özer, 2005: 331).

Kamu örgütlerinde geçerli olan yönetsel hesap verebilirliğin temel hedefleri, kamusal yetkilerin hukuka aykırı şekilde kullanımının ve suistimalinin önüne geçilmesi, kamusal kaynakların hukuka ve kamusal değerlere uygun olarak kullanımının güvenceye bağlanması ve yönetim ve kamu işletmeciliği alanında sıkça vurgulanan sürekli öğrenme amacının teşvik edilmesi şeklinde özetlenebilir. Kısaca hesap verebilirliğin amacı, bürokrasilerin vatandaşa daha fazla hesap verebilir kılınmasıyla demokrasinin geliştirilmesidir (Balci, 2003: 199).

Kamu bürokrasisinin tüm alanlarında olduğu gibi, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması ile ilgili tüm süreçlerin başta parlamento olmak üzere ilgili kişi ve kurumlara açık olması, yani saydam bir yapının mevcud-

yeti, etkin bir hesap verme sorumluluğunun temel aracı durumundadır. Şeffaflık, etkin hesap verme sorumluluğunun aracı olduğu gibi, hesap verme sorumluluğu da şeffaf bir yönetimin güvencesidir. Bu nedenle aralarında karşılıklı bir ilişki mevcuttur (Dubnic, 2005: 376-377). Çağdaş kamu yönetimine yön veren temel eğilimlerden olan şeffaflık ve hesap verebilirlik, demokrasinin bir gereği olduğu kadar kamu hizmetlerindeki etkinlik arayışları için de önemli bir referans kaynağı durumundadır.

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik bağlamında, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sürecinde, merkezi yönetim için parlamento, yerel yönetim için yetkili meclis veya kurullarca sağlanan kaynakların nasıl ve ne şekilde kullanıldığına denetimi, dünyada ve ülkemizde kamu mali sisteminin yeniden yapılandırılması çalışmalarının odak noktasını oluşturmaktadır. Mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri üzerine kurulan 5018 sayılı Kanunda her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesinin esas olduğu, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. Kamu mali sistemimizde oluşan bu yeni yapıyla birlikte hesap verme sorumluluğunun çerçevesi genişletilerek kamu kaynaklarının, hukuka uygunluğunun yanında verimli, etkin ve ekonomik olarak kullanılmasını içeren bir sorumluluk mekanizması oluşturulmaya çalışılmıştır.

5018 sayılı Kanunla temel çerçevesi belirlenen hesap verme sorumluluğunun, bütçe sisteminin üzerinde önemli değişiklikleri beraberinde getirdiği görülmektedir. Performansa dayalı bütçe sistemi geleneksel bütçe sisteminden farklı olarak uygunluk denetimi odaklı bir hesap verme sorumluluğu mekanizması yerine çok farklı yönlerde ve işleyişe sahip olan bir mekanizma oluşturmuştur. Bu bütçe tekniğinde geçerli olan sorumluluk biçimlerini üç başlık altında değerlendirmek mümkündür (Ateş ve Çetin, 2004: 269):

- i) Bürokrasinin yürütme organına karşı hesap verme sorumluluğu
- ii) Yürütmenin yasama organına karşı hesap verme sorumluluğu
- iii) Vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu.

5018 sayılı Kanunda, bürokrasinin yürütmeye karşı sahip olduğu hesap verme sorumluluğunun temel çerçevesi kamu idarelerinin başında bulunan üst yöneticilerin, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan bakana karşı sorumlu tutulmalarıyla çizilmiştir. Yürütmeyi temsil eden bakanların yasama organına karşı sahip olduğu sorumluluk ise hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, başbakana ve meclise karşı sorumlu olmaları şeklinde belirlenmiştir. Kamu kaynağını kullanan kişilerin vatandaşa veya topluma karşı hesap verme sorumluluğu ise temelde başta harcama yetkilileri olmak üzere kamu kaynağını kullanmakla sorumlu olan kişilerin hazırlayacakları faaliyet raporları aracılığıyla yürütülen faaliyetler hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesiyle gerçekleştirilmek istenmiştir.

Geleneksel bütçe sistemi amaçlarla maliyetler arasında bir ilişki kurmazken, çağdaş bütçe sistemleri bütçenin yapısını daha rasyonel ilişkiler üzerinde kurarak, aynı zamanda çağdaş denetim için gerekli temeli oluşturmuştur (Akyel ve Köse, 2010: 16). Performans esaslı bütçeleme, girdilerden çok çıktılara, sonuçlara odaklanan özelliği nedeniyle etkin bir hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yasal ve kurumsal çerçeveyi sağlamada geleneksel bütçelemeye göre önemli avantajlara sahip olan bir bütçeleme sistemidir (Arizti vd., 2010: 15). Zira bu bütçeleme sistemi, kamu idarelerinin, kamu ürünleri açısından özel program ve fonksiyonları tanımlayarak, harcamalardan beklenen sonuçların önceden belirlenmesi suretiyle, bu sonuçlara nasıl ve ne ölçüde ulaşıldığının değerlendirilmesine fırsat vererek kamuda etkin bir hesap verebilirliğin önünü açar (Kristensen, 2002: 9).

Performans esaslı bütçeleme sistemi, kamu yönetiminde hedeflere dayalı bir bütçelemeyi performans ölçümü ile sağlam temellere oturttuğundan, kamuoyunun, bütçe sonuçlarından kamu yöneticilerinin taahhüt ettikleri performans hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştiremediklerini izlemesi ve değerlendirmesi mümkün olacaktır (Erüz, 2006: 221).

Performans esaslı bütçelemin etkin bir hesap verme sorumluluğuna yaptığı diğer bir katkı da bütçe sürecini hükümet politikaları, kalkınma plan ve programları, orta vadeli program ve orta vadeli mali plan gibi temel belgelerden başlatmak suretiyle, planlarla ilişkilendirmesidir. Stratejik planlar, klasik bütçe tekniklerinden farklı olarak orta vadeli harcama planlarını içermektedir. Bu tür bir ilişki, performans bütçeyi aynı zamanda, fonksiyonel sınıflandırmaya dayalı program bütçeden de ayıran bir özelliktir (Egeli, vd, 2007: 33). Bu sayede gerek yasama ve yürütme gerekse idareler orta vadeli hedeflerden haberdar olmakta ve harcamaların denetlenmesi bir ölçüde kolaylaşmaktadır. Özellikle 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde kamu bütçe sistemimize yöneltilen temel eleştiri kalkınma planları gibi temel stratejik belgelerle kamu bütçeleri arasındaki bağın kurulmaması nedeniyle, kamu idarelerinin, yürütmeye ve meclise karşı hesap verme sorumluluklarını yeterince yerine getirmediikleri yönünde idi. Bütçe sistemindeki bu aksaklık, 5018 sayılı Kanunun 9. maddesindeki düzenleme ile giderilerek, kamu bütçelerinin ortak makro hedeflere uygun şekilde hazırlanması ve uygulanması güvence altına alınmaya çalışılmıştır.

Kamu harcamaları üzerindeki sürekli ve saydam raporlama sürecinin kamuda mali disiplinin ve hesap verebilirliğin güvencesi durumunda (Sevilla, 2005: 11) olması nedeniyle, 5018 sayılı Kanunda raporlamaya özel önem verildiği görülmektedir. Buna göre, bakanların, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda kamuoyunu bilgilendirmeleri gerekmektedir. Sonuç olarak, performans esaslı bütçelemede stratejik planlar, idare ve birim düzeyinde hazırlanacak olan performans ve faaliyet raporları, mali saydamlığı, dolayısıyla da hesap verebilirliği sağlayacak önemli araçları oluşturmaktadır (Mutluer vd., 2007: 425).

Kapsadığı mali yıl ile ilgili bir raporlama işlevi de bulunan performans bütçenin hem ilgili kamu idaresine beklenen katkıyı sağlayabilmesi hem de bütçe uygulama sonuçlarının dış denetiminin sağlıklı şekilde yapılabilmesi için bütçenin de dayanağı olan stratejik planda i) hedeflerin açık ve anlaşılır biçimde ifade edilmiş olması, ii) hedeflere ulaşmada nasıl bir yol takip edileceğinin planlanması, iii) belirlenen hedeflerin birbiriyle ilişkilendirilmesi ve hedefler arasında çelişki olmaması, iv) elde edilen sonuçlar ile belirlenmiş hedefler arasındaki farkın ortaya konulması, v) yıllar itibarıyla elde edilen

sonuçlar arasında mukayese yapılabilmesi büyük önem taşımaktadır (Ateş ve Çetin, 2004: 268; Sevilla, 2005: 12).

4. PERFORMANS ESASLI BÜTÇE UYGULAMALARININ DIŞ DENETİM BOYUTU

Kamu kaynaklarının dış denetimi, kamuda saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun güvencesi olduğu gibi bütçe hakkının etkin şekilde kullanımının da temel araçlarından birini oluşturmaktadır. Geleneksel bütçe sisteminde, kamu harcamalarının parlamento tarafından etkin şekilde denetimi pek mümkün değil iken, bütçenin dış denetim fonksiyonunun ön planda olduğu performans esaslı bütçelemenin etkin bir parlamento ve kamuoyu denetimi açısından önemli avantajlar taşıdığı söylenebilir. Ancak, kamu mali sistemimizdeki yeniden yapılandırma çabalarının bir parçası olan bu bütçeleme sisteminin tasarımından kaynaklanan sorunlar ve kamu idarelerindeki yapısal eksiklikler gibi etkenler yüzünden performans esaslı bütçelemenin denetim fonksiyonunun henüz kamu mali sistemimizde yeterince işlerlik kazanmadığı görülmektedir.

4.1. Kamu Bütçe Sisteminde Değişimin Dış Denetime Etkileri

Bütçe sisteminin niteliği, kamu hizmetlerine ayrılan kaynakların hangi ölçüte göre tahsis edileceğini belirlediği gibi, bütçe üzerindeki denetim faaliyetlerinin amaç ve işlevini de önemli ölçüde şekillendirmektedir. Geleneksel bütçe sisteminde kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin yasama organınca onaylandığı biçimiyle gerçekleşip gerçekleşmediği temel önceliği oluştururken yani kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik kriterleri açısından değerlendirilmesi mümkün değil iken (Mutluer vd., 2007: 411), performans esaslı bütçelemede kamu kaynaklarının hukuka uygunluğun yanında ekonomik, etkin ve verimli şekilde kullanılması da hedeflenmekte, bütçe üzerindeki denetimin de bu çerçeveye uygun olarak yapılması öngörülmektedir.

Temel amacı kamu kaynaklarının kullanımında saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamak olan performans esaslı bütçeleme, kamu kaynaklarının tahsisi ve kullanımı kadar, bunların sonuçlarının kamu idaresinin başta kendisi olmak üzere kamuoyu ve parlamento gibi taraflarca daha etkin şekilde izlenmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesine de imkan verir. Bu tür bir kontrol veya denetim, kamu kaynaklarını kullanan idare veya hükümetlerin kendi performanslarını görmelerini sağladığından, bütçeyi uygulayanlar açı-

sından yol gösterici bir işlev görürken, kamu kaynaklarının asıl sahibi olan vatandaşların ödedikleri vergilerin nasıl ve ne şekilde kullanıldığını görmelerine imkan tanıyarak da bütçe hakkının etkin şekilde kullanılmasına aracılık eder.

Performans esaslı bütçeleme sistemine geçiş ile birlikte kamu kesiminin denetim kapsamı da gelişmiş, harcamaların yasallık ve maddi doğruluklarının yanı sıra, kamu kesiminin verimlilik ve etkinliği de denetimin ilgi alanına girmiştir. Çağdaş bütçe sistemleri, kamusal kaynakların daha etkin kullanımını amaçladığından, yüksek denetimin kapsamı da bu amaca yönelik olarak yeniden tanımlanmaya başlamıştır (Akyel ve Köse, 2010: 16). 5018 sayılı Kanunda kamu idarelerinin yönetsel ve hesap verme sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerine yapılan vurgu, bütçeler üzerindeki denetimin de buna uygun yapılandırılmasını gerektirmektedir. Ancak bir taraftan yeni bütçe sistemine geçilmesinin önündeki kurumsal ve yapısal eksiklikler, diğer taraftan dış denetim birimi olarak tasarlanan Sayıştay'ın görev ve yetki çerçevesinin yeni kamu mali sistemle uyumsuzluğu gibi etkenler, bütçe üzerinde etkin bir dış denetimin uzun süre gerçekleştirilememesine yol açmıştır.

6085 sayılı Kanun, Sayıştay'ın görev kapsamını ve denetim alanını genişlettiği gibi denetim metodolojisine de önemli yenilikler getirmiştir. Sayıştay denetimini düzenlilik denetimi ve performans denetimi olarak ikiye ayıran 6085 sayılı Kanuna göre, düzenlilik denetimi; a) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, b) Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, c) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir.

Performans denetiminin ise hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği Kanunda hükme bağlanmıştır. 5018 ve 6085 sayılı kanunlarla birlikte dış denetimin hukuka uygunluk odaklı bir yapıdan, mali denetim veya performans denetimi gibi yeni metodolojileri barındıran bir yapıya doğru dönüşümünün, kamu mali kontrol ve denetim sistemimizi çağdaş yaklaşımlara uygun şekilde yapılandırma ihtiyacının bir sonucu olduğu açıktır. Zira, artık yalnızca “yasalara uygunluğu” esas alan bir denetim stratejisi, kamu idarelerindeki münferit nitelikteki hukuka aykırılık-

ların önüne geçse bile, idarenin tüm hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu konusunda güvence vermede yeterli bir yöntem olarak görülmemektedir. Kamu idarelerinin özellikle mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğine odaklanan mali denetim metodolojisinde başta stratejik plan, performans programı mali rapor ve tablolar olmak üzere, bütçe uygulama sonuçlarını içeren faaliyet programları gibi stratejik belgeler temel denetim kaynakları olarak önem kazanmaya başlamıştır.

Buna karşın Sayıştay tarafından daha önce kamu kaynaklarının etkin verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığının tespitine ilişkin olarak yürütülen performans denetiminin amacı ve kapsamı 6085 sayılı Kanunla daraltılarak, idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesiyle sınırlandırılmıştır. Bu düzenlemeyle birlikte, kamu bütçeleri için belirlenen hedef ve ölçütlerin, idarelerin kendi performans ölçümü ve değerlendirmesi için olduğu kadar, dış denetim açısından da temel bir kriter olarak kabul edilmesi öngörülmektedir (Taner, 2011: 153). Ancak, INTOSAI denetim standartlarında da belirtildiği gibi performans denetimi kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve etkin kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymak amacıyla, kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesini içeren bir süreç olması nedeniyle, kurumlarca belirlenen hedef ve göstergelere dayanan bir denetim, kamu kaynaklarının etkin kullanımı konusunda güvence vermede yeterli olamayacağı açıktır. Bu itibarla, uluslararası literatür ve denetim standartları dikkate alındığında, idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere dayanan bu tür bir denetimin “performans denetimi” olarak nitelendirilmesi söz konusu olamayacağından, “performans bilgisinin denetimi” olarak tanımlanması daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

4.2. Kamu Bütçe Denetiminde Performans Bilgi Sistemlerinin Artan Önemi

Kamu idarelerinde performans esaslı bütçelemenin etkin şekilde uygulama alanı bulması ve kamu kaynak kullanımında etkin bir denetim mekanizmasının hayata geçirilebilmesi kurumsal ölçekte sağlıklı performans bilgi sistemlerine işlerlik kazandırılmasına bağlıdır. Bu tür bilgi sistemleri, kamu kaynak tahsisindeki en belirleyici unsur olduğu gibi (Arizti vd., 2010: 228) kamu hizmeti sunan kişi veya kurumların, sorumluluklarının tespitinde gerekli olan çıktı veya göstergelerin belirlenmesi açısından da vazgeçilmezdir (Kristensen vd. 2002: 10). Performans göstergeleri, kamu kesiminin hesap ve

işlemlerinde saydamlığı sağlayarak kamusal faaliyetlerden etkilenen tüm aktörlerin ihtiyaç duyduğu bilgilerin anlaşılabilir kılınmasında büyük önem taşır (Maliye Bakanlığı, 2004: 71; DPT, 2006b: 36).

Esasında, performans esaslı bütçelemede öngörüldüğü şekliyle kurumsal hedefler ile kamu kaynakları arasındaki ilişkinin tam ve doğru şekilde kurulabilmesi, kamu idarelerinin, performans hedeflerini ve göstergelerini, stratejik amaç ve hedeflere uygun ve doğru şekilde tespit etmeleriyle mümkündür (Kurnaz, 2010: 22). Performans hedefleri, kamu idarelerinin stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflere ulaşmaları için program döneminde gerçekleştirilmesi planlanan hedefler olmaları nedeniyle, bütçedeki kaynak tahsisinin temel dayanağını oluşturur. Bu hedeflerin temelini oluşturan performans bilgisi, bu yönüyle de bütçe uygulamalarının değerlendirilmesi veya dış denetimine esas oluşturacak veri özelliği taşır. 6085 sayılı Kanunda performans denetimi olarak tanımlanan denetim türünde, kamu idarelerinin stratejik planlarında ve performans programlarında belirledikleri amaç ve hedeflerin, hesap ve işlemlerinin denetiminde referans/veri kabul edilmesi öngörüldüğünden, bütçenin dış denetiminde, idarelerin performans programlarında yer alan hedef ve göstergelerin stratejik planla uygunluğu öncelikli bir denetim alanını oluşturmaktadır.

Sayıştay tarafından yürütülecek bu denetime ilişkin metodolojiyi belirlemek üzere hazırlanan taslak rehberde de, bu denetimin üç temel amacından biri olarak yıllık performans programının yasal düzenlemelere uygun, hedeflerin stratejik planla tutarlı şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının tespit edilmesi sayılmaktadır. Performans bilgisi denetiminin ikinci amacı ise faaliyet raporunun yasal düzenlemelere uygun hazırlanıp hazırlanmadığı ve yıllık performans programında belirlenen hedeflere ilişkin performansın ve performanstaki sapmaların nedenlerinin yeterli şekilde raporlanıp raporlanmadığının tespit edilmesidir. Faaliyet raporlarının, 5018 sayılı Kanunda öngörüldüğü şekliyle, ilgili kamu idaresi tarafından kullanılan kamu kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri ile performans bilgilerini tam ve doğru şekilde yansıtması, hesap verme sorumluluğunun bir gereği olduğundan, faaliyet raporlarının kamu bütçelerinin dış denetiminde öncelik kazanan temel belge konumunda olduğu söylenebilir. Faaliyet raporlarına yönelik bu denetimde şu temel kriterlerden yararlanılması öngörülmektedir.

Tablo 1: Faaliyet Raporlarında Yer Alan Performans Bilgisinin Denetlenmesinde Kullanılacak Kriterler

Denetim Amacı	Denetim Kriterleri	Tanım
Yasal düzenlemelerle uyumun sağlanması	Mevcudiyet	Denetlenen kurumun Faaliyet Raporunda sonuçlar hakkında ne ölçüde bilgi verdiği
	Zamanlılık	Performans bilgisinin yasal çerçevede belirlenen zaman içinde raporlanıp raporlanmadığı
	Sunum	Performans bilgisinin düzenleyici rehberlere uygun olarak raporlanıp raporlanmadığı
Performans Bilgisinin içeriğinin analizi	Ölçülebilirlik	Performans programlarındaki amaçların göstergeler ve hedefler aracılığıyla ölçülebilir olup olmadığı
	Uygunluk	Hedefler ve göstergeler arasında mantiki bir bağ olup olmadığı
	Tutarlılık	Amaç, hedef ve göstergelerin denetlenen kurumun dokümanlarında tutarlı şekilde kullanılıp kullanılmadığı
	Makul olma	Planlanan ve raporlanan performans arasındaki farklılıkların denetlenen kurum tarafından raporlanıp raporlanmadığı, farklılıkların gerekçelerinin makul olması
	Doğrulanabilirlik	Raporlanan performans bilgisinin kaynağına kadar takip edilip edilemediği
Performans Bilgisinin güvenilirliği hakkında güvence vermek	Doğruluk	Performans bilgisinin kaynak bilgiyle doğrulanıp doğrulanmadığı
	Tamlık	Performans bilgisinin gösterge tanımına göre dahil edilmesi gereken olayları içerip içermediği

Kaynak: Sayıştay (2011: 2)

Performans bilgisi denetiminin üçüncü amacı ise kurumların veri sistemlerinin yeterliliğini saptamak ve performans hakkında önemli yanlış bilgilendirmelere sebep olabilecek riskleri tespit etmektir. İyi bir performans ölçüm sistemi, güvenilir ve yeterli bilgilerin toplanmasını sağlamalıdır. Siste-

matik şekilde veri üretilmesi, üretilen verilerin güvenilirliğinin sağlanması önemlidir. Güvenilir olmayan veri üretilmesi bu veriler vasıtasıyla üretilecek bilgilerin karar vericiler tarafından kullanılmamasına sebep olabilir. Sayıştay kamu bütçeleri üzerinde yapacağı denetimle, kamu kurumlarının performans hedeflerine ve göstergelerine ulaşma konusundaki başarılarını izleme ve raporlamaya imkan tanıyan güvenilir veri sistemleri kullanıp kullanmadıkları hakkında Meclise ve kamuoyuna güvence vererek, kamu bütçe sonuçlarının saydamlığını ve hesap verebilirliğini sağlayacaktır (Sayıştay, 2011: 1).

Performans bilgi sistemlerinin başarısı, performans hedeflerine ulaşmak amacıyla yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan araçların, yani performans göstergelerinin doğru şekilde tanımlanmasına bağlıdır. Performans göstergeleri, kaynak tahsisindeki etkinliği belirleyen, kurumun sunduğu hizmetlerin kalitesinin ve miktarının ölçülmesini sağlayan temel unsur olması nedeniyle, performans ölçümü ve değerlendirmesinin olduğu gibi performans (bilgisi) denetiminin de temel girdisini oluşturmaktadır. Bu nedenle hedefler gerçekçi, ölçülebilir ve mevcut kaynaklar ve kapasite ile gerçekleştirilebilir olmalı (Özer, 2009: 12) ve performans göstergelerinin de ilgili oldukları hedeflerin tüm yönlerini içerecek şekilde açık, tutarlı ve anlaşılır olması gerekir.

Bütçe sonuçlarının dış denetiminde performans programından faaliyet raporuna kadar pek çok süreç inceleme ve araştırma konusu yapılabilir. Performans programlarının denetiminde, programda yer alan hedeflerin, idarenin öncelikli amaç ve hedefleriyle uyumluluğu ve yürütülen faaliyetlerle gerçekleştirilebilirliği; performans göstergeleri ile ölçülebilirliği; çıktı-sonuç odaklı olup olmadığı; performans göstergelerinin hedeflere ulaşma derecesini ölçebilecek nitelikte, ölçülebilir, ulaşılabilir, güvenilir veri sunacak nitelikte olup olmadığı, hem geçmiş dönemlerin hem de diğer idarelerin benzer göstergeleriyle karşılaştırılabilir olup olmadığı gibi temel kriterlerden hareket edilecektir (Maliye Bakanlığı, 2009: 13). Kaynak ihtiyacının tam ve doğru şekilde belirlenip belirlenmediğinin tespitine ilişkin olarak ise, performans hedeflerinin her birisi için gereğinden fazla faaliyet-proje belirlenip belirlenmediği, faaliyet-projelerin uygulanabilir ve maliyetlendirilebilir olup olmadığı, her bir faaliyet için hesaplanacak maliyet tutarlarından bütçe kaynakları ile finanse edilen kısımların analitik bütçe sınıflandırmasının ekonomik kodlarına uygun olarak belirlenip belirlenmediği, maliyetlendirme-

lerde girdi fiyatları ve diğer ekonomik değerlerin gerçeği ortaya koyup koymadığı, tahmini belirlemelerin gerçekçi öngörülere dayanıp dayanmadığı, kaynaklarla faaliyetler arasındaki ilişkinin iyi kurulup kurulmadığı gibi hususlar incelenebilecektir (Turhan, 2011: 100). Faaliyet raporlarının denetimi ise daha çok, yukarıda bahsedilen kriterler çerçevesinde, önceden belirlenen performans hedefleri ve göstergelerine ulaşmak için ilgili yılda yürütülen faaliyetlerin ne ölçüde yeterli olduğu, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile gerçekleşen sonuçlar arasında sapma olup olmadığı, sapma varsa bunda planlama/programlama faaliyetindeki yetersizliklerin mi, yoksa yürütülen faaliyetler ile kullanılan kaynakların yetersizliğinin mi etkili olduğu gibi temel sorular üzerinden gerçekleştirilecektir.

4.3.Kamu Mali Sistemimizde Performans Esaslı Bütçe Uygulamalarının Dış Denetimine İlişkin Sorunlar

Performans esaslı bütçe ile mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ve etkili, ekonomik ve verimli kaynak kullanımının gerçekleştirilmesi amaçlanmış olsa da, bütçenin tasarımındaki yetersizlikler, kamu idarelerindeki kurumsal alt yapı sorunları ile iç kontrol sistemlerindeki zaafiyetler bütçe sisteminden beklenen sonuçların alınmasını güçleştirmekte, bütçe süreçlerinin ve uygulama sonuçlarının etkin şekilde izlenmesine ve denetlenmesine tam olarak imkan vermemektedir.

5018 sayılı Kanunda, kamu idarelerinin bütçelerine dayanak oluşturacak stratejik planlarını kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuatta belirlenen ilke ve esaslara uygun olarak hazırlamaları gerektiği hükme bağlanmış olmakla birlikte, stratejik planlar ile kalkınma programları ve orta vadeli plan gibi temel stratejik belgeler arasındaki uyumun nasıl sağlanacağı, stratejik plan-bütçe ilişkisinin nasıl kurulacağı, bunlarda yer alan önceliklerin OVP ve OVMP'ye nasıl yansıtılacağı ve çok yıllık bütçeleme yaklaşımı çerçevesinde politikalara yukarıdan aşağıya kaynak tahsisinin nasıl yapılacağı tam olarak açıklığa kavuşturulabilmiş değildir (DPT, 2006a: 61).

Performans esaslı bütçelemede, kurumsal hedefler ile kaynaklar arasındaki ilişkinin tam ve doğru şekilde kurulması açısından performans programında yer alan göstergeler büyük önem taşımaktadır. Performans programı-bütçe ilişkisinin yeterince güçlü şekilde kurulmadığı durumlarda, performans esaslı bütçe sisteminin sağlıklı işlemesi mümkün olmadığı gibi, performans göstergelerine yönelik etkin bir dış denetimin gerçekleşmesi de oldukça güç

görülmektedir. Performans göstergelerinin meclisin onayından geçmemesi de, kurumsal hedeflerin idareler açısından bağlayıcılığını azalttığı gibi, bütçenin dış denetim sürecini ve sonuçlarının etkinliğini olumsuz etkilemektedir.

Girdilerden çok çıktılara odaklanan performans esaslı bütçelemede, alınan kararların oluşturulması, uygulanması ve değerlendirilmesi için performans bilgisinin içselleştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır (Kristensen vd., 2002: 9). Performans bilgisinin sağlıklı şekilde oluşturulması hiç kuşkusuz, güçlü iç kontrol mekanizmalarının kurulması ve işlerlik kazandırılmasıyla yakından ilişkilidir. Kamu idarelerinin iç kontrol sistemi, bir yönüyle idarenin yürüttüğü faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracı olması sebebiyle, performans bilgisinin tam, doğru ve gerçekçi şekilde oluşumunda kilit önem taşır. Ne var ki, kamu idarelerinin önemli kısmında etkin iç kontrol sistemlerinin henüz oluşturulmamış olması, performans ölçütleri ve maliyetler gibi bütçeye dayanak oluşturan verilerin doğruluğu ve gerçekliğini etkileyerek, performans esaslı bütçe uygulamaları ve sonuçlarının denetimi açısından önemli riskleri beraberinde getirmektedir.

Performans bütçe sisteminin sonuçlarının değerlendirilmesinde ve denetiminde karşılaşılan bir diğer risk faktörü de, niteliği itibariyle kimi kamu hizmetlerinin göstergelerinin performansın tüm yönlerini doğru olarak ölçebilmesinin her zaman mümkün olmamasıdır. Savunma ve güvenlik gibi kamu hizmetlerinde idareler tarafından belirlenecek göstergelerin yapısal özellikleri nedeniyle, kullanılan kamu kaynaklarıyla kurumsal hedefler arasında bağ kurmada yeterince başarılı olamamasının, bütçenin denetimini zorlaştıran bir olgu olduğu açıktır.

Performans esaslı bütçe gibi, performans yönetim uygulamalarının kamuda beklenen sonuçları verebilmesi ve etkin şekilde denetimi, kurumsal ve yasal alt yapı ile birlikte yerleşik kamu yönetim kültürünün de değişimini gerektirmektedir. Bu konuda atılmış adımlara rağmen, kamu yönetim sistemimizde, henüz istenen düzeyde bir performans kültürünün oluştuğunu söylemek zor görünmektedir (Özer, 2009: 13, 24).

Performans esaslı bütçe sistemi çerçevesinde kamu kaynakları üzerinde etkin bir dış denetim yürütülmesinin önündeki asıl kısıtlayıcı unsur ise, performans denetiminin amaç ve işlevinin 6085 sayılı Kanunda daraltılarak, bütçenin teknik bir boyutunu oluşturan performans göstergeleri üzerinden

yürütülen bir faaliyet haline dönüştürülmüş olmasıdır. Bu düzenleme esas itibariyle, kamu idarelerinin kendi iç kontrol sistemleri tarafından yerine getirilmesi gereken performans ölçümü veya değerlendirmesi gibi faaliyetlerin dış denetimin temel görevlerinden birisi haline gelmesini içermektedir. Performans ölçütleriyle ilgili yukarıda bahsettiğimiz güçlüklerin yanında, bu ölçütler gerçekten tam ve doğru şekilde tespit edilmiş olsa bile, bunlara dayanak oluşturan performans hedefleri veya kurumsal amaçların, kamu kaynak kullanımında etkin, verimli ve ekonomik şekilde kullanımını temin edecek şekilde belirlenip belirlenmediğinin dış denetime konu edilememesinin, kamuda hesap verme sorumluluğunu zayıflatan bir husus olduğu açıktır.

5. SONUÇ

Devletin üstlendiği rollerin tarihsel süreçte değişmesi, kamu harcamalarında artışa neden olurken, kamu mali yönetim sistemlerini de yapısal ve işlevsel açıdan ciddi bir dönüşümle karşı karşıya bırakmıştır. Devletin ekonomide artan ağırlığı, kamu kesiminin verimli hizmet sunamayan, sürekli büyüyen, bütçe açıkları veren bir yapıya dönüşmesine neden olmuş, bu sorunların çözümü ise kamu hizmet sunumunda etkinlik temelli yaklaşım veya modellerde aranmaya başlamıştır. Bu arayış, bütçe sistemlerinde girdi odaklı modellerden performans esaslı bütçeleme gibi sonuç-çıktı odaklı modellere doğru geçişi beraberinde getirmiştir.

Kamu bütçe sistemimize 5018 sayılı Kanun ile giren performans esaslı bütçe modelinde kamu idarelerinin kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamaları, bu hedeflerin yıllık bazda uygulanmasını içeren performans programları hazırlamaları ve faaliyet raporları aracılığıyla da bütçe uygulamalarını izlemeleri öngörülmektedir. Performans esaslı bütçelemede tahsis edilen ödeneklerle kurumsal amaçlar arasında bağ kurulması ve kaynak kullanım sonuçlarının parlamento ve kamuoyu başta olmak üzere ilgili taraflara raporlanması esas olduğundan, bu bütçe sistemi mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin temel araçlarından biri olarak görülmektedir. Ancak, performans esaslı bütçelemenin beklenen sonuçları verebilmesi için bütçe sisteminin değiştirilmesi tek başına yeterli olmayıp, kamu mali sisteminin yasal ve kurumsal açıdan bir bütün olarak bu bütçe modeliyle uyumlu hale getirilmesi ve bütçe süreçlerinin etkin şekilde uygulanmasını güvence altına alacak denetim mekanizmalarına işlerlik kazandırılması gerekmektedir.

Etkin şekilde işleyen iç kontrol sistemleri, performans bütçenin temel girdisi konumundaki performans ölçütlerinin belirlenmesinden performans ölçümü ve değerlendirmesine kadar pek çok sürecin başarısı açısından kilit önem taşır. Çağdaş kamu mali yönetim sisteminin ayrılmaz bir parçası haline gelen iç kontrol, kamuda performans yönetim araçlarının yerleşmesi ve risk odaklı yaklaşımların kurumsallaşması açısından temel bir zorunluluk teşkil etmektedir. Bununla birlikte iç kontrol başta olmak üzere, kamu mali sistemimizde uygulamaya konulan pek çok yeni düzenlemenin, kamu idarelerinin ölçek ve tür bakımından farklılıklarından kaynaklanan standartlaştırma sorunu nedeniyle etkin şekilde uygulamaya geçirilemediği bilinmektedir (DPT, 2006a: 60). Bütçe sisteminin ihtiyaç duyduğu verilerin tam ve doğru şekilde sağlanabilmesi için tüm kamu idarelerinde, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlayacak organizasyon, yöntem, süreçler ile iç denetim birimlerinin kurulmasına hız verilmesi gerekir.

Kamu mali sistemimize ilişkin diğer yeni düzenlemeler gibi performans esaslı bütçelemede de hedeflenen etkinlik düzeyine ulaşılabilmesi için dış denetime önemli roller düşmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, dış denetimin kapsam ve alanını genişleten önemli değişiklikler getirse de bütçe üzerinde etkin bir dış denetim için gerekli mekanizmalarda kimi yetersizlikler göze çarpmaktadır. Performans denetimi olarak tanımlanan ve daha çok kamu idarelerinin performans bilgi sistemlerinin denetimine dayanan yeni denetim metodolojisi temelde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili faaliyet sonuçlarının ölçülmesine dayanmaktadır. Bu yönüyle de iç kontrol sistemleri tarafından yerine getirilmesi gereken performans değerlendirme faaliyetinin dış denetimin temel görevleri arasına dahil edilmesini öngörmektedir. Bu tür denetim yaklaşımı, performans yönetimi araçlarının kamuda yerleşmesini kolaylaştırırsa bile, kurumlarca belirlenen hedef ve göstergelerin oluşturduğu sınırlamalar nedeniyle, tek başına hesap verme sorumluluğunun etkin bir aracı olması beklenemez. Dış denetimin kamuda hesap verme sorumluluğunun temel güvencesi olarak işlev üstlenebilmesi için Sayıştayın kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanımını konusunda parlamentoya ve topluma yeterince güvence vermesine imkan tanıyan, uluslararası denetim standartlarına uygun bir performans denetim yaklaşımına ihtiyaç olduğuna kuşku bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Aktan, Coşkun ve Kamil Tüğen (2006), “Performans Denetimi”, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, (Ed. C. Aktan), Seçkin Kitabevi, Ankara.
- Akyel, Recai ve H. Ömer Köse (2010), “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, Türk İdare Dergisi, Sayı.466.
- Arizti Pedro, Jim Brumby, Nick Manning, Roby Senderowitsch, Theo Thomas (2010) 2010, Results, Performance Budgeting and Trust in Government, The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, Washington.
- Ateş, Hamza ve Dilek Çetin (2004), “Kamuda Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçe”, Çağdaş Kamu Yönetimi II, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Balcı, Asım (2003) “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik”, Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar, (Ed. Asım Balcı, Namık Kemal Öztürk, Ahmet Nohutçu ve Bayram Coşkun), Seçkin Yayınları, Ankara.
- Candan, Ekrem (2007), Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Maliye Bakanlığı, Ankara.
- Demircan, Esra (2006) “Küreselleşme Sürecinde Yeni Devlet Anlayışının Bütçe Politikalarına Yansıması: Türkiye Örneği”, Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulamada) Edit. Nihat Falay, Mehmet Şahin, Ahmet Kesik, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Dinçer, Ömer ve Cevat Yılmaz (2003), Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, Başbakanlık Yayınları.
- DPT (2006a) Dokuzuncu Kalkınma Planı, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi Kamu İhaleleri, Özel İhtisas Komisyon Raporu, DPT Yayınları, Ankara.
- DPT (2006b), Kamu İdareleri İçin Stratejik Plan Hazırlama Rehberi, DPT Yayınları, Ankara.
- DPT (2006c), Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), DPT Yayınları, Ankara.

- Dubnick, Melvin (2005) , “Accountability and the Promise of Performance: In Search of the Mechanisms”, Public Performance & Management Review, Vol. 28, No. 3.
- Egeli, Haluk, H. Ahmet Akdeniz, Mehmet Aksaraylı, Kâmil Tüğen ve Ahmet Özen (2007), “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye’deki Kamu Kurumları Uygulaması, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 22, Sayı 1.
- Erüz, Ertan (2006), “5018 sayılı Kanuna göre Performans Esaslı Bütçeleme”, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme (Ed.: C. Aktan), Seçkin Kitabevi, Ankara.
- Güzelsarı, Selime (2004), “Kamu Yönetimi Disiplininde Yeni Kamu İşletmeciliği ve Yönetişim Yaklaşımları” Kamu Yönetimi Gelişimi ve Güncel Sorunları, Edit. Kemal Öktem, Uğur Ömürgönülşen, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Kristensen, Jens Kromann, Walter S. Groszyk, Bernad Buhler (2002), Out Focused Management and Budgeting, OECD Journal On Budgeting, Vol.1-4.
- Kurnaz, Ahmet Cemil (2010), Kamuda Performans Esaslı Bütçe Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Bu Çerçeve de Part (Program Assessment Rating Tools) Sisteminin İncelenmesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Maliye Bakanlığı (2004), Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında, BÜMKO Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Maliye Bakanlığı (2009), Performans Programı Hazırlama Rehberi, BUMKO Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik (2007), Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik (2005), Bütçe Hukuku, Birinci Baskı, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul
- OECD (2004), Public Sector Modernisation: Governing for Performance, <http://www.oecd.org/dataoecd/14/46/39044817.pdf>

- Özer, M. Akif (2005), Yeni Kamu Yönetimi Teoriden Uygulamaya, Platin Yayınları, Ankara
- Özer, M. Akif (2009), “Performans Yönetimi Uygulamalarında Performansın Ölçümü ve Değerlendirilmesi”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 73.
- Parlak, Bekir, Zahid Sobacı (2010), Kuram ve Uygulamalarda Kamu Yönetimi Ulusal ve Küresel Perspektifler, Aktüel Yayınları, Bursa.
- Robinson, Marc and Jim Brumby, “Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature”, IMF Working Paper <http://cdi.mecon.gov.ar/docelec/fmi/wp/wp05210.pdf>.
- Sayıştay (2011), Performans Denetimi Rehberi (Taslak), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Sevilla, Joaquín (2005), “Accountability and Control of Public Spending in a Decentralised and Delegated Environment”, OECD Journal On Budgeting, Vol.5-2.
- Taner, Ahmet (2011), “Yerleşen Kamu Hizmetleri ve Dış Denetim Boyutu”, Dış Denetim, Sayı: 4.
- Turhan, Murat (2011) “6085 sayılı Kanun ve Performans Denetiminin Geleceği”, Dış Denetim, Sayı: 3.