

TÜRKİYE'DE MALİ ŞEFFAFLIĞI SAĞLAMAYA YÖNELİK BİR UYGULAMA: ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI

Serkan CURA*

ABSTRACT

Fiscal transparency outlines the policies to reach the certain government objectives. It also provides systematic, understandable, consistent and reliable information to overview the impact of these policies. One of the important elements of the reforms in public finance administration is to ensure fiscal discipline through fiscal transparency. To enhance the fiscal transparency, our government has already began to reform the public administration system. Ongoing reform efforts have been continuing parallel to the efforts of international organizations and other country examples. As inevitable elements of the public finance system, budget reforms have been also realized under these new rules and regulations. In the framework of the budget reforms, Analytical Budget Classification (ABC) that has institutional, functional, economic, and financial classification systematic has been put in practice in the fiscal year of 2003. One of the most important potential gains of this system is to bring Turkey closer to fiscal transparency criteria.

GİRİŞ

Politik bir metin olarak ortaya çıkan ve yasamanın yürütmeye belli şartlar altında kaynak tahsisi ve kaynakların kullanımına ilişkin yetki devrini gösteren bütçeler, siyasi karar alma sürecinin mali açıdan disipline edilmesi gibi önemli bir misyona sahip hukuki metinlerdir. Farklı gelişme sevi-

* Araştırma Görevlisi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, MANİSA.

yelerinde olsalar bile, ülkeler kıt kaynaklarla sınırsız ihtiyaçların dengelenmesi sorunuyla karşı karşıyadırlar. Ekonomik ve sosyal yapıdaki gelişmeler ve devlet anlayışında meydana gelen değişiklikler sonucu, devletin fonksiyonlarının her geçen gün arttığını görebilmek mümkündür. Artan bu görevler karşısında, devletlerin ihtiyaçlar ve kaynaklar arasındaki dengeyi sağlamada kullanabilecekleri en temel araç bütçelerdir. Dolayısıyla, bütçe kamu kesiminin ekonomik bir planı niteliğindedir(Batrel, 1990,1).

Devlet Bütçesi'ni yasal olarak tanımlayan 1050 Sayılı Muhasebe-Umumiye Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre; "Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren kanun" ibaresi vardır. Netice itibariyle, devlet bütçesi, ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmelerine katkıda bulunmada, ekonomik istikrarın ve bu istikrarın devamını sağlamada kullanılan en temel araç olmaktadır. Kamu kesiminde bu derece önemli olan bir aracı daha da etkin kılacak tüm uygulamaların gözden geçirilerek devletler için en uygun olan düzenlemeleri tercih etmek kamu mali yönetiminde rasyonel hareket etmenin en doğal sonuçlarından birisidir.

Uluslararası kuruluşların çalışmaları ve ülke örnekleri çerçevesinde, Türkiye'de son 30 yıldan beri kamu harcama sisteminin iyi işlemesi, devletin milletten aldığı kaynakları kamu hizmetlerini görürken doğru-dürüst kullanmasını ve bunun hesabını iyi vermesini sağlayabilmesi amacıyla yapısal dönüşüm şeklinde algılanabilecek olan bütçe reformlarına yönelim çabaları gözlenmiştir. Bütçe reformundan kast edilen; idari süreçleri güçlendirmek, mali denetimi etkinleştirmek veya sıkılaştırmak, kaynak kullanımını etkinleştirmek, yasal hesap vermeyi iyileştirmek, şeffaflığı artırmak gibi unsurlardır(Arın v.d., 2000,58). Bütçe'de reform çabalarının en büyük amacı mali şeffaflığı sağlamaktır.

Mali şeffaflık, devletin; amaçlarını, bu amaçlara ulaşmak için uygulamaya koyduğu politikaları, bu politikaların meydana getirdiği sonuçları izlemek için gerekli olan bilginin düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde kamuoyuna sunmasıdır. Mali şeffaflık, denetlenecek verilerin gerçek ve doğru biçimde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır(Muter, 2000,440). Tanımlamalardan da anlaşılmalıdır ki; mali disiplinin sağlanması amacıyla yapılan kamu mali yönetimi reformlarındaki en önemli kavramlardan bir tanesi de şeffaflık ilkesidir. Mali şeffaflığın, mali reformlarda ve yeni kamu mali yönetim anlayışında taşıdığı önem nedeniyle IMF, Dünya Bankası ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar yaptıkları çalışmalar kapsamında bir

takım kriterleri ortaya koymuşlardır. IMF'nin 16 Nisan 1998 tarihinde yapılan toplantısında şeffaflık ilkesi bakımından ideal kuralları düzenleyen "Mali Şeffaflık İyi Uygulamalar Düzenlemesi Kodu (Code of Good Practices on Fiscal Transparency)" kabul edilmiştir. 2001 yılında, temel prensipleri değişmeksizin yeni eklemeler yapılan söz konusu kriterler; şeffaflık ilkesinin, mali disiplinin sağlanmasında önemli bir unsur olduğunu göstermektedir. Aynı şekilde, OECD'nin yayımladığı "Mali Şeffaflık Rehberi" ve Dünya Bankası'nın 1998 yılında mali yönetim ve bütçeleme ilkelerini geliştirmek için "İyi Bir Bütçeleme ve Mali Yönetimin Temel İlkeleri" adlı çalışması da mevcuttur.

Mali şeffaflık, hükümetin bütçe politikalarının daha iyi analiz edilmesi ve değerlendirilmesini sağlar. Bu da programların geliştirilmesine ve daha etkin kaynak kullanımına imkan verir(Cansız, 2002,14). Dolayısıyla, bütçe sistemlerinde yapılmak istenen reformların nihai amaçlarından birisi, belki de en önemlisi, mali şeffaflığı sağlanmasıdır.

Türkiye'de bütçe sisteminde reform olarak değerlendirilen 1973 Mali yılında uygulamaya konan Program Bütçe Sistemi (PBS) ve bu sistemin bir türlü hayata geçirilemeyen bir unsuru olan fonksiyonel sınıflandırma uygulaması eksikliğini gideren "Analitik Bütçe Sınıflandırması" reform çalışmaları, mali şeffaflığı sağlamaya yönelik önemli adımlar olarak değerlendirilebilir.

I. 1973 MALİ YILI BÜTÇE REFORMU

Ülkemizde; kamu harcamalarındaki artış, toplam vergi yükündeki artış, devletçe uygulanan iktisat politikalarının amaçlarının gerçekleştirilememesi, klasik bütçe ilkelerinin katı biçimde uygulanması, ödenek tahsisi ve denetim yetersizliği, plan-bütçe ilişkisinin zayıflığı ve kamu yönetimini yeniden düzenleme gereği şeklinde kısaca sayılan nedenlerden ötürü, hazırlık çalışmaları 1955 yılında Milli Savunma Bakanlığı'nda kontrolörlük örgütünün kurulmasıyla başlatılmasına karşın, bir bütün olarak PBS'ye geçiş için yapılan çalışmalar 1965 yılına kadar gitmektedir. Nihayet program bütçe çalışmalarına 1968 yılında 1969 bütçesi için yardımcı bir çalışma şeklinde başlanmıştır. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO)'ne bağlı Bütçe Reform Grubu önce 1969 yılı bütçesi hazırlanırken Maliye, Milli Eğitim, Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlıklarıyla Tarım Bakanlığı'na örnek niteliğinde program bütçeler yaptırmıştır. 1970 yılında tüm genel ve katma bütçeli daireler, program bütçe model çalışmaları kapsamına

alınmıştır (Tüğen, 1999, 104). 1970 yılında, bakanlıkların amaçlarına göre programları saptanmış, programlara ilişkin faaliyetler sıralanmış ve bu programların gerekçeleri gösterilmiştir. 1971 ve 1972 yıllarında program bütçe hukuksal niteliğine kavuşmamış ve uygulama ancak tam anlamıyla, 1973 Mali Yılında Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi (PPBS) esası ve tekniklerini içeren PBS adıyla anılan bütçe sistemi şeklinde, devlet maliyesi alanında yürürlüğe girmiştir. PBS; kamu yönetiminde hedeflenen amaçlara ulaşmak için var olan sınırlı kaynakların ayrılmasında, yöneticiler ve siyasi organ tarafından rasyonel kararların alınmasını sağlayan bir bütçeleme ve yönetim tekniğidir(Coşkun, 1997,142). 1973 Bütçe Gerekçesi'nde; "1973 yılı PB modeli bütünüyle PBS'nin temel prensiplerini ve özelliklerini muhafaza etmekle birlikte, şu veya bu ülkede uygulanmakta olan veya uygulanması düşünülen herhangi bir modelin kopyası değildir. Türk Program Bütçe(PB) modeli bir yandan ülkemizin ekonomik ve mali özelliklerini göz önünde tutacak, diğer yandan klasik bütçe sistemi ile getirilmekte olan yeni sistem arasında bir köprü model teşkil edecek şekilde hazırlanmış ve geliştirilmiştir." denilmiştir(Feyzioğlu, 1984,136).

PB, mevcut ekonomik ve sosyal yapıda devlet yükümlülüklerinin yapılan hizmet açısından değerlendirilerek sınıflandırıldığı ve kaynakların ayrımında, faaliyetlerin yerine getirilmesi ve sürdürülmesinde "hizmeti" esas alan bir bütçe sistemidir. Bu bütçe sisteminin uygulanmasındaki temel yaklaşım tanımlanan hizmetler ve bunların çeşitli araçlar kullanılarak ölçülmesi ve değerlendirmesidir. PBS'nin temel öğeleri; planlama, programlama, bütçeleme, yönetim ve değerlendirme olarak sayılabilir.

Uygulamada, siyasi kararlılığın yeterince güçlü olmaması, yapılması gerekli olan ve 1973 Bütçe Hazırlama Rehberinde öngörülen mekanizmaların kurulamaması (fonksiyonel kodlama sistemine geçiş, hizmet programlarının sağlıklı tespiti ile ilgili kurumsal değişiklikler gibi), 1975 yılında PBS' de bütçe hazırlığı sürecinde temel araçlardan biri olarak tanımlanan (U) cetvelinin kaldırılması, tarihsel gelişim içinde harcama kalemleri ile devamlı oynanması ve bunun bütçe kodlama sisteminde 1973 yılındaki rehberde öngörülenlerin yapılmaması ile birleşmesi sonucu, PBS ye geçilememiş ve bir anlamda klasik bütçe sisteminin uygulamasına devam edilmiştir(DPT, 2000,50).

1994 yılında, Türkiye'ye gelen Dünya Bankası uzmanları "Dünya Bankası Misyon Heyeti Raporu (World Bank Aide-Memoire)" hazırlamışlardır. Uzmanlarca bütçe sistemimizdeki temel zaafılar şu şekilde sıralanmaktadır(Arın v.d., 2000,91);

- Bütçenin kapsamı iyice daralmıştır; bütçe içerisinde olması gereken pek çok kamu fonu değişik adlar altında bütçe dışında kalmıştır,
- Bütçenin hazırlanması sırasında, bütçenin öğeleri arasındaki entegrasyonun yetersizliği; yatırım projelerinin gerektirdiği her türlü harcamanın yatırım bütçesi içerisinde kavranmaması, kimi proje giderlerinin cari harcama olarak değerlendirilmesi,
- Teknik olmayan nedenlerle harcamaların sistematik olarak düşük tahmin edilmesi. Bu zaaf; bütçe tahminlerinin gerçekçi olmayan makro ekonomik çerçeveye dayandırılmasının bir sonucudur,
- Ekonomik analizlere elvermeyen ve uygun bir muhasebe kod sistemi ile ilişkilendirilemeyen bir bütçe kodifikasyonunun varlığı,
- Yönetim bilişim sistemimizin yetersizliği; bilgilerin zamanlı ve doğru olarak elde edilip, yöneticilere sunulabilmesi bilişim teknolojisi olmadan mümkün görülmemektedir.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çerçevesinde oluşturulan "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık" alt komisyonunda, ki bu komisyonun üyelerinin önemli bir kısmı daha sonra Dünya Bankası tarafından başlatılan "Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi ve Kurumsal İnceleme (PEIR-Public Expenditure and Institutional Review-)" çalışması içinde yer almışlar ve Mart 2000-Mayıs 2001 tarihleri arasında ülkemizin "Kamu Harcama Yönetimi"nin nasıl bir yapısı olması gerektiği konusunda bir stratejik plan hazırlamışlar, hazırlanan raporda Türk Bütçe Sistemi'nin etkin bir biçimde uygulamaya konulamaması nedenleri olarak şu tespitlerde bulunulmuştur(DPT, 2000,57-58);

- PBS ile ilgili olarak gerek teoride gerekse de sistemin uygulanması sırasında ortaya çıkan (özellikle amaçlar, kullanılan araçlar ve sistemin işleyişi ile ilgili olması gereken esaslar gibi) bir çok yaklaşım vardır. Sistemin uygulanma ve geliştirilme döneminde bu anlamda bir tutarlı ve dinamik yapının kurulamamış olması en tepedeki problem olmuştur,
- PBS' de hizmet programlarının belirlenmesi ve bu hizmet programlarının alt-program, faaliyet ve proje olarak sınıflandırılması süreci işleyişin ana noktası olup bu modeli klasik bütçeden ayıran en önemli yapısal farklılıktır. Hizmet programlarını gereğince tespit edebilen, kurumsallaşmayı bu boyut üzerine inşa eden ve bunların uygulan-

masında fayda-maliyet alternatifleriyle projelendirip ölçebilen bir bütçe yapısı kendisinden beklenenleri bu anlamda yerine getirebilecektir,

- Bir sistem analizi hüviyetini taşıyan PBS, en azından orta vadeli bir plana veya programa ihtiyaç duymaktadır. Ancak, uygulamada program bütçenin hazırlanması ile plan ve program arasında sürekli bir ilişki kurulamamıştır,
- Hükümet faaliyetlerinin tümünü kapsayan fonksiyonel bir sınıflandırmanın gerçekleştirilememiş olmasıdır.

İyi bir bütçe sistemi, devletin mali disiplini sağlayan, kaynakları önceliklere göre tahsis eden, bu kaynakları en az maliyetle ve amaca uygun bir biçimde kullanan ve kullandığı kaynağın hesabını en iyi biçimde verebilen bir yapıya dönüşmesini amaçlamaktadır.

Kamu mali yönetimi reformunun gerçekleştirilmesinde katkı sağlaması düşünülen bir uygulama da PBS'nin fonksiyonel yapısını hayata geçirecek olan bütçe yapısındaki reformdur. IMF'nin "Mali Şeffaflık İyi Uygulamalar Düzenlemesi Kodu"nda, mali şeffaflık konusunda ülkelerin uyması gerekli dört temel prensipten üçüncüsünde; bütçenin hazırlanması, uygulanması ve raporlanmasına ilişkin kuralların neler olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu ilke doğrultusunda ve Türkiye'de bütçe sisteminin sorununu gidermek amacıyla IMF'nin "Government Finance Statistics (GFS)-Devlet Mali İstatistikleri" esasına dayalı bir bütçe sınıflandırma modelinin, bütçe yapısını değiştirmesi gerekliliği üzerinde durulmuştur. GFS; mali istatistiklerin raporlanması için geliştirilmiş standartlardır. Özellikle, genel kamu kesiminin performansını analiz etmek ve değerlendirmek için uygun ayrıntılı kavramsal ve hesap yapısını sağlaması GFS'nin temel amacıdır(IMF, 1998,1). Bütçelerin sınıflandırılması, tüm ülkeler için geniş anlamda tanımlanmış tüm bütçe dışı faaliyetleri ve özel fonları da kapsayacak şekilde olmalıdır. Minimum şart olarak, işlemler brüt bazda kayıt edilmeli ve gelir, harcama ve finansman kalemleri GFS El Kitabı'nda belirtilen analitik sınıflandırmalara uygun olmalıdır(Hürçan, 1999,145). Mali alanda uyulması gereken uluslararası standartlar GFS ile sınırlı değildir. Ayrıca; Birleşmiş Milletlerin "Ulusal Muhasebe Sistemi(SNA)" ve "Bütünleştirilmiş Avrupa Ekonomik Hesaplar Sistemi (ESA)" de GFS'e yakın ilkeler içermektedir. Fakat, mali istatistiklerin sınıflandırılması amacıyla aralarında en çok GFS, genel kabul görmüş uluslararası görüşleri kapsamaktadır. Tüm bu uluslararası ölçütlere paralel

olarak Türk kamu mali yönetiminde reform çalışmaları hız kazanmaya başlamıştır.

II. PBS' deki EKSİKLİKLERİ GİDERMEYE YÖNELİK YENİ BİR BÜTÇE YAPISI: ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI

Ülkemizde, mevcut bütçe kodlamasında, sınıflandırma sistematığının kaybedilmiş olması, yeterli bir kurumsal ve fonksiyonel sınıflandırma yapılamamış olması nedeniyle, analize elverişli bir ortam yaratılamaması ve mevcut kodlamanın uluslararası karşılaştırmaların yapılmasına imkan vermiyor olması yeni bütçe kodlaması ve sınıflandırması arayışlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Maliye Bakanlığı, 2002,4). Bütçe kodlaması; devlet faaliyetlerinin, kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırması olarak tanımlanmaktadır. Devlet faaliyetleri ile bu faaliyetlerin milli ekonominin geneli veya bölümleri üzerindeki etkisinin analizi için uygun bir bütçe sınıflandırmasına ihtiyaç duyulmasından ötürü bütçe kodlaması uygulaması gündeme getirilmiştir. Bütçe kodlamasından güdülen amaç; devletin faaliyetlerinin sonuçlarını ölçmek, izlemek, analiz etmek, ülkeler ve dönemler arası karşılaştırmalar yapmaktır.

Devlet bütçesinin yeniden yapılandırılarak mali şeffaflığı sağlamaya çalışacak olan bir uygulama oluşturulması amacıyla, 1995 yılında kamunun yeniden yapılandırılmasını amaçlayan "Kamu Mali Yönetim Projesi" kapsamında yeni bir bütçe sınıflandırması çalışmaları başlatılmıştır. 1998 yılında IMF uzmanlarıyla birlikte GFS esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur. Bu sınıflandırmanın 1999 yılında 4 kuruluşta test edilmesi kararlaştırılmış ancak, proje hedeflerindeki değişiklikler nedeniyle, pilot olarak seçilen kuruluşlardan sadece Hacettepe Üniversitesi'nde otomasyon desteği olmaksızın test edilerek kesin hesap çıkarılmıştır. Daha sonra, bu uygulamaya bir süre ara verilmiş ve Avrupa Birliği'ne katılım sürecinde bütçe kodlamasının uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. 1998 yılında tamamlanmış olan yeni bütçe kod yapısı yeniden gözden geçirilerek GFS' deki değişikliklere ve AB'de uygulanan ESA'95 (European System of Integrated Economic Accounts-Avrupa Bütünleştirilmiş Ekonomik Hesaplar Sistemi-) standardına uygun hale getirilmiştir. Yeni bütçe kod yapısı; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere ve üç ana gruptan ibaret olup, fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırma arasında

ayrıca, finansman tipi sınıflandırma yer almaktadır. Yeni bütçe kodlamasını tanımlamak gerekirse yeni kodlama bir alt yapı çalışmasıdır. Bu kodlama sistemi ile yeni ve istenilen bütçeleme sistemlerini uygulamak mümkün olabilecektir. Yeni bütçe kodlamasının getirdiği önemli yenilikler; program sorumlularının tespitine imkan vermesi, mevcut bütçede var olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, detaylı bir kurumsal kodlamaya yer verilmesi, aynı kodlamanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması, uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi ve ölçmeye ve analize elverişli olması olarak sıralanabilir. Bu özellikleri ve ayrıca analize elverişli istatistiki veriler üretmeye imkan vermesinden ötürü, yeni bütçe kodlaması Analitik Bütçe Sınıflandırması olarak adlandırılmıştır.

Bütçe kodlamasının tanımlanan ihtiyaca uygun olarak düzenlenebilmesi için; devlet faaliyetlerinin çerçevesinin çizilmesi ve sınıflandırılmasında kullanılacak kriterlerin belirlenmesi gerekmektedir. Türkiye'de bütçe kodlamasında yaşanan problemler Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü(BÜMKO) bütçe uzmanlarına göre dört ana gruba ayrılmıştır;

i- **Sınıflandırma Problemleri;** kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kodlararası gelişmeler ve kodlamanın alt grupları içerisinde geçişmeler yaygınlaştığı için sınıflandırma sistematigi kaybedilmiştir. Özellikle, fonksiyonel ve harcama kalemi sınıflandırmasında ihtiyaç duyulan standardizasyon korunamamıştır. Tüm bu sorunlara ek olarak, sınıflandırma ülkenin mali, ekonomik ve idari gelişmesi ile mali mevzuat değişikliklerini izleyerek geliştirilememiştir.

ii- **Kod Yapısı Problemleri;** kod yapısı sağlıklı bilgi akışını sağlayabilecek özelliklerini yitirmiş ve kod yapısı içerisinde fonksiyonel ve ekonomik kodlar iç içe yer almıştır. Mali şeffaflığı sağlamada önemli bir nitelik olarak değerlendirilebilecek olan "Kurumsal Kodlama" çok yetersiz kalmıştır.

iii- **Uygulama Problemleri;** fonksiyonel kodlamada ortak kod kullanımına geçilememiştir. Kodların kullanımı zaman içinde giderek daraltılmıştır. Mali mevzuatımızın oluşturulmasında kodlama ve sınıflandırma standartları korunamamış ve hizmet-maliyet analizlerine ilişkin yöntemler giderek zaafa uğramıştır.

iv- **Altyapı Problemleri;** teknolojik gelişme, değişen ihtiyaçları karşılamada yeterli kapasiteye ulaşamamıştır. Nitelikli ve yeterli personel istihdamının sağlanamaması ve merkezi birimleri, iş ve yetki merkezileşme-

si nedeniyle yeni uygulamalar geliştirilmesi ve analizler yapılması yerine rutin işlemler üzerinde yoğunlaşmıştır.

Uzmanların tespitleri doğrultusunda bahsi geçen sorunları ortadan kaldırması planlanan bütçe yapısını rasyonel hale getirecek "Analitik Bütçe Sınıflandırması"nın sistematüğini oluşturan kurumsal, fonksiyonel, ekonomik ve finansman tipi sınıflandırma şu şekilde oluşturulmuştur;

a- Kurumsal Sınıflandırma: Bütçe sistemi içinde yer alan idari yapı temel alınarak oluşturulan kurumsal sınıflandırma; siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini ve program sorumlularının tespitini hedeflemektedir. Bu özelliğe ek olarak, bu sınıflandırmada aynı anayasal otoriteye tahsis edilen kaynakların aynı kodda yer alması benimsenmiştir, bağlı ve ilgili kuruluşlara verilen kaynaklar, kuruluşun bağlı bulunduğu kurum kodunda yer alacaktır. Siyasi veya bürokratik olarak yönetim yetkisi, kurumsal sınıflandırmanın temel kriteri şeklinde kabul görmüştür. Bu sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistemi benimsenmiştir;

- **birinci düzey;** bakanlıkları ve anayasal olarak eşdeğer kurumları belirlemektedir. Bakanlıklarla birlikte 24 kurum¹ birinci düzey kodları oluşturur,
- **ikinci düzey;** birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı müsteşarlar gibi doğrudan sorumlu birimleri kapsar,
- **üçüncü düzey;** ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimleri kapsar,
- **dördüncü düzey;** destek ve lojistik birimleri ile politikaları uygulayan birimleri kapsamaktadır.

b- Fonksiyonel Sınıflandırma: 1973 Mali yılında PBS'nin uygulamaya konulmasından bu yana, bu bütçe sisteminden beklenen optimal faydayı sağlayamamasının en büyük nedeni olarak gösterilen ve bir türlü gerçekleştirilemeyen fonksiyonel sınıflandırma; devlet faaliyetlerinin türünü göstermek üzere tasarlanmıştır. Dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşturulmuştur;

¹ Cumhurbaşkanlığı, TBMM, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Sayıştay, Başbakanlık, Adalet Bak., Milli Savunma Bak., İçişleri Bak., Dış İşleri Bak., Maliye Bak., Milli Eğitim Bak., Bayındırlık ve İskan Bak., Ulaştırma Bak., Sağlık Bak., Tarım ve Köy İşleri Bak., Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bak., Sanayi ve Ticaret Bak., Enerji ve Tabii Kaynaklar Bak., Kültür Bak., Turizm Bak., Orman Bak. ve Çevre Bakanlığı bu kurumlar arasında yer almaktadır.

- **birinci düzey;** devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır,
- **ikinci düzey;** ana fonksiyonlar programlara bölünmektedir,
- **üçüncü düzey;** nihai hizmetleri göstermektedir,
- **dördüncü düzey;** muhtemel ihtiyaçlar için boş tutulan kod grubu olarak oluşturulmuştur.

Fonksiyonel sınıflandırmanın içeriğinde; kişilere veya ticari kesime sunulan hizmetlerle ilişkisiz ve devlet tarafından yapılması gerekli faaliyetler olan genel idare hizmetleri,(genel kamu hizmetleri, savunma işleri ve hizmetleri ile kamu düzeni ve güvenliği işleri ve hizmetleri) topluma, ailelere ve kişilere verilen doğrudan hizmetleri içeren toplumsal ve sosyal hizmetleri, çevre koruma hizmetleri ve ticari faaliyetlerin düzenlenmesi ve daha verimli sürdürülmesiyle ilgili devlet harcamalarını içeren, genel idare organları tarafından sınıai kuruluşlara araştırma, ticari tanıtma faaliyetleri, jeolojik araştırma sonuçları ve belirli sanayi gruplarının teftişi ve düzenlenmesi hizmetlerinin yürütülmesi ile ekonomik kalkınma, bölgesel dengesizliklerin giderilmesi, istihdam fırsatlarının yaratılması gibi devlet amaçlarının oluşturduğu, ekonomik hizmetler yer almıştır.

Görüldüğü üzere, Analitik Bütçe Sınıflandırması içerisinde fonksiyonel sınıflandırmanın daha ayrıntılı bir biçimde düzenlenmesi bütçe yapısının uluslararası standartlara daha fazla yakınlaşması ve dolayısıyla da mali şeffaflığa giden yolda bir engelin daha aşılmasını sağlama amacını da gözler önüne sermektedir.

c- Finansman Tipi Sınıflandırma: Genel devlet tanımına giren bütün kurumları kavrayabilmek için ihtiyaç duyulan, devirli ödenekleri izlemek için geliştirilmiş, harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğini gösteren ve tek haneli koddan ibaret olan bir sınıflandırmadır. Finansman tipi kodlar; genel ve katma bütçe, sosyal güvenlik kurumları, özerk kuruluşlar, döner sermayeler, özel ödenekler, dış proje kredileri ve bütçe dışı fonlardan oluşmaktadır.

d- Ekonomik Sınıflandırma: GFS esaslarına göre oluşturulan bu sınıflandırma; devlet faaliyetlerinin, milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplanmasıyla oluşturulmuştur. Devlet faaliyetlerinin, milli gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkilerinin ölçülmesini amaçlayan bir sınıflandırmadır. Bu sınıflandırma; bütçe politikalarının seçici bir şekilde uygulanmasını sağlamaktadır.

Temel nitelikleri ve sistematığı yukarıdaki gibi özetlenen Analitik Bütçe Sınıflandırması'nın test edilebilmesi için Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü ile Hacettepe ve Ege Üniversiteleri pilot kuruluş olarak seçilerek bu kuruluşların 2002 yılı bütçeleri yeni bütçe kodlaması sistematığına göre hazırlanmış ve 2002 yılı boyunca mevcut kod yapısına paralel bir biçimde uygulanmıştır. Analitik Bütçe Sınıflandırması'nın 2003 Mali yılında genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelerin tümünde uygulanmasına başlanmış, yine 2003 yılı "Genel Devlet" tanımına giren ve genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idareler dışındaki kuruluşlarda pilot olarak uygulanmaya başlanmıştır. 2004 Mali Yılında ise, "Genel Devlet" tanımına giren tüm kuruluşlarda² yürürlüğe girmesi hedeflenmektedir. Böylece, mali şeffaflığın oluşturulması amacıyla düşünülen yapısal reformlardan bir tanesi daha uygulamaya dönüşmüş olacaktır.

III. DEĞERLENDİRME

Özellikle son on yıldır bütün dünyada az yada çok hükmünü sürdüren bütçe reformu dalgası kamu mali yönetiminin tümünü kapsayacak şekilde "Devlet Reformu" olarak anılmaya başlandı. Bütçe reformu, devlet faaliyetlerinde bütçenin mali disiplin, kaynak dağılımı etkinliği ve teknik etkinlik bakımından, yani herhangi bir bütçe sisteminin yerine getirmesi gereken tüm temel görevleri yerine getiremediği, bu başarısızlığı denetleyecek mekanizmaların da işlevini yapmadığı ve değişmesi gerektiği varsayımından hareket etmektedir(Arın v.d., 2000,59).

Devletin özellikle, kamu kaynaklarının tahsis amacı olması beklenen bütçelerinde ve buna ilişkin diğer mali mevzuatında şeffaflığın sağlanması, bugün makro ekonomik mali istikrarın sağlanması, yetkin devlete ulaşılması açısından önemli bir ön şarttır. Mali şeffaflığın oluşturulması için ülkelerin öncelikle kendi mali sistemlerindeki eksiklikleri tam olarak tanımlamaları gerekmektedir(Yılmaz v.d., 2000,113). Saydamlık, devletin faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir bir hale gelmesi olarak algılanmakta, bu ise devleti topluma karşı daha sorumlu ve hesap verir bir hale getirmesinin en önemli araçlarından biri olarak görülmektedir(Atiyas, 2000,19).

² Genel bütçeye dahil daireler, Katma Bütçeli İdareler, Belediyeler, İl Özel İdareleri, Sosyal Güvenlik Kuruluşları, Bütçe içi ve dışı fonlar, Döner Sermayeler ile bütçenin yatırım ve transfer tertibinden yardım alan kuruluşlardır.

Mali şeffaflığın nasıl sağlanabileceği konusunda ülkelerin gözlemleyebilecekleri uluslararası kuruluşların oluşturduğu standartlar ile bu standartlara uyumlu ülke uygulamaları bulunmaktadır. Şeffaflığın sağlanmasında uyulması gereken uluslararası ölçütlerden genel kabul gören en önemli uygulama, IMF'nin "Mali Şeffaflık İyi Uygulamalar Düzenlemesi Kodu"dur. Mali Şeffaflık Uygulamaları Düzenlemesi, mali şeffaflık konusunda ülkelerin uymak zorunda oldukları dört temel prensibe dayanmaktadır(Hürcan, 1999,121);

- Kamu mali yönetimindeki kurumlar arasında görev ve sorumlulukları açıkça belirtilmiş olmalı,
- Kamuoyunun devletin hesaplarına ve uygulamalarına ilişkin bilgilere erişebilirliğine bu madde kapsamında yer verilmiştir,
- Bütçe hazırlama, uygulama ve raporlamaya ilişkin kurallar mevcuttur. Burada devlet hesaplarının raporlanmasında uluslararası istatistik ve muhasebe kurallarına uyum ele alınmıştır,
- Devletin hesaplarının bağımsız dış denetlemeye tabi olmasıdır.

Konuyla ilgili olarak üçüncü prensip çerçevesindeki düzenlemede, bütçe verilerinin sınıflandırılması üzerinde durulmaktadır. İlk etapta, bütçe verilerinin IMF'nin "GFS El Kitabı"nda belirtilen ekonomik, fonksiyonel ve idari sınıflandırmaya uygun olarak sınıflandırılması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, bütçe büyüklüklerinin brüt olarak kaydedilmesi gerektiğine de vurgu yapılmıştır. Önem arz eden (eğitim, sağlık, savunma gibi) harcama programlarının hedeflerini gösteren bir metnin de bütçe dokümanında bulunması gerektiği böylece harcamalarla ne kadar refah artışı sağlanacağı incelenmesi gerektiği de belirtilmektedir. Yine, bu düzenleme bütçe dışı faaliyetlere ilişkin işlemlerin de aynı esaslara göre sınıflandırılması gerektiğini ve bütçe verilerinin uluslararası karşılaştırmalar imkan verecek şekilde sunulma zorunluluğuna da atıfta bulunulmuştur. Bütçenin tam anlamıyla sınıflandırılması; işlemlerin oluşturduğu ekonomik etkiler, ödenek durumu, idari kontrol ve amaçlar açısından bilgilendirici bir rol oynayacaktır.

Mali şeffaflığın nasıl sağlanabileceği konusunda düzenleme çalışmaları gerçekleştiren bir diğer uluslararası kuruluş ise Dünya Bankası'dır. OECD ülkelerinde görülen mali politikalara ilişkin iyileştirmeler üzerine Dünya Bankası tarafından ülke çalışmaları yapılmış ve öneriler üretilmiştir. Bu çalışmalardan bir kısmı kamu harcamalarının seviyesi üzerinde durmuş, bir kısmı ise devlet örgütlenme yapıları ve bu bağlamda finansal yönetim ve

bütçe sistemlerinin teknik analiz ve değerlendirmesine yönelik olmuştur. Bu çalışmalarda elde edilen sonuç itibariyle; verimli bir harcama yönetimi ve etkin bir bütçe sisteminin, mali reformların ana çerçevesini oluşturan mali disiplinin sağlanması, stratejik öncelik sıralaması ve teknik etkinliğin sağlanması şeklinde oluşturulan üç temel işlevi yerine getirmesi beklenmektedir(Hürcan, 1999,8). Ayrıca, devlet bütçesinin, hükümetin tüm mali işlemlerini kapsayacak yapıda olması gerektiğini, ekonomik ve mali problemlerin teşhis edilebilmesi ile ilgili bağlantıların kurulabilmesi, kurumsal engellerin aşılabilmesi ve gerekli müdahalelerin yapılabilmesi için mevcut mali yönetim sisteminin bütün mali işlemleri kapsayan bir yapısı olması gerekliliğini de beyan etmiştir(Cansız, 2002,63).

Tüm bu uluslararası ölçütler çerçevesinde mali şeffaflığı sağlamaya yönelik belli başlı ülke uygulamaları da mevcuttur. Bu ülke uygulamaları da Türkiye gibi kamu mali yönetiminde yapısal reform dönüşümlerini gerçekleştirmeye çalışan ülkelere örnek teşkil etmektedir. Ülke örneklerinden en önemlisi; Yeni Zelanda örneğidir. Yeni Zelanda, kamu mali reformlarını yürütürken devletin faaliyetlerine ilişkin olarak bütçeleme, yönetim ve muhasebe alanında değişiklikler gerçekleştirmiştir. Kamu mali sisteminde değişimleri yerine getirirken beş temel yasal düzenlemeye başvurmuştur. Bunlar sırasıyla; "Mali Sorumluluk Yasası(Fiscal Responsibility Act)", "Kamu Finansman Yasası(Public Finance Act)", "Devlet Sektörü Yasası(State Sector Act)", "Resmi Bilgiler Yasası(The Official Information Act)" ve "Merkez Bankası Yasası(Reserve Bank Act)" şeklinde kamu mali yönetiminde dönüşümü sağlayacak yasalar Yeni Zelanda'da uygulamaya konulmuştur. Bu yasal düzenlemelerden "Mali Sorumluluk Yasası"; mali sistemin yasal çerçevesini oluşturmaktadır. Bu yasada; çok yıllık bütçeleme ve bütçenin toplam etkisinin ortaya konulmasını ve mali bilgilere ait projeksiyonların meclis ve kamuoyunda incelenmesi ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Bir diğer örnek ülke ise İngiltere'dir. İngiltere'de 1982 yılında "Finansal Yönetim Girişimi" adı altında kamu yönetiminde uzun dönemli bir reform çabası başlatılmıştır. 1998 yılında mali istikrarın sağlanması ile birlikte çağdaş, etkin ve yüksek kalitede kamu hizmeti sunmak maksadıyla, 1999-2002 yılları arasındaki üç yıllık dönem için harcama programı yayınlamıştır(Hürcan, 1999,62). İngiltere hükümeti kamu hizmetlerinde etkinlik ve reform için ilk defa kamu hizmetlerindeki amaçlarını açıkça ölçülebilir bir biçimde yazılı olarak taahhüt etmiş bulunmaktadır. Bu taahhüt işlemini "Kamu Hizmet Sözleşmesi(Public Service Agreement)" ile yerine getirmiştir.

Sözleşmenin amaç ve hedeflerinden birisi de, etkili muhasebe ve bütçeleme uygulamalarını geliştirmek ve sorumluluk standartlarını yükseltmek şeklinde tespit edilmiştir. İngiltere'de kamu mali yönetiminin şeffaflık düzeyine ilişkin olarak, IMF tarafından yapılan değerlendirmede; veri sunumu, para ve finansal politika ile bankacılık denetimi alanlarında yüksek oranda şeffaflığın sağlandığı belirtilmiştir(Cansız, 2002,85).

Ülke örnekleri ve uluslararası ölçütler göz önünde bulundurularak ülkemizde de mali şeffaflığı ve disiplini sağlamaya yönelik pek çok reform çalışması son yıllarda gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Özellikle, mali şeffaflığın sağlanmasına yönelik bütçe reformları başlangıcı PBS'dir. Ekonomik konjonktürdeki olumsuz gelişmeler, bütçenin genellik ve birlik ilkesi dışına çıkışlar, bütçe esnekliğinin kaybolması, hizmet-maliyet dengesinin bozulması ve kamu mali sistemimizdeki aksaklıklar neticesinde kamu mali yönetiminin çağdaş düzeye getirilmesi ve uluslararası standartlara uygun hale dönüştürülmesi amacıyla, yapısal reform çalışmaları hız kazanmıştır. Reform çalışmalarından bir tanesi de mevcut bütçe sistemimizin etkinliğini artırması planlanan PBS'nin fonksiyonel sınıflandırma unsuruna işlerlik kazandıracak olan "Analitik Bütçe Sınıflandırması" uygulamasıdır.

Mali şeffaflık kriterlerine Türkiye'yi bir adım daha yaklaştırması öngörülen "Analitik Bütçe Sınıflandırması"ndan beklenen faydalar; bütçe politikasının esnekliğini ve seçiciliğini artırmak, bütçe hazırlığını, uygulamasını, uygulama sonuçlarını daha ayrıntılı ve sistematik olarak planlamak, izlemek ve değerlendirmek, kamu kurumlarının yürüttükleri hizmetleri, finans kaynaklarını ve maliyetlerini izlemek şeklinde sıralamak mümkündür. Yeni bütçe sınıflandırmasının yanında bütçe reformu çerçevesinde düşünülecek ve bütçe yapısına fayda sağlayacak olan önemli bir takım dönüşümlerde gerçekleştirilmiştir. Bunlardan birisi, fonların tasfiye edilmesidir. Türkiye'de fonlar, giderek hemen hemen her alandan kaynak toplayan, kullanım amaçları dışına çıkabilen, kaynakların etkin kullanımından uzaklaşmaya yol açan, yeterli ve etkin denetimleri yapılamayan ve süresiz çalışan bir sisteme dönüştüklerinden, mali disiplin ve şeffaflığı sağlamanın önünde aşılması gerekli bir engel olduklarına dair genel görüş hakim olduğundan, fon sisteminin tasfiye edilmesi yolu seçilmiştir. Bu çerçevede, 2000 yılında Maliye Bakanlığı, DPT ve Hazine Müsteşarlığı'nca müştereken yapılan çalışmalarda; ilk aşamada kuruluşundan itibaren hiç işlememiş, zamanla fonksiyonunu kaybetmiş, bütçeye gelir sağlamayan, 1993 yılından itibaren iz bütçeyle takip edilen fonlar ile kaldırılması halinde uygulamada boşluk yaratmayacak fonlar tespit edilerek, 25 bütçe-içi ve 2 bütçe-dışı fon tasfiye edilmiştir. 2001

yılında yapılan çalışmalar sonucunda, 36 bütçe-içi ve 6 bütçe-dışı fonun tasfiyesi de 01.01.2002 tarihinden itibaren gerçekleşmiştir. 2000 ve 2001 yıllarında yapılan yasal düzenlemeler neticesinde toplam 69 fonun tasfiyesi tamamlanmıştır(Hazine Müsteşarlığı,2001). Fonların tasfiye edilmesi ile bütçe disiplini ve şeffaflığının artırılması yönünde önemli bir yapısal reform da sağlanmıştır. Ayrıca, fonların tasfiyesi uygulaması, analitik bütçe sınıflandırmasının işlerlik kazanmasına devlet faaliyetlerinin kapsamı açısından fayda sağlayacaktır. Bir başka dönüşüm ise; analitik bütçe sınıflandırmasının uygulanması esnasında sorun olarak değerlendirilmekte olan otomasyon sisteminin kurulması çalışmaları da büyük çapta aşamalar kaydetmiştir. Özellikle, e-devlet uygulamalarının yaygınlaştırılma çalışmaları, Vergi Dairelerinin Tam Otomasyon Proje(VEDOP) uygulaması ve 1999 yılında, uygulanmasına başlanan Maliye Bakanlığı Web tabanlı Saymanlık Otomasyon Projesi(2001 yılında say2000i sistemi ile çalışmaya başlamıştır) şeklinde teknolojik imkanların devlet mali sisteminde çağdaş anlamda kullanılmasına yönelik uygulamalardır. Bilişim tekniklerinin kullanılması neticesinde bütçe verilerinin daha hızlı bir biçimde analize tabi tutulacağı yadsınamaz bir gerçekliktir. Böylelikle, yeni bütçe sınıflandırmasından beklenen etkinlik ve verimlilik teknolojinin de yardımıyla sağlanabilecektir.

Kamu yönetiminin ve mali sistemin yeniden yapılandırılması açısından, bütçe reformunun ülkemiz için göz ardı edilmeyecek derecede önemli bir yeri vardır. Türk Bütçe Sistemi'nden beklenen faydaları sağlayacak yapısal reformların gerçekleştirilmesiyle çağdaş bütçe sistemlerinden biri olan PBS'nin yararı, iktisadi ve mali açıdan devlet maliyesinin ihtiyaç duyduğu mali şeffaflığı ve disiplini sağlamada bir araç olarak kullanabilme imkanı ile görülecektir. Aksi taktirde, mevcut sorunların başlıca kaynağı olan mali disiplinsizlik ve kıt olan kaynakların israf edilmesi dün olduğu gibi, bugün ve gelecekte de sürüp gideceği kaçınılmaz bir gerçektir.

Sonuç olarak, kamu mali sistemimizin uluslararası ölçütlere uygun hale getirilmesinde ve mali şeffaflığa doğru yönelmesinde diğer önemli yapısal reformların yanında (Merkez Bankası Kanunu oluşturulması, Kamu İhale Kanunu oluşturulması, Borçlanma Kriterlerinin tespiti, Kamu Harcama Reform çalışmaları gibi) bütçe reformunun önemli olduğu kanıksanamaz bir gerçektir. Unutulmaması gereken nokta; Yolsuzlukların ve yolsuzluk söylentilerinin artışıdaki en önemli etken, mali sistemdeki bütünlüğün bozulmuş olmasıdır. Mevcut yapılanma yolsuzluklarla birlikte enflasyon, savurganlık, hukuka aykırılık gibi toplumsal hastalıkları önlemekten çok üretmeye yönelik hale gelmiştir. Bu nedenledir ki; mevcut sorunları uluslararası deneyim-

lerden dersler çıkartarak kamu mali sistemimizin, disipline edilmesini ve şeffaflığı sağlayacak reformlara gereksinim duyduğunu tespit etmek günümüz Türkiye koşullarında vazgeçilmez önceliktir. Özellikle, bütçe reformu çerçevesinde uygulamaya yeni başlanılan ve 2004 yılında genel devlet tanımına giren tüm kuruluşlarda uygulanacak olan "Analitik Bütçe Sınıflandırması" mali şeffaflığı sağlamada önemli bir rol üstlenmektedir.

KAYNAKÇA

- Arın, T., Kesmez, N. ve Gören, İ., (2000). **Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, TESEV Yayınları 16, İstanbul.
- Atıyas, İ.- Sayın, Ş., (2000). "Devletin Mali ve Performans Saydamlığı", **Kamu Maliyesinde Saydamlık**, TESEV Yayınları 20, İstanbul, s.27-45.
- Batirel, Ö. F., (1990). **Kamu Bütçesi**, M.Ü. Nihad Sayâr -Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No:444-637, 6. Baskı, İstanbul.
- Cansız, H., (2002). **Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık**, Basılmamış Doktora Tezi, C.B.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Coşkun, G., (1997). **Devlet Bütçesi**, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara.
- Feyzioğlu, B. N., (1984). **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, Filiz Kitabevi, 7. Baskı, İstanbul.
- Hürcan, Y. G., (1999). **Mali Disiplinin Sağlanmasında Yasal Düzenlemelerin Yeri, Önemi, Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneğinin İncelenmesi**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Araştırma ve İnceleme Dizisi No: 13, Ankara.
- IMF, "Government Finance Statistics Manual 2001", <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>.
- Muter, N. B., (2000). "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Genel Değerlendirme", **Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ İİBF MALİYE BÖLÜMÜ 15. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU, Antalya.
- T.C. Başbakanlık DPT, (2000). **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No: ÖİK 535, Ankara.
- T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, "Kamu Mali Sistemine Reform (Mali Şeffaflık ve Disiplin);Fonların Tasfiye Edilmesi Nedir-Niçin Gereklidir?", <http://www.treasury.gov.tr/fonlar230801.htm>.
- T.C. Maliye Bakanlığı, (2002). **Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı**, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara.
- Tüğen, K., (1999). **Devlet Bütçesi**, Anadolu Matbaacılık, İkinci Baskı, İzmir.
- Yılmaz, H., Kızıltaş, E. ve Hürcan, Y., (2000). "Türk Kamu Mali Yönetimi Saydamlık Standartlarının Neresinde - IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme", **Edt. İzak Atıyas- Şerif Sayın, Kamu Maliyesinde Saydamlık**, TESEV Yayınları 20, İstanbul, s.99-135.