

KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNİN BÜTÇE İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ (ELEŞTİREL VE NORMATİF BİR YAKLAŞIM)

İlhami SÖYLER*

Özet :

Bütçelerin siyasi, hukuki, iktisadi ve mali işlevleri vardır. Bu işlevlerin yerine getirilmesi için bazı ilkeler geliştirilmiştir. Bunlar bütçe ilkeleridir. Bu ilkelerin bir kısmı klasik bütçe ilkeleridir. Örneğin , genellik ilkesi, birlik ilkesi ve yıllık olma ilkesi gibi. Bir kısmı ise modern bütçe ilkeleridir. Mali saydamlık ilkesi, hesap verilebilirlik ilkesi ve etkinlik ilkeleri gibi.

Türk kamu mali yönetim sisteminde genellik ilkesine aykırı uygulamalar arasında özel gelir ve ödenek işlemleri, şartlı bağış ve yardımlar, hazine saymanlıkları, döner sermaye ve fon bütçeleri bulunmaktadır. Bazı kurumlarının merkezi yönetim bütçesi dışına çıkarılması ise birlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Yıllık olma ilkesine aykırı uygulamalar ise ertesi yıla geçen yüklenme ve gelecek yıllara yaygın yüklenmelerdir. Bazı kamu kurumlarının ayrı bütçeleme sürecine tabi olması ve kurumsal düzenlemelerin yeterli olmaması, mali saydamlık ilkesi ile çelişmektedir. Hesap verilebilirlik ilkesinin gerçekleştirilmesinde rol ve sorumlulukların açık olmaması başlıca engeli oluşturmaktadır. Etkinlik ilkesinin gerçekleştirilmesi için kamu harcama yönetiminin daha rasyonel örgütlenmesi, kurumlararası eşgüdüm ve etkinliğe ilişkin bazı kavramların netleştirilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler : Klasik bütçe ilkeleri, modern bütçe ilkeleri, mali saydamlık ilkesi, hesap verilebilirlik ilkesi, etkinlik ilkesi.

* Dr. Maliye Bakanlığı, Personel Genel Müdür Yardımcısı (Eski Bütçe Kontrolörü)
isoyler@maliye.gov.tr.

**ASSESSMENT OF PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT SYSTEM
ACCORDING TO BUDGET PRINCIPLES
(A CRITICAL AND NORMATIVE APPROACH)**

Abstract :

Butgets they have political, legal, economic and financial functions. to carry out these functions some principles were developed. These are budget principles, some of which are classic budget principles such as generality principle, unity principle and annuality principle. Some of the budget principles are modern budget principles, such as financial transparency principle, accountability principle and efficiency principle.

In Turkish public financial management system some of the implementations contrary to principle of generality are special revenue and special appropriation transactions, conditional donations and grants, treasury accountancies, budgets of funds and revolving funds. Exception of some of the public administrations from the scope of central government butget is contrary to principle of unity. The implementations contrary to principle of annuality are committens carried over to next year and subsequent years. Some of the public administrations are subject to separate budgetary process and their institutional arrangements are not adequate, these issues are contradictory to principle of fiscal transparency. Because of the roles and responsibilities are not clearly defined is the main obstacle against the accountability principle. To carry out principle of effectiveness, public expenditure management should be organized more rationally, the concepts related to effectiveness and coordination among the institutions should be made clear.

Keywords : Classic Butget Principles, modern budget, budget principles,, financial transparency principle, accountability principle and efficiency principle.

GİRİŞ

Bütçe, niteliği itibariyle siyasi, hukuki, iktisadi ve mali bir belgedir. Bütçe, bu niteliklerinin bir gereği olarak çeşitli işlevler üstlenmiştir. Bunlar bütçenin siyasi, hukuki, iktisadi ve mali işlevleridir.

Bütçenin söz konusu işlevlerini yerine getirebilmesi için bir takım ilkeler geliştirilmiştir. Bu ilkeler gerek bütçenin hazırlanması ve gerekse uygulanması bakımından dikkate alınması gereken ilkelerdir.

Bu ilkelerden bir kısmı XIX. Yüzyıl içinde geliştirildiklerinden klasik bütçe ilkeleri adını almışlardır. Söz gelimi, genellik ilkesi, birlik ilkesi, yıllık olma ilkesi, klasik bütçe ilkelerindedir.

Modern bütçe ilkeleri ise kamu maliyesi ve bütçe hukuku alanındaki yeni anlayış ve gelişmeler paralelinde ortaya çıkan ilkelerdir. Bunlar, mali saydamlık ilkesi, hesap verilebilirlik ilkesi ve etkinlik ilkesidir.

Bu çalışmada belli başlı klasik bütçe ilkeleri arasında yer alan, genellik, birlik ve yıllık olma ilkeleri ile modern bütçe ilkeleri arasında yer alan mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve etkinlik ilkeleri açısından Türk kamu mali yönetiminin (sistem, süreç ve örgütsel yapı olarak) eleştirel bir değerlendirilmesi yapılarak ortaya çıkan veya çıkması muhtemel sorunlar için çözüm önerileri sunulacaktır.

D) KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNİN KLASİK BÜTÇE İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde kamu mali yönetim sistemi belli başlı klasik bütçe ilkelerinden, genellik, birlik ve yıllık olma ilkeleri açısından değerlendirilecektir.

A) Genellik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Bütçede genellik ilkesi devletin bütün gelir ve giderlerinin ayrı ayrı ve gayrisafi olarak bütçede gösterilmesi demektir. (Aksoy, 1994: 433). Bu ilkenin gereği olarak, bir taraftan gelir ve giderlerin birbirlerinin arkasına gizlenmeyecek şekilde ayrı ayrı tutarlar halinde bütçede yer alması, diğer taraftan da kamu gelirlerinin önceden belirli bir hizmete karşılık olarak gösterilmemesi gerekmektedir. (Akdoğan, 1985: 265).

Devletin tüm gelir ve giderlerinin bütçede yer alması gayrisafi bütçe ilkesi kavramı ile ifade edilirken, belirli giderlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi (ayrılmaması) de adem-i tahsis ilkesi olarak bilinmektedir. Adem-i tahsis ilkesi Hazine birliği ilkesini oluşturmaktadır. Hazine birliği ilkesinden amaç, bütün gelirlerin bir hazinede toplanması ve bütün giderlerin bu hazineden ödenmesidir (Erginay, 1976: 204).

Temel bütçe ilkeleri arasında sayılan bütçede genellik ilkesinin her iki boyutu da 5018 sayılı Kanun'un "bütçe ilkeleri" başlıklı 13.maddesinde aynen yer almıştır. Söz konusu maddenin (f) bendinde "tüm gelir ve giderler gayrisafi olarak bütçelerde gösterilir", (g) bendinde ise "belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır", (m) bendinde de "kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir" denilmektedir. Öte yandan Kanun'un Hazine birliği" başlıklı 6.maddesinde "merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülür. Genel bütçeli idarelerin tüm gelirleri Hazine veznelere girer, giderleri bu veznelere ödenir. Bu idareler özel vezne açamaz" denilmektedir.

Ne varki, emredici bu ilkelere rağmen, çağdaş bir yapıya kavuşturulması iddiaları ile yeniden oluşturulmaya çalışılan kamu malı yönetim sistemimizde, genellik ilkesinin gayrisafilik boyutuna kural olarak uyulurken, adem-i tahsis boyutuna aykırı hükümler bulunmaktadır. Bu aykırılıklar aşağıda özetle belirtilmektedir.

* Adem-i tahsis ilkesine aykırı uygulamalardan birisi özel gelir ve özel ödenek uygulamasıdır. Kanun'un 39.maddesiyle getirilen düzenlemeye göre, idarelere özel gelirler karşılığında özel ödenek tahsis edilebilmektedir. Kanun özel gelirlerin dayanağını fiyatlandırılabilir kamu hizmetleri olarak öngörmüştür. Oysa, fiyatlandırılabilir kamu hizmetleri karşılığı alınan resimler, harçlar ve benzeri bedeller kamu maliyesi (teorisi)nce genel kabul görmüş kamu gelirleridir. Bunların özel gelir olarak kabulü bu anlayışa tezat oluşturmaktadır. Bu itibarla, geleneksel kamu geliri olması gereken hizmet bedellerinin özel gelir olarak, bazı özel giderlere tahsisi doğru değildir.

* Adem-i tahsis ilkesine aykırı uygulamalardan birisi de şartlı bağış ve yardım uygulamalarıdır. Kanun'un 40.maddesine göre kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak tertiplere gelir ve ödenek kaydedilebilmektedir. Şartlı bağış ve yardımların da genel kamu gelirleri içinde gösterilmesi, şart kılınan hizmetin gerçekleşmesine engel oluşturmadığına göre uygulamanın nedeni anlaşılabilir.

* Adem-i tahsisi ilkesine aykırılık teşkil eden bir başka uygulama da Hazine birliği ilkesine aykırı olarak kurulan Devlet Borçları Saymanlığı, Hazine İç Ödemeler Saymanlığı ile Hazine Dış Ödemeler Saymanlığı uygulamalarıdır. Ayrıca özel bütçeli kuruluşlarla düzenleyici ve denetleyici kuruluşların da ayrı veznelere olacağından, merkezi yönetim kapsamına dahil idareler açısından bile Hazine birliği diye bir şey kalmamaktadır (Bayar, 2003: 51). Özel bütçeli idareler, merkezi yönetime idari vesayet bağı ile bağlı olmasına rağmen, mali içerikli bir düzenleme olan 5018 sayılı Kanun'la idari vesayet bağının koparılması, anayasal açıdan da aykırılık teşkil etmektedir (Saraç, 2005: 160). Öteden beri aksak bir yapıyla gelen Hazine birliği (ilkesi)nin daha da zayıflatılması, devlet muhasebesi organizasyonunun bozulması, harcama sürecindeki görev, yetki ve sorumlulukların belirsizleştirilmesi, Sayıştay'ın hesap yargısının etkisizleştirilmesi, kamu mali yönetim sisteminin önemli zaafı olarak tezahür etmektedir (Bayar, 2004: 24).

* Adem-i tahsis ilkesine aykırı uygulamalar yukarıda sayılanlarla sınırlı değildir. Döner sermaye ve fon uygulamaları da mevcuttur. Zira Kanun'un geçici 11.maddesine göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı döner sermaye işletmeleri ile fonların bütçeleri ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer almaktadır. 5018 sayılı Kanun tasarısının genel gerekçesinde, "bunların belirli bir süre sonunda tasfiye edilmeleri öngörülmekte" ise de Kanun'un geçici 11.maddesinin ikinci fıkrası ile

bunların 31.12.2007 tarihine kadar yeniden yapılandırılacağı öngörülmüştür. Cumhuriyetin ilk yıllarında, ulusal ekonomideki boş kapasitenin doldurulması, ilave talebin karşılanması ve devlete ek gelir sağlanması amacıyla kurulan döner sermaye işletmeleri günümüzde bu amaçlardan saptırılarak ilgili personele ek gelir sağlama anlayışıyla kurulmaktadır (Söyler, 1996:42). 1980'li yıllarda yaygınlaşmaya başlayan fon uygulamaları da zamanla bir nevi "Hazine-i Hassa" haline gelerek, kamu savurganlığının değişik bir örneğini sergilemişlerdir (Söyler, 1997:62-63). Halen ülkemizde 1500'e yakın döner sermaye işletmesi ile tasfiye edilmemiş 5 adet fon bulunmaktadır (Kulaksız, 2005: 71).

B) Birlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Devletin bütün gelir ve giderlerinin tek bütçe içinde toplanması (Coşkun, 1978: 43) bütçede birlik ilkesi ile ifade edilmektedir. Ne varki klasik maliyecilerin üzerinde durdukları ve çok katı olarak uyguladıkları bu ilke, günümüzde bir hayli yumuşatılmıştır. Özellikle yerel yönetimlerin merkezi yönetimden ayrı, idari ve mali bağımsızlığa ihtiyaç göstermesi, merkezi yönetim içinde olmakla birlikte ekonomik amaçlı teşebbüslerin, piyasa koşullarına göre çalışmalarını mecburiyeti bu ilkenin yumuşatılmasına neden olmuştur. Bu yeni anlayışa göre her bir kamu hizmeti ayrı bütçeler ve daireler tarafından yürütülse bile tümünün konsolide edilerek gelir, gider, hizmet ve faaliyet durumunun görülebilmesi mümkündür (Tosun, 2004: 13). Ancak bunun kamuda muhasebe birliğini gerektirdiğini belirtmek gerekir. Bunun doğal sonucu olarak kamuda aynı hesap planına paralel bir devlet muhasebesi uygulanması söz konusudur (Kurt, 1996: 24). Aksi bir anlayışla, tek düzen hesap tekniği kullanılmayan kayıtlardan üretilen tablo ve raporlar konsolide edilememekte, edilenler ise güvenilir olmamaktadır (Kızılkaya, 2004: 23).

Konuya ülkemiz açısından bakıldığında, öteden beri, genel bütçe yanında katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe (örneğin KİT'ler) gibi bütçe çeşitlerinin uygulanması sonucunda birlik ilkesinin büyük ölçüde dışına çıkmıştır. (Akdoğan vd., 1986: 30).

Bu durum 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü kamu mali yönetim sisteminde de devam etmektedir. Ayrı bütçeleri olması olağan karşılanan kamu iktisadi teşebbüsleri ve yerel yönetim kuruluşlarının bütçeleri yanında, genel yönetim kapsamında bulunmalarına rağmen, 5436 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle TRT, TOKİ, TMSF, SPOR-TOTO teşkilatı, Milli Piyango İdaresi gibi birçok kamu kuruluşu bu Kanun kapsamından çıkarılmıştır (Oyan, 2005). Böylece bu idareler açısından özerk bütçe uygulaması devam etmektedir. Oysa 5018 sayılı Kanun tasarısının genel gerekçesinde "bütçe türlerinin uluslararası standartlara uygun olarak, genel bütçe veya özel bütçe haline getirilmekte" olduğu belirtilmiştir. Böylece daha önce konsolide bütçe olarak bilinen ve artık merkezi yönetim bütçesine dönüşen bütçe büyüklüğünün dışında kalan çok önemli bir harcama alanı mevcudiyetini korumakta ve bu durum toplam

harcamanın ve bileşiminin kontrolünde önemli güçlükler oluşturmaya devam etmektedir (Gedikli, 2001: 173).

Yerel yönetim kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüsleri dışında istisnalar yaratılması hangi gerekçe ile olursa olsun, bütçe hakkına aykırı olduğu gibi idare hukukuna da uygun düşmemektedir (Bayar, 2004: 20-21).

Bu itibarla yerel yönetim kuruluşları ile KİT'ler dışındaki kamu idarelerinin merkezi yönetim bütçesi içine alınması gerekmektedir.

C) Yıllık Olma İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Bütçeler esas itibariyle, hemen her ülkede bir yıl için geçerlidir (Akdoğan, 1985: 268). Zira bir yıllık zaman dilimi bütçe uygulamaları açısından uygun bir zaman kesitini oluşturmaktadır (Aksoy, 1994: 35).

Bütçenin yıllık olması demek, bütçe ile verilen ödeneklerin verildiği yıl içinde kullanılabilmesi ve kullanılmayan ödeneklerin ertesi yılda harcanmayacağı anlamına gelir (Mutluer vd., 2005: 95).

Bütçenin yıllık olma ilkesi T.C Anayasası'nın 161.maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise "mali yılın başlangıcı ile merkezi yönetim bütçesinin nasıl hazırlanacağı ve uygulanacağı kanunla belirlenir" denilmektedir.

Bu hükümden hareketle, bütçenin yıllık olma ilkesini bütçenin hazırlanması, uygulanması ve hesapların kapatılması sürecinde ayrı ayrı ele almak gerekmektedir.

1) Bütçenin Hazırlanmasında Yıllık Olma İlkesi

5018 sayılı Kanun'un 13.maddesinin (d) bendine göre, bütçeler stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleri ile birlikte görüşülür ve değerlendirilir. Ancak bu çok yıllık bütçe hazırlama tekniği, bütçenin yıllık olma ilkesini zedelememektedir. Zira bütçe yılını izleyen iki yıllık tahminler, bütçenin kanunlaşması sırasında metinden çıkarılmaktadır. Ancak bu tahminler, yürütme organına gelecek dönemler için mali bir perspektif kazandırmaktadır. Çok yıllık bütçe hazırlanmasının nedeni, bütçenin bir yönetim aracı olarak kullanılması ve orta vadede uygulanacak politikaların belirlenmesidir (Kızıldaş, 2003: 17).

Çok yıllık bütçe hazırlama süreci, 1970'li yıllarda OECD ülkelerinde başlanmış, 1980'li yıllarda devam ettirilmiş, 2000'li yıllarda ise hemen hemen tüm ülkelere benimsenmiştir (Erüz, 2005: 58). Çok yıllık bütçe hazırlama tekniği, bir bakıma ülkemizde orta vadeli bütçe sistemine geçişi öngörmektedir. Zira 5018 sayılı Kanun'a göre çok yıllık bütçe hazırlanması (madde: 15), stratejik plan hazırlanmasını (madde: 11), orta vadeli mali plan ve orta vadeli program hazırlanmasını (madde: 16) da

öngörmektedir. Orta vadeli bütçe sistemi ile hükümetlerin daha planlı ve öngörülebilir ekonomik ve mali politikalar yürütmesi, kamu idarelerinin belirlenen makro politikalarla uyumlu olarak kendi amaç ve politikalarını ve kaynak dağılımlarını oluşturmaları tasarlanmaktadır (Erüz, 2005: 58). Cari yılla birlikte izleyen iki yılın bütçe tahminlerinin aynı zamanda sunulması, hükümetin cari bütçe tartışmasını çok yıllık çerçeveye yerleştirmeye imkan verecek ve daha fazla gerçekçilik sağlanmasına yardım edecek, böylece yıllık bütçenin mali disiplini iyileşecektir (Boyraz, 2005: 25).

Çok yıllık bütçe hazırlama tekniği ile bütçeler bir yandan orta vadeli bir programa dönüşürken (Üçbaş, 2004: 46), öbür yandan bütçenin ekonomi ve maliye politikaları ile ilgisi kurulmakta, böylece parlamentonun bütçe hakkını gereği gibi kullanması sağlanmaktadır (Arslan, 2004: s.64).

2) Bütçenin Uygulanmasında Yıllık Olma İlkesi

Kamu mali yönetim sistemimiz kural olarak bütçenin uygulanmasında yıllık olma ilkesini benimsemiştir. Bu ilke gereğince ödenekler bir mali yıl için verilir ve kullanılır. 5018 sayılı Kanun'un 20.maddesinin (e) bendine göre cari yılda kullanılmayan ödenekler iptal edilir. Kanun'un 51.maddesine göre kamu hesapları da mali yıl esasına göre tutulmaktadır. Ancak mali yılın bitimine kadar fiilen yapılmış ödemelerden mahsup edilememiş olanların ödenekleri saklı tutularak, mahsup işlemleri mali yılın bitimini izleyen bir aylık mahsup döneminde yapılması mümkündür.

Bütçenin yıllık olma ilkesi gereğince 5018 sayılı Kanun'un 26.maddesi gereğince yüklenmeye girişilmesi de bir mali yılla sınırlandırılmıştır. Ancak Kanun'un 27. ve 28.maddeleriyle iki istisna getirilmiştir.

Bu istisnalardan biri ertesi yıla geçen yüklenme, diğeri ise gelecek yıllara yaygın yüklenmelerdir.

* Kanun'un 27.maddesine göre niteliğinden dolayı mali yılla sınırlı tutulamayan ve sürekliliği bulunan bazı iş ve hizmetler (yiyecek, yakacak, aşı ve serum alımları, temizlik ve taşıma işleri ile periyodik bakım ve onarım hizmetleri gibi) için, bütçelerinde öngörülen ödeneklerin %50'sini aşmamak şartıyla, izleyen yılın Haziran ayını geçmemek ve yüklenme süresi oniki ayı geçmemek üzere ertesi yıla geçen yüklenmeye girişilebilir.

* Kanun'un 28.maddesine göre ise sadece merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri bir mali yılda tamamlanması mümkün olmayan yatırım projeleri için gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişilebilir. Aynı maddenin son fıkrasına göre, satın alınması ekonomik olmayan araç, gereç ve malzemenin kiralanmasında ve üç yılı geçmemek üzere aşı ve serum alımı ile ağaçlandırma işlerinde gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişilebilir.

Her iki istisnai durumun zorunluluktan kaynaklandığını belirtmek gerekir.

3) Bütçe Hesabının Kapatılmasında Yıllık Olma İlkesi

Bütçe hesaplarının kapatılması konusunda iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar jestiyon yöntemi ve ekzersiz yöntemidir. Bu yöntemler doğal olarak bütçe yılının uzayıp uzamamasına etki etmektedirler (Mutluer-vd., s. 96).

Jestiyon yönteminde bütçe yılı içinde yapılan tüm gelir ve giderler o yılın işlemi olarak kaydedilir. Kısaca tahsilat ve ödemeler hangi yılda yapılmışsa o yılın hesaplarında gösterilir. Türk bütçe sisteminde kural olarak bu yöntem benimsenmiştir. 5018 sayılı Kanun'un 51.maddesinin ikinci fıkrasına göre bütçe gelirleri tahsil edildiği bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Bunun tek istisnası bütçe emaneti uygulamasıdır. 5018 sayılı Kanun'un 34.maddesine göre ödeme emrine bağlandığı halde ödenemeyen tutarlar bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınarak, ilgili veya ertesi yıllarda bu hesaptan ödenir. Bu işlemde ödeme ertesi yıl veya yıllarda yapılmasına rağmen, gider kaydı tahakkuka bağlandığı yıl hesaplarında görülmektedir.

Ekzersiz yönteminde ise gelir ve giderler tahsil edildiği veya ödendiği yılın değil, ilgili yılın bütçe kayıtlarında gösterilir. Bu yöntemde hesaplar, adını taşıdığı yılın gelir ve gideri olarak gösterilir.

Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun'un kamu mali yönetim sistemine getirdiği en önemli yenilik kamu gelir ve giderlerinin tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilmesidir. Böylece ülkemizde tahakkuk esaslı bir muhasebe sistemine geçişin de zemini hazırlanmıştır.

Kamu mali yönetim sisteminin iyileştirilmesi çerçevesinde mali kararların sağlam mali istatistiklere dayanılarak geleceğin daha sağlıklı planlanması için gerekli altyapının ancak tahakkuk esasına dayalı bir muhasebe sistemi ile kurulabileceğinin anlaşılması dikkatleri bu konu üzerinde toplamıştır (Kerimoğlu, 2004: 29). Zira tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi sadece nakit bazlı gelir ve gider hesaplarını değil, kamunun varlık ve yükümlülüklerini de içerdiğinden program maliyetleri daha net gözükür, devletin bilançosu ve diğer mali raporları daha doğru çıkarılır. Bunların gereği olarak çağdaş bütçeleme ilkeleri olan mali saydamlık ve hesap verilebilirlik hayata geçirilmiş olur.

II) KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNİN MODERN BÜTÇE İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Modern bütçe ilkelerinin bir kısmı klasik bütçe ilkelerinin yeni bir görünümü olarak ortaya çıkmıştır. Söz gelimi açıklık ve doğruluk ilkeleri, artık mali saydamlık ilkesi olarak ele alınmaktadır. Modern bütçe ilkelerinin bir kısmı ise kamu yönetiminin ve bu arada bütçe hukukunun yeni boyutlar kazanması ile ortaya çıkmıştır. Bunlara örnek olarak hesap verilebilirlik ilkesi ile etkinlik ilkesi gösterilebilir.

A) Mali Saydamlık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Klasik bütçe ilkelerinden olan açıklık ilkesi bütçenin açık ve herkesçe anlaşılabilir olmasını, alenilik ilkesi ise bütçe işlem ve uygulamalarının herkesin gözü önünde şeffaf olarak gerçekleşmesini ifade etmektedir (Akdoğan, 1985: 269-270). Bütçede doğruluk ve samimilik ilkeleri ise bütçe tahminlerinin olabildiğince gerçek durumu yansıtmasını ve rakamların gizlenmemesini ifade eder. Ancak son zamanlarda kamu mali yönetiminde hesap verilebilirlik ilkesi ile heaap verilebilirliği sağlamada çok önemli rol oynayan mali saydamlık ilkesi ön plana çıkmıştır (Mutluer vd., 2005: 97).

Mali saydamlık ilkesi, açıklık ve doğruluk ilkelerinin bir bakıma çağdaş ve modern görüntüsüdür. Bu şekilde kamuoyu bütçe yoluyla yönetimi eleştirme imkanı bulur. Mali saydamlık ilkesi ise açıklık ilkesinden daha ileri ve kapsamlı bir anlayışı belirtir. Zira bütçe rakamlarının açıklığı yanında faaliyet raporları, mali istatistikler orta vadeli plan ve programların da yönetimde şeffaflık gereği kamuya açıklanması gereğini öngörür. Esasen özellikle Batı Avrupa ülkelerinde geçerli olan temel idare hukuku ilkeleri arasında, güvenilirlik, açıklık ve şeffaflık, hesap verilebilirlik, etkinlik gibi anlayışlar bulunmaktadır (Kuzey, 2005: 62).

İdari anlamda saydamlık genel olarak devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir şekilde sunmasıdır (Karakas, 2004: 107-108). Saydamlığın mali saydamlık ve performans saydamlığı gibi çeşitleri vardır. Mali saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının kolayca bilinmesidir (Atiyas ve Sayın, 2005: 1). Mali saydamlıktan bahsederken, saydamlığı hem yönetimin kendisi için hem de iç ve dış ekonomik aktörler için sağlamak, gerçekleşen bütün mali işlemleri genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde kaydetmek ve raporlamak anlaşılmalıdır (Kulaksız, 2005 : 59-70).

Mali saydamlık ilkesi, kamu mali yönetim sistemimize de girmiştir. 5018 sayılı Kanun'un "Mali Saydamlık" başlıklı 7.maddesine göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla görev, yetki ve sorumlulukların açıkça tanımlanması, hükümet politikaları ile kalkınma plan ve programlarının ve bütçelerin görüşülmesi ve uygulanma sonuçlarının kamuya açık olması, kamu idarelerince sağlanan teşvik ve yardımların kamunun bilgisine sunulması , kamu hesaplarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olması zorunluluğu ortaya konulmuştur. Kanun'un "bütçe ilkeleri" başlıklı 13.maddesinin (I) bendinde de "bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır" denilmektedir. Kanun'un 17.maddesinde ise gelir ve gider tekliflerinin saydamlığı sağlayacak şekilde hazırlanacağı öngörülmüştür.

Mali saydamlığı sağlamak üzere kamuda raporlama, mali istatistikler oluşturma ve faaliyet raporlarının hazırlanması ve yayınlanması sistemine geçilmiştir (Arslan, 2004: 190). Bu amaçla 5018 sayılı Kanun, kamu idarelerinin ilk altı aya ait bütçe uygulama sonuçları ile ikinci altı aya ait beklentilerini kapsayan mali durum raporunu kamuya açıklamalarını (5018/30), üst yöneticilerin her yıl faaliyet raporu hazırlayarak kamuoyuna duyurmalarını ve belirli mercilere göndermelerini (5018/41), merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hazırladığı mali istatistiklerin aylık olarak, kanun kapsamındaki diğer idarelerin mali istatistiklerinin ise üçer aylık olarak yayımlanmasını (5018/53) ve bir yıla ait mali istatistiklerin izleyen yılın Mart ayı içinde Sayıştay'ca değerlendirilerek bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu'nun TBMM'ne ve Maliye Bakanlığı'na gönderilmesini (5018/54) öngörmüştür.

Kamu mali yönetiminde saydamlık esas itibariyle üç aşamada sağlanmaya çalışılır. Bu aşamalar şunlardır (Emil ve Yılmaz, 2004: 11-13) :

Bütçe'nin hazırlanması ve onaylanma sürecinde saydamlık.

Bütçenin uygulanma ve kontrol sürecinde saydamlık.

Kesin hesapların parlamento tarafından onaylanması ile mali sonuçların dış denetiminde ve değerlendirilmesi sürecinde saydamlık.

Mali saydamlığı sağlamaya yönelik olarak kamu mali yönetim sistemi ile getirilen bu düzenlemeler olumlu olarak değerlendirilmekle birlikte, sistemdeki bazı düzenlemelerin bunu tam olarak sağlayamayacağı ifade edilmektedir. Şöyleki;

* Kamu kaynağı kullanan tüm birimler mali saydamlıkla ilgili düzenlemelere dahil edilmemiştir (Köse, 2003: 60). Örneğin TOKİ, TRT, SPOR-TOTO, TMSF, Milli Piyango İdaresi gibi önemli ölçüde kamu kaynağı kullanan kuruluşlar, 5436 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle 5018 sayılı Kanun'un kapsamından çıkarılmıştır. Bu nedenle bunların da Kanun kapsamına alınması gerekmektedir. Kanun kapsamında olmakla birlikte düzenleyici ve denetleyici kurumlar, mali saydamlığın sağlanmasına yönelik olarak, mali durum raporu düzenleme (5018/30) ve faaliyet raporu hazırlama (5018/41) zorunluluğu dışında tutulmuşlardır. Bu kurumlar Kanun'un pek çok hükmünden de muaf tutulmuşlardır (Saraç, 2005: 159).

* Bütçe hazırlanma sürecinde plan-bütçe ilişkisinin kurulması ve bu doğrultuda kaynak tahsislerinin nicelik ve nitelik itibariyle yapılmasında da mali saydamlığa önem verilmesi gerekmektedir. Zira mali saydamlığın sağlanmasına ilişkin düzenlenmesi gereken mali rapor ve istatistikler bütçe uygulama sürecindeki işlemlere yönelik bulunmaktadır. Kaldığı bunun da nasıl sağlanacağına ilişkin 5018 sayılı Kanun'da hüküm bulunmamaktadır.

* Mali saydamlığın, bir takım rapor ve istatistiklerle sağlanabilmesi de ayrı bir eleştiri konusudur. Zira 5018 sayılı Kanun'un 7.maddesinin son fıkrasında, mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin

alınmasından kamu idareleri sorumlu tutulmakla birlikte, bu hükümlerin bağlayıcılık yönü bulunmayan ibareden öteye geçmeyeceği (Köse, 2003: 60) ileri sürülmektedir. Bu itibarla Kanun'da daha belirgin ve somut hükümlerin yer alması gerektiği söylenebilir.

Mali saydamlık konusundan ülkemizin bilgi birikimi ve deneyiminin olmaması nedeniyle Uluslararası Para Fonu (IMF)'nin Mali Saydamlıkla İlgili İyi Uygulamalar Tüzüğü'nden yararlanabilir.

Bu belgeye göre mali saydamlığın sağlanması için ana başlıklar itibariyle aşağıdaki önlemlerin alınması gerekir:

- Görev ve sorumlulukların açık ve net olması (kamu sektörü, ekonominin geri kalanından net bir şekilde ayrıştırılmalı ve hükümet içerisindeki roller çok iyi tanımlanmalıdır).
- Bilginin kamuoyuna açık olması (kamuoyu, hükümetin geçmiş, mevcut ve gelecekteki mali faaliyetleri hakkında tamamen bilgilendirilmelidir).
- Saydam bütçe hazırlığı, uygulaması ve raporlanması (bütçe ile ilgili dökümanlar, mali politika hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi, bütçenin dayanağını ve önemli mali riskleri de belirtmelidir).
- Dürüstlük için güven verilmesi (Mali bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği kamu ve özel kesimlerin incelenmesine açılmalıdır).

B) Hesap Verilebilirlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Kamu mali yönetim sistemimize giren ve modern mali literatürde yer alan kavramlardan birisi de hesap verme sorumluluğu kavramı veya ilkesidir (Tuncer, 2005: 15).

Hesap verilebilirlik ifadesi, bir kişi veya otoritenin yaptığı işlemleri diğerine açıklayıp dayanağını göstermesidir (Kuzey, 2005: 68). Bir başka ifade ile hesap verilebilirlik, politikacıların ve kamu görevlilerinin, (a) faaliyetlerine ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenli bir şekilde sorgulanmaları, (b) kendilerine tanınan yetkilerin kullanılmasından kaynaklanan uygulamalardan sorumlu tutulmaları anlamına gelen idari bir kavram ve devlet politikasıdır. Olaya kamu mali yönetim sistemi açısından yaklaşıldığında hesap verilebilirlik ilkesi kamu kaynaklarının elde edilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması süreçlerinde görevlilerin, bu kaynakları etkin, ekonomik ve yerimli bir şekilde değerlendirerek yetkili makamlara hesap vermelerini ifade eder. 5018 sayılı Kanun tasarısının ilgili madde gerekçesine göre, çağdaş kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından biri olan hesap verilebilirlik ilkesi kendilerine kamu gücü kullanma yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını vermeleri anlamına gelmektedir. Bu bağlamda hesap verilebilirlik kamu harcamalarının can damarını meydana getirmektedir (Mutluer vd., 2005: 99).

Hesap verilebilirlik ilkesi, 5018 sayılı Kanun'un "Kamu maliyesinin temel ilkeleri" başlıklı 5.maddesinin (b) bendinde "kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır" şeklinde yer alırken, "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8.maddesinde "her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır" şeklinde ifadesini bulmuştur. Kanun'un 17.maddesiyle de gelir ve gider tekliflerinin ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkan verecek ve hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığı'nca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanacağı öngörülmüştür. Hesap verilebilirlik ilkesi, hesap verme sorumluluğu bağlamında anlam kazanır.

Hesap verme sorumluluğunun üç ana boyutu bulunmaktadır (Polat, 2003: 71).

1) Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu

Yürütme organı sıfatıyla hükümetin parlamentoya karşı sorumluluğu siyasi hesap verme sorumluluğunu ifade eder. 5018 sayılı Kanun'un 10.maddesine göre, hükümetin üyesi sıfatıyla bakanlar, hükümet politikalarının uygulanmasından ve stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planları ile yıllık programlara uygun olmasından sorumludur. Bakanlar ayrıca kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakan'a ve T.B.M.M'ne karşı sorumludurlar.

2) İdari Hesap Verme Sorumluluğu

Bu sorumluluk, kamu görevlilerinin bağlı ya da ilişkili oldukları bakanlara karşı sorumluluğunu ifade eder.

5018 sayılı Kanun'da çok sistematik ve belirgin olmasa da bazı görevlilerin idari hesap verme sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu çerçevede;

* Üst yöneticiler, kamu kaynaklarının kullanılmasından dolayı bakanlara karşı sorumlu tutulmuşlardır. Üst yöneticilerin bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve iç denetçiler aracılığı ile yerine getirecekleri belirtilmiştir (5018/11).

* Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkin kullanılmasından ve buna ilişkin diğer işlemlerden sorumlu tutulmuşlardır (5018/32).

* Gerçekleştirme görevlileri ise işin yaptırılması, mal ve hizmetin alınması ve bunların belgelendirilmesinden sorumlu tutulmuşlardır (5018/33).

Hesap verilebilirlik ilkesi, 5018 sayılı Kanun'un "Kamu maliyesinin temel ilkeleri" başlıklı 5.maddesinin (b) bendinde "kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır" şeklinde yer alırken, "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8.maddesinde "her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır" şeklinde ifadesini bulmuştur. Kanun'un 17.maddesiyle de gelir ve gider tekliflerinin ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkan verecek ve hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığı'nca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanacağı öngörülmüştür. Hesap verilebilirlik ilkesi, hesap verme sorumluluğu bağlamında anlam kazanır.

Hesap verme sorumluluğunun üç ana boyutu bulunmaktadır (Polat, 2003: 71).

1) Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu

Yürütme organı sıfatıyla hükümetin parlamentoya karşı sorumluluğu siyasi hesap verme sorumluluğunu ifade eder. 5018 sayılı Kanun'un 10.maddesine göre, hükümetin üyesi sıfatıyla bakanlar, hükümet politikalarının uygulanmasından ve stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planları ile yıllık programlara uygun olmasından sorumludur. Bakanlar ayrıca kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakan'a ve T.B.M.M'ne karşı sorumludurlar.

2) İdari Hesap Verme Sorumluluğu

Bu sorumluluk, kamu görevlilerinin bağlı ya da ilişkili oldukları bakanlara karşı sorumluluğunu ifade eder.

5018 sayılı Kanun'da çok sistematik ve belirgin olmasa da bazı görevlilerin idari hesap verme sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu çerçevede;

* Üst yöneticiler, kamu kaynaklarının kullanılmasından dolayı bakanlara karşı sorumlu tutulmuşlardır. Üst yöneticilerin bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve iç denetçiler aracılığı ile yerine getirecekleri belirtilmiştir (5018/11).

* Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkin kullanılmasından ve buna ilişkin diğer işlemlerden sorumlu tutulmuşlardır (5018/32).

* Gerçekleştirme görevlileri ise işin yaptırılması, mal ve hizmetin alınması ve bunların belgelendirilmesinden sorumlu tutulmuşlardır (5018/33).

* İç denetçiler de kamu kaynaklarının etkin bir şekilde yönetilip yönetilmediğini üst yönetici adına denetlemekten sorumludurlar (5018/63).

* Gelirlerin tahsili, giderlerin ödenmesi, nakti ve aynı değerlerin saklanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularında da muhasebe yetkilileri sorumlu tutulmuşlardır (5018/61).

Ancak, söz konusu idari sorumlulukların nitelikleri ve kimlerin hangi mercilere hesap verecekleri açık değildir (Bağbaşıoğlu, 2004: 26). Bunlara uymamanın yaptırımları da çok belirgin değildir. Bu çerçevede Kanun'un 70-73. maddelerinde sadece para cezası öngörülmüştür. Ancak bu ceza, gerek ceza kanunları ile gerekse 657 sayılı Kanun'un disiplin hükümleri ile ilişkilendirilmemiştir. Bunun ne tür bir ceza olduğu tartışmalıdır.

Hesap verilebilirlik ilkesinin gerçek anlamda uygulanabilmesinin temini bakımından, harcama sürecinde görev alanların sorumluluklarının şekli, spesifik anlamda tanımlanmalı ve kime karşı sorumlu oldukları açıkça belirtilmelidir (Kerimoğlu-2, s.22). Bu anlamda harcama yetkilileri, bütçe sorumlusu sıfatıyla Sayıştay'a karşı mali olarak, kurum içinde harcama sürecinde rol alan memurlar da kendilerine verilen görevlerle sınırlı olmak üzere harcama yetkilisine karşı idari ve mali açıdan sorumlu tutulabilir. Bu durum kamu zararının oluşması halinde harcama yetkilisinin ilgili memurlara rücu etmesine engel değildir (Arslan, 2004: 191).

Diğer taraftan 5018 sayılı Kanun kapsamında olmalarına karşın düzenleyici ve denetleyici kurumların Kanun'un 2. maddesinin son fıkrası uyarınca, hesap verilebilirlik ilkesi dışında tutulmaları da isabetli bir tercihi yansıtmamaktadır. Oysa bu tür kurumların hesap verme sorumluluğunun diğer kamu kurumlarına göre daha fazla olması gerektiği düşünülmektedir. Şöyleki (Gülen, s. 1);

- Bu kurullar önemli ihtiyaca yanıt vermek üzere kurulduğundan, beklentiler bir hayli yüksektir.
- Faaliyet alanları uzmanlık gerektirdiğinden, görevlerini başarıyla yerine getirdiklerinden emin olmaya daha fazla ihtiyaç vardır.
- Değişim ve yeniliği temsil ettiklerinden, etkin ve verimli yönetime ne ölçüde geçtiklerinin bilinmesine ihtiyaç duyulmaktadır.
- Örgütsel ve insan kaynakları açısından iyi yönetime uygun olduklarından, daha fazla bilgi ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilirler.
- Bağımsız yapıları da hesap verme sorumluluğunun derecesini artıran bir başka unsurdur.

3) Kamuoyunu Aydınlatma Sorumluluğu

Bu sorumluluk hem yasama organı sıfatıyla parlamentonun, hem de yürütme organı sıfatıyla hükümetin ve bağımlı ajanlarının (kamu görevlilerinin) vatandaşa karşı sorumluluğunu ifade eder. Bu çerçevede parlamentolar bu sorumluluğu, genellikle kendilerine bağlı olarak görev yapan ombudsman (kamu denetçisi, yurttaş sözcüsü, halk avukatı) görevlisi marifetiyle yerine getirirler. Ülkemizde henüz ombudsman kurumu oluşturulamamıştır. Hükümet ve ona bağlı kamu kurumları ise düzenledikleri faaliyet raporları, mali istatistikler ve diğer dökümanlarla bu sorumluluğu yerine getirmeye çalışırlar.

C) Etkinlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Genel olarak etkinlik, kullanılan kaynaklar ve elde edilen çıktılar arasında iyi bir oran kurulmasına dayalı bir performans ölçütüdür (Kuzey, 2005: 69).

Yönetimde etkinlik ilkesi, kamu politikalarının analizinin yapılarak değerlendirilmesini ve bu politikaların kamu idaresi ve görevlilerince ne derece uygulandığının belirlenmesini ifade eder.

Bütçede etkinlik ilkesi ise mevcut kamu kaynaklarının en rasyonel biçimde ve en geniş ölçekte kullanılarak, en yüksek verime ulaşılmasını ifade eder. Bir başka anlatımla etkinlik ilkesi, kıt kaynakların bütçenin fonksiyonlarını (ekonomik kalkınma, istikrar ve gelir bölüşümü) sağlayacak şekilde etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılarak en fazla getiriye elde etmektir (Mutluer vd., 2005: 78).

Kamu kaynaklarının etkin bir şekilde sağlanması noktasında vergi gelirlerinin tahsilinde üç ölçütten bahsedilebilir. Bunlardan biri, vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki bilgi akışının etkinliği ile örgütün yaygınlığıdır. İkincisi profesyonel vergi danışmanlarının ve yönetime bilgi veren mesleki örgütlerin (oda birlikleri vs.) durumu. Üçüncüsü ise vergi kayıp ve kaçığının daha geniş anlamda ise kayıtdışı ekonominin boyutlarıdır (Akdoğan, 1985: 412). Bu alanlardaki etkinlik kamu kaynaklarının edinilmesindeki başarıyı gösterir.

Kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik ise mal ve hizmet satın alınmasında kullanılan kaynakların yerinde harcanmasından, mevcut nakdi ve aynı değerlerin (özellikle devletin taşınır ve taşınmaz mallarının) rasyonel bir şekilde değerlendirilmesine kadar uzanan geniş bir süreci ifade eder. Bu noktada, kamu harcama yönetiminin (sistem, süreç ve örgütsel olarak) modern, teknik ve çağdaş anlayışlara uygun olarak işletilmesi, görev ve sorumlulukların açıkça tanımlanması gerekir. Aynı şekilde, devlet mallarının envanterinin yapılması, değerlerinin tespiti, muhasebe sistemine dahil edilmesi ve etkin koruma yöntemlerinin geliştirilmesi önemli sayılmaktadır (Söyler, 2005: 121-165).

Kamu kaynaklarının etkin kullanımı noktasında oluşturulan sistem ve süreçler yanında örgütsel yapı da önemli bir yere sahiptir. Kamu mali yönetiminin sorunlara bütüncül bir anlayışla bakabilmesi, her şeyden önce kurulan örgütsel modelin bu sistem ve süreçlere uygun bir yapıya kavuşturulmasına bağlıdır.

Bütçede etkinlik ilkesi kamu mali yönetim sistemimize de girmiştir. Zira 5018 sayılı Kanun'un "amaç" başlıklı 1.maddesinde "kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması hedeflenmiştir. Kanun'un başka birçok maddesinde geçen bu kavramları "etkinlik" ortak kavramı altında ele almak mümkündür.

Etkinlik kavramı aynı zamanda kamu maliyesinin (daha dar anlamda bütçenin) temel ilkeleri arasında sayılmıştır. 5018 sayılı Kanun'un 5.maddesinin (f) bendinde "kamu mali yönetimi ekonomik, mali ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır" denilmektedir. Bu çerçevede etkinlik ilkesinin belli başlı üç türü bulunmaktadır.

1) Ekonomik Etkinlik İlkesi

Kaynaklar ve İhtiyaçlar arasındaki ilişkinin ekonomik ve teknik yönden anlamlı biçimde kurulmasını ifade eden söz konusu etkinlik, mevcut bir kaynak kümesi ile mümkün olan en çok ihtiyacın karşılanması veya belli bir ihtiyaç kümesinin mümkün olan enaz kaynakla karşılanması gibi bir çerçeve içinde düşünülebilir (Anıl, 1982: 60). Ekonomik etkinlik ilkesi, rasyonel kaynak-harcama dengesinin kurulmasını gerektirir. Bu çerçevede Devlet Planlama Teşkilatınca hazırlanan beş yıllık kalkınma planları ile orta vadeli program ve yıllık programların gerektirdiği hizmetlerle Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan orta vadeli mali plan ve yıllık bütçeler (izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri dahil) ile ortaya konulan kaynaklar arasında rasyonel bir denge kurmak bu ilke açısından önem taşımaktadır. Kamu mali yönetim sisteminde kısaca plan-bütçe ilişkisi olarak bilinen bu dengenin iyi kurulması bir bakıma oluşturulan örgütsel modelle de ilişkilidir. Ne var ki 5018 sayılı Kanun bu anlamda kamu mali yönetiminin bütünleştirilmesi konusunda hiçbir düzenleme içermemekte, aksine örgütsel dağılımı yasal hale getirmektedir (Kesimoğlu, 2003: 25). Söz gelimi bütçe hazırlama sürecinde harcamacı kuruluşlar, Yüksek Planlama Kurulu, Devlet Planlama Teşkilatı, Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı gibi çok sayıda kurum ve kuruluşa görevler verilmiştir. Bu süreçle Maliye Bakanlığı'nın rolü, her bir harcama kalemine kaynak yetiştirmek gibi dar bir çerçeveye indirgenmiştir. Bütçe uygulama sürecinde de Maliye Bakanlığı olabildiği ölçüde devre dışı bırakılmıştır (Çolak, 2005: 18). Bu çerçevede Strateji Geliştirme Başkanları ile Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının ilgili idarelere bağlanması ekonomik etkinliği olumsuz etkileyebilecek düzenlemelerdir. Kamu mali yönetiminde etkinlik noktasında kurumlar arasındaki dağılımın (Maliye-Hazine-DPT gibi) giderilerek bütünleştirilmiş bir örgütsel model kurulması önem taşımaktadır (Kızılkaya, 2003: 32). Bütçe yönetimi (Maliye Bakanlığı)

ile nakit ve borç yönetiminin (Hazine Müsteşarlığı) ayrılması parçalı olan kamu mali yönetimini daha bölünmüş hale getirmiş, hükümetlerin yarı mali işlemler şeklinde bilinen gizli yükümlülükler yaratarak bütçe açıklarını olduğundan az göstermelerine yol açmıştır (Kesik, 2003: 4). Bütçede etkinlik ilkesi açısından, Maliye, Hazine, DPT ve Devlet Personel Başkanlığı (İstihdam politikaları bağlamında) ve Gelir İdaresi Başkanlığı (gelir bütçesi bağlamında)nın plan-bütçe ilişkisi açısından tek çatı altında birleştirilmesi veya aralarından sıkı bir eşgüdümüne gidilmesi gerekmektedir. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde kongre bütçe ofisi, personel yönetim ofisi, genel muhasebe ofisi, hazine ofisi ve iç gelirler idaresi, Hazine Bakanlığı bünyesinde bulunmaktadır (Cansızlar, 1996: 5-6).

2) Mali Etkinlik İlkesi

Kamu mali yönetimi, işlevlerini sürdürebilmek ve amaçlarını gerçekleştirebilmek için belirlenen ihtiyaçlar doğrultusunda finansman sağlamak zorundadır. Mali etkinlik ilkesi, kamu mali yönetiminde gelir ve harcamalar ilişkisi olarak ortaya çıkar. Bu bağlamda mali etkinlik ilkesinin iki boyutu ortaya çıkmaktadır.

Bunlardan birisi, kaynaklar ve harcamalar arasındaki global ve bileşimlere dayalı uyumun sağlanmasıdır (Anıl, 1982: 61). Ekonomik etkinlik ilkesi plan-bütçe ilişkisinde daha çok makro düzeyde kaynak tahsisi ile tahsis edilen kaynakların fayda-maliyet ölçütlerine uygun olarak ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasına yönelikken, mali etkinlik ilkesi, daha ayrıntılı düzeyde kaynak tahsisine yani bütçelemeye yönelik bulunmaktadır. Bu noktada kurumların Strateji Geliştirme Başkanlıkları ile Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü rol almışlardır. Bütçelemenin, kurumsal, ekonomik, fonksiyonel ve finansman tipi sınıflandırmaya imkan verecek, rasyonel bir perspektifle yapılması bu noktada önem arz etmektedir. Bu noktadan hareketle, etkin bir mali analiz yapmaya ve uluslararası karşılaştırmaya imkan vermemesi nedeniyle program bütçe sisteminden vazgeçilerek analitik bütçe sınıflandırılmasına dayalı performans bütçe sistemine geçilmiştir (İlbaş vd., 2006:29,30). Analitik bütçe sınıflandırılmasına dayalı kod yapısı ile ödenek tahsisleri;

- Kurumsal (Daireler düzeyinde),
- Fonksiyonel (Eğitim, savunma ve adalet gibi hizmetler düzeyinde),
- Ekonomik (Personel giderleri, mal ve hizmet alımları, faiz ve sermaye giderleri gibi harcamalar düzeyinde)
- Finansman tipi (Genel bütçe, özel bütçe gibi bütçe türleri düzeyinde),

yapılmaya başlanmıştır.

Mali etkinliğin ikinci boyutu, kaynak-harcama dengesinin zaman ve mekan boyutuna ilişkindir (Anıl, 1982: 61). Bu ilişkide nakit yönetimi ile bütçe yönetiminin uyumu önem taşımaktadır. Kaynakların zaman ve mekan yönünden sevk ve idaresi, ödenek ve nakit uyumu, etkin bir mali yönetim sisteminin vazgeçilmez unsurlarındandır. İhtiyaçların en uygun zamanda, borçlanmaya başvurulmadan veya borçlanmanın en aza indirilerek karşılanması mali etkinlik açısından büyük bir önem taşır. Şayet borçlanmaya başvurulması zorunlu ise, borçlanmanın;

- İç veya dış kaynaklardan sağlanmasında,
- Uzun veya kısa vadede yapılmasında,
- Faiz oranının tespitinde,
- Borcun miktar ve bileşiminde,
- Uygun zamanda yapılmasında, en uygun seçeneklerin belirlenmesi mali etkinlik açısından gerekli unsurlardır.

3) Sosyal Etkinlik İlkesi

Sosyal etkinlik ilkesi, ekonomik ve mali etkinlik gibi hesaba ve ölçüye vurulması kolay bir etkinlik türü değildir. Sosyal etkinliğin belli başlı iki yönü bulunmaktadır (Anıl, 1982: 61).

Sosyal etkinliğin birinci yönü, kaynak harcama ilişkisine sosyal maliyet- sosyal fayda bazında yaklaşılmasıdır. Bu anlamda önemli olan husus, sosyal faydanın azamileştirilmesidir (Anıl, 1982: 61). Bu çerçevede toplumsal refahı artıracak bir bütçe anlayışı içinde etkinlik aranırken, diğer taraftan da toplumsal maliyet yaratan faaliyetlerden kaçınılmaya veya sınırlandırılmaya çalışılır.

Sosyal etkinliğin ikinci yönü ise toplumların subjektif değer yargılarına uygun bir kaynak harcama ilişkisinde etkinlik arayışıdır. Bu noktada gelir dağılımında adaletin sağlanması, korunmaya muhtaç toplum kesimlerinin (işsizler, dar gelirli v.s) sosyal transferler yoluyla desteklenmesi ve buna benzer politikalar önem taşır.

Bütçede etkinlik ilkesini tamamlamaya yönelik olarak 5018 sayılı Kanun'un "kamu maliyesinin temel ilkeleri" başlıklı 5.maddesinin (g) bendine göre "kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır". Aynı Kanun'un "bütçe ilkeleri" başlıklı 13.maddesinin (c) bendine göre ise "bütçeler, kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir".

Kamu maliyesi ilkelerinin (dar anlamda da bütçe ilkelerinin) uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği ve izleneceği de hüküm altına alınmıştır (5018/5). Ne varki, etkinlik gibi soyut bir kavramın, yine soyut birer kavram olan, performans, maliyet-fayda, maliyet-etkinlik gibi içi tam olarak doldurulamamış kavramlarla ölçülmesi ve değerlendirilmeye tabi tutulması oldukça zordur. Bu nedenle her şeyden önce bu kavramların tanımlanması veya içeriğinin belirlenmesi gerekir (Köse, 2003: 68). Bu gereklilik, etkinlik denetiminin gerçekleştirilmesi için de büyük önem taşımaktadır.

SONUÇLAR

Kamu mali yönetim sisteminin belli başlı bütçe ilkeleri açısından değerlendirilmesi sonucunda aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır.

* Kamu mali yönetim sisteminde kural olarak genellik ilkesinin gayrisafilik boyutuna uyulurken adem-i tahsis boyutuna aykırı düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemeler, özel ödenek ve şartla bağış ve yardımların belirli giderlere tahsisi yanında, döner sermaye işletmeleri ile fonların mevcudiyetini koruyarak ilgili kurumların bütçeleri içinde yer almaları, özel bütçeli kuruluşlarla, düzenleyici ve denetleyici kuruluşların ayrı vezne açmalarına izin verilmesi ve genel bütçe içinde yer almalarına rağmen Hazine saymanlıklarının (Devlet Borçları, İç Ödemeler ve Dış Ödemeler) varlığıdır. Bu düzenlemelerin "hazine birliği"ne de aykırılık teşkil etmeleri nedeniyle sistemden çıkarılmaları gerekmektedir.

* Konuya birlik ilkesi bakıldığında kamu mali yönetimi sistemi, merkezi yönetim bütçesini (genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurullar bütçeleri), sosyal güvenlik kurumları bütçelerini ve mahalli idareler bütçelerini düzenlemiştir. Bunlar dışında bütçe uygulamasını kabul etmemiştir. Ancak, daha sonra 5018 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikle önemli ölçüde kamu kaynağı kullanan bazı kamu kuruluşları sistem dışına çıkarılarak bunların "özerk bütçe" uygulamasına imkan verilmiştir. Bu uygulama birlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

* Yıllık olma ilkesi açısından, kamu mali yönetim sistemi, bütçenin uygulanması aşamasında, ertesi yıla geçici yüklenme ve gelecek yıllara yaygın yüklenme şeklinde iki ayrı istisnai düzenlemeye yer vermiştir. Bütçenin sonuçlanması (hesabın kapatılması) aşamasında ise bütçe emaneti uygulaması bu ilkeye aykırılık teşkil etmektedir. Hak sahibinin başvurmaması veya benzeri nedenlerle ödeme emrine bağlandığı halde ödenemeyen giderler, bütçeye gider yazılmakta, ödeme ise gelecek yıl veya yıllarda yapılmaktadır.

* Mali saydamlık ilkesinin, kamu mali yönetim sistemine girmesi, olumlu olmakla birlikte, kimi kuruluşların 5018 sayılı Kanun dışında tutulmaları, düzenleyici ve denetleyici kurumların mali durum raporu ve faaliyet raporu düzenleme keyfiyeti

dışında tutulmaları da ayrı bir istisnayı oluşturmaktadır. Mali saydamlığın sağlanmasında diğer bir olumsuzluk ise bunun nasıl sağlanacağına ilişkin düzenlemelerin yetersizliğidir.

* Hesap Verme Sorumluluğu ilkesi açısından düzenleyici ve denetleyici kurumlara istisna getirilmesi ve harcama sürecinde • rol alan görevlilerin sorumluluklarının ve kimlere karşı sorumlu olduklarının net olarak belirlenmemiş olması bu noktada başlıca olumsuzluklardır.

* Etkinlik ilkesi açısından konuya bakıldığında, kamu kaynaklarının edinilmesi, kullanılması ve değerlendirilmesi noktasında, etkinliği sağlayacak ve ölçecek mekanizmaların henüz geliştirilemediği ve bunu gerçekleştirecek rasyonel bir örgütsel modelin oluşturulamadığı görülmektedir. Sözelimi bir bütün olması gereken kamu mali yönetimi; bütçe yönetimi (Maliye Bakanlığı), Nakit ve Borç Yönetimi (Hazine Müsteşarlığı), Plan ve Program Yönetim (DPT), Personel Yönetimi (Devlet Personel Başkanlığı) ve Vergi Yönetimi (Gelir İdaresi Başkanlığı) gibi değişik birimlerce yürütülmektedir. Bu noktada daha rasyonel bir örgütlenmeye gidilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman. (1985), *Kamu Maliyesi*, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Yayını, No : 67/34, Ankara.
- AKDOĞAN, A., KIRBAŞ, S., EYÜPGİLLER S. (1986), *Açıklamalı Maliye ve Vergi Terimleri Sözlüğü*, Ankara.
- AKSOY, Şerafettin. (1994), *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, 2.Baskı, İstanbul.
- ANIL, Haluk. (1982), *Kamu Maliyesi ve Kaynak Kullanımında Etkinlik (Niteliksel Bir Yaklaşım)*, AİTİA, Maliye Fakültesi Yayını, No: 205/5, Ankara.
- ARCAGÖK, Sait v.d. (2004), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Öngörülen Düzenlemeler", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 18, İlkbahar, ss. 3-9.
- ARSLAN, Ahmet.(2004), "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", *Maliye Dergisi*, Sayı : 145, Ocak-Nisan, ss. 150-193.
- ARSLAN, Ahmet.(2004), "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı : 25, Temmuz-Eylül, ss. 49-66.
- ATİYAS, İzak, SAYIN Şerif. (2005), *Devletin Mali ve Performans Saymanlığı*, <http://www.tesev.org.tr>
- AYDEMİR, Birol. (2005), *Stratejik Yönetim ve Bütçe*, 20. Maliye Sempozyumu Bildirisi, Pamukkale, 23 Mayıs, ss. 1-15.
- BAYAR, Doğan. (2003), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?", *Maliye Dergisi*, Sayı: 144, Eylül-Aralık, ss. 47-61.
- BAYAR, Doğan. (2004). "Kamu Yönetiminin Temel Kanunları", *Maliye Dergisi*, Sayı: 145, Ocak-Nisan, ss. 5-36.
- BAĞBAŞLIOĞLU, Ahmet. (2004), "5018 sayılı Kanun Hükümleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimimizde Yer Alanların Görev, Yetki ve Sorumlulukları" *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 25, Temmuz-Eylül, ss. 17-26.
- BOYRAZ, Ebru. (2005), "Gelişmekte Olan Ekonomilerde ve Geçiş Ekonomilerinde Çok Yıllı Bütçe Uygulamalarında Kullanılabilecek Çıkarımlar", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 22, İlkbahar, ss. 22-27.
- CANSIZLAR, Doğan. (1996), "ABD Kamu Mali Yönetim Sistemi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 122, Mayıs-Ağustos, ss. 3-17.
- COŞKUN, Gülay. (1978), *Kamu Mali Yönetimi*, TODAİ Yayını, No: 171, Ankara.
- ÇOLAK, H. Bayram. (2005), "Harcama Öncesi Kontrol Sürecinde Maliye Bakanlığı'nın Rolü", *Maliye Kılavuz Dergisi*, Sayı: 29, Temmuz-Eylül, ss. 18-23.
- EMİL, F. Ve YILMAZ, H. Hakan. (2004), *Mali Saydamlık İzleme Raporu-II*, Aralık, <http://www.tesev.org.tr>, ss. 1-17.

- ERGİNAY, Akif. (1976), *Kamu Maliyesi*, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, No: 382, Ankara.
- ERÜZ, Ertan. (2005), "Orta Vadeli Bütçe Sistemine Geçerken Vergi Politikamız", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 289, Eylül, ss. 58-62.
- GEDİKLİ, Bülent. (2001), *Kamu Harcama Yönetiminde Kalite*, ÇÇ Yeminli Müşavirlik Yayınları, No: 2000/1, Ankara.
- GÜLEN, Fikret. (2005), "Hesap Verme Sorumluluğu ve Bağımsız Kurullar", <http://www.tesev.org.tr>.
- İLBAŞ, Abdülkadir; İNAN, Atilla; ŞAHBENDEROĞLU, Vural. (2006), *Açıklamalı, Gerekçeli, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Ankara.
- KARAKAŞ, Mehmet. (2004), "Kamu Yönetiminde Saydamlık", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 185, Şubat, ss. 107-110.
- KERİMOĞLU, Baki. (2003), "Kamu Mali Yönetimi Yasa Tasarısı, Mali Kontrol, Sorumluluk, Görev Dağılımı", *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 19, Ocak-Mart, ss. 23-27.
- KERİMOĞLU, Baki. (2004), "Muhasebat Genel Müdürlüğünün Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi İçindeki Rolü", *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 25, Temmuz-Eylül, ss. 87-38.
- KERİMOĞLU, Baki. (2004), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi", *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 23, Ocak-Mart, ss. 14-27.
- KESİK, Ahmet. (2003), "Bütçe Yönetimi ile Borç Yönetiminin Ayrılmasının Konsolide Bütçeye Yansımaları", *Maliye Dergisi*, Sayı: 143, Mayıs-Ağustos, ss. 3-15.
- KESİK, Ahmet. (2005), "Yeni Bütçeleme Anlayışı Açısından 2006 Yılı Bütçesinin Değerlendirilmesi-1", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 156, Aralık, ss. 33-36.
- KIZILKAYA, Eyüp. (2003), "Bir Bürokrasi Klasiği: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı", *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 21, Temmuz-Eylül, ss. 27-39.
- KIZILKAYA, Eyüp. (2004), "Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları", *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 25, Temmuz-Eylül, ss. 117-123.
- KIZILTAŞ, Emine. (2003), "Çok Yıllı Bütçeleme" *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 16, Sonbahar, ss. 13-18.
- KÖSE, Ömer. (2003), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi", *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 20, Nisan-Haziran, ss. 51-70.
- KULAKSIZ, Haydar. (2005), "Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi" *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 29, Temmuz-Eylül, ss. 68-74.
- KURT, Halil. (1996), "Türk ve Fransız Kamu Mali Yönetim Sistemleri İçinde Yer Alana Saymanlıkların Çeşitli Açılardan Değerlendirilmesi" *Maliye Dergisi*, Sayı: 122, Mayıs-Ağustos, ss. 18-24.
- KUZEY, Pelin. (2005), "Avrupa Kamu Yönetim İlkeleri", *Maliye Dergisi*, Sayı: 147, Ocak-Şubat, ss. 57-89.

- MUTLUER, Kamil, ÖNER, Erdoğan, KESİK, Ahmet. (2005), *Bütçe Hukuku* Bilgi Üniversitesi Yayını, No: 99/7, İstanbul.
- OYAN, Oğuz. (2005), "Kamu Mali Yönetimi Artık Düzgün İşleyecek mi?" *Dünya Gazetesi*, 25 Kasım.
- POLAT, Necip. (2003), "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49, Nisan-Haziran, ss. 65-80.
- SARAÇ, Osman. (2005), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 148, Mart-Nisan, ss. 148-162.
- SÖYLER, İlhami. (1996), "Ekonomideki Gizli KİT'ler (Döner Sermaye İşletmeleri) ve Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 121, Ocak-Nisan, ss. 39-43.
- SÖYLER, İlhami. (1997), "Kamu Kesiminde Kaynak Savurganlığı ve Çözüm Yolları", *Maliye Dergisi*, Sayı: 125, Mayıs-Ağustos, ss. 60-72.
- SÖYLER, İlhami. (2005), *Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi* Maliye Bakanlığı, A.P.K. Kurulu Yayını, No: 2005/368, Ankara.
- TOSUN, Ertan. (2004), *Bütçe Terimleri Sözlüğü*, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayını, Ankara.
- TUNCER, Selahattin. (2005), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 289, Eylül, ss. 12-18.
- ÜÇBAŞ, Abdurrahman. (2004), "5018 sayılı Kanun'un Kamu Maliyesine Getirdikleri", *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 25, Temmuz-Eylül, ss. 39-48.