

I.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
No: 27 (Ekim 2002)

KAMU MALİ YÖNETİMİNİN AÇIKLIK VE SAMİMİLİK İLKELERİ AÇISINDAN ANALIZI

Fatih SARAÇOĞLU*
Haydar EJDER**

Abstract

Budgets, that are assumed as the most important implementation, have important effects on appearance and development of democracy. For this reason budgets must be transparent according to democracy. So, both in acquiring revenue and making expenditure, there must be publicity and transparency.

Due to these explanations, this study includes, principal of accuracy, publicity, transparency and examination of fiscal management in accordance with these principles.

GİRİŞ

Toplumsal karar alma sürecinin en önemli uygulaması sayılan bütçelerin demokratik yönetim biçiminin ortaya çıkmasında ve gelişmesinde önemli etkileri olmuştur. Bütçelerle kamu maliyesi, kapalı kapılar ardında alınan kararlar ve uygulamalar ile yönetilen işler olmaktan çıkarılmıştır. Ancak bütçelerin bu işlevi gerçekten yerine getirebilmesi için, yapılan işlemlerin ve alınan kararların gerçeklere uygun olması ve bunları herkesin anlayabilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, kamu mali yönetiminde gerek gelirlerin toplanmasında ve gerekse giderlerin yapılmasında açıklık ve samimilik ilkelerine yer verilmesi gerekmektedir.

Gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılmasında kasımıza çıkan açıklık ilkesi alenilik ilkesinden; samimilik ilkesi ise doğruluk ilkesinden ayrı düşünülemez. Bu nedenle

* Ars.Gör., Gazi Üniversitesi I.I.B.F. Maliye Bölümü

** Ars.Gör., Gazi Üniversitesi I.I.B.F. Maliye Bölümü

çalışmamızda öncelikle açıklık ve ahenlik ilkeleriyle, doğruluk ve samimilik ilkeleri açıklanacak; daha sonra mali yönetimimiz bu ilkeler yönünden değerlendirilecektir.

I. AÇIKLIK VE SAMİMİLİK İLKELERİ

Mali yönetimin işlevlerini tam olarak yerine getirebilmesi için yaptığı işlerin öncelikle halk tarafından benimsenmesi ve desteklenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mali yönetim sosyal, ekonomik ve siyasi nedenlerle yanıtıcı işlemler yapmamalı, kararlarını gerçekçi biçimde almali ve bunları halka açıklamalıdır.

A. AÇIKLIK VE ALENİLİK İLKELERİ

Mali yönetimin başarılı olabilmesi bakımından, gerek bütçeler gerekse vergi kanunları anlaşılabilir biçimde hazırlanmış olmalı ve uygulama herkese açık biçimde yürütülmelidir.

1. Açıklık İlkesi

Mali olay ve ilişkiler açısından iletişim büyük önem taşımakta; bu durum, gerçekleştirilmesi öngörülen hedeflerin ve yapılması gereken işlemlerin açıkça ortaya konulmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla bütçe ilkeleri ve vergi ilkeleri arasında açıklık ilkesine yer verilmektedir.

Bütçe ilkeleri açısından ele alındığında açıklık ilkesi, bütçe kanunlarının yasama organı üyeleri, uygulayıcılar ve genel olarak halk tarafından anlaşılır biçimde hazırlanması zorunluluğuna işaret etmektedir. Böylece, bütçe aracılığıyla yalnızca hükümet üyelerinin ve parlamenterlerin değil, kamuoyunun da ülke maliyesi ve ekonomisi hakkında bilgi edinmesi sağlanmış olacaktır¹.

Açıklık ilkesinin amacı, bütçenin tümüne, özellikle gider ve gelir cetvellerine açıklık getirmektir. Farklı bir ifade ile giderlerin nelerden ibaret olduğunun, hangi işlere ne kadar gider ayrıldığı, kaynak ve mali imkanların kullanım durumunun maliye uzmanı olmayan meclis üyeleri ve halk tarafından kolayca anlaşılabilmesi ve incelenbilmesine olanak sağlamaktır². Böylece bütçenin siyasi fonksiyonunun gerçekleştirilmesinde temel unsur olan bu ilkeyle bütçenin denetimi sağlanmış olacaktır.

Açıklık ilkesinin tam olarak uygulanabilmesi için, bütçeye ait dökümanların yayınlanması ve ilan edilmesi yanında; bütçenin parlamentoda açık olarak görüşülmesi ve onaylanması, bütçe ile ilgili belge ve hesapların, bütçe eklerinin, katma bütçenin, kesin hesapların, hazine hesaplarının ve kamu tüzel kişilerinin iktisadi ve mali durumları ile ilgili bilgi ve belgelerin devamlı olarak ve gerçek durum hakkında hüküm vermeye uygun bir şekilde yayınlanması ya da kamuoyuna açık bulundurulması ve eleştirilmesine olanak sağlanması gerekmektedir³.

¹ Gülay COSKUN, Kamu Mali Yönetimi, Türkiye Ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No. 171, Dogan Basimevi, Ankara, 1978, s. 38.

² Bedri GÜRSOY, Kamusal Maliye, Bütçe, C. II, 2. B., Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No. 461, 100. Dogum Yilinda Atatürk'e Armagan Dizisi: 23, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981, s. 181.

³ Nihat EDIZDOGAN, Kamu Bütçesi, 3. B., Ekin Kitabevi, Hünkar Matbaası, Bursa, 1995, s. 125.

Açıklık ilkesine vergi ilkeleri arasında da yer verilmiştir. Bu ilke gereğince, vergi uygulamasının başarısı ve etkinliği açısından, vergi kanunlarının açık ve herkesin kolayca anlayabileceği bir şekilde düzenlenmiş olması gerekmektedir. Çünkü, yapmak durumunda oldukları işleri açık biçimde göremeyen mükellefler, kanunlar karşısında zor duruma düşecek, bunun sonucunda tepki gösterebilecek; vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yollarına başvurabileceklerdir. Ayrıca, kanunların tam olarak anlaşılmadığı için vergi yönetimi ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyumsuzluklar da, bir yandan yargı organlarının etkinliğini etkilerken, diğer yandan da vergi alacağının zamanında toplanması bakımından olumsuz sonuçlar yaratabilecektir⁴.

Açıklık ilkesi, matrah, ödeme zamanı, ödenecek miktar gibi mükellef ve vergi idarelerini ilgilendiren tüm hususları kapsamakta, vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik olan yönetmelik, genelge ve tebliğlerin de kolaylıkla anlaşılabilmesini gerektirmektedir. Ayrıca, açıklık ilkesi, kanunları uygulayacak kişilerin iyi eğitilmiş, dürüst ve anlayışlı kimselerden oluşması durumunda olumlu yönde etkilenecek ve mükelleflerin vergi ile ilgili olarak getirilen düzenlemeleri daha verimli bir şekilde yerine getirmesi açısından yararlı olacaktır.

2. Alenilik İlkesi

Alenilik ilkesi, bütçeyle ilgili tüm işlem ve uygulamaların; yani gelir ve gider tahminlerinin, bütçe uygulamasının ve uygulama sonuçlarının gerek meclis üyeleri, gerekse ilgililenen diğer kişiler tarafından anlaşılabilmesini gerektirmektedir.

Mali denetim yöntemlerinin başarılı sonuç vermesi alenilik ilkesinin etkin bir şekilde uygulanmasına bağlıdır. Uygulanması tamamlanmış bütçenin kesin hesap halinde yeniden meclise getirilmesiyle, tahminlere dayalı bütçenin mali yıl sonunda nasıl bir nitelik kazandığı, meclise ve onun aracılığıyla kamuoyuna iletilerek sergilenmekte⁵ ve bu yolla bütçeye ait bütün belgelerin kamuoyu tarafından eleştirilmesine olanak sağlanmış olmaktadır. Böylece, bütçe hakkı sadece parlamentodaki temsilciler tarafından değil, tüm vatandaşlar tarafından kullanılmış olmaktadır⁶.

Bütçede aleniliğin sağlanabilmesi açısından, gelir ve giderler ile ilgili tanımlamalar çok açık ve kesin yapılmalı, yapılan gelir ve gider sınıflandırmaları bilimsel ve akla yatkın esaslara bağlı olmalıdır⁷. Ancak, günümüzde bütçenin hacminin büyüklüğü dolayısıyla bu ilke tam olarak gerçekleştirilememektedir.

B. DOGRULUK VE SAMİMİLİK İLKELERİ

Doğruluk ve samimilik ilkelerinin birbirinden ayrı düşünülmemesi gerekmektedir. Çünkü, doğruluk ilkesinin subjektif yönüne samimilik ilkesi denilmektedir.

1. Doğruluk İlkesi

⁴ Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 7. B., Gazi Kitabevi Ltd.Sti., Ankara, 1999, s. 188.

⁵ GÜRSOY, a.g.e., s. 185.

⁶ Bedi Necmeddin FEYZIOĞLU, Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, 7. B., Filiz Kitabevi, Formül Matbaası, İstanbul, 1984, s. 51.

⁷ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 133.

Doğruluk ilkesi, bütçe tahminlerine ilişkin bir ilke olup, buna göre, bütçe tahminlerinin mümkün olduğu ölçüde gerçek durumu yansıtması ve mevcut koşulları doğru biçimde ortaya koyması gerekmektedir. Farklı bir ifade ile doğruluk ilkesinin amacı, gelir ve gider tahminlerine ilişkin rakamların, uygulanacağı yılın koşullarına uygun biçimde belirlenmesini sağlamaktır.

Doğruluk ilkesi, gerek gelir gerekse gider tahminlerini yapanların ne asiri bir iyimserlik, ne gereksiz bir kötümserliğe kapılmadan yılın koşullarına en uygun düşeceğine inandıkları bir doğruluk ile bu tahminleri yapmalarını gerektirmektedir⁸. Siyasi, ekonomik ve sosyal bazı beklenti ve isteklerin, amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilecekmiş gibi yansıtılması, bütçeden umulan mali, sosyal ve ekonomik beklentilerin gerçekleştirilememesi yanında, toplum bireylerini ve kurumları yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır⁹.

2. Samimilik İlkesi

Doğruluk ilkesinin subjektif yönüne samimilik ilkesi denilmektedir. Bu ilke, gelir ve gider tahminlerinin yapan kamu görevlileri için ve özellikle Maliye Bakanı için ileri sürülmüş bir ilkedir. İlke gereğince, gelir ve gider tahminlerinde bulunanlar, yaptıkları işin doğruluğuna samimi olarak inanmalıdırlar. Yapılan tahminler, gerçek inançların sonucu olması, sosyal, ekonomik ya da siyasi gerekçelerle yanıltıcı işlemlere girisilmemelidir.

Bütçede, görünürde denklik sağlamak için, kasten gelirlerin yüksek, giderlerin eksik gösterilmemesi samimilik ilkesinin gereğidir. Bu nedenle, bütçede açık olduğunda, samimilik ilkesi gereğince, bilerek gelirlerin yüksek gösterilmesi ya da giderlerin düşük gösterilmesi yoluna gidilerek bütçe denkmis gibi hareket edilmemeli¹⁰, bu açık doğru biçimde kamuoyuna yansıtılmalıdır.

II. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN AÇIKLIK İLKESİ AÇISINDAN ANALİZİ

Kamu mali yönetimi açıklık ilkesi açısından ele alındığında vergi sistemi ve bütçe sistemi açısından değerlendirilebilir.

A. VERGİ SİSTEMİMİZ AÇISINDAN

1. Vergi Kanunlarının Açık Olmaması

Vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin kendi içerisinde tutarlı, boşluklara yer vermeyen, uygulanabilir, sade ve anlaşılır olması, vergi uygulamasından beklentilerin gerçekleştirilmesi bakımından etkili olmaktadır¹¹. Ancak, vergi ile ilgili ödevlerin ve bunların yerine getirilme biçiminin bilinmemesi ve dolayısıyla gözde büyütülmesi vergi uygulamasının etkinliğini azaltmaktadır¹².

⁸ GÜR SOY, a.g.e., s. 183.

⁹ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 317.

¹⁰ Serafettin AKSOY, Kamu Bütçesi, Filiz Kitabevi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1993, s. 222.

¹¹ Abdurrahman AKDOĞAN, "Uygulama İle İlgili Bazı Göstergelere Göre Vergi Kaybı Ve Etkileyen Faktörler, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 1, Yıl. 1985, S. 12, G.Ü. İ.İ.B.F. Yayın No. 61/33, s. 239.

¹² AKDOĞAN, a.g.m., s. 250.

Vergilemede açıklık ilkesi de, vergi kanunlarının açık, sade, anlaşılır ve herkesin anlayabileceği bir şekilde düzenlenmiş olmasını gerektirmektedir. Ancak vergi kanunlarımız herkesin anlayabilmesi bir yana, konu ile ilgili olanların dahi zaman zaman anlamakta güçlük çektiği bir yapı arz etmektedir. Bu durum vergi düzenlemelerin gündeme geldiği her dönemde, vergi reformunu gerekli kılan nedenler sıralanırken belirtilmiş¹³, ancak, uygulamanın düzenlenmesi yönünde olumlu adımlar atılsa da, vergilemenin ve harcamaların temel ilkelerini ve kimden vergi alınacağını belirleyen siyasi irade olmuştur¹⁴. Dolayısıyla, mevzuattaki karışıklık devam etmekte olup, kişiler vergi ile ilgili işleri için mali danışmanlardan yararlanmak durumunda kalmaktadırlar.

Vergi kanunlarımız açık olmadığı gibi, yer yer birbiri ile çelişen maddelere de yer verildiği görülmektedir. Bu durum açıklık ilkesi yönünden olumsuzluklar sergilemektedir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4444 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki 51. maddesinin 11. bendinde basit usule tabi olanların yazar kasa kullanamayacakları, kullanırlarsa basit usulden yararlanamayacakları hükme bağlanmışken, Vergi Usul Kanunu'nda basit usule tabi olanların yazar kasa kullanmak zorunda oldukları belirtilmiştir (VUK md. 233/2).

Görüldüğü gibi vergi kanunlarımız açık olmak bir yana, kendi içerisinde tutarsızlıklar taşıyan bir yapıdadır. Nitekim bu durum kamu mali yönetimi tarafından da kabul edilmiş ve vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapan 4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde "Böyle bir reformun temel ilkeleri, vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve halen vergisini düzenli olarak ödeyen bireylerin vergi yükünü artırmadan vergi gelirlerinin artırılması olarak belirlenmiştir" denilerek sistemin basit ve açık olmadığı ortaya konulmuştur.

Yine 4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde sistemin neden işlemediği belirtilirken, vergi sisteminin yapılan bölük pörçük düzenlemelerle gittikçe karmaşıklaştığı, uzmanların bile sistemi anlamakta zorlanır hale geldiği, buna bağlı olarak da mükelleflerin uyum maliyetlerinin asiri derecede artmaya başladığı vurgulanmıştır.

Vergilendirmenin çeşitliliği ve çokluğu da vergi ödemeyi külfet haline getirmekte ve vergiden kaçınmayı teşvik etmektedir. Bu açıdan vergi mevzuatının sadeleştirilerek daha az sayıda vergi ve daha az sayıda vergi mükellefiyeti ihdas edilmesi yerinde olacaktır¹⁵. Ayrıca mükellefleri, dolayısıyla serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirleri ilgilendiren konulardaki düzenlemeler iç düzenlemeler yerine, genel tebliğlerle yapılmalıdır¹⁶.

¹³ Mehmet AKBAY, Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri Ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No. 3, İstanbul, 1995, s.13.

¹⁴ Zekeriya TEMİZEL, "Çağdas Vergileme İlkeleri Ve Türk Vergi Sistemi", Türkiye III. Vergi Kongresi Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları, İstanbul, 23-24 Mayıs 1996, s. 36.

¹⁵ Sadettin DOĞANYIGIT, "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi", Yaklaşım Dergisi, S.41, Mayıs 1996, s. 86.

¹⁶ Ali KARAARSLAN, "Türk Vergi Sisteminin Sorunları Ve Bazı Öneriler (1)", Yaklaşım Dergisi, S. 44, Ağustos 1996, s.17.

2. Açıklayıcı Düzenlemelerin Karışıklığı

Genel tebliğler; vergi uygulamalarına isik tutan yaygın bir kaynak niteliği tasımaktadır. Ancak, vergi kanunlarının uygulanmasına isik tutmak ve açıklık getirmek amacıyla düzenlenen ve uygulamaya yön veren bu tebliğler de kolaylıkla anlaşılamadığı gibi, zaman zaman birbiri ile çelisen durumlar sergilemektedir. Söyle ki, aynı kanun maddesinin uygulamasına isik tutan tebliğlerde farklı esaslara yer verildiği görülmektedir. Örneğin, menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi konusunda yayımlanan 209 ve 220 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁷, hem ilgili kişiler tarafından anlaşılamamış hem de birbiri ile farklı iki düzenleme getirmişlerdir.

Açıklayıcı düzenlemelerde bütünlük sağlanması yönünden, daha önce yayımlanan genel tebliğler taranarak yürürlükteki hükümlerin tek tebliğde düzenlenmesi yerinde olacaktır¹⁸.

3. Vergi Kanunlarındaki Değişiklikler

Ülkemizde vergi kanunlarında sık sık değişikliklere gidiliyor olması da açıklık ilkesini olumsuz yönde etkilemektedir. Mükellefler vergi kanunlarını öğrenip uygulayacakları sırada yeni bir kanun çıkarılmaktadır. Bu arada, anayasaya aykırı olmasına rağmen, vergi kanunlarında bütçe kanunuyla da değişiklikler yapılmaktadır.

Vergi kanunlarında değişiklikler yapılırken, getirilen düzenlemelerin kanunların geriye yürümezliği ilkesine dikkat edilmeden uygulamaya geçildiği görülmektedir. Örneğin, 4605 sayılı Kanun ile getirilen hayat standardı esaslı 30.11.2000 tarihinde yürürlüğe girmiş, ancak 2000 yılı gelirlerine de uygulanmıştır. Bu gibi değişiklikler, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre düzenlemesi anlamına gelen hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesine de aykırı düşmektedir. Farklı bir ifade ile hesap dönemi kapandıktan sonra, mükellef aleyhine geriye dönük olarak bu şekilde bir uygulamaya gidilmesi hukuk devletinde hukuki güvenlik ve vergilemede açıklık ilkelerine ters düşmektedir.

4. Uygulayıcıların Yetersizliği

Kanunları uygulayan kişilerin gerek bilgisizliği ve gerekse kötü tavırları mükellefleri olumsuz etkilemekte ve mükellefleri vergi ile ilgili işlemleri yerine getirmekten uzaklaştırmaktadır. Söyle ki, vergisini ödemek üzere vergi dairesine giden bir mükellef burada saatlerce beklemek zorunda kalmakta ve olumsuzluklarla karşılaşmaktadır. Dolayısıyla, vergisini ödemekten kaçınmakta ve hatta vergi kaçırma yollarına başvurmaktadır.

Belirtilen olumsuzluklar yüzünden vergi yönetimiyle mükellefler arasında uyumsuzluklar, vergi alacağının zamanında toplanmasını engellemektedir. Bu

¹⁷ 209 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 06.02.1998 tarih ve 23250 sayılı Resmi Gazete'de, 220 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 22.01.1999 tarih ve 23558 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸ KARAARSLAN, a.g.m., s. 17.

bakimdan, personel alanında belirli nitelikler göz önünde bulundurulmalı ve meslek içi eğitime daha fazla önem verilmelidir¹⁹.

5. Mükelleflerin Bilgilendirilememesi

Açıklık ilkesinin gereği olarak kamu harcamalarının hangi alanlara yönlendirildiğinin de vergi mükellefleri olan vatandaşlara bildirilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin bu konuda bilgilendirilmemesi sonucunda, bütçenin halkın direkt faydalanmasından uzak, lüks giderlere ya da saibeli yerlere sarfedildiği düşüncesi doğmaktadır²⁰. Dolayısıyla mükelleflerin vergiye karşı direnci artmakta ve vergi ödemekten kaçınılması söz konusu olmaktadır.

Mükelleflerin vergi sistemine olan güveninin sarsılması; vergi idaresinin denetim ve gözetiminde çalışmaktansa, spekülative yatırımlara yönelerek gelir elde etmeyi istemelerine neden olabilecektir²¹. Bu durum ise, vergi kayıplarının artmasına ve kamu gelirlerinin düşmesine neden olacaktır. Dolayısıyla vergi gelirlerinin artırılması açısından da açıklık ilkesine islerlik kazandırılması gereği ortaya çıkmaktadır.

B. BÜTÇE SİSTEMİMİZ AÇISINDAN

Açıklık ilkesi, Genel Muhasebe Kanunu'nda (Muhasebe-i Umumiye Kanunu) açık bir biçimde ifade edilmemiş olmakla birlikte geniş bir yer tutmaktadır. Genel Muhasebe Kanunu'nun "Devlet Bütçesi" başlığını taşıyan ikinci bölümünde devlet bütçesinin biçimi belirtilmektedir. Sözü edilen hükümlere göre, bütçe tasarısı, bütçe kanunu ile ek gelir ve gider cetvellerinden oluşmaktadır. Bütçe kanununda ilgili yıla ait toplam harcamalar ve gelirler ile açık varsa ne şekilde kapatılacağı belirtilmelidir. Ayrıca bütçe kanununda o bütçe yılına ait olan ve o yılın gelir ve giderleriyle ilişkili olan hükümlere yer verilmesi gerekmektedir.

Genel Muhasebe Kanunu'nun 31. maddesinde gider cetvellerinin kendi içerisinde nasıl bölüneceği belirtilmiş olup; bu bölüntüleme açıklık ilkesi bakımından önem arz etmektedir. Bütçenin gelir ve giderlerinde fazla bölüntü yapıldığı takdirde, bütçenin içinden çıkılmaz bir hal alması ve açıklık ilkesinin ihlal edilmesi söz konusu olacaktır²². Çünkü, asiri bölüntü, bütçenin sadeliğini bozacak ve onu yok edecektir. Ayrıca, bölümler meclis görüşmeleri bakımından da önem taşımaktadır. Çünkü, Anayasa ve Genel Muhasebe Kanunu bütçenin parlamentoda bölüm bölüm onanması gerektiğini hükme bağlamıştır.

Demokratik parlamenter rejimlerde bütçede açıklık ilkesine önem verilmektedir. Kisilerin hükümler hakkı bütçe hakkının da kullanılmasını sağlamakta ve kisiler devlet gelirlerinin hizmetlere ne şekilde harcandığını açıkça görebilmektedirler. Aksi takdirde, gizli istihbarat, savunma vb. güvenlik harcamalarının gizlilik içinde tutulması açıklık ilkesini zedelemektedir²³.

¹⁹ Ali KARAARSLAN, "Türk Vergi Sisteminin Sorunları Ve Bazı Öneriler (2)", Yaklaşım Dergisi, S. 45, Eylül 1996, s.11.

²⁰ DOĞANYIGIT, a.g.m., s. 85, 86.

²¹ DOĞANYIGIT, a.g.m., s. 87.

²² AKSOY, a.g.e., s. 223.

²³ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 126.

Türkiye'de açıklık ilkesi uygulaması, bütçe çalışmalarının görsel ve yazılı basında yayınlanması yoluyla sağlanmakta, bütçe kanunları Resmi Gazete'de yayımlanarak ilkeye işlerlik kazandırılmaktadır. Ancak ülkemizde açıklık ilkesinin istisnaları olarak nitelendirilebilecek bazı uygulamalara da yer verildiği görülmektedir. Bunların örtülü ödenek ve haber alma ödenegi olarak belirtilmesi mümkündür²⁴.

1. Örtülü Ödenek

Bu ödenek, basbakanlık bütçesinde gizli hizmet giderleri maddesinde yer alan, gizli istihbarat ve gizli savunma hizmetlerine, devletin yüksek güvenliği ve yüksek çıkarlarının işlerliği için, siyasal ve sosyal konularda, kültürel ve devletin saygınlığını artırıcı hizmetlerde ve olağanüstü hizmetlerin sağlanmasında, yürütme organının görevleri içine giren amaçlarla harcanabilen ödenektir. Ödenegin harcama yeri, hesaplarının nasıl tutulacağı ve görev değişmesi durumunda hangi belgelerin yeni gelen yetkililere bırakılacağını basbakan belirlemektedir (GMK. md. 77).

Örtülü ödenekle ilgili olarak Genel Muhasebe Kanunu'nda yer alan bu düzenleme açıklık ilkesine aykırı düşmekle birlikte, ülke menfaatleri gerekçesiyle böyle bir düzenlemeye yer verilmektedir. Ancak, geçmiş dönemlerde örtülü ödenegin amaç dışında kullanıldığı ve gerekçelere uyulmadığı gözler önüne serilmiştir.

2. Haber Alma Ödenegi

Haber alma ödenegi de gizli istihbarat işlerinde kullanılmaktadır. Maliye Bakanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Jandarma Genel Komutanlığı bütçelerine konulan, kapsamı ve hizmetin gerekliliği İçişleri ya da Maliye Bakanlığı'nin değerlendirmesine bağlı olan bir ödenektir.

Örtülü ödenekten ve haber alma ödeneginden yapılacak harcamalar, Basbakan, Maliye Bakanı ve ilgili bakanın ortaklaşa imzalayacakları özel bir kararnameye dayandırılmaktadır. Örtülü ödenekte olduğu gibi, haber alma ödenegi de açıklık ilkesine aykırı düşmektedir.

3. Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklikler Yapılması

Anayasa'nın 161. maddesinde bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hükmün konulamayacağı belirtilmiştir. Bu düzenleme de bütçenin açıklık ilkesiyle ilgilidir²⁵. Söyle ki, açıklık ilkesi, giderlerin nelerden ibaret olduğunun, hangi işlere ne kadar gider ayrıldığının, kaynak ve mali imkanların kullanım durumunun maliye uzmanı olmayan meclis üyeleri ve halk tarafından kolayca anlaşılabilmesini gerektirmekte iken, bütçe kanunu ile vergi kanunlarında değişiklik yapılması, anlaşılabilirliği güçleştirmektedir.

Ülkemizde vergi kanunlarında değişiklik yapılması uzun bir süreci gerektirdiği için, vergi kanunları zaman zaman bütçe kanunlarıyla değiştirilmekte, bu durum hem açıklık ilkesine ters düşmekte, hem de Anayasa'ya aykırılık tasımaktadır.

²⁴ Ömer F. BATIREL, Kamu Bütçesi, 3. B., I.I.T.I.A. Nihad Sayar - Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No. 370/603, Met/er Matbaası, İstanbul, 1982, s. 94.

²⁵ AKSOY, a.g.e., s. 223.

III. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN SAMİMİLİK İLKESİ AÇISINDAN ANALIZI

Kamu mali yönetimi gerek istisna sayılabilecek bazı uygulamalar ve gerekse siyasi bir takım nedenlerle samimilik ilkesine aykırı davranmaktadır. Bunlardan siyasi nedenler, geçmiş dönemlerde bile bile denk bütçenin hazırlanması ya da gerek giderlerin gerekse gelirlerin gerçeğe uygun saptanmaması olması nedeniyle tahmin-gerçekleşme farklılıklarının oluşması olarak karşımıza çıkmıştır.

İstisna denilebilecek nedenlerden dolayı samimilik ilkesinin yitirilmesine ise, Genel Muhasebe Kanunu'nda ödenek olmadan harcama yapılmasına izin verilen kalemlere yer verilmiş olmasını örnek olarak gösterebiliriz.

A. BÜTÇENİN KAPSAMI AÇISINDAN

Bütçe mutlak surette hükümetin bütün mali işlemlerini kapsayacak büyüklükte olması; yani problemlerin teşhis edilebilmesi, ilgili bağlantıların kurulabilmesi, kurumsal engellerin aşılabilmesi ve gerekli müdahalelerin yapılabilmesi açısından mali yönetimin bütün işlemlerini kapsamalıdır²⁶. Bütçenin bütün mali işlemleri kapsayacak şekilde düzenlenmesi de samimilik ilkesinin gereklerine uyulmasıyla mümkün olacaktır. Söyle ki, samimilik ilkesi gereğince, gelir ve giderler doğru biçimde belirlendiği takdirde bütçe büyüklüğü doğru olarak ortaya konulmuş olacak ve istenilen hedeflere ulaşılacaktır.

Kamusal politikaların ve programların etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilebilmesi açısından tahmin edilebilirlik düzeyi önem taşımaktadır. Zira, mevcut politikaların fonlanabilmesi, makro politikaların istikrarlı olduğu bir ortamda kamu sektörünün performansı artacaktır²⁷. Kamusal politikaların ve programların doğru tahmin edilebilmesi ise samimilik ilkesiyle ilişkilidir.

B. GİDERLERİN VE GELİRLERİN TAHMİNİ AÇISINDAN

1. Giderlerin Tahmini

Giderler belirlenirken, ilk olarak hizmet birimleri yapacakları işlerin gereği olan finansal ihtiyaçlarını belirlemekte ve her bakanlık kendi gider bütçesini hazırlayarak Maliye Bakanlığı'na intikal ettirmektedir. Bu arada söz konusu kuruluşların yatırım projeleri Devlet Planlama Teskilâtı tarafından incelenmekte, Maliye Bakanlığı tarafından analiz edilmeden bütçeye dahil edilmektedir. Cari ve transfer giderleri ise Maliye Bakanlığı'nin fonksiyonu içinde uygulanmaktadır.

Harcama tahminlerinin haziran ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na iletilmesi gerektiği için bazı olumsuzluklarla karşılaşmaktadır. Söyle ki, bütçe giderlerinin yılın ilk altı ayı içerisinde belirlenmesi sonucunda, daha bütçe kanunu uygulamaya girmeden açık bütçe haline gelmektedir.

2. Gelirlerin Tahmini

²⁶ Hakkı Hakan YILMAZ, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi, DPT Yıllık Programlar Ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, 1999, s. 3.

²⁷ YILMAZ, a.g.e., s. 3.

Bütçe gelirlerinin tahmin edilmesinde bir önceki yıl usulü, geçen yıllardaki ortalama artışa göre artırma usulü, ortalama usulü gibi otomatik tahmin usullerinin yanısıra, gelir tutarlarının doğrudan doğruya takdir edilmesi yoluna da gidilebilmektedir. Bu uygulama yöntemlerinden en doğru sonucu vereceğine inandığımız doğrudan doğruya tahmin yönteminin kullanılması samimilik ilkesinin kaçınılmaz bir gereğidir. Söyle ki, bir ülkenin nüfusu, mali yapısı ve dış ilişkileri sürekli değişim içerisinde olup; dolayısıyla gelirlerin bu koşullar göz önünde bulundurularak tahmin edilmesi gerekmektedir.

Ülkemizde gelirlerin tahmin edilmesi, doğrudan doğruya tahmin usulüne dayanmaktadır. Bu usulün doğru sonuç verebilmesi için makro dengelerin göz önüne alınması ve sayısal tekniklerden, istatistiki verilerden yararlanılması gerekmektedir.

Gelirler tahmin edilirken, örneğin enflasyon oranının doğru bir şekilde saptanmış olması ve tahminlerin buna göre yapılması gerekmektedir. Oysa ülkemizde siyasi nedenlerle enflasyon oranları doğru biçimde açıklanmamakta, hatta yeniden değerlendirme oranı da bunlardan birisi olmak üzere, enflasyon oranını gösterdiği düşünülebilecek birden fazla rakam açıklanmaktadır. Dolayısıyla genellikle gelirler doğru biçimde saptanamamakta, kasıtlı olarak samimilik ilkesine ters düşülmektedir.

3. Tahminler ile Gerçekleşmelerin Farklılığı

Bütçe gerekçeleri hazırlanırken ilgili yılda yapılacak giderler ve toplanacak gelirler tahmini olarak belirlenmektedir. Söz konusu bu gider ve gelir tahminlerinin samimilik ilkesi gereğince gerçeğe en yakın biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Ancak ülkemizde sosyal, ekonomik ve siyasi gerekçelerle bu tahminlerin gerçeği yansıtmadığı görülmektedir.

Tablo 1'in incelenmesinden anlaşılabileceği üzere, gider tahminleri gerekçeleri yansıtmamaktadır. Söyle ki, 1991-2001 döneminde gerçekleşen giderler, tahmin edilenin üzerinde gerçekleşmiş, tahminlerle gerçekleşmeler arasında önemli sapmalar olmuştur. Bu durum gider tahminlerinin kasıtlı olarak düşük gösterilmiş olması gibi bir tereddüt oluşturmaktadır ki, bu da bütçe ilkelerinden samimilik ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir.

Tablo 1. Konsolide Bütçe Gider Tahminleri ve Gerçekleşmeleri (Milyar TL.)

Yıllar	Başlangıç Hedefi (1)	Gerçekleşme (2)	Sapma (3=2/1)
--------	----------------------	-----------------	---------------

1991	101.265	132.401	30,7
1992	207.867	225.398	8,4
1993	397.180	490.438	23,5
1994	818.840	902.454	10,2
1995	1.330.920	1.724.194	29,5
1996	3.510.989	3.961.308	12,8
1997	6.254.921	8.050.252	28,7
1998	14.789.475	15.614.441	5,6
1999	27.143.467	28.084.685	3,5
2000	46.713.341	46.705.028	0,0
2001	78.999.962	80.379.004	1,7

KAYNAK: Maliye Bakanligi, Kamu Hesaplari Aylık Bülteni, Kasım 2001 ve Kamu Hesaplari Bülteni İnternet adresinden Konsolide Bütçe Aylık Gerçekleşmeleri.

Tablo 2'de de gelir tahmin ve gerçekleştirmeleri görülmektedir. Anlaşılacağı üzere, gider tahminleri gibi, gelir tahminleri de gerçekleri yansıtmamaktadır. Söyle ki, 1991-2001 döneminde gelir tahminleri genel olarak gerçekleştirmelerin altında kalmakla birlikte, tahminlerin gerçekleştirmelerden daha yüksek olduğu yıllar da olmuştur. Ancak genel olarak, samimilik ilkesine uygun hareket edilmediği ve gelir tahminleri açısından da sapmalara neden olduğu görülmektedir.

Tablo 2. Konsolide Bütçe Gelir Tahminleri Ve Gerçekleşmeleri (Milyar TL.)

Yıllar	Başlangıç Hedefi (1)	Gerçekleşme (2)	Sapma (%) (3=2/1)
1991	84.130	99.085	17,8
1992	175.880	178.070	1,2
1993	344.400	357.333	3,8
1994	627.000	751.615	19,9
1995	1.133.000	1.409.250	24,4
1996	2.650.000	2.727.958	2,9
1997	6.254.921	5.815.099	- 7,0
1998	10.800.000	11.811.065	9,4
1999	18.030.000	18.933.065	5,0
2000	32.585.000	33.440.143	2,6
2001	49.300.000	51.812.542	5,0

KAYNAK: Maliye Bakanligi, Kamu Hesaplari Aylık Bülteni, Kasım 2001 ve Kamu Hesaplari Bülteni İnternet adresinden Konsolide Bütçe Aylık Gerçekleşmeleri.

Olaya bütçe açığı tahmini ile bütçe açığı gerçekleşmesi yönünden de bakmamız mümkündür. Bütçe açığı tahmini (başlangıç bütçe açığı) ile bütçe açığı gerçekleşmesi (kesinleşen bütçe açığı) arasındaki ilişkinin ölçülmesine " bütçe

gerçekçiliginin ölçülmesi" denilmektedir²⁸. Tablo 3 bütçe açığı tahminleri ile bütçe açığı gerçekleştirmelerini göstermektedir. Türkiye'de bütçeler siyasi nedenlerle gerçekçi olarak yapılmamaktadır. Temel siyasi neden ise, hükümetlerin, muhalefetin ve kamuoyunun eleştirilerinden çekinmeleri ve yüksek miktarda açık veren bütçeleri sunmaktan kaçınmaları olmaktadır²⁹.

Tablo 3. Konsolide Bütçe Başlangıç Açık Tahminleri ile Kesinleşen Açık Miktarlarının Karşılaştırılması (Milyar TL.)

Yıllar	Başlangıç Bütçe Açık Tahmini (1)	Gerçekleşen Açık (2)	Fark (3=2-1)	Sapma (%) (4=2/1)
1991	17.135	33.316	16.181	94,4
1992	31.987	47.328	15.341	48,0
1993	52.780	133.105	80.324	152,2
1994	191.840	150.839	-41.001	-21,4
1995	197.920	314.944	117.024	59,1
1996	860.989	1.233.350	372.361	43,2
1997	0	2.235.153	2.235.153	-
1998	3.989.475	3.803.376	-291.651	- 4,7
1999	9.113.467	9.151.620	38.153	0,4
2000	14.128.341	13.264.885	- 863.456	- 6,1
2001	29.669.992	28.566.462	- 1.103.530	-3,7

KAYNAK: Maliye Bakanlığı, Kamu Hesapları Aylık Bülteni, Kasım 2001 ve Kamu Hesapları Bülteni İnternet adresinden Konsolide Bütçe Aylık Gerçekleşmeleri.

Bütçelerin gerçekçi olarak yapılması samimilik ilkesinin gereğidir. Ülkemizde bütçeler gerçekçi olarak hazırlanmadığı için başlangıç bütçe açık tahminleri ile yıl sonu gerçekleşen bütçe açıkları arasında önemli farklılıklar oluşmaktadır. Bütçe açığı tahmini ile bütçe açığı gerçekleşmesi ne kadar birbirine yakın olursa bütçe o kadar gerçekçi hazırlanmış demektir. Bu da samimilik ilkesine bağlı kalınmakla gerçekleştirilebilir.

Tablo 3 incelendiğinde, bütçelerin gerçekçi biçimde hazırlanmaması sonucunda (rakamlar mutlak değer olarak alındığında) ortalama %50 civarında sapma olduğu görülmektedir. Türkiye için kabul edilebilir sapma oranı %15 olarak düşünülürse ve gerçekleşen sapma ortalamasının %50 olduğu göz önünde bulundurulursa, bir bütçe hazırlanıp hazırlanmamasına gerek olup olmadığı sorusu akla gelecektir³⁰.

C. DENK BÜTÇE HAZIRLANMASI VE ÖDENEK OLMADAN HARCAMA YETKİSİ VERİLEN KALEMLER AÇISINDAN

1. Denk Bütçe Hazırlanması

²⁸ Mahfi EGİLMEZ, "Bütçe Gerçekçiliginin Ölçülmesi Ve Bütçe Sapmalarının Hazine'nin Borçlanma Faizleri Üzerine Etkileri", İktisat, İşletme ve Finans, Yıl. 8, S. 88, Temmuz 1993, s. 7.

²⁹ EGİLMEZ, a.g.m., s. 7.

³⁰ EGİLMEZ, a.g.m., s. 8, 9.

Devletin bir sorumluluğu ve bu sorumluluğunu takiben egemenlik gücüne sahip olmasından dolayı, gelir bulma olanığı olduğundan, öncelikle gider bütçeleri belirlenmekte, daha sonra gelir bütçeleri belirlenmektedir. Gider ve gelir bütçeleri belirlendikten sonra, bütçe uygulama anlayışına göre denklik maddesine yer verilmektedir. Denklik maddesine yer verilmesindeki anlayış, bütçe açığı ya da fazlası varsa bunun doğruluk, samimilik ve açıklık ilkeleri gereğince vatandaşlara bildirilmesi gerekçesine dayanmaktadır.

Bu açıdan 1997 yılı bütçesi örnek gösterilebilir. 1997 yılı bütçesinde denklik maddesine yer verilmemiş, bütçenin denk bütçe olduğu vurgulanmıştır. Söyle ki, bütçe gider tahmini ve gelir tahmini esit gösterilmiş, ancak yıl sonunda önemli bir açık ortaya çıkmıştır. Bu durum açıklık ve alenilik ilkelerine ters düştüğü gibi, doğruluk ve samimilik ilkelerine de aykırılıklar arz etmektedir. Böyle bir uygulamaya gidilmesi iktidar partilerinin siyasi çıkarları doğrultusunda vatandaşları yanıltma amacına yönelmelerinden kaynaklanmakta, dolayısıyla samimilik ilkesi zedelenmiş olmaktadır.

2. Ödenek Olmadan Harcama Yetkisi Verilen Kalemler

Genel Muhasebe Kanunu'nda samimilik ilkesine istisna oluşturabilecek nitelikte düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Genel Muhasebe Kanunu'nun 48. maddesinde Maliye Bakanlığı'na bazı kalemler için ödenek olsa da olmasa da harcama yapma yetkisi verilmektedir. Örneğin, vergi iadelerinin yapılmasında bütçede ödenek bulunması şart değildir.

Bütçe Kanunları ile Maliye Bakanı'na ödenekleri asabilmesi konusunda verilen yetkiler nedeniyle bütçelerin gerçekçi olarak yapılmaması bizzat bütçe kanunu ile özendirilmiş olmaktadır³¹. Dolayısıyla bütçe kanunu ile verilen bu yetkilerin düzenlenmesi ve samimilik ilkesine işlerlik kazandırılması gerekmektedir.

SONUÇ

Gerek kamu gelirlerinin gerekse kamu giderlerinin toplumsal uzlaşmayı sağlayacak yönde olmaları gerekmektedir. Giderler yapılırken, daha çok ihtiyacı olan kişilere ve alanlara yönelik olması gerekirken, gelirlerin toplanmasında da öncelikle yüksek gelirli kişilere yönelmesi ve bu şekilde toplumsal uzlaşmanın sağlanması yoluna gidilmesi gerekmektedir. Bu da yapılacak işlemlerin vatandaşlara açık bir şekilde anlatılmasını ve işlemlerin samimiyetle (doğruları gösterir biçimde) gerçekleştirilmesi zorunluluğunu ortaya koymaktadır.

Vergi ile ilişkili düzenlemelerin gündeme geldiği her dönemde, vergi reformunu gerekli kılan nedenler sıralanırken, mevcut sistemin karışıklığı noktasına değinilmiş, ancak, ülkemizde uygulamanın düzenlenmesi yönünde her ne kadar olumlu adımlar atılsa da, vergilemenin (ve bu arada harcamaların) temel ilkelerini ve kimden vergi alınacağını belirleyen siyasi irade olmuştur. Bu yapı içerisinde açıklık ve samimilik ilkelerine tam olarak yer verilmemektedir.

Ülkemizde bütçeler özellikle siyasi nedenlerle gerçekçi olarak hazırlanmamakta, gerek gelirler gerekse giderler samimilik ilkesini gerçekleştirecek biçimde, koşullara

³¹ EGİLMEZ, a.g.m., s. 11.

uygun olarak ortaya konulmamaktadır. Bu durumun temelinde, vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılmasında gündeme geldiği gibi, siyasi nedenler yatmaktadır. Hükümetler, muhalefet ve kamuoyunun eleştirilerinden çekindikleri için, yüksek miktarda açık veren bütçeleri sunmaktan kaçınmakta, dolayısıyla açıklık ve samimilik ilkeleri zedelenmiş olmaktadır.

Mali yönetimimizin açıklık ve samimilik ilkelerine uygun biçimde işlemesi en basta siyasi iradenin gerçekçi olmasının sağlanmasıyla mümkün olabilecektir. Bu noktada da yine vatandaşlara görev düşmekte, vatandaşların siyasi iradeyi denetim altında tutmaları ve tercihlerini doğru kullanmaları gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- AKBAY, Mehmet: Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri Ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No. 3, İstanbul, 1995.
- AKDOĞAN, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi Ltd. Sti., Ankara, 1999.
- AKDOĞAN, Abdurrahman: "Uygulama İle İlgili Bazı Göstergelere Göre Vergi Kaybı Ve Etkileyen Faktörler, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 1, Yıl. 1985, S. 12, G.Ü. İ.İ.B.F. Yayın No. 61/33.
- AKSOY, Serafettin: Kamu Bütçesi, Filiz Kitabevi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1993.
- BATIREL, Ömer F.: Kamu Bütçesi, 3. B., İ.T.İ.A. Nihad Sayar - Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No. 370/603, Met/er Matbaası, İstanbul, 1982.
- COSKUN, Gülay: Kamu Mali Yönetimi, Türkiye Ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No. 171, Dogan Basımevi, Ankara, 1978.
- DOĞANYIGİT, Sadettin: "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi", Yaklaşım Dergisi, S.41, Mayıs 1996.
- EDİZDOĞAN, Nihat: Kamu Bütçesi, Ekin Kitabevi, Hünkar Matbaası, Bursa, 1995.
- EGİLMEZ, Mahfi: "Bütçe Gerçekçiliğinin Ölçülmesi Ve Bütçe Sapmalarının Hazine'nin Borçlanma Faizleri Üzerine Etkileri", İktisat, İşletme ve Finans, Yıl. 8, S. 88, Temmuz 1993.
- FEYZİOĞLU, Bedi Necmeddin: Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, 7. B., Filiz Kitabevi, Formül Matbaası, İstanbul, 1984.
- GÜRİSOY, Bedri: Kamusal Maliye, Bütçe, C. II, 2. B., Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No. 461, 100. Doğum Yılında Atatürk'e Armagan Dizisi: 23, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981.

- KARAARSLAN, Ali: "Türk Vergi Sisteminin Sorunlari Ve Bazi Öneriler (1)", Yaklasim Dergisi, S. 44, Agustos 1996.
- KARAARSLAN, Ali: "Türk Vergi Sisteminin Sorunlari Ve Bazi Öneriler (2)", Yaklasim Dergisi, S. 45, Eylöl 1996.
- Maliye Bakanligi, Kamu Hesapları Aylık Bülteni, Kasım 2001.
- TEMİZEL, Zekeriya: "Çağdas Vergileme İlkeleri Ve Türk Vergi Sistemi", Türkiye III. Vergi Kongresi Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları, İstanbul, 23-24 Mayıs 1996.
- YILMAZ, H. Hakan: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi, DPT Yıllık Programlar Ve Konjektür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, 1999.