

# PERFORMANS ESASLI BÜTÇE: ABD, İNGİLTERE ve TÜRKİYE ÖRNEKLERİ

Demokaan DEMİREL<sup>1</sup>

**Atıf©:** Demirel, Demokaan, (2015). Performans Esaslı Bütçe ABD, İngiltere ve Türkiye Örnekleri, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 8, Sayı 1, Haziran 2015, ss. 153-176

**Özet:** Performans esaslı bütçeleme, 1980 sonrası kamu mali yönetimi reformlarında önemli bir yere sahiptir. Etkinlik, verimlilik, tutumluluk ilkeleri aracılığıyla kamu yönetimine ekonomik bir anlam katmaktadır. Bu bütçe türünün en önemli yararı, girdi ve süreçlerden çok çıktı ve sonuçlara odaklanmasıdır. Bu durum kamu harcamalarında rasyonel tercihler yapılmasını, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin artmasını sağlamaktadır. Performans esaslı bütçeleme, stratejik planlamayla kamu kurumlarına geniş bir bakış açısı kazandırmaktadır. Sayısal verilere dayalı performans programı ve göstergeleriyle kamu sektöründe kaynak kullanımını kontrol altına almaktadır. Çok yıllık bütçeleme, analitik bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe ise maliyet/fayda analizlerine imkân tanımaktadır. Faaliyet raporları aracılığıyla da kamu mali yönetiminin şeffaflığı sağlanmaktadır. Çalışma kapsamında, performans esaslı bütçeyi başarılı kılan faktörler değerlendirilmiştir. Bunun için ülke örnekleri incelenmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Performans Esaslı Bütçe, Stratejik Plan, Hesap Verebilirlik, Sonuç Odaklılık.

## **Performance Based Budget: The Cases of USA, UK and Turkey**

**Citation/©:** Demirel, Demokaan, (2015). *Performance Based Budget: The Cases of Usa, UK and Turkey*, Hitit University Journal of Social Sciences Institute, Year 8, Issue 1, June 2015, pp. 153-176

**Abstract:** *Performance-based budget has an important place in the post-1980 reforms of the public administration. It adds an economic meaning to the public administration through effectiveness, efficiency and economy principles. The most important benefit of this budget type focuses output and outcomes more than input and processes. This situation provides the rational choices made in public spending and to enhance fiscal transparency and accountability. Performance based budget brings a wide range of public institutions through strategic planning. It keeps under control the use of resources of the public sector through based on numerical data performance programs and indicators. Multi-year budgeting, analytical budgeting, accrual based accounting also allow to cost/benefit analysis through activity reports providing transparency in public financial management. In the study, the factors that make a successful performance-based budget are evaluated. For this purpose, the country samples were examined.*

**Keywords:** *Performance Based Budget, Strategic Plan, Accountability, Results-Oriented.*

### **I. GİRİŞ**

Performans, son 30 yıldır gerçekleştirilen kamu mali yönetimi alanındaki reformlarda sık sık göz önünde tutulan bir kavram olmuştur. Kamu yönetiminin performansını arttırmak amacıyla gerçekleştirilen uygulamalar kamu hizmetlerinin niteliğini geliştirmenin yanı sıra vatandaşların devlete olan güvenini yeniden tazeleme gayreti içindedir. İktisadi bir bakış açısını ekonomik bir rasyonalite anlayışıyla kamu sektöründe hâkim kılma yönündeki bu eğilim, ulaşılan sonuçlar temelinde kamu yöneticilerinin hesap verebilir kılınmalarını sağlamaktadır. Hesap verebilirlik, artan kamu harcamalarını azaltmak, mali saydamlığı tesis etmek suretiyle devlet bütçelerinde performans odaklı yaklaşımların benimsenmesini zorunlu kılmaktadır.

Performans esaslı bütçeleme (PEB diye anılacaktır) öncelikli olarak Anglosakson ülkelerinde uygulama alanı bulan başarılı bir bütçe tekniğidir. Stratejik planlamaya, performans göstergeleri ve bilgisine, etkinlik, verimlilik ve tutumluluk gibi ekonomik ölçütlere dayandırılması ile bu bütçe türü kamu sektöründe vizyona ve misyona dayalı bir bakış açısı oluşmasını sağlamaktadır.

PEB ile kamu yönetimini süreçlerden çok sonuçlara ve çıktılara yönleltmek amaçlanmaktadır. Bu bakımdan yönetsel hesap verebilirliğin hem halka hem de siyasilere karşı sağlanması süreci mevcut sayısal veriler aracılığıyla tamamlanmış olmaktadır. PEB tekniğini kullanan ülke örneklerinin deneyimleri uzun solukludur. Bu alanda çıkarılan yasalar, hesap verebilirlik, mali saydamlık, performans esaslı ücretlendirme kavramları ile yakından ilişkilendirilmiştir. Sürecin uygulanmasında bütçeleme tekniğinin pilot bölgelerde öncelikli olarak uygulanmasından hareket edilmiştir. Bu çalışma, PEB'in uygulanma sürecinde ABD ve İngiltere ile Türkiye örneklerinden hareket ederek karşılaştırmalar yapmak amacıyla, PEB uygulamasını başarılı kılan olguların neler olduğu üzerinde durmaktadır. Çalışmada ilk önce PEB'in tanımı ve nitelikleri üzerinde durulmaktadır. Ardından PEB ile ilgili olan stratejik planlama, performans programı ve göstergeleri, faaliyet raporları, çok yıllık bütçeleme, analitik bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe kavramları ele alınmaktadır. Sonraki aşamada PEB sistemine öncülük eden ABD ve İngiltere'deki uygulamalar incelenmektedir. Türkiye örneğinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki PEB uygulaması değerlendirilmektedir.

## II. PEB'İN TANIMI ve NİTELİKLERİ

PEB, kamu kurumlarının ana fonksiyonlarını, amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaçlar ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen ana hedeflere ulaşım sağlamadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme tekniğidir (Edizdoğan, 2007: 265).

PEB, ilk olarak 1912 yılında ABD'de Başkan Taft tarafından kurulan Ekonomi ve Etkinlik Komisyonu'nun mevcut bütçe sisteminin sakıncalarını düzeltmek amacıyla kamu harcamalarının verimliliği ve maliyetinin hesaplanabilmesi ve faaliyetlerin fonksiyonel biçimde sınıflandırılması ile ilgili çalışmalarda ortaya çıkmıştır (Hager vd. 2001: 10). Dünyada çıktıları göz önüne alan bütçeleme, sonuçlara dayalı bütçeleme, performans esaslı program bütçe, çıktı odaklı yönetim, sonuç esaslı yönetim, performans yönetimi gibi adlarla adlandırılan PEB çıktı/sonuç odaklılığa dayanmakta ve kamu mali yönetimi reformlarında "3E<sup>2</sup>" olarak bilinen etkinlik, verimlilik, tutumluluk kavramlarıyla yakından ilişkilendirilmektedir. Bu kavramlardan etkinlik, planlanan amaç ile elde edilen çıktının karşılaştırılmasına dayalı olup doğru işlerin yapılması şeklinde tanımlanmaktadır. Tutumluluk, daha yüksek performans standartlarına

<sup>2</sup> Effectiveness, Efficiency, Economy kavramlarının kısaltılmış halini ifade etmektedir.

ulaşılması için kamu kurumlarının amaçlara ulaşma derecesini göstermektedir. Verimlilik ise işleri doğru yapmak olarak ifade edilmektedir ve girdi/çıktı oranına göre belirlenmektedir (Köseoğlu, 2007: 325). Bu noktada ana amaç; kamu yönetiminde hâlihazırda kıt olan kaynak kullanımını en rasyonel biçimde değerlendirmektir. PEB kapsamında çıktı ve sonuçlara odaklanma arasında bir anlam farklılığı mevcuttur. Çıktılar, sonuçlara göre daha nicelik-seldir ve verimlilik kavramıyla daha yakından bağlantılıdır. Sonuçlar çıktılardan farklı olarak hizmetlerin kalite bakımından niteliksel analizlerini de ihtiva etmektedir. Bu bakımdan PEB, kaynak miktarındaki artışları çıktılardaki ve sonuçlardaki artışlara bağlayan, kamu kurumlarına tahsis edilen kaynaklarla kurumların yaptıkları ve yapacakları hakkında somut bilgiler veren bir bütçeleme tekniğidir. Taahhüt edilen çıktı ve sonuçlarla kaynaklar arasında bağlantı kuran açık bir sözleşmedir (Shick, 2009: 139). PEB, kamu kurumlarına ödenek ihtiyacına göre kaynak dağılımı yapan ve sonuçları ölçmeyen geleneksel bütçe sisteminden farklı olarak, kamu hizmetlerine ödenek tahsis etmeden önce kamu kurumlarının faaliyet ve projelerini maliyetlendirerek, bu faaliyet ve projeler için ayrı ayrı performans hedefleri oluşturulmasını öngörmektedir (Aktan ve Tüğen, 2006: 206; Egeli vd. 2007: 29). Bu performans hedeflerine erişilip erişilememesine göre kamu yöneticilerinin başarı veya başarısızlıkları değerlendirmeye tabi tutulacaktır. PEB’de giderler; fonksiyon, program, faaliyet, proje şeklinde kategorilere ayrılarak devletin yaptığı işler üzerinde durulmaktadır. Faaliyet ve projelerin maliyetleri hesaplanarak fayda-maliyet analizi, maliyet-etkinlik analizi gibi çağdaş karar verme tekniklerinden faydalanılmaktadır (Aktan ve Tüğen, 2006: 207). Böylece bütçeler amaç temelli maliyetleri düzenlemek için yapılandırıldığında birbiriyle rekabet eden performans seviyeleri ve amaçları arasından bütçeye ilişkin tercihler kolaylıkla ve şeffaf bir biçimde yapılabilmektedir (Posner ve Fontane, 2007: 95). Kamu hizmetlerinin sunumunda ekonomik kaygılar daha çok göz önünde tutularak kamu idareleri için en verimli seçeneklerin seçilmesi öngörülmektedir.

PEB esas itibarıyla mali saydamlığı hesap verebilirlik çerçevesinde sağlama-yı, hedeflere ulaşma ve stratejik planları gerçekleştirme bakımından başarı-yı ödüllendirip başarısızlıkları cezalandırmayı, siyasi ve idari sistemin rol ve sorumluluklarını açık bir biçimde belirlemeyi hedeflemektedir (Ateş ve Çetin, 2004: 265). Bu yönüyle stratejik amaçları, hedefleri ve sonuçları sayısal veriler kullanarak anlamlandırmakta, kamu kaynaklarının kullanımındaki başarı düzeyini matematiksel olarak ifade etmektedir. PEB’in en önemli yönü, stratejik planlardaki performans göstergelerine ulaşma düzeyini göstermesidir. Çünkü performans göstergelerine ulaşmak kamu harcamalarında mali

disiplini sağlamakla eşdeğer olarak görülmektedir. PEB'in performans yönetiminin kamu sektöründe genelleştirilmesini sağlamak suretiyle performans denetimini ve bütçe üzerindeki kamuoyu denetimini geliştirmesi gibi faydalarının olacağı düşünülmektedir (Erüz, 2005: 66-68). Ayrıca PEB program veya hizmet birimi yöneticilerine kamu hizmeti sunumunda mutabakata varılmış sonuçlara ulaşılmasına yardımcı olacak toplu tahsisler aracılığıyla geniş bir yönetsel esneklik tanımaktadır (Shah ve Shen, 2007: 144-145).

PEB dünyada üç farklı tipte uygulanmaktadır (DPT, 2006: 17):

**1-Stratejik Plana Dayalı PEB:** Bu modelde, orta ve uzun vadeli bir stratejik planlama süreciyle başlayan bütçeleme sürecinde stratejik planlara uygun olarak hazırlanan performans programlarına performans bilgisi eklenmektedir. Bütçe dönemi sonunda kurumlara faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Sistem, ABD ve Türkiye'de uygulanmaktadır.

**2-Performans Sözleşmesine Dayalı PEB:** Bu modelde, performans bilgileri ile birlikte değişik süreçler sonucunda hazırlanan performans sözleşmeleri vardır. Bakan ile üst yöneticiler arasında kamu hizmet sözleşmeleri, üst yönetici ile birim yetkilileri arasında hizmet sunum sözleşmeleri yapılmaktadır. Modeli en iyi biçimde İngiltere ve Yeni Zelanda icra etmektedir.

**3-Bütçe Formatına Dönüştürülmüş PEB:** Bu modelde performans bilgileri ile ödenek bilgileri bütçe içinde bütünleştirilmiştir. Stratejik plan, performans programı, performans belgeleri bütçeden ayrı olarak yer almaz. Modeli en iyi Hollanda uygulamaktadır.

### III. PEB İLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

PEB, stratejik planlama, performans programı ve göstergeleri, faaliyet raporları, çok yıllık bütçeleme (orta vadeli harcama sistemi), analitik bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe gibi kavramlarla bütünleşik bir görünüm arz etmektedir. Bu kavramlar kısaca incelemeye tabi tutulmaktadır.

#### A. Stratejik Planlama

Stratejik planlama, kamu kurumlarının mevcut durum, misyon ve ilkelerini göz önünde tutarak geleceğine dair bir vizyon oluşturmaları, belirlenen vizyona uygun amaçlar, hedefler, stratejilerle birlikte ölçülebilir kriterler aracılığıyla performanslarını izlemelerini ve değerlendirmelerini ifade etmektedir (Şahin, 2007: 92). Bu kapsamda vizyon, geleceğe yönelik gerçekleştirilebilir amaç ve hedeflere vurgu yaparken, misyon kurumun varlık nedenine, görev tanımlamalarına göndermede bulunmaktadır.

Stratejik planlama, geleceğe yönelik olarak kamu kurumlarının faaliyetlerini nasıl gerçekleştireceğini betimleyen bir süreçtir. Amaçların belirlenmesi ve performans ölçümlerinin yapılması, kurumsal planların bireyler tarafından sahiplenilmesinin desteklenmesi, kurum yöneticileri ile çalışanlar arasında birebir iletişim kurulması açısından fayda sağlamaktadır (Ünal, 2007: 50-51).

Stratejik planlama kamu kurumlarının kendilerini “neredeyiz”, “nereye ulaşmak istiyoruz”, “nasıl ulaşabiliriz”, “başarımızı nasıl değerlendirebiliriz” gibi sorularla sınamalarına imkân tanımaktadır (Özen, 2008: 57-58). Kamu yönetiminde kurumsal düzeyde etkinliği sağlamaya yönelik eylem alanlarını ve geleceğe ilişkin yönetsel amaç ve hedefleri saptamaya yarayan bir araç olarak stratejik planlama uzun vadede sürekli bir temelde düşünmeyi, hareket etmeyi ve öğrenmeyi teşvik etmektedir (Poister, 2010: 247). Kurumların zayıf ve güçlü yanlarını, kurumlara yönelik fırsat ve tehditleri analiz ederek olası sorunların çözümüne katkı sunmaktadır. PEB kapsamında bütçe gerçekleştirmelerini performans denetimi aracılığıyla sistematik olarak kurum amaçları doğrultusunda göz önüne sermektedir.

Stratejik planlama, stratejik amaç, hedef ve faaliyet/proje adımlarından oluşmaktadır. PEB ise performans hedefi olarak amaçları açık seçik bir biçimde ortaya koyarak bunları faaliyet/proje adımlarıyla gerçekleştirmeye çalışmaktadır (Tosun, 2006: 252). Stratejik planların çevresel değişimlere rahatlıkla uyulanabilmesi, uzun vadeli olması, katılımı esas alan bir süreç kapsamında işlemesi PEB açısından önemli bir altyapı oluşturmaktadır. PEB sürecinde stratejik planlardaki hedefler yıllık hedeflere ve faaliyetlere rahatlıkla dönüştürülebilmektedir (Özen, 2008: 51-54). Bu durum kamu kurumlarının yıllık hedeflere göre belirlenecek performans göstergeleri temelinde sonuç odaklı bir yaklaşımla hareket etmelerini sağlayacaktır.

## **B. Performans Programı ve Göstergeleri**

Performans programı “bir mali yılda kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda yürütmesi gereken faaliyetleri, bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren, idare bütçesinin ve faaliyet raporunun hazırlanmasına dayanak oluşturan program (BÜMKO, 2004: 16)” olarak tanımlanmaktadır. Performans programları sayesinde kurumların kullanmış oldukları kaynaklarıyla ne ölçüde ve hangi kalitede çıktı elde ettikleri rahatlıkla görülebilmektedir. Ayrıca kamu idareleri amaçlarını ve uygulayacağı politikaları ayrıntılı bir biçimde değerlendirebilmektedir. Geçmiş ve gelecek yıllardaki giderler rahatlıkla gözlemlenerek, ne kadar-hangi nitelikte çıktı üretileceği konusunda daha sağlıklı bir enformasyonun elde edilmesi suretiyle gerçekçi

verilere dayanılarak PEB hazırlanmaktadır (Oral, 2005: 126-127). Performans göstergeleri yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan araçları ifade etmektedir. Göstergeler bütçe gerçekleştirmeleri sonucunda kurumların verimli çalışıp çalışmadığının değerlendirilmesine imkân tanıyarak bir sonraki yıl bütçesi için gerekli standartları, somut hedefleri ortaya koymaktadır (Ünal, 2007: 63). Bu somut hedeflerin sayısal veriler temelinde ölçülmeleri kamu kurumlarının bütçe tahsisatlarının kullanımında izledikleri hareket tarzının değerlendirilmesine imkan tanımaktadır.

Performans göstergeleri altı kısma ayrılmaktadır. Bunlardan girdi göstergeleri kaynak kullanım bilgisini içerirken, çıktı göstergeleri üretilen mal ve hizmet miktarına işaret etmektedir. Sonuç göstergeleri, çıktının birey ve toplum üzerindeki genel etkilerini ele almaktadır. Verimlilik göstergeleri girdi/çıktı oranıyla ölçülmektedir. Etkililik (tutumluluk) göstergeleri çıktının beklenen sonuçlara yol açıp açmadığını sorgulamaktadır. Kalite göstergeleri ise; çıktının standartlara ve kullanıcı isteklerine uygunluğunu vatandaş tatmini açısından değerlendirmektedir (Yenice, 2006: 60).

### **C. Faaliyet Raporları**

PEB'in nihai aşamalarından olan faaliyet raporları, stratejik plana sahip kamu kurumlarının yürüttükleri uygulamaların genel bir değerlendirmesini yapmak amacıyla hazırlanmaktadır. Bu raporların hazırlanmasının sorumluluğu, kurum üst yöneticisine ve bütçe ile ödenek tahsisi yapılan harcama yetkililerine aittir. Faaliyet raporları aracılığıyla geçmiş yılın uygulama sonuçları göz önüne serilirken, gelecek dönemdeki performans hedeflerinin gerçekleştirilme düzeyi de stratejik planın yeniden revize edilmesi suretiyle sağlanmaktadır (Özen, 2008: 78-79). Bu durum açığa çıkan sonuçların dikkate alınması suretiyle PEB açısından elzem olan kamu yönetiminde hesap verebilirliğin sağlanmasını mümkün kılmaktadır.

Faaliyet raporları, genel olarak kurumun vizyonu, misyonu, yetki, görev ve sorumlulukları, amaç ve hedefleri, performans bilgileriyle kurumsal kapasitenin değerlendirilmesine yönelik çeşitli öneri ve tedbirlerden oluşmaktadır (Erüz, 2006: 115). Bu raporlar, PEB'e kamu idarelerinin bir yıl boyunca performans programları çerçevesinde yürüttükleri faaliyetlerle yıllık performans hedeflerine ulaşip ulaşmadıklarını ölçen performans göstergelerinin değerlendirilmesi bakımından katkı yapmaktadır (Oral, 2005: 133). Kamu kurumlarının belirlenen performans hedeflerini ne oranda gerçekleştirdiğini açıkça istatistiki verilerle ortaya koymaktadır.

#### **D. Çok Yıllı Bütçeleme (Orta Vadeli Harcama Sistemi)**

Çok Yıllı Bütçeleme (ÇYB), çok yıllık bir süreç kapsamında bütçe gelirlerini tahmin eden, buna göre kamu kurumlarının ödenek tavanlarını belirleyen bir bütçeleme tekniğidir (Kızıldaş, 2003: 13). ÇYB temelde üç unsur üzerine kurulmuştur: Bunlardan ilki, kamu harcamaları için ayrılacak toplam kaynağın doğru tahmin edilmesidir. İkincisi, var olan ve yeni uygulanacak politikaların toplam maliyetlerinin doğru tahminidir. Üçüncüsü, toplam kaynaklarla toplam maliyetleri karşılaştıran sağlıklı bir işleyiş sürecinin tesisidir (Yılmaz, 1999: 48). ÇYB tekniğinin PEB'e sunduğu en önemli katkı; sunulacak kamu hizmetlerinin sınırının eldeki mevcut kaynaklara göre çerçevesinin belirlenmesi, kaynak tahsisinde önceliklerin değerlendirilmesinin tahmini bütçe gerçekleştirmelerine göre önemini vurgulanmasıdır (Mutluer vd. 2005: 168).

Çok yıllık bütçeleme süreci gelecek yıl için hazırlanacak ve parlamentoya onay için sunulacak bütçe yılı ile takip eden iki yılı kapsamaktadır. Bu durum mali disiplinin sağlanmasının yanı sıra bütçe sürecine bir süreklilik getirmektedir. Kamu kurumları arasında işbirliğini artırarak kamu harcamalarında verimlilik unsurunun dikkate alınmasını teşvik etmektedir (Boex vd. 2001: 125). Çok yıllık bütçe uygulamasıyla kamu harcamalarının saptanan reel maliyetlere göre yapılması sağlanmaktadır. Böylelikle harcamalardaki ölçsüz artışların önüne geçilmektedir.

#### **E. Analitik Bütçeleme**

Analitik bütçe sınıflandırması, devletin mali istatistiklerini düzenli, tutarlı, analize uygun ve ölçülebilir bir biçimde tutmak amacıyla oluşturulan bir bütçe kod yapısıdır (Tosun, 2006: 241). Analitik bütçe sınıflandırmasında kurum faaliyetleri harcamalar bakımından kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik ölçütlere göre sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Kurumsal açıdan yapılan sınıflandırma; siyasi ve idari sorumluluğun, program sorumlularının belirlenmesini amaçlayarak PEB anlayışında hedeflenen performanstan kimin sorumlu olacağının ortaya konulmasını sağlamaktadır (Eker ve diğerleri, 2006: 124). Kurumsal sınıflandırma yönetsel ve örgütsel hesap verebilirliğin sağlanması bakımından yararlıdır.

Fonksiyonel sınıflandırma kaynak tahsisi yapılacak birimlerin elindeki kaynaklarla ne tür hizmetler üreteceklerini ortaya koymaktadır. Kurumun vizyon ve misyonuyla organik bir bağlantı kurarak PEB'in verimlilik, etkinlik, tutumluluk esaslarına işlerlik kazandırmaktadır. Bu bakımdan kamu kurumlarının temel hizmet alanlarına göre sınıflandırılması önemli bir husustur. Ekonomik



sınıflandırma ise, kamu hizmetlerinin seçici bir biçimde uygulanmasını sağlayarak stratejik tercihlerin bütçeye dâhil edilmesinde yol gösterici bir işleve sahiptir (Mutluer vd. 2005: 165). Ekonomik sınıflandırma kamu kurumlarının projelerini önem sırasına koymalarında rol üstlenmektedir.

Analitik bütçeleme tekniği, PEB'in sektörel tavanların belirlenmesi ve kamu kurumlarına bu tavanlara göre kaynakların dağıtılması sürecine orta vadeli bütçeleme için belirlenecek sektörel tavanlarla kurum bütçeleri arasında doğrudan bir bağlantı kurarak katkıda bulunmaktadır (Mutluer vd. 2005: 164-165).

### **F.Tahakkuk Esaslı Muhasebe**

PEB'in vazgeçilmez unsurlarından biri olan tahakkuk esaslı muhasebe tahsil edilip edilmemesine bakmaksızın gelirleri elde edildiğinde, ödenip ödenmedikleri dikkate alınmaksızın giderleri gerçekleştiği zamanda kayıt altına almaktadır. Devletin tüm varlık ve yükümlülüklerinin hazırlanacak devlet bilançosu genelinde görülmesini sağlamaktadır. Bu yaklaşım, ekonomik olayları içinde bulunulan mali yılda kaydedip raporladığından mali raporların söz konusu faaliyet dönemindeki stoklardaki akımlara dayalı tüm mali işlemleri tam olarak yansıtmasında önemli rol oynamaktadır (Gürdal vd. 2006: 118). Tahakkuk esaslı muhasebe devletin sahip olduğu mal varlıklarının değerini kayıt altına alarak PEB'in ve analitik bütçenin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerini temin etmektedir. Kamu kurumlarının gerçekleştirdiği faaliyet ve hizmetlerin sonuçlarını ortaya koymaktadır. Ayrıca yönetim birimlerinin varlık ve yükümlükleri, gelir ve giderleri veyahut ilerde gerçekleşmesi muhtemel nakit akımları tahakkuk esaslı muhasebe sayesinde rahatlıkla izlenebilmektedir. Bu durum mali saydamlık ve hesap verebilirlik açısından son derece olumludur. Ekonomik karar alma ve performans değerlendirmesi bakımından devletin borç ve varlıklarının düzenli olarak kontrol edilmesi kamu kesiminin PEB'e yönelik olarak sağlıklı iktisadi öngörülerde bulunabilmesini kolaylaştırmaktadır (Uludüz, 2008: 63). Böylece bütçe gelir ve giderleri arasındaki makro denge bütçe kalemlerinin sağlıklı bir biçimde yorumlanması suretiyle daha rahat bir biçimde sağlanabilmektedir. Bu tip yararlarından dolayı kamu mali alanında takip edilen reform politikalarında çoğu ülke tarafından tahakkuk esaslı muhasebe sistemi tercih edilmektedir.

#### IV. Ülkelerin PEB Deneyimleri

Anglosakson ülkelerinde ortaya çıkan PEB yaklaşımı günümüzde pek çok ülkenin mali reform paketinde ilk sıradadır. OECD ülkelerinin çoğunda PEB sistemi yaygın olarak benimsenmiştir. Bu yöndeki eğilim 1980'li yılların sonlarında Avustralya ve Yeni Zelanda'da performans yönetimi uygulamalarının ve/veya bütçelemenin kullanılmasıyla başlamış, 1990'lı yılların ortalarında bu ülkeleri Kanada, Danimarka, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İsveç ve ABD uygulamaları takip etmiştir. İngiltere ve ABD'de performans esaslı bütçeye ilişkin adımlar hâlihazırda 1980'lerde atılmıştır. 1990'lar PEB'in geliştiği ve kamu sektöründe yaygın bir biçimde kullanılmaya başlandığı yıllar olmuştur. 1990'ların sonları 2000'li yılların başlarında Avusturya, İsviçre ve Almanya ve Türkiye'de PEB sistemine geçmiştir (OECD, 2004: 4). Çalışmanın bu kısmında ABD ve İngiltere ile Türkiye örneklerindeki PEB reformları incelenmektedir.

##### A. ABD

ABD'de performans bütçe ilk olarak 1912 yılında Başkan Taft tarafından kurulan Ekonomi ve Etkinlik Komisyonu'nun çalışmalarıyla ortaya çıkmıştır. Ancak performans bütçe yaklaşımının gelişimi 1949 yılında kurulan Devletin Yürütme Organını Düzenleme Komisyonu'nun (Hoover Komisyonu) devletin işlevlerine, maliyetine ve başarılarına dikkatleri çekmesiyle sağlanmıştır (GAO, 1997: 5; Demircan, 2006: 52). 1950'lerde devlet işlemleri program ve faaliyet olarak sınıflandırılmış (GAO, 1997: 5); devlet yükümlülüklerinin yapılan hizmet açısından değerlendirilerek sınıflandırıldığı ve kaynakların tahsisinde, faaliyetlerin yürütülmesinde hizmeti esas alan program bütçe sistemi 1960'lı yıllarda planlama-programlama-bütçeleme sistemi şeklinde değiştirilmiştir. Planlama-programlama-bütçeleme sisteminin ardından 1973'te hedeflere göre yönetim modeli gündeme gelmiş, model 21 federal kamu kurumunda yöneticilere esneklik, serbestlik, seçim şansı tanır bir tarzda pilot olarak uygulanmıştır (GAO, 1997: 44). Bu uygulamayla beklenen sonuçlar hakkında daha kolay karara varabilmek, gereksiz ve etkisiz programları tespit edebilmek için federal hükümetin amaçları belirlenmiştir. PEB'e geçişteki bir diğer girişim alternatif harcama seviyelerindeki program sonuçlarını sağlamaya yönelik önceliklerin belirlenmesini amaçlayan sıfır tabanlı bütçe uygulamasıdır (Karacan, 2013: 68). ABD'de PEB sistemine geçiş süreci önceden çıkarılan bazı yasalarla da desteklenmiştir. 1978 yılında çıkarılan Kamu Personel Rejimi Reformu Kanunu memurların maaş çizelgelerini performanslarına göre düzenleyerek performansa dayalı ücret politikasını benimsemiştir. 1990 yılında Üst Düzey Mali Yöneticiler Kanunu kabul edilerek 24 temel kurumda üst düzey

mali yöneticilerin performansın sistematik ölçümünü yapması, mali alandaki işlemler için beş yıllık planlar hazırlaması şart koşulmuştur (Özen, 2008: 92). 1990'lı yıllarda PEB, "yeni performans bütçe" adıyla yeniden ülkenin reform gündemine oturmuştur. Bu amaçla 1993 yılında İdari Performans ve Sonuçlar Yasası yürürlüğe girmiştir. Kanun, federal yöneticilerin program performanslarını geliştirmelerine yardımcı olduğu gibi, Kongre'de politika oluşturma, harcama kararları ve program gözetimi konularında da performans bilgisi elde edilmesine olanak sunmuştur. Harcama kararları hususunda kaynaklarla sonuçlar arasında net bağlantılar kurarak her organın en az 3 yılda bir güncellemeleri zorunlu olan en az 5 yıllık bir dönem için stratejik planlar hazırlamalarını zorunlu kılmıştır (Manning&Parison, 2004: 18). Stratejik planlara uygun olarak kuruluşların ölçülebilir amaçlara sahip yıllık performans planları ile bu planlardaki hedeflerle gözlemlenen verileri kıyaslayan ve pratik olmayan hedeflerle ilgili tavsiyeleri içeren bir performans raporu üretmelerini gerekli kılmıştır (Gedikli, 2001: 138). Kanun; performans esaslı bütçe aracılığıyla sonuç odaklı, uzun vadeli stratejik amaçlar ve performans amaçlarıyla bunların başarılmalarına katkıda bulunacak faaliyetlerin maliyetlerini ilişkilendiren bir yapı tesis etmiştir (Karacan, 2013: 70). Yasanın amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olarak Kongre ve Senato üyeleri ile idarecilerinden oluşan Performans Ortaklık Konseyi kurulmuştur. Ancak sonradan bu konsey feshedilmiştir. 1996'da İdari Programlara Yönelik Yasama Denetimi Kanunu çıkarılmıştır. Kanun ile eyaletlerde faaliyet gösteren kamu kurumlarında performans denetimleri yapılmaya çalışılmıştır (Melkers ve Willoughby, 1998: 71).

Performans temelli talepler eyaletler düzeyinde yaygındır. Eyaletlerin %62'si (31 eyalet) performans esaslı bütçe ile ilgili bir yasaya sahiptir. %32'si (16 eyalet) bütçe talimatları veya yönergeler gibi idari gereksinimlerce belirlenen performans bütçe biçimlerine sahiptir. Bunlar performans ölçümlerini ve verilerini bütçe sürecinde bütünleştirerek sürece resmiyet kazandırmışlardır (Melkers ve Willoughby, 1998: 71).

Bu alandaki çalışmalar 2001 yılında Yönetim ve Bütçe Ofisi tarafından ilan edilen Başkanın Yönetim Gündemi kapsamında "Program Değerlendirme Oranı Aracı" ile devam etmiştir. Bu araçla 2004 mali yılı bütçesinde Yönetim ve Bütçe Ofisi 234 federal programın yıllık hedeflerine ulaşip ulaşmadıklarını değerlendirmek için performans ve yönetim değerlendirmeleri gerçekleştirilmiştir. Program Değerlendirme Oranı Aracı federal programların performansının değerlendirilmesini ve bu değerlendirme sonucunda sağlanan performans bilgisinin verimli bir biçimde kullanımıyla program uygulamalarından daha iyi sonuçların elde edilmesini amaçlamaktadır (Karacan, 2013: 72). Bunun

için İdari Performans ve Sonuçlar Yasasındaki hesap verebilirliğin tanımı genişletilmiş; ona kurumlarca geliştirilen planlar, veriler ile ölçütlere ilişkin bir değerlendirme bileşeni eklenmiştir (Posner ve Fontane, 2007: 97). Böylece yönetsel basiretin artmasıyla birlikte kamu kurumlarında performansın iyileştirilebileceği varsayılmıştır (Moynihan, 2008). Ayrıca, 2004'ten itibaren Yönetim ve Bütçe Ofisi sistematik bir değerlendirme süreci başlatarak federal programların hizmet etkinliğini değerlendirmeye başlamıştır. Uygulama 2005 yılında ABD Yenilikler Ödülünü kazanmıştır (Özen, 2008: 97-99). 2011 yılında ise Hükümet Performans ve Sonuçları Modernizasyon Yasası yürürlüğe girmiştir. Yasa, 4 yıllık kurum stratejik planının kurum sitelerinde yayımlanmasını ve kurum stratejik planının her 4 yılda bir güncellenmesini zorunlu kılmıştır. Kurumların ayrıca kurum stratejik planının güncellenmesinden bağımsız olarak iki yılda bir Kongre'deki komitelerle görüş alışverişinde bulunması gerekmektedir. Kurum performans planının sunulduğu yılın amaçları ile bir sonraki yılın amaçlarını içermesi kararlaştırılmıştır. Kurumlar mali yılın bitiminden itibaren 150 gün içerisinde performans güncellemelerini yayınlacaklardır (Karacan, 2013: 78).

Görüldüğü üzere, ABD'de stratejik planlamaya dayalı PEB modeli benimsenmiştir. Bu sistem gelecek 5 yıllık harcama tahminlerini kapsayan çok yıllık bütçeleme süreci ile desteklenmiştir. Modelin uygulanmasında kurumların uzun dönemli amaçları ile günlük program faaliyetleri arasında bağlantı kurarak faaliyetlerin birim ve toplam maliyetlerini tanımlayan aşamalı performans bütçe yaklaşımı oldukça etkin gözükmektedir (Özen, 2008: 103). Performans esaslı bütçeleme çalışmaları elde edilen sonuçlar ve genel anlamda performans yönetimiyle birlikte ele alınarak kamu hizmetlerinin en iyi nasıl sunulabileceği konusunda kamu yöneticilerine yönelik girdi kontrolleri esnetilmiştir (Yılmaz, 2007: 36). Tüm bu kararlı ve istikrarlı çalışmalara rağmen, ABD'de PEB sisteminden istenilen başarı henüz tam anlamıyla elde edilememiştir. Kurumlara yönetsel açıdan gerekli olan esnekliklerin tanınmamış olması, Kongre'nin, karar yapım sürecinde istikrarlı bir biçimde performans bilgisini kullanmasa da, bütçe sürecinin aşamalarında güçlü bir kontrol mekanizmasına sahip olması, performans ölçüm ve değerlendirme sistemlerinin etkinliğinin yeterince sağlanamaması PEB sisteminin uygulanmasında karşımıza çıkan başlıca sorun alanlarıdır (Oral, 2005: 80).

Bütçeyi hazırlayanlara göre; idarede program etkinliğini ve karar yapım sürecini iyileştirmek yasama organı ile kamu kurumları arasındaki koordinasyonu geliştirmekten daha önemlidir. Performans bütçe idarenin karar yapım sürecini geliştirmede ve kurumsal programların etkinliğini arttırmada başarılı

görülmektedir. İcrai ve teşrii alandaki bütçe görevlileri, ilgili kurum personeli ve yasa koyucu arasındaki iletişimin performans bütçenin uygulama sürecini geliştirdiği hususunda uzlaşma içindedir. Ancak görevliler performans bütçenin bileşenleriyle kanun tasarılarının uyumu, performansın tasvir edilmesi ve gerekli performans ölçütlerinin belirlenmesi alanlarında zorluklar yaşandığını belirtmektedirler (Melkers ve Willoughby, 2001: 59-62).

### A. İngiltere

İngiltere, PEB'e geçiş maksadıyla 1980'lerden itibaren yasal çalışmalar yürüten öncü ülkelerden biridir. Bu amaçla, 1982 yılında Mali Yönetim İnişyatifi Programı'nı yürürlüğe koymuştur. Bu girişim öncelikli olarak iktisadi değerlere bağlı; performansı geliştirmekten, kurumunun bütçesi için hesap vermekten, amaçları açıklamaktan sorumlu tüm seviyelerdeki yöneticilere yönetme esnekliği tanımaya yönelik yetki devrinin yapıldığı yönetim sistemlerini gündeme getirmiştir (Horton ve Farnham, 1999: 146-147). Girişimin ardından başlatılan 1988 Sonraki Adımlar Reformu, politik sorumluluklar ile yönetsel sorumlulukları yeniden tanımlayarak yeni kurulan yarı özerk kurumların genel müdürlerinin bakanlıklarca belirtilen yönetim planı çerçevesinde belirtilen hedeflere göre yıllık performans sözleşmeleri yapmalarını zorunlu kılmıştır (Zifcak, 1994: 75). 1996 yılında yürürlüğe giren "Kamu Personelinin Yönetimi Kanunu" ödeme sisteminde esnekliği ve performans esaslı bütçe sistemini gündeme taşıırken, 1998 yılında Başbakanlık kapsamında kamu yönetimine performans odaklı bir bakış açısı kazandırmayı amaçlayan "Performans ve Yenilikçi Girişimler Birimi" kurulmuştur. Ayrıca 1998 yılında çıkarılan "Finansman Kanunu" Hazine'nin Parlamento'ya her mali yıl için kesin hesap kanunu ve borç yönetimi raporu sunmasını kamu mali yönetiminde şeffaflığı temin etmek amacıyla zorunlu kılmıştır. Aynı yıl PEB uygulamasına geçilerek kamu kurumları için 500'ün üzerinde hedef tanımlanmıştır (Özen, 2008: 121-122). Buna göre, harcama yapan her bir bakanlık kaynaklara mukabil olarak bir kamu hizmeti sözleşmesi imzalamak zorunda tutulmuştur. Harcama incelemelerinde kamu hizmeti sözleşmeleri Maliye Bakanlığı'nın danışmanlığındaki bölümler tarafından geliştirilmiştir (Çildir, 2010: 223). Kamu hizmeti sözleşmeleri bakanların gözetimi altındaki kurumlarla hazine arasında yapılmaktadır. Her sözleşme üç yıllık kaynak bölüşümü temel alınarak yapılmakta, bakanlığın gerçekleştirmek istediği sonuç ve hedefler hakkında rapor hazırlayacağı konulardaki önlemleri içeren politikayı içermektedir. Kamu hizmeti sözleşmelerinin tümü yayımlanarak vatandaşların bilgisine sunulmaktadır. Bu sözleşmeler ilgili bakanlığın günlük işlerini nasıl yürütecekleri hakkında bilgi veren hizmet sunum sözleşmeleriyle de desteklenmektedir (Manning ve

Parison, 2004: 27). İlgili kurumun devlet bakanı, kamu hizmeti sözleşmelerinin hizmet olarak dağıtılmasından ve ulaşılan performanstan dolayı hesap vermek zorundadır. Maliye Bakanlığı ve diğer sorumlu bakanlar hedeflerin belirlenmesinden birlikte sorumludurlar. Hedeflerin veri odaklı, ölçülebilir, erişilebilir ve zamanlı olmaları gereklidir (Çildir, 2010: 224-225). Hizmet sunum sözleşmeleri, çıktı ve işlem odaklı hedeflere sahiptir ve kamu hizmeti sözleşmelerinde yer alan hedeflerin nasıl gerçekleştirileceğini ortaya koymaktadır. Kamu hizmeti sözleşmelerinin haricinde merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında bir de yerel kamu hizmeti sözleşmeleri imzalanmaktadır. Bu sözleşmelerle yerel yönetimlere belli performans hedeflerine ulaşma konusunda yükümlülükler getirilmekte, amaçlanan sonuçlara odaklanılarak kamu hizmetlerinin nitelik bakımından geliştirilmesini sağlamak zorunluluğuna işaret edilmektedir (Al, 2008: 131). Sözleşmelerde belirtilen performans göstergeleri bütçenin oluşumu ve gözden geçirilmesi ile hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının genel bir değerlendirmesini sağlamaktadır.

Ülkede genel olarak kaynak tahsisi de yıllık olarak belirlenen performans hedeflerine göre gerçekleşmektedir. Bu bağlamda kapsamlı olarak harcamalar gözden geçirilmektedir. Kamu harcamalarının hesap verebilirliği muhasebe görevlisi tarafından sağlanmakta ve bu kişinin sorumluluğu hazine tarafından belirlenmektedir (Nangır, 2006: 293-306; Özen, 2008: 126). Ayrıca kamu kurumlarınca hazırlanan üç yılı kapsayan stratejik planlar temelinde alt birimlerdeki yöneticilere gereken kaynaklar tahsis edilmekte, bu tahsisler hakkında kamuoyu düzenli bir biçimde bilgilendirilmektedir. Ülkede hazine bakanı başkanlığında oluşturulan bir komite, PEB çalışmalarının izlenmesi, denetlenmesi ve değerlendirilmesini sağlamaktadır (Ateş ve Çetin, 2004: 276).

## **B. Türkiye**

Türkiye, PEB ile 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu aracılığıyla tanışmıştır. Türkiye’de uygulanmakta olan bütçeleme tekniği ABD ile genel hatlarıyla aynı özellikleri taşımaktadır. Politika belirleme aşamasında; orta vadeli program, orta vadeli mali plan ve çok yıllık bütçeleme ile kamu idaresi düzeyinde stratejik plan kullanılmaktadır. Çok yıllık bütçe hazırlık süreci Bakanlar Kurulu’nun en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak biçimde Kalkınma Bakanlığı’nca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlamaktadır. Kamu idarelerinde yıllık performans programları oluşturularak ve performans sonuçları raporlanarak bütçe hazırlanmaktadır. Bütçenin denetimi, faaliyet raporları, iç

ve dış denetim aracılığıyla gerçekleşmektedir (BÜMKO, 2004: 35-55). Ancak orta vadeli planın Bakanlar Kurulu yerine Yüksek Planlama Kurulu'nca kabul edilmesi yürütme organı üyelerinin görüşlerine başvurulmadan kamu kaynak tahsis sürecinin gerçekleşmesine neden olduğu için eleştirilmektedir (Kesik, 2005: 57). Türkiye'de PEB'e geçiş için yapılan hazırlık çalışmaları kapsamında stratejik planlama anlayışının mali sistemle bütünleştirilmesi için 2003 yılında DPT tarafından "Stratejik Planlama Kılavuzu" yayınlanmıştır. Bu amaçla, 2004 yılında 8 pilot kuruluştaki (Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı, Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü, Hacettepe Üniversitesi, Denizli Valiliği İl Özel İdaresi, İller Bankası Genel Müdürlüğü, Kayseri Büyükşehir Belediyesi) stratejik planlama hazırlık çalışmalarına girilmiştir. Buna göre, stratejik planlama ile ilgili usul ve esasları Kalkınma Bakanlığı'nın, PEB ile ilgili usul ve esasları Maliye Bakanlığı'nın belirlemesi kararlaştırılmıştır. Bu kapsamdaki çalışmalar doğrultusunda Maliye Bakanlığı'nca 2009 yılında "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik" ile "Performans Programı Hazırlama Rehberi" yayınlanmıştır. Bir mali yılda kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda yürütmesi gereken faaliyetler yıllık performans programlarıyla kurumlar nezdinde saptanırken; yılsonu faaliyet raporları ise, üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsisi yapılan harcama yetkililerince her yıl hesap verme sorumluluğu çerçevesinde hazırlanmaktadır (BÜMKO, 2004: 35). Faaliyet raporları kuruluş tarafından Maliye Bakanlığı'na ve Sayıştay'a gönderilmekte, ayrıca yayınlanarak kamuoyuna da duyurulmaktadır. Nihai aşamada PEB'in denetimi kamu idareleri bünyesinde oluşturulacak iç denetim birimleri ile dış denetim organı olarak belirlenen Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu durum kamu mali yönetiminde etkinliği sağlarken diğer yandan da kamu yönetiminin önceden belirlenen standartlar çerçevesinde etik bir hareket tarzı içinde işlemlerini sağlamaktadır. Kamu mali yönetimindeki yeniden yapılandırma düzenlemeleri kapsamında getirilen bir diğer yenilik nakit esasından tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesidir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin pilot uygulama çalışmaları 2002 yılında Hazine Müsteşarlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Ege Üniversitesi, Hacettepe Üniversitesi, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı'ndan oluşan altı kurumun işlemlerini yürüten 47 saymanlıkta başlatılmıştır (Kalmış, 2006: 241-243). Ayrıca bu kurumlarda analitik bütçe kod sınıflandırmasına geçilmiştir.

Analitik bütçe, 01.01.2006'dan itibaren, döner sermaye ve KİT'ler hariç, tüm kuruluşların bütçelerinde uygulanmaya başlanmıştır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve analitik bütçe ile kamu kurumlarının faaliyetlerini ve hesap-

larını özel sektör mantığı çerçevesinde maliyet/fayda analizlerine göre değerlendirmesinin kaynak kullanımında tasarruf sağlayacağı düşünülmektedir. Uygulanan bu mali reformlarla kamu idarelerinde politika oluşturma kapasitesi arttırılmıştır. Kamu kaynaklarının stratejik öncelikler çerçevesinde kullanımında iyileşme sağlanmıştır. Merkezi ve yerel idarelerde strateji geliştirme birimleri kurularak plan, program ve bütçe ilişkisi güçlendirilmiştir. Projelerin önem sırasına konmasında kurumların inisiyatifleri arttırılmıştır (Usta, 2010: 1-30). Bütçenin her bir harcamacı birim tarafından kalkınma planları esas alınarak hazırlanacak olan stratejik plandaki amaçlara dayandırılması bütçe-plan ilişkisinin kurulmasında atılmış önemli adımlardan biri olarak değerlendirilmektedir (Demircan, 2006: 56).

Aşağıdaki tablo Türkiye’de PEB sisteminin işleyişini kısaca özetlemektedir:

**Tablo 1. Türkiye’de PEB Modeline İlişkin Aşamalar**

<b>1-Stratejik Plan</b>	Misyon Vizyon Stratejik Amaçlar Stratejik Hedefler
<b>2- Performans Programı</b>	<b>Öncelikler</b> Performans Hedefleri Faaliyet/Projeler Kaynak İhtiyacı Performans Göstergeleri
<b>3-Bütçe</b>	Harcama Birimleri Kaynak Tahsisi Temel Performans Göstergeleri
<b>4-Faaliyet Raporu</b>	Faaliyet/Proje Sonuçları Performans Hedef ve Gerçekleşmeleri Şapmalar ve Nedenleri <b>Öneriler ve Tedbirler</b>
<b>5-Denetim ve Değerlendirme</b>	<b>İç ve Dış Denetim</b> Değerlendirme
<b>6- TBMM/Yerel Meclis</b>	Kesin Hesap

**Kaynak:** Erüz (2006: 222).

Ülke uygulamaları genel olarak değerlendirildiğinde, PEB sisteminin uygulanma sürecinin incelenen ülkelerden ABD ve İngiltere’de daha uzun bir zaman dilimini kapsadığı görülmektedir. Ayrıca bu sistem performansa dayalı ücret uygulamalarıyla, kamu kurumları ve yerel düzeyde yerel yönetimlerle icra edilen performans sözleşmeleriyle desteklenmiştir. ABD ve İngiltere, Türkiye’ye kıyasla, PEB sürecinde aşamalı değişim yaklaşımını benimseyerek, mali alandaki reformlarını uygulamaya aktarmışlardır. ABD’de Yönetim ve Bütçe Ofisi,



İngiltere’de Hazine Bakanlığı bünyesindeki komite PEB çalışmalarını istikrarlılıkla sürdürürken, Türkiye’de PEB faaliyetleri Kalkınma Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı’nca yürütülmektedir. Ayrıca PEB’in ana unsuru çıktı/sonuç odaklılığa dönük olarak İngiltere’de yaygınlıkla kullanılan performans sözleşmeleri Türkiye’de uygulanmamaktadır ve kamu sektörünün genelinde performans dayalı ücret sistemi yoluyla PEB uygulamaları henüz desteklenmemektedir. Bunlara ilaveten Türkiye’de kamu idarelerinin PEB’e geçişte istedikleri nitekte uzman personel temininde yaşayacakları güçlüklerin performanslarını olumsuz yönde etkilemesi düşünülmektedir. Türkiye’de genel bütçe kapsamında kamu kurumlarına performansları dikkate alınmaksızın ödenek tahsisi yapılması, ABD ve İngiltere örneğinde kurum yöneticilerine tanınan esneklikleri, yöneticilerin yönetme özgürlüklerini merkeziyetçi bir tavırla baştan kısıtlamaktadır. Bir diğer sorun stratejik planlama anlayışının benimsenmesine rağmen; Kalkınma Bakanlığı’nca kalkınma planlarının hazırlanmasına devam edilmesidir. Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının hazırlanması zaten ciddi anlamda bürokrasiyi ve kırtasiyeciliği arttırmaktadır. Performans göstergelerine ulaşamayan kamu idarelerinin durumunun ne olacağı hususunda herhangi bir ödül/ceza sisteminin öngörülmemesi PEB uygulamasını olumsuz yönde etkileyen bir diğer eksikliktir (Aktan, 2006: 323-326). Kamu kuruluşları arasındaki personel hareketliliği de oldukça yetersizdir ve sistem kurumlar arası rekabeti sağlayacak nitelikleri ön plana çıkaracak bir biçimde tasarlanmamıştır. Kamu kuruluşlarının taşınmazlarını birbirlerine bedelsiz olarak tahsis edebilmeleri nedeniyle mali tablolarında gözükmeyen bu varlıklarının performansının değerlendirilmesi imkânsız hale gelmektedir (Efe, 2012: 136).

Türkiye’de PEB sisteminin başarılı olması için konuyla ilgili birimlerdeki personele yönelik hizmet içi eğitim programlarının düzenlenmesi, performans göstergelerinin idareler tarafından belirlenmesi (Maliye Bakanlığı ve Kalkınma Bakanlığı’nın sürece müdahalesinin azaltılması), kamu yöneticilerinin PEB uygulamalarını sahiplenmeleri, Sayıştay’ın performans denetimi hususunda ulaşılması planlanan hedeflere yönelik sayısal ölçütler ortaya koyması gereklidir (Aktan, 2006: 323-326). Bilge ve Demirtaş (2012: 58-61) tarafından Eskişehir ilindeki bütçe ve harcama süreçlerinde rol alan kamu çalışanları üzerinde yapılan bir araştırma PEB öncesi süreçte verilen eğitimlerin yeterli olmadığını göstermiştir. Söz konusu araştırmada ilgili kamu personeli PEB’in başarılı bir biçimde uygulanmasını sağlayacak teknolojik altyapı, bilişim sistemlerinin ve performans bilgi sisteminin kurumlarında mevcut olmadığını belirtmişlerdir. Ayrıca performans esaslı bütçelemenin başarısı için program

bütçe sınıflandırmasına geçilmesi, mevcut programlara, faaliyet ve projelere hedefler koyularak performans göstergelerinin belirlenmesi bir ön şart olarak görülmelidir. Mevcut bütçe sisteminin de kuruluşun bütçesini hangi girdilere harcadığından çok kuruluşun yaptığı iş ve yürüttüğü faaliyetlerle ilgilenmesi, kamu hizmetlerinin gerçek maliyetlerinin saptanabilmesi için sistemde maliyet muhasebesine yer verilmesi, çalışanların maaş, ücret, tayin hakkı gibi özlük haklarının iyileştirilmesi de yarar sağlayacaktır (Efe, 2012: 135-139).

Ülkeler açısından PEB'e geçiş esasen kamu yönetiminin kendine özgü doğası itibarıyla bazı zorlukları bünyesinde barındırmaktadır. Her şeyden önce PEB, kamu kurum ve kuruluşları açısından idari maliyetleri (nitelikli personel istihdamı, personel harcamalarının artması, stratejik plan, yıllık performans programları, faaliyet raporları sonucu oluşan kırtasiyecilik) arttırmaktadır. Kamu hizmetlerinde kamu yararının gözetilmesinin zorunluluğu ve çoğu kamu hizmetinin ücretsiz olarak sunulması performans göstergelerinin ortaya konması, ölçümü ve değerlendirilmesinde sıkıntı oluşturmaktadır. Kamu harcamalarıyla ilgili etkinlik ve performans ölçütlerini "sosyal refah" açısından belirlemek de zordur. Kamu idareleri arasında sunulan hizmetlerin kalitesini arttırmak hususunda özel sektördeki benzer sıkı bir rekabet ortamının bulunmaması stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi ve bunlara ulaşılması kararlılığını belirsizleştirmektedir. Yönetim kültürü ve felsefesindeki değişime karşıt tavırlar, yöneticilerin profesyonelliğine vurguda bulunulmasına rağmen kamu yöneticilerine karşı beslenen genel anlamdaki güvensizlik duygusu PEB'in olgunlaşma sürecini yavaşlatmaktadır (Aktan, 2006: 323-326; Çelebi ve Kovancılar, 2012: 4-13). Bütçe reformları sürece ilişkin reform gereksinimlerinin faydalarını bütçe aktörlerinin algılayamamaları ve muhasebe/finansman yönetim sistemleriyle bütçe sistemleri arasındaki yetersiz bağlantılar gibi teknik nedenlerle başarısız olmaktadır (Melkers ve Willoughby, 2001: 56). PEB'in kendinden kaynaklanan birtakım sorunlar da mevcuttur. Buna göre; PEB, soyut ilke ve kavramlardan yola çıkarak kurum çalışanlarına yönelik davranışsal varsayımları ihmal etmektedir. PEB'in hazırlık sürecinin politik olması kaynak tahsisatına ilişkin rasyonel harcama önceliklerinin çoğu kez ihmal edilmesine yol açmaktadır. Ayrıca performansı iyi olan kamu kurumlarına yönelik bütçe tahsisatındaki merkezi kesintiler sonradan zayıf bir performansa sebebiyet verebilmektedir (Çelebi ve Kovancılar, 2012: 4-13). Bu nedenlerle PEB'e geçişte amaçların açık seçik bir biçimde ortaya konması, uygulayıcıların amaçlara kararlı bir biçimde yönelmelerinin sağlanması, iyi performansın ödüllendirilmesi, zayıf performansın cezalandırılması, örgütsel düzeyde en alt kademededen en üst kademeğe kadar katılımcı yöntemlerle re-

form sürecinin koordinasyon içinde yürütülmesi son derece önem taşımaktadır (Diamond, 2003: 13). Performans bütçede kurumsal yaklaşımdan çok stratejik bir yaklaşım benimsenmelidir. Performans sorunları hakkında bilgi vermeli; fakat doğrudan politik bir süreçte bütçeye dair cevaplara müdahil olmamalıdır. Her bir aktör bütçe paylarını teyit etmeye yönelik performans verilerini düzenlemeleri için teşvik edilmelidir. Performans bütçe pek çok aktörü, bulunduğu çevreyi ve sahip olduğu amaçları desteklemeye yönelik farklı bilgi gereksinimlerinin farkına varmalıdır. Sistematik olmaktan çok seçici bir biçimde bütçe kararlarını etkilemeye yönelik fırsatları araştırmalıdır. Bütçenin icrasında ve kurumsal programların yürütülmesinde kullanılan performans bilgisi daha çok kurumsal başarıya odaklanmalıdır. Performans bilgisinin kullanımını teşvik etmek ve sürdürmek için bütçe dışı teşviklere de (başarı karneleri ve kamuoyu denetimi) bakılmalıdır.

Aşağıda tablo çalışma kapsamında incelenen ülkelerin PEB uygulamalarını özetlemektedir:

**Tablo 1.** Ülkelerin PEB Deneyimleri

	<b>ABD</b>	<b>İngiltere</b>	<b>Türkiye</b>
<b>PEB'e Geçişte Çıkarılan Yasalar</b>	Kamu Personel Rejimi Kanunu (1978) Üst Düzey Mali Yöneticiler Kanunu (1990) İdari Performans ve Sonuçlar Kanunu (1993)	Mali Yönetim İnisyatifi (1982) Sonraki Adımlar (1988) Kamu Personelinin Yönetimi Kanunu (1996) Finansman Kanunu (1998)	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003)
<b>PEB'in Koordinasyonu</b>	Yönetim ve Bütçe Ofisi	Hazine Bakanlığı	Kalkınma Bakanlığı Maliye Bakanlığı
<b>PEB'in Uygulama Araçları</b>	Stratejik Planlar Yıllık Performans Planları Program Değerlendirme Oranı Aracı Çok Yıllı Bütçeleme	Stratejik Planlar Hizmet Sunum Sözleşmeleri Yerel Kamu Hizmeti Sözleşmeleri Kamu Hizmeti Sözleşmeleri	Stratejik Planlar Yıllık Performans Programları Faaliyet Raporları Çok Yıllı Bütçeleme

## V. SONUÇ

PEB kamu yönetimine performans odaklı bir bakış açısı kazandırmak amacıyla mali alanda gerçekleştirilen reformlarda önemli bir yer tutmaktadır. Kamu kurumlarının belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda kaynaklarını rasyonel tercihlerde bulunarak kullanmalarını sağlamaktadır. Ülkelerin devlet

yönetiminde kamu harcamalarını kısmak ve tasarruf eğilimini güçlendirmek amacıyla izledikleri etkinlik, verimlilik, tutumluluk politikalarını uygulama sürecine işlerlik kazandırmaktadır. PEB ile mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamak amaçlanmaktadır. Kamu yönetiminde performansa dayalı uygulamaları yaygınlaştırmada vazgeçilmez olan PEB aynı zamanda pek çok kavramla yakından ilişkilidir. Bunlardan stratejik planlama geleceğe yönelik vizyonlarla kurumun üstlendiği görev ve fonksiyonlarını açıkça ortaya koyan misyonlardan hareket ederek PEB'in hazırlık sürecine katkı yapmaktadır. Performans programları ve göstergeleri belirlenen stratejilere ilgili kurumun uyum gösterme kapasitesini açığa çıkarmaktadır. Faaliyet raporlarının açıklanması ise geçmiş ve gelecek yıllara dair sonuçların sağlıklı bir biçimde karşılaştırılmasına ortam hazırlamaktadır. Çok yıllık bütçeleme PEB'e kamu kurumlarının cari ödenek kullanımlarının izleyen yıllarda nasıl gerçekleşeceğini tahmini bir biçimde göstererek katkıda bulunmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması uygulamada sektörel tavanlar ve kamu bütçeleri arasında sağlıklı bir bağ kurulmasını sağlamaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe aracılığıyla ise PEB'in ihtiyaç duyduğu maliyet bilgileri kolaylıkla temin edilebilmektedir.

PEB sisteminin uygulanmasında Anglosakson ülkeleri öncü bir rol üstlenmiştir. Çalışma kapsamında incelenen ülkelerden ABD'de PEB'in köklü bir biçimde uygulamaya aktarımı 1993 İdari Performans ve Sonuçlar Yasası ile gerçekleşmiştir. Yasanın uygulanması sürecinde kamu kesiminde önemli bir tasarruf sağlanmıştır. Ancak ülkedeki sistem performans denetiminin aşırı merkeziliği, kurumlara mali açıdan yönetsel esnekliklerin yeterince tanınmaması ve performans ölçümüne yönelik kıstasların somut bir biçimde ortaya konamaması gibi nedenlerle eleştirilere maruz kalmıştır.

İngiltere'de PEB, kamu yöneticilerine tanınan esneklikler aracılığıyla ve icra edilen performans sözleşmeleri sayesinde sağlanan mali denetim sistemi ve hesap verebilirlikle uygulamaya aktarılmıştır. PEB'i destekleyen yasalar çıkarılması, Hazine Bakanlığı'nın süreci yakından izlemesi ve denetlemesi, siyasi liderlik mekanizmasının kamu kesiminin performansını artırma sürecinde üstlenmiş olduğu istikrarlı rol PEB'in sağlıklı bir biçimde gelişmesine olanak tanımıştır.

Türkiye, diğer ülkelerle kıyaslandığında, PEB sürecine sonradan katılan ve bu süreci önceden kabul edilen herhangi bir yasal reform paketiyle destekleyen bir ülke olarak göze çarpmaktadır. Türkiye'de PEB'in usul ve esaslarını Maliye Bakanlığı'nın belirlemesi, stratejik planların koordinasyonun ise Kalınma Bakanlığı'nca sağlanması mali politikalarla ilgili karar verme sürecinde

çift başlılığa sebebiyet vermektedir. Ayrıca Türkiye’de PEB’in ana unsurlarından biri olan performansa göre ücret ödenmesi zorunluluğu kamu bürokrasisindeki mevcut düzeni korumaya yönelik tavırlar nedeniyle uygulamaya konulamamıştır. PEB sistemini uygulamaya aktarmadaki en önemli eksikliklerden biri de oluşturulacak performans göstergelerine ve bütçe gerçekleştirmelerine göre yapılacak performans denetimine ilişkin nesnel ve somut bir biçimde belirlenen standartların yokluğudur. Mevcut denetim sistemi kamu kurumlarının başarı ve/veya başarısızlıklarını ödüllendiren yahut cezalandıran bir niteliğe haiz değildir. Nitelikli uzman personel istihdamı ve mevcut personelin hizmet içi eğitimi, siyasi liderlik mekanizmasının hesap verebilirlik ve performansa dayalı ücret hususlarında ayrı birtakım yasal düzenlemelere giderek süreci sahiplenmesi, performans sonuçlarının sağlıklı bir veri tabanı oluşturularak nesnel bir biçimde değerlendirilmesi PEB’den daha fazla verim alınmasını sağlayacak temel araçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlara ilaveten PEB’in geliştirilmesi için dünya uygulamaları yakından takip edilmelidir. Dünya uygulamalarında karşılaşılan sorunların iyi analiz edilmesi ve buna uygun stratejilerin geliştirilerek çözüm yollarının araştırılması uygulamada başarı sağlanması açısından önemlidir. PEB kamu yönetiminde israfa yol açan uygulamaları sonlandıracak bir niteliğe sahiptir. Kamu yöneticilerinin önceden belirlenen standartlara göre kaynak kullanımına gitmeleri hizmetlerin niteliğini geliştirecektir. Yönetimsel açıdan geleceğe ilişkin hedefler performans göstergeleri sonucunda ortaya çıkan sayısal veriler doğrultusunda daha sağlıklı bir biçimde belirlenecektir. PEB kamu yönetiminin faaliyetlerine ilişkin sonuçların vatandaşlar tarafından da denetlenebilmesi nedeniyle yönetimde açıklığı ve katılımı teşvik eden demokratik bir araç işlevi de görmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

- AKTAN, Coşkun Can (2006), “Türkiye’de Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Uygulanabilirliği-Eleştirel Bir Perspektif”, Coşkun Can Aktan (Ed.), *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss.323-327.
- AKTAN, Coşkun Can ve Kamil Tügen (2006), “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”, Coşkun Can Aktan (Ed.), *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss.205-217.
- AL, Hamza (2008), *Yeni Kamu Yönetimi: Ülke Deneyimleri*, İstanbul: Değişim Yayınları.
- ATEŞ, Hamza ve Dilek Çetin (2004), “Kamuda Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçe”, Muhittin Acar, Hüseyin Özgür (Ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi II*, Ankara: Nobel Yayınevi, ss.255-289.
- BOEX, Jameson, Jorge Martinez-Vazquez ve Robert Mcnab (2001), “Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkelerle Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Dersler”, Çev. Ayşe Günay ve Ersan Öz, *Maliye Dergisi*, Sayı: 138, Eylül-Aralık, ss.91-112.

- BÜMKO (2004), *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi-Pilot Kurumlar İçin Taslak*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- ÇELEBİ, Kemal ve Birol Kovancılar (2012), “Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Teorik ve Pratik Sorunları”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:19, Sayı:1, ss.1-18.
- ÇİLDİR, Melih (2010), “İngiltere’de Uygulanan Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), ss.217-228.
- DEMİRCAN, Esra (2006), “Yeni Ekonomik Düzende Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:13, Sayı:2, ss.47-61.
- DPT (2006), Dokuzuncu Kalkınma Planı Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, *Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, ÖİK No:7, Ankara.
- DIAMOND, Jack (2003), “From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies”, *IMF Working Paper*, WP/03/169, Fiscal Affairs Department.
- EDİZDOĞAN, Nihat (2007), *Kamu Bütçesi*, Bursa: Ekin Kitabevi.
- EFE, Şeref (2012), “Kamuda Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Yönetimi: Türkiye Uygulaması ve Sorunlar”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:87, ss.121-142.
- EGELİ, Haluk, Ahmet Akdeniz, Mehmet Aksaraylı, Kâmil Tüğen, Ahmet Özen (2007), “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye’deki Kamu Kurumları Uygulaması”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22/1, ss.27-47.
- EKER, Aytaç, Temel Gürdal ve Cahit Şanver (2006), *Analitik Bütçe Sistemi ve Yerel Yönetimlerde Uygulanması*, Deniz Yıldızı Matbaacılık, Ankara.
- ERÜZ, Ertan (2005), “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, *XX. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Pamukkale, 23-27 Mayıs, ss.61-74.
- ERÜZ, Ertan (2006), “5018 Sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme”, Coşkun Can Aktan (Ed.), *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss.217-237.
- GAO (1997), *Performance Budgeting: Past Initiatives Offer Insights for GPRA Implementation*, United States General Accounting and Information Management Division, GAO/AIMD-97-46, Washington D.C.
- GÜRDAL, Temel, Nurullah Altun, Metin Küçük (2006), *Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, Denetim ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları*, Ankara: Deniz Yıldızı Matbaacılık.
- HAGER, Greg, Alice Habson and Ginny Wilson (2001), “Performance-Based Budgeting: Concepts and Examples”, Legislative Research Commission, *Committee for Program Review and Investigation Report*, Report No:302, Kentucky.
- HORTON, Sylvia and David Farnham (1999), “The Politics of Public Sector Change”, in Sylvia Horton and David Farnham (Ed.), *Public Management in Britain*, London: Macmillan Press, pp.3-25.

- KALMIŞ, Halis (2006), “Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ve Türkiye’de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları”, Nihat Falay, Mehmet Şahin, Ahmet Kesik (Ed.), *Kamu Maliyesine Yeni Bakış: Teori ve Uygulama*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss.233-247.
- KARACAN, Ercan (2013), “ABD’de Performans Bütçe Yönetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:89, ss.61-90.
- KESİK, Ahmet (2005), “Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçenin Uygulanabilirliği”, *XX. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Pamukkale, 23-27 Mayıs, ss.43-60.
- KIZILTAŞ, Emine (2003), “Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi”, *Bütçe Dünyası*, Sayı:16, ss.13-18.
- KÖSEOĞLU, Özer (2007), “Türk Kamu Yönetiminde Değişen Denetim Anlayışı ve Performans Denetimi”, Bilâl Eryılmaz, Musa Eken, Mustafa Lütfi Şen (Ed.), *Kamu Yönetimi Yazıları*, Ankara: Nobel Yayınevi, ss.309-339.
- MANNING, Nick and Neil Parison (2004), *International Public Administration Reform: Implications for the Russian Federation*, Washington D.C: The World Bank.
- MELKERS, Julia and Katherine Willoughby (1998), “The State of The States: Performance Based Budgeting Requirements in 47 out of 50”, *Public Administration Review*, Vol.58, No.1, pp.66-73.
- MELKERS, Julia and Katherine Willoughby (2001), “Budgeters’ Views of State Performance Budgeting Systems: Distinctions across Branches”, *Public Administration Review*, Vol.61, No.1, pp.54-64.
- MOYNIHAN, D. P. (2008), *The Dynamics of Performance Management: Constructing Information And Reform*, (Ed. B. A. Radin), Public Management and Change Series, Washington D.C: Georgetown University.
- MUTLUER, Kamil, Ahmet Kesik, Erdoğan Öner (2005), *Bütçe Hukuku*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nangır, Esin (2006), “OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçe Uygulamaları”, Coşkun Can Aktan (Ed.), *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss.291-313.
- ORAL, Esin (2005), *Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme*, *Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Ankara.
- OECD (2004), “Public Sector Modernisation: Governing for Performance”, *OECD Observer Policy Brief*, October, <http://www.oecd.org/dataoecd/52/44/33873341.pdf>, (5.3.2012).
- ÖZEN, Ahmet (2008), *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Maliye Bakanlığı Strateji Gelişme Başkanlığı, Yayın No: 2008/382, Ankara.
- POISTER, Theodore (2010), “The Future of Strategic Planning in the Public Sector: Linking Strategic Management and Performance”, *Public Administration Review*, 70 (1), pp.246-254.
- POSNER, Paul and Dense Fantone (2007), “Performance Management and Budgeting: How Governments Can Learn from Experience”, (Ed. F. Stevens REDBURN, Robert Shea, Terry F. Buss), M. E. Sharpe Inc., Routledge, pp.92-113.

- SCHICK, Allen (2009), *Evolutions in Budgetary Practice*, OECD, Paris.
- SHAH, A. and C. Shen (2007), "A Primer on Performance Budgeting", (Ed. A. Shah), *Budgeting and Budgetary Institutions*, The World Bank Public Sector And Accountability Series, Washington DC.
- ŞAHİN, Özcan (2007), "Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Değerlendirmesi ve Uygulama Örneği", *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TOSUN, Ertan (2006), "Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme'nin Alt Yapısı Olan Mali Yapıya İlişkin Bir Değerlendirme", Coşkun Can Aktan (Ed.), *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss.237-255.
- ULUDÜZ, Batuhan (2008), *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara: Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- USTA, Erhan (2010), *2000 Yılı Sonrası Türkiye'de Uygulanan Kamu Sektörü Reformları: Mali Disiplin ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*, DPT, Ankara.
- ÜNAL, Mesut (2007), *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü Örneği*, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- YENİCE, Ebru (2006), "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 61, ss.57-69.
- YILMAZ, Hakan (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, DPT Yayınları, Ankara.
- YILMAZ, Sibel (2007), "Performans Esaslı Bütçeleme'nin Gelişimi ve Uygulanması", *Bütçe Dünyası*, Cilt:3, Sayı:27, ss.35-43.
- ZIFCAK, Spencer (1994), *New Managerialism: Administrative Reform in Whitehall and Canberra*, Open University Press, Buckingham, Philadelphia.