



## Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi

İlhami SÖYLER\*

**Özet :** Gerek T.C. Anayasası'nda yapılan değişikliklerle, gerekse Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yürürlükten kaldırılarak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe konulması ile Türk kamu mali yönetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır. Yeniden yapılandırma çerçevesinde, katma bütçe uygulaması kaldırılmış, konsolide bütçe kavramı kapsama dahil yeni idarelerle genişletilerek merkezi yönetim bütçesine dönüştürülmüştür. 2006 yılının başında yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetim sistemine yeni kavramlar ve kurumlar kazandırılmıştır. Bu kavram ve kurumlar arasında, mali saydamlık, hesap verilebilirlik, kaynakların etkin kullanımı, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme gibi yeni teknik ve süreçler bulunmaktadır. Bu yazıda, kamu yönetim sisteminin ortaya koyduğu yeni bütçe teknik ve süreçleri olumlu ve olumsuz yönleri ile değerlendirilerek, çözüm önerileri sunulacaktır.

**Anahtar Kelimeler :** Kamu mali yönetim sistemi, mali saydamlık, hesap verilebilirlik, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme.

## Evaluation of Public Financial Management System in Terms of Changes and Improvements in Budget Techniques And Processes

**Abstract :** Turkish public financial management system has been restructured both by the amendment in the Constitution of the Turkish Republic and by the enforcement of the Public Financial Management and Control Law, abolishing the General Accounting Law. Within the framework of restructuring, the practice of annexed budget was cancelled and the concept of consolidated budget converted into the central government budget through being expanded to the new administrations within the scope. The Public Management and Control Law enforced in 2006 introduced new concepts and institutions to the public financial management system. These concepts and institutions include some new techniques and processes such as fiscal transparency, accountability, efficient use of resources, strategic planning performance based budgeting and multi-year budgeting. In this paper, the new budget techniques and processes introduced by the public management system will be evaluated in terms negative and positive aspects, and solutions will be proposed.

**Keywords :** Public financial management system, fiscal transparency, accountability, strategic planning, performance based budgeting.

## GİRİŞ

Devletle yurttaş arasındaki toplumsal ilişkileri düzenleyen ve bunlara yön veren kamu yönetiminin en önemli unsurlarından birisi de kamu mali yönetimidir.

\* Dr., Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdür Yardımcısı (Eski Bütçe Kontrolörü).

Türk kamu mali yönetim sisteminin çatısını hemen hemen Cumhuriyetle yaşıt olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu oluşturmuştur. 1927 yılında yürürlüğe giren bu Kanun seksen yıla yakın çok az değişiklikle uygulanmıştır. Ancak zaman içinde, sosyal ve ekonomik alanlarda meydana gelen hızlı değişmeler kamu mali yönetim sisteminin yeniden ele alınmasını zorunlu kılmıştır. Zira bilgi toplumu, saydamlık, hesap verilebilirlik, yönetimin ve denetimin etkinliği gibi kavramlar buna zemin hazırlamıştır.

Bu noktadan hareketle 1995 yılında Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında “Kamu Mali Yönetim Projesi”nin “Harcama Yönetimi” sistemini yeni bir esasa bağlamaya yönelik bir anlaşma imzalanmıştır.

Bu anlaşmayı izleyen bir dizi çalışma yapılmıştır. Şöyleki :

2001, 2005 yıllarını kapsayan sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında “mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağılımı, mali saydamlığın oluşturulması, muhasebe mali raporlama standartlarının geliştirilmesi”nden bahsedilmiştir.

2001, 2002 ve 2003 yılı Programlarında da kamu harcamalarında verimliliğin artırılması, performans değerlendirme sistemi kurulması, açıklık ve şeffaflık vurgusu yapılmıştır.

Konu mevcut Hükümet Programı’na da yansımış olup, kamu kesiminde fayda-maliyet analizine imkan verecek düzenlemelerin yapılacağı belirtilerek, Hükümet’çe hazırlanan Acil Eylem Planında “Ekonomik Dönüşüm Programı” çerçevesinde Tek Hazine Hesabı’nın yaygınlaştırılacağı, **1050 sayılı Kanun’un yenileneceği**, Sayıştay’ın yetkisinin genişletileceği belirtilmiştir.

Bu çalışmaları müteakip Bakanlar Kurulu’nun 12.1.2002 tarihli ve 2002/3 sayılı Prensip Kararı ile oluşturulmuş bulunan “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu” bir rapor hazırlayarak, “bütçe kapsamının genişletilerek, döner sermaye, fon ve benzeri uygulamalara son verilmesi, bütçenin plan ve programlarla ilgisinin kurulması, kod yapısının değiştirilmesi, mali istatistik ve raporlama sistemi ile şeffaflığa ve hesap verilebilirliğe olanak verilmesi, çok yıllık bütçe hazırlanması, nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmesi, denetimde etkinliğin artırılması, devlet mallarının muhasebe sistemine alınması” gibi önerilerde bulunmuştur.

2001, 2002 ve 2003 yıllarına ilişkin Ulusal Programlarda da İMF ile yapılan Stand-By Anlaşmalarında ve verilen niyet mektuplarında 2003 yılında

**Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**'nun çıkarılacağı taahhüt edilmiştir.

Nihayet İMF İcra Direktörleri Kurulu'nun 6.gözden geçirmeyi onaylamak için bu Kanun tasarısının yasalaştırılmasını şart koşması üzerine hazırlanan tasarı 2003 yılında TBMM Plan-Bütçe Komisyonu'na sunulmuş, ilgili Komisyon'da ve TBMM Genel Kurulu'nda yapılan müzakereler neticesinde 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. Ancak 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmesi gereken Kanun, Anayasa'da uygun değişikliklerin yapılamaması, ikincil mevzuatın yetiştirilememesi ve diğer hazırlık çalışmalarının tamamlanamaması nedeniyle 2004 ve 2005 yılı Bütçe Kanunları ile iki kez ertelenmiş, 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun'la önemli değişikliğe uğradıktan sonra 1.1.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. 1050 sayılı Kanun'da bu tarih itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Yeni kamu mali yönetim sisteminin kavram, kurum ve kuralları ile uyum sağlanması amacıyla, T.C. Anayasası'nda da 2005 yılı sonu itibarıyla gerekli değişiklikler yapılmıştır.

Yeni kamu mali yönetim sisteminin bütçe teknik ve süreçleri, muhasebe teknik ve süreçleri ile denetim teknik ve süreçlerinden oluşan üç önemli sacayağı bulunmaktadır.

Bu yazıda 5018 sayılı Kanun'la yeniden düzenlenen kamu mali yönetim sisteminin üç önemli sacayağından birini oluşturan bütçe teknik ve süreçlerindeki değişiklikler ve yenilikler eleştirel bir bakışla değerlendirilerek çözüm önerileri sunulacaktır.

#### **Bütçenin Nicelik Ve Niteliği Değişmiştir**

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu esas itibarıyla genel bütçeli idarelerin mali yönetimini düzenlemekteydi. Katma ve özel bütçeli idarelerin kendi özel kanunlarında hüküm bulunmadığı ölçüde 1050 sayılı Kanun hükümleri istisnaen uygulanmaktaydı. Bunlar dışında kalan düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, sosyal güvenlik kuruluşları yerel yönetim kuruluşları kendi özel mevzuatına tabi olarak işlem tesis ediyorlardı.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun öngördüğü yeni kamu mali yönetim sistemi, yukarıda sayılan ve genel yönetim kapsamındaki idareler [merkezi yönetim kapsamındaki idareler (genel bütçeli idareler+özel bütçeli idareler+düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar), sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler] tanımı içinde yer alan idareleri kapsamaktadır. Yeni sistem kamu iktisadi teşebbüsleri, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ve kamuya ait şirketler dışındaki tüm kamu idarelerini kapsamayı

hedeflemiştir. Bütçedeki bu niceliksel değişiklik genellik ilkesinin sağlanması açısından son derece olumlu olarak değerlendirilmektedir. Zira, bütçe hakkının etkin bir şekilde kullanılması için TBMM'ne sunulacak bütçenin kapsamı genişletilmiştir (Mutluer vd., 2005).

Ne varki daha 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikte sistemde önemli gedikler açılmıştır. Zira aralarında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Toplu Konut İdaresi, TRT Kurumu, Milli Piyango İdaresi'nin de bulunduğu 29 kurum, 5018 sayılı Kamu kapsamından çıkarıldığı için TBMM tarafından denetlenemeyecektir (Tuncer , 2006). Bu durum bütçede genellik ilkesine aykırı olduğu gibi yeni kamu mali yönetim sisteminin öngördüğü mali saydamlık açısından da olumlu olarak değerlendirilmemektedir (Oyan, 2005). Kanun'un diğer bir olumsuz yanı da bu idareler açısından “özerk bütçe” uygulamasının devam etmesidir. Oysa, 5018 sayılı Kanun'un “Bütçe türleri ve kapsamı” başlıklı 12.maddesinde “genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, merkezi yönetim bütçesi, mahalli idare bütçesi ve sosyal güvenlik kurumları bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idaresince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulmaz” denilmesine rağmen, kapsam dışına çıkarılan 29 kuruluş adı konulmamış olsa bile “özerk bütçe” uygulamasına geçmiş olmaktadırlar. 5436 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikte sözkonusu kuruluşlar Kanun'a ekli cetvellerden çıkarılarak aslında kapsamda daralma meydana getirilmiş ve standart uygulamaların kurumlar arasında yaygınlaştırılması amacından uzaklaştırılmıştır (Öztürk, 2006).

Gerek bütçede genellik ilkesine, gerekse mali saydamlık ilkesine aykırılık teşkil eden ve Parlamento'nun bütçe hakkına hanel getiren bu durumun en kısa zamanda düzeltilerek kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu şirketleri (bankalar gibi) dışındaki tüm kamu idarelerinin kamu mali yönetim sistemine dahil edilmesi sağlanmalıdır.

Yeni kamu mali yönetim sisteminin bir başka eksi yönü de döner sermaye ve fon uygulamalarının devam ediyor olmasıdır. Zira 5018 sayılı Kanun'un geçici 11.maddesinde bunların 2007 yılı sonuna kadar yeniden yapılandırılması öngörülmüştür. Cumhuriyetin ilk yıllarında milli ekonomideki boş kapasitenin doldurulması, ilave talebin karşılanması ve devlete ek gelir sağlanması amacıyla kurulan döner sermaye işletmeleri günümüzde bu amaçlarından saptırılarak kimi personele ek ödeme imkanı yaratılması anlayışı ile kurulmaktadır (Söyler, 1996). 1980'li yıllarda yaygınlaşmaya başlayan fon uygulamaları da zamanla bir nevi “Hazine-i Hassa” haline gelerek kamu savurganlığının değişik bir örneğini oluşturmuşlardır (Söyler, 1997). Halen ülkemizde 1500'e yakın döner

sermaye işletmesi ve tasfiye edilmemiş 5 adet fon bulunmaktadır (Kulaksız, 2005).

Bütçede birlik ilkesine aykırı bir şekilde varlığı sürdürülen ve bütçe disiplini bozan döner sermaye ve fon uygulamasına, kamu mali yönetim sisteminin bütünlüğü içerisinde son verilerek bir çözüm bulunmalıdır.

Bütçedeki niceliksel değişime paralel olarak niteliksel değişiklikler de yapmıştır. Bu çerçevede katma bütçe uygulaması kaldırılarak genel bütçeli, özel bütçeli ve düzenleyici ve denetleyici kuruluş bütçelerini içeren “merkezi yönetim bütçesi” anlayışı benimsenmiştir. Bunlar dışında, sosyal güvenlik kuruluşları bütçesi ve mahalli idareler bütçesi altında, yeni bütçe kavramları geliştirilmiştir.

### **Stratejik Planlama Süreci Başlatılmıştır**

5018 sayılı Kanun’un 9.maddesine göre kamu idareleri, kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamak zorundadırlar. Asker ve savaş kaynaklı bir kavram olan stratejinin temelini, planlama, yönetme ve istenilen yönde sonuç alma oluşturmaktadır. Askeri anlamda strateji, bir savaşta orduların girişecekleri hareketlerin ve operasyonların tasarlanması ve yönetilmesi sanatıdır (Yılmaz, 2003). 5018 sayılı Kanun’un 3.maddesinin (n) bendinde “kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını temel ilke ve politikalarını hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan” şeklinde tanımlanmıştır. Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olan kamu idarelerinin stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin belirlenmesine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esaslar DPT tarafından hazırlanarak 26.5.2006 tarihli ve 26179 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”le belirlenmiştir. Yönetmelikle idarelere 2006 yılının sonundan başlamak üzere 2009 yılı sonuna kadar stratejik planlarını hazırlamaları için bir geçiş takvimi sunulmuştur. Stratejik planların beş yıllık bir dönemi kapsayacağı, ilk iki yıllık uygulamadan sonra güncellenebileceği, ayrıca bunların orta vadeli programa ve orta vadeli plana uygun olarak kaynak tahsislerini içerecek şekilde hazırlanacağı öngörülmüştür. Stratejik planlama, stratejik yönetimin bir fonksiyonu olarak, geleceğin tahmin edilerek dış çevrenin analizi, kurumun, üstün ve zayıf yönleri dikkate alınarak stratejilerin seçilmesini öngörmektedir (Koç, 2004).

Stratejik planlama sürecine girilmesi, devletin kıt kaynaklarının daha öncelikli ihtiyaçlara tahsisi açısından son derece olumlu bir yeniliği ifade etmektedir.

### **Çok Yıllı Bütçeleme Tekniğine Geçilmiştir**

Bütçe politikasının belirlenmesi ve uygulanmasında öngörülebilirliği ve etkinliği artırmak amacıyla üç yılı kapsayan bütçe hazırlama sürecine geçilmiştir. Gelişmekte olan ülkelerde uzun süredir uygulanmakta olan bu önemli bütçeleme tekniği ülkemizde de uygulama alanı bulmuştur (Aktan, 2006). 5018 sayılı Kanun'un 15.maddesine göre bütçe hazırlıkları, yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri de dikkate alınarak hazırlamakla birlikte sadece, uygulanacak ilk yılın bütçesi kanunlaştırılmaktadır.

Çok yıllık bütçe hazırlanmasının nedeni, bütçenin bir yönetim aracı olarak kullanılması ve orta vadede uygulanacak politikaların belirlenmesidir (Kızıltaş, 2003). Çok yıllık bütçe hazırlanmasının diğer bir nedeni de bütçeleme sürecinin bürokrasideki değişikliklerden etkilenmemesini sağlamaktır. Çok yıllık bütçe hazırlama süreci, 1970'li yıllarda OECD ülkelerinde başlamış, 1980'li yıllarda devam ettirilmiş, 2000'li yıllarda ise hemen hemen tüm ülkelerce benimsenmiştir (Erüz, 2005). Çok yıllık bütçe çerçevesinin yıllık bütçe ile aynı zamanda sunulması, hükümetlerin cari bütçe tartışmasını çok yıllık çerçeveye oturtmasına zemin hazırlayacaktır. Çok yıllık bütçeleme sistemi ile bütçeler bir nevi orta vadeli plana dönüştürülmektedir (Üçbaş, 2004).

### **Performans Esaslı Bütçeleme Tekniği Benimsenmiştir**

Performans esaslı bütçeleme, kamu yönetiminde mevcut kaynaklarla en yüksek düzeyde kamu hizmeti çıktısının nasıl sağlanabileceğini gösteren bir tekniktir (Aksoy, 1994). Daha açık bir ifade ile performans esaslı bütçeleme, bir kamu hizmetine ayrılan ödenekle, en yüksek hizmet çıktısının elde edilmesidir (Hastürk, 2006).

5018 sayılı Kanun'un 9.maddesine göre kamu idareleri kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamakla yükümlüdürler. Performans göstergeleri Maliye Bakanlığı, DPT ve ilgili idare tarafından birlikte belirlenecek olup, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilecektir. Performans esaslı bütçeleme Maliye Bakanlığı (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) tarafından hazırlanan klavuzda "kamu

idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi” ([www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr)) olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamadan hareketle performans esaslı bütçenin dört bileşeni olduğu ileri sürülmektedir (Aydemir, 2005). Bunlar, belirlenen politikalara uygun, ölçülebilir hedefler belirlenmesi, hedeflerden yola çıkarak bunların maliyetlendirilmesi (kaynak tahsisi), yönetici ve kuruluşlara idari ve mali esneklikler sağlanması ve sonuçların izlenmesi (başlangıç hedefleriyle karşılaştırılması) şeklinde özetlenebilir. Görülüyorki performans esaslı bütçeleme, kaynak tahsis süreçleri ile kullanım süreçlerinin birlikte verimliliğinin ve etkinliğinin de ele alması, planlamadan uygulamaya ve sonuçlarının raporlanmasına kadar performans kaygısını sürekli göz önünde bulundurulmasını sağlamaya çalışacaktır (Işık, 2004). Performans esaslı bütçe hazırlanmasında dikkati çeken en önemli husus cari ve transfer ödeneklerini tahsis eden kurumun Maliye Bakanlığı, yatırım ödeneklerini tahsis eden kurumun DPT olmasıdır. Önceki sistemde bu iki başlık görmezlikten gelinmekteydi. Fakat performans esaslı bir bütçeleme tekniğinde ya bu çift başlıklı ortadan kalkacak, ya da bu teknik de bir fantezi olarak kalacaktır. Bu bütçeleme tekniğinin bir tarafında da performans denetimi olduğu unutulmamalıdır. Performans denetiminin yapılamaması halinde, bu tekniğin bir ayağı eksik kalacaktır (Tosun, 2003).

### **Bütçe Hazırlama Süreci Değiştirilmiştir**

Merkezi yönetim bütçesi hazırlama süreci, 5018 sayılı Kanun’un 16.maddesine göre, Bakanlar Kurulu’nun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde DPT tarafından hazırlanan orta vadeli planı kabul etmesiyle başlamakta, sözkonusu program aynı süre içinde Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır. Merkezi yönetim bütçesi, genel bütçeli ve özel bütçeli idarelerle düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerinden oluşmaktadır. Genel bütçeli idareler devlet tüzel kişiliğini haiz, aynı nakit yönetimi kapsamında, kendilerine ait mal varlığı ve geliri olmayan hazine birliği ilkesi kapsamında bulunan idarelerdir. Özel bütçeli idareler, ayrı tüzel kişilikleri olan, belli ölçüde özerkliğe sahip, kendi mal varlıkları ve gelir kaynakları olan, kendi nakit yönetimleri olan idarelerdir (Kesik, 2006). Düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar ise, ayrı tüzel kişiliği olan ve büyük ölçüde idari ve mali özerkliğe sahip kuruluşlardır. Öngörülen bu süreçle kamu idarelerinin kalkınma planları, yıllık programları ve stratejik planları ile bütçeleri arasında sıkı bir

bağ kurulmuştur (Arcagök vd., 2004) Ancak, kalkınma planı, yıllık programlar, stratejik planlar ve bütçelerin ayrı ayrı birimlerce hazırlaması, ortaya eşgüdüm sorununu ve sağlıklı kaynak tahsis problemini ortaya çıkarmaktadır.

### **Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Geçilmiştir**

Kamu mali yönetim sistem ile getirilen yeniliklerden birisi de analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmesidir. Analitikli bütçe sınıflandırması, mali saydamlığın gerçekleştirilmesi yönünde atılan adımlardan birisi olup, bütçenin ayrıntılı analiz yapmaya elverişli bir kod yapısına sahip olması düşüncesinin ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Bütçelerde çeşitli kod yapıları kullanarak, uluslararası karşılaştırmalara imkan veren analize elverişli istatistiki veriler elde etmeye yönelik sınıflandırma modeline analitik bütçe sınıflandırması denir (Cura, 2003).

Bütçenin selektif maliye politikalarının en önemli aracı olması nedeniyle, kodlamalar bu amaca hizmet etmek bakımından değerlendirilmektedir (Hançer, 2003). Yeni mali yönetim sisteminde harcama yetkilisinin birim yöneticiliği ile ilişkilendirilmesi, beraberinde kurumsal sınıflandırmayı zorunlu kılmaktadır. Öte yandan bütçelerin fonksiyonel ve ekonomik verilere sahip olması ve uluslararası standartlara uygun olması günümüz bütçelerinin en önemli niteliklerinden biridir. Bu sayede ülkeler ve zaman serileri açısından analizlerin yapılması imkanı doğmuştur (Tosun-Cebeci, 2006). Finansman tipi sınıflandırma ise bütçe türünü ifade etmektedir. Bütçe yoluyla kamu harcamalarının ve gelirlerinin kontrol edilebilmesi için bütçe kod yapısının ölçmeye, izlemeye, analiz ve kontrol etmeye, kıyaslamalar yapmaya uygun olması gerektiği ifade edilmektedir (Kocabaş, 2004).

Analitik bütçe sınıflandırması ile, bu güne kadar farklı hukuki statüleri nedeniyle farklı bütçe uygulamaları olan bu idarelerin bütçelerinin konsolide edilmesi, karşılaştırılması mümkün hale gelmiş ve kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri güçlendirilmiştir (Aktan, 2006).

### **Modern Bütçeleme İlkeleri Getirilmiştir**

Yeni kamu mali yönetim sisteminin belirgin özelliklerinden birisi de, genellik, birlik, yıllık olma ilkeleri gibi klasik bütçe ilkelerini koruduğu gibi, mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve etkinlik ilkeleri gibi modern bütçe ilkelerine yer vermesidir.

Batı Avrupa ülkelerinde geçerli olan temel idare hukuku ilkeleri arasında da, güvenilirlik, şeffaflık (saydamlık), hesap verilebilirlik ve etkinlik gibi anlayışlar bulunmaktadır (Kuzey, 2005). Esasında kamu mali yönetiminde etkinlik ancak saydam bir yönetim anlayışı içinde hesap verme sorumluluğu



ile birlikte sağlanır. Bu bakımlar etkinlik, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır (Çakır, 2006).

**a) Mali saydamlık ilkesi**, 5018 sayılı Kanun'un 7., 13. ve 17.maddelerinde yer almıştır. Bu maddelere göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında, denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi öngörülmüştür.

Mali saydamlık ilkesi, devletin görev ve fonksiyonlarının, kamu ekonomisine ve kamu mali yönetimine ilişkin bilgilerin ve hesapların (vergiler, harcamalar, borçlanma v.s.) ve aynı zamanda kamu mali yönetimine ve temel iktisat politikalarına ilişkin planların, niyet ve projeksiyonların açık ve anlaşılır, düzenli olarak güven tesis edecek bir biçimde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır (Atiyas ve Sayın, 2005).

Mali saydamlığı sağlamak üzere kamuda raporlama, mali istatistikler oluşturma ve faaliyet raporları düzenleme ve yayımlama sistemine geçilmiştir (Arslan, 2004).

Mali saydamlık ilkesinin, kamu mali yönetim sisteminde yer alması olumlu olmakla birlikte, düzenleyici ve denetleyici kurumların, bunun sağlanmasına yönelik, mali durum raporu ve faaliyet raporu düzenleme mecburiyeti dışında tutulmaları (Saraç, 2005) ve bu raporları düzenlemek zorunda olan diğer idarelerin bunu sadece sözkonusu raporlarla nasıl sağlayacakları gibi sorunlar bulunmaktadır. Bu nedenle 5018 sayılı Kanun'a buna yönelik daha somut hükümlerin konulması gerekmektedir.

**b) Hesap verilebilirlik ilkesi**, 5018 sayılı Kanun'un 5., 8. ve 17.maddelerinde yer almıştır. Hesap verilebilirlik ilkesi, kendilerine kaynak tahsis edilenlerin ya da yetki verilenlerin bu kaynakları ve yetkileri ne kadar iyi kullandıklarını sergileme sorumluluğunu ifade eder (Gülşen, 2005). Hesap verilebilirlik ilkesinin kamu mali yönetimi açısından önemli yararlarının olacağı umulmaktadır. Bunlar, kamusal yetkilerin yanlış kullanılmasının kontrol altına alınması, kamusal kaynakların hukuka uygun olarak kullanımının güvenceye alınması, yönetim ve kamu işletmeciliği alanında bilginin teşviki ve yayılmasının sağlanmasıdır (Aktan vd., 2004).

Hesap verilebilirlik ilkesinin bir gereği olarak tezahür eden hesap verme sorumluluğunun, siyasi, idari, mali ve cezai yönleri bulunmaktadır. Siyasi hesap verme sorumluluğu Bakanların, T.B.M.M.'ne karşı sorumluluğunu ifade etmektedir (5108/10). Siyasi hesap verme sorumluluğunun yaptırımı genellikle, cezaidir. Bir kamu zararı varsa, ilaveten mali bir yaptırım da sözkonusu olabilir.

İdari hesap verme sorumluluğu, kamu yönetiminde rol alan kamu görevlilerinin bağlı oldukları Bakan ve amirlerine karşı yönetsel sorumluluğunu ifade eder. 5018 sayılı Kanun'da muhtelif idari hesap verme sorumluluklarından bahsedilmiştir (Kızılkaya, 2005). İdari hesap verme sorumluluğuna aşağıda sıralanan sorumlulukları örnek olarak göstermek mümkündür:

İdarelerin mali saydamlığı sağlamak için gerekli düzenlemeleri yapma sorumluluğu (5018/7).

Bakanların başbakana karşı sorumluluğu (5018/10).

Harcama yetkisini devredenlerin sorumluluğu (5018/31).

Kamu İdarelerinin sorumluluğu (5018/76).

Eski kamu mali yönetim sisteminde, ita amiri, tahakkuk memuru ve sayman üzerinde kalan sorumluluğun, yeni sistemde görevli her kademedeki kişilere dağıtılması, merkezîyetçi idari ve mali yapının bir bakıma federal yapıya dönüşmesi şeklinde belirginleşmiştir (Çolak, 2006).

Yukarıda sıralanan sorumluluklar bazen mali hesap verme sorumluluğu ile birlikte düzenlenmiştir. Örneğin, gelirlerin toplanması sorumluluğu, muhasebe yetkisi, gerçekleştirme görevlisi ve harcama yetkilisinin sorumluluğu gibi.

İdari hesap verme sorumluluğunun yaptırımı ise genellikle disiplin cezası şeklinde tezahür eder. Bu sorumluluğun yerine getirilmemesi bir kamu zararı meydana getirmişse, disiplin cezası yanında, yersiz ve fazla ödemenin iadesi, para cezası ve gecikme faizi gibi mali yaptırımlar da uygulanabilir.

Mali hesap verme sorumluluğu ise gerek siyasi ve idari hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ortaya çıkan, gerekse tazmin, para cezası ve gecikme (temerrüt) faizi gibi adlarla ortaya çıkan parasal içerikli yaptırımlardır. Mali hesap verme sorumluluğu, idarenin mali alandaki güç ve yetkilerini kullanması sonucu ortaya çıkmakta, bu da büyük ölçüde bütçe ile gerçekleşmektedir (Aktan vd., 2004). Mali hesap verme sorumluluğuna örnek olarak 5018 sayılı Kanun'da yerini bulan, harcama yetkililerinin sorumluluğunu (madde: 32), gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu (madde: 33), gelirlerin toplanma sorumluluğunu (madde: 38), şartlı bağış ve yardımların zamanında kullanılması sorumluluğunu (madde: 40), mal yönetiminde sorumluluğu (madde: 48) ve muhasebe yetkililerinin sorumluluğunu (madde: 61) gösterebiliriz. Mali hesap verme

sorumluluğunun yaptırımı yukarıda da değinildiği üzere genellikle kamu zararının tazmin edilmesidir (Kızılkaya, 2006).

Cezai hesap verme sorumluluğu 5018 sayılı Kanun'un "Kamu zararı" başlıklı 71.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre alınmamış para, mal ve değerler alınmış, sağlanmamış hizmetler sağlanmış, yapılmamış işleri yapılmış gibi gösterenler, kamu kaynağında azalışa yol açtıkları takdirde Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleriyle cezalandırılacaklardır.

5018 sayılı Kanun'da hesap verme sorumluluğuna yönelik birçok hüküm bulunmasına rağmen bunların nitelikleri ve kimliklerin hangi mercilere hesap verecekleri açıkça belirlenmemiştir (Bağbaşıoğlu, 2004). Bu itibarla, hesap verilebilirlik ilkesinin gerçekleşmesini temin bakımından harcama sürecinde görev alanların sorumluluklarının şekli spesifik anlamda tanımlanmalı ve kime karşı sorumlu oldukları açıkça belirtilmelidir (Kerimoğlu, 2004). Zira mevcut sistemde sorumluları bulmak, sorumlulukları saptamak ve yaptırım uygulamak neredeyse imkansızdır (Baktır, 2006).

**c) Etkinlik ilkesi** ise, mevcut kamu kaynaklarının en rasyonel biçimde ve en geniş ölçekte kullanılarak en yüksek verime ulaşılmasını ifade eder. Bir başka anlatımla etkinlik kıt kaynakların bütçenin ekonomik, mali ve sosyal fonksiyonlarını sağlayacak şekilde etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılarak en fazla getiriye elde etmektir (Mutluer vd., 2005).

Etkinlik ilkesi 5018 sayılı Kanun'un birçok maddesinde yer almıştır. Yeni kamu mali yönetim sisteminin temel amacı, kamu kaynaklarının etkin bir şekilde elde edilmesi, kullanılması ve elden çıkarılmasıdır. Kamu kaynakları arasında bulunan vergilerin etkin bir şekilde takip ve tahsili, bunların öncelik sırasına göre kamu hizmetlerine kaynak olarak tahsisi, devletin duran varlıklarının envanterinin yapılması, değerlerinin tespiti ve muhasebe sistemine alınması (Söyler, 1994) bu açıdan önem taşımaktadır. Keza bu varlıkların elden çıkarılmasında, rekabetçi, eşitlikçi, saydam ihale sistemlerinin uygulanması sonucu devlete en yüksek gelirin kazandırılması da önemli sayılmaktadır. Etkinlik ilkesi uygulamada ekonomik etkinlik, mali etkinlik ve sosyal etkinlik olarak tezahür etmektedir.

Ekonomik etkinlik, kaynaklarla harcamalar arasında teknik bir ilişkinin kurulmasını ifade eder (Anıl, 1982). Ancak bunu sağlayacak kamu mali yönetiminin örgütsel açıdan rasyonel bir bütünlüğü sağlanamamıştır. Kamu mali yönetim sisteminin, yatırımlar (DPT), bütçe uygulaması (Maliye), nakit ve borç yönetimi (Hazine) ile vergi yönetimi (Gelir İdaresi) nin ayrı

Bakanlıklara bağlı olarak örgütlenmeleri parçalı bir mahiyet arz etmektedir. Bu durum ekonomik etkinlik açısından olumsuzluklar içermektedir.

Mali etkinlik ise mevcut kaynakların belirlenen ihtiyaçlara uygun olarak daha alt düzeyde tahsisini, yani bütçeleştirilmesini ifade eder. Ekonomik etkinlik ilkesi makro düzeyde, plan-bütçe ilişkisinin kurulmasına yönelik iken, mali etkinlik ilkesi, kaynakların daha alt düzeyde bütçeleştirilmesine yöneliktir. Mali etkinliğin sağlanması için yeni kamu mali yönetim sisteminde analitik bütçe sınıflandırmasına dayalı, performans esaslı bütçeleme tekniğine geçilmiştir (İlbaş vd., 2006). Böylece ödenekler, kurumsal, fonksiyonel, ekonomik ve finansman tipi kodlamaya imkan verecek bir anlayışla tahsis edilecektir.

Sosyal etkinlik ise genellikle kamu mali yönetimine sosyal maliyet ve sosyal fayda unsurlarının da hakim olmasını gerektirmektedir. Sosyal etkinlik kimi zaman subjektif değer yargılarına başvurmayı da gerektirir. Ne varki, sosyal etkinlik bünyesinde barındırdığı sosyal fayda- sosyal maliyet ve subjektif değer yargıları gibi kavramlar nedeniyle hesaba vurulması kolay olmayan unsurlar içermektedir.

Genel olarak etkinlik ilkesinin başarısı, bütçelerde performans göstergelerinin açıkça gösterilmesine, kaynakların optimum çıktı sağlayacak şekilde tahsisine, kaynak-harcama dengesinin sağlıklı bir şekilde kurulmasına ve çıktıların fayda- maliyet analizleri ile değerlendirmesine imkan tanınmasına bağlıdır.

Ne varki kamu harcamalarında fayda maliyet analizini sınırlayan bir takım faktörler vardır (Karaaslan, 2003) :

Birincisi, her şeyden önce kamu harcamaları sonunda, ortaya çıkan kamu hizmetlerini ölçmek zordur. Zira bunların dışsal faydaları da sözkonusudur.

İkincisi, kamu harcamaları içerisinde önemli bir yer tutan yatırım harcamaları uzun dönemlidir. Fiyatlar, maliyetler ve ücretler zamanla değişikliğe uğramaktadır. Hangi yılın baz alınacağı sorun teşkil eder. Üçüncüsü ise, özellikle yatırım harcamaları yıllara sari olduğundan, bunlara kısım kısım başlanmakta ve bitirilmektedir. Zor ve karışık girdi-çıkıtı hesaplarına başvurmayı gerektirir.

Etkinliğin sağlanmasında başarıyı etkileyen diğer bir önemli faktör de insan unsurunun buna hazır ve istekli olmasıdır (Gülşen, 2006).

## SONUÇ

5018 sayılı Kanun'la oluşturulan yeni kamu mali yönetim sisteminin üç önemli sacayağından birini oluşturan bütçe teknik ve süreçleri açısından artı ve eksi yönleri ile değerlendirilmesinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

a)Bütçe kapsamının kamu iktisadi teşebbüsleri hariç tüm genel yönetim kapsamındaki idareleri içerecek şekilde genişletilmesinin bütçede genellik ilkesinin hayata geçirilmesi, bütçe disiplini ve mali saydamlık açısından son derece olumlu olduğu, ancak TOKİ, TRT, TMSF, Milli Piyango İdaresi, Spor Toto teşkilatı gibi önemli kaynağı kullanan idarelerin 5436 sayılı Kanun'la 5018 sayılı Kanun kapsamı dışına çıkarılmasının yeniden "özerk bütçe" uygulamasına dönüş anlamı taşıdığından, sistemin zaafını oluşturduğu, ayrıca döner sermaye ve fon uygulamalarının da devam etmesinin bütçede birlik ilkesini ve bütçe disiplinini zedelediği, bu nedenle sözkonusu istisnai düzenlemelerin kaldırılması gerektiği,

b)Stratejik planlama sürecine girilmesinin devletin kıt kaynaklarının daha öncelikli ihtiyaçlara tahsisi açısından son derece olumlu bir yenilik olduğu,

c)Çok yıllık bütçeleme tekniğine girilmesinin bütçenin bir yönetim aracı olarak kullanılması ve plan-bütçe ilişkisinin kurulması açısından olumlu olarak değerlendirildiği,

d)Performans esaslı bütçeleme tekniğine geçilmesinin, kamu yönetiminin mevcut kaynakla en yüksek çıktıyı elde edebilmesi açısından olumlu bulunduğu, ancak bunun başarısının performans göstergelerinin sağlıklı belirlenmesine ve performans denetiminin iyi işletilmesine bağlı olduğu,

e)Bütçe hazırlama sürecinin öne alınmasının bütçelerle, kalkınma planları, yıllık programlar ve yatırım programları ile stratejik planları arasındaki bağın ve ilişkinin kurulması açısından olumlu bir değişimi ifade ettiği, ancak plan, program ve bütçeleri hazırlayan birimler arasındaki bölünmenin, rasyonel kaynak tahsis sürecini olumsuz etkilediği,

f)Analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmesinin, uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi, kamu harcamalarının ve gelirlerinin hangi alanlarda kullanıldığının analizine imkan vermesi ve nihayet bütçenin selektif maliye politikası aracı olmasına hizmet etmesi bakımından önemli yararları olduğu, ayrıca ülkeler ve zaman serileri açısından analizlerin yapılmasına zemin hazırladığı,

g)Modern bütçeleme ilkelerinden mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve etkinlik ilkesine yer verilerek önemli yenilikler benimsendiği, mali

saydamlığın sağlanması için kamu kesiminde, raporlama, mali istatistikler oluşturma ve faaliyet raporları ile mali durum raporları yayımlama sistemine geçildiği, ancak düzenleyici ve denetleyici kurumların mali durum ve faaliyet raporu düzenleme zorunluluğu dışında tutulmasının önemli bir eksiklik olduğu, hesap verilebilirliğin veya hesap verme sorumluluğunun siyasi, idari, mali ve cezai yönlerinin bulunduğu, ancak hesap verme sorumluluğuna yönelik 5018 sayılı Kanun'da çok sayıda hüküm bulunmasına rağmen bunların nitelikleri, kimlerin hangi mercilere hesap vereceklerinin açıkça belirlenemediği ifade edilerek bu konularda yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu, etkinlik ilkesinin de ekonomik, mali ve sosyal boyutlarının olduğu, kamu kaynaklarının etkin bir şekilde edinilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması bağlamında, devletin duran varlıklarının ortaya çıkarılmasının bu ilkenin işlerliği açısından zorunlu olduğu, diğer taraftan ekonomi-maliye yönetimindeki çok başlılığın önlenmesinin ve performans göstergelerinin sağlıklı oluşturulmasının bu noktada çok önem taşıdığı dikkate alınarak etkinlik ilkesinin hayata geçirilmesi için fayda-maliyet analizi tekniğinin de gerekli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

## KAYNAKÇA

- Aksoy, Ş. (1994). Kamu Maliyesi, 2.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, H. B. (2006). “Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık”, Vergi Dünyası Dergisi, 298: 11-14.
- Aktan, C. C. vd. (2004). Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- Anıl, H. (1982). Kamu Maliyesi ve Kaynak Kullanımında Etkinlik (Niteliksel Bir Yaklaşım), Ankara: AİTİA. Maliye Fakültesi Yayını.
- Arcagök, S. vd. (2004). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Öngörülen Düzenlemeler”, Bütçe Dünyası Dergisi, 18: 3-9.
- Arslan, A. (2004). “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, Maliye Dergisi, 145: 150-193.
- Atiyas, İ. ve Sayın Ş. (2005). “Devletin Mali ve Performans Saymanlığı”, <http://www.tesev.org.tr>
- Baktır, M. (2006). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar”, Mali Kılavuz Dergisi, 31: 49-55.
- Bağbaşıoğlu, A. (2004). “5018 sayılı Kanun Hükümleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimimizde Yer Alanların Görev, Yetki ve Sorumlulukları” Mali Kılavuz Dergisi, 25: 17-26.
- Bütçe ve Mali Kontrol Gn. Mdl. “Performans Esaslı Bütçeleme”, [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr)
- Cura, S. (2003). “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama, Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, XVIII/ 1: 1-10.
- Çakır, İ.H. (2006). “Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü”, Güncel Mali Sorunlar, Editor: E. Karaarslan, Ankara: 39-67, MUK-DER Yayını.

- Çolak, H. B. (2006). “Yeni Harcama Süreci Neler Getiriyor”, Yaklaşım Dergisi, 159: 157-159.
- Erüz, E. (2006). “Orta Vadeli Bütçe Sistemine Geçerken Vergi Politikamız”, Vergi Dünyası Dergisi, 289: 58-62.
- Gülşen, H. (2006). “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Kapsamı”, Güncel Mali Sorunlar, 1-16.
- Hançer, S. (2003). “Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Bütçe Dünyası Dergisi, 16: 8-12.
- Hastürk, M. (2006). “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme” Güncel Mali Sorunlar, 69-114.
- Işık, H. (2004). “Amaç, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme”, Bütçe Dünyası Dergisi, 17: 20-27.
- Karaaslan, A. (2003). “Bütçeleme Sürecinin Rasyonelleştirilmesi: Kamu Harcamalarında Etkinlik Sağlama Yöntemi Olarak Fayda-Maliyet Analizi” Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, 8: 251-275.
- Kerimoğlu, B. (2004). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”, Mali Kılavuz Dergisi, 23: 14-27.
- Kesik, A. (2006). “Yeni Bütçeleme Anlayış Açısından 2006 Yılı Bütçesinin Değerlendirilmesi-II”, Yaklaşım Dergisi, 157: 38-42.
- Kızılkaya, E. (2006). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun’unda Sorumlular ve Sorumluluklar”, Güncel Mali Sorunlar, 211-221.
- Kızıлтаş, E. (2003). “Çok Yıllı Bütçeleme” Bütçe Dünyası Dergisi, 16: s. 13-18.
- Kocabaş, B. (2004). “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Mali Kılavuz Dergisi, 26: 61-71.
- Koç, M.. (2004). “Yönetimde Moda Terim, Stratejik Yönetim”, Bütçe Dünyası Dergisi, 17: 3-12.
- Kulaksız, H. (2005). “Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi” Mali Kılavuz Dergisi, 29: 68-74.



- Kuzey, P. (2005). “Avrupa Kamu Yönetim İlkeleri”, Maliye Dergisi, 147: 57-89.
- Mutluer, K., vd. (2004). Bütçe Hukuku, No: 99/7, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayını.
- Oyan, O. (2005). “Kamu Mali Yönetimi Artık Düzgün İşleyecek mi?” Dünya Gazetesi, 25 Kasım.
- Öztürk, G. (2006). “Son Değişikliklerle Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, Uzman Bakış Dergisi, 1: 10-19.
- Saraç, O. (2005). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, 148: 148-162.
- Söyler, İ. (1994). “Kamu Finansmanı Açısından Devlet Mallarının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, 117: 98-100.
- Söyler, İ. (1996). “Ekonomideki Gizli KİT’ler (Döner Sermaye İşletmeleri) ve Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, 121: 39-43.
- Söyler, İ. (1997). “Kamu Kesiminde Kaynak Savurganlığı ve Çözüm Yolları”, Maliye Dergisi, 125: 60-72.
- Tosun, E. (2003). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısına İlişkin Değerlendirme”, Bütçe Dünyası Dergisi, 16: 19-23.
- Tosun, H. ve Cebeci, U. (2006). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı), Ankara: MUK-DER Yayını.
- Tuncer, S. (2006). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası Dergisi, 295: 4-7.
- Üçbaş, A. (2004). “5018 sayılı Kanun’un Kamu Maliyesine Getirdikleri”, Mali Kılavuz Dergisi, 25: 39-48.
- Yılmaz, K. (2003). “Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Uygulaması”, Sayıştay Dergisi, 51: 67-86.

