

Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Diğer Bütçe Sistemlerinden Farklılıkları Üzerine Bir Değerlendirme

Elif Ayşe ŞAHİN İPEK
elifa.sahin.ipek@ikc.edu.tr

Mustafa SAKAL
mustafa.sakal@deu.edu.tr

Hüseyin Güçlü ÇİÇEK
huseyincicek@sdu.edu.tr

An Assessment on the Differences of Performance Based Budgeting and Other Budgeting

Abstract

In the study traditional and modern budget systems are comparatively examined in terms of the anticipated changes with the adoption of budget systems and in terms of allocation efficiency and operational efficiency. The most remarkable system among modern budget systems, namely the “performance based budgeting system” is analysed in detail. The fundamental finding of the study is that there is a consensus in the literature and application on the efficiency and productivity of performance based budgeting system for enhancing managerial efficiency and for the procurement of resource allocation.

Keywords : Budget Systems, Performance Based Budgeting.

JEL Classification Codes : H61.

Özet

Bu çalışmada geleneksel ve modern bütçe sistemleri, bütçe sistemlerinin benimsenmesi ile öngörülen yenilikler, kaynak tahsis etkinliği ve operasyonel etkinlik bakımından karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Modern bütçe sistemlerinden en dikkat çekici olan “performans esaslı bütçeleme sistemi” ise ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen temel bulgu performans esaslı bütçe sisteminin yönetsel etkinliğin artırılmasında ve kaynak tahsisinin sağlanmasında daha etkin ve verimli olduğu yönünde literatürde ve uygulamada üzerinde görüş birliğinin olduğudur.

Anahtar Sözcükler : Bütçe Sistemleri, Performans Esaslı Bütçe Sistemi.

1. Giriş

Bütçe sistemi, devlete emanet edilen kamusal kaynakların tahsisinde ve kullanılmasında rol alan aktörlerin karşılıklı etkileşimini düzenleyen kurumlar ile bunların erişebildiği enformasyonu kapsar (Atiyas ve Sayın, 1997: 8).

Bütçe sistemlerinin kamu kesimi sonuçlarında, mali disiplinin sağlanmasında ve devam ettirilmesi, stratejik önceliklere göre kaynak tahsisinin yapılması, iii) program ve hizmet sunum etkinliğinin ve verimliliğinin gerçekleştirilmesinde etkili olması beklenir (WB, 1998: 17). Kendisinden beklenen bu fonksiyonları yerine getirebilmesi için bütçenin, hizmet önceliklerinin ortaya konulduğu, kamu hizmeti sunan her hizmet biriminin performansının değerlendirildiği ve sonucunda, kamu kaynaklarının etkinlik ve verimlilik ilkelerine göre yönlendirildiği bir süreç içerisinde oluşturulması gerekir. Bütçe sistemi bu süreci düzenleyen kurallar bütünüdür (Atiyas ve Sayın, 1997: 8).

Buna göre bütçe sistemleri, bütçe sürecinde kullanılması öngörülen bilgilere performans bilgisini ilave etmek suretiyle bu bilgilerin diğer yönetsel karar ve süreçlerde kullanılmasına yardımcı olur. Bütçe sistemleri ayrıca kaynak tahsis etkinliği ve operasyonel etkinliğin gerçekleştirilmesine önemli katkı sağlar. Kaynak tahsis etkinliği, yerine getirilmesi planlanan hizmetlere tahsis edilecek kaynaklara karar verilmesi ile ilgiliyen, operasyonel etkinlik bütçenin hizmet amaçlarına ulaşacak şekilde uygulanması ve uygulamalardan sapmaların önlenmesi için caydırıcılık sağlamak üzere bütçe uygulamasının kontrol edilmesi ile ilişkilidir. Çalışma bütçe sistemleri, bütçe sistemlerinin bu üç temel özelliği çerçevesinde ele alınmıştır.

2. Bütçe Sistemleri

Çalışmanın bu kısmında geleneksel bütçe sistemi ve modern bütçe sistemleri, bütçe sistemlerinin benimsenmesi ile öngörülen yönetsel yenilikler, kaynak tahsis etkinliği ve operasyonel etkinlik bakımından ele alınmıştır.

2.1. Geleneksel Bütçeleme Sistemi

Önce İngiltere daha sonra Fransa'nın etkisinde gelişen geleneksel bütçe sistemi genel olarak malzeme ve ücret sıralamasına ya da parça sıralaması esasına dayanır. Her bölüm için önerilen harcamalar; ücretler ve daireler ile ilgili satın alımlar olarak kaydedilir (Edizdoğan, 2007: 195).

Geleneksel olarak, bütçe aşağıdan yukarı yaklaşımla (bottom-up) formüle edilmektedir. Harcamacı birimler bütçe tekliflerini oluşturmakta ve bu teklifler genel olarak

gerçekte ihtiyaç duyulandan daha yüksek tutarda oluşturulmaktadır. Harcama birimlerinden gelen bu tekliflere göre, bütçe birimi ve ilgili harcama birimi arasında bütçe müzakerelerine başlanmakta ve karşılıklı mutabakat sağlanana kadar farklı seviyelerde görüşmelere devam edilmektedir. Bu görüşmeler neticesinde bütçe birimi tarafından tasarı haline getirilen bütçe, parlamentoya sunulmakta ve onaylanmaktadır. Geleneksel bütçeleme sistemi, ödeneklerin ve bütçe kalemlerinin kontrol edilmesi suretiyle bütçe birimlerine geniş yetkiler vererek, kaynak tahsis kararlarında merkezileşmeyi ortaya çıkarmaktadır (Kim ve Park, 2006: 88).

Bununla birlikte, geleneksel bütçe sisteminde, hizmetlere yönelen programlar ve seçenekleri olmadığı için, bilimsel değerlendirme dışında daha ilkel yöntemlerle, maliyet-fayda ilişkileri, hizmetlerin verimliliği ve etkinliği esasları saptanmadan, bütçe birimleri tarafından kararlar verilmektedir. Diğer bir deyişle, klasik bütçede bilimsel esaslara dayanan mantiki kararlar yerine, sadece belirli ortamda tarafları tatmin edici, siyasi niteliği daha ağır basan kararların alınması yoluna gidilmektedir (Coşkun, 1976: 49). Buna göre basitliği dolayısıyla büyük bir uygulama alanı bulan geleneksel bütçe sisteminin benimsediği harcama sınıflandırmasının girdi esaslı olması bütçe ile yürütülmek istenen hizmeti tanımlamaktan uzaktır. Geleneksel bütçe sınıflandırmasının bu yetersizliği sonucu bütçeler hazırlanırken hangi hizmete ne kadar ağırlık verileceği, hizmetleri yürütmekte izlenecek alternatif yöntemler tartışılmadan, geçmiş ödenekler, harcamalar ve fiyatlara göre bütçe rakamları saptanmaktadır (Ataç vd., 1977: 83-84).

Onaylanan kaynak tahsislerine uyum, detaylı harcama kalemleri aracılığıyla sağlanmakta, hesapların yıl içinde düzenli olarak onaylanmasını gerektirmekte ve mali yılsonunda bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. Hesap verebilirlik, hesapların sunulması ve bağımsız denetime tabi olması aracılığı ile politik seviyede ve daha çok operasyonel konular üzerinde cereyan etmektedir (Fozzard, 2001: 24-25).

Geleneksel bütçeleme dönemlik (rolling) (her yıl tekrar eden) ve inkremental (bir önceki mali yıldan marjinal değişimler gösteren) bir özellik gösterir. Nakit esaslı olarak düzenlenir. İçeriği madde-kalem (line-items) tertiplerinden oluşur. Hesaplamalara kolaylık sağlaması bakımından bazı üstünlükleri bulunmasına rağmen, uzun yıllar, geleneksel bütçe sistemi harcama kalemlerini hizmet programları ile ilişkilendiremediği için mantıksız; çıktılar yerine girdilerle ilgilenmesi sebebiyle irrasyonel; tek bir yılı kapsamı sebebiyle öngörüsüz olmakla; sadece önemli değişimleri değerlendirmeye aldığı için parçalı (fragmented) ve son olarak bu değişimler çok küçük oranlarda veya önemsiz olduğu için statik olmakla suçlanmış ve çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır (Wildawsky, 1978: 501-508).

2.2. Modern Bütçeleme Sistemleri

Geleneksel bütçeleme sistemi harcamaları girdiler/kaynaklar itibarıyla sunar. Bu sistemde bütçe, kamusal faaliyetler üzerinde mali kontrol aracı olma işlevini görür. Bu

sistemin en önemli avantajı basit olması ve kamu harcamalarını detaylı girdi kalemleri ile kontrol edilebilmesidir. Bu kolaylıklarına rağmen geleneksel bütçeleme sistemi, sonuç odaklı hesapverebilirlik ile etkili ve verimli planlama ve yönetim amacına hizmet edememiştir (Shah ve Shen, 2007: 152).

Çıktı/sonuç odaklı bütçeleme maliyet kontrollerine daha az önem vermekte ancak bunun yerine maliyet-etkinliğe (ve maliyet etkililiğe) daha fazla önem vermektedir. Bu durum, bir programın ne kadar maliyete mal olduğunun sorgulanmasından ziyade programdan vatandaşların ne elde ettiğinin sorgulanmasını gerektirmektedir. Bununla birlikte, kaynak kısıtı altında, maliyet sorgulaması, girilen maliyetle en çok faydanın ne şekilde elde edileceği ile ilgilidir. Buna göre çıktı/sonuç odaklı bütçeleme değerlendirme yapılmasına önem vermektedir. Veri miktarı çıktı ve kalitenin maliyet analizinin yapılmasını gerektirir. Böyle bir analiz kamu kurumları arasında karşılaştırma yapılmasına, belirli bir kaynakla üretilen hizmetlerin niteliğinin geliştirilmesi konusunda karar alıcıların güçlendirilmesine ve daha az kaynakla daha nitelikli sonuçların elde edilmesine hizmet eder (Rubin, 2007: 144).

2.2.1. Performans Bütçe Sistemi

Performans bütçe sistemi ilk olarak federal düzeyde ABD’de 1912 yılında Başkan Taft tarafından kurulan “Tasarruf ve Verimliliği Arttırma Komisyonu”nun geleneksel bütçe sisteminin aksaklıklarını gidermek amacıyla, kamu harcamalarının maliyetlerinin ölçülebilmesi ve fonksiyonel sınıflama ile ilgili çalışmalar yapmasıyla gündeme gelmiştir (Aktan ve Tügen, 2006: 207).

Geleneksel bütçe sisteminin temsil ettiği bütçelemede girdi odaklı anlayışı değiştirme çabalarından bir diğeri, 1949 yılında, yerel yönetimlerce elde edilen deneyimlerden esinlenerek, yine federal düzeyde ABD’de oluşturulan I. Hoover Komisyonu ile gündeme getirilmiştir. Komisyon kamu harcamalarının GSMH’ye arzu edilen oranının belirlenmesini istemiş, ayrıca, onaylanan programların nasıl etkin ve verimli bir şekilde uygulanabileceği sorusuna cevap aramıştır (Premchand, 1987: 13).

Bu soruya cevap arayışı neticesinde Komisyon tarafından federal düzeyde tüm kamu yönetiminde uygulanması önerilen performans bütçe sistemi, kamu yönetimi tarafından, mali yıl için kendilerine ayrılan ödeneklerle hizmet amacının mevcut standartlara göre gerçekleşme durumunun saptanmasına yarayan bir bütçe sistemi olarak tanımlanmaktadır. Bu sebeple performans bütçe sistemi, maliyetlerin birim üzerinden hesaplanmasını sağlar. Performans ölçülmesinde fiziki ölçü esastır. Bu ölçü için ölçekler iş yükü, son üretim maddesi ve işin verimliliğinin saptanması biçiminde olabilir (Coşkun, 2000: 124-125).

Basit tanımıyla, performans bütçe sistemi hangi hizmetlerin, kimlerin sorumluluğu altında yürütüleceğini ve bu hizmetlerin geçmiş ve gelecekte tahmin edilen maliyetlerini gösteren bir bütçe sistemidir. Performans bütçe sistemine geçişle amaçlanan temel olarak yürütme, yasama, medya, kamuoyunun ilgisinin programların yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynaklardan program sonuçlarına doğru kaydırılması amacını taşımıştır (Koch, 1960: 79).

Performans bütçe sisteminden beklenen katkılar, planlamanın geliştirilmesine yardımcı olması; etkili kontrolü sağlaması; yürütme ve özellikle yasama düzeyinde karar alma sürecinin geliştirilmesi; karar alma sürecinin yerleştirilmesini sağlaması ve yetkilerin gerçek sorumluluğun olduğu alanlara verilmesi; her bir program hakkında açık bilgiler sunarak kamuoyu ile ilişkilerin geliştirilmesi şeklinde sıralanabilir. Buna göre performans bütçe sisteminden oldukça yüksek beklentilerin geliştirildiği de ifade edilmektedir (Egghedari ve Sherwood, 1960: 64).

Performans bütçeleme bu beklentiler açısından etkili olabilmesi için bütçelemede yapılan değişikliklerin diğer kurumsal düzenlemeler ve uygulamalar yolu ile desteklenmesi gerektiği dile getirilmiştir. Söz konusu kurumsal düzenlemeler ve uygulamalar bütçelemede ihtiyaç duyulan mali olmayan bilgilerin üretilmesinde ve ilgili taraflara sunulmasında gerekli görülen analitik araçlar, harcama kararlarının alınmasında temel alınan kriterler ile bütçe aktörleri arasındaki etkileşimi düzenleyen düzenlemeler şeklinde sıralanmıştır (Firedman, 1979: 1). Ancak, performans bütçe sistemi, uygulamada, bütçesel karar alma sürecinde temel bir değişim olarak görülmemiş; bunun yerine hizmet temelli bazı faaliyetlerde tamamlayıcı bir araç olarak görülmüştür. Bununla birlikte, kamu faaliyet maliyetlerini tamamıyla kapsamada yetersizlik gösteren muhasebe sistemi ve dolayısıyla göstergelerin oluşturulmasında karşılaşılan güçlükler ile özellikle karar alıcıların performans bilgisini kullanma konusundaki isteksizlikleri performans bütçeleme ile ilgili bu reformlarda en önemli dezavantajlar olarak kendini göstermiştir. Öte yandan uygulamada, program ve performans bütçeleme zaman kaybı getirmiş, muhasebeleştirme, maliyetlendirme, faaliyet ve performans ölçüm sistemlerinin oluşturulmasında yönetsel destek gerektirmiştir (Diamond, 2003: 5). Performans bütçeleme başarısındaki bu eksiklikler performans bütçenin geliştirilmesine yönelik, program bütçeleme gibi, yeni çabaların doğmasına yol açmıştır.

2.2.2. Program Bütçe Sistemi

Performans bütçe sisteminin daha ileri bir aşaması olarak nitelendirilen program bütçe sistemi, ABD’de, federal düzeyde, 1953-55 yılları arasında II. Hoover Komisyonu’na yürütülen çalışmalar neticesinde gündeme gelmiştir. Komisyon raporunda performans ve program bütçe ifadeleri aynı anlamlara gelecek şekilde birbirlerinin yerine kullanılmıştır (Coşkun, 1976: 55). Bununla birlikte, az gelişmiş ülkelerde bütçe ile kalkınma hedefleri

arasındaki ilişkiyi güçlendirmek üzere, Birleşmiş Milletler tarafından 1958 yılında yayınlanan “Devlet İşlemlerinin Ekonomik ve Fonksiyonel Sınıflandırması Rehberi (A Manual for Economic and Functional Classification of Government Transactions)” ile 1965 yılında yayınlanan “Program ve Performans Bütçeleme Rehberi (A Manual for Programme and Performance Budgeting)” program (ve performans) bütçenin gelişmekte olan ülkelere de benimsenmesine yol açmıştır (Rose, 2003: 7).

Program bütçe sistemi, devlet yükümlülüklerinin yapılan hizmet açısından değerlendirilerek sınıflandırıldığı ve kaynakların tahsisinde, faaliyetlerin yürütülmesinde hizmeti esas alan bir bütçe sistemi şeklinde tanımlanmaktadır. Buna göre program bütçe sisteminde kamu kesiminde yürütülen hizmetlerin ve bu hizmetlere yapılacak harcamaların belirlenmesi özellikle önem arz etmektedir. Aynı zamanda hangi hizmete öncelik verileceğini saptayarak kaynakların bu önceliklere göre dağılımını sağlanması gerekli görülmektedir (Coşkun, 2000: 125).

Bununla birlikte program bütçe sistemi, geleceğe ait tahmin sürecini kapsamasının bir gereği olarak, uzun bir zaman boyutunu esas alır. Bu nedenle de programların ve elde edilecek çıktıların gelecek yıllarda varacağı seviyeyi tahmine çalışır. Bütçe yılı içinde alınmış olan kararların, gelecek yıl bütçelerinde doğuracağı sonuç ve maliyetlerin de göz önünde tutulmasını gerektirir. Gelecek zaman boyutunu kapsamı, sistemin en belirgin özelliğidir ve karar vericilerin, alacakları kararların doğuracağı yükümlülükleri kavramalarını sağlar (Falay, 1976: 82). Bu çerçevede program bütçe uygulaması, fayda-maliyet analizlerine büyük önem vermekte, bütçe imkânlarının en etkin düzeyde kullanımı bakımından mevcut alternatifler arasından en uygununun seçimini zorunlu kılmaktadır (Tüngen, 2009: 117).

2.2.3. Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi

Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi (PPBS) ilk olarak Amerikan Savunma Bakanlığı’nda 1961 yılında uygulanmış; yürütülen çalışmalar sonucunda, savunmada etkinlikten fedakârlık etmeden büyük tasarruflar elde edildiği gözlenmiş; bu sonuçtan etkilenen dönem başkanı Johnson tarafından 1965 yılı itibariyle tüm federal idarelerde PPBS’ye geçiş talimatı verilmiştir. Bu tarihten sonra, PPBS eyalet ve yerel yönetimler yanında diğer bazı ülkelerde de benimsenmiştir (Gürsoy, 1981: 223).

PPBS, kamu kesimine aktarılan kaynakların kamu hizmeti demetine dağıtılırken alınacak kararlara yardımcı olmak ve bu kararların optimum şekilde alınmasını sağlamak üzere temelde sistem analizine dayanır (Batirel, 1981: 47).

Nitekim ABD’de Başkan Johnson PPBS’nin özelliklerini; ulusal hedeflerin bütünlük içerisinde uzun vadeli belirlenmesi, bu ulusal hedefler içerisinde en acil ve

öncelikli olanların seçilmesi, seçilen bu hedeflere en az maliyet ve en yüksek etkinlik ile ulaşılmasına yardımcı olacak alternatif araçların araştırılması ve seçilmesi, program maliyetleri hakkında uzun vadeli bilgiler elde edilebilmesi, program performansının harcanan her bir doların sonucunda ortaya çıkan hizmet değeri artışını garanti altına almak üzere ölçülmesi şeklinde sıralanmıştır (Lewis, 1988: 8-9).

Buna göre PPBS'nin temel amacı ulusal politikalarla bütçe arasında bağı güçlendirerek bütçe hazırlık sürecinin rasyonalize edilmesi olmuştur. Merkezi düzeyde alınan kaynak tahsis kararlarını rasyonalize etmek üzere, PPBS, çeşitli harcama alternatiflerinin maliyet ve fayda bakımından karşılaştırılmasını içerir. Bu karşılaştırmalar harcama toplamları üzerinden gerçekleştirildiği için PPBS harcama kararlarının verilmesinde makro analitik bir özellik taşır (Shick, 1966: 251).

PPBS'nin temel amacının siyasi iktidara kaynakların dağılımı bakımından hizmet etmek olduğu kabul edilmekle birlikte, PPBS ile harcamacı kurumlardan “işimiz (temel amacımız) ne?”, “ne kadar hizmet ulaştırdık?” gibi sorulara cevap vererek siyasi iktidara bilgi vermesi beklenmiştir. Bu sayede harcamacı kurumun taleplerini değerlendirme ve bu talepleri karşılamadaki başarılarının değerlendirilebilmesi imkânı elde edilmiştir (Greenhouse, 1966: 271-272).

Ancak ne var ki, PPBS, uygulamada standart bir şekilde uygulanamamıştır. Her bir kurum kendi versiyonunu yaratmış ve genellikle kurum yöneticileri sistemin değerini anlayamamışlar ve bu konudaki sorumluluklarını yerine getirmemişlerdir. Bununla birlikte reform sürecinin yürütülmesinde liderlik eksikliği hissedilmiştir. Öte yandan, sistemin getirmeyi amaçladığı yeni anlayışa rağmen, merkezi bütçe bürosu maliyet ve performans hususundaki değerlendirmelerini geleneksel temelde yapmaya devam etmiştir. Ayrıca sistemin benimsenmesi yasama açısından da sorunlar çıkarmıştır. Buna göre, kongre geleneksel bütçe sunum ve onaylanma yöntemlerinin devam ettirilmesinde ısrar etmiştir. Diğer bir sorun ise asla tam olarak çözülememiştir. Bu da, program tanımlanması ile ilgilidir. Her bir hedef için bir programın ve alt programların nasıl oluşturulacağı, bu alt programlar arasında maliyetlerin nasıl dağıtılacağı sorunu çözülememiştir (Diamond, 2003: 7).

Sistemin uygulanmasında büyük oranda başarısızlıkla karşılaşılma ile birlikte, sistemin pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde de farklı isimlerle uygulama alanı bulduğundan söz etmekte fayda bulunmaktadır. Buna göre çıktı bütçeleme, fonksiyonel maliyetlendirme, fonksiyonel bütçeleme, program analizi ve incelemesi, Bütçe Tercihlerinde Rasyonalizasyon (RCB), program bütçeleme ve fayda-maliyet analizi PPBS'nin diğer ülkelere adapte edilmesinde dönüştüğü farklı formları ifade eder. Buradan yola çıkılarak denilebilir ki, sistemin önemli unsurlarına, pek çok ülkede rastlanılmaya devam edilmektedir. ABD'de ise, planlama ve programlama yaklaşımı yerini önce program değerlendirmesi yaklaşımına ardından hedeflerle yönetim sistemine bırakmıştır (Premchand, 1981: 79-80).

2.2.4. Hedeflerle Yönetim Sistemi

Hedeflerle Yönetim Sisteminin (HYS) entellektüel temelleri 1954 yılında, Peter Drucker tarafından yayınlanan “Yönetim Pratikleri (Practice of Management)” isimli kitapla birlikte atılmıştır. Kitaba temel oluşturan ilkeler General Motors ve Sears Roebuck tarafından gerçekleştirilen uygulamaların analizine dayanmakla birlikte, Drucker’a göre HYSnin kavramsal temelleri özel sektör yönetim deneyimlerinden çok performans ölçümüne yönelik ilk çalışmaların kamu kesiminde başlatılması sebebiyle, kamu kesimindeki deneyimlere dayanmaktadır.

Drucker’ın HYS ile ilgili önerileri ilk olarak 1950’li yılların ortalarında ABD’de Kaliforniya Eyaleti Eğitim Ofisinde “program yönetimi” ismiyle uygulanmış, HYSnin federal idarelerde benimsenmesi ise 1970 yılında Federal İdare Enstitüsünde gerçekleştirilen bir seminer çalışmasından sonra, Başkan Nixon tarafından yayınlanan bir genelge ile mümkün olabilmıştır (Sherwood, 1976: 6-7). Ancak bu uygulamalar sınırlı sayıda idarede gerçekleştirilmiştir.

HYS’nin temel hedefi sonuçlar açısından hesap verebilirliği sağlamak üzere yöneticilere kurumsal hedeflerin belirlenmesinde serbesti tanınması olmuştur. HYS’nin temel bileşenleri, hedeflerin belirlenmesi, bütçeleme, otonomi, geri besleme ve ödüllendirme şeklinde sıralanabilir (Odiorne, 1976: 28). Bu çerçevede HYS operasyonel kaynak tahsis aracı olarak görülmüştür. Bununla birlikte HYS ile yönetsel karar verme mekanizması olarak üst seviyedeki politika kararlarına temel oluşturacak verilerin operasyonel seviyelerden elde edilmesi amaçlanmıştır (McCaffery, 1976: 35).

HYS önceden belirlenmiş hedeflere ulaşılmasına odaklanır. Uygulamada, sadece hedeflere odaklanması, kaynaklarla çıktılar arasındaki bağın kurulamamasına neden olmuş, sonuçta da bütçe süreci ile tahsis edilen kaynaklar ile HYS sürecinde hedeflenen çıktı hedefleri birbirleriyle ilişkilendirilememiştir (Havens, 1983: 103).

Ancak, sistemin uygulanmasında Nixon’un genelgesinde yer verdiği 21 federal kurumdan 20 tanesi istenilen hedefleri belirlemiş, ancak gerekli görülen diğer adımları atamamıştır. Buna göre, kurumların belirledikleri hedefler kolay ölçülebilir nitelikte olmamıştır. Öte yandan kurumlar bir yılda elde edilemeyecek ve kurum yöneticilerinin kontrolü dışında gerçekleşebilecek konular üzerine odaklanmışlardır. Bu sebeple kurumların hesap verebilirliklerin ölçülmesinde güçlüklerle karşılaşmıştır. Bununla birlikte, sistemin kamu kesiminde kırtasiyeciliği arttırdığı dile getirilmiştir (Tüğen, 2009: 133-34).

2.2.5. Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemi

Sıfır Esaslı Bütçeleme Sisteminin (SEBS) ilk hazırlık çalışmaları ve uygulaması ABD’de gerçekleştirilmiştir. İlk defa 1964 mali yılında tarım bakanlığı bütçesi bu esasa göre hazırlanmıştır. Öte yandan, özel kesimde de 1970 yılından itibaren bu sistemin uygulandığı bilinmektedir. 1972-73 mali yılında ise Georgia eyaleti bu sistemin ilk uygulamalarında önderlik etmiş ve federal düzeyde sistemin genel uygulamasına geçilmesi ancak 1978 yılında mümkün olmuştur (Falay, 1978: 178).

PPBS gibi diğer pek çok geçmiş bütçe reformunda, reformlar genellikle yürütme kanadınca önerilmiş ve bağlı harcama birimleri ve yasama tarafından pek de istekli olunmadan kabul edilmiştir. Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemine kent yönetimlerinde geçiş de geçmiş reformlarda gözlenen bu eğilime uygun olarak gerçekleşmiştir (Moore, 1980: 253).

SEBS, her yöneticinin tüm bütçe taleplerini sıfırdan başlayarak en küçük ayrıntısına kadar incelenmesini, organizasyon içindeki her faaliyetin bir karar paketi olarak hazırlanmasını; bu karar paketleri arasından öncelikli olanların sistematik bir şekilde sıralanarak belirlenmesini, böylelikle fonların daha uygun alanlara tahsisini sağlayan bir bütçeleme sistemidir (Edizdoğan, 2007: 242).

SEB sisteminde karar paketlerinin oluşturulması ve derecelendirilmesi sistemin temelini oluşturur. Bu sayede yönetime kaynakların etkin ve verimli şekilde tahsis edilmesinde yardımcı olunması beklendiği gibi, orta düzey yöneticiler ile üst düzey yönetim arasında alternatif faaliyetler ve mevcut faaliyetler hakkında iletişimi güçlendirmesi beklenmiştir (Pyhr, 1970: 119). Karar paketleri iş yükü ve performans göstergeleri gibi niceliksel verilerden oluşur. Maliyet- etkinlik rasyoları, birim başına maliyetin hesaplanması gibi pek çok araçtan faydalanır. Karar paketleri ayrıca, harcamacı birimin önceden belirlenmiş fonksiyonunu yerine getirilmesinde en optimal yöntemi bulmayı amaçlar. Bu optimal seviye mevcut ödeneğinin altında olabileceği gibi, üzerinde de olabilir (Boyd, 1982: 430). Karar paketlerinin derecelendirilmesi yolu ile önceliklendirilmesi sayesinde bütçe tekliflerini hazırlanır ve bu teklifler değerlendirilerek kaynak tahsisi gerçekleştirilir. Bu sayede amaçlarla kaynaklar arasında ilişki kurulması amaçlanmıştır (Lauth, 1985: 68-69).

Buna göre SEBS ile bütçesel sonuçların, bütçeleme hazırlık sürecine program yöneticilerinin aktif katılımıyla iyileştirilebileceği varsayılmıştır. Bunun için iki sebep gösterilmiştir. İlk olarak, program önceliklerini ancak yöneticiler en iyi şekilde belirleyebilir. Ancak yöneticilere mali karar alma yetkisi verilmedikçe programların sorumluluğunu üstlenmezler. İkinci olarak, yöneticilerin verimsiz davranışlarda bulunmalarının sebebi kendilerine yeterince fırsat verilmediği ve verimliliği arttırmaları hususunda yeterince teşvik edilmedikleri içindir. Buna göre, harcama tekliflerinin hazırlanmasında bir önceki mali yılı esas alan geleneksel bütçeleme sistemi terk edilerek, yöneticilerin, yönetsel alanların tüm aşamalarını inceleyerek bütçelerini her yıl yeni baştan

hazırlamaları gerekli görülmüştür. Bu çerçevede SEBS ile önemli ölçüde yönetsel etkinliğin sağlanmasına önem verilmiştir (Schick, 1978: 179).

Ancak ne var ki SEBS'nin uygulama sonuçlarına bakıldığında, bütçeleme sürecinde kaynak tasarrufunun sağlandığına dair belirgin bir ipucu bulunamamış ve kaynakların programlar arasında yeniden dağılımı hususunda belirgin bir farklılık gözlemlenememiştir. Bununla birlikte, ödenek taleplerindeki azalma, verimlilik ve etkinlik artışı sonucunda değil, bazı program paketlerinin iptal edilmesi ile sağlanmıştır (Falay, 1983: 191-92).

2.2.6. Hedef Esaslı Bütçeleme Sistemi

Tarihsel olarak, Hedef Esaslı Bütçeleme Sistemi (HEBS) SEBS'nin farklı bir versiyonudur. Hedef esaslı bütçeleme farklı yönetim seviyelerinde uygulanmıştır. Lewis (1988) federal yönetimlerde hedef esaslı bütçelemenin 1950'li yıllardan itibaren uygulandığına işaret ederken; Lynch hedef esaslı bütçeleme ile Kanada'da uygulanan zarf bütçeleme (envelope budgeting) arasındaki benzerliğe dikkat çeker. Bununla birlikte pek çok kent yönetiminin uzun yıllar önce hedef esaslı bütçeleme sistemini uyguladığı bilinmektedir. Söz konusu kent yönetim örneklerine, Platine, Illinois gibi küçük yönetimlerde rastlanılabildiği gibi, Rochester, Tampa, New York, Florida ve Arizona gibi, metropoliten yönetimlerinde de karşılaşılmakta, bununla birlikte, farklı isimlendirmelerle ya da herhangi bir isimlendirmede bulunulmaksızın hemen hemen tüm yönetim düzeylerinde (ulusal veya yerel) sistemin uygulandığı bilinmektedir (Rubin, 1991: 6).

HEBS'nin özellikle yerel yönetimler açısından, ekonomik şartlardaki olumsuz gelişmeler, paralelinde karar alma sürecinin etkinleştirilmesi yolu ile mali disiplini sağlamak üzere uygulama bulduğu bilinmektedir. Bununla birlikte, HEBS'de getirilmesi amaçlanan kaynak kısıtı ile sınırlandırılmamış bütçe tekliflerinin kaynak kısıtı çerçevesinde yukarıdan aşağıya belirlenmiş hedefler doğrultusunda hazırlanmasının sağlanmasıdır. Bu yönüyle HEBS, SEBS'nin farklı bir versiyonu olarak ele alınmaktadır. Buna göre, SEBS'nde sıfır seviyesinde çok analiz yapılmadığı, bunun yerine, bütçe kararlarının marjinal oranlar üzerinden alındığının görülmesi üzerine HEBS'nin uygulamasına geçilmiştir. HEBS bütçenin tamamının yeniden gözden geçirilmesi yerine ihtiyaç duyduğu bilgileri yukarıdan aşağıya belirlenmiş hedeflerden alır. Bununla birlikte, HEBS'de gelir tahmini çerçevesinde harcamacı birimlerden bütçe tekliflerini hazırlamaları beklenirken, SEBS'de, bütçe tekliflerinin gelirlerle karşılaştırılması tüm tekliflerin toplanıp bir araya getirilmesi ve ardından önceliklendirilmesinden sonra mümkün oluyordu. Öte yandan, HEBS, bütçede merkezi yürütmenin rolünü, bütçe sürecinin başlangıcından önce, yönlendirme yapmasını mümkün kılarak güçlendirir (Goertz, 1993: 425-26).

Buna göre HEBS, uygulamada yönetimler arasında bazı küçük farklılıklar barındırmakla birlikte, (Vanderbilt, 1977: 541): bütçe hedeflerinin yukarıdan aşağıya, bütçenin hazırlanmasından sorumlu merkezi karar birimlerince (şehir yöneticisi, belediye başkanı) belirlenmesi; bu hedefler çerçevesinde hizmet birimlerince bütçe tekliflerinin hazırlanması; bütçe tekliflerinin incelenmesi ve gerekli revizyonların yapılmasının ardından bütçe tasarısına nihai halinin verilmesi bileşenlerinden oluşur.

Bu çerçevede hedefler merkezi karar birimlerince bütçeleştirilen her bir faaliyet için (örn. güvenlik, sağlık hizmetleri) belirlenir. Bu sayede hedef tutarlar gelecek yıl için tahmin edilen gelirlerle eşit biçimde belirlenmiş olur. Hedeflerin belirlenmesinde, mevcut harcama düzeyleri, beklenen program değişiklikleri ile harcama kesintilerinin hangi alanlarda yapılabileceğine ilişkin yargılardan faydalanılır. Hedeflerin önceden tahmin edilmesi, önceden dengeye getirilmiş bir bütçenin oluşturulmasına zemin hazırlar.

Bu aşamanın ardından, hizmet birimlerince bütçe teklifleri hazırlanırken, bütçe tekliflerinin hazırlanmasında, genellikle, hedeflerle uyumlu bütçe teklifi ve diğer paketlerle birlikte, hizmet birimlerinden ayrıca, hizmet etki beyanı hazırlamaları istenmektedir. Bu beyanda hizmetlerin tesis edilmesinde veya kaldırılmasında etkili olan faktörlerin açıklanmasına yer verilmektedir. Bütçe tekliflerinin hazırlanmasından sonra hizmet etki beyanlarında yer verilen bilgiler de göz önünde bulundurularak, teklifler incelenerek gerekli görülen revizyonların yapılmasının ardından bütçe tasarısına son şekli verilir.

HEBS'nin yerel yönetimlerce yoğun bir şekilde benimsenmesinin altında, sistemin kötü zamanlarda kullanışlı olmasının yanı sıra istikrarlı dönemlerde de etkili bir yöntem olması bulunmaktadır. Buna göre hedeflerin gelir tahminlerine göre belirlenmesi sadece durgunluk dönemlerinde harcamaların otomatik olarak ayarlanmasına katkı sağlamamakta, aynı zamanda, politik sebeplerle, vergi oranlarında gerekli artışları ya da gerekli olmayan harcamaların kısılmasını gerçekleştirilmeyen siyasi tercihleri de sınırlandırmaktadır. Bu suretle hedef esaslı bütçeleme sistemi mali yıl başlangıcında ve mali yıl boyunca bütçe dengesinin sağlanmasına önem vermektedir.

Bununla birlikte, HEBS rasyonel, ancak kapsamlı bir sistem değildir. Buna göre hedef esaslı bütçeleme sisteminin bütçe ve yönetim alanındaki diğer yeniliklerle birlikte kullanılabileceği düşünülmektedir. Söz konusu yenilikler arasında maliyet muhasebesi, üretkenlik ve performans ölçümü, kapsamlı ve stratejik planlama ile Hedeflerle Yönetim Sistemi gibi diğer modern bütçe sistemleri sıralanmaktadır. Ancak, sistemin başarıyla uygulanabilmesi için program veya faaliyet yapısının oluşturulması ile maliyet muhasebesi en önemli bileşenler olarak değerlendirilmektedir (Rubin, 1991: 6-7). Nitekim günümüzde de harcamacı birimlerin ödenek teklif tavanlarının yukarıdan aşağıya belirlenmesine yönelik çabalara rastlanmaktadır.

2.2.7. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi

Performans esaslı bütçeleme sistemi (PEB) çeşitlilik gösteren uygulamalar ve farklı isimlendirmelerle gözlenmekle birlikte¹, hepsinin ortak noktasını bütçelemede girdi odaklılıktan sonuç odaklılığa yönelik oluşturmaktadır (Boudeaux, 2006: 2). Bu bakımdan performans esaslı bütçeleme sisteminin altında yatan temel düşünce, kamu kesiminin girdilerden (personel, malzemeler ve diğer kalemler) ziyade mevcut veya beklenen sonuçlar için bütçeleme yapmasıdır. Bütçeye karar verirken, karar alıcılar, kamu kurumlarınca yerine getirilmesi planlanan hizmetler ve bu hizmetleri yerine getirmek üzere kullanılması planlanan fonların sonucunda beklenen fayda ve sosyal koşullar hakkında bilgilendirilmelidir (Schick, 2007: 122).

Buna göre PEB kaynak ihtiyacının amaçlarını ve hedeflerini belirleyen, bu hedeflere ulaşılması için gerekli görülen programların ve faaliyetlerin maliyet bilgileri ile her bir program sonucunda ortaya çıkartılan hizmet ve ürünler hakkında çıktı/sonuç bilgileri sunan bir bütçeleme sistemidir (Shah ve Shen, 2007: 143).

Performans bilgisinin kullanılma şekline göre performans esaslı bütçeleme; sunuma yönelik performans esaslı bütçeleme, dolaylı performans esaslı bütçeleme, doğrudan performans esaslı bütçeleme şeklinde sınıflandırılabilir (Curistene, 2005: 102-03).

Sunuma Yönelik Performans Esaslı Bütçeleme Modelinde bütçe dokümanlarında veya diğer dokümanlarda performans göstergelerine yer verilmektedir. Ancak, bu modelde, performans bilgileri sadece geçmiş deneyimler hakkında bilgi vermekle yetinip kaynak tahsis kararlarında rol almaz. Bu model genellikle performans esaslı bütçeleme sisteminin başlangıcında yer alan ülkeler olmaktadır. Bununla birlikte, performans bilgilerini bütçe hazırlık sürecine dahil etmek yerine hesap verebilirlik veya bilgi amaçlı olarak kullanma amacını taşıyan ülkeler de bu grup içerisinde değerlendirilmektedir.

Dolaylı Performans Esaslı Bütçeleme Modeli ise tahsis edilen fonlar ile çıktı ve/veya sonuçlar bakımından ölçülebilen sonuçlar arasındaki ilişkinin dolaylı olarak kurulmasına dayalıdır. Buna göre bu modelde kaynak tahsis kararlarında, performans

¹ *Performans esaslı bütçeleme farklı şekillerde isimlendirilebilmektedir. Buna göre yazılı literatürde ve uygulamada, faaliyet esaslı bütçeleme sisteminin (activity based budgeting) bir alt türü olarak (Seritzlew, 2006), girişimci bütçeleme (Cothran, 1993) (entrepreneurial budgeting), sonuç/çıktı esaslı bütçeleme (outcome/output based budgeting), yeni performans bütçeleme (Diamond, 2005) (new performance budget) şeklinde isimlendirmelerine rastlanılmaktadır. Bununla birlikte, bazı uygulamalarda performans esaslı bütçeleme sistemi ile program bütçeleme sistemleri birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Bu durum, performans esaslı bütçeleme sistemini benimseyen bazı ülkelerin çoğunluğunun program yapısını bozması olmasından kaynaklanmaktadır (Oral, 2005: 7).*

bilgisinin yanı sıra mali politikalar üzerindeki makro kısıtlamalar veya politika öncelikleri gibi diğer bilgiler de aktif ve sistematik olarak kullanılmaktadır. Buna karşın hangi türden bilgilerin daha ağırlıklı olarak kullanılacağını politik şartlar belirlemektedir. Uygulamada yoğun olarak hedeflere ulaşma başarısı bakımından performans bilgisi kaynak tahsis kararlarında nadiren kullanılmaktadır. Bunun yerine, performans bilgisi bütçe ödeneklerini açıklamak üzere kullanılmaktadır.

Doğrudan Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi Modelinde ise kaynakların tahsisinde performans bilgisi doğrudan ve açıkça kullanılmaktadır. Ödeneklerin tahsisatı belirli bir performans veya faaliyet göstergesini tanımlayan formüle veya sözleşmeye dayanır. Bu model, sadece belirli sektörlerde uygulanmaktadır.

Formülasyonun bulunmaması durumunda, sözleşme veya belirli bir prosedürle belirlenmiş performans hedefine ulaşma başarısı/başarısızlığı karşılığında ödüllendirme/cezalandırma söz konusu olmaktadır. Buna göre daha iyi performans daha fazla kaynak anlamına gelirken; düşük performans daha az kaynak anlamına gelebilir. Ancak, formülasyona dayalı kategoriden farklı olarak, bu kategoride söz konusu ödül veya ceza tutarı önceden belirli değildir. Doğrudan performans esaslı bütçeleme modeli, genel olarak, yüksek eğitim veya sağlık gibi belirli sektörlerde formülasyona dayalı olarak uygulanmaktadır.

Uygulamada PEB sisteminin tanımlanmasında karşılaşılan farklılıklara karşın, PEB sistemi konusunda mutabakat sağlanan husus bu bütçe sisteminin gelişiminde önceki bütçe sistemlerinin rolü olduğudur. Nitekim bütçe sisteminin geliştirilmesine ilişkin çabalar çoğunlukla başarısızlıkla sonuçlanmış olsa da, ortak noktaları, genel olarak bütçesel kaynaklarla beklenen ve/veya gerçekleşen sonuçların ilişkilendirilmesi amacını taşımaktadır.

Buna göre PEB sistemi kendisinden önceki bütçe sistemlerinin ön plana çıkan temel özelliklerini içerisine alarak ve olumsuz yanlarını en aza indirmeyi amaçlayarak, gelişen bilgi teknolojisi, performans ölçüm tekniği ve planlama ve performans değerlendirmesine ilişkin bilgi birikiminden de faydalanarak geliştirilmiş bilinen en gelişmiş bütçe sistemidir (Özen, 2007). Bu bakımdan PEB sisteminin gelişiminin birikimsel bir süreç içerisinde gerçekleştiğinin saptanması yanlış bir saptama olmayacaktır.

3. PEB Sisteminin Diğer Bütçe Sistemleri ile Karşılaştırılması

Performans esaslı bütçeleme sistemi bütçeleştirilen para ile beklenen/gerçekleşen sonuçlar arasındaki ilişkiye vurgu yapan planlama, bütçeleme ve değerlendirme sistemidir. Değişik uygulamalarına rastlanmakla birlikte PEB sistemi başlı başına yeni bir bütçe sistemi değildir. Buna göre PEB sisteminde önceki bütçe sistemlerinde görülen bazı özelliklere rastlamak mümkündür. Bu ortak özellikleri; i) PPBS'de planlama verilen önem PEBS'de

stratejik planlama ve program yapısının korunmasıyla kendini göstermektedir, ii) hedef ve performans hedeflerini belirlemesi yönü ile HYS ve performans bütçe sistemine benzerlik göstermektedir, iii) SEB sisteminde harcama düzeylerine karşılık olarak beklenen performans düzeyinin belirlenmesi ile harcamaların önceliklendirilmesi şeklinde sıralanabilir (Government of Alberta, 1998: 5).

3.1. Yönetimsel Etkinliğin Arttırılması Bakımından

Benimsenen bütçe sisteminin yönetimsel etkinliği arttırıp arttırmayacağı bütçeleme için gerekli görülen bilgilerin yönetim amacı için de kullanılmasına bağlıdır. Bu yaklaşımda, kaynak tahsis kararlarında rol alan temel aktörler tarafından performans bilgisinin dikkate alınması durumunda, bu bilgilerin, operasyonel hizmet düzeyindeki çalışanlar ve yöneticiler tarafından da kullanılması konusunda teşvik edilebileceği ön kabulünden hareket edilmektedir.

Öte yandan, geçmiş bütçe sistemleri göz önünde bulundurulduğunda, bütçe sistemlerindeki değişimlerin, diğer yönetsel reformlarla desteklenmesi durumunda, yönetimsel etkinliği arttırabileceği kabul edilmektedir.

Geleneksel bütçeleme sistemi ile karşılaştırıldığında, PEB sistemi mali kaynakların kullanılmasında daha fazla esneklik sağlamak ve dikkatleri girdilerden sonuçlara kaydırmaktadır. Program yapısı itibariyle, PEB sistemi, bütçe görüşmelerinin detaylı girdi kalemlerinden ziyade kamu kesimince üstlenilen programların hedef ve performanslarına dayanarak gerçekleştirilmesine dayanmakta, bu sayede bütçesel karar alma sürecinin güçlendirilmesini sağlamaktadır. PEB program veya hizmet birimi yöneticilerine kamu hizmeti sunumunda mutabakata varılmış sonuçlara ulaşılmasına yardımcı olacak toplu tahsisler (lump-sum allocation) aracılığıyla geniş bir yönetsel esneklik vermektedir. Buna karşın yöneticiler, hizmet performansları hakkında hesap vermekle yükümlü tutulmaktadırlar (Shah ve Shen, 2007: 144-45).

Öte yandan ABD’de federal düzeyde 1950’li yıllarda uygulamasına geçilen ve farklı uygulama yöntemleri ile diğer ülkelerde de gözlemlenebilen performans bütçeleme, maliyet ölçümüne ve bütçesel çıktılar arasındaki ilişkinin önemine dikkat çekmiştir. Bu sebeple, performans bütçeleme, kamusal faaliyetlerin sınıflandırılmasının geliştirilmesini, maliyetlerin ölçülmesini, harcamaların gerçekleştirilmesinden sonra program etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesine önem vermiştir. Ancak, üretkenlik ölçümlerinin kamusal faaliyetlere uygulanmasında karşılaşılan güçlükler sebebiyle bütçeciler iş yükü ölçülerini kullanmayı tercih etmişlerdir. Ancak ne var ki, iş yükü ölçüleri üretkenlik ölçüleri ile aynı anlama gelmemektedir. Buna göre üretkenlik çıktılar ve diğer tüm girdi kaynakları arasındaki ilişkinin ölçülmesini amaçlarken iş yükü ölçüleri, sadece beşeri kaynaklarla ilgili olması sebebiyle bu ilişkinin tam olarak açıklanamamasına sebep olmuştur. Nitekim iş yükü

ölçüleri çıktılarının üretim faktörleri ile ilişkisinin değerlendirilmesinde tek başlarına etkili olamazlar; bunun yerine belirli bir programda işgücünün katkısının belirlenmesine yardımcı olurlar (Premchand, 1987: 13-14).

Program bütçe ve PPB sistemlerinde temel odak noktası fonksiyonel sınıflandırmaya yönelik programların tespitidir. Bu nedenle bu sistemlerde yönetici yetki ve sorumluluğu ikinci planda tutulmuştur. Böylece yöneticilerin harcamalar konusunda esnekliğe sahip olmaları mümkün olamamakta ve hesap verebilirlikleri istenen düzeyde sağlanamamaktadır. PEB sisteminde ise yöneticilerin esnekliği ve hesap verebilirliği temel unsurlar olarak dikkat çekmektedir.

SEBS'de tüm süreç neredeyse bütçenin hazırlanmasına verilmekte iken bütçenin uygulanması ve denetimi açısından alternatifler ortaya konulmamaktadır. SEB sisteminin bu yöndeki yetersizliği, büyük hacimli bütçelerin etkin şekilde uygulanabilmesine olanak vermemektedir. Diğer yandan PEB sisteminde de toplumsal öncelikler sıralanmakta ancak bunlar belirli bir zaman dilimi içinde ele alınmakta ve performansın ölçülmesine yönelik unsurlar bütçeleme sürecine dâhil edilmektedir (Tüğen ve Özen, 2009: 158-59).

Buna göre, PPB ve SEB sistemleri kaynakların tahsisinde rasyonalitenin arttırılması amaçlamışlardır. Bu amaçlarına paralel olarak, bütçe formülasyonuna daha fazla önem vermişlerdir (Premchand, 1987: 13-14). PEB sistemi bütçenin formülasyonuna verdiği önem kadar bütçenin uygulanmasına da önem vermesi sebebiyle diğer modern bütçe sistemlerine göre üstünlük kazanmaktadır.

3.2. Kaynak Tahsis Etkinliğinin Sağlanması Bakımından

Geleneksel bütçelemenin aksine performans bütçe, program bütçe, PPBS, MBO, ZBB gibi tüm bütçe reformları kurum ve program performansına ilişkin bilgilerin toplanmasını gerektirmiştir. Bütçe sistemlerinde reformları savunanlar bütçede yer verilen bilgi türlerinin bütçe sonuçlarını olumlu etkileyeceği varsayımından hareket eder.

Ancak, uygulamada bütçede sunulan bilgilerin niteliğinin ve kapsamının değiştirilmesinden çok sadece bütçe formatının değiştirilmesi ile yetinildiği bu reformların önündeki en önemli engellerden birisi olarak görülmüştür. Buna göre bütçe formatının değiştirilmiş olmasına rağmen, bütçede program performansına ilişkin sunulan bilgilerin ağırlıklı olarak sadece iş yükü göstergelerinden oluştuğu, ancak, verimlilik, maliyet-etkinlik, eşitlik, kalite gibi göstergelere yeterince yer verilmediği sıklıkla gözlenen bir durumdur.

Bunun en önemli sebeplerinden birisi hâlihazırda iş yüküne ilişkin verilerin bulunuyor olmasına karşın hizmet kalitesi, verimlilik, etkinlik ile ilgili verilerin düzenli olarak toplanamıyor olmasıdır. Nitekim bu tür verilerin elde edilmesinin zahmetli ve

maliyetli bir iş olduğu bilinmektedir. Bu verilerin toplanmasındaki potansiyel maliyetlerin düşürülmesi için, performans verilerinin toplanmasında seçici olunması gerektiği ve sadece yönetim açısından değerli olan verilerin toplanması gerektiği önerilerinde bulunmaktadır (Grizzle, 1985: 328-30). Geçmiş rasyonel bütçe deneyimlerinde başarısızlığın diğer bir kaynağı olarak, maliyet muhasebesinden yeterince faydalanılamamış olması ve dolayısıyla faaliyetlerin etkili bir şekilde izlenememesi gösterilmektedir (Grifiel, 1993: 406).

Öte yandan, örneğin, asayiş hizmetleri ile ilgili programlara tahsis edilen kaynağın yükseltilmesi bu tahsisat artışı ile suç oranı arasında bir neden-sonuç ilişkisi kurulabilmesini gerektirir. Ancak ne var ki bu türden bir doğrusal ilişkiyi kurabilmek her zaman mümkün olmayabilir. Bunun en önemli sebeplerinden birisi suç oranını etkileyen ve belediyenin kontrolü dışında bulunan farklı dışsal faktörlerin varlığıdır. Bu problemler ölçme zorluklarından kaynaklanan problemler olarak gruplandırılabilir.

Bununla birlikte, böyle bir ilişkinin kurulamamasını/kurulamayacağını bütçenin performans temelli olarak değil, siyaset temelli bir süreç içerisinde gerçekleşmesine bağlayan/savunan görüşler de bulunmaktadır. Buna göre Wildavsky (1974) PPBS ile ilgili reform çabaları hakkında görüşlerini belirtirken bu türden çabaların politik açıdan irrasyonel olduğunu ifade etmiştir. Buna göre, ölçüm problemleri aşılmış olsa bile, yasamanın kaynak tahsis kararını performans verilerine öncelik vererek gerçekleştireceği fikri gerçekçi bir yaklaşım değildir. Buna göre, bir programın toplumsal ihtiyaçları karşıladığı konusunda mutabakata varılması ve güçlü bir siyasi destek (seçmen desteği) bulması durumunda harcamacı birimin performansı hakkındaki verilerin ne olduğu kimsenin umurunda olmayacaktır. Bununla birlikte sadece kurumsal seviyede değil, harcamacı birim yöneticileri tarafından da bu verilerin yorumlanmasında zorluklar bulunmaktadır ve bu verilerin kullanılmasında isteksizlik görülebilmektedir (Lauth, 1987: 25-26).

Bu türden zorlukların bulunuyor olmasına karşın, PEB sisteminin benimsenmesine ilişkin olarak yasama kanadının büyük bir desteği ve ilgisinin bulunması, PEB sisteminin kaynak tahsis etkinliğinde diğer bütçe sistemlerine göre daha başarılı olabileceği düşünülmektedir. Bununla birlikte PEB sisteminin kaynak tahsis etkinliğinin sağlanması ile ilgili başarısı sistemin ne şekilde tanımlandığı ile de ilgili bulunmaktadır.

Shick (2007)'ye göre, eksik bir tanımlamayla çıktıların değeri, kamu kurumlarınca yerine getirilen faaliyetler, kamu kurumlarının iş yükü gibi, kamu hizmetlerine olan talep ve ihtiyaç ile ilgili göstergeler, kamu harcamalarının etkileri hakkında bilgi sağlayan herhangi bir sistem PEB sistemi olarak tanımlanabilir. Buna karşın, güçlü bir tanımlamayla, harcamalardaki bir artış ile sonuçlardaki artış arasında formal olarak ilişki kuran bir bütçeleme sistemi PEB sistemi olarak tanımlanabilir.

Bu tanım farklılıkları, PEB sisteminin başarılı ya da başarısız olduğu konusunda hüküm verilmesinde etkili olabilir. Eğer ilk tanımda olduğu gibi, PEB sadece karar vericilere bilgi verme amacını taşıyorsa, tıpkı diğer tüm analitik araçlarda gözlemlenebileceği üzere politikacılarca kullanılmama riskini taşır (Shick, 2007: 123).

Buna göre politikacılar daha kapsamlı bilgiler sunuluyor olması daha iyi kararların alınacağını garanti altına almamakla birlikte, politikacılar karşı karşıya bulunduğu sorunların çözümünde alternatif ararlarken bu bilgileri kendilerine rehber yapabilmektedir (LaPlante, 1985: 190-201). Öte yandan, PEB sisteminin performans ile kaynak tahsisini doğrudan ilişkilendirmese bile diğer karar faaliyetlerinde örneğin yeniden yapılanma kapsamında performans karşılaştırmalarına göre bazı hizmetlerin sözleşme ile özel sektöre yaptırılması veya personel görev ve sorumluluklarının yeniden gözden geçirilmesini sağlayabileceği belirtilmektedir (Wang, 2002: 35-36).

3.3. Bütçe Uygulamasında Rasyonalizasyon Bakımından

Geleneksel bütçe sisteminde asıl odaklanılan alan harcamacı birimler üzerinde mali kontrolün güçlendirilmesi yönünde olmuştur. Daha sonraki reformlar ise Key (1940)'in önerisiyle politika yapımcılar için kaynakların tahsis edilmesine ilişkin kararların rasyonalize edilmesi yoluyla yönetsel performansın artırılmasına odaklanmıştır. Bu anlayış çerçevesinde 20. yüzyılda sürdürülen bütçe sistemi reformlarının önemli bir kısmının bütçe uygulaması ile performansın geliştirilmesi arasındaki ilişkiyi göz önünde bulundurmadiği ve operasyonel verimliliği ve etkinliği sağlayacak teşvik mekanizmalarına yeterince yer vermediği görülmüştür. Buna göre bu reformlarda bütçe uygulamasında etkinliği arttıracak teşvik yapılarına çok az önem verilmiştir (Klay, 1987: 62).

Bununla birlikte operasyonel verimliliğin ve etkinliğin sağlanmasına ilişkin olarak bazı değişiklikler öngören bütçe sistemlerinde ise uygulamada hizmet birimlerinin verimlilik ve etkinliği sağlamak üzere çaba göstermek yerine bazı programları bütçe dışına çıkarma yoluna başvurdukları gözlenmiştir. Örneğin, SEBS'nin iyi çalışması için, kurum yöneticilerinden bütçe teklifi değerlendirenlere hizmetler üzerinde olumsuz etki yaratmadan maliyet tasarrufunun nasıl sağlanacağı konusunda kafa yormaları beklenmektedir. Ancak, uygulamada, kurum yöneticileri, çok küçük bir oranda kaynak kesintisinin program çıktılarında daha büyük oranda kesintilere yol açacağını gösterme motivasyonuna sahiptir. Nitekim SEB sisteminin ilk savunucularından Phyr (1973) Georgia eyaletindeki uygulamaları değerlendirdiği çalışmasında kamu kurumları için maliyet-etkinliği sağlayan çok az teşvik bulunduğu ve maliyet tasarruflarının genellikle, operasyonel etkinliğin sağlanması ile değil, birim yöneticileri veya bütçe birimi tarafından bazı karar paketlerinin elimine edilmesi ile sağlandığını ortaya koymuştur. Esasen bunun anlamı, iddia edilen tasarrufların birim bütçe teklifinde yer verdiği bazı fonksiyonları veya hizmetleri taahhüt ettiği şekilde yerine getirmemesiyle sağlandığıdır (Klay, 1987: 63-64).

PPBS'ye duyulan güven pek çok açıdan SEBS ile benzerlik gösterir. Bununla birlikte, PPBS planlamaya verdiği önem bakımından çok daha gelişmiş bir sistemdir. Bununla birlikte, PPBS, öncelikle bütçe tekliflerini değerlendirmekten sorumlu birimlerce faydalı olmakla birlikte, bu fayda bütçe teklifini sunan birimlerin güvenilir bilgiler sunmasına bağlıdır. Gelişmiş muhasebe tekniklerinden faydalanılmayan örneklerinde güvenilir bilgilerin üretilmesi mümkün olmamıştır. Bununla birlikte uygulamada PPBS harcamacı birimlerce tekliflerini değerlendiren üst birimlerin kaynak kesintisi yapmak üzere kullanacağı bir araç olarak algılanmıştır. Doh (1971) tarafından federal seviyede yapılan araştırmaya göre, yöneticiler PPBS'nin kendileri için fırsatlar sunabileceğini görmeleri durumunda analizleri desteklemektedir. Buna göre Doh'a göre, eğer PPBS'nin iyi bir karar alma aracı haline dönüşmesi için bürokratik yapının içine bazı teşvik mekanizmalarının yerleştirilmesi gereği ihmal edilmiştir.

HYS ise bütçenin uygulanması sürecine ilişkin çok etkili söylemler geliştirmiştir. Buna göre HYS'den astlar ve üstler arasında iletişimin geliştirileceği, üst yönetim (ve yasama) tarafından bireysel ve kurumsal ihtiyaçların kolaylıkla ve doğru şekilde anlaşılacağı beklenmiştir. Ancak, HYS, bütçecilerin elinde beklentilerin aksine uygulamalar getirmiştir. Buna göre, bütçe birimleri, HYS sistemini tek taraflı hesap sorma aracı olarak kullanmışlar, operasyonel birimlerin ihtiyaçlarına ve teşvik mekanizmalarına yeterince önem vermemişlerdir (Klay, 1987: 64).

Hizmet birimi yöneticileri tarafından düşük performans gösteren programlara ilişkin yıl ortası düzenlemeler yapabiliyor olması PEB sisteminin en önemli avantajı olarak değerlendirilmektedir. Buna göre performans ölçümünden elde edilen üç aylık ve/veya altı aylık veriler aracılığıyla problemler alanların değerlendirilmesinin mümkün kılınması ve ödenek aktarmalarında tanınan esneklikler ile yeni bütçe dönemini beklemeden programlar arasında ödenek aktarmalarının yapılabilmesi performans esaslı bütçeleme sisteminin en önemli özelliği olarak ele alınmaktadır (Liner vd., 2000: 43).

Hizmet birim yöneticilerine sağlanan esneklikler kapsamında, ayrıca, kaynakların belirli bir kısmının, örneğin, %2-3 veya belirli tutardaki kaynağın- üst yönetici veya meclisin onayı olmadan aktarılmasına izin verilmesi şeklinde gerçekleştirilebilir. Bu türden uygulamalar, nihayetinde, uygun üst birime rapor edilmelidir, ancak bu konuda esnekliğin sağlanmış olması, operasyonel etkinliğin sağlanmasında yönetsel kabiliyetleri yükselten uygulamalar olarak görülmektedir.

Bu türden uygulamalar arasında teşvik sistemleri bütçe sistemleri ile en yakın ilişki içinde olan uygulamalardır. Teşvik ödemesi sistemi ile uyumlu bütçe sistemlerinin temel özelliği, mali dönem sonunda harcanmayan ödeneklerin bir sonraki mali yıla devredilebilmesidir. Bu teşvikler, kullanılmayan fonların belirli bir kısmının çalışanlar arasında dağıtılması şeklinde olabileceği gibi (incentive systems) hedeflere ulaşılması

durumunda parasal ödüllerin verilmesi şeklinde (pay incentive systems) de olabilir (Lauth, 1987: 27-30). Ancak uygulamada reformlar arasındaki bu karşılıklı ilişkilerin çok sağlıklı olmadığı gözlenmektedir. Buna göre personel sistemine konulan herhangi bir pozitif teşvik mekanizması, bütçe sistemlerinde de öngörülmüş olsa bile, görünmeyen kurallar aracılığıyla cezalandırılması sebebiyle arzu edilen etkileri ortaya çıkaramamaktadır.

Nitekim mali yılsonunda kullanılmayan ödeneklerinin, bütçe tekliflerini değerlendiren merkezi karar birimleri için gelecek dönem bütçe tekliflerinin değerlendirilmesinde kesinti yapılmasını gerektiğini gösteren bir sinyal olarak ele alındığı görülmektedir. Bu sebeple, uygulamada, harcamacı birim, mali yılın son çeyreğinde, özellikle de son ayında, tüm ödeneklerini harcama yoluna gitmektedirler. Bu davranış kalıbının temel sebebi olarak ödeneklerin kullanılması hususunda tasarruf sağlayıcı teşvik mekanizmalarının kurulmamış olması gösterilmektedir. Buna göre, bu tutumun değiştirilmesi için, yöneticilere, tasarrufların ödüllendirileceğinin gösterilmesi gereklidir (Klay, 1987: 60-62). Bununla birlikte uygulamada PEB sisteminin bu özelliğine karşı çekimser davranıldığı bilinmektedir.

4. Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmada geleneksel ve modern bütçe sistemleri avantajlı ve dezavantajlı yönleriyle ortaya konulmuştur. Her bütçe sisteminin başarısında bazı eksikliklerin olduğu, bu durumun da yeni teknikler için arayışa ittiği görülmektedir. Basitliği ve daha kolay uygulanabilirliği olan geleneksel bütçe yaklaşımının harcama sınıflandırmasının girdi esaslı olması sebebiyle hizmetin görülmesinde arzu edildiği ölçüde gerçekçi olmadığı, siyasetten ve geçmiş verilerden fazlasıyla etkilendiği ve en önemlisi harcama kalemlerinin hizmet programları ile ilişkilendirilmediği eleştirileri yaygındır.

Bütçe sistemlerinin bir kısmının daha fazla analitik/matematik hesaplara dayanırken bazılarının ise daha çok insan odaklı yönetsel becerilere dayandığı görülmektedir. Bir diğer taraftan uygulamada ülkelerin mali/yönetmelik kültürlerindeki farklılıklar sebebiyle bir standart da yakalayamadığı gözlenmektedir. Bir kısım ülkelerin çok uzun zaman uyguladığı bir bütçe sistemi diğer bazı ülkeler için kısa ömürlü olabilmektedir. Dolayısıyla mutlak en iyi bir bütçe sisteminden de söz etmek zor görünmektedir. Ancak özellikle performans esaslı bütçeleme sisteminin, uygulamada farklılıklar barındırıyor olmakla birlikte, teorik olarak kaynak tahsis etkinliğine ve operasyonel etkinliğe eşit düzeyde önem veriyor olması ve uygulamadaki bütçeleme sürecinde kullanılmasını öngördüğü performans bilgisinin diğer modern bütçe sistemlerinin öngördüğünden daha kapsamlı olması sebebiyle ideal bütçe sistemine daha yaklaştığı ifade edilebilir.

Kaynakça

- Aktan, C.C. & K. Tüğen (2006), "Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi", içinde: C.C. Aktan, (ed.), *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Seçkin Yayınları, Ankara, 205-220.
- Ataç, B. & E. Ataç & Ö. Özkazanç (1977), *Belediye Bütçeleri (Eskişehir Belediyesi İçin Bir Program Bütçe Model Çalışması)*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 185/116, Eskişehir.
- Atiyas, İ. & Ş. Sayın (1997), *Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, TESEV Yayınları, İstanbul.
- Batrel, Ö.F. (1981), *Kamu Bütçesi*, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Boudeaux, C. (2006), "Legislative Influences on Performance-Based Budgeting Reform", Georgia State University Fiscal Research Center, *FRC Report*, No: 128, May, 2006.
- Boyd, W.L. (1982), "Zero-Base Budgeting: The Texas Experience", *The Journal of Higher Education*, Vol. 53, No. 4, July-August, 429-38.
- Coşkun, G. (1976), *Bütçe Reformu Nedenleri ve Program Bütçe Sistemi*, TODAİE Yayınları No: 150, Ankara.
- Coşkun, G. (2000), *Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi*, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Ankara.
- Cothran, D.A. (1993), "Entrepreneurial Budgeting: An Emerging Reform?", *Public Administration Review*, Vol. 53, No. 5, September-October, 445-54.
- Diamond, J. (2005), "Establishing A Performance Management Framework for Government", *IMF Working Paper*, WP/05/50, March.
- Diamond, J. (2003), "From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies", *IMF Working Paper*, WP/03/169, June.
- Edizdoğan, N. (2007), *Kamu Bütçesi*, Ekin Kitabevi, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Bursa.
- Eghtedari, A. ve F. Sherwood (1960), "Performance Budgeting in Los Angeles", *Public Administration Review*, Vol. 20, No. 2, Spring, 63-69.
- Falay, N. (1976), *Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi ve Türk Program Bütçe Modeli*, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2532, İstanbul.
- Falay, N. (1987), *Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 3480, İstanbul.
- Fozzard, A. (2001), "The Basic Budgeting Problem Approaches to Resource Allocation in the Public Sector and Their Implications for Pro-Poor Budgeting", *Overseas Development Institute Working Paper*, WP147, July.
- Friedman, L. (1979), "Performance Budgeting in American Cities", *Public Productivity Review*, Vol. 3, No. 4, Spring-Summer, 50-62.

- Goertz, R.K. (1993), "Target-Based Budgeting and Adaptations to Fiscal Uncertainty", *Public Productivity and Management Review*, Vol. 16, No. 4, Summer, 425-29.
- Government of Alberta (1998), *Module 5: Performance Budgeting Overview for Workshop Participants*, Alberta.
- Greenhouse, S.M. (1966), "Planning-Programming-Budgeting Ssystem: Rationale, Language and Idea Relationships", *Public Administration Review*, Vol. 26, No. 4, December.
- Grifiel, S.S. (1993), "Performance Measurement and Budgetary Desicion Making", *Public Productivity and Management Review*, Vol. 26, No. 4, Summer, 403-07.
- Grizzle, G.A. (1987), "Linking Performance to Funding Decisions. What is the Budgeteter's Role?", *Public Productivity Review*, Vol. 10, No. 3, Spring, 33-44.
- Grizzle, G.A. (1985), "Performance Measures for Budget Justifications. Developing A Selection Strategy", *Public Productivity Review*, Winter, 328-41.
- Gürsoy, B. (1981), *Kamusal Maliye İkinci Cilt: Bütçe*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yeniden Yazılmış Genişletilmiş İkinci Baskı, Ankara.
- Havens, H.H. (1983), "Integrating Evaluation and Budgeting", *Public Budgeting and Finance*, Summer, 102-13.
- Kim, J.M. & C. Keun Park (2006), "Top-Down Budgeting as a Toool for Central Resource Management", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 6, No. 1, 88-125.
- Klay, W.E. (1987), "Management Through Budgetary Incentives", *Public Productivity Review*, Vol. 10, No. 3, Spring, 59-71.
- Koch, V.E. (1960), "Cincinnati's Budget Development", *Public Administration Review*, Vol. 20, No. 2, Spring, 79-85.
- LaPlante, J.M. (1985), "Policy Analysis and State Executive Budgeting The Use and Impact of Microcomputer", *Public Productivity Review*, Vol. 9, No. 2-3, Summer-Autumnn, 190-201.
- Lauth, T.P. (1985), "Performance Evaluation in the Georgia Budgetary Process", *Public Budgeting and Finance*, Spring, 67-82.
- Lewis, V.B. (1988), "Reflections on Budget Systems", *Public Budgeting and Finance*, Spring, 4-19.
- Liner, B. Vd., (2000), "State Approaches to Governing to Governing for Results and Accountability", *Urban Institute*, December.
- McCaffery, J. (1976) "MBO and the Federal Budgetary Process", *Public Administration Review*, Vol. 36, No. 1, 1976, January-February, 33-39.
- McGill, R. (2001), "Performance Budgeting", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14, No. 5, 376-90.
- Mercer, J. *The Model Performance Budgeting System*, <<http://www.john-mercero.com/mpb-system.htm>>, 01.01.2010.

- Moore, P. (1980), "Zero-Base Budgeting in American Cities", *Public Administration Review*, Vol. 40, No. 3, May-June, 253-58.
- Mushkin, S.J. (1969), "PPB in Cities", *Public Administration Review*, Vol. 29, No. 2, March-April, 167-78.
- O'Toole, D.E. & B. Stipak (2002), "Productivity Trend in Local Government Budgeting", *Public Performance and Management Review*, Vol. 26, No. 2, December, 190-203.
- Odiome, G.S. (1976), "MBO in State Government", *Public Administration Review*, Vol. 36, No. 1, January-February, 28-33.
- Oral, E. (2005), *Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme*, T.C. Maliye Bakanlığı Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Nisan, Ankara.
- Premchand, A. (1981) "Government Budget Reforms: An Overview", *Public Budgeting and Finance*, Summer, 74-85.
- Premchand, A. (1987), "Government Budgeting and Productivity", *Public Productivity Review*, Vol. 10, No. 3, Spring, 9-19.
- Pyhrr, P.A. (1970), "Zero-Base Budgeting", *Harvard Business Review*, Vol. 48, No. 6, November-December, 111-21.
- Rose, A. (2003), "Results-Oriented Budget Practices in OECD Countries", *Overseas Development Institute Working Paper*, WP209, February.
- Rubin, I. (2007), "Budget Formats: Choices and Implications", içinde: A. Shah (ed.), *Local Budgeting*, The World Bank Public Sector Governance and Accountability Series, Washington D.C., 131-50.
- Rubin, I.S. (1991), "Budgeting for Our Times: Target Base Budgeting", *Public Budgeting and Finance*, Fall, 5-14.
- Schick, A. (2007), "Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytical Tools", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 2, 109-38.
- Schick, A. (1978), "The Road From ZBB", *Public Administration Review*, Vol. 38, No. 2, March-April.
- Serritzlew, S. (2006), "Linking Budgets to Activity: A Test of the Effect of Output-Purchase Budgeting", *Public Budgeting and Finance*, Summer, 101-120.
- Shah, A. & C. Shen (2007), "Citizen-Centric Performance Budgeting at the Local Level", içinde: A. Shah (ed.), *Local Budgeting*, The World Bank Public Sector Governance and Accountability Series, Washington DC, 151-78.
- Shah, A. & C. Shen (2007), "A Primer on Performance Budgeting", içinde: A. Shah (ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions*, The World Bank Public Sector and Accountability Series, Washington D.C.

- Sherwood, F.P. (1976), "MBO and Public Management", *Public Administration Review*, Vol. 36, No. 1, January-February, 5-12.
- Shick, A. (1966), "The Road to PBB: The Stages of Budget Reform", *Public Administration Review*, December, 243-58.
- Tüğen, K. (2009), *Devlet Bütçesi*, Bassaray Matbaacılık, Sekizinci Baskı, İzmir.
- Tüğen, K. & A. Özen (2009), "Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Geçiş Sürecinin Değerlendirilmesi", 2. *Ulusal Yönetim ve Ekonomi Bilimleri Konferansı (24-25 Eylül, İzmir) Bildiriler Kitabı C.2*, 157-71.
- Tyer, C. & J. Willand (1997), *Public Budgeting in America: A Twentieth Century Retrospective*, <http://www.ipspr.sc.edu/publication/Budgeting_in_America.htm>, 01.01.2010.
- Vanderbilt, D.H. (1977), "Budgeting in Local Government: Where Are We Now?", *Public Administration Review*, Vol. 37, No. 5, September-October, 258-542.
- Wang, X. (2002), "Assessing Performance Measurement Impact: A Study of US Local Governments", *Public Performance and Management Review*, Vol.26, No.1, September, 26-43.
- Wang, X. (2008), "Convincing Legislators with Performance Measures", *International Journal of Public Administration*, Vol. 31, No. 6, 654-57.
- Wildavsky, A. (1978), "A Budget for All Seasons? Why the Traditional Budget Lasts", *Public Administration Review*, Vol. 39, No. 6, November- December, 501-09.