

DENETİM, VERİMLİLİK/ETKİNLİK/TUTUMLULUK (VET) VE SAYIŞTAY

Prof. Dr. Nihat FALAY

Bu çalışmada; önce denetimin özellikleri, sonra VET (Verimlilik-etkinlik-tutumluluk) denetimi ele alınacak, daha sonra da Sayıştay'ca yapılan denetime değinilecektir.

A) Giriş : Denetim

Bir kişinin, kurumun veya sürecin önceden saptanmış bulunan kıstaslar (mevzuat, kural ve değerler) itibariyle izlenmesi, ölçülmesi, kıyaslanması ve bu kıstaslar çerçevesinde gözlenen kişi, kurum ve süreçlerin tutarlılık, çelişki veya eksiklik gösterip göstermediğinin sözlü veya yazılı olarak ortaya konulmasına yönelik bir çalışma, denetim olarak tanımlanabilir.

Revizyon, murakabe, teftiş vb. kavramlar da bazen denetim anlamında kullanılmaktadır. Etimolojik ve analogik temeli ne olursa olsun, denetimden amaçlanan; verilen veya verilecek kararlarda tutarlılığı sağlamak, denetime tabi süje açısından mevcut duruma kıyasla daha iyi ve yararlı olanı ortaya çıkarmak, uygulamalardaki olumsuzlukları ve farklılıkları gidermektir. Bu denetimler idari, personel ve mali-iktisadi denetim şeklinde gerçekleşir.

Ele aldığımız konu olması nedeniyle mali denetim; bir kurum veya kuruluşun gelirleri, giderleri ve mallarının yönetimine ve incelenmesine yöneliktir. Bu nedenle, çağdaş mali denetim çerçevesinde iktisat ve maliye biliminin kurallarının uygulanması sözkonusudur.

Mali denetim; kamuoyunu bilgilendirmek, mali işlemlerin yasalara uygunluğunu sağlamak, kamusal kaynakları verimlilik-etkinlik-tutumluluk çerçevesinde kullanmaya yönelik süreci gerçekleştirmek ve mali ve ekonomik politika amaçlarına ulaşmak hedeflerine yöneliktir.

Mali denetim, geleneksel ve çağdaş mali denetim olmak üzere iki ayrı biçimde yapılmaktadır :

Yasallık denetimi veya biçimsel denetim de denilen geleneksel mali denetimde, işlemlerin ve muhasebe kayıtlarının öngörülen mevzuata uygun ve doğru yapılıp yapılmadığı araştırılır ve denetimler belgeler üzerinden yapılır. Ekonomik denetim de denilen çağdaş denetimde ise kişi, kurum ve süreçlerin (mali yasalara uygunluğu yanında) gelir, gider ve mallarla bağlantılı olarak kamu programları ile elde ettikleri mal ve hizmetler karşılaştırılır ve bu sürecin amaçlar doğrultusunda gerçekleşip gerçekleşmediği irdelenir. (Altuğ. 1994 ve s.1-11 ve 19-22)

Etkin bir denetleme ancak ileri düzeyde bir planlamayı gerektirir. Bunun için denetçi, hangi tür denetleme olursa olsun, önce denetlenecek birim,

kurum veya süreç hakkında taban oluşturabilecek inandırıcı ve raporlanabilir bir bulguyu ortaya koymalıdır ve genel amacı adil, objektif ve "gerçekçi olmak" olmalıdır. (Morse Jr. 1987 s. 11 ve 16). Diğer deyimle; denetim, sadece yürütülen veya tamamlanmış programları onaylamak amacıyla yapılmamalıdır. (Zavelberg. 1987. s. 35)

Devletin hukuksal ve mali denetimi, kamu yönetiminde bir kişi veya kurumun başarısının, kazandıklarıyla ve harcamalarıyla, hizmetlerde tasarruf etmedeki başarılarıyla değil de bütçeden daha fazla fon alabilmesiyle ve üst makamlarda kimileri mutlu ettiğiyle ölçülmesine ilişkin genel ve yanlış kaniya karşı yapılmalıdır. Bu nedenle denetim, kamu programlarının ulaşılabilir ve açık hedefler, öncelikler ve kaynaklar, üst yöneticilerin katılımı, performans araştırmalarının yapılması konusunda yoğunlaşmalıdır. Tüm bu hususlar güçlü bir mali ve idari reform için bir temel ve teşvik konusunda önemli adımlardır. (Caiden. 1988. s. 130 ve 132)

Belirtilen bu denetim mantığı aracılığıyla, ancak kamu idarelerini verimlilik-etkinlik-tutumluluğun sağlanması konusunda daha fazla bilgilendirmek, denetlenen kurum ve süreçlerin tartışılması şansını elde etmek ve o ana kadar gözardı edilmiş bulunan sorunlara dikkati çekmek mümkün hale gelir.

Mali denetim, denetimi yapan eleman (kişi veya kurum) gözönüne alındığında ise üç ayrımda ele alınmaktadır. Buna göre; denetim, kurumların görevli elemanlarınca yapılıyorsa buna iç denetim, Sayıştay gibi kurumlarca yapılıyorsa dış denetim denir. (Ryan. 1986. s.17-18). Her iki denetim türünü de kapsayan performans denetiminin ise hem iç hem de dış denetim elemanlarınca yapılması mümkündür.

İç denetim; mali ve hukuksal yönleriyle de yerine getirilebilir. Bu denetim de, bir kuruluş içinde kaynakların etkin kullanılmasına katkıda bulunmak amacıyla yapılır. Yönetimin bu denetimi yaparken amacı; varlıkları korumak, kayıtların güvenilirliğini sağlamak, birimdeki etkinliği desteklemek ve sahteciliği önlemektir. Dış denetimin amacı ise; hesapların ve işlemlerin doğruluğu ve yasallığı hakkında rapor vermek, iç denetim ile mali denetimin yeterliğini irdelemek, iç denetimin etkinliğini incelemek, performans denetimini sağlamak için gerekli düzenlemeleri gözden geçirmektir. (CDLR. 1995. s. 95-97).

B) Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk (VET) Kavramları

Günümüzde hem piyasa hem de kamu kesimlerinde kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk çerçevesinde kullanımı yaygın ve uyulması gereken temel hareket noktaları olarak kabul edilmektedir (Badelt. 1984. s. 268). Çünkü ancak bu kavramlar ve kıstaslar çerçevesinde önemli kaynak tasarrufları sağlanmış ve alternatif çözüm ve kullanım alanları geliştirilebilmiştir. (Mc Kean. 1958. s. 3).

Yüzyılımızın ilk çeyreğine kadar, kamu maliyesi teorisinde kamu gelirlerine ilişkin ayrıntılı analitik çalışmalar yapılmış olmasına karşılık, kamu harcamalarına bu ilginin gösterildiği pek söylenemez (Key. 1940). Ancak, kamu bütçelemesinde program bütçe sisteminin ortaya çıkması ve kamu hizmet ve harcamalarına ilişkin analiz tekniklerinin gelişmesi sonucu bu ilgisizlik yerini daha yakın bir araştırma anlayışına terketmiştir. (Falay. 1995. s. 27-33). Bunun sonucu olarak verimlilik-etkinlik-tutumluluk kavramları ve uygulaması yaygınlaşmıştır.

1) Verimlilik (efficiency)

Kaynakların iyi kullanılması anlamında genel bir fikir ifade eden verimlilik kavramı farklı şekillerde de açıklanmaya çalışılmış ve bir dizi başka kavramla eş tutulmuştur. Temelde, girdiler ve çıktılar arasındaki ilişkilere dayalı olan açıklamaların ışığı altında "verimlilik, eldeki kaynaklarla (girdiler) mümkün olan en çok ürünün (çıktının) elde edilmesi" (Dicle-(a) 1973. s. 562), yani "belirli bir miktar kaynakla amaca en iyi şekilde ulaşılması" (Wildavsky. 1971 s.292), ya da veri üretim düzeyinin gerçekleşmesi için daha az girdi kullanılmasıdır.

Verimlilik ancak, girdi maliyetlerinin ve çıktı değerlerinin para cinsinden ölçülebildiği durumlarda söz konusu olur. Yani verimlilikten, çıktılar ile girdiler arasındaki oran anlaşılır. Ne var ki, kamu kesiminde üretilen bazı mal ve hizmetlerin özellikle parasal değerlerle ifade edilmesi her zaman mümkün olmayabilir.

Öte yandan "bir çıktının onun üretiminde kullanılan girdilere veya girdilerden birine oranı" (Başkan. 1971 s. 10) şeklinde tanımlanabilecek olan produktivite kavramı ile verimlilik kavramı arasında da belirgin bir farklılık vardır. Buna rağmen bu iki kavram birbirine karıştırılmaktadır. Oysa produktivite, üretkenlik ve birşey üretebilme anlamına gelmektedir, buna karşılık verimlilik ise belirli sayıdaki girdilerin azami çıktı sağlamasıdır. Yani, herhangi bir girdi ile birşey üretildiği zaman produktivitenin bulunduğu anlaşılır, fakat girdilerin israfa yolaçacak şekilde kullanılması halinde, birşey üretilmiş olmakla beraber, verimli bir girdi kullanımı sözkonusu olmayabilir (Münch, Langer and Rauscher. 1984).

Verimlilik ve produktivite ilişkisi bazen olumlu yönde ise de, bu ilişkinin her zaman varolması sözkonusu değildir. Çünkü bir girdi bir çıktı üretiyor ise produktiftir, fakat üretim sürecinin her zaman verimli olduğu, yani belli sayıda girdi ile azami çıktının sağlandığı her zaman söylenemez: domuzun kızartılması için ahırın yakılması gibi.

2) Etkinlik (effectiveness)

Etkinlik, genel anlamıyla bir genel veya bir özel amacın gerçekleştirilme derecesi olarak kabul edilir ve çıktının değerini yansıtır (Merewitz and Sosnick. 1971 s.43-44). Çıktının değerinden hareketle; düşük bir çıktıyı

yansıtan bir mal ve hizmet, yüksek bir çıktıyı yansıtan bir mal ve hizmete kıyasla daha etkin olabilir. Örneğin; iyi eğitilmiş az sayıdaki işçi, kötü eğitilmiş çok sayıdaki işçiye kıyasla daha etkin bir programı yansıtır. Bu nedenle, çıktıların veya faydaların parasal değerlerle ölçülemediği durumlarda etkinlik kıstası kullanılabilir. Yani, belli ve anlamlı bir amacın veya ürünün toplumsal olarak düşük maliyetle üretilmesi halinde etkinlik sağlanabilmiş olabilir. (Merewitz and sosnick. 1971 s. 73). Öyleyse etkinlik, aynı amacı veya çıktıyı en az maliyetle üretebilmek için temel yol göstericidir. İşte etkinliği sağlayacak alternatif çözüm yollarının ortaya konulması, yeni ve anlamlı amaçların tanımlanmasına ve en az maliyetle gerçekleştirilmesine olanak sağlayacaktır.

Belli amaçlara veya çıktılara en az maliyetle varmak ve kamusal amaçların maksimizasyonu demek olan etkinlik, çıktılar ve amaçlar arasındaki karşılıklı etkileşimi gözönünde tutar. Bu da birbiriyle aynı veya çatışan amaçların ve çıktıların belirlenmesi ve çıktıların amaçlarla kıyaslanabilmesi demektir.

Etkinlik kavramı da bazen verimlilik kavramı ile eşanlamlı olarak kullanılmakta ve bu iki kavram birbiriyle karıştırılmaktadır. Oysa, etkinlik kavramı verimlilik kavramından daha geniş bir anlama ve içeriğe sahiptir: "Verimlilik sadece kamu hizmetlerinin niceliksel birimler cinsinden ölçülebildiği yerlerde.... yararlı olabilir. Buna karşın etkinlik bütün kamu hizmetleri için sözkonusu olabilir" (Dicle-b. 1973 s. 9-10). Çünkü etkinlik, çıktıları mümkün olan ekonomik ve siyasal bütün yollardan azamileştirmek iken, verimlilik etkinliğin öğelerinden sadece birisidir ve çıktıların maksimizasyonu, etkinliği olduğu kadar verimliliği de artırmaktadır (Dicle-b. 1973 s. 9). Bu açıdan, kamusal yönetimde verimlilik sorunu, temelde, etkinlik sorunu ile ilişkilendirilmelidir. Şöyle ki, eğer "bir toplum, kendi üyesi olan son bireyin ihtiyaçlarını karşılayamıyorsa etkin bir toplum sayılmaz. Etkinliğin sağlanamadığı bir toplumda en dezavantajlı kişilerden oluşan kesim, toplumun en zayıf kısmını oluşturur" (Bennington and skelton. 1975 s. 429). Bu anlamda "etkinlik ile performansın toplumda ulaştığı sonuçlar ile paralel olarak ölçülemeyenler de dahil olmak üzere yapılan fedakarlıklar arasındaki ilişkiler" (Berggren. 1987 s. 43) kastedilmektedir.

3) Tutumluluk (economy)

Tutumluluk kavramı bir yandan verimlilik öte yandan da etkinlik kavramıyla ilişkilidir. Çünkü tüm kamu faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve mümkün alternatiflerin ve uygun üretim ölçeklerinin seçilmesi idari ve üretici birimlerinin temel görevlerindendir. Ancak bu yollardır ki, her bir faaliyet açısından ekonomikliğin ve tasarrufun sağlanması mümkündür. Bundan ötürü tutumluluk, zaman zaman tasarruf, ekonomik davranmak, kaynakların israf edilmemesi, dışsallıkların ve üretim ölçeklerinin gözönünde tutulması anlamına da gelir.

Veri olan bir ürün düzeyine enaz maliyetle ulaşmak şeklinde de tanımlanabilen ekonomi sağlama ölçütü hem üretim sürecinin en uygun üretim ölçeği içinde gerçekleştirilmesini hem de dışsal fayda ve maliyet etkilerinin gözönüne alınmasını öngeren bir kavramdır (Peacock and Wiseman. 1968 s.39; Davis and Kamien. 1969 s. 67-68). Tüketimden üretime, üretimden tüketime, tüketimden tüketime ve üretimden üretime doğru oluşabilecek dışsal negatif ve pozitif etkilere bağlı olarak (Herber. 1971. s. 16) tutumluluk, pozitif tasarrufların ve dışsallıkların mümkün olduğunca yüksek olmasını, mal ve hizmetlerin optimum ölçeklerde üretilmesini öngörür. Bu da üretim kaynağının gerektiği miktar ve şekilde (yani ekonomik olarak) kullanımının uzantısı olarak, elde kalan diğer kaynakları diğer mal hizmetlerin üretiminde kullanabilmek demektir. Yani, bir mal ve hizmetin istenen düzeyde ve miktarda üretilmesi için gerekli olan girdi miktarından daha fazla girdi kullanılmamalı, aksine gereğinden fazla olan girdilerin diğer mal ve hizmet üretiminde kullanımına olanak sağlanmalıdır. Bu sağlandığı takdirde kamu mal ve hizmet üretiminde tasarruf (tutumluluk ve ekonomi) ilkesi gerçekleşmiş olacaktır (peston. 1981 s. 47-45-55).

C) Performans ve Performans Denetimi

Mal ve hizmet üretimine yönelik kişi, kurum ve süreçlerin amaçladıkları performanslar genel olarak belirli bir amaca yönelik şekilde yapılan planlar doğrultusunda ulaşılan noktaları, yani elde edilenleri nitelik ve nicelik olarak belirtir. Diğer deyimle, performans; bir işi yapan birey veya kurumun o işle amaçlanan hedefe yönelik olarak hangi düzeye ulaşabildiğinin kalite ve miktar olarak belirtilmesidir (Akal. 1992). Performans düzeyinin belirlenebilmesi için de gerçekleştirilen faaliyetin sonucunun değerlendirilmesi ve bu sonucun da anlaşılabilir ve objektif olması gerekmektedir. "Söz konusu kuruluş kâr amaçlı bir işletme ise en yüksek kâr seviyesine ulaşmak, bir kamu kuruluşu ise belirlenmiş görevleri enaz maliyetle eksiksiz olarak gerçekleştirmek" (Songur. 1995 s. 7) önemli olmaktadır.

Performans kavramının en önemli boyutu ekonomik performans anlayışıdır. Çünkü karmaşık ekonomik kuruluşlarda ve sosyal amaçlı kuruluşlarda ekonomiklik, o birimin varlığını sürdürmesinin temel şartıdır. Kârlılığı sağlamayan bir özel kuruluşun yokolması gibi, hizmette verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu sağlayamamamış ve fayda - maliyet dengesini kuramamış olan bir kamu kurumunun da varlığını sürdürmesi pek açıklanamaz (Drucker. 1977 s. 56).

Performans ölçümü kurum ve kişilerin sorumlu tutulmalarına katkıda bulunur. Buna göre; hükümetlerin vatandaşlarına, kamu hizmeti görenlerin topluma, alt düzey yöneticilerin ve personelin üstlerine, hükümetlerin ve kamu görevlilerinin vergi verenlere ve çeşitli mal ve hizmet için ücret ödeyenlere karşı sorumlu tutulmalarına katkıda bulunur. Performansın boyutları; uygulama açısından hangi düzeyde olunduğunu, daha üst bir düzeye ulaşılıp ulaşılamayacağını ve ideal olarak nerede olunması gerektiğini ortaya koyar (Songur. 1995 s. 13-17).

Performans denetimi, performans yönetiminin bir alt ögesi olup temel amacı performansın ölçülmesi, değerlendirmelerin ve yeni düzenlemelerin yapılabilmesini sağlamaktır.(Baş ve Artar. 1991 s.14)

Performans denetiminde özellikle etkinlik denetimine ağırlık verilir, süreçler ve çıktılar irdelenir. Bu da program amaçlarının yanlış seçilmesini, amaç-kaynak ilişkisinin kurulmasını, kaynakların tam ve etkin olmayan kullanımı şekillerini ve yönetim yanlışlıklarını ortaya çıkarmakta yardımcı olur. Bu denetim işyükü ve çıktı kıstaslarına dayanır.

Kamu mal ve üretiminde VET'in sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi için, mümkün oldukça, her programın bağımsız ve anlamlı bir nihai ürününün olması ve program çıktılarının ölçülmesi istenir. Bu ölçüm, her bir programa uygun kıstasların belirlenmesi ve elde edilen sonuçların bu kıstaslara göre değerlendirilmesi demektir.

İşte verimliliğe, etkinliğe ve kaynakların ekonomik olarak kullanımına ilişkin kıstaslar aracılığıyla yapılan her düzeydeki denetim, kaynak savurganlığının olup olmadığını gösterecektir.

D) Performans Ölçümü ve Kıstaslar

1) Girişilen mal ve hizmet üretiminin VET mantığıyla denetlenmesinde en çok karşılaşılan sorun, kuralları koyanların veya üretici kurumun kendisinin belirlediği performans standart veya kıstasları belirlemedeki hataları ve başarısızlıklarıdır. Denetlemenin bu yönüyle gerçekleşebilmesi için şunları gözönünde bulundurmak gerekir: Denetim altındaki birimin sorumluluklarını veya programın ana hedeflerini açık olarak saptamak, gerçekçi ve objektif performans ölçütlerini belirlemek, performansın gerçekleşmesini engelleyen faktörleri ortaya çıkarmak, yönetimin kendi performanslarını ölçmedeki başarısızlık ve hatalarını gözden geçirmek.(İves. 1987 S.29) Bu amaçla, verilerin toplanması, ölçümlerin yapılması ve karar almada temel dayanak olarak kullanılması gerekir. Zaten "ölçemediğinizi yönetemezsiniz" ifadesi de bu yaygın kanının ve uygulamanın bir uzantısıdır.

Performans ölçümünün ve denetiminin fonksiyonları şu şekilde özetlenebilir: Performans ölçümlerinin en belirgin amacı kontroldür, fakat bu ölçümlerin idari birimi geliştirme ve değişen şartlara uyarlama amacıyla yapılması tercih edilmelidir. Bunun yanında, performans ölçümü ile performans geliştirme arasında doğrudan bir ilişki vardır. Bu ilişki sonucunda performansların incelenmesi sağlanabilir ve yöneticiler, düzenli geri bildirim (feedback) ile durumlarını gözden geçirip daha üst bir düzeye ulaşmaya yönlendirilebilir ve daha gerçekçi bir stratejik plan hazırlayabilirler.

Performans ölçüm sisteminin başarılı olabilmesi için bazı özelliklere dayalı olması gerekir. Bu özellikler şunlardır (Songur. 1995 s.43-45) :

- kurumun performansı hakkında bilgi vermeli,

- açık ve sade olmalı ve zengin bilgi içermeli,
- kolayca anlaşılabilir ve kabul edilebilir olmalı,
- kuruma ilişkin bilgiyi gerektiği zamanda sağlamalı,
- performans değişimlerini gerçekçi olarak belirlemeli,
- ölçümlerde mümkünse kesinlik sağlanmalı, gerekirse ortalama değerler kullanılmalı,
- iç ve dış koşullardaki değişmelere duyarlı, esnek ve dinamik bir yapı taşınmalı,
- içerdiği bilgilerde kavram birliği olmalı,
- ölçüm, kayıt ve analizler açısından basit olmalı,
- ölçümü yapacak birimin kesin sınırları belirlenmiş olmalı,
- ölçüm sisteminin mükemmel olamayacağı konusunda gerçekçi olmalı,
- Önce basit ölçüm sistemiyle başlanmalı, sonra sistemin geliştirilmesine çalışılmalıdır.

Performans ölçüm ve denetim sistemleri, belirtilen tüm yararları yanında, bazen yöneticiler ve çalışanlar tarafından kabul görmemekte ve bunlar da ölçüm ve denetlemede direnç noktalarını ve sınırlamaları oluşturmaktadır (Zavelberg.1987 s.35; Songur.1995 s.46-47):

- Programların paraya çevrilemeyen faydalarının tahmin edilmesi kadar, beklenen ve gerçekleşen maliyetler arasındaki farkı hesaplamak açısından güçlükler çıkmaktadır. Özellikle, ölçüm sonuçlarının hataları ve yanlışlıkları ortaya çıkarması halinde, bu ölçümler ilgili politikacılar ve yöneticiler tarafından tepkiyle karşılanabilir ve engellenmeye çalışılabilir. Çünkü yerleşmiş alışkanlıklar terkedilmek istenmemekte ve yeniliklere karşı olunabilmektedir.

- Hedeflere hangi düzeyde erişildiğini sayısal veya finansal göstergeler aracılığıyla ifade etmek oldukça zor, bazen de imkânsızdır.

- Saptanması gerekli yan etkileri ve dışsallıkları belirlemek güçtür. Çünkü bu etkiler ve dışsallıklar doğrudan ve maddi olabildiği gibi dolaylı ve soyut da olabilirler.

- Bilgi yönünden zayıf, veri yönünden zengin ölçüm sistemleri bir dizi kayıt ve rapor arasında önemli sonuçların ve sorunların gözden kaçmasına neden olabilir.

- Ölçüm göstergelerinin ilgili kurumun özelliklerine uygun olmaması, anlamsız kalmalarına yol açabilir.

- İlgili birimin yöneticilerinin ve çalışanlarının iyi ya da kötü performanslarının gözler önüne serilmesine karşı korku ve çekingenlikleri, statü ve yetki kaybı konusundaki endişeleri nedeniyle, ölçüm sistemi konusunda amaç ve araç birliği ve ortak anlayış sağlanamayabilir.

- Ölçümlerin bir veya birkaç kıstasa göre yapılması karmaşık kurum ve süreçlerde yeterli olmayabilir.

- Ölçümlerin çok kesin ve doğru sonuçlar vermesi ilkesine sıkı bağımlılık uygulamayı zorlaştırabilir, bu da zaman, para ve çaba kaybına neden olabilir.

- Ölçümlerin anlamlı aralıklarla (ay, gün, saat vb.) düzenli ve zamanında yapılmasının bazen önemli zaman ve çaba gerektirmesi yöneticilerin isteksizliklerine yol açabilir.

2) Kamu idari birimlerinin yaptıkları harcamalar için kullanılan çağdaş analizler temelde, her toplumun karşılaştığı kaynak kıtlığı problemine karşı, mevcut kaynakları en etkin şekilde kullanmaya yöneliktir. Çünkü, ancak kaynakların bu ilke çerçevesinde kullanılmasıyla, serbest kalan kaynakların diğer ihtiyaçlar için ayrılmasını sağlamak mümkündür. Önemli olan, kullanılan kaynaklar ile üretilen ürün arasındaki VET ilişkisidir. Çünkü "kamu hizmetlerinde ... başarının derecesi hakkında bir piyasa talebi ve başka örgütlerin rekabeti de olmadığından, iş yönetimi tekniklerinin etkili bir biçimde kullanılmasının önemi devlet hizmetlerinde daha da fazladır." (Bulutoglu. 1971 s.84).

Kamu kesiminde üretilen mal ve hizmetler için sistem analizi, yön-eylem araştırması, fayda-maliyet analizi vb. sayısal (kantitatif) olan ve sayısal olmayan (kalitatif) analiz teknikleri kullanılır. Bu analizler aracılığıyla kaynak kullanımında verimlilik-etkinlik-tutumluluk sağlamak üzere her programın mümkün oldukça bağımsız ve anlamlı bir nihai çıktısı olması ve bu çıktıların ölçülmesinin sağlanması gerekir. Bu da ara ve nihai çıktı ayırımının yapılması, herbir programa uygun kıstasların belirlenmesi ve nihayet elde edilen sonuçların bu kıstaslarla değerlendirilmesi demektir.

Ürün ve kıstasların anlamlı olabilmesi, programların yöneldiği amaçların tam ve belirli bir tanıma kavuşturulmasına bağlıdır. Bunun yanında amaçların gerçekleşme oranını ve kaynaklar ile çıktılar arasında geçerli ilişkiyi yansıtan kıstas ve ölçülerin de belirtilmesi gerekir. Bazı mal ve hizmetlerde çıktıların ölçülmesi zorluğu; bazı çıktıların piyasa değeri ile de değerlendirilememesinin ve bedelsiz sunulmasının, hizmetlerin belirli bir fiziksel ürün yaratmamasının sonucudur. Bunun için, bazı oranlar ve açıklayıcı ve yan tanımlamalar kullanılır. Programların sonuçlarını tam değerlendirebilmek için verimlilik oranı, performans oranı, fayda-maliyet oranı gibi ölçüm birimleri arasından programa en uygununun seçilmesi gerekir.

Fizik ölçümlerin yapılabilmesi için gerekli performans birimleri program başarısının ölçülmesine yarar. Program bütçe mantığı çerçevesinde belirli faaliyetler için iş ölçüm birimleri geliştirilmiştir. Burada bazen nihai çıktıya, bazen girişilen işe dayalı ölçüm birimleri sözkonusu olmaktadır :

Fonksiyon	Faaliyet	İş Ölçüm Birimi
Tarım	Ağaç dikme Arazi sınıflandırması	Dikim yapılan hektar Sınıflandırılan hektar
Eğitim	Endüstriyel eğitim	Kaydedilen öğrenci sayısı
Mali yönetim	Vergi toplama	Sonuçlandırılan vergi işlemleri
Sağlık	Diş bakımı Ebe-hemşire kursu	Bakılan hasta sayısı Yetiştirilen ebe-hemşire sayısı

(Falay. 1995 s.86)

Program bütçede performans ölçüm birimi olarak genellikle nihai çıktı birimi, iş hacmi ve işyükü birimi, başarıyı veya işin etkisini ölçme birimi kullanılır(Falay. 1995 s.86-87) :

Fiziki ve ölçülebilir olan nihai çıktı birimleri; üretilen çıktıları esas alır. Nihai çıktıyı belirleyen birimler olarak; dikilen ağaç sayısı, yapılan has-tahane sayısı gösterilebilir.

Bazı programların anlamlı ve bağımsız bir nihai çıktı üretmemesi söz-konusu ise, çıktının ölçülmesi olanaksızdır ve bu durumda iş hacmi ve iş yü-kü birimleri kullanılır. Bu birimler bir idari birimce gerçekleştirilen iş ve fa-liyetleri belirtirler. Elde edilen bilgiler de nihai çıktıyı değil, görülen hiz-metin iş hacmini ve işyükünü belirler. İşhacmi ve işyükünü belirten birimler olarak; işleme tâbi tutulan vergi beyannameleri, verilen konferans sayısı gi-bi ölçüler kullanılabilir.

Girişilen programın yaratacağı sonuçları temel alan, başarıyı veya işin etkisini ölçme birimleri de vardır. Bunlar, idari birimin yöneldiği amaca kı-yasla gerçekleştirilen sonuçları veya yaratılan etkileri ölçmeyi esas alır: okulu bulunan köy sayısının toplam köy sayısına oranı, sulanan arazinin top-lam tarım arazisine oranı gibi.

3) Kıstaslar belirtilirken, ancak azami verimlilik veya etkinlik oranını sağlayacak bir seçimin yapılması gerekir. Çünkü çıktıları ve amaçlara ne öl-çüde varıldığını belirten kıstaslar, girişilen faaliyetin niteliğine göre farklı derecede geçerli olabilir. Bununla birlikte, kıstaslar; kamusal amaçlarla iliş-kili olmalı, hizmetler için birden fazla kıstas geliştirilmeli, hedef alınan top-lulukların yaş, ırk, cinsiyet, gelir vb. niteliklerini yansıtmalı, tam ve açık ola-rak tanımlanmalı, mümkünse ekonomik ve parasal nitelikte olmalıdır.

Kıstasların genel, teknik, hacim, kalite, fizik ve sosyal kıstaslar şek-linde bir ayırıma tâbi tutulması mümkündür. Bu kıstaslar arasında bir ayırı-

ma gidilmesi mümkün olmakla birlikte, bunların birbirlerini tamamlayıcı nitelikte ve içiçe olduğu ve ancak bu şekilde amaç ve çıktılarının değerlendirilmesinin artacağı açıktır:

Kıstas Türü	Hizmet	Kıstas
Hacim	Aşılama	Aşılanan insan sayısı
	Mali denetim	Tetkik edilen beyanname sayısı
Kalite	Sağlık	1.000 kişiye düşen doktor, yatak sayısı
	Kamu güvenliği	Suçluları yakalama oranı
	Yangın koruma	Haber alma ve müdahale arası geçen zaman
Sosyal	Sanat	Konser sayısı
	Yaşlı bakımı	Tedavi edilen yaşlı sayısı

(Falay. 1995 s.88)

Görüleceği üzere, herbir kıstas diğer tür kıstaslar haline dönüştürülebilir ve birbiri yerine kullanılabilir.

E) Sayıştay ve Çağdaş Denetim

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 28. maddesi; genel ve katma bütçeli dairelerin, bu daireler tarafından sermayesinin tamamı, yarısı ya da yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit ve döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin ve kanunlarla Sayıştay denetimine tâbi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklama ve kullanılmasını denetlemesini öngörmüştür. Aynı şekilde sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlamasını, devlete ait istikraz, ikraz ve taahhütlerle çeşitli bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi ve ayni kıymetleri, hazine bonolarını ve tüm kefalet kredi ve hazine avanslarını kaydedip denetlemesini hükme bağlamıştır.

Sözkonusu denetlemeleri yapmak üzere, Sayıştay Kanunu'nun 25. maddesinde belirtilen denetçiler, incelenmek üzere kendilerine verilen idare hesaplarıyla kesin hesapları ve işlemleri kanun, tüzük, yönetmelik ve genelgelerdeki esaslar ve usuller çerçevesinde inceleyerek sonucunu birer raporla bildirmek ve bu kanunla verilen diğer hizmetleri yapmakla görevlendirilmiştir.

Öte yandan aynı kanunun 38. maddesinde; gelir, gider ve mal işlemlerini kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemek ve işlem ve hesapları yargılama yolu ile denetlemek öngörülmüş, 46. maddede inceleme sırasında gelir, gider ve mal işlemlerinin yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına ve ilgili belgelerine ve kayıtlarına uygun olup olmadığının araştırılması hükme bağlanmıştır. Madde 48; sabit veya döner sermayeli veya fon şeklin-

de kurulan teşebbüs ve kurumların harcama ve çalışmalarının kuruluş gayelerine uygun bulunup bulunmadığının raporla açıklanmasını belirtmektedir.

1993 yılında Sayıştay Yönetmeliği'nde bulunan Değerlendirme raporları ve Sayıştay Raporları'na ilişkin 82. maddede; inceleme ve denetlemelerde hesap, işlem, iş ve hizmetlerin mevzuata ve hazine menfaatine uygun yürütülüp yürütülmediğinin, kaynak kullanımının ve işlemlerin işin gereğine uygun yapılıp yapılmadığının, idare ve kurumların işgücü, para ve mal gibi kaynaklarının hazine menfaatlerine uygun kullanılıp kullanılmadığının, ulaşılan fiziki durumlarla gösterilen hedefler arasında uygunluk olup olmadığının ve nihayet genel olarak amaçlanan hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının araştırılması öngörülmüştür.

Bu düzenlemelerin ışığı altında, Sayıştay Kanunu'nun verimlilik-etkinlik-tutumluluk denetimine ilişkin açık hükümler taşımadığı, geleneksel hukuka uygunluk denetimine ağırlık verildiği görülmektedir. Buna karşılık, Sayıştay'ın zaman zaman yasama organına bilgi ve rapor vermekle görevlendirilmiş olması, yapacağı incelemelerde VET denetimi için imkân tanıdığı şeklinde yorumlanabilir. Hatta, kanunun 87. maddesinde, yasama organına devlet malları ve bazı idare ve kurumlar hakkında rapor verilmesinin öngörülmesi de aynı mantıkla yorumlanabilir.

Kanunun 25. maddesine göre de Sayıştay denetçileri uygulama ve sonuçları itibariyle hazine menfaatini zarara uğratici hukuksal düzenlemeleri gerekçeli ve yazılı olarak bildirebilmektedir ki, bu da VET denetiminin uygulanabileceği yönünde bir ipucudur. Çünkü denetçinin, hazine yararının ne yönde olduğunu araştırması bir anlamda VET denetimi yapmasına imkân tanımaktadır. Bu denetimde, geleneksel hukuka uygunluk denetimi yanında, etkinlik denetimine ilişkin ölçütlerin de kullanılması mümkündür.

Sayıştay Yönetmeliği'nde bulunan 82. madde hükümleri, Sayıştay Kanunu'na kıyasla daha geniş çapta bir VET denetimine olanak sağlamaktadır. Çünkü, sözkonusu maddede zikredilen; "kaynak kullanımının ve işlemlerin işin gereğine uygun", "İdare ve kurumların işgücü, para ve mal gibi kaynakları Hazine menfaatine uygun", "ulaşılan fiziki durumlarla gösterilen hedefler arasında uygunluk" gibi ifadeler bir anlamda VET denetimine geçiş hazırlamaktadır.

Görüleceği üzere, Sayıştay'ın görev, çalışma ve denetlemeleri; VET denetiminden yararlanmayı ve henüz açık ve objektif olarak geliştirilmemiş ve mevzuata sokulamamış olan ölçüm kıstaslarının biran önce kullanılması gerektiirmektedir. Bunun için de mevzuatta bu ilkeleri ve kıstasları gözönüne alan ve Anayasa'da, Sayıştay Kanunu'nda ve Muhasebe-i Umumiye Kanunu vb. diğer mevzuatta gerekli düzenlemelerin yapılması zorunludur.

KAYNAKÇA

Akal, Zuhal: İşletmelerde Performans Göstergeleri (Ankara.1992.MPM)

Altuğ, Figen: Mali Denetim (Bursa. 1994)

Badelt, Christoph: "New concepts for the supply of government services" Public Finance and the Quest for Efficiency (Ed: H.Hanusch) (Detroit.1984.IIPF)

Baş, Melih ve Ayhan Artar: İşletmelerde Verimlilik Denetimi, Ölçme ve Değerlendirme Modelleri (Ankara.1991.MPM)

Başkan, Ayhan: "Prodüktivite=verimlilik" Verimlilik Dergisi c.1, Sayı 1, 1971

Bennington, John and Paul Skelton: "Public participation in decision-making by government" Benefit-Cost and Policy Analysis (Eds: R.Zeckhauser and others) (Chicago.1975.Aldine)

Berggren, G.Rune: "İsveç yönetiminde etkinlik denetimi" Denetim Teknikleri (Çev: N.Karabakal) (Ankara.1987.Sayıştay)

Bulutoğlu, Kenan: Kamu Ekonomisine Giriş (İstanbul.1971)

Caiden, Gerald E.: "Devlet denetiminin yeni yönleri" (Çev: F.Heper) Devlet Denetimi (Ankara.1988.Sayıştay)

CDLR (Avrupa Konseyi Yerel ve Bölgesel Yönetimler Yönlendirme Komitesi): Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim-Fransa ve İngiltere Örneği (Çeviri : Konrad Adenaur Vakfınca) (Ankara.1995 Mahalli İdareler Gn.Md.lüğü)

Davies, Otto A. and Morton I. Kâmien: "Externalities, information and alternative collective action" The Analysis and Evaluation of Public Expenditures: The PPB System V.1 (Washington. 1969. Joint Economic Committee)

Dicle, İ.Atilla (a): "Program bütçesi: verimlilik açısından bir bakış" Verimlilik Dergisi c.2, sayı 3, Nis.-Haz.1973

Dicle, İ.Atilla (b): Program Bütçesi: Kamu Yönetiminde Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS) (Ankara.1973)

Drucker, Peter F.: Management: An Abridged and Revised Version of Management: Task, Responsibilities, Practices (New York.1977.Pan)

Falay, Nihat: Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri (İstanbul. 1995. İ.Ü. İktisat Fakültesi)

Herber, Bernard P.: Modern Public Finance (Homewood, Illi.1971. Richard Irwin)

Ives, Martin: "Performans denetimi: bazı pratik teknikler" Denetim Teknikleri (Çev: N.Karabakal) (Ankara. 1987. Sayıştay)

Key, V.O.: "The lack of a budgetary theory" American Political Science Review V. 34, December 1940

McKean, Roland: Efficiency in Government Through Systems Analysis (New York. 1958.RAND)

Merewitz Leonard And Stephen sosnick: The Budget's New Clothes (Chicago. 1971. Markham)

Morse Jr., Ellsworth H.: "Verimlilik ve ekonomiklik denetlemesi" Denetim Teknikleri (Çev: N. Karabakal) (Ankara. 1987. Sayıştay)

Münch, Klaus-Norbert, Wolfgang Langer and Gerhard rauscher: "Productivity in the local government sector" Public Finance and the Quest for Efficiency (Ed: H. Hanusch) (Detroit. 1984.IIPF)

Peacock, Alan T. and Jack Wiseman: "Measuring the efficiency of government expenditure" Public Sector Economics (Ed: A. Prest) London. 1968. Manchester Uni.)

Peston, Maurice: Kamu Malları ve Kamu Kesimi (Çev: N.Falay) (İstanbul.1979.Akbank)

Ryan, Michael G.: "Value for money auditing in Canadian state enterprises" International Journal of Government Auditing April, 1986

Songur, H.Mehmet: Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü (Ankara.1995. Mahalli İdareler G.Md.lüğü)

Wildavsky, Aaron: "The political economy of efficiency: cost-benefit analysis, systems analysis and program budgeting" Public Administration Review V. 26, no.4, 1971

Zavelberg, Heinz Gunter: "Hükümet denetimi çerçevesinde program sonuçları denetimi" Denetim Teknikleri (Çev: N.Karabakal) (Ankara. 1987.Sayıştay)