

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE 3 E KURALI

İbrahim ÇETİN*

ÖZ

Modern mali yönetim anlayışı, kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesi doğrultusunda bütçenin, zamanın ve emeğin etkin ve verimli yönetimini ifade etmektedir. Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Kamu kuruluşlarının performansının ölçümü esnasında eylem ve faaliyetler, “3 E Kuralı” yani ekonomiklik (tutumluluk), etkililik (etkinlik) ve verimlilik temelinde değerlendirilmelidir. 3 E Kuralının ekonomi (tutumluluk) ögesi, yönetsel işlem ve eylemlerin mali yönüne temas eder. Verimlilik ögesi; insan, finans ve diğer kaynakların yönetsel sistem içindeki performans ölçütleri bazında en uygun kullanımınıdır. Etkinlik ögesi ise kurumsal ilişkiler ve kaynaklar bağlamında hedefleri gerçekleştirilebilir düzeyidir. Bu çalışmada 3 E Kuralı, mevcut uygulamalar ışığında eleştirel yönleri de vurgulanarak analiz edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: 3 E Kuralı (Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk), Kamu Mali Yönetimi, İktisadi Personel.

* Hukukçu, Yönetim Mensubu, T.C. Sayıştay Başkanlığı, icetin@sayistay.gov.tr



3 ES RULE IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT

ABSTRACT

Modern financial management concept refers to the efficient and effective management of budget, time and effort in such a manner as to accomplish the objectives of the public organisations. Those assigned duties and vested with authorities for the acquisition and utilization of all types of public resources shall be responsible for their effective, economic and efficient acquisition, utilization, accounting and reporting as well as for taking necessary measures to prevent misuse of these resources. Actions and activities should be assessed on the basis of the “3 Es Rule” namely economy, effectiveness and efficiency while measuring the performance of public sector. The competent of 3 Es Rule named economy is interested with financial aspects of administrative process and acts. The component named efficiency means the optimum utilisation of human, finance and other resources, including performance measures of administrative systems. The effectiveness is the quality of being successful in achieving what is wanted, as between corporate relations and resources. “3 Es Rule” were analyzed according to current practices and emphasized the critical aspects, in this article.

Keywords: *3 Es Rule (Efficiency, Effectiveness, Economy), Public Financial Management, Virgam Economicus.*

GİRİŞ

1050 sayılı mülga Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK), kamu mali yönetiminin Anayasası sayılmaktadır. Hâliyle KMYKK'nın temel yapı taşı olan ilke, kural ve değerlerin bilinmesi ve özümsemesi büyük önem taşımaktadır. Çalışmaya konu olan ve KMYKK'dan önce “verimlilik, etkinlik, tutumluluk” şeklinde bileşenlerine ayrılan ama KMYKK ve sonrası mevzuata “etkililik, ekonomiklik, verimlilik” olarak yansıyan 3 E Kuralı, bahse konu temel kurallardan birisidir.

Kanunların ruhunu anlayabilmek gerekçelerine bakmak gerekir. KMYKK'nın 1'inci maddesinin gerekçesine göre Kanunun amacı, *“çağdaş kamu mali yönetim sistemlerinin ana unsurları olan etkililik, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verebilirlik esas alınarak kamu mali yönetiminin yapısını, işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kontrolünü düzenlemek”* şeklinde belirtilmektedir (Başaran vd, 2010: 9). Gerekçedeki etkililik ve verimlilik esasına, ilgili madde metninde “ekonomiklik” esası da eklenmiştir.

Kamu mali yönetimi uygulamasında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik terimlerinin tam olarak hangi ölçü ve kıstasları ifade ettiği, kapsamının ne olduğu, neden sonuç ilişkisi bağlamında nasıl konumlandırılacağı netleşmiş değildir. Bununla birlikte çeşitli akademik çalışmaların da katkısıyla bu yönde epey yol kat edildiği yadsınamaz. Akademik literatürde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik esasları, hesap verebilirliğin ve hesap sorma hakkının olmazsa olmazı kabul edilmektedir (Kesik ve Kıral, 2012: 513). Özellikle etkinlik yönünden olmazsa kabul edilen bir diğer kamu mali yönetimi esası da mali saydamlıktır. Mali saydamlık, hem hesap verebilirliğin sağlanması ve hem de etkin bir yönetim ve denetim anlayışının pekiştirilmesi açısından tamamlayıcı bir unsurdur (Aktan vd, 2012: 537).

Etkililik, ekonomiklik ve verimliliği, hesap verebilirlik ve mali saydamlıkla birlikte değerlendirdiğimizde ortaya stratejik kamu yönetimine sıkı sıkıya bağlı yeni kamu mali yönetim anlayışı çıkmaktadır. Bu reformist anlayışı, KMYKK'nın tamamında görmek mümkündür.

Yeni kamu mali yönetimi anlayışında çok öne çıkmadığı düşünülen ama KMYKK'nın 21'inci maddesinde dengeli ve etkili bir bütçe politikasını gerçekleştirmek için harcamalarda göz önünde tutulması gerektiği belirtilen “*tasarruf (kamu kaynaklarını israf etmeme)*” düşüncesi de etkililik, ekonomiklik ve verimlilik prensibiyle bağlantılıdır. Konu ayrımı yapmaksızın ve hiçbir yazılı norm kaynağı aramaksızın kamu harcamalarının her aşamasında tasarruf etme veya tasarrufta bulunma hedefine sahip olunmalıdır. Bu yönüyle mali disiplinin sağlanması için de gerekli olan kamu harcamalarında tasarruf etme düşüncesi; ancak etkililiği, ekonomikliği ve verimliliği göz önünde tutan idari iş, işlem ve eylemlerle gerçekleştirilebilir ve geliştirilebilir.

Bu makalede, kamu mali yönetiminde verimlilik, etkililik, ekonomiklik (uygulamada ise daha isabetli şekilde *verimlilik, etkinlik, tutumluluk*) esaslarının karşılığı olarak kabul edilen ve 3 E Kuralı diye adlandırılan ilke, stratejik kamu mali yönetimindeki tamamlayıcı unsurların yanı sıra denetimle, mali yargıyla, mali reformlarla, iyi yönetimle, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleriyle bağlantıları göz önünde tutularak detaylıca incelenecek ve literatürde ilk defa “*iktisadi personel (virgam economicus)*” terimi zikredilerek tanımı yapılacaktır.

1. TANIMLAR VE TERMINOLOJİ

“KMYKK'dan önce “verimlilik, etkinlik ve tutumluluk”, KMYKK ile birlikte ise “verimlilik, etkililik ve ekonomiklik” şeklinde ifade edilen kavramlar, İngilizce asılları olan efficiency, effectiveness ve economy terimlerinin baş harflerinin E olması hasebiyle 3 E Kuralı olarak adlandırılmaktadır. 3 E Kuralının bileşeni olan kavramları tanımlamadan önce “verimlilik”, “etkinlik” ve “tutumluluk” kelimeleri ile “verimlilik”, “etkililik” ve “ekonomiklik” kelimelerinin birbirlerini karşılayıp karşılamadığının ve 3 E Kuralını ifade eden kelimelerde neden böyle bir değişim meydana geldiğinin izahı, konunun anlaşılması yönünden büyük önem arz etmektedir.

3 E Kuralının İngilizce mehzaz metinlerde karşılığı olan kelimeler efficiency, effectiveness ve economy'dir (McKean, 1958: 3 vd). KMYKK'dan önce efficiency, *verimlilik*; effectiveness, *etkinlik*; economy ise *tutumluluk* şeklinde çevriliyordu. KMYKK'nın hazırlanması sürecinde efficiency kelimesinin Türkçe karşılığı yine verimlilik olarak aynı kalırken; effectiveness kelimesinin karşılığı için etkililik,

economy kelimesinin karşılığı içinse ekonomiklik kelimeleri tercih edilmiştir. Ne var ki bu yeni tercihler isabetsizdir. Zira effectiveness, sözlük anlamı yönünden incelendiğinde etkinlik kelimesine daha yakın bir anlam ifade etmektedir (Alderson ve İz, 1959: 486). Etkililik ve etkinlik aynı kökten türemiş çok yakın anlamlı iki kelime olsa da ileride de anlatılacağı üzere etkililik, etkinliğin bir alt ögesi durumundadır. Gerek en doğru olanı tercih etmek ve gerekse mevcut kullanım ve uygulamalarda istikrar sağlamak için “etkinlik” kelimesini tercih etmenin daha isabetli olacağı kuşkusuzdur. Mehz economy kelimesinin de yine mevcut kullanım ve uygulamalardan ayrılarak tutumluluk yerine ekonomiklik şeklinde çevrilmiş olması isabetsiz bir tercihtir. Zira tutumluluk gibi hem Türkçe kökenli ve hem kullanımda olan ve hem de içi daha kolay doldurulabilir bir kelime varken ekonomiklik şeklinde muhteviyatı kolay anlaşılmasını bir kelimenin tercih edilmiş olması doğru değildir.

1.1. Verimlilik

Kamu kaynaklarının, kurumun misyonunu gerçekleştirmek üzere en iyi şekilde kullanılmasıdır.

Özel sektörde verimlilik deyince sermayenin en kârlı şekilde kullanılması; bir başka tabirle girdi-çıkıtı oranlamasını temel alan prodüktivite kavramı (Falay, 1997: 20) anlaşılmaktadır. Ancak kamu yönetiminde, bilhassa kamu hizmetinin ön plana çıktığı faaliyetlerde kârlılık arka planda kaldığı için durum farklıdır. Kamuda en az harcama ile en çok ve en iyi hizmeti sunmaktan ziyade mümkün mertebe bedelsiz, bedelsiz olamıyorsa en mâkul ücret yahut masraf üzerinden ayırım gözetmeksizin herkese ulaşabilecek şekilde hizmet sunmak amaçlanır; kârlılık hiçbir zaman amaç değildir.

Kârlılık konusu, bir yönüyle de tutumluluğa temas eder. Kaynakların zâyi edilmeden kullanılmasını amaçlamak verimlilik, kaynaklardan tasarruf sağlamayı amaçlamak ise tutumluluktur. Yine kamu kaynağı boyutuyla bir kıyas yapacak olursak harcamalardan zarar etmemek verimlilik, harcamaları en doğru şekilde yapmak etkinlik, harcamaları asgâri düzeyde tutarak aynı hizmeti sağlayabilmek ise tutumluluktur.

Verimliliği değerlendirmekte tek kriter harcamalar değildir. Emek, zaman, faaliyetlerin niteliği ve niceliği, kurumsal amaç ve hedefler açısından elverişlilik

gibi başkaca konuların da göz önünde bulundurulması gerekir. Nitekim verimliliğe sadece prodüktivite yönünden bakmak bizi yanlış sonuçlara götürür.

Verimliliğin, etkinlik ve tutumluluğa nispeten teknoloji gibi imkânlardan faydalanmaya daha müsait bir yapısı vardır. Teknolojik gelişmeler, araç ve gereç yenilikleriyle birlikte kurumsal organizasyon yeniliklerine de katkı sağlayarak verimliliği arttırmaktadır (Ertek, 2013: 541). İleri teknolojiye dayalı yenilik ve inovasyon politikası ile ürün/hizmet verimliliği sağlanabileceği gibi (Çetin, 2014: 52) çalışanların emek ve zaman tasarrufu ile işe daha iyi odaklanmaları, maharetlerini daha iyi sergilemeleri ve dinlenmeye daha çok zaman ayırmaları temin edilerek (Çetin, 2014: 58) toplam verimliliğin maksimizasyonu da sağlanabilir.

Verimliliği, toplam verimlilik düzeyinde irdelemeden önce çalışan (işgücü) verimliliği, emek verimliliği, sermaye verimliliği, zaman verimliliği ve çıktı verimliliği olmak üzere beş ayrı boyutuyla değerlendirmek gerekir.

Çalışan (işgücü) verimliliği; bir işi en az sayıdaki personel ile en iyi şekilde yapabilmektir. Buradaki “en iyi”, sürecin kısa sürmesi, istenen sonuçların alınması, az harcama yapılması gibi daima göz önünde bulundurulması gereken farklı argümanları karşılamaktadır.

Emek verimliliği, her bir personelin mümkün mertebe en az efor ile en iyi sonucu elde etmesidir. Buradaki “en iyi”, ürün ve hizmet çıktılarının nitelik yönünden kaliteli, nicelik yönünden fazla sayıda olmasını ifade etmektedir. Standart ürün ve hizmete mukabil asgari efor harcayan personel, bir sonraki işe daha çabuk başlayarak birim zamanda daha fazla iş üretmiş olacaktır.

Sermaye verimliliği, her bir standart iş sürecinin en asgari gider ile en iyi şekilde tamamlanmasıdır. Harcamaları bu şekilde kısıtlı tutarak daha fazla üretim sağlanabilir ama kaliteli ürün ve hizmet sunumunda başarılı olamama ihtimali doğmaktadır. Bu nedenle sermaye verimliliğindeki “en iyi”, her ürün ve hizmeti değil belirli kalitedeki ürün ve hizmeti mümkün olan en az gider ile karşılayabilmektir.

Zaman verimliliği, standart bir ürün ya da hizmeti en seri şekilde üretip en iyi sunumu gerçekleştirebilmektir. Buradaki “en iyi”, yine belirli bir kalite standardından ödün vermemek şartıyla üretim süresi boyunca mesai zamanını

israf etmeyerek iş sürecini tamamlamayı ifade etmektedir.

Çıktı verimliliği, en iyi ürün ya da hizmeti tüketime hazır hâle getirebilmektir. Çıktı verimliliğindeki “en iyi”, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşabilmek kaydıyla ve kamu hizmeti anlayışına uygun olarak en ideal arzı en makul şekilde gerçekleştirebilmektir.

Verimliliği farklı boyutlarıyla birlikte şu aşağıdaki tabloda gösterildiği şekliyle formülize edebiliriz:

Tablo 1: Verimlilik Formülü

KİSTAS	Çalışan Verimliliği	Emek Verimliliği	Sermaye Verimliliği	Zaman Verimliliği	Çıktı Verimliliği	Toplam Verimlilik
EN İYİ?	İşgücü	Efor	Harcama	Zaman	Ürün ve Hizmet	Asgari düzeyde işgücü, efor, harcama ve zaman kullanarak en kaliteli ve sayıda en fazla ürün ve hizmet çıktısı.
FORMÜL	A	B	C	D	E	A+B+C+D+E

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı'nın (INTOSAI) deklare ettiği İç Kontrol Standartlarının “Kaynaklara ve Kayıtlara Ulaşma ve Sorumluluk” başlıklı 61’inci, 62’nci ve 63’üncü maddelerinde bahsolunan kayıtlarla kaynaklar arasındaki uygunluk ve kaynakların kullanımın periyodik kontrolü (INTOSAI, 1994: 9), verimlilikle ilgili esaslara işaret etmektedir. Özellikle kamu kaynaklarının ziyana uğramaması için geliştirilmesi ve sürekli olması öngörülen bir dizi oto-kontrol işleminin KMYKK’daki karşılığı olan ön mali kontrol faaliyeti, bütün kamu idarelerinde zorunlu kılınan bir iç kontrol mekanizmasıdır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 1’inci maddesinde “kurumlar kaynakların elde edilmesinde, muhafaza edilmesinde ve kullanılmasında öngörülen amaç,

hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun davranmalıdır” denirken kaynakların özen ve ihtimamla kullanılması gerekliliğine vurgu yapılmak suretiyle verimlilik düsturuna atf yapılmaktadır. Kaynakların özenli kullanımı, kurumların kaliteli çalışması için öngörülen olmazsa olmazlar arasında sayılır (Akyel, 2016: 6).

1.2. Etkinlik

KMYKK ve diğer mevzuatta etkinlik yerine etkililik kelimesi tercih edilmiş olsa da uygulamada isabetli bir tercihle hâlâ etkinlik kelimesi kullanılmaktadır. Etkinlik ve etkililik kelimelerinin kökü her ne kadar aynı (etki) ise de bu iki kelime; aynı kökten türeyen *kamu zararı* ile *kamunun zararı terimlerinin* aynı anlama gelmediği¹ gibi aynı anlamı ifade etmezler. Etkililik; kurumsal hedef ve amaçlara erişme sâiki olmaksızın ve sürecin tamamına şâmil olmaksızın belirli aşamalarda işin daha kaliteli, hızlı ve gerekirse diğer işler arasında öne çekilerek yapılmasını sağlamaktır. Etkinlik ise kurumsal hedef ve amaçlara erişmeyi ve kurumsal misyonu yerine getirmeyi başarmak için kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve mevzuata uygun şekilde kullanılmasını sağlamak üzere bir işi başlangıcından tamamlanmasına kadar dikkatli, özenli ve gerektiğinde müdahaleci bir anlayışla yürütmektir. Etkinlikle bir işin daha fazla özüne, esasına ve ayrıntılarına girilir ki bu da işi daha iyi kavramayı ve daha çok sahiplenmeyi gerektirir. Etkililikte ise bir plan ve program çerçevesinde olmayan girişimlerle bir işten iyi bir sonuç almaya çalışılır; ancak bu yaklaşım, verimlilik ve tutumluluk bileşenleri ile bağdaşmadığı için istenen hedefe ulaşmayı zorlaştırır. Bir iş sürecinin bir ya da birkaç safhasına temas eden etkililik kavramı, bu dar yönüyle bütüncül bir anlam ifade eden etkinliğin bir alt ögesi olarak değerlendirilmelidir.

Etkililik ile etkinlik arasındaki ince ve hassas nüanslar, doktriner düzeyde tartışma konusudur. Bazılarına göre etkililik, en az maliyetle planları gerçekleştirmek; etkinlik ise girdi-çıkıtı mekanizması aracılığıyla kaynakların en iyi şekilde kullanılmasıdır. (Okçu vd, 2010: 121). Diğer bazıları etkinliğin rakamlarla ölçülemeyen kamu hizmetlerinin değerlendirilmesinde (Yalçındağ, 1997: 3), etkililiğin ise çıktılarının ölçümünün zor olduğu yerlerde karşımıza çıktığını (Akal, 2002: 123) iddia etmektedir. Çıktı merkezli bir yaklaşıma göre girdi kaynakları ile

¹ Kamu zararı: Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması suretiyle ortaya çıkan zarardır. Kamunun zararı: Devlet organları ve bizatihi halkın kendisi dâhil olmak üzere tüm kamunun her ne şekilde olursa olsun uğradığı zarardır (Turguter, 2015: 224).

çıktılar arasındaki ilişki etkinliği, çıktılar ile hedef arasındaki ilişki etkililiği ifade eder (Büyükkılıç, 2004: 42). Performans merkezli bir yaklaşıma göre etkililik, kurumsal faaliyetler sonucunda amaçlara ulaşma derecesini belirleyen performans boyutu iken etkinlik kurumsal amaçlara ulaşma derecesidir (Aldemir, 1985: 202). Yapılan işin niteliğini irdeleyen bir yaklaşıma göre ise etkililik kolay ölçülemeyen (soyut), etkinlik ise belirli kriterlere göre ölçülmesi mümkün olan (somut) kavramlardır (Yükçü ve Atağan, 2009, 3). Görüldüğü üzere etkililik ve etkinlik, birbirleri yerine kullanılacak kelimeler değildir. Bu itibarla gerek stratejik yönetim anlayışının gerekleri ve gerekse kamu mali yönetiminde benimsenen saydamlık, hesap verebilirlik ve kamu kaynaklarının mevzuata uygun kullanımı gibi diğer prensiplerle birlikte değerlendirildiğinde “etkinlik” kelimesini kullanmayı tercih etmek daha doğrudur.

3 E Kuralının anlamsal karşılığını en iyi bulduğu konuların başında iç kontrol yönetimi gelmektedir. Bununla birlikte iç kontrol, sadece bir mali yönetim enstrümanı değil, aynı zamanda bir iç denetim² ve dış denetim³ şeklindedir. Mali yönetim ve denetim sisteminin gelişimi sürecinde çok önemli bir kilometre taşı olan iç kontrol sisteminin çeşitli işlevlerinden biri de kurumsal riskleri karşılamak için makul güvence sağlamasıdır (Akyel, 2010: 171). Bu işlevi gerçekleştirirken etkinlik bileşeni ağır basmak üzere 3 E Kuralı ile barışık bir iş planlaması elzemdir. Kurumsal risk yönetiminde başarının yakalanması, risk eylem planlarıyla birlikte iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının ve diğer stratejik eylem planlarının en etkin şekilde uygulanması, izlenmesi, güncellenmesi ve hem üstyönetimce hem de personelce içselleştirilerek kurum kültürü haline getirilmesini gerektirir.

Başarılı bir yönetim için iç kontrol doğru anlaşılmalı, sağlıklı kurulmalı ve etkin uygulanmalıdır (Akyel, 2010: 83). INTOSA'nın 1991'de benimsediği İç Kontrol Standartlarına göre iç kontrollerin etkin olabilmesi için şu üç kriter göz önünde bulundurulmalıdır:

² 5018 sayılı KMYKK m. 55: İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.

³ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu m.35 f.1 a) Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamaz.



i. İç kontroller uygun olmalı; yerli yerince ve risklerle orantılı ifa edilmelidir.

ii. İç kontroller sürekli ve belirli bir plan doğrultusunda işlemelidir. Tüm personelin özenle uyması ve kilit personel görevde bulunmadığında yahut iş yükü ağır olduğunda söz konusu kontrollerin ihmal edilmemesi sağlanmalıdır.

iii. İç kontrolün maliyeti faydasına değmelidir. (INTOSAI, 1994: 4).

Kamu mali yönetiminde etkinliğin rolünü ve işlevini daha iyi anlatabilmek için etkin bir kamu mali yönetimi olmazsa nasıl bir tablo ile karşılaşırız sorusunun cevabı aranmıştır (Örneğin: Aktan ve Dileyici, 2012: 433). Etkin olmayan bir kamu mali yönetimi şu olumsuz sonuçları doğurur:

- Siyasal arz kaynaklı sorunlar yaşanır (Buchanan ve Wagner, 1978: 18).
- Bürokratik tıkanmalar baş gösterir (Tullock, 2002: 81).
- Siyasal etiğe uygun davranmama sorunu ortaya çıkar (Aktan, 2004: 80).
- Piyasadaki başarısızlıkların giderilmesinde yetersiz kalınır (Buchanan, 1988: 4 vd.).
- Kamusal mal ve hizmet sunumunda etkinlik sağlanamaz (Wolf, 1979: 119).
- Mali aldanmalar yaşanabilir ve kamuoyu şeffaf şekilde aydınlatılamaz (Hanusch, 1983: 5).
- Özel çıkar grupları ortaya çıkar (Tullock, 1994: 179).
- Siyasal arz ile siyasal talep arasında dengesizlik baş gösterir (Aktan ve Dileyici, 2012: 454).
- İşlem maliyetleri yükselir, ekonomi zarar görür (North, 2002: 93).
- Kurumsal harcamalar kontrol edilemez şekilde artar, politik negatif ölçek ekonomileri ile baş etmek zorunda kalınır (Aktan, 1995: 68).
- Performansa dayalı ücret ve ödüllendirme mekanizması sekteye uğrar (Wolf, 1979: 122).

- İsraf ve savurganlık artar (Barry, 2003: 318-320).
- Şeffaf ve hesap verebilir mali yönetim anlayışı erozyona uğrar (Aktan vd, 2004: 174).
- Denetimler yetersiz kalır (Aktan ve Dileyici, 2012: 463).
- Kamuda reform yapmak güçleşir (Aktan ve Dileyici, 2012: 464).
- Ürün ve hizmet arzından fazla talep doğacağından talep enflasyonu, verimsizlik nedeniyle yapısal enflasyon ortaya çıkar (Bulut, 2002: 234-235).

Yanı sıra etkinliği daha iyi anlatabilmek için verimlilikle arasındaki organik bağı ve farklı işlevsellikleri vurgulamayı tercih eden bir yaklaşım da bulunmaktadır (örneğin: Mihaiu vd, 2010: 137). Bu yaklaşımlar ana hatlarıyla aşağıdaki gibi tablolaştırılabilir:

Tablo 2: Verimlilik ile Etkinlik Arasındaki Temel Farklılıklar

FAKTÖRLER	VERİMLİLİK		ETKİNLİK	
	Girdiler	Çıktılar	Girdiler	Çıktılar
Kaynakların doğru kullanımı	Amaç	Araç	Araç	Amaç
Kaynakların iyi kullanımı	Amaç	Araç	Araç	Amaç
Parasal harcamaların rolü	Fer'i	Asli	Asli	Fer'i
Diğer harcamaların rolü	Fer'i	Asli	Asli	Fer'i

Verimliliği ve etkinliği açıklarken çıktılar ile amaçlar arasındaki etkileşimi göz önünde tutan Mihaiu, Opreana ve Cristescu, bu yaklaşımlarında yalnız değildirlir. Falay'a göre de etkinlik, amaçlara ve çıktılarına en az maliyetle erişmek ve kamusal amaçların gerçekleşmesinde maksimizasyonunu sağlamaktır (Falay, 1997: 21). Kamuda etkinlik, 'piyasalarda canlılık' mânâsına da gelir ve hem istihdama hem üretime pozitif katkı sağlar. Bir ülkede bütün üretim faktörlerinin kullanılması anlamına gelen tam istihdam (Pınar, 2006: 124), tüm ülke kaynaklarının en etkin şekilde kullanılması ile kişisel refah düzeyini arttırırken milli gelir düzeyinin maksimizasyonunu da tetiklemektedir. Nitekim kamu maliyesinin amaçları; kaynak kullanımında etkinliğin, bölüşümde etkinliğin ve nihayetinde ekonomik istikrarın sağlanmasıdır (Akdoğan, 2011: 24).



Etkinlik, her bir kamu hizmeti ve her bir kamusal faaliyet için farklı şekilde tezahür etmektedir. Örneğin etkin bir adalet hizmeti, usûl ekonomisi ilkesine uygun şekilde basit, çabuk ve ucuz olmalıdır (Çetin, 2010: 84). Bu minvalde yargılamada karar vericilerin re'sen harekete geçerek doğru zamanlarda doğru müdahalelerde bulunması beklenir (Çetin, 2010: 97). Usûl ekonomisi ilkesi, idari yargının basit ve az masraflı olması şeklinde açıklanmaktadır (Ceylan, 2017: 68) ve Sayıştay yargısında da geçerli olacağı kuşkusuzdur. Buna karşın denetim hizmetinde ise hizmet sunucuların kişisel gayretlerinden ziyade göz önünde bulundurdıkları ölçüm kriterleri ve diğer parametreler etkin bir denetimin tesisi için önem arz etmektedir (Falay, 1997: 26).

Denetimde etkinlik, Sayıştay'daki mevcut işleyişe uygun olarak denetim ile yargı fonksiyonunu birbirile bağdaştırarak şekilde hesap denetimi etkinliği ve hesap yargısı etkinliği şeklinde ikiye ayrılabilir.

i. Hesap denetimi etkinliği: Modern denetim tarihimiz, 1856 Kırım Savaşı'nın sebep olduğu aşırı dış borçlanmanın telafisi (Blaisdell, 1979: 35) münasebetiyle başlamıştır ve günümüzde uluslararası standartlara uygun bir denetim kültürüne ulaşmıştır.

Birleşmiş Milletlerin 22 Aralık 2011 tarihli 66'ncı Genel Kurulunda kabul edilen "*Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK) Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması*" başlıklı GA-Resolution A/66/209 sayılı kararında⁴, hem 3 E Kuralının denetimdeki

⁴ Birleşmiş Milletler Genel Kurulunun GA-Resolution A/66/209 sayılı "*Yüksek Denetim Kurumlarının Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması*" başlıklı kararının ilgili kısımları:

Genel Kurul; Kamu yönetiminin verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığını artırma ihtiyacını vurgulayarak;

Ayrıca verimli, hesap verebilir, etkin ve saydam kamu yönetiminin, Binyıl Kalkınma Hedeflerini de içeren uluslararası kabul görmüş kalkınma hedeflerinin uygulanmasında kilit bir role sahip olduğunu vurgulayarak;

Kalkınmayı teşvik etmede bir araç olarak kapasite geliştirmeye yönelik ihtiyacı vurgulayarak ve bu konuda Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütünün Birleşmiş Milletlerle işbirliğini memnuniyetle karşılayarak;

1. Yüksek Denetim Kurumlarının yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebileceklerini kabul ve teyit eder.

2. Binyıl Kalkınma Hedeflerini de içeren uluslararası kabul görmüş kalkınma hedefleri ve ulusal kalkınma amaç ve önceliklerinin gerçekleştirilmesine olanak sağlayacak şekilde kamu yönetiminin verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığını artırmada Yüksek Denetim Kurumlarının önemli rolünü kabul eder.

önemine hem de diğer mali yönetim ilkeleriyle bütünlüğüne dikkat çekilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2012). Bu kararın diğer bir önemli boyutu ise 3 E Kuralı gibi yenilikçi prensiplerin kurumlarca sahiplenilebilmesi için YDK'ların (Sayıştayların) güçlendirilerek '*etkinliklerinin*' artırılması gereğinin vurgulanmış olmasıdır.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkelerinden (ISSAI-20) 6 numaralı ilkeye⁵ göre 3 E Kuralı, uluslararası standartlara uygun bir denetimin omurgasıdır (Sayıştay Başkanlığı, 2012).

Görüldüğü üzere 3 E Kuralı, genel denetim teorisinde öncelikli bir yer olan ama diğer mali yönetim ilkeleriyle birlikte anılan bir ilkedir. 3 E Kuralının anlamını en iyi bulduğu denetim türü, performans denetimidir. Zira performans denetimin unsurları verimlilik, etkinlik ve tutumluluktur (Avci, 2014: 55). Bununla birlikte 17

3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütünün daha fazla UN 10 verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığın ve kamu kaynaklarının vatandaşların yararına verimli ve etkin şekilde elde edilmesi ve kullanılmasının sağlanması hususundaki çalışmalarını takdirle dikkate alır.

4. Ayrıca 1977 tarihli Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi ve 2007 tarihli Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına ilişkin Meksiko Deklarasyonunu takdirle dikkate alır ve Üye Devletleri, söz konusu Deklarasyonlarda belirtilen ilkeleri kendi kurumsal yapıları ile uyumlu şekilde uygulamaları yönünde teşvik eder.

5. Güçlendirilmiş Yüksek Denetim Kurumları aracılığıyla verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığı sağlayarak iyi yönetişimi desteklemek amacıyla Üye Devletleri ve Birleşmiş Milletlerin ilgili kuruluşlarını, kapasite geliştirme alanı da dahil olmak üzere Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütüyle işbirliğini sürdürmeleri ve bu işbirliğini güçlendirmeleri yönünde teşvik eder.

⁵ **İlke 6:** YDK'lar; kendi çalışmalarını ekonomik, verimli ve etkin şekilde ve kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütür ve bu konular hakkında halka açık biçimde raporlama yapar.

• YDK'lar, mali yönetim ve çalışmalarına yönelik uygun iç kontrolleri içeren sağlam yönetim uygulamalarını kullanır. Bu, iç denetimleri ve INTOSAI GOV (İyi Yönetim Rehberi) 9100'de anlatılan diğer tedbirleri içerebilir.

• YDK'ların mali tabloları kamuoyuna duyurulur. Bu tablolar, bağımsız dış denetime veya parlamentonun gözden geçirmesine tabidir.

• YDK'lar; mali denetim, uygunluk denetimi, yargı yetkisine ilişkin faaliyetler (Mahkeme olarak kurulan YDK'larda), performans denetimi, program değerlendirmesi ve kamu faaliyetlerine ilişkin sonuçlar gibi tüm alanlardaki çalışma ve performanslarını değerlendirir ve raporlar.

• YDK'lar, misyonlarını başarmak ve sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla gerekli çalışmayı yapmak için ihtiyaç duyulan beceri ve yetkinlikleri sağlar ve geliştirir.

• YDK'lar, toplam bütçelerinin ne olduğunu kamuoyuna duyurur ve mali kaynaklarının nereden sağlandığını (parlamento ödeneği, genel bütçe, maliye bakanlığı, kurumlar, ücretler) ve bu kaynakların nasıl kullanıldığını raporlar.

• YDK'lar, kaynaklarını kullanma konusundaki verimlilik ve etkinliklerini ölçer ve raporlar.

• YDK'lar, mali yönetim ve raporlama süreçlerini gözden geçirmek ve bu süreçlere girdi sağlamak için çoğunluğu bağımsız üyelerden oluşan denetim komitelerinden de faydalanabilir.

• YDK'lar; denetim çalışmasının Parlamento, vatandaşlar ve diğer paydaşlar için değerini belirlemek amacıyla performans göstergelerinden faydalanabilir.

• YDK'lar; kamusal görünürlükleri, sonuçları ve etkilerini dış geribildirimler vasıtasıyla takip eder.

Aralık 2011 tarihli ve 28145 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde, performans denetimini düzenleyen bölümden ayrı olarak “*Etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi*” başlıklı bağımsız bir bölüm bulunmaktadır⁶. Ancak KMYKK’dan önce de var olan ve “verimlilik, etkinlik, tutumluluk (VET) denetimi” olarak adlandırılan bu denetimi, performans denetiminden ayırmak mümkün değildir (Durkal ve Akbey, 2016: 34). Aksi takdirde 6085 sayılı Sayıştay Kanununun sistematığı ile çelişkiye düşülecektir⁷. Kaldı ki düzenlilik denetimi ile performans denetiminin birlikte planlanarak yürütülmesi esastır (Şişman, 2017: 59).

Performans denetimi, denetlenen kurumun amaçlarının gerçekleşmesi bağlamında performans denetiminin fiili duruma kıyasen etkinliğini konu edinmektedir (Yüce, 2016: 161). Performans denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için öncelikle performans denetiminin düzenlilik denetiminde olduğu gibi suçlu aramaya yönelik değil kamu mali yönetimini iyileştirmeye yönelik olduğunun

⁶ **Etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetiminin amacı**

MADDE 24 – (1) Etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi;

- a) Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimliliğin sağlanıp sağlanmadığı ve idarelerin amaçlarına etkili bir şekilde ulaşıp ulaşmadıkları konusunda Türkiye Büyük Millet Meclisine, kamuoyu ve kamu idarelerine bilgi sunmak,
- b) Kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu ile iyi yönetim ilke ve uygulamalarının geliştirilmesine katkıda bulunmak,

Amacıyla yürütülür.

Etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetiminin esasları

MADDE 25 – (1) Etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetiminin yürütülmesinde aşağıdaki esaslar dikkate alınır:

- a) Denetim kamu idarelerinin faaliyetlerinin faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibarıyla sektör, program, proje ve konu bazında denetlenmesi temelinde yürütülür.
- b) Denetimler bu Yönetmelik ve etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi rehberine göre yürütülür.
- c) Denetim ekip çalışması esasına dayalı olarak denetim grup başkanlıklarında görevli denetçilerce yerine getirilir. Gerekğinde grup dışından denetçiler ile Sayıştay dışından uzmanlar da denetim ekibinde görevlendirilebilir.
- ç) Denetim sonucunda oluşturulan bulgu-sonuç ve öneriler, yeterli ve uygun kanıt ile desteklenir.

⁷ VET denetiminin, düzenlilik ve performans denetimine göre yeri, doktriner düzeyde çeşitli tartışmalara konu olmaktadır (örneğin: Durkal ve Akbey, 2016: 1-49). Bu tartışmaların birinci nedeni “yerindelilik denetimi” kavramının denetim sistemi içindeki anlamı ile hukuk sistemi içindeki anlamının karıştırılmasıdır. İkinci neden ise iç kontrol ile verimlilik, etkinlik, tutumluluk (VET) terimlerinin iç içe geçmiş olmasından kaynaklanan tablodur. İç kontrol, düzenlilik denetiminin konusudur ve kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin kuruluşu, işleyişi, ve yeterliliği düzenlilik denetimiyle incelenip raporlanır. VET ya da diğer deyişle 3 E ise performans denetiminin konusudur ve *verimli mi etkin mi tutumlu mu* sorularının cevabı, performans denetimi ile aranır.

başlangıçta kabul edilmesi; bilgi teknolojisinden, uzman kadrolardan ve teknik personelden yeterince istifade edilmesi gerekmektedir (Avcı, 2014:76). Sayıştay gibi kurumlar, etkin bir denetim için çeşitli teknolojik imkânları kullanmak suretiyle denetim tekniğini geliştirme gayretindedir⁸.

ii. Hesap yargısı etkinliği: Hesap yargısının usûl ekonomisi (basitlik, çabukluk, ucuzluk) ilkesi başta olmak üzere aleni yargılama ve diğer usûli kurallara uygun yürütülmesi, yargısal etkinliğin ön şartıdır. Yargısal etkinliğin tamamlayıcı aşaması, ilamların infazının etkinliğidir (İnan, 2016: 88). İlamlarının infazının etkinliği ise tazmin kararları neticesinde gerçekleştirilen tahsilatın miktar ve oranının yüksekliği ile sağlanabilir (Taytak, 2013: 215).

Yanı sıra verimlilikte olduğu gibi etkinlik kuralında da teknik imkânlardan faydalanmak, amaç ve hedeflere ulaşmayı kolaylaştıracaktır. Günümüzde adli kamu hizmetinin temel gâyesi olan adil yargılama hakkının tesisi; ancak etkin bir yargılama ile, etkin bir yargılama ise bilgi ve iletişim teknolojilerinden yeterince istifade etmekle mümkün olabilir (Adalet Bakanlığı, 2010: 39-322).

1.3. Tutumluluk

Kamu kaynaklarının israf edilmemesine, her türlü savurganlıktan kaçınılmasına, bütçeye uygun harcama ve yatırım yapılmasına, kurumsal ihtiyaçların en makul giderle karşılanmasına tutumluluk denir. Bu itibarla tutumluluk, öz bir ifadeyle tüm kamusal iş, işlem ve eylemlerde tutumlu olmaktır.

Öte yandan *idare etmek* tabirinin yegâne anlamı, hiyerarşide altta olanları yönetmek değildir. Eldeki ile idare etmek, mevcut kaynak ve imkanları en idareli (tasarruflu) şekilde kullanmak anlamına da gelir (Özay, 1996: 318) ki bu da tam olarak tutumluluktur. O hâlde tutumluluk, genelde idarenin, özelde kamu mali yönetiminin doğasında bulunan bir ilkedir.

Tutumluluk, temelleri Magna Carta'ya uzanan ve bizde ilk defa 1876 Anayasası (Kanun-i Esasi) ile vücut bulan bütçe hakkıyla doğrudan ilgilidir. Kamu hizmetlerinin cinsi ve tutarı ile bu hizmetleri karşılayacak kamu gelirlerinin toplanması hakkında karar verme yetkisi bütçe hakkıdır (Edizdoğan ve Çetinkaya,

⁸ Örneğin Sayıştay'da denetimlerin 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile uluslararası standartlara uygun olarak, Düzenlilik Denetimi Rehberindeki süreçleri kapsayacak şekilde yürütülmesi ve denetim yönetiminde etkinliğin sağlanması amacıyla Denetim Yönetim Programı (SayCap) geliştirilmiştir (2012/10 sayılı Başkanlık Duyurusu).



2010: 21). Özellikle günümüz maliye sisteminde esas alınan performans esaslı bütçelemelerde performans ölçümü yapılarak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir süreç söz konusu olduğu için (Mutluer vd, 2005: 142) kamu kaynaklarının en hesaplı ve en planlı şekilde değerlendirilmesi, bir başka deyişle 'tutumluluk' ön plana çıkmaktadır. Hiç şüphesiz performans değerlendirmesinde verimlilik ve etkinlik de göz önünde bulundurulmalıdır (Mihau vd, 2010: 146) ancak somut analizler için tutumluluk daha elverişli bir ölçüm imkânı sunmaktadır.

Tutumluluğun tasarruf ve ekonomiklik/ucuzluk olmak üzere iki bileşeni vardır.

1.3.1. Tasarruf

Reel yatırımların tasarrufla ilişkisi ve milli gelire etkisi, makroekonomik inceleme konularının başında gelmektedir (Uluatam, 1993: 49). Dornbusch, Fischer ve Startz, brüt ulusal tasarrufu, kamunun tasarrufuyla özel tasarrufların toplamı şeklinde formülize etmiştir (Dornbusch vd, 2007: 391).

Kamu mali yönetiminde tasarruf, *kurumsal faaliyetler sonucunda elde edilen ürünleri ya da sunulan hizmetleri optimum maliyetle sağlamak*. Peacock, Wiseman, Davis ve Kamien, '*optimum maliyet*' yerine '*en az*' maliyet demişlerse de isabetli bir tercih değildir (Peacock ve Wiseman, 1968: 38-39; Davies ve Kamien, 1969: 68). Kamu harcamalarının en az değil; optimum ya da bir başka deyişle en makul düzeyde gerçekleşmesi önemli ve gereklidir. Zira en az maliyet hedeflendiği zaman kaliteli çıktılar alınamayabilir, verimli olunamayabilir, etkin bir hizmet sunulamayabilir. Oysaki tutumluluk, verimlilik ya da etkinlik, kamu maliyesinde tek başlarına değil; ancak bir arada oldukları zaman anlam ifade etmektedir.

Tasarrufun; belirli bir ödeneği en ideal şekilde kullanmak, gereksiz mal ve hizmet alımından kaçınarak savurganlık yapmamak, mevcut kaynakları en doğru şekilde harcayarak israf etmemek gibi çeşitli yönleri vardır. Mevcut kaynakları sadece kurumsal düzeyle sınırlı tutmayarak Devletin tüm kaynak ve imkânlarını da kapsayacak şekilde geniş düşünmek gerekir. Kamu personelinin kendini hesap verme sorumluluğu altında görmeyerek iş esnasında elektriği (enerjiyi) aşırı kullanması (örneğin klimaları sürekli açık bırakması), kâğıt (kırtasiye) gibi araç-gereçleri özensiz kullanıp israf etmesi, elektronik eşyaların dikkatsizlik sonucu

bozulmalarına ya da yıpranmalarına sebep olması ve diğer benzeri tavırlar, tasarruf sâikiyle ve dolayısıyla tutumluluk prensibiyle bağdaşmaz.

Tasarruf, bir kùltürdür ve belirli kurallara bağlanarak değil, kamu personelinin kişisel bir erdem kabul edip iş yaşamına yansıtması ile sağlanabilir. Çalışanlar tasarrufu içselleştiremezlerse israfın kontrolü ve tespiti oldukça güçleşir. Kurum kùltürü hâline getirilmeksizin, bir başka deyişler tüm çalışmalar nezdinde özümsemeksizin yalnızca bir kısım personelin tasarruf bilincine sahip olması, kurumsal hedef ve amaçlara erişilmesinin önündeki en reel engeldir. Zira bu tablo, sadece kurumsal amaç ve hedeflere erişilmesini değil; çalışma barışının bozulması, iş dağılımının adil olmaması, işlerin aksaması gibi daha önemli ve yapısal sonuçları da doğuracaktır.

Tasarruf, özellikle belediyecilik hizmeti sunan yerel yönetimlerin faaliyetleri hususunda gündeme gelmektedir. Benzer şekilde bayındırlık işleriyle ilgili Karayolları Genel Müdürlüğü gibi ya da belirli girişimcilere kredi veren Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı gibi kuruluşlar, tasarruf kùltürünü özellikle yerleştirmesi gereken kamu idareleridir.

Tasarrufu sadece harcamalar ve yatırımlar gibi belirgin konular üzerinden değil, dolaylı yollardan da göz önünde bulundurmak gerekir. Örneğin kadroda yeterli personel varken yeni bir personel almak suretiyle Devlet hazinesine ilave harcama yükü bindirmek de menfi bir masrafa yol açacağı için tutumluluk prensibi ile bağdaşmaz. Dolayısıyla tasarruf için harcama ve yatırım politikaları kadar istihdam politikaları da önemlidir.

1.3.2. Ekonomiklik/Ucuzluk

Tasarruf, kamu kaynağı kullanılıncaya değin; ekonomiklik ise kamu kaynağının kullanımı aşamasında karşımıza çıkmaktadır.

3 E Kuralındaki e'lerden biri, 5018 sayılı KMYKK ile birlikte tutumluluk değil de ekonomiklik şeklinde kullanılmaya başlanmış olsa da ekonomiklik; 3 E Kuralındaki tutumluluk öğesinin sadece bir veçhesidir. Ekonomikle anlatılmak istenen, mal ve hizmet tedarikinde ucuz olan girdilerin nispeten pahalı olan girdilere tercih edilmesidir. Bu meyanda ekonomikliği "ucuzluk" kelimesiyle de ikame edebiliriz.

Sadece kamu giderleri yönünden değil kamu gelirleri yönünden de ucuzluk dikkate alınmalıdır. Kamu gelirleri yönünden ucuzluk, kamuyu zarar uğratmamakla birlikte faydalanıcıların/vatandaşın alım gücünü zorlamamaktır.

Ucuzluğun diğer bir boyutu ise; mal ve hizmet alımındaki ucuzluktan farklı olarak faaliyetlerin yürütülmesi aşamasında savurgan davranmamaktır. Örneğin yargı faaliyeti esnasında gereksiz keşif, bilirkişi, istinabe gibi uygulamalardan kaçınmak, yerinde denetim faaliyeti esnasında en makul vasıtaları kullanarak seyahat etmek, sağlık hizmeti esnasında en makul masraflı tedavi yöntemini tercih etmek, eğitim hizmeti esnasında öğretmenlerin yüksek bütçeli ve rasyonel olmayan deneyler yapmaması gibi tedbirler, ucuzluk boyutu yönüyle tutumluluğun gereklerindedir.

Görüldüğü üzere 3 E Kuralının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk öğeleri, değişik kriterler yönünden birbirinden ayrılmakta ise de her bir kriterin kendine göre bir hususiyeti bulunmaktadır ve esasında nasıl ki verimlilik, etkinlik ve tutumluluk öğeleri birlikte anlam ifade ediyorsa söz konusu kriterler de birbirinin tamamlayıcısıdır. Aşağıdaki tabloda söz konusu kriterlerin önemlilik dereceleri aktarılmaya çalışılmıştır.

Tablo 3: Önem Seviyesine Göre Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk Parametreleri

KRİTERLER	3 E KURALI BİLEŞENLERİ		
	Verimlilik	Etkinlik	Tutumluluk
Faaliyetlerin Niceliği (Sayısal Değeri)	Çok önemli	Önemli	Az önemli
Faaliyetlerin Niteliği (Kalitesi)	Önemli	Çok önemli	Az önemli
Ürün/Hizmetin Niceliği (Sayısal Değeri)	Çok önemli	Az önemli	Önemli
Ürün/Hizmetin Niteliği (Kalitesi)	Önemli	Çok önemli	Az önemli
Yararlanacak Hedef Kitlenin Niceliği (Sayısal Değeri)	Önemli	Çok önemli	Az önemli
Yararlanacak Hedef Kitlenin Niteliği (Kalitesi)	Çok önemli	Önemli	Az önemli
Kamu Kaynağı İlişkisi	Önemli	Az önemli	Çok önemli
Personelin Harcayacağı Emekle İlişkisi	Çok önemli	Az önemli	Önemli

Personelin Harcayacağı Zamanla İlişkisi	Çok önemli	Az önemli	Önemli
Kurum Misyonunu Gerçekleştirmeye Katkısı	Önemli	Çok önemli	Az önemli
Kurumsal Amaç ve Hedeflere Ulaşmaya Katkısı	Önemli	Çok önemli	Az önemli
Kurumsal Faaliyet Döngüsünü Sağlamaya Katkısı	Önemli	Az önemli	Çok önemli

1.4. Yabancı Kaynaklarda Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk

Verimlilik, etkinlik ve özellikle tutumluluk; bizde olduğu gibi Batıda da ekonomik krizlerin tetiklediği kamu mali yönetimi ve bütçeleme reformları sürecinde her geçen gün biraz daha anlamını pekiştirmektedir.

Kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılması yaklaşımı, II. Dünya Savaşı'ndan sonra Batı tipi mali disiplin anlayışında temel prensip olarak kabul görmüş, (Badelt, 1984: 268), 1980'lerde neo-liberal sürecin halkalarından birisi olarak yerini pekiştirmiştir (Kolçak, 2006: 382). 1988 yılından itibaren İngiltere'de kamu yönetiminin daha fazla etkinleştirilmesi ve şeffaflaştırılması için merkezi hükümetin otoritesini yerel yönetimlere kaydırması⁹ (Keraudren, 1998: 234) gibi başkaca yaklaşımlar da denenmiş ancak istenen sonuç alınamamıştır.

Verimlilik kelimesinin Batıda doğuşu çok eski zamanlara dayanır. Literatürde ilk defa Agricola'nın 1530 yılında De Re Metallica adlı eserinde kullanılmıştır. Fizyokratların 18'inci yüzyıldaki çalışmaları ile kelimenin anlamı belirginleşmeye başlamış ve Le Littré 1833 yılında verimliliği "üretme kabiliyeti" şeklinde tarif etmiştir. Yine fizyokratlardan Francois Quesnay "Ekonomik Verilere Tarihsel Bakış Açısı" adlı eserinde verimliliği ziraatta gerçek refahın kaynağı şeklinde ele almıştır (Okçu vd, 2010: 121).

Etkinlik ise verimliliğe nispeten daha yeni bir kavramdır. Yabancı kaynaklarda etkinlikten kastın doğru iş ve işlemleri yapmak, verimlilikten kastın ise iş ve işlemleri doğru yapmak olduğu vurgulanmaktadır (Insight Squared Blog, 2013). 3 E Kuralını stratejik mali yönetim ve kurumsal riskler yönünden inceleyen

⁹ Bu eğilim, Nicholas Ridley'in 1988 yılında deklare ettiği kamu yönetimine ilişkin manifestosunda "the local tight: enabling, not providing" şeklinde sloganlaştırılmıştır.



bir görüşe göre etkinlik, hızla değişen ve gelişen dünyadaki global belirsizliklerin kurumsal yönetimlere yansımalarının zamanında öngörülebilmesi ve her an riske dönüşme ihtimali bulunan bu yansımalara karşı makul önlemlerin alınması suretiyle kurumsal işleyişin optimum düzeyde yürütülmesidir (Turner, 2011: 7-11). Bir görüşe göre etkinliğin kurum politikası ile yakın ilgisi vardır; belirli bir çalışma grubunun belirli bir zaman kesitinde, belirli bir işi ne düzeyde gerçekleştirdiği ve bunun ilgili kuruma yansımaları etkinlikle ilgilidir (Sammons, 1996: 143).

Verimlilikte bir işin ne kadar iyi yapıldığı, etkinlikte ise bir işin ne kadar yararlı olduğu irdelenmektedir (Diffen Compare Anything: 2017). Verimlilik, bir yönüyle de kaynakların tüketimi karşılığında elde edilen ürün ve çıktılarının niteliği ve niceliği ile ilgiliyken; etkinlik ise çözümü planlanan mevcut sorunlarla ortaya çıkması muhtemel sorunların ne kadarının çözüldüğünü ve belirlenen hedeflere ne oranda erişildiğini sorgulamaktadır (Business Dictionary, 2017). Bir başka bakış açısına göre ise etkinlik, çalışanların ve yöneticilerin eylemlerinden elde edilen sonucun başarısı seviyesi iken verimlilik ise zamandan, emekten ve sermayeden tasarruf sağlayarak istenen sonuca ulaşma başarısıdır (Small Business: 2017). Mandl, Dierx ve Ilzkovitz'e göre; kurumsal faaliyetlere ilişkin çalışma sonuçlarının ölçülmesi verimlilik (Mandl vd, 2008: 26); kamu harcamalarının verimli sonuçlanması için yapılması gerekenlerin ne düzeyde yapıldığı etkinliktir (Mandl vd, 2008: 44). Yanı sıra etkinlik çok yönlü bir kavram olup verimlilik ile tutumluluk arasındaki hassas dengeyi ifade etmektedir. (Mandl vd, 2008: 3).

Tutumluluk, verimlilik ve etkinliğe göre çok daha köklü geçmişine olan bir kavramdır. Tutumluluğun Batı literatüründe, kamu yararına karar verme (*forehandedness*), ihtiyatlı davranma (*prudence*), azla yetinme (*thriftness*), idareli kullanma (*sparingness*), ucuz olanı seçme (*economy*), lüksten kaçınma (*frugality*) ve muhafaza etme eğilimine sahip olma (*savingness*) gibi birtakım anlamsal karşılıklıkları bulunmaktadır. Tutumluluğu kamu mali yönetimi içinde irdeleyen Herber ve Peston'a göre; kurumsal tasarrufların ve dışsallıkların mümkün olduğunca yüksek olması ile mal ve hizmetlerin optimum ölçekte üretiminin sağlanması tutumluluktur (Herber, 1979: 18; Peston, 1981: 48).

2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE 3 E KURALININ GELİŞİMİ

2.1. KMYKK'dan Önce 3 E Kuralının Gelişimi

3 E Kuralı, Batı kaynaklı bir kamu mali yönetimi ilkesidir ve ilk olarak 1968 yılında Syracuse Üniversitesi'nde düzenlenen Minnowbrook Konferansı'nda sistemli şekilde ele alınmıştır. (Sarıca, 2015: 327). Minnowbrook Konferansı'nda mali yönetimde radikal değişiklikler yapılmasından ziyade konu ve kavramların revizyonunun gerekliliği sonucuna varılmıştır; bu bağlamda verimlilik, etkinlik ve tutumluluk deyimlerinin kamu mali yönetimi çerçevesinde ilk defa anlamsal kimliğine kavuşması sağlanmıştır. Bundan sonraki süreçte kamu mali yönetiminin yeniden yapılanmasının temel dinamikleri; makroekonomik teorilerde değişim, yönetim teorisinde değişim, özel sektörün rekabetçi yapısı ve katettiği ilerlemeler ile sorgulayıcı sivil toplumun gelişimi olmuştur (Kolçak, 2006: 368).

1980'ler, sadece Türkiye'de değil tüm dünyada reformist mali yönetim arayışlarının vuku bulduğu dönemdir. Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) COSO, Kanada'da CoCo ve İngiltere'de Turnbull şeklinde kısaltılan iç kontrol modellerinin ortaya çıkışı 1980'lere rastlar. Türkiye'de ise siyasi iktidar, 24 Ocak 1980 tarihinde rekabetçi serbest piyasaya geçildiğini deklare ederek bir dizi reformu uygulamaya koymuştur (Tutum, 1995: 140). CoCo iç kontrol modelinde mali yönetimin etkin bir şekilde yürütülmesi öncelikli hedeflerdendir (Türedi vd, 2015: 108). Turnbull iç kontrol modelinde ise etkin bir iç kontrol yapısının önemi vurgulanmıştır (Türedi vd, 2015: 111). 1985 yılında ABD'de kurulan Treadway Komisyonunun organize ettiği çalışmalar neticesinde ulaşılan standartlar bütünü olan COSO, diğer iki modele göre daha ayrıntılı olup zikrolunan Komisyonun organize ettiği Çalışma Komitesince 1992 yılında kamuoyuna deklare edilmiştir. COSO iç kontrol modeli; plan/program, mevcut durum tespiti, risk analizi, kontrol/önleme faaliyeti, belirli periyotlarla izleme, üstyönetime raporlama ve güncelleme fonksiyonlarını içinde barındıran komplike bir sistemdir. Böyle bir sistemin başarılı şekilde işleyebilmesi; ancak etkin bir yönetim, verimli bir çalışma ortamı ve kamu kaynaklarının tutumlu kullanılması ile mümkün olabilir.

Hughes'un dile getirdiği üzere, *geleneksel kamu yönetimi modeli bürokrasiye dayanıyor iken kamu işletmeciliği modelinin piyasalara dayanması* realitesi (Canpolat ve Cangir, 2010: 29), Türkiye'de rekabetçi serbest piyasa

açılımını ve kamuda özel sektör mantalitesine yakınlaşma sürecini hızlandırmıştır. Kamu idarelerini özel sektör konseptiyle yönetme düşüncesiyle başlayan sürecin sonunda 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerini çok daha kapsayıcı olan ve COSO iç kontrol modeline dayanan 5018 sayılı KMYKK'ya bırakmıştır.

KMYKK'nın bir fikir olarak ortaya çıkışı, Türkiye'nin ekonomik darboğazdan kurtulma arayışları çerçevesinde 10 Mart 2000 tarihinde ekonomik reform kredisi talebiyle Dünya Bankası'na gönderdiği mektuba dayanır (Kolçak, 2006: 369). Söz konusu mektupta kamu harcamalarının ve kurumsal yapının gözden geçirilmesine yönelik bir çalışma yapılacağı taahhüdü verilmiş (Kolçak, 2006: 370) ve bu taahhüde binaen kamu mali yönetiminde ihtiyaçlara cevap verecek yeni bir kanun çalışması başlayarak mevcut KMYKK şekillenmiştir.

2.2. Modern Kamu Mali Yönetimi Anlayışında 3 E Kuralı

KMYKK'nın 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe girmesiyle kamu mali yönetim anlayışımızın temel yapı taşlarından biri olarak karşımıza çıkan COSO iç kontrol modelinde en dikkat çekici özellik, 'insan' unsurunu etkin bir kontrol ortamının olmazsa olmaz şartı sayılmasıdır (Türedi ve Karakaya, 2015: 72). Gerçekten de bilinçli ve nitelikli işgücü olmaksızın verimlilik, etkinlik ve tutumluluktan bahsedilemez ve arzulan iç kontrol ortamı kurulamaz. Bilinçli ve nitelikli insan unsuru, "idarelerin malî hizmetler (strateji) birimlerinde malî hizmetler uzman yardımcısı ve malî hizmetler uzmanı çalıştırılabilir" şeklindeki amir hüküm ile KMYKK'nın 'mali hizmetler birimi' başlıklı 60'inci maddesinde vücut bulmuştur. Bu cihetten 3 E Kuralının sadece KMYKK metnindeki "etkili, ekonomik, verimli" deyimlerinden ibaret olmadığını, Kanunun sözüyle birlikte özüne de sirayet ettiğini vurgulamak gerekir.

3 E Kuralına, yeni mali yönetimimizin Anayasası kabul edilen KMYKK'nın 'mal yönetiminde etkililik ve sorumluluk' başlıklı 48'inci maddenin 3'üncü fıkrasında hususen 'ilke' nitelendirmesiyle değinilmektedir.¹⁰ Buna mukabil; mali disiplinin sağlanması ve kamu kaynaklarının verimli, etkin, tutumlu ve hukuka uygun kullanılmasını temin maksadıyla KMYKK'daki hükümleri tamamlamak üzere

¹⁰ "Kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dâhilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur."

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 7'inci ve 9'uncu maddelerinde birtakım yaptırım hükümlerine yer verilmiştir (Üstün vd, 2011: 393).

Kanada ve İngiliz iç kontrol modellerinden daha kapsamlı olan ABD menşeli COSO (*The Committee of Sponsoring Organization*) etkin bir iç kontrol yapısının özellikleri ve nasıl oluşturulup yürütüleceği konusunda detaylı bir rehber sunmaktadır (Türedi vd, 2015: 101). Söz konusu rehber; iç kontrol ortamı, risklerin değerlendirilmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere beş temel unsurdan oluşmakta ve her bir unsurun alt standartları bulunmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2011). Söz konusu beş unsur ve onsekiz standardın her birinin temas ettiği 3 E Kuralı prensibi, temasın önceliği ve yoğunluğu yönünden farklılık göstermektedir. KMYKK ile kendisine merkezi uyumlaştırma rolü verilen Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve 26 Aralık 2007 tarihli 26738 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" ile tüm kamu idarelerinin uyması gereken iç kontrol standartları, COSO iç kontrol modeli dayanak alınarak belirlenmiştir. Normativist bir dille kaleme alınan tebliğde, onsekiz standartla ilişkili yetmişdokuz kural öngörülmüş; idarelerin bu kuralları ölçü olarak stratejik yönetim çalışmalarını yürütmeleri gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıda anlatılanlar ışığında her bir iç kontrol standardının öncelikli ve ağırlıklı temas ettiği 3 E Kuralı ögesi, aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

Tablo 4: COSO Unsurları ve Standartlarının 3 E Kuralı ile Bağlantısı

UNSUR	STANDART	TEMAS ETTİĞİ 3 E KURALI ÖGESİ
Kontrol Ortamı Standartları	Etik Değerler ve Dürüstlük	Etkinlik
	Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler	Verimlilik
	Personelin Yeterliliği ve Performansı	Verimlilik
	Yetki Devri	Verimlilik
Risk Değerlendirme Standartları	Planlama ve Programlama	Tutumluluk
	Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	Tutumluluk

Kontrol Faaliyetleri Standartları	Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri	Etkinlik
	Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi	Etkinlik
	Görevler Ayrılığı	Verimlilik
	Hiyerarşik Kontroller	Etkinlik
	Faaliyetlerin Sürekliliği	Verimlilik
	Bilgi Sistemleri Kontrolleri	Verimlilik
Bilgi ve İletişim Standartları	Bilgi ve İletişim	Etkinlik
	Raporlama	Tutumluluk
	Kayıt ve Dosyalama Sistemi	Tutumluluk
	Hata, Usûlsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi	Etkinlik
İzleme Standartları	İç Kontrolün Değerlendirilmesi	Etkinlik
	İç Denetim	Etkinlik

3. 3 E KURALININ DİĞER MALİ YÖNETİM KURALLARIYLA İLİŞKİSİ VE İKTİSADİ PERSONEL KAVRAMI

Kamu maliyesi ilkeleri ile kamu mali yönetimi ilkeleri birbirinden farklıdır. Kamu maliyesi ilkeleri KMYKK'nın 5'inci maddesinde sınırlı sayıda (*numerus clausus*) sayılmış iken kamu mali yönetimi ilkeleri KMYKK'nın muhtelif maddelerinde çeşitli başlıklar altında zikredilmiş olup sınırlı sayıda değildir, esnektir ve gelişmeye müsaittir.

Nasıl ki verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ancak bir arada anlamlı bir bütün oluşturuyor ise; mali yönetim ilkeleri de bir arada anlamlı bir bütün olmakta ve ekonomik istikrar, kalkınma, refah düzeyi gibi makro iktisadi hedeflere ulaşabilmek için lokomotif görevi üstlenmektedirler.

KMYKK'nın 8, 10 ve 11'inci maddeleri hesap verme sorumluluğuna, 7'nci maddesi mali saydamlığa ilişkindir.

KMYKK'nın '*hesap verme sorumluluğu*' başlıklı 8'inci maddesi¹¹, bütçenin

¹¹ Hesap verme sorumluluğu Madde 8- "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların *etkili, ekonomik, verimli* ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır."

3 E Kuralı ve diğer mali yönetim prensipleri göz önünde tutularak denetimini öngörmektedir. Ülkemizde bütçe denetimi; idari denetim (iç kontrol), yargı denetimi (Sayıştay) ve yasama denetimi (TBMM) yollarıyla yapılmaktadır (Bilici ve Bilici, 2017: 134).

ISSAI-20'ye göre; hesap verme sorumluluğu ve saydamlık, iyi yönetimin iki önemli unsurudur. Saydamlık; devamlı uygulandığında yolsuzlukla mücadeleye yardımcı, yönetimi geliştirici ve hesap verme sorumluluğunu teşvik edicidir (Sayıştay Başkanlığı, 2012).

Hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması için KMYKK'da performans bütçe, iç kontrol gibi sistemlere yer verilmiştir (Akbulut, 2012: 79).

Hesap verebilirlik ve saydamlık, kaynakların etkin kullanımını ve israfın önlenmesini (tutumluluğu) temin etmesi yönünden önemlidir (Pınar, 2012: 112).

Yanı sıra kamu kaynaklarının kullanımında ve nakit akışında şeffaflığın sağlanması da kurumsal tutumluluğa katkı sağlamaktadır.

Saydamlık, bilginin düzenli, güvenilir, anlaşılabilir, tutarlı, karşılaştırılabilir ve kolay ulaşılabilir olması manasına gelir (Şahbenderoğlu, 2014: 35). Saydamlık, mali saydamlık ve performans saydamlığı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Buna göre mali saydamlık, kamu kaynaklarının 3 E Kuralına uygun şekilde kullanılmasını; performans saydamlığı ise hedeflenen nihai mal ve hizmet arzında etkinliğin değerlendirilmesine yarayan ve bu değerlendirmeyi kolaylaştıran bilgilerin paylaşımını öngörmektedir (Şahbenderoğlu, 2014: 36-37). Saydamlık sayesinde kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sürecindeki kamuoyu denetimi de sağlanmış olmaktadır.

KMYKK'nın yapı taşlarından olan performans esaslı bütçeleme sistemi, 3 E Kuralının uygulanmasına zemin hazırlayarak hem saydamlık ve hem de hesap verebilirlik kuralının tesisine katkı sağlamaktadır (Şahbenderoğlu, 2014: 42).

KMYKK'da zikredilmeyen ölçülülük ilkesi, genel bir idare hukuku ilkesi olarak kamu mali yönetiminde -özellikle 3 E Kuralı çerçevesinde- fazlaca işlerliğe sahiptir. Ölçülülük ilkesinden yola çıkarak verimlilik, etkinlik ve tutumluluk incelemesinde fayda-zarar analizine (bilanço prensibine) göre değerlendirilmeler yapılabilir (Erkut, 1996: 109). Bütçelerin hazırlanmasındaki kıstaslardan olan



fayda-maliyet analizlerinin (KMYKK m.13/1-c) temelinde de ölçülülük ilkesi vardır.

3 E Kuralı da dâhil olmak üzere yukarıda değinilen ilkelerin tümü, yine KMYKK ile adını sıkça duymaya başladığımız vefakat KMYKK metninde yer almayan ‘*iyi yönetim*’ ilkesinin şemsiyesi altındadır. İyi yönetim, iyi yönetim hakkının sonucudur. İyi yönetim hakkı, kamu hizmetlerinden yararlananlar için öngörülmuş bir hak olup Avrupa Temel Şartı’nın 41’inci maddesinde düzenlenmiştir (Sancakdar, 2010: 158). Ancak yönetilen personel, kapsam dışı bırakıldığı için eksik bir düzenlemedir. İyi yönetim; verimli, etkin ve tutumlu bir yönetim için hiyerarşi gibi zorlayıcı kuralların esnetildiği ve tüm paydaşların katılımının sağlandığı yönetim anlayışıdır (Bozkurt ve Ergun, 2014: 274). Bir yönüyle de herkesin görüşüne ve denetimine açık idare şekli demek olan (Yıldız, 2013: 281) şeffaf yönetime işaret etmektedir.

Keynesyenizm başta olmak üzere tüm iktisadi modellerde maliye politikası, uhdesinde iyi yönetim gibi yenilikçi açılımları barındırdığı sürece ekonomik istikrarı sağlamada etkin bir araçtır (Vural, 2007: 105). Bu aracın işlevselliği, iktisadi insan (*homo economicus*) denen bilgili, seçici, faydacı, tutarlı (*tasarruf bilincine sahip*) insan modeli ile mümkündür (Kirmanoğlu, 2013: 67). 3 E Kuralı başta olmak üzere kamu mali yönetimi anlayışımıza hâkim ilkeler, iktisadi insan tanımlamasına uygun kişiler eliyle gerçekleştirilebilir. Ancak kamuda, sıradan iktisadi insanlar değil; kamu personeli adı verilen ve verimli, etkin, tutumlu, yeterli olmak gibi ilave sorumluluklar yüklenen, görevini yürütürken bilinçli hareket etmesi beklenen kişiler çalışmaktadır.

Bu noktada ‘iktisadi personel’ (Latince: *virgam economicus*) şeklinde tabir edilebilecek yeni bir kavram ortaya çıkmaktadır. İyi yönetimin bir tarafı ve iyi yönet(il)me hakkının bir parçası olan bu kişilerin; özellikle mali ilkeleri benimseme ve uygulama noktasında yeterli bilince, kararlılığa ve iştaha sahip olması zarurettir. İktisadi personel, iktisadi insanın kamu mali yönetimi anlayışındaki ideal görünümüdür.

İdari yargı kararlarına da yansıyan hâliyle¹² hizmetin görülmesinde kamu personelinin sürekliliği ve verimliliği esas olup (Erkut, 1996: 102) verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu ilke edinmiş bir iktisadi personel; hukuka uygunluk, mali

¹² Örneğin: Danıştay 10. Dairesinin 21/2/1984 tarihli E:1983/869 K:1984/322 sayılı Kararı vd.

saydamlık, performans saydamlığı, hesap verebilirlik, ölçülülük, oto-kontrol ve nihayet iyi yönetim ilkelerini de optimal düzeyde gerçekleştirebilmelidir.

Yanı sıra iktisadi personel, “etik insan” rolünü iş hayatına yansıtabilen personeldir. Alankuş’un tanımına göre etik insan “hiçbir tehdit, zorlama veya teşvik olmaksızın kendi iradesiyle erdemli, faziletli, tutumlu, sorumluluk sahibi, çalışkan, dürüst, güvenilir ve yardımsever insan” demektir (Alankuş, 2018: 105). Bu tanımdan yola çıkarak kamuda etik ilkelere uyan, bir başka tabirle iş ahlakına sahip personel için “etik personel” tabiri kullanılabilir. Bir iktisadi personel, aynı zamanda bir etik personel olmalıdır.

SONUÇ

3 E Kuralı, kendisine eşlik eden diğer kamu mali yönetimi ilkeleri ile birlikte Türkiye’de klasik yönetim modelinin terkedilip modern yönetim kültürüne geçişi temsil etmektedir. Kamu yönetiminde esnekleşme şeklinde de tanımlanan bu geçiş süreci, bazılarının (örneğin: Eroğlu, 2010: 208) iddia ettiğinin aksine merkezietçi yönetimde gevşeme değil; bilakis toplumla bütünleşmeye kapı aralayarak katılımcı demokrasiye uygun zemin hazırlamaktadır.

Kamu idarelerini holding anlayışı ile yönetmek, özünde barındırdığı hassasiyetler nedeniyle gerçek mânâda mümkün olmasa da özel sektörde geçerli birtakım pratik metodların ve çözüm odaklı yönetim anlayışının benimsenmesinde mahzur bulunmamakta, 3 E Kuralı gibi ilkeler de bu etkileşimin tezahürü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Modern kamu mali yönetimi anlayışı, bürokratik hantallıktan, ataletten, savurganlıktan ve hatta yolsuzluktan arınabilmek için ideal bir reçete sunmaktadır. Bu reçetenin adı “*iktisadi personel olmaktır*”. İktisadi personel (*virgam economicus*); öncelikle verimli, etkin ve tutumlu olmakla birlikte etik ilkeleri de daima göz önünde bulunduran kamu personeldir. İktisadi personellerin sayısı çoğaldıkça,

- Kamu idarelerinde iyi yönetim kültürü pekişecek,
- Makro iktisadi hedeflere ulaşmak kolaylaşacak,
- Kamu kaynakları en verimli şekilde kullanılacak,



- Kamu kaynaklarının kullanımında öz kontrol sağlanacak,
- Personelden maksimum verim alınacak,
- Kurum içinde etik kültür yerleşecek,
- Üst yönetimler kurumsal faaliyetleri sahiplenecek ve
- Şeffaf bir kamu yönetimi tesis edilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

Adalet Bakanlığı (2010), Avrupa Yargı Sistemleri: Adaletin Etkililiği ve Kalitesi, Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu (CEPEJ) Yayın No:2, Ankara.

Akal, Zühal (2002), İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi (Çok Yönlü Performans Göstergeleri), Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Ankara.

Akbulut, Erol (2012), “Dış Denetim Açısından Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik”, TBMM Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu (Ed. Kamil Kılınc, Yalçın Turhan), TBMM Yayınları, Ankara.

Akdoğan, Abdurrahman (2011), Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara.

Aktan, C. Can (1995), 21. Yüzyıl İçin Yeni Bir Devlet Modeline Doğru: Optimal Devlet, TÜSİAD Yayını, İstanbul.

Aktan, C. Can (2004), Toplam Ahlak: Temiz Topluma Doğru’, Zaman Kitapları, İstanbul.

Aktan, C. Can, Serpil Ağcakaya, Dilek Dileyici, (2012), “Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık”, Yeni Maliye: Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler (Ed. C. Can Aktan, Ahmet Kesik, Dilek Dileyici), Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.

Aktan C. Can, Dilek Dileyici (2012), “Devlet Niçin Başarısız? Kamu Ekonomisindeki Etkinsizliklerin Kaynakları”, Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler (Ed. C. Can Aktan, Ahmet Kesik, Dilek Dileyici), Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.

Akyel, Recai, H. Ömer Köse (2010), “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, Türk İdare Dergisi, S:466.

Akyel, Recai (2010), “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, C.B.Ü. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C:17, S:1.

Akyel, Recai (2010), “Günümüzde İç Kontrol Anlayışı ve Türkiye’ye Yansımaları”, Amme İdaresi Dergisi, C:43, S:4.

Akyel, Recai (2015), “Kurumların Çalışmalarında Kalitenin Sağlanması İçin Temel



Gereklilikler”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:24, S:2.

Alankuş, Zeynep (2018), Güçlü Türkiye İçin 41 Proje, Kendi Yayını, Ankara.

Aldemir, M. Ceyhan (1985), Örgütler ve Yönetimi (Makro Bir Yaklaşım), Bilgehan Basımevi, İzmir.

Alderson, A. Dolphin, Fahir İz, (1959), The Concise Turkish Dictionary, Oxford University Press, Oxford, İngiltere.

Avcı, M. Alpertunga (2014), Çağdaş Yüksek Denetim ve Etkin Türk Sayıştay, Yetkin Yayınevi, Ankara.

Badelt, Christoph (1984), “New Concepts for the Supply of Government Services”, In Public Finance and the Quest for Efficiency (Ed: Horst Hanusch), IIPF, Detroit, ABD.

Barry, Norman P. (2012), Modern Siyaset Teorisi (Çev: Yusuf Şahin, Mustafa Erdoğan), Liberte Yayınevi, Ankara.

Başaran, Mustafa, Emin Şahiner, Aysun Koçak, Ahmet Kazan. (2010), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, İzden Yayıncılık, İzmir.

Bilici, Nurettin, Adem Bilici (2013), Mali Hukuk, Seçkin Yayınları, Ankara.

“Blaisdell, Donald C. (1979), Osmanlı İmparatorluğunda Avrupa Mali Denetimi (Çev: Ali İhsan Dalgıç), Doğu-Batı Yayınları, İstanbul.

Bozkurt, Ömer, Turgay Ergun (2014), Kamu Yönetimi Sözlüğü (Ed. Seriyse Sezen), TODAİE Yayınları, Ankara.

Buchanan, James M, Richard E. Wagner (1978), “Democracy and Keynesian Consequences: Political Biases and Economic Consequences”, The Consequences of Mr. Keynes (Ed. Buchanan, James M, Richard E. Wagner, Joan Burton), The Institute of Economic Affairs, Londra, İngiltere.

Buchanan, James M. (1988), Market Failure and Political Failure, Cato Journal, Vol:8, No1, Washington, ABD.

Bulut, Cihan (2002), Kamu Açıkları: Enflasyon, Faiz Oranı ve Döviz Kuru İlişkileri, DER Yayınları, İstanbul.

Business Dictionary (2017), "Effectiveness: Related Terms and Definition", <http://www.businessdictionary.com/definition/effectiveness.html> (Erişim Tarihi: 13.03.2018).

Büyükkılıç, Deniz (2008), Verimlilik ve Toplam Faktör Verimliliği El Kitabı, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Ankara.

Canpolat, Hasan, Mehmet Cangir (2010), "Değişen Dünyada Kamu Yönetiminin Geleceği ve Türkiye'nin Reform Gündemi: Devletin Daha Fazla Demokratikleşmesi", Türk İdare Dergisi, S:466.

Ceylan, Mahmut (2017), İdari Yargıya Hakim Olan İlkeler, Oniki Levha Yayınları, İstanbul.

Çetin, İbrahim (2010), "Yargılamada Etkinlik Arayışları: Medeni Usûl Hukukunda Usûl Ekonomisi", Sayıştay Dergisi, S:78.

Çetin, İbrahim (2014), "Teknolojinin İstihdama ve İş Hukukuna Etkisi", Sayıştay Dergisi, S:95.

Davies, O. Anderson, Morton I. Kamien (1969), "Externalities, Information and Alternative Collective Action", The Analysis and Evaluation of Public Expenditures: The PPB System, Vol:1, Joint Economic Committee, 91st Congress, 1st Session, Government Printing Office, Washington D.C., ABD.

Diffen Compare Anything (2017), "Effective vs. Efficient", https://www.diffen.com/difference/Effectiveness_vs_Efficiency (Erişim Tarihi: 13.03.2018).

Dornbusch, Rudiger, Stanley Fischer, Richard Startz (2007), Makroekonomi (Çev: Salih Ak), Gazi Kitabevi, Ankara.

Durkal, Müzeyyen E., Ferhat Akbey (2016), "Bütçe Hukukunda Bir Tartışma: Sayıştayın Performans Denetimleri Yerindelik Denetimi Sayılır mı?", İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, C:LXXIV, S:1.

Edizadoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya (2010), Kamu Bütçesi, Ekin Yayınevi, Bursa.

Erkut, Celal (1996), Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi), Kavram Yayınları, İstanbul.



Eroğlu, H. Tuđba (2010), “Kamu Yönetiminde Esnekleşme: İzmir ve Çukurova Örneklerinde Kalkınma Ajansları”, S.Ü. 5. Kamu Yönetimi Sempozyumu: Türk Kamu Yönetiminin Yapısal ve İşlevsel Sorunları (Ed. Orhan Gökçe, M. Akif Çukurçayır), Konya.

Ertek, Tümay (2013), Temel Ekonomi (Basından Örneklerle), Beta Yayınevi, İstanbul.

Falay, Nihat (1997), “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran Özel Sayısı.

Hanusch, Horst (1983), “Inefficiencies in the Public Sector: Aspects of Demand and Supply”, Anatomy of Government Deficiencies (Ed. Horst Hanusch), Springer-Verlag Heidelberg GMBH, Berlin, Almanya.

Herber, Bernard P. (1979), Modern Public Finance, Richard D. Irwin Publishing, Illinois, ABD.

Peston, Maurice (1981), Kamu Malları ve Kamu Kesimi (Çev: Nihat Falay), Akbank Yayınları, İstanbul.

Insight Squared Blog (2013), “The Difference Between Effectiveness and Efficiency”, <http://www.insightsquared.com/2013/08/effectiveness-vs-efficiency-whats-the-difference/> (Erişim Tarihi: 01.03.2018).

INTOSAI (1994), İç Kontrol Standartları Kılavuzu, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

İnan, Atilla (2016), Sayıştay İlamlarının İnfazı, Kendi Yayını, Ankara.

Keraudren, Philippe (1998), “New Public Management Reform in the United Kingdom”, Innovation in Public Management (Ed: Tony Verhejen, David Coombes), Edward Elgar Publishing, Cheltenham, İngiltere.

Kesik, Ahmet, Gamze Kırıl, (2012), “Yeni Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik”, Yeni Maliye: Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.

Kirmanogđlu, Hülya (2013), Kamu Ekonomisi Analizi, Beta Yayınevi, İstanbul.

Kolçak, Menşure (2006), Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali

Sistemine Getirdikleri (5436 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle), Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:7, S:1.

Mandl, Ulrike, Adriaan Dierx, Fabienne Ilzkowitz (2008), The Effectiveness and Efficiency of Public Spending, Economic Papers, Brüksel, Belçika.

Maliye Bakanlığı (2011), Kamu İç Kontrol Rehberi, Ankara.

McKean, R. (1958), Efficiency in Government Through Systems Analysis, Rand Publishing, New York, ABD.

Mihau, Diana M., Alin Opreana, Marian P. Cristescu (2010), "Efficiency, Effectiveness and Performance of the Public Sector", Romanian Journal of Forecasting, S:2010/4

Mutluer, Kamil, Erdoğan ÖNER, Ahmet Kesik (2005), Bütçe Hukuku, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

North Douglas C. (2002), Kurumlar, Kurumsal Değişim ve Ekonomik Performans (Çev: Gül Ç. Güven), Sabancı Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

Okçu, Murat, Elvettin Akman, Mustafa Atatorun (2010), "E-Devlet Kamu Yönetimini Etkili ve Etkin Kılar mı?", S.Ü. 5. Kamu Yönetimi Sempozyumu: Türk Kamu Yönetiminin Yapısal ve İşlevsel Sorunları (Ed. Orhan Gökçe, M. Akif Çukurçayır), Konya.

Özay, İl Han (1996), Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul.

Peacock, A. Turner, Jack Wiseman (1968), "Measuring the Efficiency of Government Expenditure", Public Sector Economics (Ed. Alan R. Prest), Manchester University Press, Londra, İngiltere.

Pınar, Abuzer (2006), Maliye Politikası (Teori ve Uygulama), Naturel Yayınları, Ankara.

Pınar, Abuzer (2012), "Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetiminin Kalkınmadaki Rolü", TBMM Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu (Ed. Kamil Kılınç, Yalçın Turhan), TBMM Yayınları, Ankara.

Sammons, Pam (1996), "Complexities in the Judgement of School Effectiveness",



Educational Research and Evaluation, Vol:2(2), Oxford Publishing, İngiltere.

Sancakdar, Oğuz (2010), “Türk Hukuku’nda Gerekli Denetimin Yapılmamasına Bağlı Hukuki Sonuçlar”, İstanbul Kültür Üniversitesi: Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyumu (Ed. Bahri Öztürk, F. Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayınevi, Ankara.

Sarıca, S. Özgür (2015), “Türk Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılandırma Çalışmalarının Bireyseli ve Kurumsal Yaklaşımlar Açısından İncelenmesi”, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl:8, S:1.

Sayıştay Başkanlığı (2012), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) – I, Ankara.

Small Business (2017), “What Is the Difference Between Efficiency and Effectiveness in Business”, <http://smallbusiness.chron.com/difference-between-efficiency-effectiveness-business-26009.html> (Erişim Tarihi: 13.03.2018).

Şahbenderoğlu, Vural (2014), Gereçeli ve Açıklamalı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Bekad Yayınları, Antalya.

Şişman, Gülden (2017), Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı, Seçkin Yayınları, Ankara.

Taytak, Mustafa (2013), Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin Ekinliği (Sayıştay Yargılaması), Savaş Yayınevi, Ankara.

Turguter Necip (2015), Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı, Sayıştay, Ankara.

Tullock, Gordon (1994), Rant Kollama (Çev: C. Can Aktan), Siyasal Kitabevi, Ankara.

Tullock, Gordon (2002), Kamu Tercihi (Çev: C. Can Aktan), Siyasal Kitabevi, Ankara.

Turner, Geoff (2011), Effective Financial Management: The Cornerstone for Success, Business Expert Press, Lefkoşa, Kıbrıs.

Tutum, Cahit (1995), “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma”, Yeni Türkiye, S:4, Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı, Ankara.

Türedi, Hasan, Gencay Karakaya (2015), “COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı”, Finans, Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi, C:52, S:602.

Türedi, Hasan, A. Oğuz Koban, Gencay Karakaya (2015), “COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması”, Sayıştay Dergisi, S:99.

Uluatam, Özhan (1993), Makro İktisat, Savaş Yayınları, Ankara.

Üstün, Ü. Süleyman, Engin Hepaksaz, Ramazan Kılıç, Erdal Kuluçlu (2011), “Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk”, SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:16, S:2.

Vural, İstiklal Y. (2007), “Mali Disiplin ve Ekonomik İstikrarın Sağlanmasında Yeni Bir Araç: Maliye Politikası Kuralları”, Kurumsal Maliye Politikası (Ed. C. Can Aktan, D. Dileyici, İstiklal Y. Vural), Seçkin Yayınevi, Ankara.

Wolf, Charles Jr. (1979), “A Theory of Non-Market Failures”, The Journal of Law & Economics, Vol:22, No:1.

Yalçındağ, Selçuk (2003), “Yerel Yönetimlerde Etkinlik”, Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, C:6, S:1.

Yıldız, Zekeriya (2013), Politika Sözlüğü, Etkileşim Yayınları, İstanbul.

Yüce, Mehmet (2016), Mali Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Ankara.

Yükçü, Süleyman, Gülşah Atağan (2009), “Etkililik, Etkinlik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, A.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C:23, S:4.

