

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi

Ahmet Kesik*

Özet: Günümüzde çağdaş devlet anlayışı, kamu kaynaklarının daha iyi ve rasyonel kullanımı konusunu ön plana çıkararak etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması anlayışını hakim kılmıştır. Bu anlayış çerçevesinde, kamu kaynaklarının kullanılmasında önceden idarecilere inisiyatif tanıyıp harcama sonrasında denetimin etkinliğinin artırılması hususu dünyada bütçe sistemleri içinde önemli bir yer tutmaya başlamıştır. Bu gelişmelerin sonucunda, Türkiye'nin de içinde bulunduğu birçok ülke kamu mali kontrolü sistemlerinde önemli anlayış değişikliklerine gitmiştir. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılım sürecinde de, müstakil bir başlık altında ele alınan kamu mali kontrol sistemi, tarama sürecinde ve katılım müzakerelerinde bir kilometre taşı olmaktadır. Çalışmada, Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'deki kamu mali yönetim alanındaki gelişmeler ışığında kamu mali kontrol sistemleri incelenmiş, bu konuda öne çıkan sorunlar tartışılmış ve iyi bir kamu yönetimi için etkin işleyen bir mali kontrol sistemine ihtiyaç olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar kelimeler: Kamu mali kontrolü, iç kontrol, iç denetim, ön mali kontrol

1. Giriş

Ülkemizde kamu mali yönetim sistemine ilişkin Cumhuriyet döneminde yapılan ilk önemli düzenleme, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Kamu mali yönetim sisteminin temeli olan 1050 sayılı Kanun, çok küçük değişikliklerle yaklaşık seksen yıl süre ile uygulanmıştır. Bu süre içinde dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetimi sistemleri, önemli değişimler göstermiştir. Dünyadaki bu gelişmeler, Türkiye'deki kamu mali yönetim sistemi alanındaki anlayış değişikliklerinin ortaya çıkmasını da beraberinde getirmiştir. Türkiye'deki kamu mali yönetim ve denetim sistemi ile ilgili en köklü ve bütünsel deği-

* Dr. Ahmet Kesik , T.C. Maliye Bakanlığı'nda Strateji Geliştirme Başkan Vekili'dir.

şiklik, mali yönetim ve kontrol sistemimizi uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu hale getirmek amacıyla hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 10.12.2003 tarihinde yasalaşması ile gerçekleştirilmiştir. Yaklaşık seksen yıldır uygulanmakta olan 1050 sayılı Kanunun yerini alan 5018 sayılı Kanun ile yeni bir kamu mali yönetim anlayışı getirilmiştir.

5018 sayılı Kanunun kapsamı, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir¹. 1050 sayılı Kanun sadece devlet tüzel kişiliğine dahil idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli ve özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsarken, 5018 sayılı Kanun merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı, 5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvelerde gösterildiği üzere, genel bütçe kapsamındaki idareler² ve özel bütçeli idareler³ ile düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçelerinden oluşmuştur. Eski sistemde katma bütçeli kuruluşlar kapsamında yer alan bazı kuruluşlar (Karayolları Genel Müdürlüğü, DSİ Genel Müdürlüğü, SHÇEK Genel Müdürlüğü gibi) genel bütçe kapsamına alınmış, başta yüksek öğretim kurumları olmak üzere diğer katma bütçeli kurumlarla birlikte eski sistemde genel ve katma bütçe içinde yer almayan, bütçeden yardım alan ve almayan kuruluşlar, (II) sayılı cetvele dahil edilmişlerdir.

5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol sistemimizin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele almak suretiyle sistemin temel esaslarını düzenlemekte; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu kanun ile kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, çok yıllık ve performans dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere devredilmesi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkesinin öngörül-

¹ Ulusal ekonomilerin sınıflandırılması konusunda temel kaynak olan ve Birleşmiş Milletler tarafından basılıp diğer uluslararası kuruluşların katkısıyla hazırlanan Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA93) ve ESA95 Avrupa Hesap Sistemlerine göre, bir ulusal ekonomi mali olmayan şirketler, mali şirketler, genel yönetim, kar amacı gütmeyen hane halkına hizmet sunan kuruluşlar ve hane halkı olmak üzere beş alt sektöre ayrılmaktadır. Genel yönetim bağlamında devlet birimleri, belirli bir alan içinde diğer birimler üzerinde yaşama, yürütme ve yargı yetkisine sahip, siyasi süreçlerle kurulmuş, kamu birimleri olarak tanımlanmıştır (Kerimoğlu, 2003: 31-32).

² Genel bütçeli idareler, devlet tüzel kişiliğine haiz, aynı nakit yönetimi kapsamında, kendilerine ait mal varlığı ve geliri olmayan, hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan idareler olarak tanımlanabilir.

³ Özel bütçeli idareler, ayrı tüzel kişilikleri olan, belli ölçüde özerkliğe sahip, kendi mal varlıkları ve gelir kaynakları olan, kendi nakit yönetimleri bulunan idareler olarak tanımlanabilir.

mesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetimin düzenlenmesi yanında bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlanması yönünde temel düzenlemeler yapılmıştır (Arcagök vd, 2004: 3-19).

Yeni kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından birisi, bütçenin denetimidir. Bütçenin denetimini idari denetim, dış denetim ve yasama denetimi şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Bu ayrım, denetimi yapan erkler göz önüne alınarak yapılmaktadır. İdari denetim, idari kuruluşlar tarafından yapılır. 1050 sayılı Kanun, kamu harcamalarının ve dolayısıyla da bütçenin idari denetimine ilişkin olarak bazı önemli hükümler getirmiştir. Bütçenin dış denetimi, Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Son yıllarda mali alanda yapılan bu köklü değişikliklerden sonra Sayıştay Kanunu da yeniden ele alınarak değiştirilmek istenmektedir. Ancak, Sayıştay Kanunu'nun değişikliği gerçekleştirilerek henüz yürürlüğe konulmamıştır. Yasama denetimi ise, kamu kaynaklarının TBMM tarafından belirlenen ilke ve sınırlar içinde kamu idarelerince kullanılıp kullanılmadığının belirlenebilmesi için kesin hesap kanunları yoluyla yine TBMM tarafından yapılmaktadır.

Bu çalışmada, bütçenin kontrol ve denetimine ilişkin olarak 5018 sayılı Kanunla yapılan önemli değişiklikler kapsamında, yürütmeye önemli sorumluluklar yüklemesi ve bir anlamda dış denetimin etkinliğinin de belirleyicisi olması nedeniyle idari denetim (kamu iç kontrolü) konusu ele alınmaya çalışılacaktır. Bütçenin idari denetimi, 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde Türk kamu mali yönetim sisteminin en çok eleştiri alan unsurlarından birisi olmuştur. Bu nedenle, AB müzakerelerinde ayrı bir başlık altında görülecek olan mali kontrol ve kamu iç kontrolüne (idari denetim) gereken önemin atfedilerek, dünyadaki modern bütçe uygulamalarına uygun bir sistemin kurulması büyük önem arz etmektedir.

2. Denetim ve Kontrol Kavramları

Denetim ve kontrolün, hangi amaçla olursa olsun, bazı küçük farklılıklarla tanımlarını yapmak mümkündür. Türkçe'de denetim, audit; kontrol, control; ve teftiş, inspection kelimelerinin karşılıkları olarak kullanılmaktadır. Türk Dil Kurumu, denetimi "bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek"; kontrolü, "bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, denetlemek; teftişi ise "bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için araştırmak, denetlemek" şeklinde tarif etmektedir (<http://www.tdk.gov.tr/tdksozluk.php>, 16.04.2005).

Söz konusu kavramları uluslararası kamu mali yönetim uygulamaları çerçevesinde tanımlamak amacımız açısından daha uygun olacaktır. Denetim ve kontrol kavramları konusunda uluslararası literatürde bir kavram birliği olmasına rağmen, ül-

kemizde bir kavram kargaşası yaşanmaktadır. İç denetim, dış denetim, yüksek denetim, mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası denetim gibi kavramların çoğu zaman birbirine yakın anlamlarda kullanıldığı ve yapılan tanımların değişiklik gösterdiği gözlenmektedir. Esasında bu kavram sorununu normal karşılamak gerekir. Çünkü, kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi reformları çerçevesinde, uluslararası uygulamalar da dikkate alınarak, yeni bir kontrol ve denetim çerçevesi çizilmeye çalışılmakta ve konu genelde reform öncesi dönemin teftiş ve soruşturma sistemi ile eşanlı olarak düşünüldüğünden çoğu zaman karıştırılmaktadır.

Kontrol faaliyetini, kamudaki fonksiyonlarına ve Avrupa Birliği'nin tasnifine göre, iç kontrol (internal control) ve dış denetim (external audit) olarak iki ana gruba ayırabiliriz. İç kontrol de kendi içinde ön mali kontrol (ex-ante financial control) ve iç denetim (internal audit) olarak ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim ise yüksek denetim (supreme audit) karşılığı olarak kullanılmakta ve parlamento adına yapılan bağımsız denetim şeklinde algılanmaktadır.

İç denetim, idarenin (yürütmenin) kendisine emanet edilen kaynakların yönetimini, yine kendisine bağlı denetçiler vasıtasıyla denetlemesidir. Harcama sonrası dış denetim ise, fonksiyonel bağımsızlığa haiz ve yürütmenin dışında olan en üst denetim kuruluşu tarafından parlamento adına yapılan denetimdir. Diğer bir deyişle, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim, idari denetim; harcama sonrası dış denetim ise, yasama denetimi kapsamına girmektedir. Harcama öncesi kontrolün uygulama sırasında yapılan kontrol, harcama sonrası denetimin ise uygulama tamamlandıktan sonra gelir ve giderlere ilişkin bütçe işlemlerinin ve idare faaliyetlerinin yasal yetkiler ve amaçlar açısından gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi olduğu söylenebilir.

Bu nedenle, bu bölümde yer alan konuların iyi bir şekilde anlaşılması için, Avrupa Birliği'nin yanısıra bazı uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan tanımlamaların da dikkate alınarak iç kontrol, ön mali kontrol, iç denetim, dış denetim kavramlarının irdelenmesi gerekmektedir.

Kontrol, yönetimin en temel faaliyetidir ve idarenin her türlü faaliyetinin sonuçlarını tespit etmek ve değerlendirmek, elde edilen sonuçların önceden belirlenmiş olan yönetsel amaç ve hedeflere uygun olup olmadığını ölçmek ve bu yönde gerekli düzeltici tedbirleri almak şeklinde tanımlanabilir. Bu yönüyle baktığımızda kontrol, denetimi de kapsayan daha geniş kapsamlı bir kavramdır (Türedi, 2001: 12-13).

Kontrol ve denetim, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde çok önemli bir işleve sahiptir. Çünkü, parlamentolar, vatandaşlar ve hükümetler, kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını, kamusal faaliyet-

lerin başarılı olup olmadığını ve kamu hizmetlerinin etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde sunulup sunulmadığını bilmek durumundadırlar. Günümüzde böyle bir ihtiyaç söz konusu olduğundan hesap verme sorumluluğu bakımından, kamu yöneticileri bu ihtiyacı karşılamak adına belirtilen kesimlere hesap vermekle sorumludurlar. Dolayısıyla, kontrol ve denetim faaliyeti sonucunda sunulan raporlar yoluyla hesap verme sorumluluğu yerine getirilmiş olmaktadır.

3. Bütçenin İdari Denetimi

3.1. İç Kontrol

Avrupa Birliği uzun yıllardan beri bütçenin idari denetiminin karşılığı olarak, kamu iç mali kontrolü (Public Internal Financial Control, PIFC) kavramını kullanmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiye uymalarını sağlamak amacıyla yürütme tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu yaklaşıma göre kamu iç mali kontrolü, hükümetin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerini kapsamaktadır (European Commission, 2002: 12). Aslında bu kavram, diğer uluslararası kuruluşlar ile ülke uygulamalarında benimsenen “iç kontrol” tanımına karşılık gelmektedir. Diğer bir deyişle, kamu iç mali kontrolü kavramı, sadece mali değil, mali olmayan kontrol türlerini de (sistem denetimi, süreç denetimi gibi) kapsamaktadır.

Bu nedenle Avrupa Komisyonu iç kontrolü, “idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür” şeklinde tanımlamaktadır (European Commission, 2002; 10). Ayrıca, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği (INTOSAI) de, iç kontrol konusunda Avrupa Komisyonu’na benzer tanımlamalar getirmiştir. Bu tanımlardan yola çıkarak iç kontrolün yönetimin ayrılmaz ve tamamlayıcı bir parçası olduğunu, kamu kaynaklarını kullanan yöneticilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirmesinin en temel unsuru olduğunu söyleyebiliriz (INTOSAI, 2004: 5). Zaten iç kontrol, aynı zamanda yönetim kontrolü şeklinde tarif edilmektedir ve mali olsun ya da olmasın tüm kontrolleri kapsamaktadır. Dolayısıyla, iç kontrolün üst bir kavram olduğu ve her türlü ön kontrol ile iç denetimi kapsadığı söylenebilir.

İç kontrolün çerçevesinin oluşturulması ve kavramsal bütünlüğünün sağlanması konusunda, meslek komiteleri ile birlikte bazı uluslararası kuruluşlar (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission-COSO, The Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants-COCO, ABD Sayıştayı-GAO, Uluslararası Sayıştaylar Birliği-INTOSAI, İç Denetçiler Enstitüsü-IIA ve Avrupa Birliği) önemli katkılarda bulunmuşlardır.

İç kontrolün etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ve paydaşlara (bakanlar, hükümetler, parlamentolar, halk vs.) güvence sağlanması için, COSO komitesi, diğer komite ve kuruluşların da paylaştığı iç kontrolün alt unsurları konusunda beş temel aşama (INTOSAI, 2004: 10; Özeren, 2002: 5) belirlemiştir. Bunlar;

- Kontrol ortamı: Kontrol faaliyetinin kalitesinin sağlanabilmesi için ön şart, etkin bir kontrol ortamının sağlanmasına yönelik olarak bir altyapı ve disiplin sağlanmasıdır,
- Risk değerlendirmesi: İdarenin karşılaşması muhtemel iç ve dış risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve bu risklere karşı gerekli önlemlerin alınması suretiyle risklerin yönetilmesi konusunda bir çerçeve oluşturulmasıdır,
- Kontrol faaliyetleri: Kontrol faaliyetleri, risklerin üstesinden gelmek ve idarenin amaçlarını gerçekleştirmek için oluşturulan politikalar ve ilkelere. Kontrol faaliyetleri, amaçların gerçekleşmesine yönelik olarak önleyici ve aynı zamanda düzeltici olabilir,
- Bilgi ve iletişim: Bilgi ve iletişim, günümüz kamu yönetim ve kontrol süreçleri için vazgeçilmez bir unsurdur. Kamu yönetiminde, gerekli kurum içi ve dışı bilginin üretilmesi ve bu bilginin yönetim ve diğer ilgililer tarafından paylaşılması, yönetimin iç ve dış olaylar hakkında uygun, güvenilir ve zamanında iletişim kurması, idare amaçlarının gerçekleştirilmesi ve etkin bir yönetim için gerekli ortamı sağlar,
- İzleme: İç kontrol sisteminin dinamik olması nedeniyle, idare karşı karşıya olduğu risklerle ve sorunlarla mücadele edebilecek yapıda ve esneklikte olmalıdır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin izlenmesi, iç kontrolün değişen şartlara uyumu konusunda güvence sağlar.

Böylece iç kontrol, bir idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarının gerçekleştirilmesi için makul bir güvence sağlamak üzere oluşturulmakta ve etkin bir iç kontrol sistemi için belirli şartlar ortaya konmaktadır. Bu nedenle, iç kontrolün unsurlarının kamu idareleri tarafından çok iyi bir şekilde anlaşılması ve bu ilkelere göre iç kontrol süreçlerinin oluşturulması, iç kontrolün kalitesi ve etkinliğinin sağlanması bakımından önemlidir.

İç kontrolü inceledikten sonra şimdi de iç kontrolün iki önemli unsurundan ilki olan ön mali kontrolü ve daha sonra da iç denetimi inceleyelim.

3.1.1. Ön Mali Kontrol

Ön mali kontrol (ex ante financial control), mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleridir. Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü ön mali kontrolü, ödenekler, taahhütler, ihale işlemleri, sözleşmeler ve bunlarla ilgili ödemelere ilişkin mali kararların alınmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleri şeklinde ifade etmektedir. Bu tür kararlar ön mali kontrol görevini yerine getiren kişinin onayı alındıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol kavramı önleyici kontrol (preventive control) olarak da adlandırılmaktadır. Ön mali kontrol ile, taahhüde girişmeden ve ödeme işlemi gerçekleşmeden önce, bütçede yeterli ödenek bulunup bulunmadığı, yapılan işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı, görevlilerce kendi görev ve yetkileri çerçevesinde gerekli kontrolün yapıp yapılmadığı kontrol edilmektedir. Dolayısıyla mali yönetim sisteminde herhangi bir işlemin gerçekleştirilmesine kadar geçen süreçte yapılan her türlü kontrol, ön mali kontrolün kapsam alanına girmektedir.

3.1.2. İç Denetim

Genel olarak denetim, kamu mali yönetim sisteminin ayrılmaz bir unsuru ve kamu sektörünün performansının iyileştirilmesi ve risk yönetiminin yerleştirilmesi bakımından etkili bir araç olarak görülmektedir. Denetim kendi içinde farklı amaçlara hizmet etmektedir. Bunlar, kamu kaynaklarının mali mevzuata uygun bir şekilde toplanılması ve kullanılması (uygunluk denetimi), düzenlenen mali tabloların ve raporların doğru ve gerçek bilgileri içermesi (mali denetim), kamu kaynaklarının etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde kullanılması, diğer bir deyişle kamu faaliyetlerinin ekonomik ve sosyal sonuçlarına daha geniş bir açıdan bakılması (performans denetimi) konusunda hem yürütmeye (iç denetim) hem de yasama organına (yüksek denetim-dış denetim) garanti verme mekanizması olarak değerlendirilmektedir (Australian National Audit Office, 1993: 1; Diamond, 2002: 4; Köse, 2000: 68).

Son yıllarda iç denetime ilgi oldukça artmış bulunmaktadır. Bunun temel nedeni, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinin ön plana çıkması ve kamuoyunun devletin faaliyetleri hakkında daha çok bilgi edinme ihtiyacını hissetmesidir. İç denetim, kamu idaresinin performansı hakkında yönetime rapor vermekte ve bir sorun varsa yönetimin gerekli önlemleri almasına imkan tanımaktadır. Aynı zamanda iç denetim, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağ-

lamanın da bir güvencesi olarak görülmektedir. İç denetimin kalitesinin artması, aynı zamanda yüksek denetim kurumu tarafından yapılan dış denetimi kolaylaştırarak yardım sağlamaktadır.

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), hem özel hem de kamu sektörü için uluslararası iç denetim standartlarını belirlemiş ve iç denetimin fonksiyonlarını iki aşamada irdelemiştir. Bunlar (ECIIA, 2005: 26; Diamond, 2002: 6),

- İdarenin her türlü faaliyetini geliştirmek, iyileştirmek ve idareye değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermek,
- Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olmak.
- İç denetimin başarısının, öncelikle iç denetim biriminin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde ifade edilmesine ve iç denetime ilişkin genel kabul görmüş ilke ve standartların uygun bir şekilde oluşturulmasına bağlı olduğu konusunda yaygın bir kanaat vardır. Ayrıca, iç denetçinin denetlediği faaliyetlerden yeterince bağımsız olması, icrai görevde bulunmaması, üst yöneticiye doğrudan bağlı olması ve raporlarını doğrudan ona sunması, daha doğrusu fonksiyonel bağımsızlığının teminat altına alınması denetimin etkinliği bakımından çok önemlidir.

Denetim standartlarının amacı, denetimin kalitesini güvence altına almaktır. Dünyada mali kontrol konusunda anlayış, daha önce de belirtildiği üzere ön kontrollerin esnetilmesi ve harcama sonrası denetimin etkinliğinin artırılması şeklinde gelişmiştir. Kamu kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılmasının garantisinin denetim olduğu konusunda yaygın bir anlayış vardır. Bu yaklaşıma göre, denetimin belirli aşamalardan geçmek suretiyle belirli bir sistematik dahilinde yapılması, denetimin kalitesini güvence altına almaktadır. Ülkemizde de iç ve dış denetim standartlarını belirlemek üzere Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından çalışmalar yapılmaktadır. Denetim standartlarının belirlenmesi yanında, denetim faaliyetini yürütecek iç ve dış denetim birimlerinin idari kapasitenin geliştirilmesi, denetimden beklenen getirilerin artırılması bakımından da ayrıca önemlidir.

Son olarak, iç denetim faaliyetinin yerine getirilmesi ile birlikte iç denetim faaliyetinin muhtemel getirilerini şu şekilde sıralayabiliriz (European Commission, 2004: 12):

- İdarenin faaliyetlerini yıl boyunca izler, üst yönetime değerlendirmeler yapar ve tavsiyelerde bulunur. Yönetimin de gerekli önlemleri alması için imkan sağlar,
- İdarenin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında ilk elden bilgiler elde eder ve belirlenmiş amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi konusunda değerlendirmelerde bulunur,
- İdarenin kalite güvencesine katkıda bulunur; faaliyetler yürütülürken belirlenmiş politikalara, esas ve usullere, ilke ve standartlara uyulup uyulmadığı konusunda güvence sağlar,
- İç denetçiler, yaptıkları analizler, değerlendirmeler ve tavsiyeler ile yönetime çok önemli katkılarda bulunurlar ve dolayısıyla idarenin faaliyetlerine değer katarlar.

3.2. Denetim Türleri

5018 sayılı Kanuna göre denetim türlerini, mali denetim, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi şeklinde dörde ayırmak mümkündür. Şimdi bunları sırasıyla inceleyelim.

3.2.1. Mali Denetim

Mali denetim, tüm mali işlemlere ait verilerin, tabloların, varlık ve yükümlülüklerin ve dolayısıyla bilginin güvenilirliği ve bütünlüğü, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu yanında varlıkların korunması, denetlenen idarenin belirlenmiş ilke ve esaslara ne ölçüde uyduğu ile ilgilenir ve güvence sağlar (Örenay, 2005: 8)⁴. Dolayısıyla mali denetim, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve kullanılmasının belirlenmiş öncelikler ve mevzuat ile diğer ilke ve esaslara uygunluğunun denetlenmesidir. Literatürde, mali denetim uygunluk ve düzenlilik denetimi ile birlikte anılmaktadır. Çünkü temelde idarenin faaliyetlerinin, belgelerinin, mali tabloların doğruluğu ve belirlenmiş kriterlere uygunluğunun güvence altına alınması bu denetim türlerinin amacı içinde değerlendirilmektedir.

⁴ Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği (INTOSAI), düzenlilik (mali) denetimi ifadesini kullanmakta ve şu şekilde tarif etmektedir: Düzenlilik denetimi, a)Denetlenen idarelerin mali kayıtlarının incelenmesini ve değerlendirilmesini, mali tablolarının doğrulanmasını, b)Kamu idaresinin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanmasını, c)Mali işlemlerin yürürlükteki mevzuata uygunluğunun denetlenmesini, d) iç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesini, e) Denetlenen idarede alınan kararların dürüstlük ve toplumsal kurallar bakımından denetlenmesini kapsar (Yörüker, 2003: 3).

3.2.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, ABD, Kanada, İngiltere, İsveç ve diğer bazı ülkelerde 1960'lı yılların sonunda uygulama alanı bulmuştur. Performans denetimi, kamu kaynağı kullanan idarenin etkinliğinin, iktisadiliğinin ve verimliliğinin ölçülmesidir. Diğer bir deyişle, kamu idarelerinin doğru şeyleri en az maliyetle yapıp yapmadıklarının incelenmesidir (The Swedish National Audit Office, 1999: 17-18).

Performans denetimi, hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesi ve dolayısıyla kamunun tüm paydaşları için kamu idarelerinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesinin, kamusal faaliyetlerin çıktı ve sonuçlarının bilinmesinin güvencesi durumundadır. Dolayısıyla kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti ancak fonksiyonel bağımsızlığa sahip bir denetim sistemiyle mümkün olabilecektir. Ayrıca, karar vericilere kamu kaynaklarının gelecekte tahsis edileceği faaliyet ve projeler konusunda yardımcı olacak, bir anlamda verimsiz ve etkin olmayan alanlara kamu kaynaklarının tahsisini önlemiş olacaktır.

Performans denetiminin uygunluk denetimi de denilen mali denetimden bazı farklılıkları vardır. Performans denetimi daha çok idarenin etkinliği üzerinde dururken, mali denetim muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği üzerinde durur. Denetimin konusu bakımından, performans denetimi idarenin faaliyetleri üzerinde dururken, mali denetim daha çok muhasebe sistemi üzerinde yoğunlaşır. Mali denetim standardize edilmiş bir denetim ve raporlama sistemini takip ederken, performans denetimi için aynı şeyi söylemek zordur. Çünkü, faaliyet ve projenin içeriğine göre, idarenin özelliğine göre farklılık gösterir (Kubalı, 1998: 49-50).

Şimdi performans denetimini diğer denetim türlerinden ayıran en önemli unsurları (etkinlik, iktisadilik ve verimlilik) sırasıyla kısaca açıklayalım. Etkinlik, bir faaliyetin gerçek ve beklenen etkisi arasındaki ilişki ile stratejik amaç ve hedeflerin gerçekleştirilme derecesini gösterir. Etkinliğin maliyetle doğrudan ilişkilendirilmesi bazı durumlarda yanlış anlamalara neden olabilmektedir. Bu nedenle, etkinliği daha çok bir idarenin amaçlarına ne ölçüde ulaştığı ve başarısının derecesi olarak anlamakta fayda vardır. Verimlilik, mal veya hizmet bakımından elde edilen çıktılar ile bunları üretmek için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi ifade eder ve en az girdi ile en çok çıktı elde etmeyi amaçlar. İktisadilik, en uygun kaliteyi elde etmek için kaynak kullanmayı gerektiren faaliyetlerin maliyetinin en düşük seviyeye indirilmesidir (Özer, 1997: 74-88).

Performans denetiminin yapılabilmesi, performans esaslı bütçeleme uygulamasına geçilmesine bağlıdır. Performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin ana fonksi-

yonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans kriterleri yoluyla performans ölçümü yaparak hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda idareler, birinci aşamada, stratejik planlarını hazırlayacaklar, bu kapsamda stratejik amaç ve hedeflerini belirleyecekler; ikinci aşamada, stratejik plan çerçevesinde yürütmek istedikleri faaliyetlerin kaynak ihtiyacı ile performans hedef ve göstergelerini içeren performans programını hazırlayacaklar ve üçüncü aşamada ise, amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını ve gerekçelerini ortaya koyan faaliyet raporunu hazırlayacaklardır. Böylece, performans denetimi, kamu idarelerinin sorumlulukları çerçevesinde faaliyetlerini yürütürken kamu kaynaklarını etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadıklarını kontrol etmenin önemli bir aracı haline gelmektedir.

3.2.3. Sistem Denetimi

Yürütülen kontrol faaliyetinin etkinliğini ölçmek amacıyla iç kontrol sisteminin detaylı bir şekilde değerlendirilmesini amaçlar. Faaliyetlerin etkinliği, iktisadiliği ve verimliliği ve işlemlerin mevzuata uygunluğu ve düzenliliği, mali raporların doğru ve tam olduğu konusunda güvence sağlar. Sistem denetiminde, denetlenenin mali raporlarının doğru ve tam, işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının ve/veya etkinlik, verimlilik ve iktisadiliğin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi için inceleme yapılır (European Commission, 2002: 15).

3.2.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi ve bilgi teknolojileri sistemlerinin gizliliği, güvenilirliği ve mevcudiyetini garanti altına almak için bilgi teknolojileri sistemlerinin güvenliğinin korunmasında yeterlilik ve etkinliği inceler (European Commission, 2002: 10).

3.3. Dünyada Denetime İlişkin Uygulanan Modeller

Uluslararası uygulamalara bakıldığında denetimde; merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi yaklaşım şeklinde iki farklı modelden bahsedilebilir. Avrupa Birliğinde de, güney (merkeziyetçi) model ve kuzey (adem-i merkeziyetçi) model adı altında iki tür model uygulandığı görülmektedir. Merkeziyetçi modelde, maliye bakanlığının, bütçe hazırlığı ve uygulamasındaki ağırlığının yanı sıra ön mali kontrolleri harcamaçı idarelerde bulunan kendi personeli vasıtasıyla yerine getirdiği görülür. Türkiye’de

5018 sayılı Kanun uygulamasından önce harcamacı idarelerde bulunan Maliye Bakanlığı'na bağlı bütçe dairesi başkanları ve saymanlar vasıtasıyla ön mali kontroller gerçekleştiriliyordu. Merkeziyetçi modelde iç denetim, maliye bakanlığına bağlı olarak çalışan denetim elemanları tarafından yerine getirilir; daha çok ön mali kontrolü yapan birim (ön mali kontrolör vs.) üzerinde yoğunlaşılır ve genellikle yapılan iç denetim faaliyeti mali denetim şeklinde cereyan eder. Adem-i merkeziyetçi modelde ise, kamu kaynaklarını kullanma konusunda sorumluluk tümüyle harcamacı kamu idaresine aittir ve aynı zamanda klasik nakit yönetiminden modern bütçe yönetimine doğru bir yöneliş söz konusudur. Bu modelde bakanlık üst yöneticisi ile harcama yetkilisinin sorumluluğu ön plana çıkar. İç denetim, kamu idarelerine bağlı iç denetçiler eliyle yürütülür ve kaynakların etkin, iktisadi ve verimli kullanımından emin olmak için belirlenen esas ve usullere, mevzuata, politikalara, yönetime ve tüm kontrol sistemine odaklanır. Bunun için de iç denetim, ön mali kontrol süreçleri, sistem, performans ve bilgi sistemlerinin denetimi üzerinde yoğunlaşır (Diamond, 2002: 10).

Merkeziyetçi modelde, mali işlemlerin mevzuata uygunluğu önemli iken, adem-i merkeziyetçi modelde yönetsel sorumluluk öne çıkar. Dolayısıyla, adem-i merkeziyetçi modelde ön mali kontroller bütçe uygulamasının içine monte edilmiştir. Ancak bu modelde, maliye bakanlığı standartları belirler ve iç denetimi koordine eder. Merkeziyetçi modelin yönetime karşı siyasi müdahalenin kontrol altına alınmadığı, adem-i merkeziyetçi modelin ise siyasi ve yönetsel sorumluluğun ayrıştığı, yani yönetime karşı siyasi müdahalenin asgari düzeye indiği ülkelerde uygulandığı söylenebilir (Pratley, 2003: 195). Bu modelin yaygın kullanımını İngiltere ve Hollanda'da görmek mümkündür. İngiltere'de, her harcamacı kamu idaresinin üst yöneticisi harcama sorumluluğunu üstlenmektedir. Maliye bakanlığı tarafından yayımlanan standartlara göre iç denetim gerçekleştirilmektedir. İç denetçiler, üst yöneticiye karşı sorumludur ve raporlarını doğrudan üst yöneticiye verirler. İç denetim, kaynakların etkin ve verimli kullanılması, politikalara ve mevzuata uyum, varlıkların korunması, verinin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda güvence sağlar. Hazine kamu idarelerinde yürütülen iç denetimin etkinliğinin sağlanmasından sorumludur. Hollanda da bazı küçük farklarla birlikte benzeri iç denetim sistemine sahiptir. Merkeziyetçi modelde, maliye bakanlığı her harcamacı kamu idaresinde yer alan kendi personelinin ön mali kontrolü yoluyla doğrudan her harcama işlemine müdahale eder. Maliye bakanlığının iç denetçileri, tüm kamu harcama ve gelirlerinin mali denetimini yürütmekten sorumludur ve denetçiler, raporlarını doğrudan maliye bakanına sunar. Buna karşılık her harcamacı kamu idaresinin de iç denetçisi vardır. Ancak burada harcamacı kamu idaresinin bağlı ve ilgili kuruluşları, bu idarelerin iç denetçileri tarafın-

dan denetlenir. Modelin uygulama alanı bulduğu ülkeler, Fransa, Portekiz, Lüksemburg ve İspanya'dır (Diamond, 2002: 26-27). Avrupa Birliği'ne aday ülkelere bir çoğu güney modeline yakın sistemler uygulasa da bu ülkelerin iç kontrol sistemleri Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde değişime uğramakta ve kuzey modeline doğru bir değişim yaşanmaktadır.

ABD'de adem-i merkeziyetçi model uygulanmakta, ABD Sayıştay (Government Accounting Office-GAO), Kongre'ye bağlı olarak çalışmakta ve Kongre tarafından belirlenen önceliklere kamu idarelerinin uyup uymadıklarını ve dolayısıyla idarelerin performansını ölçerek dış denetim fonksiyonunu yerine getirmektedir. Buna karşılık iç denetçi, idare yönetimine karşı sorumludur ve denetim sonuçlarını idareye rapor etmektedir (OECD, 2004: 473-475).

Bir de karma model diyebileceğimiz, merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi modelin birlikte kullanıldığı ve uygulamasını Almanya'da gördüğümüz model mevcuttur. Almanya'da iç denetçi dış denetim sisteminin bir ajanı gibi görevini yerine getirmektedir. Yani bu ülkede, ülkemizdeki Yüksek Denetleme Kurulu'na benzer bir yapılanma görünmektedir (OECD, 2004: 246). Ülkemizde Yüksek Denetleme Kurulu, Başbakan'a bağlı olarak çalışan ancak raporlarını doğrudan TBMM'ye sunan bir kuruldur. Yani bu kurul, yürütmeye bağlı, yasama adına KİT ve benzeri bağımsız bütçeli kurumları denetleyen bağımsız bir kuruldur. Almanya örneğine bakıldığında iç denetçiler, yürütme içinde yer alırken, Almanya Sayıştay'ının gözetim ve kontrolünde, bu yüksek denetim kurumunun belirlemiş olduğu standartlar ve ilkelere göre denetim yapmakta ve denetim sonuçlarını da yine aynı yüksek denetim kurumuna sunmaktadır.

Doğal olarak her iki modelin kendine göre yararlı ve sakıncalı yanları vardır. Merkeziyetçi modelin yararlı yönleri, iç denetim sisteminin maliye bakanlığı eliyle yürütülmesi halinde iç denetim faaliyetinin tek elden daha iyi yürütüleceği, belirlenen ilke ve standartlara, bakanlığa bağlı iç denetçiler eliyle daha kolay uyulacağı ve harcamacı kamu idarelerine bağlı olmayan iç denetçilerin bağımsızlığının daha kolay sağlanacağı şeklinde özetlenebilir. Merkeziyetçi modelin sakıncalı yanları ise, sorumluluk maliye bakanlığı ve kamu idaresi arasında bölüneceği için kontrol sisteminin hesap verebilirliğini zedeleyecek, iç denetimin etkinliğini azaltacak ve iç denetçiler, ilgili idareler tarafından maliye bakanlığının birer ajanı gibi görüleceği için yakın işbirliği gerçekleşmeyecektir. Bütün bunların sonunda merkeziyetçi modelde, kamu idareleri mali yönetim sorumluluğunu kendi sorumluluk alanı içinde görmeyecekler; bir anlamda ülkemizde 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde görüldüğü gibi, kendilerinin "mali yönetim sisteminin gerçek sahibi" olmadıklarını düşüneceklerdir.

3.4. 5018 Sayılı Kanuna Göre Bütçenin İdari Denetimi

Ülkemizde denetim, daha çok mevzuata uygunluk ve mali denetim olarak anlaşılmış ve uygulanmıştır. Daha önce anlatılan diğer denetim türleri yeterince geliştirilememiştir. Denetimi; Anayasa, 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay Kanunu hükümleri düzenlemiştir. Anayasa, TBMM adına denetleme görevini yürütmekle görevlendirdiği Sayıştay'ın yetki ve sorumluluklarını belirtmiş ve bütçe uygulamalarının sonuçlarını kapsayan kesin hesap kanun tasarılarına ilişkin hükümlerle denetimin genel çerçevesini çizmiştir. Yargı denetimi ve idari denetim, yasama organı adına Sayıştay'ın yürüttüğü denetime ilişkin bu temel hükümlerle birlikte ayrıca Sayıştay Kanunu, 5018 sayılı Kanun ve kamu idarelerinin teşkilat kanunlarında düzenlenmiştir.

Bütçenin yürütme organı içindeki kontrolü (iç kontrol), her bir idarenin kendi bünyesinde mali kontrol yetkilileri aracılığı ile gerçekleştirdikleri harcama öncesi kontrolü ve iç denetçileri vasıtasıyla gerçekleştirdiği harcama sonrası denetimi ifade eder. 5018 sayılı Kanuna göre iç kontrol, uluslararası genel kabul görmüş iç kontrol tanımına uygun olarak, mali yönetimle sınırlı olmayan ve idare üst yöneticisinin sorumluluk alanlarında yapılması gereken her türlü kontrolü kapsayacak şekilde tanımlanmıştır⁵.

Kanunda, iç kontrolün amacı,

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılmasının ve israfının önlenmesi ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak şeklinde belirtilmektedir.

5018 sayılı Kanuna göre iç kontrol sisteminde, kamu idarelerinin mali hizmetlerini ve işlemlerini kendi personeli eliyle yürütmek (bütçe kesin hesabını çıkarmak,

⁵ 5018 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde iç 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, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçler ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü şeklinde tanımlanmıştır.

idare taşınır ve taşınmazlarının kayıtlarını tutmak, idarenin yatırım programını hazırlamak vs.) üzere strateji geliştirme birimleri kurulmuştur.

Muhasebe hizmetleri,⁶ genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde (Hazine Müsteşarlığı'nda bulunan iç ödemeler, dış ödemeler ve devlet borçları saymanlıkları hariç) Maliye Bakanlığı tarafından atanacak muhasebe yetkililerince yürütülecektir. Genel yönetim kapsamında olan diğer kamu idareleri ise muhasebe yetkililerini kendileri atayacaktır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir. Harcama sonrası denetim ise her bir kamu idaresince atanacak ve üst yöneticiye bağlı olarak çalışacak iç denetçiler tarafından gerçekleştirilecektir.

5018 sayılı Kanun'un kamu mali yönetim sistemimize getirdiği en önemli yeniliklerden birisi, kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasında sorumluluğun eski uygulamanın tersine üst yönetime doğru kaydırılması, daha doğrusu yönetim sorumluluğu modelinin benimsenmesidir. Şimdi ülkemizde yeni sistemle birlikte uygulanacak olan ve iç kontrolün iki önemli ayağından ilki olan ön mali kontrolü inceleyelim.

3.4.1. Ön Mali Kontrol

1050 sayılı Kanun'da ön mali kontrol süreci, taahhüt ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığı'nca vizeye tabi tutulması ve Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklinde belirlenmiştir. Ancak 5018 sayılı Kanun ile yukarıda bahsedilen ve her iki kuruma ait olan harcama öncesi vize ve tescil yetkileri tümüyle kaldırılmış bulunmaktadır. Bu değişikliğin gerekçesi, 5018 sayılı Kanun ile getirilen yönetim sorumluluğu modeline dayanmaktadır. Bu kapsamda, kamu kaynaklarının kullanılmasında yetki ve sorumluluk birleştirilmekte, diğer bir deyişle 1050 sayılı Kanunda var olan yetkisiz sorumluluk (ita amirinin kural olarak mali sorumluluğunun olmaması ancak tahakkuk memurunun harcamaların mevzuata uygunluğu bakımından sorumlu tutulması) ya da yetkili sorumsuzluk (ita amirinin harcama işlemini başlatmak ve onaylamak için yetkili olması ancak harcama mevzuata uygunluğundan sorumlu olmaması) sorununa son verilmek istenmektedir. Dolayısıyla sorumluluğun hiyerarşik olarak daha yukarılara çekilmesi ve daha da önemlisi kamu hizmetlerinin gördürülmesinde yöneticinin performansının öne çıkması, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde yöneticilere bazı esneklikler tanınması gerekliliğini de beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı

⁶ 5018 sayılı Kanunun 61'inci maddesinde muhasebe hizmeti, gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemi olarak tanımlanmıştır.

ve Sayıştay tarafından yapılan harcama ve/veya işlem öncesi kontrollerin kaldırılarak, harcama ve/veya işlem sonrası denetimlerin etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır.

Ön mali kontrole ilişkin olarak getirilen diğer yenilikleri de şu şekilde sıralamak mümkündür:

-832 sayılı Kanunun ilgili hükümlerinin yürürlükten kaldırılması ve kamu idarelerinde Maliye Bakanlığı'na bağlı birimlerin harcama öncesi kontrol görevinin sona ermesi ile birlikte, kamu idareleri taşra birimlerine ödenek gönderirken, idare dışından herhangi bir kuruma (Maliye Bakanlığı ve Sayıştay) onaylattırmak zorunda kalmayacaklardır.

- 1050 sayılı Kanun döneminde harcama öncesi kontrol faaliyeti kapsamında yer alan ve kamu idareleri adına gerek Maliye Bakanlığı merkezinde ve gerekse ilgili daire ve idarelerde bulunan Bakanlık personeli tarafından yürütülen kesin hesap hazırlama, kamu idareleri bütçeleri içinde ödeneklerinin bir kalemden diğerine aktarılması, genel bütçe kapsamı dışında bulunan idarelerin muhasebe hizmetleri görevleri, 5018 sayılı Kanunla birlikte ilgili kamu idarelerinin görev alanına girmektedir.
- Ülkemizde 1050 sayılı Kanunun uygulama döneminde merkeziyetçi bir harcama öncesi mali kontrol sistemi uygulanmaktaydı. Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak ilgili daire ve idarelerde çalışan bütçe dairesi başkanlıkları ve saymanlıklar ödeme öncesinde uygunluk kontrolü yapmaktaydılar. Ancak 5018 sayılı Kanun ile birlikte harcama öncesi kontrol görevi kamu idarelerine devredilmekte, yönetsel sorumluluk çerçevesinde yürütülen bir faaliyet olmakta ve taahhüt aşamasında gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla, harcama öncesi kontrol sisteminin (ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi gibi mali kararların) bir süreç kontrolü şeklinde yürütülmesi öngörülmektedir. Bu görev, mali hizmetler birimi⁷ ve kamu idaresi içinde bulunan harcama birimleri (genel müdürlükler gibi) tarafından yerine getirilecektir.

⁷ 5018 sayılı Kanunun 60'ıncı maddesine göre, idarelerin stratejik planlarının hazırlanmasını koordine etmek, çok yıllık bütçeyi hazırlamak, bütçe kayıtlarını tutmak, idare gelirlerinin tahsil işlemlerini yürütmek, idare faaliyet raporlarını hazırlamak, ön mali kontrol faaliyetini yürütmek, üst yöneticiye danışmanlık yapmak, idarede iç kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmak üzere kamu idarelerine bağlı olarak mali hizmetler birimleri (strateji geliştirme birimleri) kurulmaktadır. Bunun sonucunda, kamu kurum ve kuruluşlarının mali yönetim ve kontrol faaliyetlerini yürüten araştırma, planlama ve koordinasyon kurulları ile bütçe dairesi başkanlıklarının faaliyetleri 2006 yılından itibaren sona ermiş olacaktır.

- Maliye Bakanlığı'nca hazırlanıp Bakanlar Kurulu onayı ile yürürlüğe giren İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Yönetmelik, ön mali kontrolü, "Kamu idarelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrol⁸" şeklinde tarif etmiştir. Ayrıca Yönetmelikte, mali hizmetler birimi ve ilgili harcama birimleri tarafından mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulmasının ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmesinin, harcama yetkilileri⁹ ve gerçekleştirme görevlilerinin¹⁰ sorumluluklarını ortadan kaldırmayacağı, ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesinin danışma ve önleyici nitelikte olduğu, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasına da engel teşkil etmediği ifade edilmektedir.
- Genel yönetim kapsamındaki idarelerde (düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç) yürütülecek mali yönetim ve ön mali kontrol süreçlerine ilişkin ilkeler, standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığı'nca belirlenecektir.

5018 sayılı Kanun ile birlikte mevcut harcama öncesi kontrol sisteminin kaldırılmasının temel nedeni, başta Avrupa Komisyonu olmak üzere bazı uluslararası uygulamalarda harcama öncesi kontrol sisteminin terk edilmesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, 2003 yılına kadar Avrupa Komisyonu'nda mali kontrolörlük uygulaması vardı ve diğer genel müdürlüklere ait işlemler sonuçlandırılmadan önce başka bir birim personeli olan, Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nde çalışan kontrolörler tarafından vize edilmek suretiyle ön kontrolden geçirilmekteydi. Ancak, 2003 yılı başından itibaren ön kontrol fonksiyonu merkezi bir işlem olmaktan çıkarılarak, ön mali kont-

⁸ Söz konusu Yönetmelikte, mali hizmetler birimi ile ilgili harcama birimleri tarafından yapılacak ön mali kontrol, konular itibarıyla sayılmıştır. Bu kontroller, taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, taşınır ve taşınmaz satışı işlemleri, taşınmazların kira işlemleri, ödeme emri belgeleri, ödenek gönderme belgeleri, ödenek aktarma işlemleri, kadro dağıtım cetvelleri, serbest seyahat kartı listeleri, seyyar görev tazminatı cetvelleri, geçici işçilerin pozisyon sayıları, yan ödeme cetvelleri, giyecek yardımı dağıtım listeleri, açıktan ve naklen atamalar, sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri, yurt dışı kira katkısı şeklinde sıralanmıştır.

⁹ 5018 sayılı Kanunun 31'inci maddesi, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin (genel müdürlük, dekanlık gibi) en üst yöneticisini harcama yetkilisi olarak tanımlamıştır. Harcama yetkilisi, kendi bütçesinde öngörülen ödenek kadar harcama yapabilir ve harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olması, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda sorumludur.

¹⁰ 5018 sayılı Kanunun 33'üncü maddesine göre gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine, işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu, 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemler ile sınırlıdır.

rol fonksiyonu yönetsel sorumluluk çerçevesinde yürütülmek üzere ilgili genel müdürlüklere devredilmiş bulunmaktadır (Arcagök, 2005: 19).

Dünyada uygulanan mali yönetim ve kontrol sistemlerinin hızlı bir yerleşme içinde olduğu görülmektedir. Daha önceleri, harcama öncesi kontrol görevinin Maliye Bakanlığı personeli yerine kamu idaresi personeli tarafından yerine getirilmesi savunulurken şimdi bu uygulama da terk edilmekte; harcama öncesi kontrol görevi ilgili harcama birimlerinin kendi yönetsel sorumlulukları çerçevesinde yürütülen bir görev haline gelmektedir. Bu nedenle, 5018 sayılı Kanun'da da buna uygun bir düzenleme yapılarak, mali kontrol yetkililerince harcama öncesinde verilmesi öngörülen vize ve uygun görüş uygulaması kaldırılmış ve böylece harcama öncesi kontrol görevinin yönetsel sorumluluk çerçevesinde ilgili birimler tarafından yerine getirilmesinin önü açılmış olmaktadır.

3.4.2. Harcama Sonrası İç Denetim

5018 sayılı Kanununun 63'üncü maddesi iç denetimi, "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların iktisadilik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" şeklinde tarif etmiş ve yine aynı maddede "bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır" şeklinde hükme bağlanmıştır. Ayrıca, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun¹¹ uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulacağı Kanunda belirtilmiştir.

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı, üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçinin görevleri 5018 sayılı Kanun'un 64'üncü maddesinde sayılmıştır. Bunlar,

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,

¹¹ Çeşitli kurum temsilcilerinden oluşan ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevi, genel anlamda iç denetime ilişkin ilke ve standartları belirlemek, iç denetimin uygulanmasında idareler arasında eşgüdümü sağlamaktır.

- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konuda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirmektedir. İç denetçinin, görevinde bağımsız olması ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilememesi ve yaptırılmaması Kanun'da güvence altına alınmıştır.

Öte yandan, iç denetçilerin, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunması, bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilmesi, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi yine Kanunun 64'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır.

4. SONUÇ

Kamu mali yönetim sistemimize, kamu kaynaklarının kullanılması ve denetimi konusunda çok önemli yenilikler getiren 5018 sayılı Kanun, 2006 yılından itibaren tümüyle uygulanmaya başlanmış olacaktır. Avrupa Birliği ve uluslararası standartlara uyumlu olarak hazırlanan bu Kanun kapsamında, bütçe birliğinin sağlanması, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin ön plana çıkması, kamu kaynaklarının stratejik yönetim anlayışına uygun olarak etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde kullanılması ve çağdaş kamu mali yönetimi ilkelerinden biri olan önceden idarecilere serbesti tanıyıp harcama sonrası etkin bir denetim yapılması konusunda önemli değişiklikler yapılmaktadır. Mali kontrol, kamu kaynaklarının önceden belirlenmiş amaçlar doğrultusunda ve mevcut mevzuat ile kurallara göre etkin, iktisadi ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığı konusunda hükümete, parlamentoya, halka ve ilgili tüm taraflara güvence sağlamaktadır. Bu nedenle, iyi işleyen bir mali kontrol sistemi, kamu kaynaklarının en iyi şekilde kullanılmasının da ön şartı olmaktadır. Buradan yola çıkarak, 5018 sayılı Kanun ile getirilen mali kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygu-

lanması, aslında Kanun'un diğer hükümlerinin de uygulamadaki etkinliğini ve başarısını da artıracaktır. Ayrıca, 5018 sayılı Kanun'un uygulamaya geçmesi, kuşkusuz AB ile müzakerelerde kolaylık sağlayacaktır. Ancak, uzun bir süreçte hazırlanan bu Kanun'un en iyi şekilde uygulanabilmesi, kamu idarelerinde idari kapasitenin geliştirilmesine bağlıdır.

Abstract: Today, the modern state approach highlights better and more rational utilization of public resources and brings forth the approach of effective, economical and efficient utilization of them. Within the framework of this approach, the approach of providing prior initiative to managers in the utilization of public resources and increasing the effectiveness of audit after the expenditure started to occupy a significant position among the budget systems on the world. As a result of these developments, several countries including Turkey have undergone significant changes of approach in their public financial control systems. The public financial control system which is addressed as an individual chapter in the EU accession process of Turkey constitutes a milestone in the screening process and the accession negotiations. This study examines the public financial control systems in the light of developments in EU and Turkey in the area of public financial management, discusses the distinctive problems in this area and concludes that an effectively functioning financial control system is required for good public administration.

Key words: Public financial control, internal control, internal audit, ex-ante financial control

Kaynakça

- Arcagök, M. Sait (2005), *Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol*, 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 23-27 Mayıs 2005, Denizli.
- Arcagök, M. Sait-Bahadır Yörük-Esin Oral-Umut Korkmaz (2004), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Öngörülen Düzenlemeler", *Bütçe Dünyası*, Sayı:18, İlkbahar, s. 3-19.
- Australian National Audit Office (1993), *A Practice Guide to Public Sector Internal Auditing*, Australian National Audit Office, Australia.
- Diamond, Jack (2002), *The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective*, IMF Working Paper: WP/02/94, Washington, D.C.

- ECIIA (2004), *Internal Control and Internal Auditing: Guidance for Directors, Managers and Auditors*, ECIIA, Amsterdam.
- European Commission (2002), *Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control (PIFC)*, Brussels.
- European Commission (2004), *Compendium of Public Internal Financial Control: Internal Audit Legislation in the New Member States and Applicant Countries*, Brussels.
- INTOSAI (2004), *INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, INTOSAI, Brussels.
- Kerimoğlu, Baki (2003), "Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu", *Mali Kılavuz*, Sayı: 22, s. 31-32.
- Köse, Ömer H. (2002), *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayını, Ankara.
- Kubalı, Derya (1998), *Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, Sayıştay Yayını, Ankara.
- OECD (2004), *The Legal Framework for Budget Systems, An International Comparison*, OECD, Paris.
- Örenay, Hami (2005), *Kamuda Denetim*, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayın No: 2005/1, Ankara.
- Özer, Hüseyin (1997), *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay Yayını, Ankara.
- Özeren, Baran (2002), *İç Kontrol: Kamusal Hesapverme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması* (Yayımlanmamış Bilgi Notu), Sayıştay Başkanlığı Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara.
- Pratley, Alan (2003), "Public Expenditure Management Manual for Europe", (Çev. M. Sait Arcagök ve Bahadır Yörük), *Maliye Dergisi*, Sayı:145, (Ocak-Nisan) 2004, s. 194-204.
- The Swedish National Audit Office (1999), *Handbook in Performance Auditing - Theory and Practice*, The Swedish National Audit Office, Stockholm.
- Türedi, Hasan (2001), *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Yörükler, Sacit (2003), *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Hakkında Notlar* (Yayımlanmamış Bilgi Notu), Ankara.