

**T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü**

**AVRUPA BİRLİĞİNDE VE TÜRKİYE’DE KAMU İÇ MALİ KONTROL
SİSTEMİ VE BU ALANDA YAPILAN DÜZENLEMELER**

**Vildan UZUNAY
Devlet Bütçe Uzman Yardımcısı
İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi**

**DANIŞMAN
Ayşegül MUTLU
Devlet Bütçe Uzmanı**

Ankara 2007

1. Giriş.....	1
2. Avrupa Birliğinde Kamu İç Mali Kontrol Sistemi.....	2
2.1. Kamu İç Mali Kontrol Sistemi.....	2
2.2. Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Unsurları.....	3
2.2.1. Mali Yönetim ve Kontrol.....	3
2.2.2. İç Denetim.....	5
2.2.3. Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu.....	6
2.3. Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Rolü ve Fonksiyonları.....	6
2.4. Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Uygulanma Süreci.....	7
2.5. İç Kontrol.....	8
2.6. İç Kontrol Standartları.....	10
2.7. Avrupa Birliği Müzakerelerinde Kamu İç Mali Kontrol Sistemi.....	11
2.8. Avrupa Birliğinde Yapılan Düzenlemeler.....	13
2.8.1. Avrupa Komisyonu Reform Raporu (2000).....	13
2.8.2. Avrupa Komisyonu Eylem Planı (2000).....	14
2.8.3. Avrupa Komisyonu 1605 sayılı Mali Tüzük.....	17
2.8.4. Uygulama Tüzükleri.....	18
3. Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi.....	20
3.1. Eski Sistem ve Aksaklıkları.....	20
3.2. Avrupa Birliğine Katılım Süreci ve 32 nci Fesil.....	22
3.3. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Yeni Düzenlemeler.....	24
3.3.1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	28
3.3.1.1. Mali Yönetim Sistemi.....	30
3.3.1.2. İç Kontrol Sistemi.....	32
3.3.2. İkincil ve Üçüncül Düzey Mevzuat Çalışmaları.....	36
3.4. Kamu İç Mali Kontrol Sürecindeki Aktörler.....	37
4. Yeni Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Değerlendirmesi.....	38
5. Sonuç.....	40

1. Giriş

Son yıllarda Avrupa Birliğinde ve birçok ülkede kamu mali yönetim ve kontrolü anlayışında önemli değişiklikler yaşanmış, merkezi kontrolden iç kontrole geçiş olmuştur. Yeni kontrol anlayışı kapsamında, kamu iç mali kontrol kavramı esas alınmıştır.

Kamu iç mali kontrol sistemi, Avrupa Komisyonu tarafından esas alınan ve idarelerin iç kontrol ortamını ve özellikle kamu sektöründe kontrol sistemlerini, uluslararası standartlarla ve Avrupa Birliği iyi uygulamaları ile uyumlu bir şekilde geliştirmelerini sağlayan yapısal ve işlevsel bir modeldir.

Kamu iç mali kontrol sistemi, iç kontrol kavramını esas almaktadır. COSO (The Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), önce özel sektörde kullanılan daha sonra kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak uygulanan iç kontrol anlayışını geliştirmiştir. Bu nedenle iç kontrol modeli COSO modeli olarak bilinmektedir. COSO modeli, Avrupa Birliği ve Uluslar arası Sayıştaylar Birliği INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions) tarafından kabul edilen ve uygulanan bir iç kontrol modelidir. INTOSAI iç kontrol modeli olarak COSO modelini ve IIA (Institute of Internal Auditors) İç Denetçiler Enstitüsünün iç kontrol tanımını esas almıştır. IIA (Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü), iç denetimi tanımlamış, iç denetçilerin eğitilmesi ve yetiştirilmesi üzerine çalışmalar yapmıştır.

COSO tarafından iç kontrol kavramı geliştirilmiş, iç kontrolün unsurları sayılmıştır. COSO modeli dışında diğer ülkeler tarafından uygulanan farklı iç kontrol modelleri de vardır. Kanada'da CoCo, İngiltere'de Turnbull Report, Güney Afrika'da King Report, Fransa'da Vienot Report gibi iç kontrol yöntem ve prosedürleri hakkında çalışmalar yapılmıştır. İç kontrolün tanımlanması, raporlanması, geliştirilmesi alanlarında COBIT, SAC, SAS55, SAS78 gibi başka yaklaşımlar da vardır. COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology), bilgi ve ilgili teknoloji için kontrol amaçları yaklaşımıdır ve ulaşılmak istenen kontrol amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli yollar tarafından tasarlanan kontroller olarak tanımlanan iç kontrol odaklıdır.

ISACA (Information Systems Audit and Control Association), bilgi yönetimi, kontrol, güvenlik ve denetim konularında faaliyet gösteren global bir kuruluştur ve bilgi teknolojisi denetimi ve kontrol standartları tüm dünyada kullanılmaktadır.

Kamu iç mali kontrol sistemi, tüm bu modeller üzerine kurulmuş merkezi kontrolden ziyade iç kontrol odaklı bir sistemdir. Kamu iç mali kontrol sistemi, Avrupa Birliğindeki ülkelerde ve Avrupa Birliği dışında çok sayıda ülkede geniş çapta uygulanmaktadır.

2. Avrupa Birliğinde Kamu İç Mali Kontrol Sistemi

Kamu idareleri vatandaş ve kurumlardan gelir elde ederler ve elde ettikleri gelirleri onlar için harcarlar. Bu gelirlerin büyük çoğunluğu vergilerdir. Vergi mükellefleri kamu idarelerinin bu fonları kullanırken ihtiyatlı davrandıkları konusunda güvence almakla yetkilendirilmişlerdir.

Kamu iç mali kontrol sistemi; idarelere, gelir ve harcama birimlerini kontrol etmelerini sağlayan yapısal bir model sunar. Kamu iç mali kontrol sistemi idarelerin kaynaklarının uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığı hakkında güvence sağlar. Kamu iç mali kontrol sistemi, işlemlerin sağlam mali yönetim, hesap verebilirlik, etkililik, etkinlik ve ekonomiklik ilkelerine ve aynı zamanda ilgili yasal mevzuata ve bütçe tanımlarına uygunluğu hakkında makul güvence sağlamayı amaçlar.

Avrupa Komisyonu ve Bütçe Genel Müdürlüğü kamu iç mali kontrolün tanıtımı ve geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalar sonucunda kamu iç mali kontrolün bütün çalışanlar tarafından desteklenmesi gereken ve uzun dönemde başarıya ulaşacak bir süreç olduğu görülmüştür. Deneyimler, yeni politikaların ve kuralların bütün çalışanlar tarafından öncelikli olarak anlaşılması ve bütün çalışanlar tarafından desteklenmesi gerektiğini aksi takdirde değişimlere karşı tehdit oluşturabilecek dirençlerle karşılaşılabileceğini göstermiştir. Bu yüzden kamu sektöründe iç kontrol sistemindeki değişikliklerin, bütün çalışanların düşünceleri ve aralarındaki tartışmalar çerçevesinde yönlendirilmesi gerekmektedir. Merkezi otoritenin desteği kamu iç mali kontroldeki değişimin gerçekleştirilmesi için en önemli koşuldur. Hemen hemen bütün ülkelerde merkezi otorite Maliye Bakanlığıdır. Çünkü yeterli iç kontrol, bütçenin sağlam mali yönetiminin sağlanmasının gereğidir.

2.1. Kamu İç Mali Kontrol Sistemi

Kamu iç mali kontrol sistemi, yürütme ve yürütmenin yetkili kuruluşları tarafından uygulanan bir mali kontrol sistemidir. Harcamacı kuruluşların mevcut mevzuata, bütçe tanımlarına, sağlam mali yönetime, şeffaflık, etkinlik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerine uyumlu bir şekilde mali yönetim ve kontrolün sağlanmasını amaçlayan bir sistemdir. Kamu iç mali kontrol sistemi, idarenin tüm gelirlerinin, harcamalarının, varlık ve kaynaklarının kontrolünü kapsar. İşlemlerin sağlam mali yönetim, şeffaflık, etkinlik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerine ve aynı zamanda ilgili mevzuata ve bütçe tanımlarına uygunluğunu

hakkında makul güvence sağlamayı amaçlar. Ayrıca, yolsuzluk ve dolandırıcılığın önlenmesi için etkili bir araçtır.

Geleneksel kamu iç mali kontrol sistemi, merkezi bir harcama öncesi kontrol ile üçüncü kişilerin şikayetleri, şüpheli işlemler, bütçe kurallarının ihlali ve kişisel hataların cezalandırılmasına odaklı bir harcama sonrası denetime dayalıdır. Çağdaş sistemle karşılaştırıldığında yasallık ve düzenliliği vurgulayan geleneksel sistem, kamu fonlarının yönetilmesi ve kontrol edilmesi konusunda ekonomiklik, etkinlik ve etkililik kriterlerinden yoksundur. Modern iç kontrol hesap verebilirlik, açık sorumluluk çizgisi ve uyumlaştırılmış yöntem ve standartlar ile ilgilenmektedir. Şeffaflık, idarenin onu seçen halka karşı hesap verebilmesidir.

Kamu iç mali kontrol sistemi, uluslar arası standartları ve Avrupa Birliği iyi uygulamalarını kapsar ve geleneksel kontrol sisteminin düzeltilmesi için en iyi yaklaşımı sağlamayı amaçlar.

Kamu iç mali kontrolün temel ilkesi yönetsel sorumluluktur. Kamu iç mali kontrolün temeli, yönetsel sorumluluk ve fonksiyonel olarak bağımsız, merkezi olmayan iç denetim kavramlarıdır. Kamu iç mali kontrol sistemi bütçeleme veya muhasebeleştirme teknikleri ile ilgilenmez, iç kontrol bu sistemlerin ilerlemesini amaçlar. Dolandırıcılık ve yolsuzlukla ilgili bireysel durumların soruşturulması ve cezalandırılması gibi teftiş kapsamındaki görevleri içermez. Kamu iç mali kontrol sistemi önleyicidir ve dolandırıcılık ve yolsuzluğun gerçekleşmesini önlemek için gerekli ve yeterli sistemleri sağlamayı amaçlar.

2.2. Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Unsurları

Avrupa Birliğinde esas alınan kamu iç mali kontrol yaklaşımına göre kamu iç mali kontrol sistemi, mali yönetim ve kontrol sistemi ve iç denetim sistemi ile bu iki alanda merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşmaktadır.

Kamu iç mali kontrolün temel ilkesi yönetsel sorumluluktur. Yöneticiler hem harcama politikalarından hem de mali yönetimin kalitesinden sorumludur.

2.2.1. Mali Yönetim ve Kontrol

Kamu iç mali kontrolün ilk unsuru mali yönetim ve kontroldür. Mali yönetim, devletin bütçe işlemlerini yapan birimlerin görevlerinin yürütülmesinden sorumlu olan yönetimin; gelir, gider ve varlıklardan oluşan mevcut fonların etkin, etkili ve ekonomik olarak kullanılmasını amaçlayan bir dizi kurallar oluşturma ve uygulama konusundaki

sorumlulukları olarak anlaşılmaktadır. Yönetici; planlama, programlama, bütçeleme, muhasebeleştirme, kontrol etme, raporlama, belgeleme ve izleme görevlerinin gerçekleştirilmesi için yeterli kamu iç mali kontrol sistemlerinin kurulmasından ve sürdürülmesinden sorumludur. Mali yönetim, iç ve dış denetime tabidir. Mali kontrol ise, Kuzey modelindeki ülkelerde geniş anlamda, güney modelindeki ülkelerde dar anlamda kullanılmaktadır. Geniş anlamda mali kontrol, iç kontrol anlamına gelmektedir. Dar anlamda ise ön mali kontrolü, yani ödenekler, taahhütler, ihale süreçleri, sözleşmeler (ikincil taahhütler) ve bunlara ilişkin ödeme ve uygun olmayan şekilde ödenmiş tutarların geri alınmasıyla ilgili mali kararların yürütülmesinden önce yapılan kontrol faaliyetlerini ifade eder. İşlemlerin düzenlemeler ve prosedürlere uygunluğu konusunda yapılan spesifik gözden geçirmedir.

Kamuda gelir ve harcama birimlerindeki tüm yöneticiler gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden sadece idarenin genel politikaları açısından değil, aynı zamanda mali yönetim ve kontrol politikaları açısından da sorumludurlar. İlk kontrol yönetici yani harcamacı düzeyinde olmalıdır. Yani her bir kamu yöneticisi planlama, programlama, bütçeleme, muhasebeleştirme, kontrol etme, raporlama, belgeleme ve izleme görevlerini yerine getirmek için yeterli bir mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulmasından ve sürdürülmesinden sorumludur.

Risk değerlendirme, risklerin ve riskli alanların teşhis edilmesine yardımcı olmak için kontrol sisteminin bir parçası olarak kullanılan nesnel bir araçtır. Risk idarenin politikalarına göre değerlendirilmeli ve yönetilmelidir. Risk değerlendirme, iç denetçiler tarafından değil idare tarafından gerçekleştirilir.

Mali yönetim ve kontrol sistemi bütün taahhütleri (bütçe ödeneklerini) , teklifleri, sözleşme ile ilgili işlemleri, tüm gelirleri, ödemeleri, varlıkları ve kaynakları ve zamanında tahsil edilemeyen gelirlerin toplanmasını içerir.

Mali yönetim ve kontrol sistemi; ön mali kontrol, süreç kontrolü, işlem sonrası kontrol, standart ve prosedürlerin belirlenmesi, kontrol listeleri ve kontrol özdeğerlendirme formlarının oluşturulması, iç kontrol standartlarının belirlenmesi ve mali yönetim ve kontrol rehberlerinin oluşturulması suretiyle kurulur.

Sağlam mali yönetim ve kontrolün gerçekleştirilmesi sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması; mali yönetim ve kontrol işlemleri olan muhasebeleştirme, belgelendirme, şeffaflık, yetkilendirme, ön mali kontrol, harcama sonrası (expost) mali kontrol ve önleyici faaliyetlerin gerçekleştirilmesi; risk değerlendirmesi ve yönetimini ve denetim tavsiyelerinin izlenmesini gerektirir.

2.2.2. İç Denetim

Kamu iç mali kontrolün unsurlarından ikincisi fonksiyonel olarak bağımsız iç denetimdir. İç denetim, yönetimin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışma faaliyetidir. Yönetime; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinde sistematik, disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin gerçekleştirilmesi için yardım eder.

Bütçe ile ödenek tahsis edilen harcamacı kuruluşlarda, iç kontrol sisteminin objektif değerlendirilmesi amacıyla idareyi desteklemek için fonksiyonel olarak bağımsız iç denetçiler görevlendirilmelidir. Denetçi raporları doğrudan üst yöneticiye sunulur. Üst yönetici iç denetçiye denetimi nasıl yapılacağı konusunda emir veremez. Yani iç denetçi denetimi nasıl yapacağı konusunda idarecinin görüşünü almaz. İç denetçi mali hizmetler biriminin bir parçası değildir, doğrudan en üst düzey yöneticiye bağlıdır. Denetçinin görevleri idare tarafından gerçekleştirilen iç kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirmek, zayıflıklarını ortaya çıkarmak ve gerektiğinde geliştirilmesi için önerilerde bulunmaktır. Bu görev, idareci ve denetçi tarafından imzalanan İç Denetim Şartında (Internal Audit Charter) tasarlanmış ve açıklanmıştır. Denetim, idari talimatlarla yürütülmez. Profesyonel denetim becerileri ve standartlarından ortaya çıkarılan kurallar ve etik değerler bütünü tarafından yürütülmektedir. Bu kurallar ve etik değerler bütünü “İç Denetçiler için Etik Kurallar” olarak adlandırılan IIA (Institute of Internal Auditors) İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan belgede yer almıştır ve “Kamu İç Denetçileri” sertifikası denetçiler tarafından imzalanmıştır.

İç denetim, geleneksel teftişten farklıdır. Denetçi etkililik, etkinlik ve ekonomiklik kavramları uyarınca, idarenin hedeflerine ulaşmasını tehdit eden zayıflıkları ortaya çıkararak sistemin yeterliliğini inceler. Denetçi, sistemi geliştirmek için yöneticiye tavsiyelerde bulunur. Denetçiler sorumluluk üstlenemedikleri için yönetsel görevlere dâhil edilmezler. Denetçi değerlendirme yapar tavsiyelerde bulunur ama denetçinin önerilerine uyulup uyulmayacağına karar veren üst yöneticidir. Yani denetçinin raporları bağlayıcı değildir. Sorumluluk yöneticiye aittir. Denetçi yaptırım uygulamaz ya da cezalandırmaz; sistematik ve bireysel hatalar idareciye; yolsuzluk ve düzensizlikle mücadele adli birimlere bırakılır.

2.2.3. Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu

Kamu iç mali kontrolün üçüncü unsuru, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim unsurları hakkında standartlaşma ve metodolojiyi geliştirmek için oluşturulan merkezi uyumlaştırma fonksiyonudur. Kamu iç mali kontrolün tamamen uygulanabilmesinin uzun zaman alması nedeniyle ve bu yaklaşımın idarenin tüm birimlerine uyumlaştırılması görevi gereğince merkezi bir yapının olması gerekmektedir. Bu yapı kamu iç mali kontrol sistemini geliştirmekle yetkilendirilmiş Merkezi Uyumlaştırma Birimidir.

Merkezi uyumlaştırma birimi; standartları belirleme, düzenlemeleri yapma, izleme, raporlama, eğitim programlarını hazırlama, uyumlaştırma ve iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırma fonksiyonlarını ifa eder.

Merkezi uyumlaştırma birimi, mali yönetim ve kontrol ve iç denetim hakkında yeni düzenlemelerin uygulanmasını koordine etmek amacıyla uluslar arası kabul görmüş standartlara ve en iyi uygulamalara dayalı iç kontrol ve denetim yöntemlerinin geliştirilmesinden sorumludur.

2.3. Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Rolü ve Fonksiyonları

Merkezi uyumlaştırma birimi kamu iç mali kontrolün başarılı bir şekilde oluşturulması ve geliştirilmesi için temel koşuldur. Bu nedenle; ilk olarak merkezi uyumlaştırma birimi kurulur. Merkezi uyumlaştırma biriminin başındaki kişi mali yönetim sistemleri ve modern denetim konularında deneyim sahibi olmalıdır. Bağımsızdır ve politik baskıdan muafır. Merkezi uyumlaştırma birimi bilgilerin paylaşılacağı bir ortak ağ oluşturur. Kamu iç mali kontrolün avantajlarının ve zorluklarının tanıtılıp açıklanmasından sorumludur.

İkinci olarak mevcut mali yönetim ve kontrol sisteminin ve modern uluslar arası standartlar arasındaki farklılıkların araştırılmasına dayalı bir analiz yapılır. Merkezi uyumlaştırma birimi, idarelere kamu iç mali kontrol sisteminin ve unsurlarının oluşturulması için bir çerçeve ve birincil mevzuat hazırlar.

Daha sonra birincil ve ikincil düzey mevzuatlar kabul edilerek uygulamaya konulur. Artık merkezi uyumlaştırma biriminin görevi kamu iç mali kontrolün geliştirilmesinden sistemin gözetimine doğru değişir. Uyumlaştırmayı sağlamak, kabul edilen kararların uygulanması konusunda tikanlıkları giderecek öneriler hakkında makul güvence sağlamak merkezi uyumlaştırma biriminin görevidir. Kamu sektöründe şeffaflığın sağlanması için merkezi uyumlaştırma birimi kamu iç mali kontrol sistemi konusunda konsolide edilmiş yıllık

rapor hazırlar. Bu rapor Maliye Bakanlığına oradan Bakanlar Kuruluna, Meclise ve Sayıştay'a sunulur.

Merkezi uyumlaştırma biriminin görevlerinden biri de mali kontrol ve iç denetimin uygulanmasından sorumlu personelin eğitimini ve geliştirilmesini sağlamaktır.

Merkezi uyumlaştırma birimi geleneksel sistemden modern kamu iç mali kontrol sistemine geçişi sağlayan birimdir ve sistemin oluşturulması ve uygulanması açısından çok önemlidir.

2.4. Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Uygulanma Süreci

Kamu iç mali kontrol sisteminin uygulanması için, kavramlaştırma, yönetim çerçevesinin geliştirilmesi, yasal çerçevenin geliştirilmesi ve personel gelişim politikalarının kurulması gerekmektedir.

Kavramlaştırma, kamu iç mali kontrol sisteminin başarıyla uygulanması için gerekli önkoşuldur ve en önemli aşamadır. Ülkede uygulanan iç kontrol sistemi ile uluslar arası standartlar arasındaki farklılıklar araştırılarak uyumlaştırmanın sağlanabilmesi için önlemler alınır, reformlar yapılır. Bu alanda bir mevzuat hazırlanarak yürürlüğe girer.

Yönetim çerçevesinin geliştirilmesi kapsamında, kamu iç mali kontrolün tamamen uygulanabilmesinin uzun zaman gerektirmesi nedeniyle ve bu yaklaşımın idarenin tüm birimlerine uyumlaştırılması görevi gereğince merkezi bir yapının olması gerekmektedir. Bu da merkezi uyumlaştırma birimidir. Merkezi uyumlaştırma birimi Maliye Bakanlığı bünyesinde kurularak doğrudan bakana rapor sunabilir. İlk olarak merkezi uyumlaştırma birimi, bütün gelir ve harcamacı bakanlıklarda ve idarenin tüm birimlerinde fonksiyonel olarak bağımsız iç denetimin kurulması ve desteklenmesini sağlamalıdır. İç denetçi doğrudan üst düzey yöneticiye rapor sunar. Bakanlıklarda bakana, kamu idarelerinde de genel müdür ya da başkana rapor sunar. İkinci olarak merkezi uyumlaştırma birimi mali yönetim ve kontrol sistemindeki gelişmeleri destekler. Standartların belirlenmesi ve idarelerde uyumlaştırmanın sağlanması konusunda faaliyette bulunur. İç kontrol standartlarına uyumlu bir şekilde mali hizmetlerin belirlenmesi, düzenlenmesi, uygulanması konusunda bakanlıklardaki ve kamu kurumlarındaki üst yöneticileri (bakanı, genel müdür ya da başkan) destekler. Yönetim sorumluluğu kavramının en önemli özelliği risk değerlendirmesi ve risk yönetiminin esas olmasıdır. Bu kavramlar, idarecilere mali hizmetlerin yeterli şekilde yürütülmesi ve hedeflerin gerçekleştirilmesi için güvence sağlayan araçlardır.

Merkezi uyumlaştırma birimi, biri iç denetim diğeri mali yönetim ve kontrol olmak üzere iki ayrı bölüme ayrılmıştır. Merkezi uyumlaştırma birimi kamu iç mali kontrol sistemi konusunda Maliye Bakanlığına ve hükümete bilgi vermekle sorumludur ve doğrudan bakana rapor sunar. Mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma birimi, kamu sektöründe standartlarının geliştirilmesinden sorumludur.

Yasal çerçevenin geliştirilmesi, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında yeni düzenlemelerin yapılmasını içerir. Kamu iç mali kontrolün başlıca ilkelerini içeren kapsamlı bir çerçeve yasanın hazırlanması gerekir. Öncelikle kamu iç mali kontrolün temel ilkelerini içeren birincil çerçeve kanun hazırlanır. Bu kanunun uygulanması sürecinde hükümetin onayına gerek olmadan düzenlemeler yapmak ve talimatlar vermek için ikincil mevzuatın hazırlanması gerekmektedir.

Personel gelişim politikalarının kurulması aşamasında, yöneticilerin, iç denetçilerin, mali hizmetler biriminde çalışanların kamu iç mali kontrol sisteminin kurulması ile ortaya çıkan yeni ilkeler, görevler ve sorumluluklar hakkında eğitilmesi ve yetiştirilmesi gerekmektedir.

2.5. İç Kontrol

Kamu iç mali kontrol sistemi, iç kontrol kavramına dayanır. Avrupa Birliği iç kontrol modeli olarak COSO modelini esas almıştır. INTOSAI, 1992 yılında kamu sektörü için iç kontrol standartları rehberini yayımlamış, 2004'te değişimler dikkate alınarak rehberi güncellemiştir. INTOSAI'nin esas aldığı COSO modeline göre iç kontrol; risklerin tespit edilmesi ve işlemlerin düzenli, etik, ekonomik, etkin ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi, hesap verebilirlik sorumluluğunun yerine getirilmesi, yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uyumun sağlanması, kaynakların kayıp, kötü kullanım ve zararlara karşı korunması gibi hedeflere ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan ve bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından uygulanan bir süreçtir. İç kontrol, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesi, mali raporların güvenilirliğinin sağlanması ve mevzuat ve düzenlemelere uyumun sağlanması konusunda makul güvence sağlamayı amaçlar.

COSO modeline göre iç kontrolün 5 bileşeni vardır. COSO modelinde iç kontrol bileşenleri; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile gözetimdir. İç kontrol sisteminin kurulabilmesi için uygun bir kontrol ortamının varlığı gerekmektedir. **Kontrol ortamı**; idarenin, yöneticilerin ve çalışanların iç kontrole olumlu bir bakış sağlamasını, personelin yeterliliğini, etik değerleri, dürüst bir yönetim anlayışını, yöneticilerin iş yapma tarzını, görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesini

ve idarenin organizasyon yapısını kapsar. **Risk değerlendirme**; idarenin belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmasını engelleyen iç ve dış kaynaklı risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve analiz edilmesi, gerekli önlemlerin alınması mekanizmalarını içermektedir. **Kontrol faaliyetleri**; idarenin tüm birimlerinde ve her seviyede uygulanan politika ve yöntemlerdir. Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesi amacıyla risklerin belirlenmesi için gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaya yardımcı olur. Kontrol faaliyetleri; önleyici, tespit edici ve düzeltici olmalıdır. Yetkilendirme, onay, tasdik, mutabakat, işlemlerin performansının değerlendirilmesi, varlık ve bilginin güvenliği, görevler ayrılığı ilkesi gibi konuları kapsamaktadır. **Bilgi ve İletişim**; idarenin bilgi sistemi, iş ve işlemlerin yürütülmesi ve kontrol edilmesini sağlayan faaliyetleri ve mevzuata uygunluk ile ilgili bilgileri kapsamaktadır. Gerekli bilgi, kişilerin sorumluluklarını yerine getirebilmelerini sağlayacak anda ve uygun şekilde belirlenmeli, elde edilmeli ve iletilmelidir. İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilmeli, tasnif edilmeli ve ilgililerin iç kontrol sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde duyurulmalıdır. Bilgi sistemleri, idarenin çalışmasını ve kontrol edilmesini sağlayacak mali ve mali olmayan bilgiyi içeren raporlar hazırlarlar. **Gözetim**; iç kontrol sisteminin sürekli olarak izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesini kapsar. İç kontrol sistemi üst yöneticiler tarafından izlenir, gerekli önlemler alınır. Bu gözlemler sonucunda raporlar hazırlanır.

INTOSAI'ye göre iç kontrolün amaçları;

- İdarenin amaçlarının gerçekleşmesi için kaynakların etkin, etkili ve verimli kullanılmasını,
- Kanun, tüzük gibi dış kurallara ve yönetimin politikalarına uyumun sağlanmasını,
- Varlık ve bilginin güvenliğinin sağlanmasını,
- Yolsuzlukların ve hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesini,
- Muhasebe kayıtlarının kalitesinin, mali bilgi ve yönetim bilgisinin güvenilir ve zamanında üretilmesini sağlamaktır.

İç kontrol, yönetim sorumluluğu çerçevesi içinde idareler tarafından kurulması ve uygulanması gereken bir sistemdir. COSO modeline göre iç kontrol, idarenin amaçlarına ulaşmasını, güvenilir raporların üretilmesini, varlıkların korunmasını, performans hedeflerinin gerçekleştirilmesini ve faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu sağlar. İç kontrol, idarenin hedeflerine ulaşması için makul güvence sağlar.

Yöneticilerin, iç denetçilerin ve tüm çalışanların iç kontrol sisteminin tasarımı, uygulanması, işleyişi ve devamlılığı konusunda sorumlulukları vardır. İç kontrol tüm personelin sorumluluğu altında gerçekleştirilen bir sistemdir. İç kontrol bir süreçtir. İç kontrol hedeflerin elde edilmesine yöneliktir. Bir amaca götüren bir araçtır, kendisi bir amaç değildir. İç kontrol, kişilerce uygulanır. Kuruluştaki herkes iç kontrol sisteminden sorumludur. İç kontrol sadece politika el kitapları ve formlardan ibaret değildir, aynı zamanda bir kuruluştaki her düzeydeki kişileri de içerir.

2.6. İç Kontrol Standartları

İşletmelere ve diğer kuruluşlara, iç kontrol sistemlerini değerlendirmeleri ve geliştirmeleri konusunda yardım etmek için COSO tarafından çıkarılan İç Kontrol Bütüncül Çerçeve (Internal Control Integrated Framework) isimli çalışma ile iç kontrol standartları belirlenmiştir. Ayrıca, Uluslar arası Sayıştaylar Birliği INTOSAI iç kontrol komitesi tarafından 2004 yılında “Kamu Sektörü için İç Kontrol Standartları Kılavuzu” çıkarılmıştır. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay tarafından “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” yayımlanmıştır. Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği kurumlarında uygulanmak üzere iç kontrol standartları ile ilgili çalışmalara 2000 yılında başlamış, bu çalışmalara her yıl ilave ve güncellemeler yapılmış ve 24 iç kontrol standardı belirlenerek yayımlanmıştır.

Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları;

1. Ahlak kuralları ve dürüstlük
2. Görev, rol ve iş
3. Personel yeterliliği (işe alma, eğitim ve yer değişikliği)
4. Personel performansı
5. Hassas görevler
6. Yetki verme
7. Hedef tespiti
8. Çok yıllık programlama
9. Yıllık yönetim planı
10. Hedeflere ilişkin performansın izlenmesi
11. Risk analizi ve yönetimi
12. Yeterli yönetim bilgisi
13. Evrak kayıt ve dosyalama sistemleri
14. Hataları raporlama
15. Yöntemlerin belgelendirilmesi

16. Görevler ayrılığı
17. Gözetim
18. İstisnaları kaydetme
19. Faaliyetlerin sürekliliği
20. İç kontrole ilişkin zayıf yönlerin kaydedilmesi ve düzeltilmesi
21. Denetim raporları
22. İç denetim yeterliliği
23. Değerlendirme
24. İç kontrolün yıllık gözden geçirilmesi

2.7. Avrupa Birliği Müzakerelerinde Kamu İç Mali Kontrol Sistemi

Avrupa Birliği müktesebatı (acquis communautaire) temel Avrupa Birliği anlaşmalarında yer alan kural ve kurumlar bütünüdür. Bu müktesebatta yer alan konular Avrupa Birliği tarafından genişleme sürecinde katılım müzakereleri yapılacak olan aday ülkeler için hazırlanmıştır. Avrupa Birliğine aday ülke statüsündeki ülkeler Avrupa Birliği Müktesebatına uyum sürecinde pek çok yapısal reform gerçekleştirmek durumundadırlar.

Avrupa Birliği ile aday statüsündeki ülkeler arasında Avrupa Birliği müktesebatına uyumun sağlanması amacıyla belirlenen başlıklar hususunda müzakereler yapılır. Müzakereler, tarama toplantıları ve fiili müzakereler olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Tarama süreci, tanıtıcı tarama toplantısı ve ayrıntılı tarama toplantısı olmak üzere iki aşama halinde gerçekleşmektedir. Tanıtıcı tarama toplantısında AB Komisyonu, aday ülke yetkililerine AB müktesebatı hakkında bilgi vermektedir. Ayrıntılı tarama toplantısında aday ülke yetkilileri, ilgili fasılda ülkedeki mevcut yasal ve kurumsal durumu anlatmakta ve mevzuatın kabul edilmesi için nasıl bir takvim öngörüldüğü, bunu uygulamak için gerekli idari yapıların hazır olup olmadığı konularında bilgi vermektedir. Komisyon ilgili faslın tarama toplantıları bittikten sonra, verilen bilgi ve belgelere dayanarak üye ülkelere bir rapor sunmaktadır. Bu raporda, ülkenin müzakerelere hazır olup olmadığı, hazır değilse müzakerenin açılması için gerekli ön şartlar (benchmarks) ortaya konmaktadır.

Fasıllardan birisi 32 sayılı Mali Kontrol Faslıdır. 32 sayılı Fasl, üç unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; kamu iç mali kontrol sistemi, dış denetim ve Avrupa Birliği fonlarının (mali çıkarlarının) korunmasıdır. İlk iki öge konusunda üye ülkeler bütçelerinin kontrolü konusunda kendi düzenlemelerini yapmakta serbesttirler ama aday ülkeler Avrupa Birliği fonlarının yönetimi ve kontrolü konusunda Avrupa Birliği özel düzenlemelerini

gerçekleştirmek durumundadırlar. Avrupa Birliğinin 2000 yılından sonraki genişleme sürecinden bu yana kamu iç mali kontrol sistemi ve dış denetim “yumuşak” müktesebat olarak kabul edilmiştir ve bu alanlarda her hangi bir özel AB mevzuatı yoktur. Ama Avrupa Birliği kuruluşları (Avrupa Konseyi, Parlamento, Sayıştay ve Komisyon) aday ülkelerin uluslar arası standartları ve Avrupa Birliği en iyi uygulamalarını izlemek ve uygulamak için kendi kamu iç mali kontrol ve dış denetim sistemlerini geliştirmeleri gerektiği konusunda karar vermişlerdir. Kamu iç mali kontrol sistemi, dış denetim ve AB fonlarının korunması ile ilgili müzakereler Genişleme Genel Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmektedir. Kamu iç mali kontrol sistemi ve dış denetim ile ilgili müzakereler Bütçe Genel Müdürlüğü tarafından, AB fonlarının korunması ile ilgili müzakereler ise Avrupa Yolsuzlukla Mücadele Bürosu (European Anti-Fraud Office OLAF DG) tarafından kapatılmaktadır. Mali kontrol faslında, Avrupa Birliğine üye ve aday ülkelerde, Avrupa Birliği ve uluslar arası standartlara uyumlu bir kamu iç mali kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır. Avrupa Birliğinde ortak bir kamu iç mali kontrol sistemi uygulanmasının amacı, AB üyelerinin uluslararası kamu iç mali kontrol standartlarını ve uluslararası en iyi uygulamaları benimsemesini sağlamak, AB üyelerinin uluslararası dış denetim standartlarını ve uluslararası en iyi uygulamaları benimsemesini sağlamak ve AB fonlarını korumaktır.

Katılım müzakereleri sürecinde aday ülkelere Birliğin kendi kurumlarında uyguladığı kamu iç mali kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi, yasal çerçevenin oluşturulması ve tüm idarelerde sistemin uyumlaştırılması ve uluslar arası standartların kabul edilmesi istenmektedir. Avrupa Birliği, mali kontrol konusuna ilişkin olarak aday ülkelerle yapılacak olan müzakerelerde bazı temel şartlar aramaktadır. Mali kontrol konusunda müzakerelerin açılabilmesi için, bütün kamu gelir ve giderlerini kapsayan kamu iç mali kontrol sisteminde yeterli ilerlemenin sağlanmış olması, fonksiyonel olarak bağımsız iç denetimin yeterli düzeyde gerçekleştirilmesi, yeterli düzeyde ön mali kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç denetim hizmetleri ve merkezi bir kontrol ve denetim metodolojisinin gerçekleştirilmesi şartları aranmaktadır.

Müzakerelerin kapatılabilmesi için ise; kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin birincil ve ikincil düzey mevzuatın kabul edilmesi, yeterli ön mali kontrol mekanizmalarının kurulması, harcama birimlerinde iç denetim hizmetlerinin sağlanması ve merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurulması ve ilgililerin eğitime tabi tutulması şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir.

2.8. Avrupa Birliğinde Yapılan Düzenlemeler

2.8.1. Avrupa Komisyonu Reform Raporu (2000)¹

2000 yılında Avrupa Komisyonunun yayımladığı Reform Rapor'u aday ülkelerin birlik müktesebatına uyumlaşma sürecinde ilgilenmesi gereken konuları içermektedir. Bu konulardan birisi de beşinci bölümde yer alan “Denetim, Mali Yönetim ve Kontrol” konusudur.

Bu Reform Raporu'nun asıl amacı memurları görevleri dâhilindeki faaliyetlerinde sorumluluk almaları için teşvik etmektir.

Avrupa Birliği fonlarının etkili bir şekilde kullanılmasından Avrupa Komisyonu sorumludur. Komisyonun mali yönetim ve kontrol sistemi, yapılan işlemlerin büyüklüğüne ve niteliğine uygun değildi. Günümüzdeki merkezi sistem kurulmadan önce komisyonun kullandığı para miktarı (büyüklüğü) şimdikinden azdı. Mali işlemlerin büyüklüğü büyük oranda artmış bu da süreçlerin daha basit, daha hızlı, daha şeffaf ve dağıtılmış olmasını gerektirmiştir. Sonuçta görevlerin ve sorumlulukların açık bir şekilde dağıtılması gerekmiştir. Bu da faaliyet esaslı yönetim anlayışının benimsenmesi ile gerçekleştirilmiştir. Bu alanda mali yönetim ve kontrol sisteminin revize edilmesi, güncellenmesi; harcama yetkililerinin ve tüm idarecilerin faaliyetlerin etkililiği, doğruluğu ve kalitesi hakkında sorumluluk almasının sağlanması; topluluğun mali çıkarlarının daha iyi korunması gibi bazı faaliyetlerin gerçekleştirilmesini gerektirir. Reform Raporu'nda bu alanda yapılması gereken düzenlemelere yer verilmiştir.

Reform Raporu'nda sağlam mali yönetim tanımlanmıştır. Sağlam mali yönetim, görevlerin açık bir şekilde tanımlanması, herkesin görevlerini bilmesinin ve anlamasının sağlanması, idari süreçte kalite kontrollerinin yapılması, kural ihlalleri ile başa çıkmak konusunda adil ve güvenilir yollar bulunması olarak tanımlanmıştır.

Reform Raporu'nda harcama yetkilisi ve harcama yetkisinin devri konularına da yer verilmiştir. Komisyon her bir mali aktörün sorumluluğunu açık bir şekilde tanımlamıştır. Harcama ile ilgili idari işlemlerde işleme karar veren kişi, aynı zamanda harcama yetkilisi olabilecektir. Mali yönetimde harcama yetkilisine yetki verilmesi idaredeki komuta zincirine paraleldir. Harcama yetkililerinin sorumlulukları içinde harcama yetkisinin devri de yer almaktadır.

¹ Commission of the European Communities, Reforming the Commission, A White Paper, 2000

Komisyonun o yıllardaki mali yönetim ve kontrol sistemi birlik içinden ve dışından eleştirilere maruz kalmıştır. Çünkü mevcut sistemde hatalar önlenememektedir. Mevcut harcama öncesi kontrol, mali işlemlerin mali tüzüklerde yer alan kurallara göre merkezi olarak kontrol edilmesi ve onaylanmasını içermekte olan vize işlemidir ancak işlemlerin doğruluğu ve katma değer ölçülmesi konusunda yetersizdir. Bu da idarecilerin sorumluluk almamalarına neden olmuştur. Mevcut yasal çerçeve yani mali tüzük merkezi harcama öncesi vize işleminin devamlılığını gerektirmiştir. Reform raporu ile yapılmak istenen değişiklikler, mali kontrol sorumluluğunun mali kontrolörlere devredilmesi, Genel müdürlüklerde iç kontrolün yeterli şekilde sağlanması, mali işlemlere karar veren personelin de sorumluluk sahibi olması, daha güvenli, etkin, etkili kaynak yönetimi için mali tüzüğün değişmesi ve merkezi harcama öncesi vizenin kaldırılmasıdır.

Genel müdürlüklerde mali birimler işlemler hakkında tavsiye ve yardımlarda bulunurlar. Artık, komisyonda merkezi bir mali hizmetler birimi oluşturulacak, bu birim doğrudan bütçe komisyon üyelerinin sorumluluğu altında olacak ve genel müdürlükte iç kontrol alanında mali kurallar, süreçler ve minimum standartları tanımlayacaktır. Başkan yardımcısının altında; risklerin kontrol edilmesi, uyumun gözlenmesi, yönetim ve kontrol sistemleri hakkında bağımsız görüş sağlanması, işlemlerin etkililiği ve etkinliği için tavsiyelerde bulunulması ve komisyonun kaynaklarının maliyet etkin şekilde kullanılmasının sağlanması amacıyla bir iç denetim birimi kurulacaktır. Bir Denetim İlerleme Komitesi kurulacaktır.

Yeni mali yönetim ve kontrol sistemi hakkında personelin eğitilmesi gerekmektedir.

Bu değişiklikleri kısa zamanda gerçekleştirmek çok zordur. Bu alanda Komisyon düzenleme yapmaya devam etmiştir.

2.8.2. Avrupa Komisyonu Eylem Planı (2000)²

2000 yılında Avrupa Komisyonu tarafından çıkarılan Eylem Planı'nda Reform Raporu'nda belirlenen hedefler doğrultusunda yapılması gereken faaliyetler sayılmıştır.

Harcama yetkililerinin ve harcamacı birimlerin güçlendirilmesi amaçlanmış, sorumlulukları ve hesap verebilirlikleri tanımlanmıştır. Bu amaçla görevler açık bir şekilde tanımlanmış, herkesin görevlerini bilmesinin ve anlamasının sağlanması, idari süreçte kalite kontrollerinin yapılması, kural ihlalleri ile başa çıkmak konusunda adil ve güvenilir yollar bulunması gerekmektedir.

² Commission of the European Communities, Reforming the Commission, Action Plan, 2000

Eylem Planı'nda mali yönetim tanımlanmıştır. Mali yönetim, amaçlara ulaşabilmek için topluluk fonlarını kullanarak yapılan işlemlerin yönetilmesidir.

Harcama yetkilisinin belirlenmesi idari süreçte sorumluluk zincirine uygun olmalıdır. Harcama gerektiren işlemin yapılmasına karar veren harcama yetkilisi olmalıdır. Dolayısıyla harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin görev ve sorumlulukları birbirinden ayrı olmalıdır.

Bu alanda yapılması gereken işlemler;

Her bir mali aktörün yani harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi ya da mali kontrolörün sorumluluklarının tanımlanması, her bir mali aktörün hak ve görevlerinin açık bir şekilde belirtilmesi gerekir.

Harcama yetkilisi, harcama yetkisinin verilmesi için kurallar belirleyecektir. Harcama gereken işlemin yapılmasına karar verecek kişi harcama yetkilisi olmalıdır.

Harcama öncesi vize işleminin kaldırılması ile harcamaların taahhüt edilmesinden ve harcama yetkisine verilmesinden önce mali kontrolör tarafından onaylanması işlemi ortadan kaldırılacaktır. Sözleşme yapılmadan önce İhale ve Anlaşmalar Danışma Kurulunun görüşünü alma mecburiyeti kalkmıştır. Muhasebe yetkilisi harcama yetkilisi tarafından yapılan ödemelerin geçerliliğini kontrol etmeyecektir. Bu alanda mali tüzüğün yeniden düzenlenmesi, Sayıştay'ın ve Parlamentonun görüşlerinin dikkate alınması gerekir.

Merkezi İç Denetim Hizmetinin (Biriminin) oluşturulması konusunda, mali işlerin büyüklüğü ve karmaşıklığı karşısında Komisyon mali risklerin uygun şekilde yönetilmesi ve kaynakların etkili bir şekilde kullanılması için güvenceye ihtiyaç duyar. İç kontrol sisteminin sürekli olarak izlenmesi ve Avrupa Birliği bütçesinin, gelirlerinin, kaynaklarından sağlanan fonların kontrol edilmesi gerekir. Komisyonda başlıca görevi iç kontrol faaliyetlerini ve sistemlerini değerlendirmek olan merkezi bir iç denetim birimi kurulmalıdır. Bu birimin görevleri; risklerin kontrol edilmesi, uyumlaştırmanın sağlanması, yönetim ve kontrol sistemlerinin kalitesi hakkında bağımsız görüş oluşturma, faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, komisyon kaynaklarının ekonomik kullanılmasının sağlanmasıdır. Bu kapsamda Mayıs 2000'de başlıca amacı tüm komisyon faaliyetlerinin denetlenmesi yoluyla makul güvence sağlamak olan bağımsız ve profesyonel İç Denetim Birimi kurulmuştur. Birim doğrudan başkan yardımcısına rapor verir. İç denetimin mali kontrolden ayrılması amaçlanmış ve Denetim İlerleme Komitesi kurulmuştur.

Topluluğun mali işlerini ve iç kontrol minimum standartlarını belirleyecek, mali yönetim bilgi sistemlerini kuracak, geliştirecek bir Merkezi Mali Hizmetler Biriminin kurulması amaçlanmıştır.

Genel müdürlükte mali yönetim ve kontrol adı altındaki düzenlemede genel müdürlüğün sorumlulukları; mali kararların yasallık, düzenlilik, etkililiğini sağlamayı, vize işlemi kalktıktan sonra mali kontrolör ya da muhasebe yetkilisi ile paylaşılacak sorumlulukları kapsar. Genel müdürler sağlam iç kontrol sistemlerine sahip olmayı ister. Komisyonun iç denetçileri yönetimin ve her bir bölümün iç kontrol sisteminin etkinliğini ve etkililiğini değerlendirmeden sorumludurlar. İç kontrol, politika ve prosedürlerin evrenselliğini sağlar. İç kontrol; kurumun hedeflerinin etkili, etkin ve ekonomik bir şekilde gerçekleştirilmesini, varlıkların ve bilgilerin korunmasını, kurallara ve yönetim politikalarına ve düzenlemelerine bağlılığın sağlanmasını, yolsuzluk ve dolandırıcılığın önlenmesini, muhasebe kayıtlarının kaliteli ve güvenilir bir şekilde tutulmasını, mali ve yönetim bilgisinin zamanında üretilmesini içerir. İç kontrol bütün çalışanların sorumluluğudur. Her genel müdürlük yıllık faaliyet raporu hazırlar. Raporda iç kontrol süreçlerinin, işlemlerin yasallığı ve düzenliliği hakkında güvence sağladığını beyan eder. Her genel müdürlük iç kontrol faaliyetlerini uygun şekilde yerine getirecek şekilde bir organizasyon yapısı oluşturur. Mali birimler bütçe sürecinde ve mali sistemin oluşturulması ve yürütülmesinde önemli rol oynarlar. Bu alanda yapılan düzenlemeler; mali hizmetler birimi tarafından tüm harcama birimlerinde gerçekleştirilen işlemleri tanımlayan minimum iç kontrol standartlarının belirlenmesini, her bir genel müdürlükte mali hizmetler birimi tarafından belirtilen şekilde mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulmasının sağlanmasını, görevler ayrılığının gerçekleştirilmesini, genel müdürlükte mali birimlerin rollerinin değerlendirilmesini, genel müdürlüğün kontrol fonksiyonunun genişletilmesini, yıllık faaliyet raporlarının genel müdürlük tarafından duyurulmasını kapsar.

Geçiş döneminde, mevcut iç kontrolün ve mali sürecin değerlendirilmesi, sağlam mali yönetimin sağlanması için yeterli bir iç kontrol sisteminin kurulması, genel müdürlüğün insan kaynakları ihtiyaçlarının değerlendirilmesi, yeni mali sistem hakkında personelin eğitiminin sağlanması amaçlanmıştır.

2.8.3. Avrupa Komisyonu 1605 sayılı Mali Tüzük³

Avrupa Topluluklarının genel bütçesine uygulanacak 1605 sayılı mali tüzük 2002 yılında Avrupa Komisyonu tarafından yürürlüğe girmiştir.

1977’de topluluk bütçelerine uygulanmak üzere mali tüzük yürürlüğe girmiş, burada Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından merkezi ön kontrol görevi yürütülmüştür. Bu uygulama, Kıta Avrupası (güney) modelinin bir versiyonu olarak değerlendirilebilir.

Avrupa Birliğinde iki çeşit model vardır. Bunlar Kıta Avrupası (güney) modeli ve kuzey modelidir. Güney modelinde denetim harcamacı kuruluşlar dışında örgütlenmiştir. Maliye Bakanlığı ve benzeri idarelerin müdahalesi söz konusudur. Bu model Fransa, Portekiz, İspanya, Yunanistan’da uygulanmaktadır. Kuzey modeli ise İngiltere, Hollanda, İsveç, Danimarka’da uygulanır. Bu modelde yönetim sorumluluğu esas alınmıştır. Kurumun mali kontrol sistemine kurum dışından müdahale yoktur.

Avrupa Birliği bütçesinin uygulanmasında 1.1.2003 tarihinden itibaren 1605 sayılı yeni mali tüzük yürürlüğe konulmuştur. Bu tüzük ile ön kontrol fonksiyonu merkezi işlem olmaktan çıkarılmış, yönetim sorumluluğu çerçevesinde genel müdürlüklere verilmiştir.

Bu tüzükte, tüm bütçe sürecini yöneten temel ilkeler ve kurallar tanımlanmıştır. Mali tüzükte yer alan kuralların uygulanmasını göstermek üzere 2342 ve 2343 sayılı uygulama tüzükleri yayımlanmıştır.

Mali tüzükte mali aktörler tanımlanmış ve görevleri sayılmıştır.

Harcama yetkilisi, sağlam mali yönetim ilkeleri ile uyumlu bir şekilde yasallık ve düzenlilik sağlanarak gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılmasından sorumludur. Harcama yetkilisi, tüm gelir ve harcamalardan sorumludur ve işlemleri hakkında hesap verir. Harcama yetkilisi, harcamaların gerçekleştirilmesi için bütçe taahhütlerini ve yasal taahhütleri yapar, harcamaların yapılmasını ve ödeme yetkisini onaylar. İşlemlerin mali kontrolör tarafından onaylanması ve muhasebe yetkilisi tarafından kontrol edilmesi işlemlerinin kaldırılması sonucu harcama yetkilisi güçlendirilmiştir. Görevli tüm memurlar yönetim ve kontrol faaliyetlerinin kontrol edilmesinden sorumludur.

Muhasebe yetkilisi, ödemelerin uygun bir şekilde yerine getirilmesi, gelirlerin toplanması ve toplanabilecek gelirlerin belirlenmesinden, muhasebe kayıtlarının tutulmasından, mali tabloların hazırlanmasından sorumludur. Muhasebe yetkilisi, muhasebe

³ Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002, Financial Regulation

kayıtlarının tutulması için, topluluğun varlıkları ve bütçe uygulamaları hakkında doğru bir bakış açısı sağlayacak gerekli bütün bilgileri harcama biriminden sağlayabilir.

Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisinin görevleri ayrılmalı ve bağımsız olmalıdır. Görev ayrılığı ilkesine uygun olarak harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi aynı kişide toplanamaz. Harcama yetkilisi görevlerini devredebilir. Yetki devredilen kişi, işlemin yasal olmaması ya da sağlam mali yönetim ilkesine uygun olmaması durumunda, yazılı olarak yetki devreden harcama yetkilisini bilgilendirmelidir. Yetkinin devredilmesi halinde bile harcama yetkilisinin, mali yönetim ve kontrol sisteminin etkililiği hakkındaki sorumluluğu devam eder.

İç denetçi, görevlerini uluslar arası denetim standartlarına uygun olarak yürütür. İç denetçinin görevi yönetim ve kontrol sisteminin uygun bir şekilde çalışmasını sağlamaktır. İç denetçi, mali işlemlerde görev almaz. Bu işlemlerle ilgili tüm sorumluluk harcama yetkilisine aittir. Harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi iç denetçi olamaz. İç denetçi karşılaşılabilecek riskler hakkında görüş bildirebilmeli, görevini yerine getirmek için gerekli bilgilere ulaşabilmeli ve elde ettiği bilgileri raporlayabilmelidir.

Her kurum görevlerini, hak ve sorumlulukların yerine getirilebilmesi için mali aktörlerine gerekli kaynakları sağlamalıdır.

2.8.4. Uygulama Tüzükleri

1605 sayılı Mali Tüzük'te yer alan kuralların uygulanmasını göstermek üzere 2342⁴ ve 2343⁵ sayılı uygulama tüzükleri 2002 yılında yayımlanmıştır.

2342 sayılı tüzükte Avrupa Topluluklarının genel bütçesine uygulanacak Mali Tüzüğün uygulanmasına ilişkin kural ve bilgilere yer verilmiş, Topluluk bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolüne ilişkin kurallar açık bir şekilde ortaya konmuştur.

2342 sayılı tüzükte, Topluluk bütçesinin ödenekleri, ödenek aktarılmasına ilişkin kurallar, ödenek transferleri, bütçenin yapısı, bütçe sonuçlarının sunulması, yönetim ve iç kontrol prosedürlerinin düzenlenmesi, bilgi teknolojileri sistemleri, iç denetçilerin atanması, çalışma programı, raporları, bağımsızlığı ve sorumluluğu gibi konulara ilişkin bilgi verilmiştir.

2342 sayılı tüzük ile mali aktörlerin rolleri konusunda mali yönetim alanındaki yenilikler ve merkezi harcama öncesi kontrolün kaldırılması, harcama yetkililerinin sorumluluklarını arttırmıştır. Bütçenin kullanılmasında merkeziyetçi sistemin ve harcama öncesi kontrolün kaldırılması, harcama yetkililerinin gelir ve harcamalar ile iç kontrole ilişkin

⁴ Council Regulation (EC, Euratom) No 2342/2002

⁵ Council Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002

sorumluluğunu arttırmıştır. İç kontrol sisteminde özellikle bütçenin uygulanmasına ilişkin faaliyetlerin başlatılması ve bu faaliyetlerin kontrolüne ilişkin görevlerin birbirinden ayrılması gerekmektedir.

Yönetim ve iç kontrol sistemleri ve süreçleri tasarlanmıştır. İç kontrol sistemleri; sağlam mali yönetim ilkesi ile uyumlu bir şekilde kurumun politikaları, programları ve faaliyetlerin hedeflerini gerçekleştirmek; topluluk yasaları ve minimum kontrol standartlarına uygun olarak kurallara uymak; kurumun varlıklarını ve bilgiyi korumak; yolsuzluk, dolandırıcılığı önlemek; yönetim risklerini belirlemek ve önlemek; mali ve yönetim bilgisinin gerçekliğini sağlamak gibi amaçlara uygun olarak tasarlanmalıdır.

İç denetim açısından, denetçinin atanması ve bağımsızlığının sağlanması için gerekli prosedürlerin gerçekleştirilmesi gereklidir.

Sorumlulukların açıklanması için muhasebe yetkilisinin görev ve sorumluluklarının muhasebe sistemi ve hazine yönetimi ile uyumlu bir şekilde tanımlanması gerekmektedir.

Harcama yetkilisinin ve muhasebe yetkilisinin görevleri, sorumlulukları ve yetki devri incelenmiştir.

Taahhüt, onaylama, yetkilendirme ve ödeme süreçlerinden oluşan harcama işlemi incelenmiştir.

2343 sayılı tüzük ile Mali Tüzüğe uygun olarak bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetimine ilişkin her bir topluluk kuruluşunun uymak zorunda olduğu başlıca mali kuralları ortaya konulmuştur.

Tüm bütçe sürecine yön veren başlıca kural ve ilkeleri belirtmektedir.

Muhasebe yetkilisinin, iç denetçinin ve harcama yetkilisinin görev ve sorumlulukları sayılmıştır. Harcama yetkilisi, yetkisi altındaki bütün gelir ve harcama işlemlerinin sağlam mali yönetim ilkelerine ve yasallık ve düzenliliğe uygun bir şekilde gerçekleştirilmesinden sorumludur, işlemleri karşısında hesap verebilmelidir. Harcama yetkilisi, faaliyetlerine ilişkin riskleri kontrol etmek üzere kendi departmanı içinde bir uzmanlık ve danışmanlık fonksiyonu oluşturur. Bütçenin uygulanması ile ilgili faaliyetlerin ön kontrolü muhasebe yetkilisi tarafından gerçekleştirilen tüm ön onaylardır. Her faaliyetin bir ön onaya tabi olması gerekmektedir. Muhasebe yetkilisi, ödemelerin gerçekleştirilmesi, gelirlerin toplanması ve alacakların belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının tutulması, hazine yönetiminden sorumludur. Muhasebe yetkilisi, para ve varlıkları yönetmekle yetkilendirilmiştir ve bunların korunmasından sorumludur. Harcamanın yetkilendirilmesi, harcama yetkilisinin ödeme emri düzenlediği ve muhasebe yetkilisine ödeme yapmak üzere talimat verdiği sözleşmedir. Muhasebe yetkilisi, yasal sınırlar içerisinde ödemeyi yapar.

Her bir kuruluşta ilgili uluslar arası standartlara uygun bir şekilde yerine getirilen iç denetim fonksiyonu kurulmalıdır. Kurum tarafından atanan i denetçi, bütçe uygulama sistemleri ve süreçlerinde gerçekleştirilen işlemlerin doğrulanmasından (tasdik edilmesinden) sorumludur. İ denetçi, harcama yetkilisi ya da muhasebe yetkilisi olmamalıdır. İ denetçi, mali yönetim ve kontrol sisteminin kalitesi hakkında bağımsız görüş bildirerek, işlemlerin gerçekleşme koşullarını geliştirmek için önerilerde bulunarak ve sağlam mali yönetimi sağlayarak risklerle başa çıkmak için kuruma tavsiyelerde bulunmalıdır. İ denetçi, iç kontrol (yönetim) ve i denetim sistemlerinin uygunluğunun ve etkililiğinin değerlendirilmesinden ve politikaları, programları ve faaliyetleri gerçekleştiren birimlerin performansının değerlendirilmesinden sorumludur.

3. Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi

3.1. Eski Sistem ve Aksaklıkları

Türkiye’de uygulanan eski sistem, geleneksel kamu yönetim anlayışını esas alan kamu mali yönetim sistemiydi. Geleneksel kamu yönetim anlayışı, merkezi planlamaya dayalı merkezi yönetim ve kontrole ve mevzuata odaklı; etkinlik, etkililik, verimlilik gibi kavramlarla ilgilenmeyen; kurallara dayalı, katı merkezizetçi yönetime dayanmaktaydı. Girdi odaklı, hata aramaya dayalı usulsüzlük ve yolsuzluğu araştıran denetim anlayışını esas alan tek taraflı ve kapalı bir sistemdi.

Kamu mali yönetim sistemi, 1927’de çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile düzenlenmiştir. 1927 tarihinden beri uygulanmakta olan bazı değerikliklerle günümüze kadar gelmiş ve “mali anayasa” olarak kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, kamu mali yönetimi konusunda temel kanundu. Ancak, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile oluşturulan sistemimiz dünyada kamu mali yönetimi ve kontrol alanında yaşanan değerişim ve gelişmelere uyum sağlayamamıştır. Çağdaş kamu mali yönetim anlayışına hâkim olan; stratejik planlama, çok yıllı bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verebilirlik, mali saydamlık, etkin iç mali kontrol ilkelerine sistemde yer verilmemiştir. Eski kamu mali yönetim sistemine yapılan eleştiriler ve sistemin temel eksiklikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Kamu mali yönetiminde yaşanan değişiklikler, kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilat yapılarındaki yenilikler kanuna yansıtılamamıştır. Dünyada bu alandaki yenilikler takip edilememiş ve sistemimize dâhil edilememiştir.
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsayan tek bir mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturulamamıştır.
- Mali yönetim sisteminin ve bütçenin kapsamı dar kalmıştır. Genel bütçe, katma bütçe, döner sermayeli işletmelerin bütçeleri, fonlar, mahalli idarelerin bütçeleri, kamu tüzel kişiliğine haiz idarelerin bütçeleri gibi çok sayıda bütçe türü bulunmaktadır. Parlatentonun onayına sunulan bütçenin kapsamı konsolide bütçeyle sınırlı kalmıştır. Sadece konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçe kanunlaşmakta diğer bütçeler yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir.
- Fon, özel hesap, döner sermaye, görev zararı gibi uygulamalarla bütçe dışı harcamalar artmıştır.
- Bütüncül bir mali yapının olmaması ve bütçe uygulamalarında yıl içi ödenek eklemeleriyle mali disiplin bozulmuştur.
- Kalkınma planı ve programları ile bütçeler arasındaki bağ kopmuştur. Bütçeler plan ve programlarda yer alan hedefleri gerçekleştirmeyi başaramamıştır.
- Kamu kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanılamamaktadır. Kamu kaynaklarının kullanımında mevzuata uygunluk esas alınmış, etkililik, etkinlik, verimlilik ve tutumluluk arka planda kalmıştır.
- Harcama süreci katı ön kontrole ve vize uygulamalarına tabi olmuş ve bu uygulamalar harcamalarda gecikmelere neden olmuştur.
- Harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesi iyi kurulamamıştır.
- Bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatif tanınmamıştır.
- Bütçe kaynakları, harcamaları ve uygulama sonuçları karar alıcılara yeterince ulaştırılamamıştır.
- Muhasebe sistemi de kamu gelir ve giderleri konusunda karar alıcılara ve topluma yeterli ve doğru bilgi sağlayacak yapıda değildir.
- Kamu gelir ve giderlerinin denetimi yeterince yapılamamış, Sayıştay'ın denetim kapsamı dar kalmış, Sayıştay denetiminin kapsamı dışında kalan idare ve harcamalar artmıştır.
- Uluslar arası standartlara uygun bir iç denetim sistemi oluşturulamamıştır.

- İç ve dış denetimde modern denetim teknikleri kullanılamamıştır.
- Bütçe kod yapısı yetersiz kalmıştır.
- Çağdaş kamu mali yönetim anlayışında hâkim olan; stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verebilirlik, mali saydamlık, etkin iç mali kontrol ilkeleri sistemde yer almamaktadır.
- Mali yönetimin otomasyon ve enformasyon sistemi yetersiz kalmaktadır.

Uluslararası rekabet ve küreselleşme, ülkemizde de özel sektör de olduğu kadar kamu sektöründe de reformlar yapılmasını gerektirmiştir.

10 Aralık 1999 tarihinde ülkemizin Avrupa Birliği (AB) üyeliğine aday olması ile birlikte, Avrupa Birliğine entegrasyonu sağlayacak reformların hızla gerçekleştirilmesi önem kazanmıştır.

3.2. Avrupa Birliğine Katılım Süreci ve 32 nci Fasal

Türkiye, Avrupa Birliğine aday bir ülke olarak kamu iç mali kontrolü alanında birliğin standartlarına uyumu sağlamak ve bu alanda gerekli yasal düzenlemeleri yapmakla yükümlüdür.

Türkiye'nin Avrupa Birliğine adaylık maratonu 1959 yılında başlamış, 1999 Helsinki'de gerçekleştirilen Avrupa Konseyi Zirve Toplantısında Türkiye'ye adaylık statüsü tanınmıştır. 2001 yılında Türkiye için Katılım Ortaklığı Belgesi düzenlenmiş, TBMM "Topluluk Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Planı" kabul etmiştir. 2003 yılı "AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı" (UP) ile "AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine İlişkin Karar" kabul edilmiş ve Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Ulusal Programda, Türkiye'nin Avrupa Birliğine üyelik yolunda hukuksal, siyasi ve ekonomik reformların gerçekleştirilmesi yolunda atacağı adımlar belirtilmiş, ekonomik ve siyasal istikrarın ve kalkınmanın sağlanması amaçlanmıştır. Aralık 2004'de AB Devlet ve Hükümet Başkanları Konseyi'nin Brüksel'de yapmış oldukları zirve toplantısında Türkiye'nin Kopenhag siyasi kriterlerini müzakere açmak için yeterli ölçüde karşıladığına karar verilmiş ve 3 Ekim 2005 tarihinde müzakerelerin başlaması öngörülmüştür. 3 Ekim 2005'de Lüksemburg'ta toplanan AB Genel İşler ve Dış İlişkiler Konseyi Aralık 2004 tarihinde AB Devlet ve Hükümet Başkanları Toplantısı Sonuç Bildirgesinden aldığı yetki ile

Türkiye ile AB'ye üyelik müzakereleri çerçeve belgesini onaylamıştır. 35 başlık halinde gerçekleşecek müzakere süreci başlamıştır. Müzakereler, tarama toplantıları ve fiili müzakereler olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilmektedir. 33 başlıkta tamamlanan tarama sürecinde, tanıtıcı tarama toplantısı ve ayrıntılı tarama toplantısı gerçekleştirilmiştir. AB ile müzakere sürecinde belirli fasıllar Maliye Bakanlığı'nın koordinatörlüğünde yürütülmektedir. Bu fasıllardan birisi 32 sayılı Mali Kontrol faslıdır.

32 sayılı Mali Kontrol faslı kapsamındaki müktesebat, tüm kamu kesiminde, kontrol ve denetim sistemlerine aktarılması gereken uluslar arası kabul görmüş ve AB'ye uyumlu kamu iç mali kontrol sistemi prensiplerini içermektedir. Müktesebat, özellikle, etkili ve şeffaf mali yönetim ve kontrol sistemini; işlevsel açıdan bağımsız iç denetim sistemini; bu iki alandaki yöntemlerin koordinasyonundan ve uyumlulaştırılmasından sorumlu merkezi uyumlulaştırma birimini; kamu kesiminde, kamu iç mali kontrol sisteminin bağımsız dış denetimini (Yüksek Denetim Kurumu); AB fonları için uygun bir mali kontrol mekanizmasını ve Avrupa Topluluğunun mali çıkarlarını etkili ve eşit bir şekilde savunacak idari kapasiteye sahip olunmasını gerekli kılmaktadır. Bu kapsamda Birlik; mali kontrol sürecini tanımlayan bir yasa çıkarılması; muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması ile politika belgesi hazırlanması, otomasyona dayalı muhasebe sisteminin yaratılması ve fonların denetimini ortaya koyan mekanizmanın yaratılması, ödeme ve taahhütler üzerinde ön mali kontrolün yapılması, ihale kontrol sisteminin kurulması, kamu gelirlerinin kontrol edilmesine dayalı iç kontrol sistem ve yöntemlerinin idarelerde amaca uygun olarak kurulması, yürütülmesi ve geliştirilmesi; fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim mekanizmasının yaratılması; usulsüzlük ve yolsuzlukları önleyici bir mekanizmanın oluşturulması gibi standartlar belirlemiştir. Avrupa Birliğine katılım sürecinde bu alanlarda düzenlemeler ve reformlar yapılması gerekmektedir

32 sayılı Mali Kontrol faslında Türkiye ile müzakereler 18 Mayıs 2006 tarihinde Brüksel'de gerçekleşen tanıtıcı tarama toplantısı ile başlamıştır. Toplantıda Avrupa Komisyonu yetkilileri tarafından; kamu iç mali kontrolü ve dış denetim, AB fonlarının kullanımında merkezi olmayan yapılanma, AB mali çıkarlarının korunması, Euro'nun sahtecilik ve diğer yasadışı faaliyetlere karşı korunması ve Avrupa Dolandırıcılıkla Mücadele Birimi (OLAF) konularında sunumlar yapılmıştır. Maliye Bakanlığı'nın koordinatörlük görevini üstlendiği Mali Kontrol faslındaki ayrıntılı tarama toplantısı ise 30 Haziran 2006 tarihinde Brüksel'de gerçekleştirilmiştir. Söz konusu toplantıda Türk tarafı tanıtıcı tarama toplantısında Avrupa Komisyonu yetkilileri tarafından yapılan sunum başlıklarına paralel olarak sunumunu gerçekleştirmiştir. Türk tarafının kamu iç mali kontrolü sunumu; yasal

çerçeve, kamu iç mali kontrol sistemi ve kurumsal kapasitenin güçlendirilmesi olmak üzere 3 başlıkta gerçekleştirilmiştir. Komisyon yetkilileri, Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesinin güncellenmesi gerektiğini belirtmiş, güncellenecek bu belgede ihtiyaç analizi, kamu iç mali kontrolün kapsamı, iç denetim uygulamalarına ne zaman başlanılacağı, İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin oluşturulması, eğer varsa döner sermaye ve diğer bütçe dışı kamu gelir ve harcamalarına ilişkin iyi mali yönetim ilkeleri ve ön mali kontrol ve yeni oluşturulan Strateji Geliştirme Başkanlıkları'nın Merkezi Uyumlaştırma Birimleri ile ilişkileri doğrultusunda işlev ve sorumlulukları gibi hususlara odaklanılması gerektiğini ifade etmiştir. Güncellenecek olan Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesi'nin ne zaman hazır olacağı ve kamu iç mali kontrolün uygulanması ile ilgili zamanlama konusunda bilgi talep edilmiştir. İç denetçilerin bir an önce atanması gerektiği ifade edilmiş, iç denetimle ilgili taslak düzenlemelerin ne zaman yürürlüğe gireceğine ilişkin bilgi talep edilmiştir.

Dış Denetim konusundaki sunumda temel olarak Sayıştay Başkanlığı'nın örgütsel yapısı, görevleri, Sayıştay'ın bağımsızlığı, dış denetimin yasal çerçevesi ve Sayıştay taslak kanunundan bahsedilmiştir. Yeni kanun taslağına ilişkin daha fazla bilgi talep edilmiştir. Komisyon tarafından taslak Sayıştay Kanunu'nun Parlamento'da kabulü ile ilgili öngörülen bir takvim olup olmadığı ve Sayıştay'ın mevcut durumda bağımsızlığını nasıl sağladığı sorusu yöneltilmiştir.

Bu müzakereler sonucunda Türkiye'de Avrupa Birliği'ne ve Avrupa Birliğinin esas aldığı uluslar arası standartlara uyumlu bir kamu iç mali kontrol sisteminin oluşturulması hedeflenmektedir.

3.3. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Yeni Düzenlemeler

Kamu mali yönetim sistemindeki aksaklıklar, kamu kaynaklarının etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılamaması sonucu artan kamuoyu hassasiyeti, kamu kesiminde ve akademik çevrelerde oluşan değişim talepleri ve Avrupa Birliğine uyum süreci, IMF ve Dünya Bankası ile ilişkiler gibi dış etkenler kamu mali yönetim sisteminde değişiklik yapılmasını gerekli kılmıştır.

Son yıllarda, uluslar arası alanda kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerinde stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, orta vadeli harcama yaklaşımı, mali saydamlık, hesap verebilirlik kavramları ön plana çıkmıştır. Diğer taraftan, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizin uluslar arası standartlara ve adaylık sürecinde Avrupa Birliği normlarına uygun olarak yeniden düzenlenmesi gereği ortaya çıkmıştır.

Mevcut sistemdeki eksikliklerin giderilmesi, çağdaş kamu mali yönetim anlayışının benimsenmesi ve Avrupa Birliğine entegrasyon sürecinde mevcut sistemin değiştirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla çalışmalar yapılmış, mali yönetim sisteminin değiştirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları sırasında hazırlanan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporunda; orta vadeli harcama sistemine geçilmesi, mali disiplinin sağlanması, stratejik önceliklere göre kaynak tahsisi, meclisin bütçe üzerindeki etkinliğinin artırılması, denetimin etkinliğinin artırılması, kamuoyunun kamu harcamaları konusunda bilgilendirilmesi için kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması önerilmiştir.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında kamu yönetimi ve mali yönetim alanına ilişkin temel hedefler sayılmıştır:

- Kamusal faaliyet alanı içinde yer alan ve hizmetin niteliği itibariyle bütçe ile ilgisi kurulması gereken kamusal harcamalar bütçe içine alınacaktır.
- Kamusal karar alma sürecinde etkinliği arttırmak amacıyla, politika oluşturulması, planlama ve bütçeleme arasında kurulması gereken zorunlu ilişki orta vadeli bir harcama sistemi perspektifine dayanan bütçeler hazırlanması suretiyle sağlanacaktır. Bu çerçevede, bütçe hazırlanması süreci ile ilgili yasal çerçeve yeniden düzenlenecek, modern bütçe sistemlerinin gerektirdiği kurumsal ve fonksiyonel işleyiş ve mekanizmalar sisteme dâhil edilecektir.
- Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların elde edilmesinde önemli bir araç olan mali saydamlığı sağlayacak mekanizmalar geliştirilecektir. Bu anlamda öncelikle muhasebe ve mali raporlama standartları geliştirilecek ve sisteme aktif bir şekilde dâhil edilecektir.
- Mali disiplini sağlamak üzere kamu harcama reformu bir an önce gerçekleştirilecektir.
- Siyasi ve yönetsel yetki ve sorumluluklar kamusal hizmetin üretilmesi sürecinde açık olarak tanımlanacak ve bu tanım üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğu geliştirilecektir.

- Denetimi sınırlayan düzenlemeler ve fiili uygulamalar, denetim sisteminin bağımsız çalışmasını sağlayacak mekanizmaların güçlendirilmesi ile birlikte kaldırılacaktır.
- Etkinliği ölçen temel araçlardan birisi olarak performans denetimine geçilecektir.
- Kamu harcamalarının artışı kontrol altında tutulacak ve kaynakların tahsisinde hizmet maliyet ilişkisinin sıkı bir şekilde kurulmasına ve sektörel önceliklere önem verilecektir.
- Bütçe içi fonlar tümüyle kaldırılacak, bütçe dışı fonlardan kuruluş amaçları doğrultusunda çalışmayanlar tasfiye edilecek, fonlara ek mali yükümlülük getirilmeyecektir. Bu kapsamda yeni fon kurulmayacak, faaliyetine devam edecek olan bütçe dışı fonların denetiminde etkinlik sağlanacaktır.
- Demokratik, laik, sosyal, hukuk devleti ilkeleri çerçevesinde demokratik devlet yönetimini, sosyal adaleti, değişim ve gelişimi gözetilen bir kamu yönetimi yapısının ve işleyişinin oluşturulması; kamu yönetimine ihtiyaçlara göre esnek ve hızlı bir işleyiş yapısı ile kaliteli mal ve hizmet sunumu anlayışının ve buna ilişkin etkin yöntemlerin yerleştirilmesi temel amaçtır.
- Kamu hizmetlerinin sunumunda vatandaşın memnuniyeti esas alınmak suretiyle, hizmet kalitesine ve sonuçlara odaklanarak, kamu yönetiminin etkinliğini ve halk nezdinde güvenilirliğini geliştirmek esas olacaktır.
- Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun dolayısıyla da performansın artırılması; kamu kurum ve kuruluşlarında görev ve teşkilat yapıları arasında uyum sağlanması, gerekli sayı ve nitelikte personel istihdamı, personelin bilimsel ve teknolojik gelişmeler ışığında eğitiminin sağlanması, çalışanların performansını etkin bir şekilde ölçen bir sisteme kavuşturulması, yetki devri ve esneklikle beraber hesap verme sorumluluğunun ve yönetsel saydamlığın güçlendirilmesi; kamu yöneticilerinin ve çalışanlarının politika ve strateji oluşturma kapasitesinin geliştirilmesi ve kamu hizmetlerinin sunumunda kalite anlayışının ve bu amaca yönelik yönetsel yöntemlerin yerleştirilmesi temel ilkeler olacaktır.
- Araştırma Planlama Koordinasyon birimlerinin yeniden düzenlenerek güçlendirilmeleri, yetki ve görevlerini hukuki düzenlemeler doğrultusunda etkin şekilde yerine getirebilmeleri, görev alanları ile ilgili yönetimi geliştirme,

plan ve program hazırlıklarında dikkate alınacak dönemsel faaliyet raporları hazırlamaları; gerekli araştırmaları yapabilecek, geleceğe dönük program ve proje oluşturabilecek, analitik yöntemler yardımıyla yönetimi ve sistemleri geliştirebilecek, teknik kapasitesi yüksek personel ve teknoloji donanımlı birimler şeklinde örgütlenmeleri sağlanacaktır.

- Kurum içerisinde düzenli ve süratli bilgi akışı ile işlemlerde basitliğin sağlanabilmesi ve kurumlarda kırtasiyeciliği önleme, evrak, dosyalama ve arşiv sorunlarına köklü çözümler getirmek amacıyla her kurumda elektronik bilgi yönetimine önem verilecektir.

Kamu mali yönetiminde değişim çalışmalarına 2001, 2002, 2003 yılları programlarında, Ulusal Programda (2001, 2003), katılım ortaklığı belgesinde, IMF'ye verilen niyet mektuplarında, Türkiye'de saydamlığın artırılması ve kamuda etkin yönetimin geliştirilmesi eylem planında, 58. ve 59. Hükümet Programları ve Acil Eylem Planında da yer verilmiştir.

2001 yılı Ulusal Programda, bütçe sisteminin etkinliğinin sağlanması, bütçe kaynaklarının en iyi şekilde tahsisi konularında mali ve bütçesel hedefler yer almaktadır. 2003 Acil Eylem Planı'nda 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yürürlükten kaldırılması hedeflenmiş, bütçe hazırlama sürecini daha etkin kılan, idarelere bütçe uygulama sürecinde daha fazla inisiyatif ve esneklik sağlayan bir kanun çıkarılması öngörülmüştür.

2003 yılı Ulusal Programda; müzakere konularından "28-Mali Kontrol" bölümüne ilişkin konular düzenlenmiştir. Ulusal programda; Avrupa Birliği uygulamalarına, uluslararası kontrol ve denetim standartlarına uyumlu olarak kamu iç mali kontrol mevzuatının kabul edilmesi; usulsüzlük ve yolsuzlukların önlenmesi için idari kapasitenin güçlendirilmesi; dış denetim alanlarının uluslararası standartlara uygun şekilde geliştirilmesi; kaynakların ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde yönetilmesi; usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi; zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesi; kontrol ve denetim faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerine yoğunlaşması; kurumsal yapılanmaya ilişkin olarak iç kontrol uyumlaştırma biriminin kurulması, iç denetim koordinasyon kurulu kurulması, iç denetçilerin ve harcama öncesi kontrol sürecinde yer alanların yetiştirilmesi amacıyla sistemli ve kapsamlı eğitim programlarının uygulamaya konulması; Kurul, Maliye Bakanlığı ve harcamacı kuruluşlar arasında bilgisayar ağı kurulması; yeteri kadar iç denetçi görevlendirilmesi; dış denetime ilişkin olarak Sayıştay Kanununun değiştirilmesi; dış denetim standartlarının geliştirilmesi; idari ve kurumsal

kapasitenin güçlendirilmesi; bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanılması gibi önlemler alınması kararlaştırılmıştır.

Kamu mali yönetim alanında birçok düzenleme yapılmıştır. 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmış ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 5217 sayılı Özel Gelir ve Özel Ödenek Kanunu kabul edilip yürürlüğe girmiştir. Bütçe kodlama yapısı değiştirilmiş, muhasebe sistemi yenilenmiş tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir.

3.3.1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Türk kamu iç mali kontrol sistemini uluslar arası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlaştırmak üzere, Aralık 2003 tarihinde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile 1927 tarihinden beri uygulanmakta olan ve “mali anayasa” olarak kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu kapsamda, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yeniden yapılandırılarak, parlamentonun bütçe üzerindeki denetiminin artırılması, mali saydamlığın sağlanması, stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye birlikte orta vadeli harcama sistemine geçilmesi, planlı bir bütçeleme anlayışına geçilmesi, iç denetim sistemi kurulması, kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması, Sayıştay’ın denetim alanının genişletilmesi, mali yönetim ve kontrol alanında kamu idarelerinin görev, yetki ve sorumluluklarının artırılması amaçlanarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, TBMM 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarihli 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun ile 5018 sayılı Kanunda önemli değişiklikler yapılarak Kanunda öngörülen mali yönetim ve kontrol sisteminin 1.1.2006 tarihi itibarıyla tüm hükümleri ile yürürlüğe girmesi sağlanmıştır. Bu Kanunla mali yönetim ve kontrol sistemimize getirilen düzenlemeler ve sistemin ana unsurları şunlardır:

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsayan tek bir mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturulmuştur.

- Mali yönetim ve kontrol sistemi yönetsel hesap verebilirlik esasına dayandırılmıştır.
- Kanunun kapsamı genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşmaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri Kanuna ekli (I), (II), (III) sayılı cetvellerde gösterilen genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşmaktadır.
- TBMM'nin onayına sunulan bütçenin kapsamı genişletilmiştir. Eski sistemde sadece genel bütçe ve katma bütçeli idarelerden oluşan konsolide bütçe TBMM'ye sunulurken, artık, merkezi yönetim bütçesi parlamentoya sunulmaktadır. Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri de meclisin bilgisine sunulacaktır. Meclisin bütçe hakkını tam olarak kullanması amaçlanmaktadır.
- Çağdaş kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerinde yer alan stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, hesap verebilirlik, mali saydamlık, ön mali kontrol, iç denetim kavramları sisteme dâhil edilmiştir.
- Planlı bütçelemeye geçiş sürecinde kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bağ oluşturulmuştur. Kamu idareleri, kalkınma planları, yıllık programlar ve ekonomik şartlar çerçevesinde stratejik planlar hazırlamaları ve bütçelerini stratejik planlara dayandırmaları öngörülmüştür.
- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmiştir. Kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamaları, plana uygun olarak bütçelerini hazırlamaları, performans göstergeleri belirlemeleri ve performans denetimlerinin yapılması sağlanmıştır.
- Orta vadeli harcama programı çerçevesinde çok yıllık bütçeleme anlayışı getirilmiş ve planlama ile bütçeleme arasında güçlü bir bağ kurulmuştur.
- Bütçe hazırlama süreci yeniden düzenlenmiştir.
- Bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelerin görev, yetki ve sorumlulukları artırılmış, ön mali kontrol ve iç denetim görevi kamu idarelerine verilmiştir. Kamu idarelerinin inisiyatifi artırılmıştır.

- Kamu kaynaklarının kullanımında mevzuata uygunluğun yanı sıra etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine uygunluk esası getirilmiştir.
- Harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesi yeniden düzenlenmiştir.
- Mali saydamlığı sağlayacak mekanizmalara yer verilmiştir. Tüm gelir ve giderlerin bütçelerde yer alması; kanunda öngörülen bütçeler dışında bütçe yapılmaması; stratejik planların, kamu hesaplarının, mali istatistiklerin kamuoyuna açıklanması ve kamu idarelerinin kesin hesap ve faaliyet raporları yoluyla yetkili mercileri ve kamuoyunu bilgilendirmeleri sağlanmıştır.
- Maliye Bakanlığı tarafından taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize işlemi ve Sayıştay'ın vize ve tescil işlemleri kaldırılmıştır.
- Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmiş, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idareleri Sayıştay denetimine tabi tutulmuştur.
- Uluslar arası standartlara uygun iç kontrol ve iç denetim sistemi oluşturulmuştur.
- Hesap verebilirlik, mali saydamlık, mali disiplin ve kaynak kullanımında etkililik, etkinlik ve verimlilik ilkeleri esas alınmıştır.
- Kamu idarelerinde strateji geliştirme birimleri kurulmuş, strateji geliştirme birimi kurulmayan idarelerde de mali hizmetler biriminin görevlerinin idarelerin mevcut yapılarında mali işlemlerini yürüten birimlerce yürütülmesi öngörülmüştür.
- Kamuda muhasebe birliği sağlanmış, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kurulması öngörülmüştür.
- Mali istatistiklerin hazırlanması ve yayımlanması öngörülmüştür.
- Devlet Muhasebe Standartları Kurulu oluşturularak, kamu muhasebe ve raporlama standartlarının bu kurul tarafından belirlenmesi öngörülmüştür.

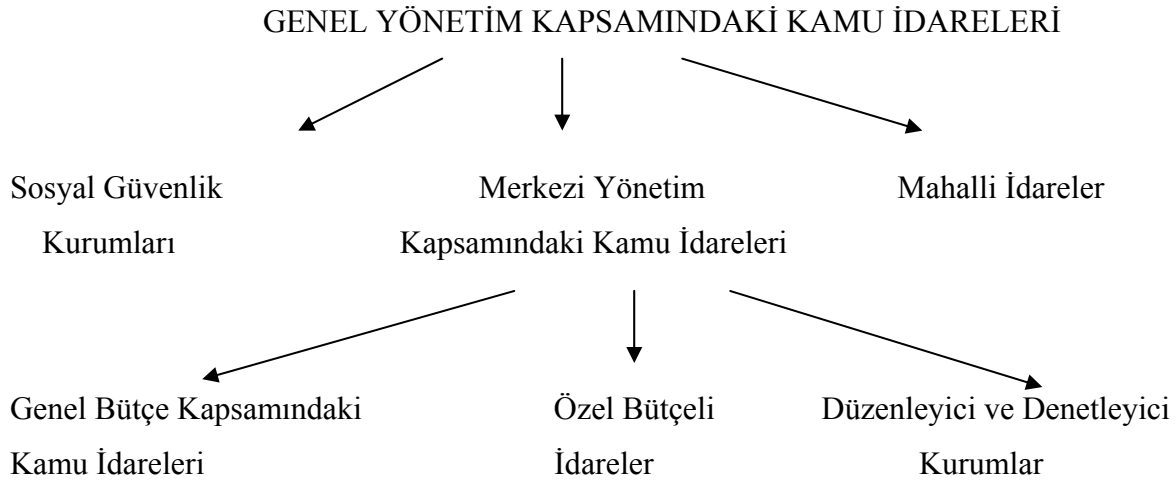
5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile ilgili işlemleri, tüm mali işlemlerin muhasebesi ve raporlanmasını ve mali kontrol konularını içermektedir.

3.3.1.1. Mali Yönetim Sistemi

Yeni mali yönetim ve kontrol sistemi ile yönetim sorumluluğu modeli; kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanımı; stratejik planlama; performans esaslı bütçeleme; çok yıllık

bütçeleme; hesap verebilirlik; mali saydamlık; tahakkuk esaslı muhasebe; iç kontrol sistemi; etkin iç denetim ve geniş kapsamlı dış denetim gibi yeni kavramlar sistemimize girmiştir.

5018 sayılı Kanunla bütçenin kapsamı genişletilmiştir. Genel ve katma bütçe yerine, genel ve özel bütçe kapsamındaki idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçelerini kapsayan merkezi yönetim bütçesi hazırlanacaktır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri aynı mali yönetim ve kontrol sistemine tabi tutulacaktır. Bütçeler üç yıllık olarak hazırlanacaktır ve idarelerin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde yer alacaktır.

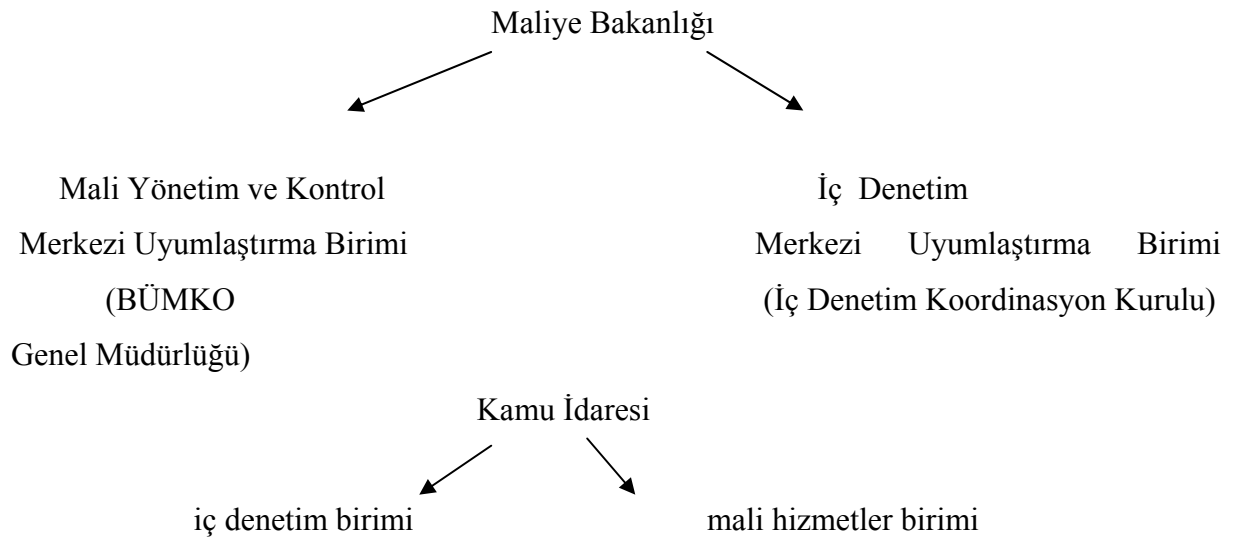


Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme anlayışı çerçevesinde, kamu idarelerinin kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmaları, stratejik amaçların, ölçülebilir hedeflerin ve performans göstergelerinin yer aldığı stratejik plan hazırlamaları öngörülmüştür. Stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesi konusunda Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, performans esaslı bütçelemeye ilişkin hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiştir. Bu doğrultuda Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından yayınlanmış, yönetmeliğe uygun olarak Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu hazırlanmış, Performansa Esaslı Bütçeleme Rehberi Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmıştır. Bütçeler stratejik planlara dayandırılacak, bütçeler stratejik planlarda yer alan misyon, vizyon ve stratejik amaçlarla uyumlu olacak, bütçeler performans göstergelerine göre değerlendirilecek, performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilecek ve düzenli olarak raporlanacaktır.

Çok yıllık bütçeleme çerçevesinde orta vadeli program hazırlanması, orta vadeli mali plan hazırlanması, idarelerin stratejik plan yapmaları, idarelerin yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminlerini içeren üç yıllık bütçe yapmaları, buna göre orta vadeli harcama programı çerçevesinde planlama-bütçeleme ilişkisinin kurulması amaçlanmaktadır.

3.3.1.2. İç Kontrol Sistemi

5018 sayılı Kanunla iç kontrol kavramı hayatımıza girmiştir. 5436 sayılı Kanunla 5018 sayılı Kanunda bazı değişiklikler yapılmış, iç kontrole ilişkin yönetim sorumluluğu daha açık bir şekilde belirtilmiştir. 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 süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü şeklinde tanımlanmıştır. İç kontrol; bütçeye ve yürürlükteki kurallara uyulmasına, varlıkların korunmasına, muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin ve doğruluğunun sağlanmasına ve mali bilgilerin kullanıma hazır halde bulundurulması yönetsel kararların kolaylaştırılmasına imkân veren kurumsal yapı, yöntem, işlem süreçleri ve araçlar bütünüdür. Mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standart ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Ancak, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması idarelerin yönetim sorumluluğundadır.



5018 sayılı Kanununun 56 ncı maddesinde iç kontrolün amaçları sayılmıştır. İç kontrolün amacı;

- a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamaktır.

5018 sayılı Kanununun 57 nci maddesine göre kamu idarelerinde mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşmaktadır.

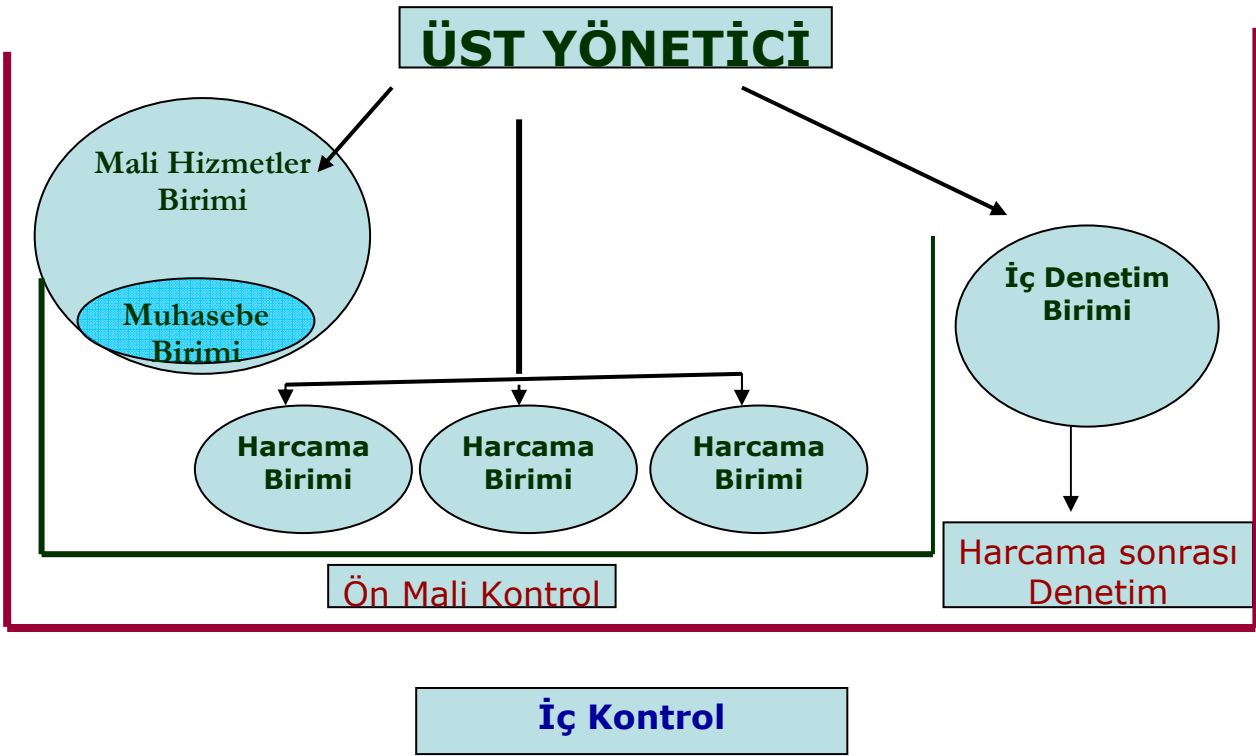
5018 sayılı Kanununun 58 inci maddesinde ön mali kontrol görevi düzenlenmiştir. Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsamaktadır. Kanunda, ön mali kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale ve sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi, harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri mali kararları kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Hangi işlemlerin ön mali kontrole tabi olduğu ve ön mali kontrole tabi işlemlerin usul ve esasları ile ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenmiştir. İdarelere ise bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

Yeni kamu iç mali kontrol sistemi ile mali hizmetler birimi oluşturulmuştur. 5018 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesinde mali hizmetler biriminin görevleri sayılmıştır. Kamu idarelerinin artan mali görev, yetki ve sorumlulukları idarelerin mali hizmetler birimi tarafından yürütülecektir. İdarede mali yönetim ve kontrol görevlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi, iç kontrol ve ön mali kontrol alanında faaliyetlerde bulunması mali hizmetler biriminin görevlerindedir. Kamu kaynaklarının etkili kullanımı, usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, eksik bilgiden kaynaklanan hataların önlenmesi, hesap verme sorumluluğunun sağlanması, mali saydamlık ve kamuoyunun bilgilendirilmesi hususlarında bu birimin önemli fonksiyonları bulunmaktadır. Bu fonksiyonlar, doğrudan üst yöneticiye bağlı güçlü bir mali hizmetler birimini gerektirmektedir. 5436 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler doğrultusunda idarelerde strateji geliştirme birimleri kurulmuştur.

Muhasebe ve mali istatistikler alanında yapılan düzenlemelerle muhasebe birliği sağlanması amaçlanmıştır. Genel idare kapsamındaki idarelerde aynı muhasebe sistemi kullanılacaktır. Tüm hesapların konsolide edilmesine ve uluslararası karşılaştırmaya imkan tanınmaktadır. Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu, genel yönetim kapsamındaki idarelerin uygulayacağı muhasebe ve raporlama standartlarını, çerçeve hesap planı ve düzenleyecekleri raporların şekil, süre ve türlerini tespit edecektir. Kamu maliyesine ilişkin mali istatistiklerin hazırlanması ve kamuoyuna sunulması öngörölmüştür.

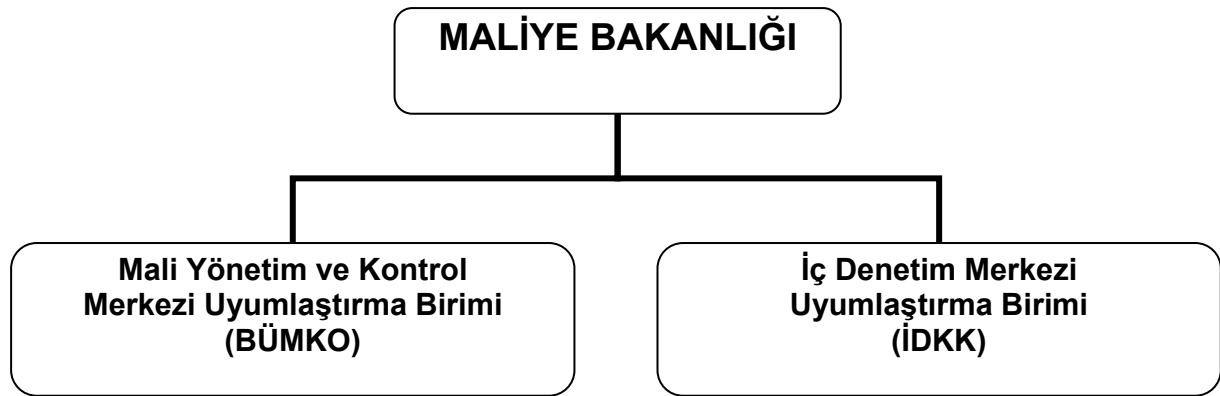
Yeni sistemde iç kontrolün kapsamında, ön mali kontrol ve harcama sonrası denetim yer almaktadır. Ön mali kontrol, mali işlemlere yönelik ön kontrol faaliyetlerini içermektedir. Ödenek tahsis edilmesi, taahhütler, ihale prosedürleri, sözleşmeler, ödemeler ve yersiz ödemelerin geri alınması gibi mali karar ve işlemlerin uygulanmaya konulmasından önce kontrol edilmesini ifade etmektedir. Ön mali kontrol, “önleyici kontrol” olarak da bilinmektedir. 5018 sayılı Kanunla ön mali kontrol; Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Maliye Bakanlığının birimleri ve saymanlıklar tarafından yapılan merkezi kontrol yerine kamu idareleri tarafından taahhüt aşamasında gerçekleştirilen, risk analizine dayalı, danışma niteliğinde önleyici kontrol haline getirilmiştir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen ön mali kontrol (vize ve tescil) kaldırılmıştır. Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen taahhüt ve sözleşme tasarılarının vizesi de kaldırılmıştır. Yeni sistemde ön mali kontrolü yapacak birimler yönetim sorumluluğu çerçevesinde harcama birimleri ve mali hizmetler birimidir. Harcama birimlerinde süreç kontrolü, ödeme belgesi ve ekleri üzerinde yapılan kontrol ve harcama yetkilisi tarafından yapılan kontrollerden oluşur. Muhasebe yetkilisi tarafından yapılan ön mali kontrol, ödeme emri belgesi üzerinde ödeme aşamasında yapılan kontrollerdir. Mali hizmetler birimi (Strateji Geliştirme Birimleri) tarafından gerçekleştirilen ön mali kontrol, ön mali kontrole tabi mali karar ve işlemlerin kontrolünden ve mali karar ve işlemlerin uygun bulunup bulunmadığı hakkında görüş yazısının yazılmasından oluşmaktadır. Sadece mevzuata uygunluk değil, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması da ön mali kontrol kapsamındadır. Ön mali kontrol ve iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen iç denetim, iç kontrolü oluşturmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi üst yöneticinin sorumluluğundadır.

Mali Yönetim ve Kontrol Sistemimizin Yapısı



5018 sayılı Kanununun 63 ncü maddesinde iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. 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. Nesnel güvence sağlama, idare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına; idarenin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine; üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına; varlıkların korunup korunmadığına; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair idare içine ve dışına makul güvencenin verilmesidir. Danışmanlık faaliyeti; idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır. Kanunda iç denetçilerin nitelikleri, atanması ve görevleri de düzenlenmiştir. Uluslararası iç denetim uygulamalarına göre; bağımsız ve tarafsız olunması, güvence ve danışmanlık hizmeti verilmesi, kurumun

faaliyetlerinin geliştirilmesi ve değer katılması, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olunması, risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimi, sistematik ve disiplinli çalışma iç denetimin temel unsurlarıdır. 5018 sayılı Kanunla iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma birimi olarak görev yapacak İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. İç denetime ilişkin standart ve yöntemlerin belirlenmesi, geliştirilmesi ve uyumlaştırılmasından sorumludur. Kanunla, risk esaslı iç denetim yapılması, üst yöneticiye bağlı iç denetçi istihdamı, sertifikalı iç denetçilerin atanması, iç denetim standartlarına uygun sistematik ve sürekli denetimin gerçekleştirilmesi öngörülmüştür.



3.3.2 İkincil ve Üçüncül Düzey Mevzuat Çalışmaları

Kamu alanında iç kontrol ve iç denetim kavramlarını, hedeflerini ve genel yapısını tanımlayan birincil mevzuat olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yanı sıra ikincil ve üçüncül düzey mevzuatlar hazırlanarak yürürlüğe girmiştir. Birincil düzey mevzuatın düzgün bir şekilde uygulanmasını ya da birincil düzey mevzuatın uygulanma sürecinde ortaya çıkabilecek özel durum veya etkenlerin göz önünde bulundurulmasını sağlayan ikincil düzey mevzuatlar hazırlanmış ve yürürlüğe girmiştir. İç kontrolle ilgili olarak İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; iç denetim konusunda İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği, İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği yayımlanmıştır. Mali hizmetler uzmanlığı ile ilgili yönetmelik çalışmaları devam etmektedir. İdarelerde mali yönetim ve kontrol ile iç denetimin kurum içi uygulaması ve yürütülmesini düzenleyen üçüncül düzey mevzuat çalışmaları devam etmektedir. “İç Kontrol

Standartları” üzerinde çalışmalar devam etmektedir, iç denetim alanında “İç Denetim Standartları ve Etik Kurallar” yayımlanmıştır. Ayrıca, Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi ve El Kitabı yayımlanmıştır.

3.4. Kamu İç Mali Kontrol Sürecindeki Aktörler

Maliye Bakanlığı (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü), mali yönetim ve kontrol alanında merkezi uyumlaştırma görevini yürütmektedir. Mali yönetim ve kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekte, geliştirilmekte ve uyumlaştırılmaktadır. İç denetim alanında düzenlemeler, uyumlaştırma çalışmaları Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yürütülmektedir. Maliye Bakanlığı merkezi uyumlaştırma birimi olarak düzenleme yapmak, iç kontrol sistemini izlemek, eğitim vermek, idareleri yönlendirmek ve koordinasyonu sağlamak faaliyetlerini yürütür.

Üst yönetici kamu idarelerinde mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması, yürütülmesi ve gözetilmesinden sorumludur. Üst yönetici Milli Savunma Bakanlığı hariç bakanlıklarda müsteşar, Milli Savunma Bakanlığında bakan, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanıdır. İdarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasından, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamaktan, kanunda belirtilen görev ve sorumluluğun yerine getirilmesinden Bakana karşı sorumludur. Mahalli idarelerde ise üst yönetici meclislerine karşı sorumludur. Üst yöneticiler, iç kontrol sistemine ilişkin sorumluluklarını harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

Harcama yetkilisi bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir. Harcama yetkilisi harcama talimatı verir ve ödeme emrini imzalar. Harcama yetkilisi; harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına uygun olmasından, harcama talimatlarının kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumludur. Harcama yetkilileri görev ve yetki alanları çerçevesinde, iç kontrolün işleyişinden sorumludur.

Mali hizmetler birimi yöneticisi; yönetimin iç kontrole yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini arttırmak için gerekli çalışmaları yapar ve ön mali kontrol faaliyetinin yürütülmesini sağlar.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütür.

Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam şekilde tutulmasından sorumludur. Muhasebe yetkilisi, ödeme aşamasında ödeme emri belgesi ve eki belgelerde yetkililerin imzasını, ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğini kontrol eder. Ödemeyi gerçekleştirir. Yeni sistemde, harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşmemektedir.

İç denetçiler, idarelerin iç kontrol sistemlerinin yeterliliğini, etkililiğini değerlendirir. İç kontrol süreç ve prosedürlerinin kurulması ve geliştirilmesi hakkında üst yöneticiye tavsiyelerde bulunur. Raporlar hazırlar.

4. Yeni Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Değerlendirmesi

Mevcut kamu mali yönetimi sistemindeki aksaklıklar, Avrupa Birliğine uyum süreci, son yıllarda birçok ülkede kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında yaşanan değişimler, kamu mali yönetimi sisteminde değişiklik yapılmasını gerekli kılmış ve Avrupa Birliği ve uluslararası standartlarla uyumlu bir kamu iç kontrol sisteminin oluşturulması kararlaştırılmıştır. Ülkeden ülkeye farklılık gösteren mali yönetim ve kontrol sistemi temel olarak kuzey modeli ve Kıta Avrupası modeli olmak üzere iki yaklaşımdan oluşmaktadır. Türkiye’de uygulanmaya başlayan yeni sistem Avrupa Birliğinde uygulanmakta olan modellerden kuzey modeline yakındır. Bu modelde, yönetim sorumluluğu esas alınmıştır. Kurumun mali kontrol sistemine kurum dışından müdahale yoktur.

Kamu iç mali kontrol sistemi çerçevesinde, yasal mevzuat hazırlanmış, yönetim sorumluluğu kavramı ve bağımsız iç denetim esas alınmış ve merkezi uyumlaştırma birimleri kurulmuştur. Yeni sistemde, mali yönetim ve kontrol sistemi yöneticinin sorumluluğundadır.

Kamu iç mali kontrol sisteminin koordine edilmesi ve tüm idarelerde uyumlaştırılması için Maliye Bakanlığı bünyesinde merkezi uyumlaştırma birimi oluşturulmuştur. Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüdür. İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi ise İç Denetim Koordinasyon Kuruludur. Yapılan değişiklikler Birliğin istediği yönde olmakla birlikte birebir aynı boyutta değildir. Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin görevleri, Genel Müdürlüğümüz İç Kontrol

Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Mali Yönetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi ve İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi tarafından yürütülmektedir. Merkezi Uyumlaştırma Birimleri, sistemin geliştirilmesi ve yürütülmesine ilişkin olarak idarelere eğitim verilmesine yönelik faaliyetlerde bulunmaktadır.

Avrupa Birliği uygulamaları çerçevesinde Türkiye iç kontrol standartları hazırlama çalışmaları devam etmektedir.

Yeni sistemde, merkezi düzeyde yapılan kontrol yerine kamu idareleri tarafından taahhüt aşamasında gerçekleştirilen, risk analizine dayalı, danışma niteliğinde önleyici kontrol getirilmiştir. Ön mali kontrol, yönetim sorumluluğu çerçevesinde harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşmaktadır. Böylece kamu idarelerinin inisiyatifi arttırılmıştır. Bu doğrultuda 2006 yılından itibaren idarelerde Strateji Geliştirme Birimleri kurulmuştur.

Yeni sistem ile getirilen iç denetim geleneksel mali teftiştten farklıdır. İç denetçiler, 5018 sayılı Kanunla verilen görevler doğrultusunda, kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak, kaynakların etkili, ekonomik verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek amacıyla bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerini yürütmektedir. Bu doğrultuda 2006 yılı sonundan itibaren idarelere toplam 200 civarında iç denetçi atanmıştır.

5. Sonuç

Avrupa Birliğinde uygulanan kamu iç mali kontrol sistemi kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun faaliyet göstermesini, kamu gelir, gider varlık ve yükümlülüklerinin ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesini, kontrol ve denetim faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasının sağlayacak bir kamu iç mali kontrol sistemidir.

Kamu iç mali kontrol sistemi kamu idarelerinde sağlam mali yönetim sağlamak için anahtar rol oynar. İdarelerin amaçlarını gerçekleştirmesini teşvik eder. İç kontrol sistemlerinin modernleşmesine, gelişmesine yardımcı olur. Yürütmeye karşı halkın güvenini artırır. Bütçenin daha iyi yönetilmesini sağlar. Parlamentonun kamu sektörünü daha açık ve daha iyi bir şekilde kontrol etmesini sağlar.

Türkiye’de Avrupa Birliğine aday bir ülke olarak kamu iç mali kontrol alanında Birliğin müktesebatına ve uluslar arası standartlara uyumu sağlamak amacıyla düzenlemeler yapılmaktadır. 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmış, 5436 sayılı Kanunla önemli değişiklikler yapılarak yeni mali yönetim ve kontrol sistemi 1.1.2006 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir. Yapılan reformlar ve düzenlemeler sonucunda yeni kamu iç mali kontrol sistemi oluşturulup uygulanmaya başlanmıştır. Böylece, kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirliği artırmak, ön mali kontrol, harcama sonrası iç denetim ve dış denetim sistemlerini AB standartlarına uygun hale getirmek, harcamacı kuruluşların ön mali kontrol ve harcama sonrası iç denetim konusundaki görev, yetki ve sorumluluklarını genişletmek amaçlanmaktadır.

Kaynaklar

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, Reforming the Commission White Paper 2000,

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, Reforming the Commission White Paper Action Plan 2000,

COUNCIL REGULATION (EC, Euratom) No 1605/2002 of June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities,

COUNCIL REGULATION (EC, Euratom) No 2342/2002 of 23 December 2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities,

COUNCIL REGULATION (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 on the framework Financial Regulation for the bodies referred to in Article 185 of Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities,

EUROPEAN COMMISSION, Welcome to the World of PIFC,

COSO (1994), Internal Control- Integrated Framework, Two Volume Edition

COSO (1994), Internal Control- Integrated Framework- Evaluation Tools, Two Volume Edition

COSO (2004), - Enterprise Risk Management- Integrated Framework-

MALİYE BAKANLIĞI, Ulusal Ve Uluslar Arası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, Ankara 2004

ARCAGÖK, M.Sait - ERÜZ Ertan: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2006

ARCAGÖK, M. Sait - YÖRÜK, Bahadır - ORAL, Esin - KORKMAZ, Umut: “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Öngörülen Düzenlemeler”, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı 18,

ARCAGÖK, M. Sait- “İç Kontrol”, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama Ve Performans Esaslı Bütçeleme, Ankara 2006

MALİYE BAKANLIĞI, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Ankara 2006

MALİYE BAKANLIĞI, Üst Yöneticiler için İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi,

MALİYE BAKANLIĞI, Üst Yöneticiler için İç Kontrol ve İç Denetim El Kitabı,

www.coso.org

www.intosai.org

www.theia.com

www.bumko.gov.tr

www.dpt.gov.tr