

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE KONTROL VE SORUMLULUK

S.Mustafa ÖNEN*

Bedrettin ÖZMEN*

ÖZET

Ülkemizde kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması ihtiyacını karşılamak üzere yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, mali yapı ve süreçlerde kapsamlı değişiklikler getirmiştir. Kamu mali yönetim sistemini yeni bir anlayışla düzenlemeyi hedefleyen Kanun, mali kontrol ve sorumluluk mekanizmalarını da yeniden tasarlamıştır. Bu çalışmada, değişen kontrol ve sorumluluk mekanizmalarının kamu mali yönetim sisteminin güçlendirilmesindeki rolü ve uygulamadaki başarısı açıklanmıştır. Konular, önce 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, sonra 5018 sayılı Kanunun öngördüğü esas ve düzenlemeler kapsamında incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu İdareleri, Mali Kontrol, Mali Sorumluluk, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

CONTROL AND RESPONSIBILITY IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT

ABSTRACT

Public Financial Management and Control Act No.5018, which was put into effect in order to restructure the public financial administration system in our country, has introduced comprehensive changes to financial structures and processes. The act, which aims at organizing public financial management system with a new understanding, has also redesigned the financial control and responsibility mechanisms. In this study, the role and the practical success of the changing control and responsibility mechanisms are explained. Topics are analysed firstly with the Act No.1050 on General Accounting, then from the context of the arrangements and principles provided by the Act No.5018.

Keywords: Public Institutions, Financial Control, Financial Responsibility, Public Financial Management and Control Act No.5018

* Yrd. Doç. Dr., İnönü Üniversitesi İİBF Kamu Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi

* Hacıbektaş Kaymakamı, İnönü Üniv. İİBF Kamu Yönetimi Bölümü Doktora Öğrencisi

1. GİRİŞ

Yönetimin her alanında yaşanan hızlı değişim süreci, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de kamu yönetim sisteminin yeniden yapılandırılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Kamu yönetiminin yapısı ile birlikte yönetim anlayışı, yönetimin temel ilke ve yaklaşımları ve daha birçok alanda başlayan değişim sürecinin en kapsamlı yansıması, mali yönetim sisteminde gerçekleşmiştir. Kamu mali yönetim sistemindeki en köklü değişiklik ise, 24.12.2003 tarihinde yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile sağlanmıştır.

Kamu mali yönetim sisteminde disiplini sağlamak, hesap verilebilirlik ve saydamlığı güçlendirmek, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve ekonomikliği sağlamak ve sistemdeki dağınıklığı gidermek amacıyla düzenlenen ve tüm hükümleriyle 2006 yılında yürürlüğe giren bu Kanun, 1927 yılından itibaren yürürlükte bulunan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu uygulamadan kaldırmıştır.

5018 sayılı Kanun, daha hızlı işleyen, güçlü ve sağlam temellere dayalı bir mali sistemin inşası amacıyla çeşitli mekanizmalar getirmiş ve yeni ilke, esas ve yaklaşımlar çerçevesinde mevcut sistemin büyük ölçüde yeniden yapılandırılmasını amaçlamıştır. Sistemin güçlendirilmesine yönelik en önemli yeniliklerden birisi, iç kontrole ilişkin yapı ve süreçlerin yeniden tasarlanarak, etkin ve verimli işleyen, katılımcı, sorumlu ve hesap verebilir bir mali yönetimin güvence altına alınmaya çalışılmasıdır.

Bu çalışmanın amacı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun getirdiği kontrol ve sorumluluk anlayışını daha önce yürürlükte bulunan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile karşılaştırmak, 5018 sayılı Kanun'un bu alanda getirdiği düzenlemelerin uygulamadaki başarısını değerlendirmektir.

2. MALİ KONTROL VE SORUMLULUK KAVRAMLARI

Kamu kurum ve kuruluşlarının yapı ve süreçleri ile ilke ve kuralları önceden belirlenmiş bir sistem çerçevesinde ve güçlü kontrol mekanizmaları eşliğinde faaliyetlerini sürdürmesi, kamu hizmetlerinde verimliliğin artırılması, israfın önlenmesi ve yönetimin halk adına, halkın talep ve beklentileri doğrultusunda, saydam ve hesap verebilir bir şekilde işlemesi için kaçınılmaz bir gereklilik haline gelmiştir. Yönetim sisteminin akılcı, şeffaf ve temel

özellikleri ile basitçe tasarlanıp uygulamaya konulması, kamu hizmetlerinin sürekli ve eksiksiz sunumu açısından çok önemlidir. Kamu kesimine ayrılan kaynakların saydamlık ve hesap verebilirlik çerçevesinde harcanması, kamu yararının gerektirdiği şekilde sarf edilmesi ve tüm işlemlerin önceden belirlenen politika ve hedefler doğrultusunda etkili, verimli ve ekonomik olarak gerçekleştirilmesi ise, ancak uygun bir mali kontrol sistemiyle sağlanabilir.

Mali kontrol, yönetimin temel bir faaliyeti olarak idarenin her türlü faaliyetinin sonuçlarını değerlendirmek, elde edilen sonuçların önceden belirlenmiş yönetsel amaç ve hedeflere uygun olup olmadığını ölçmek ve bu yönde gerekli düzeltici tedbirleri almaktır (Türedi, 2001: 12-13). 5018 sayılı Kanun'da ise mali kontrol, "kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere, mali kontrolün en önemli unsurunu denetim oluşturmakta ve özellikle ülkemizde son yıllarda güçlendirilmeye çalışılan iç denetim sisteminin mali kontrolün sağlanmasında önemli işlevler üstlenmesi beklenmektedir.

Denetim ise, idari faaliyetin sonuçlarını önceden belirlenen ölçütlere uyup uymadığının belirlenmesi ve kamu idaresinin hukuka ve mevzuata uygun hareket etmesinin yanı sıra, etkin ve verimli çalışabilmesi için gerekli bilgi ve rehberlik faaliyetlerini de kapsayan bir içeriğe sahiptir. Etkin olmayan mali yapılar ve denetim eksikliğinden kaynaklanan krizlerle başa çıkmak isteyen devletler; mali yönetimin güçlendirilmesi, kurumların yönetsel kapasitelerinin artırılması ve etkin bir denetim sisteminin varlığı araçlarını kullanmak zorundadırlar (Akyel ve Köse, 2010: 10). Yönetim kendi kaynaklarını ve mali yapısını iç denetim, bir başka deyişle kendisine bağlı denetçiler aracılığıyla denetlerken; ayrıca kendi dışında bağımsız bir üst denetim kuruluşu tarafından da parlamento adına denetlenmek durumundadır ki, bu faaliyet dış denetimin kapsamını oluşturmaktadır. Ülkemizde kamu mali yönetiminin dış denetimi, Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir.

Sorumluluk ise, genel olarak hukuka ya da yüklendiği bir yükümlülüğe aykırı davranan gerçek ve tüzel kişinin bu aykırı davranışından dolayı ortaya çıkan sonucun müeyyidesine katlanması halidir (Kale, 2011). Aslında

sorumluluk ile hesap verebilirlik, denetim ve şeffaflık arasında yakın bir ilişki olup, çoğu zaman bu kavramlar birbirlerine bağlı ve birbirlerini tamamlayıcı niteliktedir (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011: 23). Sorumluluk konusu, hem özel hukukta hem de kamu hukukunda ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kamu hukuku alanındaki başlıca sorumluluk türleri olarak siyasi sorumluluk, idari sorumluluk, cezai sorumluluk ve mali sorumluluk sayılabilir. Mali sorumluluk, kişinin gerek devletin hazinesine gerekse başka kişilere verdiği zararın kendisine ödettirilmesi sonucunu doğuran bir sorumluluk türüdür (Alkış, 2011: 13). 1982 Anayasası'nın 40 ıncı ve 129 uncu maddeleri sorumluluğu düzenlemekte olup, buna göre kişilerin kamu görevlilerinin kusurlarından kaynaklanan zararları devletçe karşılanacak, ancak devletin bu zararı sorumlu kamu görevlisine rücu etme (aktarma) hakkı saklı kalacaktır.

Kontrol ve denetim süreci ve bu süreç sonucunda oluşturulan raporlar, kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı, kamu faaliyetlerinin sonuçlarının başarılı olup olmadığı ve kamu hizmetlerinin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulup sunulmadığının açıklığa kavuşturulması, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun hayata geçirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

3. 1050 SAYILI KANUN'DA MALİ KONTROL VE SORUMLULUK ANLAYIŞI

Cumhuriyet döneminde, Türkiye'de kamu mali yönetim sistemine ilişkin yapılan temel düzenleme, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Kamu mali yönetim sisteminin temelini oluşturan 1050 sayılı Kanun, çeşitli değişikliklerle 2005 yılına kadar uygulanmıştır. 1050 sayılı Kanun, başlangıçta kamuda güçlü bir mali kontrol sistemini hayata geçirmiş ise de, zaman içinde mali sistemde bütünlüğün kaybolması, denetim dışı alanların artması ve benzeri nedenlerle işlevini gereği gibi yerine getirememiştir. Zaten hemen her alanda görülen değişim ihtiyacı, kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılmıştır. Küreselleşme süreci ve Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinin gerektirdiği düzenlemeler de, mali yönetim yapısında değişimi zorunlu kılan başlıca faktörler olmuştur.

3.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na Göre Mali Kontrol

1050 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol açısından kamu kesiminin önemli sayılabilecek orandaki bir bölümünü kapsamazken, devlet tüzel kişili-

ğine haiz genel bütçeli kuruluşlar ile ilgili özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla katma bütçeli kamu kurumları ile özel bütçeli yerel yönetimleri kapsamıştır. Sosyal Güvenlik Kurumları ile zamanla kamu yönetim sistemimize dâhil olan düzenleyici ve denetleyici kurumlar başta olmak üzere önemli bir alan, karmaşık yasal düzenlemelere bağlı olarak mali yönetim ve kontrol sisteminin dışında kalmıştır.

Yürürlükten kaldırılana kadar sürekli değişikliğe uğrayan 1050 sayılı Kanun çerçevesinde; genel ve katma bütçeli idarelerde mali kontrol faaliyeti genel olarak Maliye Bakanlığınca; ödeneklerin vizesi ve sözleşmelerin tescili ile sınırlı olmak üzere Sayıştay tarafından yerine getirilmekteydi. Maliye Bakanlığı bütçenin kabul edilmesinden sonra kurumlardan harcama programlarını alıp vize ettikten sonra ödenekler serbest bırakılmaktaydı. Bundan sonra da bütçe dairesi başkanlıkları ödenek tahsisatlarını kaydetmekte, bu ödeneklerin harcama birimlerine ulaşması için önce Sayıştay'ın vizesi alınmakta, vize edilen ödeme emirleri tekrar ilgili bütçe dairesi başkanlığına gönderilmekte, bütçe dairesi başkanlığı Sayıştay tarafından vize edilen ödeme emirlerini Tahsisat Defterine kaydederek bir nüshasını harcamayı yapacak kuruma ve bir nüshasını da ödemeyi yapacak saymanlığa gönderilmekteydi. Ödeme emrini alan kurumun tahakkuk dairesi, ihtiyaç üzerine ita amirinin onayını alarak Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın vizesi veya tescili gereken dosyaları bu kurumlara göndererek vize ve tescil işlemlerinin gerçekleştirilmesini sağlamakta idi. Bu işlemler usulüne uygun olarak tekemmül ettirilmesinden sonra tahakkuk memuru ve ita amirinin imzalarını taşıyan tahakkuk müzekkeresi ve verile emri düzenlenerek ilgili saymanlığa gönderilmekte, sayman 1050 sayılı Kanun uyarınca, uygunluk kontrolü dahil, gerekli kontrolleri yaptıktan sonra ödeme gerçekleştirilmekteydi (Kerimoğlu, 2003: 113).

1050 sayılı Kanun çerçevesinde, harcama öncesi kontrol süreci, ödenek dağıtım ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığı'nca vizeye tabi tutulması yanında, Sayıştay'ın kadro ve ödenek işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi yönünde olmaktadır (Arslan, 2004: 27). Bu da işlemlerin zaman zaman gecikmesine yol açmakta ve kamu idarelerinin etkili ve hızlı çalışmasını güçleştirebilmekteydi.

3.2. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na Göre Mali Sorumluluk

1050 sayılı Kanun'da genel olarak mali usuller düzenlenmiş; mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağlı görevler itibariyle tanımlanmış; dolayısıyla saymanlık, tahakkuk memurluğu, ita amirliği ve diğer görevler birbirinden bağımsız hale getirilmeye çalışılmıştır. Ayrıca ilgili kanunda mali saydamlık, hesap verebilirlik ve raporlama işlevleri, mali düzenleme ve kontrol sistemi açısından dikkate alınmamıştır. Söz konusu fonksiyonlar bir yönü ile mali işler sayılmakla birlikte, diğer yönleriyle yürütülen görevin başarı derecesinin ölçülmesi ve ortaya konulması bakımından, yönetsel ve siyasi nitelikli faaliyetler sayılmıştır. Kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılması, hesap verebilirlik ve saydamlığın gerçekleştirilmesi, stratejik hedeflere ulaşılması ve performansın ölçülmesi gibi hususların değerlendirilmesi ve müeyyidelen-dirilmesi mali hukuk konusu olmaktan çok, yönetim hukukunun bir alanı olarak değerlendirilmiştir. Ancak konuya bu açıdan bakıldığında, mülga 1050 sayılı Kanun'un düzenleme mantığı ve kapsam yönünden mali usul hukuku alanına daha yakın olduğu sonucuna varılacaktır (Bayar, 2003: 47-48). Gerçekten de daha çok mali usul ile ilgilenen bu Kanunun, kamu mali yönetimi ve kontrolü açısından çağın gerisinde kalması ve stratejik bakıştan yoksun kalması, 5018 sayılı Kanunun çıkarılmasını gerektirmiştir.

1050 sayılı Kanun ile, esas olarak tahakkuk memurları ile saymanlar Sayıştay'a karşı mali yönden sorumlu tutulmuşlardı. Buna ek olarak, bir giderin yapılmasına gerek gösteren görevliler, giderlerin gerçek gereksinim karşılığı olmasından, bir malın alınmasında görevli olanlar belli nitelikteki mal veya hizmetin en uygun bedelle alınmasından, bir komisyon veya kurul gibi bir organ ya da uzman bir görevli tarafından düzenlenen keşif, hakediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelere dayanılarak yapılan ödemelerde bu belgeleri düzenleyen ve onaylayanlar da Sayıştay'a karşı sorumluydular. Ayrıca 1050 sayılı Kanun'la ita amirlerine, tahakkuk memurlarına verilen görevlerin yerine getirilmesini gözetmek görevi verilmişti. İta amirlerinin mali sorumluluğu, sorumluluk üstlenme durumunda ortaya çıkmaktaydı. Dolayısıyla 1050 sayılı Kanun'un oluşturduğu sistemde, esas olarak tahakkuk memurları ve saymanlar Sayıştay'a karşı sorumlu tutulmakta (Kerimoğlu, 2003: 114) ve objektif sorumluluk anlayışı hakim bulunmaktaydı (Başaran, 2010: 41). Dolayısıyla, ilgili kanunda yetki – sorumluluk dengesinin gerektiği

şekilde kurulamaması, hep eleştiri konusu olmaktaydı ve saymanların Sayıştay'a karşı kusursuz sorumlu olmaları da en çok yakınılan konuların başında gelmekteydi (Alkış, 2011: 12). Özellikle çok çeşitli kurumlarda görev alan ve çalıştığı kurumların teknik bilgisine sahip olmayan saymanların, 1050 sayılı Kanun kapsamında sorumluluklarının oldukça fazla olması, önemli sorunlara yol açabilmekteydi.

4. 5018 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN KONTROL VE SORUMLULUK ANLAYIŞI

Hazırlanma sürecinde özellikle Avrupa Birliği uyum sürecinin etkisi ile uluslararası mali sisteme uyum hedefinin açıkça görüldüğü ve Türk Kamu Mali Yönetim sistemini tamamen değiştiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; bütçenin hazırlanması, uygulanması ve sonrasında izlenip denetlenmesi, anlamlı veri tabanlarının yer aldığı bir sistem kurulması açılarından köklü değişiklikler içermiştir. 5018 sayılı Kanun'da mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ile iç kontrol ve iç denetim konuları yeni mali yönetim ve kontrol sistemini oluşturan temel unsurlar olarak düzenlenmiş, kapsamın genişlemesi ile de bütçe hakkı daha fazla anlam kazanmıştır.

4.1. 5018 Sayılı Kanun'un Amacı ve Kapsamı

5018 sayılı Kanun'un 'amaç' başlıklı ilk maddesinde, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanması, kamu mali yönetiminin yapı ve işleyişi ile kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolü düzenlemek amacına yer verilmiştir. Kanunun amacından da anlaşılacağı üzere, kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ön plana çıkmakta, mali saydamlık ile hesap verebilirlik kavramları gündeme gelmektedir. Kanun ile hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı sağlamak amacına dönük olarak stratejik plan, performans ölçümü, iç denetim gibi kavramlar; kamu yönetimi ilkeleri üzerine inşa edilmeye çalışılmıştır (Özkan, 2007: 252). Kamu mali yönetiminin yapısının ve işleyişinin, bu sürecin anlamlı bilgiler sunacak şekilde düzenlenmesi de bu kanunun amaçlarından birisidir. Kanun, mali kontrol

alanında iç kontrol ve iç denetim müesseseleri başta olmak üzere, performans esaslı bütçeleme ve stratejik planlama gibi yenilikleri kamu mali yönetiminin yapısına ve işleyişine kazandırmıştır.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, sadece devlet tüzel kişiliğine dâhil genel bütçeli idareler ile ilgili özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla katma bütçeli idareler ile özel bütçeli mahalli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsamasına karşın, 5018 sayılı Kanun; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimlerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini, Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolünü de uluslar arası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla kapsamına almaktadır. Ayrıca, düzenleyici ve denetleyici kurumlar da mali saydamlık, hesap verilebilirlik gibi kanunun 'kapsam' başlıklı 2 nci maddesinde sıralanan maddelere tabi tutulmuşlardır.

5018 sayılı Kanun ile daha önceden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa tabi olmayan Sosyal Güvenlik Kurumları, RTÜK, Kamu İhale Kurumu gibi kurumlar denetim kapsamına alınmışlardır. Parlamentoların 'bütçe hakkını' anlamlı kılan kapsam genişlemesinin yanında etkili bir mali yönetim sistemi de öngörülmüştür. Bu çerçevede bütçe türleri uluslararası standartlar kapsamında yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmış, katma bütçe kapsamındaki kamu idareleri statülerine göre genel ya da özel bütçeli idare haline getirilmiş, döner sermaye işletmeleri ve fonlarla ilgili düzenlemeler öngörülmüş ve kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçede yer alması sağlanmıştır (Saraç, 2005: 124).

4.2. Mali Saydamlık

Mali saydamlık, hükümetin ve yönetimin yapısı ile fonksiyonlarının, mali politika ile ilgili planların ve stratejilerin, kamu kesiminin gelir ve gider olmak üzere tüm hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması şeklinde tanımlanabilir (Erdoğan, 2007: 24). Aslında, kelime anlamı olarak saydamlığın mali alanda sağlanmasını ifade eden bir kavramdır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 'Mali Saydamlık' başlığını taşıyan 7 nci maddesinde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirileceği ve bu amaçla da görev, yetki ve sorumlulukların açık

olarak tanımlanması, hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması, kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunlu tutulmuştur. Bu maddenin son fıkrasında ise, malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılmasından ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu tutulmuşlardır.

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısının Esasları” başlıklı dokümanda fon, döner sermaye ve otonom kuruluşlarına merkezi devlet bütçesi içinde yer verilmesinin parlamentonun kamu harcamaları üzerindeki denetimini artıracığı belirtilmektedir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2002: 4). Kamu harcaması yapan tüm kurum ve kuruluşlar, 5018 sayılı Kanun ile sadece genel idareler olarak değil, özerk idarelerle birlikte ele alınmakta ve hemen hemen bütün harcamacı kurumlar mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kapsamına dahil edilmektedirler.

Kamu kuruluşlarınca, mali saydamlık ilkesinin kanunun ruhuna uygun şekilde işletilmesi ve kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılması süreçlerinin şeffaflığının sağlanması ile hem kamuoyu denetimi hem de genel denetim süreci anlamlı hale gelmektedir. Mali saydamlığın sağlanabilmesi için kamu kurum ve kuruluşlarınca üretilen bilginin düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir olması gerekmektedir. Bunun iki koşulu vardır (Saraç, 2005: 142): Birincisi, sistemin saydam olması için sadece aktörlerin ne yaptıklarının bilinmesi yeterli olmamakta; aynı zamanda bilginin ne yapılacağı konusunun da kamuoyuna sunulması gerekmektedir. İkinci koşul ise, bilginin vatandaş tarafından kullanılmasını sağlayacak yönde düzenli, anlaşılabilir ve tutarlı olması zorunluluğudur.

4.3. Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğu, 5018 sayılı Kanun’un 8 inci maddesinde tanımlanmıştır. Bu madde ile her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli

önlemlerin alınmasından sorumlu tutulmuştur. Bu sorumluluğu yerine getirmeyenler için de çeşitli müeyyideler öngörülmüştür.

5018 sayılı Kanun ile hesap verme sorumluluğu raporlama faaliyetine bağlanmış, sorumlulara belli aralıklarla kamuoyuna bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir (Alkış, 2011: 20). Kanun'un 'Bakanların ve Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu' başlığını taşıyan dördüncü bölümünde yer alan 10 uncu madde ile bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumlu tutulmuş; aynı maddenin devamında bakanların, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumlu olduğu belirtilerek bakanların; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmeleri gerektiği belirtilmiştir. Bu şekilde Bakanların hesap verme sorumluluğunun çerçevesi çizilmiştir.

Kanunun 11 inci maddesinde ise, kurumların üst yöneticilerinin sorumluluğu belirlenmiş ve üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından sorumlu tutulmuşlardır. Bu konuda ellerinin altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; yerel yönetimlerde ise meclislerine karşı sorumlu tutulmuşlardır.

Vergi vererek kamu kaynağının oluşumuna katkı sağlayan toplum üyeleri artan bir şekilde verdikleri vergilerle oluşturulan kaynakların nasıl kullanıldığını temsili demokrasinin işleyişi içerisinde dile getirmektedirler. Kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı konusunda artan duyarlılık, geleneksel mali hesap verme sorumluluğuna ek olarak performans denetimini de gündeme getirmiştir. Yapılan faaliyetlerin aynı zamanda etkin, verimli ve ekonomik olması ile ilgili olan performans denetimi hesap verme sorumluluğunun anlamını biraz daha genişletmiştir.

Yasanın Faaliyet Raporları başlıklı 41 inci maddesi, hesap verme sorumluluğu açısından önem taşımaktadır. Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanacağı, üst yöneticinin, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idari faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklayacağı, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumlarının, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı madde ile yerel yönetimler de benzer şekilde sorumlu tutulmuşlardır.

Faaliyet Raporu başlıklı 41 inci madde ayrıntılı düzenlemeler içermektedir. Buna göre yukarıda açıklananlara ek olarak; Sayıştay'ın, idare faaliyet raporlarını, yerel yönetimler genel faaliyet raporunu ve dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacağı, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşeceği hükme bağlanmıştır. İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenmek zorundadır.

Görüleceği üzere; faaliyet raporları da hesap verme sorumluluğu açısından özel bir önem taşımaktadır. Özellikle kamuoyunun düzenli olarak bilgilendirilmesi kamuoyu denetimi açısından önem taşımaktadır. Ancak; halen bu raporların tam manası ile aydınlatıcı bir içerik ile kamuoyunda yeterince tartışılmadığı gözlemlenmektedir. Yıllar geçtikçe kamuoyunun ve ilgililerin bu raporları daha çok gündemlerine almaları ile hesap verme sorumluluğu daha da anlamlı hale gelecektir.

Genel olarak 5018 sayılı Kanun'un teoride mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu açısından iddialı düzenlemeler içerdiği söylenebilir. Hesap verme sorumluluğunun siyasal, yönetsel ve kamuoyuna karşı sorumluluk boyutlarıyla ele alınmaya çalışıldığı, ancak bunların çerçevesinin

açık ve net bir biçimde çizilemediği de bu kapsamda vurgulanabilir. Ancak, özellikle 2010 yılında yürürlüğe giren yeni Sayıştay Kanunu ve ikincil mevzuat ile kamu mali yönetimi ve kontrolü genelde bir bütünlük arz etmektedir.

5. 5018 SAYILI KANUNDA MALİ KONTROL VE SORUMLULUK SİSTEMİ

5018 sayılı Kanun, sorumluların belirlenmesi açısından üst yönetici, harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi çerçevesinde bir düzenleme öngörmüştür. Kanun'un 31 inci maddesinde, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır. Dolayısı ile harcama süreci daha hızlı, izlenebilir ve etkin şekilde düzenlenmiş olmaktadır.

Muhasebe yetkililerinin ödeme aşamasında ödeme emri belgesi ve ekleri üzerindeki sorumlulukları Kanun'un 61 inci maddesinde 'sayma' yöntemi ile belirlenmiş ve muhasebe yetkilisi, yetkililerin imzası, mevzuata göre gerekli belgelerin tamam olup olmadığı, maddi hatanın bulunup bulunmadığı ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle sorumlu tutulmuştur. Kanunun 33 üncü maddesinde ise, bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerektiği ve gerçekleştirme görevlilerinin, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerinden sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kanun'un harcama süreci ile ilgili olarak getirdiği; üst yönetici, harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi, anlamlı bir sistemi ortaya çıkarmıştır. Hangi unvanın sorumluluğunun nerede başlayıp nerede sona erdiği açıkça düzenlenmiş, dolayısı ile sorumlulukların sınırı net bir şekilde çizilmiştir. Buna ek olarak, 5018 sayılı Kanun ile birlikte mali denetimin kapsamı genişlemiş ve iç kontrol, iç denetim, dış denetim alanında yenilikler getirilmiştir.

5.1. İç Kontrol Sistemi

İç kontrol faaliyetleri, idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülen faaliyetlerdir. İç kontrol, sadece mali kontrol faaliyetlerini değil,

idarenin örgütsel yapısını, işleyişini, görev, yetki ve sorumlulukları ile karar alma süreçlerini içeren ve idarenin çalışanlarının tamamının yer aldığı dinamik bir süreçtir (Kalender, 2008: 90). 5018 sayılı Kanun'un 5 inci Kısmı 'İç Kontrol Sistemi' başlığını taşımakta ve 'iç kontrolün tanımı' başlıklı 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, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanun'la planlama – bütçeleme süreci yeniden tanımlanmış, bütçe ve muhasebe birliğinin sağlanması ile yönetsel sorumluluğa ağırlık verilmiş, sonuç ya da amaç odaklı mali yönetim ve yeni bir iç kontrol mekanizması kurulmuştur (Arcagök, 2005: 2). İç kontrol mekanizmasının bir parçası olarak "harcama öncesi kontrol"un, önceki yasada Maliye Bakanlığı birimleri, Sayıştay ve yetkili idari birimlerce gerçekleştirilmesi öngörülürken, 5018 sayılı Kanun ile Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol görevi kaldırılarak kamu idarelerine devredilmiştir.

Malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemlerin Maliye Bakanlığınca; iç denetime ilişkin standart ve yöntemlerin ise, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenip geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı; ayrıca sistemlerin koordinasyonunun sağlanmasından ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti vermekten bu kurumların sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır. İç kontrol faaliyetleri yönetim sorumluluğu çerçevesinde idare tarafından yerine getirildiğinden, yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin kurulabilmesi için üst yöneticilerle diğer yöneticiler tarafından görev, yetki ve sorumluluklar bağlamında gerekli önlemlerin alınması şarttır (Aksoy, 2008: 8).

5018 sayılı Kanun'da iç kontrolün amaçları; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi, her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi ve varlıkların kötüye kullanılması ve israfının

önlenmesi ve kayıplara karşı korunması şeklinde sayılmıştır. İç kontrolün etkin uygulanabilmesi, iç kontrolün doğru anlaşılması ve sağlıklı kurulması yanında, üst yönetimin iyi önderliği ile diğer personelin mesleki yetkinliği ve etik anlayışı da etkili bir rol oynamaktadır (Akyel, 2010: 89).

Kanuna göre, kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşmuştur. Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınması öngörülmüştür.

İç kontrol sürecinin bir parçası olarak, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsayan 'Ön Malî Kontrol' süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden ibarettir. Bunun için; harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulmaktadır.

İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek, malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak, ön malî kontrol faaliyetini yürütmek ve iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilmektedir. Gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemlerinden oluşan muhasebe hizmeti de muhasebe yetkililerince yürütülmektedir.

5.2. İç Denetim ve Mali Kontrol İlişkisi

5018 sayılı Kanun'un 'İç Kontrol Sistemi' başlıklı 5. kısmında iç kontrol sürecinin bir parçası olarak 'iç denetim' düzenlenmiştir. İç kontrol, kamu kaynaklarının ekonomik ve idarenin amaçlarına uygun şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğunun sağlanması, idarenin varlıklarının korunması, idareye yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konusunda yeterli bir süre tanıyan bir yönetim aracı iken; iç denetim daha çok idarenin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek amacıyla oluşturulan nesnel güvence sağlayan bir danışmanlık faaliyeti olarak kabul edilmektedir (Alptürk, 2008: 97). İç denetimle çoğunlukla karıştırılan iç kontrol, sorunlar ortaya çıktıktan sonra gidermeye çalışmak yerine, önceden önlem almaya odaklanan, yolsuzluk ve usulsüzlükleri saptamaya ve önlemeye yönelik sistem ve düzenlemeleri içermektedir (Köse, 2007: 15). İç denetim ise, idarenin kendisine emanet edilen kaynakların denetiminin, yine kendisine bağlı denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi (Kesik, 2005: 95) olup, iç kontrolün önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ise iç denetimi, kurumun her türlü faaliyetini geliştirmek ve değer katmak amacı güden bağımsız ve objektif güvenceli bir danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamaktadır (Örenay, 2010: 141).

5018 sayılı Kanun'a göre iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olup, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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 gerçekleştirilmektedir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılmakta, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıklarının kurulabileceği de kanunda belirtilmektedir.

İç denetimi yapmakla görevli iç denetçiler; kamu idarelerinin yıllık iç denetim programını üst yöneticinin önerilerini de dikkate alarak hazırlamakla yükümlüdürler. İç denetçiler, nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek, kaynakların etkili,

ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak, harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak, idarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek, malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak, denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, durumu ilgili idarenin en üst amirine bildirmekle yükümlüdürler.

İç denetçiler bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartları ile uyumlu bir şekilde belirlenmiş olan standartlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak yerine getirmektedirler. İç denetçi görevinde bağımsız olup, kendisine asli görevi dışında görev verilemez ve yaptırılamaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunarlar. Bu raporlar, üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir.

2006 yılında çıkarılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre kamu idarelerinde yapılacak “iç denetim”, kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesinden oluşan *uygunluk denetimi*, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesinden oluşan *performans denetimi*, gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirildiği *mali denetim*, denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirildiği *bilgi teknolojisi denetimi* ve denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayan bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirildiği *sistem denetiminden* oluşmaktadır.

İç denetim, iç kontrolün en önemli unsurlarından birisini teşkil ettiği gibi, kurumların iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, mali yapıya ilişkin

zaaflarının giderilmesi, kurumsal risk ve tehditlerle etkin bir şekilde mücadele edilmesinde önemli fonksiyonlar icra edebilir. Ancak, kamu idareleri tarafından bu denetimin gerçekleşmesine temel olacak iç kontrol sistemleri henüz etkin bir şekilde kurulamadığından iç denetim sistemi, başta yerel yönetimler olmak üzere birçok kamu kuruluşunda yeterince işlevsel olamamıştır. Bunun en büyük nedeni, iç denetim sistemi ile ilgili mevzuatın ayrıntılı ve kapsamlı hazırlanmasına rağmen, uygulamada yeterli bir izlemenin bulunmayışı, sistemin etkin bir şekilde işletilmesinden sorumlu olan aktörlerin (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay başta olmak üzere) bu alandaki sorumluluklarının gereğini yeterince yerine getirememelerine bağlanabilir.

İlgili düzenlemeler çerçevesinde uluslararası standartlara ve dünyadaki gelişmelere uyum sağlamak amacıyla önemli bir misyon yüklenen ve mali kontrol sisteminin kilit unsurlarından birisi olarak konumlandırılan iç denetim sistemi, uygulamada bu beklentileri karşılamaktan uzak kalmıştır. Günümüzde birçok kurumda iç denetçiler ciddi sorunlarla karşı karşıya bulunmaktadır. Üst yönetici karşısındaki konumları, bağımsızlık düzeyleri, denetim süreçlerinin ve denetim sonucunda ürettikleri raporların değerlendirilmesine ilişkin yöntem ve süreçlerin yetkin bir şekilde belirlenmemiş olması, iç denetim sonuçlarının kamuoyuna mal edilmesinin önünde engeller bulunması gibi hususlar, bu sistemin etkinliğini sınırlandırmaktadır. Dolayısıyla 5018 sayılı Kanun'un temel hedefi olan güçlü bir mali yapı ve kontrol sisteminin oluşturulmasında iç denetçilere yüklenen fonksiyonların yeterince ifa edilememesi, hem mali yönetim sisteminde karşılaşılan zaafların telafisini güçleştirmekte, hem de iç denetim sonuçlarından yararlanmak suretiyle mali sistem üzerinde yürüttüğü dış denetimlerde etkinlik ve tasarruf sağlaması beklenen Sayıştayın bu avantajlardan yararlanamamasına, dolayısıyla dış denetim alanında da etkinlik artışının sınırlı düzeyde kalmasına yol açmaktadır.

6. SONUÇ

Kamu kesimi tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de özellikle 1980'li yılların sonrasında hızlı bir dönüşüm ve değişim süreci içerisine girmiştir. Bir yandan uluslararası konjonktürün getirdiği ve küreselleşme süreci ile hemen her ülkenin yönetim yapısı üzerinde etkili olan baskılar, öte yandan etkinsizlik, verimsizlik, yolsuzluk, savurganlık gibi kamu yönetiminin kendi iç yapısında görülen hastalık ve başarısızlıklar nedeni ile bu süreç kaçınılmaz bir

zorunluluk haline gelmiştir. Avrupa Birliği üyelik sürecinin de bu sürece eklenmesi ile birçok alanda reform adı altında yeniden düzenleme ve iyileştirme çabaları gerçekleştirilmiştir. Kamu mali yönetimi de bu arayışların yoğun olarak gündeme geldiği başlıca alanlardan birisini oluşturmuştur.

2003 yılında kabul edilen ve bütün hükümleri ile 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu mali yönetim sistemimiz açısından önemli bir dönüm noktasını oluşturmaktadır. Bu kanunla kamu mali yönetiminde ilk defa saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri benimsenmiş, harcama öncesi kontrol, iç denetim ve dış denetim sistemleri AB standartlarına uyumlu hale getirilmiş ve kamu kuruluşlarının harcama öncesi kontrol ve iç denetim konusundaki inisiyatifleri genişletilmiştir.

Güçlü bir kamu mali yönetim sisteminin temel taşını oluşturan iç kontrol, farklı bir anlayışla yeniden tasarlanmış ve iç kontrolü gerçekleştirecek yapı ve süreçler ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Ancak uygulamada mali sistemin tasarlanan bu yeni yapıya tümüyle uyumlu hale getirildiği ileri sürülemez. Bunun temel nedenleri arasında, ülkemizin kamu yönetiminde var olan kurumsal kültürün değişime yeterince açık olmaması gibi içsel faktörler kadar, getirilen sistemin birçok boyutu ile kolaylıkla uyarlanabilir ve uygulamaya geçirilebilir nitelikte olmaması da önemli rol oynamaktadır,

Türk kamu yönetimi, tarihsel olarak, Avrupa Birliği sürecinin de etkisi ile özellikle son yıllarda artan şekilde, başta yasal düzenlemelerin hazırlanması olmak üzere çok çeşitli alanlarda uluslararası deneyimlerden ve yaklaşımlardan faydalanmaktadır. Çağdaş yaklaşımların izlenmesi ve içselleştirilmesi son derece faydalı olsa da, temel düzenlemeler yapılırken kamu yönetiminin barındırdığı tarihsel, geleneksel ve toplumsal izler de dikkate alınmalıdır. Zira reform amaçlı düzenlemelerin kimi boyutları ile etkin olamaması sistemde tıkanmalara yol açabilmekte, tıkanmaların genele atfedilmesi ise tüm reform süreçlerine ve yeniliklere direnç noktasında bir birikim oluşturmaktadır. Yapılması gereken, kamu mali yönetim sistemimizi oluşturan tüm unsurların bir bütünlük içinde tasarlanması ve yasal düzenlemeler kadar, uygulama süreçlerinin de etkin bir şekilde yapılandırılması ve yönetilmesidir.

KAYNAKÇA

- Aksoy, Mehmet (2008), *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Akyel, Recai (2010), “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi*, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Yıl: 2010, C. 17, Sayı: 1, s. 83-97, Manisa.
- Akyel, Recai ve Köse, H.Ömer (2010), “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 466, s. 9-24.
- Alkış, Abdulsamet (2011), “Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu”, *Mevzuat*, <http://www.demud.org.tr/asalkis.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.09.2011).
- Alptürk, Ercan (2008), *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No: 70, Ankara.
- Arcagök, Mehmet Sait (2005), “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, *Yirminci Maliye Sempozyumu* <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh241.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.09.2011).
- Arslan, Ahmet (2004), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, *Maliye Dergisi*, http://74.125.155.132/scholar?q=cache:JSfs2V5SU5oJ:scholar.google.com/&hl=tr&as_sdt=0, (Erişim Tarihi: 15.05.2011).
- Bayar, Doğan (2003), ‘Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?’, *Maliye Dergisi*, http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md144/kamumali.pdf, s. 47-62, (Erişim Tarihi: 15.05.2011).
- Erdoğan, İtibar (2007), “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Bütçe Dünyası*, Sayı: 24, Cilt:2, s. 24-31.
- Eryılmaz, Bilal ve Biricikoğlu, Hale (2011), “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik”, *İş Ahlakı Dergisi*, İGİAD, C. 4, Sayı: 7, s. 19-45.

- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006), 12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 09.12.2009).
- Kale, Harun (2011), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında Sorumluluk, Türk Hukuk Sitesi, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_1261.htm (Erişim Tarihi: 22.08.2011).
- Kalender, İsmail (2008), "Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri", Türk İdare Dergisi, s.87-103.
- Kerimoğlu, Baki (2003), 'Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı: İç Kontrol Sisteminin Tasarımı', Maliye Dergisi, Sayı: 142, ss. 108-126.
- Kesik, Ahmet (2005), "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (9)/1, s. 94-114.
- Köse, H. Ömer (2007), Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, T.C. Sayıştay Başkanlığı 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, İkinci Basım, Ankara.
- Örenay, Hami (2010), "Kamu İç Mali Kontrol Sistemi (KİMK) ve Türkiye Uygulaması, Dış Denetim, Sayıştay Denetçileri Derneği (SAYDER), Ankara, s.139-144.
- Özkan, Yılmaz (2007), "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Hesap Verme Sorumluluğu", Mali Çözüm, İSMMMOMO Yayın Organı, Sayı: 83, s. 247-255.
- Saraç, Osman (2005), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi", Maliye Dergisi, Sayı: 148, s. 122-163.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2002), Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı Taslağını Değerlendirmek Üzere Kurulan Komisyon Raporu.
- Türedi, Hasan (2001), Denetim, Celepler Matbaacılık, Trabzon.