

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNUN İÇ KONTROL BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Cevdet BOZKURT
İç Denetçi
Gümrük Müsteşarlığı

ÖZET: Kamu Mali Yönetimimize köklü değişiklikler getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 1927 yılından beri uygulanmakta olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırmıştır. Kamu yönetimi alanında Dünyadaki gelişmelerden de etkilenerek hazırlanmış olan söz konusu Kanunla; uluslararası standartlara ve AB normlarına uygun bir mali yönetim hedeflenmiş olup, Yasanın yürürlüğe girmesiyle birlikte; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması gibi çağdaş mali yönetim ilkeleri kamu mali mevzuatımıza girmiştir. Söz konusu değişiklikler kapsamında, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol yetkisi (vize, tescil) kaldırılmış ve bu kontrolün, yönetsel sorumluluk çerçevesinde ilgili birimler tarafından yerine getirilmesi yönünde ilke benimsenmiştir. Ayrıca, ödeme sürecinde yetkisi bulunmasına rağmen, yeterince sorumluluğu bulunmayan bakan (ita amiri) ile üst yöneticiler (müsteşarlar, genel müdürler vb.) harcama süreci dışında bırakılmış, buna karşın, harcama sürecinde fiilen görev alan ve bütçesine ödenek konulan her birimin en üst amiri konumundaki harcama yetkisi ile gerçekleştirme görevlileri süreçte etkin konuma getirilmiştir. Saymanların (muhasebe yetkililerinin) da ödeme aşamasında uygunluk denetimi yapma yetkileri ortadan kaldırılmıştır. Başka bir ifadeyle, sürecin aktörlerinin hukuksal sorumlulukları ve fonksiyonları 5018 sayılı Yasayla yeniden tasarlanmıştır. Böylelikle, yetki ve sorumluluk dengesi daha gerçekçi bir şekilde tabana yayılmış olup, bu durum Yasanın özünde bulunan ve çağdaş kamu mali yönetimin temel ilkelerinden biri olan "hesap verebilirlik" ilkesinin de hayata geçirilmesine ortam hazırlamıştır. Yine söz konusu Yasayla, iç kontrol sisteminin tüm kamu idarelerinde kurulması öngörülmüş olup, gerek Yasa maddeleri arasında ve gerekse Yasa hükümlerine dayanılarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara ait Yönetmelik ile Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde bu bağlamda, idarelere yol gösterici ve aynı zamanda idareleri bağ-



layıcı nitelikte düzenlemeler yapılmıştır. Ancak, kamu mali yönetimi ve kontrol alanında 5018 sayılı Yasa ile gerekli düzenlemeler yapılmış olmasına rağmen, söz konusu Yasayı tamamlar konumda bulunan kamu yönetimi (personel rejimi) alanındaki tamamlayıcı nitelikteki diğer yasal değişikliklerin henüz yapılmamış olması bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir.

ANAHTAR KELİMELEER: *Üst yönetici, gerçekleştirme görevlisi, harcama yetkilisi, ön mali kontrol, muhasebe yetkilisi, hesap verebilirlik, mali saydamlık.*

1- GİRİŞ

Toplumsal, siyasal ve ekonomik alanda (krizler dahil) Dünyada yaşanan gelişmelerin etkisiyle, kamu yönetiminin yeniden yapılanması yönünde düşünceler gündeme gelmiş ve bu düşüncelerin yansıması olarak da, katılımcılığın ön planda olduğu, piyasa paydaşlarının dikkate alındığı, hesap veren, şeffaf, daha küçük ancak daha etkin bir kamu yönetimi ön görülmüştür. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı şeklinde ifade edilen bu düşünce tarzında, müşteri ve kalite odaklı bir sistem ön planda olup, vatandaş, yönetimin edilgen bir unsur olmaktan çıkıp, karar süreçlerini etkileyen bir aktör haline gelmiştir. Verimlilik ve etkinlik gibi “işletmecilik” ilkeleri de bu süreçte kamu yönetimine girmiştir.

Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı olarak adlandırılan söz konusu Yaklaşımın, temel ilkelerinden bir tanesi de, üstlenilen görevlerde ve üretilen hizmetlerde kamuya -bir anlamda vatandaşa (halka)- karşı sorumlu olmanın önemliliğidir. Yöneticiler, yalnızca yazılı talimatlara uygun davranmakla sorumluluklarının gereğini yerine getirmiş sayılmamakta, bu kişilerin yapmaları gereken iş ve işlemlerin sonuçlarından da ayrıca sorumlu tutulmaları söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle, girdiden çok, çıktı odaklı değerlendirmeler esas alınmaktadır.

Kamu yönetimi alanında Dünyada gelişen bu anlayış değişikliğinden, ülkemiz de etkilenmeye başlamış ve bu çerçevede 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun TBMM tarafından 15.07.2004 tarihinde kabul edilmiştir (ancak yasa Cumhurbaşkanınca veto edilmiştir). Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının izlerini taşıyan

söz konusu Kanunla aynı ilkeler esas alınarak hazırlanan ve 10.12.2003 tarihinde yasalaşan (01.01.2006 tarihinde uygulanmaya başlanan) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla; 1050 sayılı Yasa yürürlükten kaldırılmış, mali yönetim ve kontrol sistemimiz uluslararası standartlar ve AB normlarıyla uyumlu hale getirilmiş, kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, mali yönetim ve kontrol görevinin ilgili idarelere ön mali kontrol kapsamında devredilmesi, bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik sağlanması ve harcama sürecinin aktörlerinin hukuksal sorumluluklarının belirlenmesi gibi konularda kapsamlı düzenlemeler yapılmıştır.

“5018 sayılı Kanunla, kamu kaynağının kullanımında, ödeneklerin verimli ve tutumlu kullanılması gibi 1050 sayılı Kanunda da yer alan ilkeler haricinde, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, kaynakların etkili ve ekonomik kullanılması gibi ilkeler de dikkate alınmakta ve ayrıca, mali yönetim ve kontrol sistemi, hesap verme ve yönetim sorumluluğu üzerine tasarlanarak, sürecin aktörlerinin görev ve yetkileri, mali sorumluluk kapsamında yeni bir yaklaşımla değerlendirilmektedir”

Bu çalışmamızda; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilen yasal değişikliklerin önceki mali mevzuatımızla karşılaştırılmasını müteakip; getirilen yeni mali sistem, sürecin aktörlerinin hukuksal sorumlulukları da dikkate alınarak iç kontrol bağlamında değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Ayrıca, başta bütçeleme sürecinde meydana gelen köklü değişiklikler olmak üzere, ön mali kontrol ve harcama süreçlerinin 5018 sayılı Yasadaki yansıması da (mevzuat hükümleri göz önünde bulundurularak) açıklanmaya çalışılmıştır. Bunların yanında, Yasayla birlikte mali mevzuatımıza giren ve çağdaş kamu yönetiminin de temel ilkeleri arasında yer alan mali saydamlık ve hesap verebilirlik gibi kavramlar üzerinde durularak,

bitirirken yapılması gereken yasal değişikliklerin altı çizilmiştir.

2- YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER İŞİĞİNDA 1050 VE 5018 SAYILI KANUNLARA BAKIŞ

Kamu mali yönetimi alanında Cumhuriyet döneminde yapılan ilk esaslı düzenleme olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda zaman zaman değişiklikler yapılmak suretiyle günün koşullarına cevap vermeye çalışılsa da, Dünyada kamu mali yönetimi alanında yaşanan değişim ve gelişmeler, Türkiye'deki kamu mali yönetiminde de anlayış değişikliklerini beraberinde getirmiştir. Her şeyden önce geçen zaman dilimi içerisinde yeni idareler kurulmuş veya mevcut kamu idarelerinin fonksiyonlarında değişiklikler yaşanmıştır. 1050 sayılı Kanunun bu değişimleri karşılayamaması üzerine, 5018 sayılı Kanun yürürlüğe konulmuştur.

1050 sayılı Yasanın uygulandığı döneme baktığımızda, genel ve katma bütçeli kuruluşlar, döner sermayeler ve fonlar, mahalli idare bütçeleri, kamu tüzel kişiliğine sahip idarelere ait bütçeler olmak üzere çok sayıda bütçe türü ile karşılaşmaktayız. Bunlardan, sadece genel ve katma bütçeler kanunla yürürlüğe konmakta, diğer bütçeler ise, yetkili idari mercilerin onaylamasını müteakip yürürlüğe girmektedir. Bütçelerin uygulama esaslarında da farklılıklar bulunmaktaydı. Bu çerçevede 5018 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, döner sermaye işletmeleri ve fonların belli bir süre sonra tasfiyesi öngörülmekte ve ayrıca, katma bütçe kaldırılarak (statüsüne göre) genel bütçeli ya da özel bütçeli idareler haline dönüştürülmek suretiyle uluslararası standartlara uygun olarak bütçeler yeniden sınıflandırılmaktadır.

5018 sayılı Kanun ile, önceki Kanun döneminde tüm gelir ve giderlerin bütçede yer almaması yönündeki eksiklik ve eleştiriler giderilerek, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin kamu bütçesinde yer alması sağlanmakta, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması amacıyla, bütçe hazırlama çalışmalarına daha erken başlanılmakta ve çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmektedir. Bu çerçevede, plan ile bütçenin ilişkisi güçlendirilerek, kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamaları ve bütçelerini bu plana dayandırmaları öngörülmektedir.

Kanunla, Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil işlemlerine ilişkin yetkileri ile Saymanların ödeme aşamasında uygunluk denetimi yapma yetkilerinin kaldırılmasının yanında, mali yönetimde idari ve mali sorumluluk birbirinden ayrılmakta, harcamaya ilişkin kararların harcama yetkilisince verilmesine rağmen, bu kararlarının mali hizmetler birimi tarafından harcama öncesi kontrol edilmesi ve harcama yetkilisinin, mali yönden yaptığı harcamaların mevzuata uygunluğundan, yönetsel yönden ise verimlilik, etkinlik ve etkililik ilkeleri çerçevesinde sorumluluğu düzenlenerek, görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmak suretiyle, yetki-sorumluluk dengesi gerçekçi bir şekilde yeniden kurulmaktadır.

Yine Kanunla, kamuoyu denetiminin sağlanması, mali yönetimde şeffaflığın ve hesap verme mekanizmasının kurulması, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sırasında gerekli bilginin zamanında verilmesi ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun olarak muhasebe kayıtlarının tutulması hedeflenmektedir. Diğer taraftan, kamu idarelerince idare faaliyet raporu düzenlenmesi öngörülmekte ve mali yönetime ilişkin verilerin belli periyotlar halinde kamuoyuna açıklanması hükme bağlanmaktadır.

Bütçe kanunu ile her yıl belirlenen tutarı (Kanunda aksi belirtilmediği sürece bu oran %5 olarak kabul edilecektir) aşmamak kaydıyla, kamu idarelerine bütçeleri içerisinde ödenek aktarma inisiyatifi getirilmekte, özelliği itibarıyla mali yılda tamamlanması mümkün olmayan işler için (5018 md.27, 28) üst yöneticinin onayıyla ertesi yıla sarkan yüklenmelere girişilmesine olanak sağlanarak idarelerin bütçe uygulama sürecinde esnekliği ve etkinliği artırılmaktadır.

Netice itibarıyla, 5018 sayılı Kanunla, kamu kaynağının kullanımında, ödeneklerin verimli ve tutumlu kullanılması gibi 1050 sayılı Kanunda da yer alan ilkeler haricinde, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, kaynakların etkili ve ekonomik kullanılması gibi ilkeler de dikkate alınmakta ve ayrıca, mali yönetim ve kontrol sistemi, hesap verme ve yönetim sorumluluğu üzerine tasarlanarak, sürecin aktörlerinin görev ve yetkileri, mali sorumluluk kapsamında yeni bir yaklaşımla değerlendirilmektedir.



3- İÇ KONTROL BAĞLAMINDA ÖN MALİ KONTROL VE HARCAMA SÜREÇLERİ

5018 sayılı Kanununun 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" olarak tanımlanmıştır. 5018 sayılı Kanunla harcama öncesi sürece ilişkin olarak ön mali kontrol sistemi kurulmuş olup, Kanununun 58 inci maddesine göre ön mali kontrol; harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsamaktadır. 31.12.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara ait Yönetmelikte ise, ön mali kontrol; "Kamu idarelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrol" şeklinde tarif edilmiştir.

Bu çerçevede, ön mali kontrole ilişkin uygulama sürecine baktığımızda; idarelerce, öncelikle ön mali kontrole tabi karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere mali hizmetler birimine gönderilir. Mali hizmetler birimince, gelen ve kontrol edilen işlemlere ilişkin olarak, görüş yazısı düzenlenir ve bu yazı ilgili birime gönderilir. Ön mali kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde, bu görüşlerin açık, ayrıntılı ve gerekçeli olması gerekmektedir. Mali hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir. Mali hizmetler birimi tarafından mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmesi, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluklarını ortadan kaldırmamakta olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasına da (uygun görüş verilip verilmemesi danışma ve önleyici niteliktedir) engel teşkil etmemektedir.

5018 sayılı Kanun ile harcama öncesi vize ve tescil işlemleri kaldırılmış bulunmaktadır. Bu görevler ön mali kontrol kapsamında mali hizmetler birimi ile gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilecektir. Anılan Yönetmelikte, mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemler ise; kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması, taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, ödenek gönderme belgeleri, ödenek aktarma işlemleri, kadro dağılım cetvelleri, seyahat kartı listeleri, seyyar görev tazminatı cetvelleri, geçici işçi pozisyonları, yan ödeme cetvelleri, sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri, yurtdışı kira katkısı şeklinde sayılmıştır.

Öte yandan, 5018 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinin (k) bendinde, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim, harcama birimi olarak tanımlanmıştır. Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Bir giderin gerçekleştirilmesinin, harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesi ile tamamlanacağı hüküm altına alınmıştır. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bütçeden yapılacak harcamalarda süreç, harcama talimatı ile başlamakta ve ödeme emri belgesi uyarınca hak sahibine ödeme yapılması ile son bulmaktadır. Yani, bir giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemler harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmektedir.

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılmaktadır. Süreç kontrolünde, her bir işlem, önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanmakta ve uygulanmaktadır. Mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemten önceki işlemleri bu kapsamda da kontrol ederler. İdarelerde, süreç kontrolünün etkin bir şekilde yapılabilmesi için mali işlemlere ait süreç akış şemasının hazırlanması ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulması gerekmektedir.

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini

ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparlar. Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yapılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılmaktadır. Gerçekleştirme görevlileri, yaptıkları kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşerek imza atarlar.

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise, tahsis edilen ödenek tutarı kadar harcama yapabilir. Görevler ayrılığı ilkesi gereğince, harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Ayrıca, mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenler, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, mali karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi mali karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.

Öte yandan, 5018 sayılı Kanunun 11 inci maddesinde, üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır. Buna göre üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi, iç kontrol sisteminin bir gereği olarak her türlü düzenlemelerin yapılması ve gerekli talimatların verilmesinden; harcama yetkilileri ise, görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişini sağlamaktan sorumlu bulunmaktadır.

Bu bağlamda, iç kontrolün temel ilkelerine bakıldığında ise, iç kontrol faaliyetlerinin idarenin yönetim

sorumluluğu çerçevesinde yürütülmesi, iç kontrole ilişkin sorumluluğun işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsamı, iç kontrolün mali ve mali olmayan tüm işlemlerden meydana gelmesi ve ayrıca, iç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkelerinin esas alınması, iç kontrolün hayata geçirilmesine, dolayısıyla, ön mali kontrolün sağlanmasına katkı yapacağı açıktır. Keza, iç kontrol ve ön mali kontrol birbirinden farklı kavramlar olmayıp, iç kontrol, ön mali kontrolü de kapsayan üst bir çatı görünümündedir ve iç içe geçmişlik söz konusudur.

Diğer yandan, Kanunun 60 ve müteakip maddelerinde, mali hizmetler birimleri, muhasebe yetkilileri ve iç denetçilerin iç kontrol alanındaki görev ve sorumluluklarına yer verilmiştir. Buna göre; mali hizmetler birimleri, idarenin iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmak ve ön mali kontrol faaliyetini yürütmekten; muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgesi ve eklerinin kontrolünden, muhasebe işlemlerinin belirlenmiş standartlara ve usulüne uygun olarak kaydedilmesinden, raporlanmasından, muhafazasından ve denetime hazır halde bulundurulmasından; iç denetçiler ise idarelerin iç kontrol sistemlerinin denetlenmesinden ve geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunulmasından sorumludurlar. Ayrıca, üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticilerin, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgilili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi, uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması hususlarında görev ve yetkileri çerçevesinde sorumlulukları bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanunda önemli bir yer tutan ve mali yönetim sisteminin önemli ilkelerinden biri olan "hesap verebilirlik", kamu gücünü elinde bulunduranların, bu yetkiyi verilen amaca uygun olarak yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını vermeleri anlamına gelmektedir. Zira, Kanunun Hesap Verme Sorumluluğu başlıklı 8 inci maddesinde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlara ilişkin sorumluluk düzenlenmiştir. Kamuoyunu ve yasama organını bilgilendirme,



yönetmelik hesap verme sorumluluğunun en önemli araçlarından birini oluşturmaktadır. Bu ilke, kamu hizmetlerini yürütenlerin daha fazla sorumluluk hissetmelerine ve kamu hizmetlerinden yararlananların kamu kaynağının nasıl kullanıldığı konusunda bilgi sahibi olmalarına ortam hazırlamaktadır. Bu amaçla, üst yöneticiler ve harcama yetkilileri, her yıl, iç kontrol güvence beyanını düzenlemek zorunda olup, bu güvence beyanlarını, birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler. Ayrıca, söz konusu raporlar kamuoyuna açıklanır.

Öte yandan, 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı (3. mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanmış olan Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde, merkezî yönetim kapsamındaki (5018 sayılı Yasa eki I, II ve III sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri) kamu idarelerinin ilgili mevzuatları çerçevesinde yapacakları harcamalara ilişkin olarak, ödeme belgesine bağlanması gereken kanıtlayıcı belgeler ile bunların şekil ve türleri belirlenmiştir. Ayrıca, 08.03.2007 tarih ve 26456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Hakkında Genel Tebliğ (Sayı: 2007/1) ile de bu hususta açıklayıcı düzenlemeler yapılmıştır.

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca hazırlanan İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara Ait Yönetmelikle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin iş, işlem ve süreçlerin belirlenmesi suretiyle, idarelerde etkin bir iç kontrol mekanizmasının kurulmasının ilkeleri ortaya konulmuş olup, bunda başarılı olunması durumunda kuşkusuz, şeffaf ve etkin işleyen bir idare uygulaması hayata geçirilmiş olacaktır. İç kontrolün; kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, varlıkların kötüye kullanılması, israfının önlenmesi ve kayıplara karşı korunması şeklindeki amaçları, aynı zamanda ön mali kontrol kapsamında hedeflenen amaçlarla paralellik taşımaktadır. Keza, iç kontrolün tanımında, mali kontrolleri de kapsadığı açıkça belirtilmektedir.

1050 sayılı Yasanın uygulandığı dönemde kamu idarelerinde iç kontrol sistemi öngörülmemişti. Sadece harcama öncesinde bir kısım işlemler için, Maliye Bakanlığı birimlerince ve Sayıştay tarafından sınırlı

ölçüde kontroller yapılmaktaydı. Bu kontroller daha çok, belli bir prosedürün gerçekleşmesi şeklindeydi ve amaca hizmet etmemekteydi. Buna karşın 5018 sayılı Yasayla, idarelerde iç kontrol sisteminin kurulması öngörülmüştür. 5018 sayılı Kanun incelendiğinde, gerek Kanun maddeleri arasında ve gerekse söz konusu Kanun hükümlerine dayanılarak çıkarılan ikincil ve üçüncül düzey mevzuatta iç kontrolün tesisine ilişkin yol gösterici nitelikte hükümlerin olduğu görülmektedir. Zira, 5018 sayılı Kanunda yer alan ön mali kontrol, kamu mali kontrol sisteminin en önemli unsurlarından birisini oluşturmaktadır.

Kamu idarelerinde, iç kontrol sisteminin oluşturulması amacıyla hazırlanan ve idarelere sorumluluk yükleyen Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği kapsamında düzenlemeleri 5018 sayılı Yasa bağlamında değerlendirecek olursak; söz konusu Tebliğde yer alan; faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanması; idarelerin, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamaları; idarece yapılan kontrollerin, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamı gerektiği; görevler ayrılığı ilkesi gereğince, her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi; faaliyet sonuçları ve değerlendirmelerin idare faaliyet raporunda gösterilmesi ve kamuoyuna duyurulması şeklindeki düzenlemeler, 5018 sayılı Kanunun maddeleri arasında da yer almakta olup, bu durumların varlığı, Kanunun bizzat iç kontrolün tesisine ilişkin düzenlemeleri bünyesinde barındırdığını göstermektedir. Keza bu bağlamda, gerek İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara ait Yönetmelikle ve gerekse Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile 5018 sayılı Kanun hükümleri arasında paralellik bulunmaktadır.

4- SÜRECİN AKTÖRLERİ VE HUKUKSAL SORUMLULUKLARI

5018 sayılı Kanun ile ödenek tahsis edilen her birim harcama birimi olarak kabul edilmiş olup, harcama öncesi kontrol (ön mali kontrol) görevinin ise, yönetmelik sorumluluk çerçevesinde ilgili birimler tarafından yerine getirilmesi öngörülmüştür. Kanunda, yetki ve sorumluluk dengesi kurulurken yetkiler yanında pek çok maddede sorumluluklardan söz edilmektedir.

Zira, Kanunun ilgili maddelerinde; hesap verme sorumluluğuna, harcama yetkisinden doğan sorumluluğa, gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğuna, gelirlerin toplanması sorumluluğuna, ön mali kontrol görevinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülmesi kapsamındaki sorumluluğa gibi pek çok sorumluluğa yer verildiğini görmekteyiz.

Yeni sistemin aktörleri arasında, üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birimi yöneticisi, muhasebe yetkilisi, harcama yetkilisi mutemedi, muhasebe yetkilisi mutemedi, mal yönetimi görevlilerini görmekteyiz. Bunlardan harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi yöneticisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisi harcama sürecinde görev almaktadır. Sürecin diğer aktörlerinden, harcama yetkilisi mutemetleri ön ödeme yapılan durumlarda harcama sürecinde rol üstlenmekte, muhasebe mutemetleri de, muhasebe yetkilisi adına işlem yapmaktadırlar. Bakan ve üst yöneticiler ise, harcama sürecinde görev almamakla birlikte, esas olarak politika belirlemektedirler.

Önceki mevzuatımızda mali sorumluluk için gerekli olan tek şart mevzuata aykırılık olup, bunun dışında başkaca bir koşul aranmamaktaydı. Ancak, 5018 sayılı Kanunla bu ilke değiştirilmiş bulunmaktadır. Anılan Kanunla, kamu zararı; “kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde” tanımlanmak suretiyle, kamu zararının belirlenmesinde, kusur ve kamu zararının varlığı gibi unsurların da dikkate alınması artık gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenlemelerle, harcama sürecinde görev alanların mali sorumlulukları yanında idari sorumlulukları da belirtilmiştir. Zira, Kanunun “hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddesinde; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakları etkili, ekonomik ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde, tartışma ve eleştiri konularından bir tanesini de ita amirlerinin kural olarak mali sorumluluğunun bulunmaması hususu oluşturmaktaydı. Bu durum, sorumluluğun tahakkuk memuru ve saymanın üzerine kalmasına ve dolayısıyla ita amirlerinin harcama sürecinde gereken hassasiyeti göstermemesine gerekçe hazırlıyordu. Yeni yasayla, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörlerin yetki ve sorumlulukları yeniden belirlenmiştir. Bununla birlikte, sürecin bazı aktörlerinin (üst yönetici gibi) sorumluluklarının ihlali halinde, hangi yaptırımların uygulanacağı konusunda bazı tereddütler olduğu düşünülmektedir.

Yukarıda anlatılanlar ışığında, sürecin ön plana çıkan aktörlerine (her ne kadar bakan yeni kamu mali sisteminde sürecin dışında da olsa, eski ve yeni sistemin dayandığı temel felsefeleri ortaya koymak adına yer verilmiştir.) ilişkin değerlendirmeler yapacak olursak;

4.1- Bakanlar

5018 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde, “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 sorumludur” denilmek suretiyle bakanların sorumluluklarının kapsamı belirlenmiştir. Öte yandan, 5018 sayılı Yasada 24.07.2008 tarihli ve 5793 sayılı Yasayla yapılan değişiklikle, “Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.” şeklinde değişiklik yapılmak suretiyle, bakanların sorumluluk kapsamı genişletilerek, “hukuki ve mali konulardaki” sorumlulukları daha açık şekilde ifade edilmiştir.

Aslında, bakanların sorumlulukları Anayasa ile düzenlenmiştir. Buna göre, her bakan, Başbakan karşılıklı sorumlu olup, ayrıca kendi yetkisi içindeki işlerden ve emri altında çalışanların eylem ve işlemlerinden de sorumludur. Bakanın siyasi sorumluluğu ise, Türkiye Büyük Millet Meclisine karşıdır. Ayrıca, 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkındaki Yasayla, her bakana çeşitli sorumluluklar verilmiştir.



Bakanlara 5018 sayılı Yasayla da, yeni bir sorumluluk olan hesap verme sorumluluğu yüklenmiştir. Bu kapsamda, idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumlulukları (bakan ve üst yöneticilerin) TBMM tarafından görüşülüp karara bağlanacaktır.

1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde bakanlara verilen ita amirliği yetkisi 5018 sayılı Kanunla ortadan kaldırılmıştır. Bu yetki, bütçeyle ödenek tahsis edilen birimin yöneticisi olan harcama yetkililerine verilmiştir. Giderleri ödetme yetkisi ita amirinde (bakan) olmasına karşın, siyasi sorumluluk dışında önceden herhangi bir sorumluluğu yoktu. Diğer bir anlatımla, yetki ve sorumluluk konusunda adil olmayan bir yaklaşım benimsenmişti. Yeni sistemde, bakanların harcama sürecinde görev ve yetkisi bulunmaması nedeniyle, artık bu konuda herhangi bir mali sorumluluğu da bulunmamaktadır. Bakanların tek sorumluluğu, hesap verme sorumluluğundan doğmaktadır. Ancak, bakanların yasama dokunulmazlığı olduğu hususu dikkate alındığında, 5018 sayılı Yasada yer alan söz konusu sorumluluğun ihlali anlamında, herhangi bir yaptırım uygulanmasının pek mümkün olmadığı düşünülmektedir.

4.2- Üst Yöneticiler

5018 sayılı Kanunun 11 inci maddesinde; bakanlıklarda müsteşarın, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticinin, il özel idarelerinde valinin, belediyelerde ise belediye başkanının üst yönetici olduğu belirtilmiştir. Ancak, Millî Savunma Bakanlığı'nda üst yönetici Bakandır. Zira, Millî Savunma Bakanlığı'nın teşkilat yapısı ve personel mevzuatının diğer bakanlıklardan farklı olması ve ayrıca, söz konusu Bakanlığın müsteşar dahil yetkililerinin asker kökenli olması hususu dikkate alındığında; Yasa hükümlerinin hayata geçirilmesi ve bu çerçevede, sorumluluk mekanizmalarına (TBMM'de faaliyet raporlarıyla ilgili olarak komisyonlarda yapılacak görüşmelerde veya bütçe görüşmeleri sürecinde olduğu gibi) işlerlik kazandırılması amacıyla Bakanın üst yönetici olmasının bir anlamda zorunluluk arz ettiği düşünülmektedir.

Öte yandan, üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin, kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazır-

lanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedirler. Üst yöneticilerin, özel kanunlardan dolayı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda da sorumlulukları söz konusu olabilmektedir. Üst yöneticinin görev, yetki ve sorumluluklarının kapsamı, özellikle teşkilat yasalarında yer almaktadır. Bu sorumluluk, söz konusu yasal düzenlemelerle verilen görev ve yetkilerin kullanılmasından ya da kullanılmamasından kaynaklanan idari bir sorumluluktur.

“Kamu mali yönetimi alanında 5018 sayılı Yasa yürürlüğe girmesine rağmen, söz konusu Yasayı tamamlar nitelikte olan 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanunun Cumhurbaşkanınca veto edilmesi nedeniyle, sistemin bu boyutunda bir eksiklik kaldığı söylenebilir. Bununla birlikte, daha sonra TBMM tarafından kabul edilen birçok yasada, veto edilen söz konusu Yasanın izlerini görmekteyiz (4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun gibi)”

Üst yöneticiler, 5018 sayılı Yasayla, (konumları gereği) harcama sürecine dahil edilmemesi nedeniyle, söz konusu harcamalardan dolayı açık bir sorumlulukları da bulunmamaktadır. Buna karşın, üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden sorumludurlar. Ayrıca, üst yöneticiler hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine ve mevzuata

uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenleyip, idare faaliyet raporlarına eklerler.

5018 sayılı Yasa hükümleri göz önünde bulundurulduğunda, idarelerde, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde oluşturulabilmesi için, üst yöneticilerin bu süreci sahiplenmesinin bir zorunluluk arz ettiği düşünülmektedir. Kaldı ki, üst yöneticinin yetkileri dikkate alındığında, sadece iç kontrolün oluşturulmasında değil, Kanunun diğer hükümlerinin hayata geçirilmesinde de üst yöneticinin tutumunun belirleyici olacağı düşüncesi ağır basmaktadır. Buna karşın, yeni mali sistemin en etkin aktörü konumundaki üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ne tür müeyyidelere tabi tutulacağı konusunda belirsizlikler vardır. Anılan Kanunda yer alan hesap verme sorumluluğu ve yönetim sorumluluğunun içeriğinin doldurulması gerekmekte olup, bu bağlamda, söz konusu sorumluluklara aykırılıklar halinde öngörülen yaptırımların, uygulanabilirliğinin nasıl sağlanacağına dair daha somut düzenlemeler yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Bu itibarla, 5018 sayılı Yasa ile harcama süreci dışına çıkarılan üst yöneticilerin mali olarak sorumlu tutulmaları mümkün olmamakta, ancak hukuka uygun olmayan mali işlemlerden dolayı idarelerinin en üst yöneticisi olmalarından dolayı idari açıdan sorumlulukları söz konusu olabilmektedirler. Harcama sürecinin dışına çıkarılan üst yöneticilerin bazı istisnalar hariç (5018 sayılı Kanun madde 27, 28 gibi) mali süreçte gözetim ve izleme yükümlülükleri bulunmaktadır.

4.3- Harcama Yetkilileri

5018 sayılı Kanununun 3 üncü maddesine göre, bütçeden ödenek tahsis edilen her birim, harcama birimi olarak tanımlanmış ve her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin de harcama yetkilisi olduğu ifade edilmiştir. Bütçeden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesine bağlanmış olup, harcama talimatlarında ise; hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilerin yer alacağı ve ayrıca, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, ka-

nun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve Kanun çerçevesinde yapmaları gereken işlemlerden dolayı harcama yetkililerinin sorumlu oldukları belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanunda, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıkmaktadır. Kanunda harcama yetkilisinin, bütçeyle ödenek tahsis edilen her harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanması, idari açıdan üst yöneticilere; hukuka uygunluk açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumlu olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, harcama yetkilileri, harcama talimatlarının ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumludurlar. Harcama yetkilisi ihale mevzuatına göre aynı zamanda ihale yetkilisidir.

Kanuna göre, verilen yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona aittir. Harcama yetkisinin devredilmesi halinde ise, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu kaldırarak birlikte, yetkiyi devreden harcama yetkilisinin mali sorumluluğunu ortadan kaldırması nedeniyle, harcama talimatının kullanılmasından doğan sorumluluğun, harcama yetkisinin devredildiği görevliye ait olması gerekmektedir.

Diğer yandan, bütçe kanunlarında yer verilen bazı hükümler ile idareler veya idarelerin değişik birimleri arasında iş ve hizmet ilişkisine bağlı olarak yapılan ödenek aktarımlarında, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun da, ödenek aktarımının yapıldığı idare veya birimin harcama yetkilisine ait olması gerekmektedir. Bunun yanında, Kanunda öngörülen harcama yetkilisinin izin, hastalık gibi sebeplerle görevlerinde bulunmadığı durumlarda, bu kişilerin yerine, mevzuata uygun olarak vekâleten atanan kişi, asilin tüm yetki ve sorumluluklarını taşıması ve bu kapsamda harcama yetkisini de kullanacağından, harcama yetkilisinin yerine, vekâleten atanan görevlinin, vekâlet



ettiği göreve ait harcama yetkisini kullanmasından doğan sorumluluğu söz konusu olabilmektedir.

Ayrıca, harcama yetkililerinin, görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinde de sorumlulukları vardır. Keza, harcama yetkilileri, iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporlarına eklerler. Bu rapor, üst yöneticiye sunulur. Harcama yetkilileri tarafından üst yöneticilere sunulan birim faaliyet raporları üst yöneticiler tarafından hazırlanacak idare faaliyet raporunun düzenlenmesinde dikkate alınmaktadır.

4.4- Gerçekleştirme Görevlileri

5018 sayılı Kanuna göre; 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 gerekir. Buna göre, gerçekleştirme görevlileri, bütçe giderine konu olan iş, mal veya hizmetin alındığının veya gerçekleştirildiğinin tespiti sürecinde görev almaktadır. Bu çerçevede, mal veya hizmet alınması, işin yaptırılması konusunda harcama yetkilileri tarafından görevlendirilen kişiler, gerçekleştirme görevlileridir.

Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar. Bu nedenle, bir mali işlemin gerçekleştirilmesinde görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemi yapan memurun, yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından düzenlenip imzalanan belgeye dayanıyor olması zorunludur. Bir başka deyişle, belge ve imza olmadan ödeme emri belgesinin tamamlanmış sayılmaması gerekmektedir.

Mali işlemin gerçekleştirilmesinde görevli olanların sorumluluğu, bu işlemleri yetkili ve görevli olarak yapmalarına ve yapılan giderin bu kişilerce düzenlenen belgeye dayanılarak yapılmasına göre belirlenmektedir. Elektronik ortamda oluşturulan veri tabanından yararlanılarak yapılacak harcamalarda ise, sisteme girilecek verilerin bulunduğu belgeleri düzenleyen ve imzalayan görevlilerin, bu işlemle ilgili gerçekleştirme

görevlisi olarak değerlendirilip, yaptıkları işlemlerden bu bağlamda sorumlu oldukları kabul edilmelidir.

Harcama birimlerinde hiyerarşik ve süreç kontrolü yapılarak, her bir işlemin daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde kontrole tabi tutulması gerekmektedir. Bu bağlamda, harcama yetkilisi tarafından ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparak, ödeme emri belgesi üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşüp imzalayacaklardır. Ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin, gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine doğru aktarılması yanında, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan da sorumluluğu olacaktır.

4.5- Mali Hizmetler Birimi Yöneticisi

5018 sayılı Kanunda, mali hizmetler; harcama birimleri, muhasebe, ön mali kontrol ve iç denetim gibi kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sisteminin bir unsuru olarak tanımlanmıştır. Mali hizmetler birimi (Strateji Geliştirme Birimleri) tarafından yürütülecek hizmetler Kanununun 60 ıncı maddesinde sayılmıştır. Buna göre, mali hizmetler fonksiyonu strateji geliştirme birimleri tarafından yerine getirilecektir. Mali hizmetler birimi yöneticisinin söz konusu görev ve yetkilerden doğan sorumluluğunun yaptırımı Kanunda belirlenmemiştir. Ayrıca, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara ait Yönetmelikte de mali hizmetler birimi yöneticisinin görev ve sorumlulukları sayılmıştır. Söz konusu mevzuat düzenlemelerine bakıldığında; mali hizmetler birim yöneticilerinin, birimlerine ait görevlerin, yerinde ve zamanında yapılmasından dolayı üst yöneticiye karşı sorumlu oldukları görülmektedir.

1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay Başkanlığı tarafından harcama öncesi kontrol bağlamında vize ve tescil işlemleri yapılmakla birlikte, yeni sistemde, bu yaklaşımdan vazgeçilerek Maliye Bakanlığı'nın kurumlar nezdinde hizmet gören birimleri kapatılmış veya fonksiyonları değiştirilmiştir. İç kontrol sisteminin oluşturulması ve harcama öncesi kontrol yapılması görevi ve bu bağ-

lamda sorumluluğu, kurumların kendisine verilmiştir. 5018 sayılı Kanuna göre, harcama birimleri tarafından işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller yanında, mali hizmetler birimi tarafından da ön mali kontrol yapılması öngörülmüştür. Bir başka deyişle, ön mali kontrol görev ve yetkisi, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsayan bir süreçtir. Bu kapsamda, kamu idarelerinde ön mali kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülmektedir.

4.6- Muhasebe Yetkilisi

5018 sayılı Kanunun 61 inci maddesine göre muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Kanuna göre, muhasebe yetkilisi ise, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler. Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- Yetkililerin imzasını,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri, mevzuatta belirlenen belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin (a-d bendleri) hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Herhangi bir belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir. Muhasebe yetkililerinin yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

5018 sayılı Kanunun 61 inci maddesi uyarınca muhasebe yetkilisinin, ödeme aşamasında belgeler üzerinde yetkililerin imzasını arama yükümlülüğü de bulunmakta olup, buna dikkat etmemesi durumunda sorumluluğu söz konusu olacaktır. Ayrıca, gerçekleştirme görevlilerinin, görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki maddi hatalardan-açık ve kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen maddi hatalardan-dolayı da muhasebe yetkilisinin sorumluluğu bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanunla, muhasebe yetkililerinin görev, yetki ve sorumlulukları, 1050 sayılı Kanunda aynı konumda olan saymanlara verilen görev ve yetkilere göre oldukça azaltılmıştır. Zira, Maliye Bakanlığı birimlerince yapılan ödeme öncesi kontroller (mevzuata uygunluk gibi) yeni sistemde iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak mali hizmetler birimi ile gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle, muhasebe yetkililerinin görev ve yetkileri, Kanunla getirilen yeni ilkeler çerçevesinde sınırlandırılmıştır. Yani, 5018 sayılı Kanunla birlikte, muhasebe yetkililerinin 1050 sayılı Kanundan farklı olarak, yapılan harcamanın mali mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi yönünde herhangi bir yetki ve sorumluluğu kalmamıştır.

5- SONUÇ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetim sistemimiz neredeyse tümüyle değiştirilmiş olup, söz konusu Kanunla; bütçe birliğinin sağlanması, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin ön plana çıkması, kamu kaynaklarının stratejik yönetim anlayışına uygun olarak etkin ve verimli bir şekilde kullanılması konularında önemli değişiklikler yapılmış ve kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması öngörülmüştür.

Diğer yandan, mali kontrol ve bütçe işlemleri ile ilgili olarak siyasi sorumlulukla yönetsel sorumluluk yeniden tanımlanmış ve sistemde siyasi ve bürokratik roller değişime uğramış ve üst yöneticiler sistem içinde güçlü bir konuma getirilmişlerdir. Keza, yeni sistemin etkin ve ana unsurlarından biri olan iç denetim birimi ve iç denetçilerin de üst yöneticiye bağlı olarak görev yapması bu yöndeki düşünceyi doğrular niteliktedir. Bu yeni yapıda, mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki konumları gereği üst yöneticiler için hesap verme



sorumluluğu ve yönetim sorumluluğu öngörülmüş ve bazı konularda inisiyatif Bakanlardan üst yöneticilere geçmiştir.

Yeni mali sistemde, uygulama açısından ilk aşamada en çok kaygı duyulan konulardan birisi de, Maliye Bakanlığı'nın ön mali kontrol yetkisi ile saymanlıkların (muhasabe birimlerinin) uygunluk denetimi yapma yetkisinin ortadan kaldırılması nedeniyle, Yasadan sonra; harcamacı kuruluşların bütçe kaynaklarını kullanırken gerekli özeni göstermeyerek, bütçe disiplininin uzaklaşmasına neden olunacağı şeklindeydi. Ancak, 5018 sayılı Yasada yer aldığı üzere, Maliye Bakanlığı'nın sistem üzerinde dolaylı kontrol ve gözetim yetkisi bulunmakta olup, bu bağlamda; Maliye Bakanlığı'nın, ödenekleri serbest bırakma, ayrıntılı harcama programlarını vize etmek gibi yetkilerinin varlığı, idarelerin bütünüyle özgür olmadıklarını göstermektedir. Yaşanan süreç, bu yöndeki görüşümüzü doğrular niteliktedir. Bu çerçevede, yeni kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin etkin biçimde uygulanabilmesinin, kamu idarelerinin idari kapasitelerine ve üst yöneticinin üstlendiği role bağlı olarak şekilleneceğini düşünmekteyiz.

5018 sayılı Kanun ile harcama öncesi katı merkezî yapı aşılmış, bunun yerine harcamayı yapan birimlere sorumluluklar yüklenmiştir. Bu anlayışın sonucu olarak, Maliye Bakanlığı'na bağlı bütçe daire başkanlıkları ve saymanlıklar kaldırılmış, bu birimler yerine harcamacı kuruluşlar bünyesinde Mali Hizmetler Birimi olarak ifade edilen Strateji Geliştirme (Dairesi) Başkanlıkları kurulmuştur. 5018 sayılı Kanun ile birlikte harcama öncesi kontrol görevi, kamu idarelerine devredilmekte, yönetsel sorumluluk çerçevesinde yürütülen bir faaliyet olmakta ve taahhüt aşamasında gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla, harcama öncesi kontrol (ön mali kontrol) sisteminin bir süreç kontrolü şeklinde yürütülmesi öngörülmektedir. Bu görev, mali hizmetler birimi ve kamu idaresi içinde bulunan harcama birimleri (genel müdürlükler, daire başkanlıkları, bölge müdürlükleri gibi) tarafından yerine getirilecektir. Harcama sürecinde Maliye Bakanlığı'nın ön mali kontrol görevi kaldırıldığı için maliye personelinin mali sorumluluğu da (muhasabe yetkililerinin sınırlı olarak sorumlu oldukları durumlar hariç) kaldırılmıştır. Sorumluluk tamamen kurumların kendilerindedir. "Harcamayı yapan, sorumlu da olsun" şeklinde kısaca özetleyebileceğimiz düşünce, Yasanın bu bağlamda

özünü oluşturmaktadır. Harcamayı yapan kimler ise sorumluluğun da onlarda olması gerçekçi bir yaklaşımdır. Böylelikle, harcama birimlerinde harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluklarının ön plana çıkması Kanunun özünde bulunan yetki ve sorumluluk dengesinin hayata geçirilmesine ortam hazırlamıştır. Sorumluluk yönetim sorumluluğu kapsamında tabana yayılmıştır.

Öte yandan, 5018 sayılı Yasanın çoğu yerinde bakan ve üst yöneticiye çeşitli sorumluluklar yüklenmesine rağmen, bu sorumluluklara aykırı davranılmasında ne gibi yaptırım uygulanacağına dair somut bir düzenleme yoktur (TBMM boyutu hariç). Kuşkusuz etik kültürünün hayata geçmesi ve kamuoyu denetiminin etkin bir şekilde yapılması durumunda, Yasada ön görülen sorumluluk ihlallerinin gerçek anlamda karşılıksız kalmasını engellenmiş olacaktır. Sistemin özünde kamuoyu denetimine önem verilmesi, bu bağlamda tutarlıdır. Bu nedenle, kamuoyunun hizmet sunumuna yönelik tepkileri, kaynak tahsislerinde etkili olacak ve aynı zamanda idarelerde hesap verebilirliği sağlamaya katkı sağlayacaktır.

Sonuç olarak, kamu mali yönetimi alanında 5018 sayılı Yasa yürürlüğe girmesine rağmen, söz konusu Yasayı tamamlar nitelikte olan 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanunun Cumhurbaşkanınca veto edilmesi nedeniyle, sistemin bu boyutunda bir eksiklik kaldığı söylenebilir. Bununla birlikte, daha sonra TBMM tarafından kabul edilen birçok yasada, veto edilen söz konusu Yasanın izlerini görmekteyiz (4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun gibi). Zira, Bakanlar Kurulunca imzalanan ve 31.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin amacının (etkin, verimli, hesap verebilir, şeffaf bir kamu yönetimi oluşturmak) incelenmesinde de, bu yöndeki irade ve yaklaşımın devam ettiği görülmektedir. Bahse konu düzenlemelerle, yönetimin saydamlığını sağlamaya yönelik olarak, şeffaflık, katılımcılık ve hesap verebilirlik gibi çağdaş kamu yönetimi (ve tabii ki mali yönetim) ilkelerinin hayata geçirilmesi hedeflenmiş olup; bu bağlamda, hedeflenen sistemin bir bütün olarak işleyebilmesi için kamu yönetimi (personel rejimi) alanındaki gerekli diğer yasal değişikliklerin de yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.