



# TÜRKİYE KAMU İÇ MALİ KONTROLÜ 2008 YILI MAYIS DEĞERLENDİRMESİ

## SIGMA

Yönetim ve Yönetişim  
Geliştirme Desteği  
AB Tarafından Finanse Edilen  
AB ve OECD Ortak Girişimi

**Hasan ERKEN, CISA**

İç Denetçi  
Hazine Müsteşarlığı

**Deniz YILMAZ**

İç Denetçi  
Hazine Müsteşarlığı

**Gökhan MACİT**

İç Denetçi  
Karayolları Genel Müdürlüğü

**Akif KILAÇ**

İç Denetçi  
Adana Büyükşehir Belediyesi

## 1. Giriş

SIGMA tarafından düzenli olarak AB'ye aday olan ülkelerdeki Kamu İç Kontrol Sistemleri değerlendirilmektedir, bu raporda SIGMA tarafından diğer aday ülkelerin değerlendirilmesinde kullanılan esaslar çerçevesinde Türkiye ile ilgili ilk standart değerlendirme ortaya konulmuştur.

Bu rapor, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) 5. bölümünde yer alan hesap verilebilirlik, iç denetim ve iç kontrolü ele almaktadır. Bu alanlar Türkiye'deki kamu mali yönetiminin daha iyi gelişmesi açısından birbirini bütünleyen parçalarıdır, hazırlanan diğer SIGMA değerlendirme raporları ise kamu harcama yönetimi ve Türkiye'deki dış denetimi kapsamaktadır.

Kanuna göre Maliye Bakanlığı iç kontrol, mali yönetim, uyumlaştırma, geliştirme ve yaygınlaştırma işi ile sorumludur diğer bazı idareler de (DPT ve Hazine) bütçe sürecindeki rolleri nedeniyle bu alanlarla yakından ilişkilidir. AB ilişkilerinin koordinasyonu AB Genel Sekreterliği tarafından yürütülmektedir. Ayrıca, İçişleri Bakanlığı, belediyelerdeki rolü nedeniyle Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiş olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nda temsil edilmektedir. Farklı kurumların sistem içindeki rollerinin Maliye Bakanlığı'nın iç kontrol ve mali yönetim alanındaki birincil sorumluluğunu etkilememesi sağlanmalıdır. Bununla beraber Kamu İç Mali Kontrolünün (KİMK) başarıya ulaşması ancak, tüm harcamacı kuruluşların yeni kuralları etkin ve etkili biçimde uygulaması halinde mümkün olabilecektir.

Türkiye, Kamu İç Mali Kontrolü ile ilgili oluşturduğu ilk politika belgesini 2002'de yayınlamıştır. Güncellenmesine gerek olduğu geniş ölçüde kabul edilmektedir ve Haziran 2008'deki Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilerek yayınlanmak üzere yeni bir politika belgesi hazırlanmıştır. Taslak politika belgesi bu raporun ya-

zılma sürecinde hazırlanma aşamasında olduğu için SIGMA heyeti tarafından görülmemiştir.

## 2. Temel Sorular

### 2.1 Mali kontrol sistemlerinin, ilkelerini ve işlevlerini belirleyebilecek tutarlı ve kapsamlı bir yasal altyapı mevcut mudur?

Kamu İç Mali Kontrolünü kapsayan temel mevzuat 5018 sayılı KMYKK'dır<sup>1</sup>. Bu kanun bir dizi ikincil ve üçüncül mevzuat ve diğer rehberlerle tamamlanmaktadır. KMYKK iç ve dış denetim, iç kontrol, tahakkuk esaslı muhasebe, performans esaslı bütçeleme, stratejik planlama, mali şeffaflık ve hesap verebilirliği de içeren kamu mali yönetiminin genel yapısını ve fonksiyonunu düzenleyen bir kanundur. 5393<sup>2</sup> sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu da KMYKK'da yer alan mali yönetim ve kontrol ile ilgili hükümlere yer vermiştir.

KMYKK, 176 merkezi yönetim, iki sosyal güvenlik kurumu ve 2000'e yakın yerel yönetimi kapsamaktadır. Ancak Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar<sup>3</sup> kanununun 41. maddesinde yer alan faaliyet raporları ile iç kontrolün yer aldığı beşinci bölümün bütünüyle dışında bırakılmışlardır. Benzer istisnalar döner sermayeler içinde uygulanmıştır.

### İç Kontrol

İç kontrol ile ilgili temel hükümler KMYKK'nın 5. bölümünde yer almaktadır. Bu düzenlemelerin arkasından Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Esas ve Usuller hakkındaki yönetmelik yayınlanmıştır. Ayrıca Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve Mali Hizmetler Uzmanlığı Hakkındaki yönetmelikler çıkarılmıştır.

- 1 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Aralık 2003'te yürürlüğe girmiştir. 5346 sayılı kanunla Aralık 2005'te bazı hükümleri yeniden düzenlenmiştir.
- 2 3 Temmuz 2005 tarih ve 5393 sayılı kanun, 5538,5568,5594,5675 ve 5747 sayılı kanunlarla değişiklik yapılmıştır.
- 3 Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Telekomünikasyon Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, EPDK, Kamu İhale Kurumu, Rekabet Kurumu, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

KMYKK'da düzenlenen iç kontrol kavramı, COSO ve INTOSAI<sup>4</sup> modellerine dayandırılmıştır. Bu modellere göre iç denetim iç kontrol kapsamında değerlendirilmektedir. Bu kabul edilebilir bir yaklaşım olmakla birlikte, Avrupa Komisyonu'nun kamu iç mali kontrolünü farklı şekilde tanımladığı göz önünde bulundurulmalıdır.

Komisyon iç kontrol yaklaşımını:

- a) Mali yönetim ve kontrol
- b) İç denetim,
- c) Mali yönetim ve kontrol ile iç denetimi kapsayan merkezi uyumlaştırma birimlerinin hayata geçirilmesi

Olarak üç ayak üzerine dayandırmıştır.

Mali yönetim ve kontrol de (iç denetim hariç tutulmaktadır) iç kontrolün bir parçası olarak görüldüğünden, terminolojideki farklılığının iyi bir şekilde anlaşılmasına ihtiyaç vardır.

Kanunda yer alan başlıca başlıklar aşağıdaki gibidir:

**Hesap Verilebilirlik:** Kanununun 8, 10 ve 11. maddelerine göre yetkililer kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanılmasından sorumludur ve hesap vermek zorundadırlar. Bakanlar Başbakan'a ve TBMM'ye, üst yöneticiler bakanlara, belediyeler de yerel meclislerine karşı iç kontrol sistemlerinin uygulaması, izlenmesi ve gözetiminden sorumludur. Benzer şekilde harcama yetkilileri de kendi idarelerinin üst yöneticilerine karşı sorumludur. Dahası KMYKK, süreçlerde görev alan yetkililerin iç kontrolün gereklerini yerine getirmekle yükümlü olduğunu belirtmiştir.

**İç Kontrol: Amaçlar ve Kapsam:** İç kontrolün kapsam ve amaçları kanununun 5. bölümünde, İç kontrol ve Ön Mali Kontrol Usul ve Esaslarına ilişkin yönetmelikte ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde yer almaktadır. Mevzuat hem mali kontrol hem de diğer kontrolleri kapsamakta, kontrol süreçleri ile ilgili yetkili kişileri ilgilendirmekte ve COSO ve INTOSAI'nın beş bileşenine ( kontrol çevresi, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme ) dayanmaktadır.

- 4 COSO ( Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi), INTOSAI ( Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi)



Kanunda iç kontrolün amaçları<sup>5</sup>, iç kontrol sistemi içinde yer alan kilit personelin rolleri (bakanlar, genel müdürler, belediye başkanları, harcama yetkilileri, muhasebe yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, strateji geliştirme birimleri (SGB), harcama birimlerinde görev yapan yönetici personeli ) ve belli pozisyonlar için gerekli özellikler ile ilgili hükümler yer almaktadır. İdareler 2008 yılının sonuna kadar kamu iç kontrol standartlarına uygun gerekli düzenlemeleri yapmak ve eylem planlarını tamamlamakla yükümlüdürler. Maliye Bakanlığı'nın genel uyumlaştırma rolüne kanunda yer verilmişken, İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Biriminden (İDKK) farklı olarak Mali Yönetim ve İç Kontrol ile ilgili görev yapan İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin görev ve yetkilerine kanunda yer verilmemiştir. Bu eksikliğin giderilmesi gerekmektedir.

**Ön Mali Kontroller:** Kanunun 5. bölümü ve ilgili yönetmelik ön mali kontrolün ayrıntıları ve belli işlemlerden sorumlu olanlar hakkında hükümler içermektedir. Bu işlemler harcama birimlerinde ve Strateji Geliştirme Birimlerinde yer alan işlemler olmak üzere iki bölüme ayrılmıştır. Bu işlemler var olan ihtiyaçlara göre belirlenmiştir ve bu ihtiyaçların iyi anlaşıldığı ve sisteme uyduğu görülmektedir.

**Raporlama:** Kanunun 41. maddesinde her bir birim tarafından hazırlanacak yıllık faaliyet raporları ile ilgili hükümler yer almaktadır. Hesap verilebilirlik çerçevesinde hazırlanacak olan bu raporlar yönetim hakkında genel bilgileri, faaliyetleri, performans programlarını ve stratejik plan doğrultusundaki performans ile ilgili bilgileri, kullanılan kaynakları ve gerçekleşmiş bütçe esas alınarak ödeneklerde oluşan sapmaların nedenini içermelidir. Bu raporların içeriği ile ilgili hususlara Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyetler Hakkındaki Yönetmelikte yer verilmiştir. Üst yöneticiler ta-

5. İç kontrolün amaçları;

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

rafından yayımlanan bu raporlar ve örnekleri Maliye Bakanlığı'na ve Sayıştay'a gönderilmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından genel faaliyet raporu kamuoyuna açıklanır ve bir örneği Sayıştay'a gönderilir.

Yönetmeliğe göre faaliyet raporlarının Sayıştay'ın görüşü alınarak TBMM'ne sunulması hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm henüz hayata geçirilememekle birlikte, bir yandan Sayıştay ile ilgili kanun tasarısı da onaylanmayı beklemektedir. TBMM henüz kendisine sunulan bu belgeleri değerlendirecek yasal yetkiye sahip değildir, ancak hazırlanan yönetmelik bu eksikliği giderecek şekilde hazırlanmıştır. (5018 sayılı kanunun yürütülmesi ve dış denetim ile ilgili hükümler arasındaki uyumsuzluk -Sayıştay tarafından yapılan fiili dış denetim karşılaştırması ile- ile ilgili daha fazla bilgi için bak. 2008 SİGMA Türkiye Dış Denetim Değerlendirmesi). Bahsi geçen her iki sorunun da ivedilikle düzeltilmesi gerekmektedir.

Faaliyet raporları hakkında yönetmelikte kapsam, usuller ve raporun yayımlanma süresi gibi hususlar yer almaktadır. Buna göre 2006 mali yılına ilişkin olarak raporların 2007 yılında yayımlanması gerekmektedir. Bu raporların asıl amacı mali saydamlığı ve hesap verebilirliği temin etmektir, diğer yandan raporların standart içeriği idarelerin misyonu, görevleri, sorumlulukları, yapısı ( yönetim ve kontrol sistemi), bütçenin uygulanması ve performans sonuçları ile ilgili bilgiyi içermekte ve risklerle ilgili tavsiyeleri, zayıflıkları ve güçlü yönleri değerlendirmektedir. Bu değerlendirme kapsamlı bir şekilde yapılmaktadır ve üst yönetici, strateji geliştirme başkanı ve harcama yetkilileri tarafından imzalanan iç kontrol güvence beyanı ile desteklenmektedir. İç kontrol güvence beyanları ile kaynakların mali yönetime uygun olarak kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin yeterliliği, yasallığı ve düzenliliği hususunda güvence verildiği anlatılmak istenmektedir. *SİGMA'ya göre, bu güvence beyanlarının anlamlı olabilmesi için strateji geliştirme birimleri tarafından geliştirilen iç kontrol planlarının tam olarak uygulamaya geçirilmesinin beklenmiş olması gerekirdi.* 5018 sayılı yasanın geçiş döneminde bu iç kontrol güvence beyanlarını anlamlı kılacak verilerin olmadığı yetkililerce de kabul edilmiş ve bu yönde SİGMA'ya bilgi verilmiştir.

Burada iki konunun üzerinde durulması gerekmektedir:

- 1-) *Faaliyet raporlarının çıkarılmaya devam ettiği bu aşamada bile, ancak KİMK kontrollerinin uygulanması ile yıllar içinde tam güvence elde edileceği dikkate alınarak güvence beyanlarının içeriğinin kademeli olarak geliştirilmesi fikrine ağırlık verilmesi,*
- 2-) *İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin tam güvence beyanının verilebilmesi için var olması gereken iç kontrol uygulamaları hakkında kurumlara rehberlik sağlaması.*

### **Muhasebe**

Kanunun 49. maddesi mali yönetim bilgi sisteminin kurulmasını öngörmektedir. Bu doğrultuda Maliye Bakanlığı tarafından merkezi yönetim muhasebe sistemini yürürlüğe koyan Say2000i sistemini geliştirilmiştir. Bu sistem hem tahakkuk hem de nakit esaslı muhasebe şeklini kullanmaktadır. Mali işlemler tahakkuk esaslı kaydedilirken, bütçe işlemleri nakit esaslı olarak kaydedilmektedir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından yürütülecek muhasebe ve raporlama standartlarına ulaşmak için, dokuz üyeli Devlet Muhasebe Standartları Kurulu<sup>6</sup> kurulmuştur. Standartlar çerçevesinde, 1 ve 2 nolu standart hazırlanmış ve yayınlanmıştır. 2008 yılı sonuna kadar sonraki dört standart ve 2012 yılı sonuna kadar geri kalan standartların çıkarılması planlanmaktadır. Bir muhasebe sisteminin kurulması yönünde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği yayınlanmış ve yürürlüğe konulmuştur. Hesap planı ve amortisman uygulamaları ile ilgili genel tebliğler de yayınlanmıştır. Sabit varlıkların tanımlanması ve onların değerlendirilmesine ilişkin ikincil mevzuat uygulanmaktadır.

### **İç Denetim**

İç denetçilerin nitelikleri ve atanmasıyla ilgili hususların yanı sıra İç denetimin gereklilikleri ve görevleri KMYKK'nın 63 ve 65. Maddeleri, İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik ve İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği'nde

6 Devlet Muhasebe Standartları Kurulu , Maliye Bakanlığı'ndan üç, Sayıştay, İçişleri Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Devlet Planlama Teşkilatı ve Hazine Müsteşarlığı'ndan birer ve Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan bir olmak üzere toplam dokuz üyeden oluşur.

yer almaktadır. Bunun yanı sıra sertifikasyon, eğitim ve atama usulleri ile ilgili bir dizi ikincil ve üçüncül mevzuat yürürlükte bulunmaktadır. Hâlihazırda iç denetim birimleri, İDKK tarafından yayınlanan denetim ve raporlama standartları, etik kurallar, denetim yönetmelikleri, denetim rehberleri ve çalışma usul ve esasları çerçevesinde kendi çalışmalarını geliştirmektedirler. İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi İDKK'ya da sekreteryaya olarak hizmet vermektedir. Diğer yandan kalite güvence rehberi ve IT denetim rehberi halen tamamlanmamıştır.

### **İç Denetim Koordinasyon Kurulu**

İDKK için yasal çerçeve kanunun, 66 ve 67.maddesinde ve İDKK<sup>7</sup> Çalışma Usul ve Esasları ile ilgili yönetmelikte yer almıştır. İç denetim faaliyetlerini koordine etmek ve düzenlemek amacıyla, idareler tarafından sunulan raporları değerlendirerek iç denetim alanındaki gelişmeleri izlemek, iç denetçiler için eğitimler düzenlemek ve iç denetçilere denetim faaliyetlerinde yardımcı olacak rehberler hazırlamak İDKK'nın görevleri olarak sayılmıştır.

### **AB Kriterleri**

Uluslararası uygulamayı yansıtabilecek şekilde mevzuatın hazırlanmasına karşın, katılım öncesi fonlar nedeniyle AB kriterlerini karşılayacak bazı düzenlemeler daha önce yürürlüğe koyulmuştu. Türkiye'de katılım öncesi fonlarla ilgili 2002 yılında aşağıdaki adımlar atıldı. Bunlar, Merkezi Finans ve İhale Biriminin kurulması, Ulusal Fon ve denetim, muhasebe, raporlama, ödemeler, alımları kapsayan çalışma usullerinin oluşturulması ve bazı görevlerin tanımlanması olarak sayılabilir. Yeni Katılım Öncesi Mali Yardım (IPA)<sup>8</sup> programı çerçevesinde Türkiye yeni birimler oluşturarak mevcut düzenlemelerini uyarlama gereği duymuştur. Bu çalışmalar henüz tamamlanmamış olup, yeni Katılım Öncesi Yardım Aracı Çerçeve Antlaşması henüz imzalanmamıştır.

7 Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır.

8 Konye Tüzüğü (1085/2006) ; Uygulama Tüzüğü (718/2007)

Kamu İç Mali Kontrolü ile ilgili temel hükümlere çeşitli kanun ve belgelerde yer verilmesine rağmen, iç kontrol ile ilgili eksiklikler devam etmektedir. Bu durum üçüncül mevzuatlarda giderilmeye çalışılmaktadır. Kalite Güvence ve İç Kontrol Değerlendirme Raporu, risk yönetimi<sup>9</sup> ile ilgili metodoloji ve rehberlere gereksinim bulunmaktadır.

Bu gereklilik Türkiye' deki ilgili kamu idareleri tarafından kabul edilmektedir ve bu amaçla iki yıllık yeni eşleştirme projesi hazırlıkları sürmektedir. 2008 yılı sonuna kadar yenilenmiş iç kontrol rehberlerinin yayınlanması beklenmektedir. Kalite güvence rehberi ve IT denetim rehberi gibi temel belgelerin tamamlanması hususunda İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesinden kaynaklanan gecikmeler nedeniyle, iç denetim usulleri yönünden benzer eksiklikler çeşitli idarelerde sürmektedir. Diğer yandan iç denetim ve yönetim tarafından iç kontrolün geliştirilmesi ile ilgili olarak birçok çalışmanın yapılması gerekmektedir. (Bak. Aşağıdaki ilgi bölümler; şu ana kadar bir iç denetim yapılamamıştır.)

Mevcut birincil ve ikincil mevzuat, kamu iç mali kontrolün uygulanması ile ilgili temel hususları ortaya koymaktadır. Mevzuat şu anda kısmen uygulamada olan bir dizi üçüncül mevzuat ve yardımcı belgelerle desteklenmiş, ancak önemli hususlardaki eksiklikler devam etmektedir.

## 2.2 Uygun yönetim kontrol sistemleri ve usulleri var mıdır?

Mevcut birincil, ikincil ve üçüncül mevzuat iç kontrol ile ilgili yönetim kontrolü ve esasları hakkında temel bir çerçeve sunmaktadır. *Ancak süregelen fiili uygulamada mali olmayan faaliyetlerle ilgili olarak gerek işlem öncesi ve gerekse de işlem sonrası kontroller yeterince geliştirilmemiştir, 2008 yılı sonuna kadar iç kontrole ilişkin birçok alanda çalışmaların bitirilmesi de beklenmemektedir. Çalışmaların bitirilmesinden sonraki aşamalarda eğitim faaliyetleri ve uygulamaya ağırlık verilecektir.*

SİGMA yeni hazırlanacak Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesinde daha gerçekçi bir süre belirlenmesinin gerektiğini düşünmektedir. Türkiye raporunun hazırlanması süreci içinde Türk yetkililer tarafından SİGMA'ya

<sup>9</sup> Risk yönetiminin gelişmesinde Türk yetkililer şu an Hazine'de Sigma'nın desteğiyle sürdürülen pilot çalışmaları dikkate almalıdır.

beş ile on yıl arasında süreden söz edilmiştir, ancak özellikle iç denetimin gelişimi açısından asgari beş yıldan sekiz yıla kadar bir zaman diliminin dikkate alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

Yenilenen programda, risk yönetimi gibi iç kontrol bileşenlerinin kurumlarda yerleşmesi için bunların zaman içinde ayrı ayrı ele alınmasının daha faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu çalışmalarda maliyet ve etkinliğin de hesaba katılması gerekmektedir. Yapılan çalışmalarda, küçük çaplı idarelerde de daha az karmaşık olmakla birlikte etkin kontrollerin uygulanması gereği üzerinde de durulmalıdır.

Kamu İç Mali Kontrolünü belirleyen yasal çerçevede süreler konusunda birçok tutarsız durumun olduğu görülmektedir. İç kontrol güvence değerlendirmelerinin, yıllık faaliyet raporlarına yardımcı olması ve bu arada iç kontrol sisteminin yeterli güvenceyi verdiğini göstermesi gerekmektedir. Ancak iç kontrol ile ilgili olarak Strateji Geliştirme Birimleri tarafından hazırlanacak eylem planlarının 2008 yılı sonuna kadar uygulanması zayıf bir ihtimal olarak görünmektedir. Diğer taraftan iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesinde eksiklikler görülmüştür, bu nedenle bu durumun iki yıllık yeni bir eşleştirme projesinin konusu olarak ele alınması planlanmaktadır. Mevcut kontrol mekanizması iç kontrol güvence beyanları için en alt düzeyde dayanak oluşturmaktadır. Güvence beyanlarının tam kapsamlı olmaması nedeniyle, SİGMA bu beyanların kapsamı ve içeriği belirlenirken aşama aşama gidilmesi tavsiye etmektedir. ( Bak. Raporlama İle İlgili Alt paragraf ) Yeni Politika Belgesi içinde konuyla ilgili bir ilerleme planının bulunmasının sağlanması önemlidir.

## Merkezi Uyumlaştırma Birimi<sup>10</sup>

Kanunun 55. maddesi mali yönetimin ve iç kontrolün Maliye Bakanlığı tarafından uyumlaştırılacağını belirt-

<sup>10</sup> Merkezi Uyumlaştırma Biriminin görevleri;

İç kontrol standartlarını belirlemek ve bu standartlara uyulup uyulmadığını izlemek, ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler ile ön malî kontrole tâbi malî karar ve işlemleri ve bunların kontrol usul ve esaslarını belirlemek, İç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlamak ve idarelere rehberlik hizmeti vermek, İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin genel ve özel nitelikli düzenlemelerde idarelerle işbirliği yapmak, çalışma toplantıları düzenlemek, İç kontrol ve ön malî kontrol düzenleme ve uygulamaları hakkında idarelerden rapor ve bilgi olarak sistemlerin işleyişini izlemek, idarelerin malî hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirlemek.

mektedir. Ön mali kontrol ve İç Kontrol ile ilgili usuller hakkındaki yönetmeliğin 9. maddesi de uyumlaştırma görevini daha ayrıntılı şekilde ele almaktadır. Mali yönetim ve iç kontrolün uyumlaştırması Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Dairesi Başkanlığı'nın sorumluluğundadır. Dört bölümün üçü (İç Kontrol uyumlaştırma, Mali Yönetim Uyumlaştırma ve Kamu İç Mali Kontrol Eğitimi ve Rehberi ) aşağıda açıklanmıştır. Dördüncü bölüm ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na sekreteryaya hizmeti veren Merkezi Uyumlaştırma Birimi olup, bu bölüm ile ilgili hususlara 2.3'te yer verilmiştir.

**İç kontrol Bölümünde** sekiz bütçe uzmanı, bir veri uzmanı ve bir daire başkanı olmak üzere toplam on personel çalışmaktadır. Bölümün başlıca sorumluluğu mali kontrol ve yönetim ile ilgili rehberleri hazırlamak, mevzuatı geliştirmek ve aynı zamanda diğer kurumlardan gelen idari işlerle ilgilenmektir. Ancak özellikle üst yöneticilerin farkındalığını artırma, Strateji Geliştirme Birimleri ile ilişkileri güçlendirme, mevcut zayıflıkların analizine dayalı rehberlik ve eğitim ile ilgili birçok işin yapılması gerektiği kabul edilmektedir. Bu konu da iki yıllık eşleştirme projesinde kısmen yer alacaktır. Bu bölüm mali yönetim ve kontrolün geliştirilmesi ile ilgili olarak kendi kullanımları için yeni bir raporlama/izleme sistemi geliştirmeyi de amaçlamaktadır. Bu gelişmelerin çoğunun 2009 yılı sonuna kadar tamamlanması beklenmektedir. Merkezi Uyumlaştırma Birimi ve Strateji Geliştirme Birimi arasında yakın ilişki kurulmasına özellikle önem verilmelidir. Maliye Bakanlığı kendi görevini kapsamlı ve genel rehberlik hizmeti vermek olarak görmekte, SGB'lerinin temel görevinin rehberlere ve ilgili mevzuata uyumu sağlamak olduğunu değerlendirmektedir.

**Mali Yönetim Bölümü'nde** sekiz personel çalışmaktadır. Bölümün performans odaklı bütçeyi geliştirmek, mevzuatı hazırlamak, faaliyet raporları ve harcama yetkilileri ile ilgili düzenlemeleri oluşturmak ve bir dizi projeler için tavsiyeler vermek gibi başlıca sorumlulukları vardır. Ancak esas görevinin performans odaklı bütçe olduğu söylenebilir, çünkü konuyla ilgili yönetmelik yayınlanmamasına rağmen performans odaklı bütçeye ilişkin taslak rehber geliştirilmiştir. Performans odaklı bütçeleme uygulaması yedi pilot kurumda yapılmış ve geçiş dönemi süresince stratejik planlarına paralel performans programları hazırla-

makla yükümlü 48 idare arasından 28'i programlarını bu zamana kadar hazırlamışlardır.

**Kamu İç Mali Kontrol Eğitim ve Rehberlik Bölümü** bütçe uzmanı ve daire başkanı dâhil dört kişiden oluşmaktadır. Bu bölüm mali yönetim ve kontrol, iç denetim ve performans odaklı bütçeleme ile ilgili eğitim programları ve seminerleri geliştirmek ve katkıda bulunmak, eğitim metodolojileri ve belgeleri geliştirmek, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü için yayın hizmeti yapmak amacıyla 2007 yılı Ocak ayında kurulmuştur. Ayrıca strateji geliştirme birimine atanmak için sınavları geçen adayların yerleştirilmesi görevini de üstlenmiştir. Verilecek eğitimler iç denetimi, mali yönetim ve kontrolü, performans odaklı bütçeleme içerermekte ve birçok idare ve personeli ilgilendirmektedir. Bugüne kadar daha çok merkezi personelin eğitimi üzerine yoğunlaşmıştır. Şu anda bütçesi Maliye Bakanlığı bütçesi içinde olup, bu değerlendirme raporu sırasında 2009 bütçesi onaylanmamıştır.

Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin bu üç bölümü tarafından üstlenilen faaliyetlerin bileşimi ve yapısının incelenmesi önerilmektedir. Performans odaklı bütçenin geliştirilmesi görevi ile merkezi uyumlaştırma biriminin koordinasyon ve uyumlaştırma görevlerinin ayrılması hususu dikkate alınmalıdır. *Ayrıca deneyimler ışığında eğitim kadrosunun çoğunun dış kaynaklı olduğu bir merkezi eğitim fonksiyonunun en etkili yöntem olup olmadığı değerlendirilmeli ya da iç denetimi ve kontrolü doğrudan ilgilendiren merkezi uyumlaştırma birimleri arasında eğitim işinin paylaşılması gerekip gerekmediği hususu dikkate alınmalıdır.*

Merkezi Uyumlaştırma Biriminin idari yerinin ne olacağı hususunun dikkatli bir şekilde ele alınması gerekmektedir. Sorunları çözecek ve iç kontrolü geliştirecek şekilde etkili görevlerin verilmesi bu birim için önem arz etmektedir. Bu açıdan bakıldığında, mevcut Strateji Geliştirme Birimi'nde ve İDKK'da olduğu gibi İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin raporlarını doğrudan Müsteşarlığa sunmasının sağlanması gerekmektedir. Alternatif olarak, idarelerdeki iç kontrolün geliştirilmesine Strateji Geliştirme Birimlerinin görevleri açısından bakıldığında, tüm ülkeyi kapsayan rolüyle İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Birimi içinde ayrı bir bölüm olarak kurulmasının sorumlulukların tek



elde toplanması sonucu Strateji Geliştirme Birimi ile beraber İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin koordinasyon rolünün güçlendirilmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

### Strateji Geliştirme Birimi

İç kontrol sistemini geliştirmek amacıyla, kamu idarelerinin stratejik planlarını, hedeflerini, amaçlarını ve performans göstergelerini dikkate almaları gerekmektedir. Bu nedenle, bu ve diğer görevleri yapmak için her bir kamu idaresinde Strateji Geliştirme Birimleri (SGB) kurulmuştur. Stratejik planların yerleşmesi ile ilgili eylem planına yönetmelikte yer verilmiştir<sup>11</sup>. Birinci grup 2006 Aralık ayına kadar planlarını sunmuştur. Son grubun ilk planlarını 2009 yılına kadar teslim etmeleri gerekmektedir.

SGB'ler bağlı buldukları idareleri için iç kontrol sistemlerini geliştirmek, faaliyet raporlarını hazırlamak, bazı ön mali kontrol işlemlerini yürütmek gibi iç kontrol uygulamalarından sorumludur.

Seyahat çeklerinden yüksek hacimli alımlara kadar SGB tarafından bakılması gereken bazı ön mali kontrol işlemleri için yönetmelikte kesin hükümler yer almaktadır. Diğer yandan, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki yönetmeliğin 17. maddesinde bir milyon YTL'yi aşan mal ve hizmet alımlarının ve 2 milyon YTL'yi aşan yapım işlerinin SGB'nin kontrolüne tabi olması gerektiği belirtilmektedir. Ancak harcama birimi tarafından yapılan işlemlerde ve SGB'nin diğer bazı işlemlerinde ön mali kontrole tabi tutulacak işlemlerin tutarın belirlenmesi için bir kriter bulunmamaktadır ve SGB'nin veya ilgili kamu idaresinin yöneticilerinin takdirine bırakıldığı görülmektedir. Harcama birimlerinde yapılan ön mali kontrol işlemlerinin yanında, güvence beyanlarının imzalanma gereksinimi nedeniyle, SGB'lerde de mali karar ve işlemlerinin önemli bölümünün ön mali kontrole tabi tutulması yönünde doğal bir eğilim gözlemlenmektedir.

Kanunda özel olarak belirtilenlerden başka SGB'nin kontrol işlemlerinin risk değerlendirmesine dayan-

11 Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik

dırılarak derece derece azaltılması ve sonuçta minimum düzeye indirilmesi önerilir. Böyle bir düzenleme KMYKK'da ifade edilen yönetsel hesap verilebilirlik paralelinde harcama birimlerine giderek daha fazla sorumluluk verilmesi anlayışıyla tutarlı olacaktır. Ancak bu düzenleme aşamalı olarak uygulanmalı ve yarıdan takip edilmelidir.

Kamu iç kontrol standartlarına ilişkin eylem planlarının 2008 yılının sonuna kadar her bir SGB tarafından tamamlanması gerekmektedir. Değerlendirme sürecince bazı SGB'nin dışarıdan hizmet alma isteklerinin olduğu ve iç kontrol sistemini geliştirme sistemi açısından farklı yaklaşımlar sergiledikleri SİGMA'nın dikkatini çekmiştir. Bu durum kabul edilebilir olmakla birlikte, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin asıl görevlerini yerine getirebilecek bir kapasiteye sahip olmasını sağlamak üzere kalıcı bir sistemin kurulması önemlidir.

### Muhasebe Hizmetleri

Muhasebe yetkilileri ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde belgelerin doğruluğunu ve tamam olup olmadığını kontrol etmekle yükümlüdür. 5018 sayılı kanunun 62. maddesinde muhasebe yetkililerin atanması hakkındaki nitelikler ile ilgili katı hükümler sıralanmıştır. Kanuna göre her muhasebe yetkilisi sertifika almak için eğitim sonrası bir sınavdan geçmesi gerekmektedir. 2008 Mart ayına kadar 4303 muhasebe yetkilisi eğitime katılmış ve 3903 kişi sertifika alma hakkını elde etmiştir. 2070 kişinin daha bu sertifikayı alması gerekmektedir.

Kanunun 61. maddesine göre, Hazine Müsteşarlığındaki muhasebe birimleri<sup>12</sup> hariç olmak kaydıyla genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür ve bu idarelerdeki muhasebe yetkilileri Maliye Bakanlığı'nın personelidir ve Muhasebat Genel Müdürlüğü tara-

12 Devlet Borç Muhasebe Birimi, İç Ödemeler Muhasebe Birimi ve Dış Ödemeler Muhasebe Birimi idari olarak Maliye Bakanlığ'ndan bağımsızdır. Bu üç birim 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı'nın Teşkilat ve Görevleri hakkındaki kanun, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkındaki kanun ve 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 62. maddesinin yasal çerçevesi içinde, kendine özgü özellikleri ve yapıları nedeniyle Hazine Müsteşarlığı'na bağlıdır.

findan denetlenir. Diğer idarelerin muhasebe hizmetleri (üniversiteler gibi) kendi idarelerinin sorumluluğundadır ve kendi sertifikalı muhasebe yetkilileri tarafından yürütülür. Genel bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığı'nın yaklaşık 1600 muhasebe birimi bulunmaktadır. Bu birimler bünyesinde buldukları idarelerin sorumluluğu altında muhasebe, ödeme işlemi ve rutin kontrollere bakmaktadırlar. Maliye Bakanlığı genel bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığı'na bağlı personel bulunmasının yararlı olduğunu düşünmektedir. *Ancak bu durum harcama birimlerine giderek daha fazla sorumluluk verilmesi anlayışına ve tahakkuk esaslı muhasebenin gelişmesine uygun düşmemektedir.* Bu bakımdan bu personelin belli bir süre içerisinde genel bütçeli idarelere uygun pozisyonlarda naklen atanması için bir program yapılması önerilmektedir.

### Genel Yönetim

Mevzuatta yönetimdeki her bir personel için iç kontrolün yürütülmesi bakımından eşit sorumluluğa yer verilmiştir. Dolayısıyla, faaliyet raporları SGB aracılığıyla her harcama biriminin yöneticisi (harcama yetkilisi) ve üst yönetici tarafından da hazırlanır. Bunun yanı sıra harcama birimleri bir kısmı gerçekleştirme görevlilerinden de geçen gelirlerin tahsil edilmesi, harcamaya ve yüklenilmeye girişilmesine ilişkin ön mali kontrol işlemlerini üstlenmişlerdir. Gelirin toplanması sorumluluğu, ödemenin yapılması ve muhasebe kayıtlarının tutulması işleri muhasebe yetkililerine verilmiştir.

Uygun bir hiyerarşik örgütün ve raporlama sisteminin olmasına ve ön mali işlemlerinin iyi işlemesine rağmen, iç kontrol ve mali yönetim kontrolünün geliştirilmesi gerekir. Bazı durumlarda bunların hiç uygulanmadığı da görülebilmektedir. Bu durumun yanlış olduğu kabul edilmekte ve yukarıda bahsedildiği gibi Strateji Geliştirme Birimleri iç kontrol sisteminin durumunu ve iç kontroldeki uygulama farklılıklarını değerlendirme süreci içindedirler.

İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi Mali Yönetim Kontrolleri ile ilgili usulleri daha da geliştirmekle görevlidir. Mevcut iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi için öncelikle ihtiyaç analizi yapılmalı daha sonra bu analiz doğrultusunda bir eylem planı oluşturulmalı ve rehber dokümanlar geliştirilmeli ve en son ola-

rak kapsamlı eğitim programları düzenlenmelidir. Şu anda harcama birimlerinin geniş anlamıyla iç kontrol kavramını ne ölçüde anladığına ilişkin bir çalışma bulunmadığından sözü edilen bu adımlar daha da önem kazanmaktadır.

### Belediyeler

Kanunun 5. bölümü bütün belediyelerde uygulanmaktadır, ancak İçişleri Bakanlığı'nın sorumlu olduğu faaliyet raporlarının teslim edilmesi gibi durumlarda bazı farklı uygulamalar olabilmektedir. İç kontrole tabi 2000'den fazla belediye olması, eğitilmiş ve bilgili personelin temini ve bunların düzenli olarak bilgilendirilmesi sorunlarını yanında getirmektedir. Bu durum İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi'nin işini zorlaştırmaktadır. İleride kurulacak yönetim bilgi sistemleri mevcut düzenlemelerin uygulanmasına yardımcı olabilir, ancak uygulamaların yerleşmesi için daha önce adım atılmalıdır. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi'nin İçişleri Bakanlığı ile beraber bu konuyu ele alması gerekmektedir.

Ayrıca yeni bir eşleştirme projesine belediyelerin dahil edilmesi faydalı olacaktır.

### AB Fonları

Katılım Öncesi Yardım Aracı'nın (IPA) şartlarını karşılamak amacıyla yeni ve güçlendirilmiş yönetim ve kontrol usullerinin ortaya konulması gerekir.

IPA beş bileşenden oluşmaktadır. Hem Geçiş Dönemi Mali Yardım hem de Bölgesel / Sınır Ötesi İşbirliği bileşenleri şu anda AB akreditasyonuna tabidir. Bölgesel Gelişme ve Kırsal Kalkınma bileşenleri de 2008 Haziranı'nın sonuna kadar AB akreditasyonunda olacaktır. Kırsal Kalkınma bileşeninin daha karmaşık olduğu görülmektedir ve gözden geçirilmiş eylem planı AB'nin görüşüne sunulmuştur. Kırsal Kalkınma Destekleme Bileşeninin şartlarına daha fazla uyum sağlamak için Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı bir eşleştirme programını yürütmektedir.

Faaliyetler ile ilgili yumuşak bir geçişe destekte bulunmak için yeni görevler ve operasyonel kuruluşlar oluşturulmuştur. Yeni oluşturulan birimlerdeki personelin AB yardımları kapsamında yürütülen faaliyetle-





ri yakından tanımlarını sağlamak amacıyla Merkezi Finans ve İhale Birimine yerleştirildiği görülmüştür. Mevzuatın yürürlükte olmasına karşın, ilgili bakanlıklardaki III., IV. ve V. Bileşenlerinin uygulanması henüz hayata geçirilmemiştir.

### Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar

Sekiz düzenleyici ve denetleyici kurum KYMKK'nın bütçe ve kesin hesap gibi bazı maddelerine ve hesap verilebilirlikle ilgili düzenlemelerine tabi iken, kanunun faaliyet raporları ve iç kontrol ile ilgili prensiplerinin dışında tutulmuştur. Bu kurumlar aynı zamanda Sayıştay denetimine de tabidir. Bu kurumların mali ve yönetsel özerkliğe sahip bir yapıda kurulduklarının bilinmesine ve kendi kanunları olmasına karşın, bu kurumlarda iç denetim de dâhil iç kontrol ile nasıl bir uygulama olduğu konusu ve bu durumun kanunun amacı ile tutarlı olup olmadığı konusu açık değildir. Maliye Bakanlığı'nın bu kurumların kendi kanunlarını KMYKK kontrollerini yansıtabilecek şekilde uyarlamalarını sağlamak için bu kurumlardaki mevcut kontrol sistemi ile ilgili çalışma yapması önerilmektedir. Bu kurumlarda diğer kamu idarelerinden farklı bir iç kontrol sisteminin uygulamasını savunmak kolay değildir.

### Döner Sermayeler

17,154 milyar YTL civarındaki bütçesi ile 1426 muhasebe biriminden oluşan Döner Sermayeler 2007 yılında GSYH'nin yaklaşık % 8'ini oluşturmaktadırlar. Bu kuruluşların 2007 yılında merkezi yönetim bütçesine aktardığı miktar 918 milyon YTL'ye ulaşmıştır. KMYKK'nın geçici 11. maddesi döner sermayelerin 2007 yılı sonuna kadar yeniden yapılandırılacağını belirtmiştir. Bu gerçekleşmemiştir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı'nın 2008 yılı sonuna kadar bu fonları kaldırmak, değiştirmek ya da bütçe içine dahil etme yönünde yeni bir kanun hazırlığı içinde olduğu görülmektedir. Döner sermayeler için faaliyet raporu veya güvence beyanı verilmesi gibi bir yükümlülük bulunmamaktadır. Geçiş dönemi biten bitmez döner sermayelerin KMYKK'nın tüm koyduğu kurallara tabi olacağı anlaşılmaktadır. Bu nedenle geçiş dönemi için ayrıntılı bir program hazırlanarak bu programın yeni Politika Belgesine dahil edilmesi önerilmektedir.

**Ön mali kontrol açısından yönetim kontrol prosedürleri ve sistemleri büyük ölçüde oluşturulmuştur. Bu yapılar Mali Yönetim Kontrollerini ve kapsamlı iç kontrol düzenlemelerini geliştirmek için genel olarak yeterli olmasına karşın, hali hazırda kurulmakta olan süreçler nedeniyle bu düzenlemeler kısmen uygulanabilmektedir. Benzer şekilde AB IPA fon programlarına ilişkin şartlar da kısmen yerine getirilmiştir.**

### 2.3 Fonksiyonel Olarak Bağımsız, Görev Alanı Uluslararası Standartlarla Uyumlu Bir İç Denetim Sistemi Bulunmakta mıdır?

Mevcut mevzuat ve hazırlanan rehberler (yukarıda bahsedilen) iç denetçilerin atanması, iç denetimin kapsamı ve metodolojiyle ilgili olarak genel bir çerçeve sunmaktadır. Ancak, Türk kamu yönetiminde iç kontrolün teoriden uygulamaya geçiş aşamasında olması nedeniyle, AB fonları ile ilgili olan alanlar hariç denetimler sadece bir kaç merkezi birimde yapılmaktadır. Konuyla ilgili dikkate alınması gereken alanlar şunlardır:

### İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin Rolü

Genel sorumluluk Maliye Bakanlığı'nda olmakla birlikte iç denetimin geliştirilmesinde kilit birim İç Denetim Koordinasyon Kurulu'dur (İDKK). İDKK ve sekreteryası (Sekreteryaya, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü içinde İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi adı ile yer alan bir birimdir.) Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir. İDKK'nın görevleri geniş kapsamlı olup hem teknik konuları hem de genel politika oluşturma konularını içine almaktadır. Teknik görevleri arasında iç denetim ve raporlama standartlarının oluşturulması, rehberlerin ve diğer prosedürlerin geliştirilmesi, eğitim programlarının düzenlenmesi, yıllık risk değerlendirmelerinin yapılması ve iç denetim birimleri arasında eşgüdümün geliştirilmesi yer almaktadır. Politika oluşturma konuları arasında ise kamu yönetim birimlerine yapılması gereken özel denetimlerin önerilmesi, iç denetçiler ile üst yöneticiler arasındaki anlaşmazlıkların çözümüne yardım edilmesi, iç denetçilerin sertifikasyon sisteminin düzenlenmesi, idarelerde çalışacak iç denetçi sayılarının onaylanması ve denetimler tarafından gönderilen yıllık özet raporların gözden geçirilerek Maliye Bakanlığı'na ya-

yınlanacak yıllık konsolide raporun hazırlanması yer almaktadır.

İDKK'nın, üst yöneticilerin sorumluluğunda yer alması gereken bazı görevleri üstlendiği görülmektedir. Örneğin hangi yönetimlerin iç denetim birimine sahip olması gerektiği, denetim raporlarının gözden geçirilmesi, iç denetçiler tarafından raporlarda bildirilen sorunların gözden geçirilmesi ve iç denetçilerin sertifika dereceleri ile ilgili kararlar alması bu tür görevler arasında sayılabilir.<sup>13</sup> Bu durum yeniden gözden geçirilmelidir; denetim raporları öncelikle bu raporların ilgili olduğu kurumların üst yönetimine yönelik olarak düzenlenmektedir. Denetim raporlarının birer nüshasının, kalite güvencesi kapsamında İDKK'ya gönderilmesine ilişkin düzenleme de yeniden gözden geçirilmelidir, bu durum bulguların ele alınarak tedbir alınması gibi üst yönetimin sorumluluğunda bulunması gereken bir alanda yetki karmaşasına neden olabilecektir. İkinci olarak, iç denetim kurumlarda tam anlamıyla faaliyet göstermeye başladığında, İDKK'nın bütün idarelerden gelecek denetim raporları üzerinde değerlendirme yapabilecek bir insan kaynağına sahip olamayacaktır. Kalite değerlendirmeleri, kısmen her bir yönetimden alınacak yıllık özet raporlar yoluyla kısmen de geliştirilecek bir risk modeli çerçevesinde idarelerde yerinde yapılacak denetim çalışmaları ile yerine getirilebilir.

Türk kamu yönetiminde, İDKK ile ilgili mevcut düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmesine ihtiyaç olduğu genel kabul görmektedir. SİGMA'ya göre, mevcut yapı, denetim komitesi ile İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Biriminin bileşiminden oluşmaktadır. Denetim komitelerinin görevleri ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir ve 12 Avrupa Birliği ülkesinde bulunan denetim komitelerinin rolleri Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin rollerinden tamamen farklıdır. Bazı ülkelerde iç kontrol yanında iç denetimin gelişmesini sağlamak üzere tavsiyede bulunabilecek üst seviyede kurullar kurmuşlardır. Bu denetim komiteleri teknik konulara eğilmek yerine iç kontrolün geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır.

İDKK'dan iç denetimin teknik yönlerinin geliştirilmesi ve yönlendirilmesi görevleri Sekretarya'ya aktarılarak,

13 İDDK'nın Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 6

Sekretaryanın Maliye Bakanlığı'na (veya Strateji Geliştirme Başkanlığında olduğu gibi Maliye Müsteşarı'na) raporlama yapabilen İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi haline getirilmesi önerilmektedir. Bu durumda İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin personel ihtiyaçlarının (mevcut 9 personel) gözden geçirilerek ve birime kıdemli ve nitelikli bir iç denetim başkanının atanmasını gerekecektir. Her iki birimin de (İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi ile birlikte) Maliye Bakanlığı'nın çatısı altına girmesi gerekecektir. Bu değişikliğin yapılması sürecinde, iç denetimin geliştirilmesine engel olunmaması veya zayıflatılmasına özel önem verilmelidir. Bunun için aşamalı geçiş planları hazırlanmalıdır. Yapılacak değişikliklerle İDKK'nın, iç kontrolü sisteminin izleyen ve özellikle iç denetimin ilerlemesini gözlemleyerek ortaya çıkabilecek zorlukların çözümünde yardımcı olan üst seviyede bir kurul haline gelmesi sağlanmalıdır.

### **Kalite Güvencesi**

İDDK/Merkezi Uyumlaştırma Biriminin görevlerinin arasında en önemlilerinden biri iç denetimi, kalite güvencesi programı yoluyla değerlendirmektir. Bu program iç denetim raporlarının konsolide bir rapor haline getirilmesinden önce değerlendirmesini ve denetim faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi için daha önce hazırlanmış anketlerin kullanımını içermektedir. Bu noktada, iç denetçi ile bağlı olduğu üst yönetici arasında bir iletişim aracı olarak görülebilecek raporların İDKK/Merkezi Uyumlaştırma Birimi tarafından değerlendirilmesinin ne kadar doğru olduğu üzerinde durulması gerekmektedir. Bunun yanında, tüm bireysel raporların gözden geçirilmesi için gereken büyük iş yükü düşünüldüğünde, bunlara dayanılarak hazırlanacak olan genel raporun tüm denetim faaliyetlerini kapsayıcı olmasının mümkün olmayacağı değerlendirilmektedir.

SİGMA, Kalite güvencesi çerçevesinde İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimine tüm denetim raporlarının bir nüshasının gönderilmesinin gerekli olmadığını düşünmektedir. Kalite değerlendirmeleri kısmen her bir yönetimden alınacak özet raporlar yoluyla kısmen de geliştirilen bir risk modeline dayanılarak yerinde yapılacak denetimlerle yapılabilir. Bu yaklaşım, İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi tarafından dile getirilen 40 kişilik ilave insan kaynağı ihtiyacının



ve ayrıca kalite güvence değerlendirmelerini dışarıdan temin edilmesi planının bir daha gözden geçirilmesine imkân verecektir.

### İç Denetim Birimleri ve Sayıları

2006 Temmuzunda yayımlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, iç denetim birimi kurulmasına karar verilen idareleri (genel ve özel bütçeli) ve her bir birimdeki iç denetçi sayısını liste halinde göstermiştir. Tahsis edilen toplam personel 1302 kişidir ancak, pek çok idareye kadro verilmemiştir. Belediyelere ilişkin ayrıntılı bilgiler mevcut değildir ancak anlaşıldığı kadarıyla 588 kadro oluşturulacaktır. Değerlendirme tarihine kadar 209 idarede 803 denetçi atanmış olup 522 iç denetçiye sertifika verilmiştir.

Yer	Atanan Personel Sayısı	İdare Sayısı
Genel Bütçe	232	27
Özel Bütçe	252	65
Sosyal Güvenlik	22	2
Belediyeler	297	115
Toplam	803	209

Önümüzdeki birkaç ayda her bir idarede ihtiyaç duyulan iç denetçi sayıları ile kendi birimlerini oluşturmak için çok küçük oldukları değerlendirilen idarelerde iç denetimin nasıl organize edileceği (ilgili veya ilişkili olduğu kurumun iç denetim biriminin kullanılması gibi formüller) ile ilgili bir gözden geçirmenin yapılacağı anlaşılmıştır. Bu önemli bir konu olup bu gözden geçirmenin sonuçlarının hazırlanacak Politika Belgesinde yer alması tavsiye edilmektedir.

İç denetim birimleri, bütçelerinin olmadığı, iç denetçi maaşlarının aynı idarede benzer durumdaki personelin (örneğin müfettişlerin) maaşlarıyla aynı düzeyde olmadığı ve bazı idarelerde üst yöneticilerin iç denetimin bağımsızlığına yeterince değer vermediğini belirtmişlerdir. Başlangıçta bazı güçlüklerin olması kaçınılmazdır ancak, iç denetim biriminin kurumun teşkilat şeması içinde tanımlanmasına ve birimlerin

yeterli bütçeye sahip olmasına önem verilmeli, ayrıca iç denetçi maaşlarının benzer kadrolarda görev yapanlarla aynı düzeyde olmasını sağlamak için iç denetçilerin maaş durumu yakından izlenmelidir.

### Eğitim ve Sertifikasyon

Kanun, iç denetçi olarak atanacak adaylar için (daha önce müfettiş veya kontrolör olarak görev yapmakta olanlar da dâhil) dikkate alınacak asgari eğitim ve tecrübe kriterlerini ortaya koymaktadır. Ayrıca, atanmaların tamamının üç ay süreli belirli bir eğitimden geçmesi de zorunludur. Bu eğitim, iç denetim ve iç kontrol esasları, iç kontrol standartları ve metodolojisi, rapor yazımı, bilgisayar destekli denetim teknikleri, istatistikî metotlar, risk değerlendirmesi, performans ölçümü, bütçe, muhasebe analizi ve ilgili kanunlara genel bakışı (Avrupa Birliği düzenlemeleri de dâhil) içerecek şekilde geniş kapsamlıdır. Ancak eğitimler iç denetimle ilgili uygulamaya yönelik deneyimleri içermemektedir. Eğiticiler özel sektörde ve kamu sektöründe konusunda uzman kişiler ile AB fonlarının denetiminde bulunmuş kişilerden (Hazine Kontrolörleri gibi) oluşmaktadır.

*Eğitim sürecinin bitiminde, atanan kişiler sınavdan geçmek zorundadırlar. Sınavda başarılı olanlara iç denetçi olarak görev yapabilmelerini sağlayacak birer sertifika verilmektedir. İlk grup adaylar Şubat 2008'de sertifikalarını almıştır. Uzun vadede, yeterli sayıda uluslararası nitelikte iç denetçinin bulunmasının sağlanması amaçlanmalıdır.*

### Pilot İç Denetim İhtiyacı

Yeni atanmış olmaları nedeniyle bu aşamada plan ve program oluşturmaya ağırlık verildiğinden iç denetim yapılmamıştır. Bugüne kadar yapılan eğitimlerin büyük oranda teorik bilgiler içerdiği dikkate alındığında, ilk zamanlarda yapılacak iç denetimlerin standartlara uygun şekilde yürütülmesini temin etmek önemli bir husus olacaktır. Bu nedenle, şu anda yeterli niteliklerde veya uluslararası standartların gerektirdiği tecrübeye sahip denetçiler tarafından gözden geçirilecek pilot denetimlerle kademeli bir başlangıç yapılması tavsiye edilmektedir. Daha sonra bu süreçte edinilen bilgiler ilerideki fiili denetim uygulamalarında kullanılmak üzere yaygınlaştırılabilir.

## Program

İç denetim alanındaki gerekli rehberlerin büyük oranda ortaya çıkmasıyla birlikte bundan sonra üzerinde durulması gerekli hususlar, iç denetim faaliyetlerin uluslararası kabul edilen standartlara uygunluğunun sağlanması ve sürekli mesleki eğitimin sağlanması olacaktır. Bu süreç doğal olarak zaman alacaktır ve beş ile sekiz yıllık bir dönem bu gelişim için gerçekçi bir süredir. Politika Belgesinde bu raporda kapsanan çeşitli konuları da içerecek şekilde atılması gerekli adımları gösteren bir programa yer verilmesi tavsiye edilmektedir.

## İç Denetim, Müfettiş ve Kontrolörlerin Rolü

Kontrol/Teftiş birimlerine olan ihtiyaç kanunlarda dikkate alınmıştır. Ancak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kabulüne kadar bu faaliyetler çeşitli Teftiş/Kontrolör birimleri tarafından yapılmıştır. Birçok büyük kurumda Teftiş Kurulları yer almakta ve bu kurullar yaptıkları çalışmalarını Bakana raporlamaktadırlar. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu idari açıdan her ne kadar Maliye Bakanlığı içinde yer alan geleneksel bir kurul olsa da, Bakanlık adına devletin tüm mali iş ve işlemlerini denetlemek ve teftiş etme konusunda geniş yetkileri bulunmaktadır (178 sayılı Kanun'un 20. ve 5018 sayılı Kanununun 75. maddeleri). Ayrıca, tüm yerel ve merkezi idareler üzerinde geniş denetim yetkilerine sahip olan Başbakanlık Teftiş Kurulu ve devlet hazinesinin mülkiyeti ve hissedarlığıyla ilgili işlemlerle ilgili denetim yetkilerine sahip Hazine Kontrolörleri Kurulu bulunmaktadır.

Türkiye'de 19. yüzyıla dayanan bir teftiş kültürü bulunmaktadır. Teftiş Kurulları, teftiş, soruşturma ve "denetim" yetkilerini kendi bakanlıklarının teşkilat kanunları, devlet memurları kanunu veya diğer kanunlar çerçevesinde yürütmektedirler. Müfettişler bakan adına görevleri yerine getirirler ve Türkiye'deki anayasal düzenin bir parçasıdır (3046 sayılı Kanunun 12. ve 23. maddeleri).

Vergi, gümrük ve eğitim gibi alanlarda şikâyetleri inceleyen müfettişlerin, kanunlara uygun olmadığı iddia edilen konularda belirli soruşturmaları yapmaktan rüşvet ve kara para aklamakla mücadeleye kadar uzanan geniş rolleri vardır. Bu tür incelemelerin yapıl-

ması gereklidir ve bu inceleme görevleri mevcut uluslararası standartlarda ve iyi uygulama kılavuzlarında tanımlanan iç denetçi görevlerinden tamamen farklıdır. Ancak müfettişler ve kontrolörler tarafından üstlenilmiş olan bazı işler gerçekte idare içinde kontrol uygulamaları olduğu halde (ki bu kavram tüm Teftiş Kurullarınca kabul edilmemektedir) "denetim" olarak adlandırılmaktadır. Üstelik yeni atanan iç denetçilerin yaklaşık % 30'u eskiden müfettiş olarak görev yapmıştır. Bu deneyim her ne kadar önemli katkılar sağlasa da iki rol arasındaki karışıklığın sürdürülmesine neden olmaktadır. Bu karışıklık Türk yetkililerce de kabul edilmektedir.

Mevcut yasada iç denetim tanımlanmışken, müfettişlerin görevleri veya teftişle ilgili benzer bir tanımlama bulunmamaktadır. SİGMA'nın görüşüne göre bu konunun düzeltilmesi gerekmektedir. Modern teftiş kavramı müfettişin üçüncü şahısların yaptığı şikâyetler veya yönetimin belirttiği konuları takip etmek üzere yönetim adına yapılan ex-post işlemlerin tamamlanmasından sonra } soruşturmaları kapsamaktadır.

Daha temelde, müfettişlerin, iç denetimin ayrı bir rolü olduğunu anlamalarına, iç denetimin hem bağımsız rolüne hem de gerektiğinde yaptıkları değerlendirmelere güvenmeleri gerektiğini kabul etmeleri için kültürel değişime ihtiyaç vardır. SİGMA'nın görüşüne göre her iki organın rollerinin tanımlanması ve ayrıştırılması için kısa bir gözden geçirmeye, eğer bu gözden geçirme sonucunda ihtiyaç duyulursa müfettişler ve iç denetçilerin yetki ve sorumluluk alanlarının gereksiz görev çakışmalarını önleyecek bir düzenleme yapılmasına gerek vardır.

**İç denetim prosedürleri ve sistemleri büyük ölçüde oluşturulmuştur. Ancak kamu idaresinde iç denetim birimleri tam anlamıyla kurulmamıştır ve bu konuda önemli boşluklar bulunmaktadır. AB fonlarıyla finanse edilen projeler dışında yeni atan iç denetçilerce idarelerde yapılmış denetim bulunmamaktadır. Tam anlamıyla uygulamaya geçilmesi uzun yıllar alacaktır. İç denetim ve müfettişliğe ilişkin rollerin gözden geçirilmesine ve ayrıştırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.**

**2.4. Usulsüzlüklerin önlenmesi, bu konuda gerekli tedbirlerin alınması ve usulsüzlük veya suiistimal**



### **sonucu oluşan kayıpların geri alınmasına yönelik sistemler mevcut mudur?**

KMYKK'nun 56. maddesine göre iç kontrolün amaçlarından biri de "Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlemektir". Benzer şekilde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 6. maddesine göre Kurulun "Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda kamu idarelerine önerilerde bulunmak" görevi bulunmaktadır. Ancak bu konuda daha detaylı bir açıklama Aralık 2007 tarihinde yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yapılmıştır (16 no.lu standart): "İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar: Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır. Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmamalıdır".

KMYKK'nun yedinci bölümünde yolsuzluk ve usulsüzlüğe karışmış görevlilere uygulanacak müeyyideler ortaya konulmuş ve bu kişilerin Türk Ceza Kanunu hükümlerine tabi olacakları belirtilmiştir.

T.C. Sayıştay Başkanlığı belediye yatırımları ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile Savunma Bakanlığı gibi istisnalar dışında kamu idareleri tarafından kullanılan kaynakları denetlemek yetkisine haizdir. Sayıştay bu yetkisini iki aşamalı bir süreçte kullanır: İlk aşamada hesapların denetiminin yapılması, ikinci aşamada ise denetlenmiş hesapların mahkemesinin yapılması. İkincinin sonucunda yasal bir belge olan mahkeme kararı çıkmakta ve bu belgeye göre görevliler ya beraat etmekte ya da mali açıdan sorumlu tutulmaktadır. Hukuki değerlendirme, hesap veren kişinin kişisel sorumluluğu kapsamında kaynakları hatalı kullanılmasından dolayı oluşan "kamu zararı"nın tespit etmek için yapılmaktadır. Sayıştay, denetim bulguları ve getirdiği önerilere ilişkin idare tarafından yapılan işlemleri izleme sistemine sahiptir.

(Ayrıca, Teftiş Kurullarının yolsuzluk ve kara para ak-

lamayla mücadele konusundaki eylemleri için yukarıdaki kısımlara bakınız.)

AB Fonları açısından bakıldığında ise AB kurallarına uygun şekilde özel düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemelere ilişkin detaylar ilgili birimlerin rehberlerinde bulunmaktadır.

Bu önlemlerle ilgili olarak, AB fonları dışında idarelere uygun prosedürler geliştirmelerine yardımcı olmak amacıyla henüz merkezi bir rehberlik sağlanmadığı görülmüştür. Yöneticiler için İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin yolsuzluk ve usulsüzlük tanımı, idare içinde ve dışında oluşan şüpheli durumlarla baş etme yolları, idare içinde temas noktası belirlenerek raporlama prosedürlerinin geliştirilmesi (yöneticilerin de usulsüzlüğe karıştığı şüphesi olan durumlar için geliştirilen alternatifleriyle birlikte) ve şikâyet mekanizmasıyla ilgili düzenlemeleri kapsayan rehberler hazırlaması tavsiye edilmektedir.

Yolsuzluk ve usulsüzlüğü önleme konuları bu değerlendirmenin kapsamında bulunmamakla birlikte Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun şimdilik Yolsuzlukla Mücadele Koordinasyon Servisi (AFCOS) ve OLAF'la tek temas noktası olduğunu da belirtilmesi gerekir.

**Hataları ve usulsüzlükleri önlemeye yönelik mali işlemlerin harcama öncesi kontrolüne ve hataların tespiti sonrasında yapılacak düzeltici işlemlere yönelik düzenlemeler oluşturulmuştur. Katılım öncesi fonları için AB gereksinimlerini kapsayacak şekilde düzenlenmiş prosedürler de mevcuttur. Ancak, yukarıda özetlendiği ve 16 no.lu standartta belirtildiği gibi yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesiyle ilgili MUB'nin de yardımlarıyla daha detaylı prosedürlerin geliştirilmesine ihtiyaç vardır.**

### **Sistem Geliştirilmesine Yönelik Kapasite**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Aralık 2003 te yasallaşması ve ilgili yönetmeliklerin ve diğer düzenlemelerin çıkarılması kamu mali iç kontrolün tesis edilmesine yönelik taahhüdüne Türkiye'nin bağlı kaldığını göstermektedir. Kamu idarelerinde Denetim Birimlerinin kurulması, iç kontrol güvence beyanlarıyla desteklenen faaliyet raporlarının hazırlanmaya başlanması, eğitim ve mali yönetim ve kontrol-

le ilgili öngörülen yeni eşleştirme projesinin varlığı ve IPA için AB tarafından getirilen şartlara uyum sağlama yönünde atılan adımlar bir bütün olarak bu taahhüde ilişkin kanıtları oluşturmaktadır.

Bununla birlikte, kritik aşama bu düzenlemelerin uygulanması aşamasında olacaktır. (Strateji Geliştirme Dairelerinin 2008 yılının sonuna kadar kurumlarına yönelik iç kontrol eylem planlarını hazırlamaları gerekmektedir, iç denetim birimleri ise denetim planları üzerinde çalışmaktadırlar.) Bu uygulama aşaması ile bu raporda önerilen yeniden yapılanma sürecinin çok yakından izlenmesi gerekmektedir.

Kaynak ihtiyacının bir sorun olması beklenmemektedir ancak, iç kontrol sisteminin idarelerde oluşturulma sürecinde hükümet ve üst yönetim uygulamaya tam destek sağlamalıdır.

Yeni oluşturulacak Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesinin, kamu mali iç kontrolünün gelişmesine yönelik daha kapsamlı bir yaklaşım sergileyerek gerçekçi bir zaman planını içermesi beklenmektedir.

### Özet ve Diğer Adımlar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Aralık 2003 te yasalaşmasından bu yana, iç kontrol ve iç denetimin ihtiyaçlarına yönelik yasa ve düzenlemelerde istikrarlı bir gelişim yaşanmıştır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu başta olmak üzere, Maliye Bakanlığında oluşturulan merkezi uyumlaştırma birimleri ve kamu idarelerinde iç denetim birimleri ile strateji geliştirme birimleri gibi yeni yapılar oluşturulmuştur. Ayrıca, bu süreçte faaliyet raporları ve iç kontrol güvence beyanları gibi özellikle üst yöneticiler ve harcama yetkilileri için yeni sorumluluklar ortaya çıkmıştır. Bir bütün olarak bakıldığında, iç kontrolün idarelerde yaygınlaştırılmasına yönelik kamu mali iç kontrol çerçevesinin büyük bir bölümü oluşturulmuştur. Bununla birlikte, anahtar görevlerdeki personel (örneğin strateji geliştirme dairelerinde ve iç denetim birimlerinde) daha yeni atanmıştır, iç denetim süreci genel olarak başlamamıştır ve en önemlisi idarelerde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması için yapılması gerekenler hala değerlendirilmemiştir.

Değişikliklerin zaman alacağı kabul edilmektedir.

Mevcut yasalar ve rehberlerin Kamu İç Mali Kontrolünün gereklerini karşılamaya yetmeyeceği ve bunun ötesinde mevcut düzenlemelerin geliştirilmesi gerekliliği, eğitim ve uygulama tecrübesi edinilmesi ve son olarak kültürel değişimin gerçekleştirilmesi için belirli bir zaman geçmesi gerektiği kabul edilirse, bu eksikliklerin çok önemli olmadığı düşünülebilir.

Yeni oluşturulacak yasal çerçevenin kademeli olarak uygulanmasına yönelik adımlar atılmalı ve bu yasal çerçevenin nasıl uygulanacağına yönelik rehberlik faaliyetlerinin yapılabilmesi için izlemeye dönük mekanizmalar oluşturulmalıdır.

Bu durum kamu yönetimi içinde halkla ilişkiler tarzında çalışmaların gerçekleştirilmesini gerektirecek ve Maliye Bakanlığındaki çok küçük bir birim için çok büyük bir iş yükü oluşturacaktır.

İdarelerin hem alt kademelerine hem de üst yönetime Kamu Mali İç Kontrol Sistemiyle gelen yeni sorumlulukların ne anlam ifade ettiğine odaklanan farkındalığı artırıcı bilgilendirme faaliyetler düzenlenmelidir.

Yeni eşleştirme projesi kapsamında gerçekleştirilmesi planlanan iç kontrole ilişkin ihtiyaç analizini tamamladığında iç kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik adımlar kısmen açıklığa kavuşacaktır. Daha sonrasında ilgili idarelerden güçlü bir taahhüt, güçlü bir işbirliği ve yapılması gerekenlerin uygulanmasına dönük gerçekçi zaman planına ihtiyaç olacaktır.

### Kamu İç Mali Kontrolü Uygulama Riskleri

Her reform istenen sonuçlara ulaşamama riski taşır. KİMK alanında, aşağıda belirtilen alanlara özel önem verilmelidir:

- Değişimin başlaması ve gelişmesi için bakanlık ve üst yönetim düzeyinde olduğu kadar daha alt düzeydeki görevliler tarafından değişimin sahiplenilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.
- Reform çabalarında iyi koordinasyon sağlanamazsa reformların etkililiği azalır. Reformda rolü olan değişik aktörler arasında iyi bir koordinasyon sağlanması, kavramların bütünüyle anlaşılması ve



uygulama problemlerinin zamanında aşılması için çok önemlidir.

- Reformları geliştiren ve koordine eden birimler (MUB) ile reformları uygulamaya geçiren birimlerin yeterli kaynaklarla donatılmaları gerekmektedir.
- Modern bir iç kontrol sistemi ve iç denetimin tam anlamıyla faaliyete geçmemesi, özellikle hesap verilebilirliğin ve sorumluluğun belediyelere ve bakanlıklara aktarılması sürecinde bazı riskleri ortaya çıkarmıştır.
- İç denetimin geliştirilmesi bir öncelikdir ve teftiş ve iç denetim arasında açık bir ayırım yapılması bir gerektir. İç denetimin idarenin tüm faaliyetlerini (mali olan ve mali olmayan) içeren bir görev alanına sahip olması ve iç denetimin üst yöneticiye raporlama yaparak idare içinde bağımsız bir rol oynamasının sağlanması çok büyük önem arz etmektedir.
- Değişimin büyüklüğü ve yeni sistemlerin kurulması ihtiyacı hafife alınmamalıdır. Değişikliklerin hayata geçirilmesi zaman alacaktır, aşamalı bir yaklaşım en uygun olduğundan bir eylem planına ve bu eylem planının yanında daha da detaylı bir operasyonel plana (yol haritası) ihtiyaç bulunmaktadır.

### Değişimin Yönetimi

Yukarıda vurgulanan riskler, prosedürlerin belirlenmesi, eğitim ihtiyaçlarının karşılanması, koordinasyonun sağlanması ve eylem planlarının oluşturulmasıyla minimize edilebilir. Bu değerlendirmede idari yapıda yapılması uygun olduğu düşünülen değişikliklerden bahsedilmiştir ve özel olarak dikkate edilmesi gerekli hususlar aşağıdadır:

- İdarecilerin hesap verme sorumluluğunun yanında, Maliye Bakanlığının mali yönetim ve kontrolün belirlenmesi ve geliştirilmesindeki temel sorumluluğu üzerinde önemle durulmalıdır.
- Merkezi uyumlaştırma birimlerinin iç kontrol ve iç denetimin geliştirilmesi, eğitimi, koordinasyonu ve izlenmesindeki kilit rolleri bilinmektedir, fakat her iki birimin de kaynaklarının güçlendirilmesi ve statülerinin ve yetkilerinin artırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Merkezi uyumlaştırma birimlerine

hangi kurumda yer verileceği hususu özel olarak ele alınmalıdır. Merkezi uyumlaştırma birimine iç kontrolün geliştirilmesi ve ortaya çıkacak güçlüklerin çözülmesi için gerekli yetkinin verilmesi çok önemlidir. Bu sebeple İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin, mevcut Strateji Geliştirme Birimi ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunda olduğu gibi doğrudan müsteşara raporlama yapacak şekilde yapılandırılması tavsiye edilir. Alternatif olarak, SGD'nin idarelerde iç kontrolün geliştirilmesindeki rolü dikkate alındığında, ulusal düzeydeki rolüyle merkezi uyumlaştırma biriminin Maliye Bakanlığının SGD'si içinde ayrı bir birim olarak yapılandırılması halinde sorumlulukların daha az dağılması söz konusu olacaktır. Bu yapılandırmanın ek bir katkısı merkezi uyumlaştırma biriminin tüm SGD'ler arasındaki koordinasyon rolünü artırması olacaktır.

- İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin gelişmeleri yakından izleyerek ilgili kamu idarelerinde (2100'ü aşkın) SGD'ler tarafından hazırlanan iç kontrole ilişkin eylem planlarında tutarlı bir çerçevenin uygulanmasının sağlanması çok önemlidir.
- Merkezi uyumlaştırma biriminin çok fazla sayıda belediye arasındaki koordinasyonu en iyi şekilde nasıl sağlayacağını belirlemesi gerekmektedir.
- Yumuşak geçişi sağlamak için merkezi uyumlaştırma birimleri tarafından detaylı bir yol haritası geliştirilmeli ve bu yol haritası yeni politika belgesinin bir parçasını oluşturmalıdır.
- Eylem planlarının uygulanması düzenli olarak izlenmeli, geline aşamalar hakkında Maliye Bakanına ve diğer kilit kurumlara bilgi verilmelidir.
- Düzenli aralıklarla ilerlemenin gözden geçirilmesi ve ortaya çıkacak güçlüklerin çözülmesi sorumluluğu tek bir üst makama verilmelidir. (Muhtemelen İDKK)

### Reformun Adım Adım Yürütülmesi

KİMK reformunun uygulanmasında önemli bir adımda; yasal düzenlemelerin ve rehberlerin geliştirilmesinin ardından operasyonel uygulamalara geçilmesi olacaktır. Koordinasyon ve eğitimler aracılığıyla reformun ortaya çıkardığı değişimin yeterli düzeyde yönetilmesinin yanı sıra bir takım yeni önlemlerin de planlı

ve kademeli bir şekilde hayata geçirilmesi gerekmektedir. Bu tarz bir kademeli geçişe uygun olduğu düşünülen belirli reform alanları bu değerlendirme içerisinde açıklanmıştır. Bunlar içerisinde özellikle vurgulanmasının faydalı olacağı düşünülenlere aşağıda yer verilmiştir:

- Daha öncede açıklandığı üzere, iç kontrol ve iç denetimin kamu idarelerinde tam olarak uygulanması için uzun yıllar gerekmektedir. SİGMA'nın görüşü, özellikle iç denetimin tam olarak gelişip yerleşmesinin en az beş - sekiz yıl arasında bir süreyi bulacağı şeklindedir.
- Kademeli geçiş hem dikey (farklı kamu idareleri arasında) hem de yatay (her bir idare içerisinde) olarak gerçekleştirilmelidir. Dikey geçişte ilk olarak, bütçe büyüklüğü ve risk açısından daha önemli idarelere odaklanılmalıdır.
- Her bir idare içerisinde kademeli geçiş ile üst yönetimden aşağıya doğru iç kontrol için gerekli eğitimler verilmesi ve iç kontrollerin uygulanması sağlanmalıdır. Bu geçiş içerisinde eğitilmiş kişilerin daha sonraki aşamalarda kendi alanlarında eğitici olmaları sağlanmalıdır.
- İç kontrolün geliştirilmesinde maliyet etkinliğini sağlamak amacıyla riskin az olduğu küçük idarelerde ve genel müdürlüklerde daha az karmaşık ancak etkinliği daha az olmayan kontroller uygulanmalıdır. Bu durum söz konusu idarelerde risk yönetimi sistemleri geliştirilirken de dikkate alınmalıdır.
- Yeni kurulmuş olan denetim birimlerinin, Kanun ile belirlenmiş olan tüm faaliyetleri tam olarak hayata geçirebilmesi için zamana ihtiyacı bulunmaktadır. Daha ayrıntılı eğitimler ile uluslararası standartlara uyum için gerekli olan hususlar hakkında deneyimli kişiler tarafından izlenen pilot denetimlerin uygulanmasının ardından bu operasyonel faaliyetler adım adım hayata geçirilmelidir. Tekrar hatırlatmak gerekirse, bu pilot denetimlerde görev alan ve eğitilen kişiler diğerlerini eğitebilir. Henüz iç denetim birimi kurulmamış idarelerde de bu tarz bir yaklaşım uygulanabilir.
- Faaliyet raporları ile bunları destekleyen iç kontrol güvence beyanlarının kısmen uygulamada olmasına karşın, bu güvence beyanlarının içeriği gözden

geçirilmeli, iç kontrol sistemleri tam olarak kurulmadan kapsamlı bir güvence beyanı vermek yerine kademeli olarak içeriği belirlenmelidir.

- KİMK'in geniş çerçevesi içerisinde çeşitli iç kontrol unsurlarının birbiriyle tutarlı bir biçimde geliştirilmesine önem verilmelidir.