



T.C.  
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK HUKUKU VE AB MEVZUATI YÖNÜNDEN MALİ KONTROL  
SÜRECİ

Hazırlayan  
İlker ACAR

Maliye Ana Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi

Danışman  
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

TOKAT – 2009

# TÜRK HUKUKU VE AB MEVZUATI YÖNÜNDEN MALİ KONTROL SÜRECİ

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 16 / 07 / 2009

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

İmzası

Başkan : Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

.....

Üye : Doç Dr. Kadir ARDIÇ

.....

Üye : Yrd. Doç Dr. Emin BARLAS

.....

Üye : .....

.....

Üye : .....

.....

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun  
...../...../..... tarih ve ..... sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul  
edilmiştir.

Enstitü Müdürü: .....

Mühür  
İmza

T.C.  
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

(.../.../200...)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

.....

İmzası

## ÖZET

1927 yılında kabul edilen ve günümüze kadar yürürlükte kalan devletin bütün mallarının yönetimini ve muhasebesini düzenleyen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, dünyadaki değişimlere paralel olarak ortaya çıkan kamu yönetimlerinin anlayış ve uygulama değişikliklerine daha fazla dayanamamış ve yerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na bırakmıştır.

Modern devlet anlayışı kapsamında kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı önem kazanmış, söz konusu kaynakları kullanan yöneticilerin denetimi ağırlıklı olarak harcama sonrasına bırakılmıştır.

Bu çalışmada Türk ve Avrupa Birliği mevzuatındaki mali kontrol sisteminin yapı taşları ortaya konularak, Türk hukukundaki bu yeni kontrol anlayışı ile birlikte Avrupa Birliği üyelik sürecindeki önemli başlıklardan olan mali kontrol karşılaştırılmalı olarak incelenmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Mali Kontrol, İç Mali Kontrol

## ABSTRACT

In 1927 agreed, and until today in force the remaining states, all property management and accounting governing of 1050 Accounting-i to public law, the world changes, as well as emerging public management understanding and application changes more not based and location of the 5018 Public Financial Management and Control Law ' has to leave.

Understanding of the modern state under the effective and efficient use of public resources is important that the control of resources used mainly by administrators who are left after expenses.

In this study, Turkish and European Union legislation on the financial control system building blocks are put in place, this new control in Turkish law with the understanding of European Union membership process is the important titles should be compared with the financial control has been established to investigate.

**Key Words:** Control, Financial Control, Internal Financial Control

## İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME .....	i
ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	x
TABLOLAR LİSTESİ .....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ .....	xii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRK HUKUKU YÖNÜNDEN MALİ KONTROL SÜRECİ

I. GENEL OLARAK DENETİM .....	5
A. Denetim Kavramı ve Kapsamı .....	5
B. Denetimin Sınıflandırılması .....	7
1. Denetimin Amacı Yönünden Sınıflandırılması.....	7
2. Denetimin Statüsü Yönünden Sınıflandırılması .....	9
II. TÜRKİYE'DE MALİ KONTROL SÜRECİNE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELERİN GELİŞİMİ.....	12
A. Tarihsel Gelişim .....	12
1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu.....	12
2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu .....	14
B. 1050 Sayılı Kanun ile 5018 Sayılı Kanunun Karşılaştırılması .....	15
III. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNUN GEREKÇESİ VE AMACI.....	19
A. Gerekçesi .....	19

B. Amacı.....	20
IV. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNA GÖRE MALİ	
KONTROL SÜRECİNİN ANALİZİ .....	22
A. Genel Bakış.....	22
B. Mali Saydamlık .....	23
C. Hesap Verme Sorumluluğu.....	26
D. Harcama Öncesi ve Harcama Sonrası Kontrol .....	30
1. Harcama Öncesi Kontrol .....	30
a. Sorumlular ve Sorumlulukları.....	32
(1) Harcama Yetkilisi.....	33
(2) Mali Kontrol Yetkilisi.....	36
(3) Gerçekleştirme Görevlisi.....	37
(4) Muhasebe Yetkilisi .....	39
b. İç Kontrol .....	42
(1) İç Kontrol Standartları.....	44
(2) İç Kontrolün Temel İlkeleri .....	44
(3) İç Kontrolün Unsurları ve Genel Koşulları.....	44
(4) İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumlulukları .....	45
c. Ön Mali Kontrol .....	48
(1) Mali Hizmetler Birimince Yapılacak Ön Mali Kontrol.....	50
(2) Harcama Birimlerinde Yapılacak Ön Mali Kontrol .....	59
2. Harcama Sonrası Kontrol.....	61
a. İç Denetim .....	61
b. Dış Denetim.....	63
c. Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi .....	65

(1) Faaliyet Raporları.....	65
(2) Kesin Hesap Kanunu.....	67

## İKİNCİ BÖLÜM

### AB MEVZUATINA GÖRE MALİ KONTROL SÜRECİ

I. MALİ KONTROL SÜRECİNE İLİŞKİN MEVZUAT.....	71
A. Avrupa Topluluklarının Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Tüzüğe İlişkin Konsey Tüzüğü .....	71
1.Tüzüğün Kapsamı .....	73
2. Bütçe İlkeleri.....	73
3. Bütçenin Oluşturulması ve Sunulması .....	75
a. Bütçenin Hazırlanması .....	75
b.Bütçenin Yapısı ve Sunulması .....	76
4. Bütçenin Uygulanması .....	76
a. Mali Aktörler.....	77
b. Mali Aktörlerin Sorumluluğu .....	81
c. Harcama İşlemleri.....	84
d. İç Denetçi .....	87
5.Hesapların Sunulması ve Muhasebe Topluluk Hesapları.....	88
6. Dış Denetim ve İbra.....	89
B. Diğer Mevzuattaki İlgili Hükümler .....	91
1. Tüzükler.....	91
a. 2343/2002 Sayılı Komisyon Tüzüğü. ....	91
b. 2988/95 Sayılı Konsey Tüzüğü.....	101
c. 2185/96 Sayılı Konsey Tüzüğü.....	102
2. Komisyon Kararları .....	103



a. 94/140/EC Sayılı Komisyon Kararı .....	103
b. 99/352/EC Sayılı Komisyon Kararı .....	104
3. Diğer Hükümler.....	104
a. 27 Mart Tarihli Konsey Kararı .....	104
b. 531/1999 Sayılı Kurumlar Arası Anlaşma .....	107
c. 41991X1217 Sayılı Konsey ve 13 Kasım 1991 Tarihli İlke Kararı .....	108
II. MALİ KONTROL SÜRECİNİN ANAHLATLARI .....	109
A. İç Mali Kontrol Sistemi .....	111
1. Mali Yönetim ve Kontrol.....	112
2. İç Denetim.....	113
3. Merkezi Uyumlaştırma Birimleri .....	113
B. İç Kontrol .....	114
C. Dış Denetim.....	117

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MALİ KONTROL ALANINDA TÜRK VE AB MEVZUATININ

#### KARŞILAŞTIRILMASI

I. TÜRKİYE’NİN AB’YE KARŞI TAAHHÜTLERİ VE ELDE EDİLEN SONUÇLARA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER.....	118
A. Genel Bakış.....	118
B. Türkiye'nin Ulusal ve Uluslararası Çalışmaları, Uluslararası Kuruluşlara Karşı Taahhütleri .....	119
1. 2002, 2003 Yılı Programları .....	119
2. 2003 Yılı Ulusal Programı .....	121
a. Avrupa Birliği Uygulamalarına, Uluslararası Kontrol ve Denetim Standartlarına Uyumlu Olarak Kamu İç Mali Kontrol Mevzuatının Kabul Edilmesi .....	122

b. Dış Denetimin Alanının Uluslararası Standartlara Uygun Şekilde Geliştirilmesi ....	123
3. Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine ilişkin Türkiye Ulusal Programı .....	125
a. <i>Mevcut Durum</i> .....	125
b. <i>AB Müktesebatı ile Türk Mevzuatı Karşılaştırması ve Alınması Gereken</i>	
<i>Önlemler</i> .....	136
4. 18 Ocak 2002 Tarihli Niyet Mektubu .....	145
5. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas	
Komisyonu Raporu.....	146
a. <i>Bütçenin Uygulanması</i> .....	146
b. <i>Parlamentonun Doğrudan ve Dolaylı Etkinliğinin Artırılması</i> .....	147
c. <i>Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş</i> .....	150
d. <i>Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Gereğini Ortaya</i>	
<i>Çıkarılan Gelişmeler</i> .....	152
e. <i>Denetim Sisteminin Etkinliği ve Sorunlar</i> .....	155
C. Avrupa Birliğinin Türk Mali Kontrol Sürecine İlişkin Değerlendirilmeleri.....	161
1. 2003 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi .....	161
2. 2006 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi .....	161
3. 2007 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi .....	162
4. 2001 Yılı İlerleme Raporu .....	163
5. 2002 Yılı İlerleme Raporu .....	166
6. 2003 Yılı İlerleme Raporu .....	169
7. 2006 Yılı İlerleme Raporu .....	172
8. 2007 Yılı İlerleme Raporu .....	174
9. 2008 Yılı İlerleme Raporu 1 .....	176

II. MALİ KONTROL SÜRECİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELERİN AB MEVZUATI	
İLE KARŞILAŞTIRILMASI .....	178
A. Kamu Mali Kontrol Sisteminde Avrupa Birliği Standartları .....	178
B. Türk ve AB Mevzuatının Karşılaştırılması .....	181
SONUÇ .....	186
KAYNAKÇA .....	191
EKLER .....	197
ÖZGEÇMİŞ .....	226

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Tablo 1.1. Yan Ödeme Cetvellerinin Mali Hizmetler Birimince Yapılan Ön Mali Kontrolü	
Süreç Akış Şeması.....	58
Tablo 1.2. İlan Bedeli Ödemesinin Harcama Birimlerinde Yapılan Ön Mali Kontrolü Süreç	
Akış Şeması.....	60

## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 2.1. 1050 Sayılı Kanun ve 5018 Sayılı Kanunun Mali Kontrol Sistemlerinin Karşılaştırılması .....	16
Tablo 2.1. 1050 Sayılı Kanun ve 5018 Sayılı Kanunun Mali Kontrol Sistemlerinin Karşılaştırılması .....	185

## KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
AKÇT	: Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
AT	: Avrupa Topluluğu
ATAD	: Avrupa Topluluğu Adalet Divanı
BTK	: Başbakanlık Teftiş Kurulu
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğu
COSO	: The Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu)
IIA	: Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
INTOSAI	: The International Organisation of Supreme Audit Institutions (Avrupa Birliği ve Uluslararası Sayıştaylar Birliği)
KİMK	: Kamu İç Mali Kontrol
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MB	: Maliye Bakanlığı
MUB	: Merkezi Uyumlaştırma Birimi
MYK	: Mali Yönetim ve Kontrol
OLAF	: Office européen de Lutte Anti-Fraude (European Anti-Fraud Office) (Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi)

- ÖİK : Özel İhtisas Komisyonu
- PIFC : Public Internal Financial Control (Kamu İç Mali Kontrol Sistemi)
- RG : Resmi Gazete
- TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

## GİRİŞ

Modern Türkiye Cumhuriyeti'nin özünde, barışçı bir dış politika ile laiklik, hukukun üstünlüğü, çoğulcu ve katılımcı demokrasi, insan hak ve özgürlükleri bulunur. Atatürk'ün önderliğinde kurulan Türkiye Cumhuriyeti, benimsemiş olduğu değerler sistemi temelinde çok kısa bir zaman dilimi içinde toplumsal yaşamın her alanında gerçekleştirdiği devrimlerle, Türk Milletini ilk kez ortak coğrafyayı ve tarihi paylaştığı Avrupa ailesiyle aynı değerler sisteminde buluşturmuştur.

Avrupa Birliği üyeliği, Cumhuriyetimizin kurucu felsefesini ve Atatürk'ün geleceğe bakışını doğrulayan kilit bir aşama ve Türkiye Cumhuriyeti için yeni bir basamak olarak değerlendirilmektedir.<sup>1</sup>

Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı'nda bu şekilde belirtilen AB üyeliğinin anlamı Türkiye'nin bütün siyasi, sosyal, ve mali kararlarında etkili olmuştur. Bu etkiyle birlikte mali alanda reform çalışmaları hız kazanmış, aşağıda belirtilen nedenlerle Türk Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü dönüşüm sürecine girmiştir.

1999 yılı Aralık ayında yapılan Helsinki Zirvesinde Türkiye'nin Avrupa Birliğine katılmaya uygun bir aday olduğunun resmen ilan edilmesiyle başlayan kamu kesiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak, tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden birisini oluşturmaktadır. Bu kapsamda; kaynak kullanım etkinliğinin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlanma gereğinin azaltılması, hizmet kalitesinin yükseltilmesi, yürütme ve kamu kaynakları üzerinde siyasi denetimin ve sorumluluğun güçlendirilmesi, kamuda saydamlığın sağlanması ve politika üretimi ve

---

<sup>1</sup> Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, Ankara, 2003, s.15



yönetiminde hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi gibi yaklaşımlar her geçen gün daha çok kabul görmektedir.<sup>2</sup>

Dünya’da ve Türkiye’de son yüzyılda kamu maliyesi alanında hızlı gelişmeler yaşanmaktadır. Ülkelerin bu gelişmelere ayak uydurma çabaları bu alanda çeşitli reformları gerekli kılmıştır. Değişik zamanlarda ortaya atılan kuramlar neticesinde kamunun yani devletin görevleri ve fonksiyonları tartışılır hale gelmiştir. Kamu maliyesi alanında yaşanan değişimlerin bir yönünü de kamu mali yönetimi alanında yaşanan gelişmeler oluşturmaktadır.

Değişimin hızlandığı, küreselleşme ve bilgi toplumunun gerektirdiği yönetim anlayışına dayalı olarak, dünyada kamu mali yönetim sistemlerinde değişim ihtiyacı öne çıkmış, sanayi toplumundan bilgi toplumuna doğru geçiş, mevcut kalıplar içinde kamu yönetimlerinin değişen şartlara uyum sağlamanın güçlüğüne ortaya çıkarmıştır. Bunun sonucunda, yeni kamu yönetimi anlayışı ortaya çıkmış, birçok ülke kamu yönetimleri, anlayış ve uygulama değişikliğine gitmişlerdir. Kamu mali yönetim sistemleri de yeni kamu yönetimi anlayışına paralel olarak değişime uğramış ve yeniden yapılanma yönünde yürütülen çalışmalar son yıllarda hızlanmıştır.

Bunun sonucunda, uluslararası kuruluşların da çabaları ile uluslararası iyi uygulama örnekleri ortaya çıkmış ve gelişmekte olan ülkeler de bu değişim rüzgârından etkilenmişler ve sorunun odak noktasını meydana getiren kamu mali yönetim sistemlerini değiştirmeye yönelmişler, bu kapsamda kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılmasını sağlama yönünde önemli yapısal değişikliklere gitmişlerdir.<sup>3</sup>

1990 sonrasındaki hızlı siyasal ve ekonomik değişim sürecinde yapılan günü birlik müdahalelerle iyice yozlaşan kamu yönetiminiz, 1990’lardan itibaren değişim baskılarının yükünü çekemez hale gelmiştir. AB üyelik sürecinde yönetim yapımızın çağdaş standartlara

---

<sup>2</sup> Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000, s.4

<sup>3</sup> Serap Şensoy, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, İstanbul, 2006, s.1

kavuşturulması bir gereklilik olarak ortaya çıkmıştır.<sup>4</sup> 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla, mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olması, Ulusal Program ve Politika Belgesi'nde de yer aldığı üzere uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu malî yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması hedefiyle yola çıkmıştır.<sup>5</sup>

Bu değişim sürecinin nedenlerini 8'inci Beş Yıllık Kalkınma planında, Özel İhtisas Komisyonu Raporunda, 2001, 2002 ve 2003 yılları programlarında Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine Dair Ulusal Programda bulmak mümkündür.<sup>6</sup>

Ülkemizde mali yönetim ve denetim alanındaki reform ihtiyacı, esas itibarıyla bütçe kontrol ve denetimlerinin etkin olmaması ve beklenen işlevleri görmemesinden kaynaklanmıştır. Türkiye'de bütçenin kontrol ve denetimine ilişkin faaliyetlerin etkinliği sorunu yıllarca en önemli tartışma konularından birini teşkil etmiştir. Türk bütçe sistemi uygulamasında bütçenin kontrolü ve denetimine ilişkin süreç ve mekanizmaların yetersizliği, kaynakların elde edilmesi, tahsisi ve kullanımındaki etkinsizliği ve başarısızlığı bütçenin hazırlık, uygulama ve uygulama sonrasında gerçekleştirilen kontrol ve denetim uygulamalarının da yeniden düzenlenmesini zorunlu kılmıştır.<sup>7</sup>

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde kamu harcama sürecini daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak, kamu mali yönetim sistemimizde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığın, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması, sistemdeki dağınıklığın giderilmesi amacıyla 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayımlanmıştır.<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> Hasan Baş, "Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale, 2005, s. 401.

<sup>5</sup> Osman Saraç, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, 2005, say. 148, s. 122

<sup>6</sup> M. Sait Arcagök, "Yeni Mali Yönetimi ve Bileşenleri Hakkında", Strateji Bülteni, 2007, say. 4, s.4

<sup>7</sup> Ekrem Candan, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Ankara, 2007, s.1

<sup>8</sup> Ahmet Arslan, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", Maliye Dergisi, 2004, say. 145, s.151

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, mali anayasa olarak kabul edilen 1927 yılından günümüze kadar 79 sene yürürlükte kalmış olan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldırarak, mali yönetim ve kontrol alanında köklü bir değişim meydana getirmiştir.

Bu çalışmanın amacı; Dünya'daki ve Türkiye'deki gelişmelere paralel olarak hazırlanan ve ülkenin ihtiyaçlarına cevap vermesi beklenen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Mali Kontrol Sürecini incelemek, AB düzenlemeleri ile karşılaştırılması yapılarak Türk Hukuku ve AB mevzuatındaki mali kontrolün yapısını işleyişini ve farklarını ortaya koymaktır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre mali kontrol süreci anlatılmıştır. Bu kapsamda denetim kavramı ortaya konulmuş, Türkiye'de mali kontrolün tarihsel gelişimi ve 5018 sayılı Kanunun mali kontrol sürecinin dayandığı temeller ile sürecin analizi ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, AB mevzuatına göre mali kontrol süreci incelenmiştir. Bu kapsamda AB'nin mali kontrol sürecine ilişkin mevzuatı ortaya konulmuş, daha sonra mali kontrol sürecinin ana hatları açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, mali kontrol alanında Türk ve AB Mevzuatının karşılaştırılması yapılmıştır. Türkiye'nin AB'ye taahhütleri ile bu kapsamdaki ulusal ve uluslararası çalışmaları ve mali kontrol sürecine ilişkin düzenlemelerin AB mevzuatı ile karşılaştırılmasından çıkarılan sonuçlar değerlendirilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNA GÖRE MALİ KONTROL SÜRECİ

#### I. GENEL OLARAK DENETİM

##### A. Denetim Kavramı ve Kapsamı

Genel olarak denetim, insan iradesinin açığa çıkması şeklinde beliren bir olayı inceleyerek, doğruluğunu ve samimiliğini anlamaktan ibaret olan ve insan tarafından isteyerek (iradi olarak) yerine getirilen bir harekettir.<sup>9</sup>

Türk Dil Kurumu, denetimi “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek”; kontrolü, “bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, denetlemek; teftişi ise “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için araştırmak, denetlemek” şeklinde tarif etmektedir.<sup>10</sup>

Klasik anlayışta denetim, bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural vb.) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan bir araştırmadır.<sup>11</sup>

Çağdaş anlamıyla denetim ise bir performans değerlendirme yani performans denetimi sürecidir. Bu süreç planlama ile başlayıp yürütme-uygulama ile devam eder ve raporlama ile tamamlanır.<sup>12</sup> Çağdaş denetim anlayışının klasik denetim anlayışından temel farkı çağdaş denetimin sadece faaliyet ve işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının kontrolü yeterli

<sup>9</sup> Tamer Aksoy, Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.39

<sup>10</sup> <http://www.tdk.gov.tr/tdksozluk.php>, 02.08.2008

<sup>11</sup> Aydın Gürer, İç Kontrol Sistemi ve Türkiye Örneğinde Uygulanması, Ankara,2006, s.3

<sup>12</sup> Serap Şensoy, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, İstanbul, 2006, s.190

görmemesi, kamuoyunun aydınlatılması açısından, kamusal kaynakların, kamu yararı yanında, çağdaş işletmecilik esaslarına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının da tespitini de göz önünde bulundurmasıdır.<sup>13</sup>

Denetimin çok farklı yönlerini ortaya koyan bu tanımların yanında, son olarak genel bir denetim tanımı yapılabilir. Buna göre, denetim, “bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemlene, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi sürecidir. Denetimin temel amacı, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır.”<sup>14</sup>

Bildirim ve iddiaların, bilgilerin ayrı bir incelemeye tabi tutulmaksızın doğru ve güvenilir olduğu varsayımı doğrudan özne bir yargıya dayanmaktadır. Bu nedenle, açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması, hata içermeye olasılıklarının bulunması karar alıcıları bazı önlemler almaya zorlamaktadır. Karar alıcıların doğru karar alabilmeleri için açıklanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğinin araştırılması zorunludur. Bilgilerin doğruluğunu araştırıp, kanıtlayacak bir inceleme, verilecek kararın sağlığını ve nesnellliğini artıracaktır. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenilirliklerinin saptanabilmesi için ayrıca bir inceleme yapılması kaçınılmazdır. Bu incelemeyi genellikle karar alıcıların yapması mümkün olamamaktadır. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasında kullanılan genel yöntem ise, bilgilerin ve iddiaların tarafsız ve bağımsız bir kişi/kişiler/örgüt tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Evrensel kural olarak; bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgiler, artık karar işlemleri için güvenilir bilgiler olarak kabul edilmektedir.

---

<sup>13</sup> Meclis Araştırması Komisyonu Raporu, 2005, s.124

<sup>14</sup> Ekrem Candan, “Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi”, Ankara, 2007, s.22

Yukarıda değinilen sebeplerden yönetim için en temel faaliyetlerden biri olan denetim, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde de çok önemli bir işleve sahiptir. Çünkü parlamentolar, vatandaşlar ve hükümetler, kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını, kamusal faaliyetlerin başarılı olup olmadığını ve kamu hizmetlerinin etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde sunulup sunulmadığını bilmek durumundadırlar. Günümüzde böyle bir ihtiyaç söz konusu olduğundan hesap verme sorumluluğu bakımından, kamu yöneticileri bu ihtiyacı karşılamak adına belirtilen kesimlere hesap vermekle sorumludurlar. Dolayısıyla, kontrol ve denetim faaliyeti sonucunda sunulan raporlar yoluyla hesap verme sorumluluğu yerine getirilmiş olmaktadır.<sup>15</sup>

## B. DENETİMİN SINIFLANDIRILMASI

Denetimi; denetimin amacı ve kapsamı ile statüsüne, denetimin kamusal veya özel sektör nitelikli oluşuna vb. yaklaşımlara göre çeşitli sınıflara ayırmak mümkündür. Aşağıda denetimin amacı ve statüsü yönünden türlerine yer verilmiştir.

### 1. *Denetimin Amacı Yönünden Sınıflandırılması*

Denetim amacı yönünden; finansal denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ve ekonomik denetim biçiminde sınıflandırılabilir.

Finansal denetim; mali tabloların denetimi, işletme faaliyet sonuçlarını ortaya koyan bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu gibi tabloların koyulan ilkeler doğrultusunda düzenlenip düzenlenmediğini, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış benzeri birtakım standartlara uyup uyulmadığının denetlenmesidir. Tanımdan da anlaşıldığı gibi finansal denetim bir işletmeye ilişkin mali tabloların belirli muhasebe standartlarına

---

<sup>15</sup> Ahmet Kesik, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005, say.9, s. 98

uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe ulaşmak amacıyla mali tabloların denetimini kapsar.<sup>16</sup> Mali tabloların denetimi yöneticisinden, yatırımcısına, kredi vereninden kredi alanına kadar birçok kesimi ilgilendiren bir denetim türüdür. Bu denetimi bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri dış denetçiler olarak yaparlar.<sup>17</sup> Yapılan bu inceleme kanaat bildirebilme veya bildirememe ile sonuçlanır.<sup>18</sup>

Uygunluk denetimi; uygunluk denetimi, mali işlemlerin ve faaliyetlerin, üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış yöntemler ve kurallara uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla incelenmesidir. Diğer bir ifadeyle uygunluk denetimi kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.<sup>19</sup> Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler, farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Uygunluk denetimi, iç denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür.

Performans denetimi; yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve programların planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında tutumluluk, verimlilik ve etkinlik açısından denetlenmesidir. Basit bir ifadeyle performans denetimi kurumların doğru işleri yapıp yapmadıklarının ve işleri doğru şekilde ve en ehven maliyetle yapıp yapmadıklarının araştırılması olarak tanımlanabilir.<sup>20</sup> Performans denetimi, esas itibariyle, kuruluşun kaynaklarını ne derecede ekonomik, verimli ve etkin bir biçimde kullandığı hakkında görüş oluşturmak amacıyla elde edilebilen kanıtlardan yararlanan bir süreçtir. Performans denetimi meslekî değer yargısından yararlanmayı içermesine karşın, sağlam bir metodoloji bu değer yargısı için nesnel bir çerçeve sağlayabilir.<sup>21</sup>

<sup>16</sup> [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net), "Dış Denetimle İlgili Bilgiler", 13.11.2008

<sup>17</sup> Serap Şensoy, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, İstanbul, 2006, s.197

<sup>18</sup> [www.shcek.gov.tr](http://www.shcek.gov.tr), Denetim Terimleri Sözlüğü, 13.11.2008

<sup>19</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m.8, 26/06/2006 - 2006/10654

<sup>20</sup> Tolga Demirbaş, İsveç Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı, Ankara, 2001, s.5

<sup>21</sup> Sayıştay Bilgi Notu, ASOSAI Performans Denetim Rehberi, Ankara, 2002, s.1

Ekonomik denetim; finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türüdür. Ekonomik denetim kapsamında; bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir inceleme yapılmak yoluyla ortaya konulmakta, öte yandan kuruluşa tahsis edilen kaynakların tüm işletme fonksiyonları dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik, ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı ölçülmekte ve bu doğrultuda önerilerde bulunulmaktadır. Ekonomik denetimde temel amaç performans denetimi olup, mali tablolar denetimi ve uygunluk denetimi ile desteklenerek bütünlük kazanmaktadır. Ekonomik denetim kapsamında uygunluk denetimi temel bir amaç olmayıp, performans denetimi ve finansal tablolar denetimi birlikte yürütülürken, denetlenen kuruluşun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata aykırı uygulamalarının tespit edilmesi durumunda söz konusu olmaktadır.<sup>22</sup>

## *2. Denetimin Statüsü Yönünden Sınıflandırılması*

Denetimin statüsüne göre türleri; iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olarak belirlenebilmektedir.

İç denetim; kurum faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finans, muhasebe ve diğer tüm yönlerden araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir. Diğer bir anlatımla iç denetim, örgüte hizmet amacıyla, örgütün tüm faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. 5018 sayılı Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda da İç denetim, “kamu idaresinin çalışmalarına değer

---

<sup>22</sup> [www.ydk.gov.tr](http://www.ydk.gov.tr), Yüksek Denetim, 24.07.2008



katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır.<sup>23</sup>

İç denetim, kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun isleyip islemediğini değerlendirir. Kuruma denetim sonucunda elde ettiği verilerle güvence ve danışmanlık sağlar.<sup>24</sup>

Dış denetim; kurumun, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, kurumla organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Dış denetim hizmeti denetlenen kurumdan tamamen bağımsızdır. Dış denetimin temel amacı, hesapların, mali tablolarla işlemlerin ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında kanaat bildirmek ve rapor vermektir. Ayrıca dış denetim kamu parasının kullanıldığı alanları mutlaka kapsaması gerekmektedir.<sup>25</sup> Kamu kesiminde dış denetime örnek olarak Sayıştayların yaptığı denetim gösterilebilir. Dış denetimi genelde piyasada faaliyet gösteren özel sektör firmalara hizmet veren bağımsız denetim organları, kamu hizmet birimlerini denetleyen kamusal denetim kurumları şeklinde iki grupta ele almak mümkündür.

Bağımsız denetim; müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna / firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmenin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır.<sup>26</sup> Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir. Finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve

<sup>23</sup> Sacit Yörüker, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Hakkında Notlar”, 2003, s.1

<sup>24</sup> [www.tkgm.gov.tr](http://www.tkgm.gov.tr). H.Abdullah Kaya, “İç Denetim”, 14.10.2007

<sup>25</sup> Fikret Gülen, Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı, 2003, Ankara, s.6

<sup>26</sup> [www.ydk.gov.tr](http://www.ydk.gov.tr), Yüksek Denetim, 24.07.2008

faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.<sup>27</sup>

Kamu denetimi; görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade eder. Kamu denetimi birçok kamu kuruluşunun içinde oluşturulan denetim birimleri yani kamu personelleri tarafından gerçekleştirilir. Kamu kesiminde yer alan dış denetim kurumları, çeşitli düzeylerde ve farklı amaç ve işlevlere uygun olarak yapılandırılmışlardır. Bu kurumların görev alanları, bünyelerinde yer aldıkları kurum ve kuruluşların dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarının yanı sıra, birtakım özel statülü kuruluşlar ile özel işletmeler veya sosyal, siyasal vb. amaçlı örgütler de olabilir.<sup>28</sup>

Yüksek denetim; hem iç hem de dış denetim türüdür. Fakat dış denetimin parlamentolar adına yapılan denetimi tam olarak kapsamaması nedeniyle literatürde ayrı olarak ele alındığı görülmektedir Uluslararası literatürde yüksek denetim; anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır. Yüksek denetim, kamu kesiminin genel yapılanması içerisinde, ülkenin yönetimi ile ilgili olarak konulan kuralları hayata geçirmekle görevli olan yürütme ve idarenin bütün mali işlem ve eylemlerinin kuralları koyma yetkisini elinde bulunduran Yasama Organı adına en üst düzeyde ve en nihai olarak denetlenmesini anlatmak için kullanılan bir terimdir. Yüksek Denetim Kurumlarının dış denetim organları olarak iç denetimin etkinliğini inceleme görevi vardır.<sup>29</sup> Yüksek denetim kurumlarının statüleri genellikle Anayasa ya da ilgili denetim yasalarıyla belirlenmektedir. Bu kurumların devlet örgütü içerisindeki yeri, üst düzey kurumlarla

<sup>27</sup> [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net), "Dış Denetimle İlgili Bilgiler", 15.11.2008

<sup>28</sup> H.Ömer Köse, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, Ankara, 2000, s.29

<sup>29</sup> Serap Şensoy, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, İstanbul, 2006, s.199

ilişkileri, bağımsızlık düzeyi bu düzenlemelerin ışığında ve kimi zamanda gelenekselleşmiş uygulamalar çerçevesinde kendini gösterir.<sup>30</sup>

## II. TÜRKİYE’DE MALİ KONTROL SÜRECİNE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELERİN GELİŞİMİ

### A. Tarihsel Gelişim

#### 1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1927 yılında yürürlüğe girmiş ve 2003 yılına kadar çok az sayıda değişikliğe uğrayarak geçerliğini korumuştur.

1927 yılından bu yana kamuda, kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu süreç içerisinde, gerek yeni oluşturulan kamu idareleri, gerekse teşkilat yapısı içerisinde daha önce var olup ta 1050 sayılı kanun kapsamında bulunan irdeler, hep bu kanun kapsamından çıkma eğiliminde olmuşlar ve kısmen bunu başarmışlardır. Böylece 1050 sayılı Kanun zamanla kapsamı oldukça dar bir Kanun haline dönüşmüştür.

Öte yandan dünya da kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. 1050 sayılı Kanun ile düzenlenen kamu mali yönetim sistemimize kapsam darlığının ötesinde dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak pek çok eleştiriler getirilmiştir. Bu eleştirilerden bazıları şunlardır:

- Kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamamıştır.
- Bazı mali işlemler bütçelerde yer almamıştır.
- Bütçe uygulamaları mali yıllar sınırlı kalmış ve çok yıllık bütçelemeye imkan verecek bir yapı kurulamamıştır.

---

<sup>30</sup> H.Ömer Köse, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, Ankara, 2000, s.40

- Mevcut kamu mali yönetim sistemi uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun değildir.
- Mevcut sistem görev, yetki ve sorumluluk dengesi kurulamamıştır.<sup>31</sup>

1927 yılından beri esaslı değişiklikler yapılmadan uygulanan ve Türk kamu mali yönetim sisteminin anayasası olarak tavsif edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun çağdaş mali yönetim anlayışının gerisine düştüğü, gelişen ve değişen ihtiyaçları gidermede yetersiz kaldığı, parçalı bir mali yönetim ve bütçe yapısı doğurduğu, tüm kamu kurumlarını kapsamadığı, özetle dünyada ve Türkiye’de yaşanan değişim ve dönüşümler karşısında mevcut sistemin modern yaklaşımlardan uzak statik bir yapı oluşturduğu herkesçe kabul edilmektedir.

Muhasebe-i Umumiye Kanununun öngördüğü mali sisteminin yeterli olduğu ve reform yapılmasına ihtiyaç bulunmadığı, sadece ihtiyaç duyulan alanlarda söz konusu Kanunun ilgili maddelerinde değişiklik yapılması gerektiği dile getirilse bile genel kabul gören yaklaşım Türkiye’nin bugünkü konumu, Türkiye ile uluslararası kuruluşlar arasındaki ilişkiler ve Avrupa Birliğine katılım stratejisi karşısında kamu mali yönetim reformunun kaçınılmaz olduğudur.<sup>32</sup>

Dünyada kamu malî yönetimi ve kontrol sistemi konusunda önemli gelişmelerin yaşanması ve Ülkemizde kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak önemli değişikliklerin meydana gelmesi, yeni kamu mali yönetim ve kontrol anlayışını yansıtan bir kanun hazırlanmasını zorunlu kılmıştır.<sup>33</sup>

Dolayısıyla 5018 sayılı kanunun yürürlük tarihi itibarıyla de, aynı konuları düzenleyen, ancak günün ihtiyaçlarına artık cevap vermeyen, hatta yer yer dilinin

<sup>31</sup> Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2006, Ankara, s.1

<sup>32</sup> [www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler) Ekrem Candan, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I”, 11.03.2009

<sup>33</sup> [www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler) Cüneyt Güler, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Teftiş ve Denetim Sistemimize Etkileri”, 09.02.2009

anlaşılabilmesi için Osmanlıca-Türkçe sözlük kullanma zorunluluğu duyulan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun da yürürlükten kaldırılması öngörülmüştür.

Ancak yeni kanunun öngörülen şekilde uygulanabilmesi ve amaçladığı başarıları sağlayabilmesinin, kanunda öngörülen alt düzenlemelerin yapılmasına ve kamu sektörünün yeni düzen ve yapıya uyum sağlamasının teminine bağlı olması sebebiyle, yayım tarihi ile yürürlük tarihi arasına bir yıl gibi bir hazırlık süresi konulmuştur.<sup>34</sup>

## *2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*

Bilindiği gibi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile mali kontrole ilişkin esaslar Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiş ve Kanunla önemli bazı yenilikler getirilmiştir. Kanunun bir kısım maddeleri yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş, diğer bazı maddelerinin ise Kanunda belirtilen tarihlerde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Ayrıca, 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile de 5018 sayılı Kanunun bütçe uygulamasına ilişkin hükümlerinin 2005 yılında uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

KMYKK'nin tüm hükümleri henüz uygulanmamış iken yapılan çalışmalar sırasında ve kamuoyunda dile getirilen bazı eleştiriler göz önünde bulundurularak Kanunun değiştirilmesi ihtiyacı hasıl olmuştur. Bu çerçevede Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 22.12.2005 tarihinde kabul edilen 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla 5018 sayılı Kanunda önemli değişiklikler yapılmış ve daha önce tedricen uygulanması öngörülen bazı düzenlemelerin 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulması sağlanmıştır.

---

<sup>34</sup> Bumin Dorusöz, "Kanunlar Bilmecesi", Dünya Gazetesi, 19.05.2005

KMYKK'nin tasarı olarak gündeme geldiği tarihten, kanunlaşp yürürlüğe girdiği tarihe kadar ve bir kısım maddelerinin uygulanmaması nedeniyle de 5436 sayılı Kanunla getirilen kesin düzenlemeler yapıncaya kadar kamuoyunda yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda ciddi tereddütler oluşmuş ve reform çalışmalarını benimsemeyip mevcut mali yönetim sisteminin korunmasını savunanlarda da yeni sistemin uygulanmayacağı kanaati hakim olmuştu. Gerçekten, KMYKK'nin bir kısım maddelerinin yürürlüğe girmesinin ertelenmesi, bazı düzenlemeler bakımından uzun süreli bir tasfiye, yahut yeniden yapılandırma esasının getirilmesi, ikincil mevzuatın hazırlanıp yürürlüğe konulması gibi konulardaki belirsizlikler bu tür tereddüt ve beklentilerin oluşmasına zemin hazırlamış idi. Ancak, 2005 yılı içinde yapılan çalışma ve düzenlemeler ve özellikle KMYKK'de değişiklik yapılmasını öngören 5436 sayılı Kanunun getirdikleri söz konusu tereddüt ve beklentileri kırmış, 2006 yılının başı itibariyle yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin tamamıyla hayata geçirilmiştir.<sup>35</sup>

#### B.1050 Sayılı Kanun ile 5018 Sayılı Kanunun Karşılaştırılması

Bilindiği gibi KMYKK birçok yönden eski Türk kamu mali yönetim sisteminin çerçevesini çizen Muhasebe-i Umumiye Kanunundan farklılaşmaktadır. Detaylar bazında söz konusu Kanunların mukayesesinin yapılması fonksiyonel olmadığı gibi ayrıntı nedeniyle özün kaçırılması ihtimali nedeniyle kanımızca uygun değildir.<sup>36</sup> Konumuz itibariyle 1050 sayılı kanun ile 5018 sayılı Kanunun mali kontrol sistemleri arasındaki farklılıklara değinilmesi yeterli görülmüştür.

<sup>35</sup> [www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler) Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I", 11.03.2009

<sup>36</sup> [www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler), Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II", 11.03.2009

Tablo 2.1. 1050 Sayılı Kanun ve 5018 Sayılı Kanunun Mali Kontrol Sistemlerinin Karşılaştırılması<sup>37</sup>

<b>1050 Sayılı Kanun ve 5018 Sayılı Kanunun Mali Kontrol Sistemlerinin Karşılaştırılması</b>		
<b>Konu</b>	<b>1050 Sayılı Kanun</b>	<b>5018 Sayılı Kanun</b>
<b>Sorumlular</b>	Bakan, İta Amiri, Tahakkuk Memuru, Sayman	Bakan, Üst Yönetici Harcama Yetkilisi, Muhasebe Yetkilisi, Muhasebe Yetkilisi Mutemeti, Gerçekleştirme Görevlileri
<b>Sorumlulukları</b>	Kanunda ita amiri, tahakkuk memuru, sayman, ve görev, yetki ve sorumluluklarına yer verilmiştir. Esas sorumluluk tahakkuk memurları ve saymanlar üzerinde kalmış, ita amirleri istisnai hallerde sorumlu tutulmuşlardır. Bakanların sadece siyasi sorumluluğu vardır. Bakan ve üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluğuna yer verilmemiştir.	Harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmiş ve bunların sorumlulukları görevleri gereği yapmaları gerekli iş ve incelemeleri Gerekli belgelerle sınırlandırılmıştır. Bakan ve üst yöneticilerin hesap verme ve yönetim sorumluluğu vardır.
<b>Denetim Türleri ve Yetkili Olanlar</b>	1. Denetim türleri  Uygunluk denetimi Performans Denetimi (Sayıştay tarafından birkaç yıldır kısmi olarak yapılan bu denetim pilot uygulama düzeyinde kalmıştır.)  2. Denetim Yapanlar  Sayıştay denetçileri Kurumların teftiş ve denetim birimleri Maliye Bakanlığının merkez ve targa denetim birimleri	1. Denetim Türleri Uygunluk Denetimi Performans Denetimi Mali Denetim Denetim bir fonksiyon olarak yeniden tanımlanmış ve kapsamı genişletilmiştir. İç kontrol sisteminin bir unsuru olarak iç denetim getirilmiştir. 2. Denetim Yapanlar Sayıştay denetçileri (dış denetim) İç denetçiler (iç denetim) İstisnai hallerde denetim yetkisi olanlar (Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı)
<b>Harcama Öncesi Kontrol</b>	İç kontrol sistemi oluşturulmamıştır. Sadece harcama öncesinde kısmi bir kontrol mekanizması öngörülmüştür. Harcama öncesi kontrol sürecinde; Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Maliye Başkanlıkları/Bütçe Dairesi Başkanlıkları ve Saymanlıklar görev almaktaydı. Harcama öncesi kontrol sistematik değildir, sadece belli noktalarda harcama öncesi kontrol yapılmaktadır.	Kamu idarelerinde iç kontrol sistemi kurulması öngörülmüştür. İç kontrol sisteminin bir unsuru olarak harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulması esası getirilmiştir. Saymanlıkların ödeme aşamasında yaptıkları uygunluk kontrolüne son verilmiştir. Muhasebe yetkileri ödeme safhasında sadece Kanunda belirtilen hususları arayacaklardır. Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından harcama öncesinde yapılan kontroller (vize ve tescil) kaldırılmıştır.

Kaynak: (Ekrem Candan, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II” [www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler))

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirdiği önemli yeniliklerden birisi kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörlerin görev,

<sup>37</sup> Tablo, Ekrem Candan’ın, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II” adlı makalesinden esinlenerek hazırlanmıştır.

yetki ve sorumluluklarının yeniden belirlenmiş ve sorumlulukların aktörler arasında paylaştırılmış olmasıdır.<sup>38</sup> Harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi sorumlulukları görevleri gereği yapmaları gerekli iş ve incelemeleri gerekli belgelerle sınırlandırılmış, bakan ve üst yöneticileri idari açıdan sorumlu tutmuştur. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa göre ise yukarıda ki sorumlular arasında tahakkuk memuru ve sayman asıl sorumlu, diğerleri ise kanundaki özel hallerde sorumlu tutulmuştur. Hatalı ödemelerde tahakkuk memuru ve saymanın kusurlu olup olmamasına bakmaksızın ödenen tutar tamamen tazmin hükmüne bağlanmaktadır.<sup>39</sup>

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda iç kontrol sistemi oluşturulmamış, harcama öncesi kontrol sürecinde Sayıştay ve Saymanlıklar önemli kontrol noktaları olarak öngörülmüştür. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ise Sayıştay'ın harcama öncesi kontrolü kaldırılmış, iç kontrol ve onun unsuru olan ön mali kontrol ile birlikte sistematik bir harcama öncesi kontrol mekanizması oluşturulmuştur.

Yine 1050 sayılı Kanunda olmayan iç denetim 5018 sayılı Yasa ile kamu mali kontrol sistemimize dahil edilmiştir.<sup>40</sup> İç denetim kuruma denetim sonucunda elde ettiği verilerle güvence ve danışmanlık sağlar. Denetim sonucunda kurum yönetimi, kurumun amaç ve hedeflerine uygun kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, kurum varlıklarının korunması ve kurum içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve kurumun ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık elde eder. Bu güvence ve danışmanlık

---

<sup>38</sup> [www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler), Ekrem Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, 12.03.2009

<sup>39</sup> [www.alomaliye.com/kenan\\_durak\\_1050.htm](http://www.alomaliye.com/kenan_durak_1050.htm) , Kenan Durak, “1050 ve 5018 Sayılı Kanunların Kapsamı ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci”, 23.12.2008

<sup>40</sup> Ahmet Başpınar, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, Maliye Dergisi, say. 151, s.24



faaliyeti aynı zamanda devlete, topluma ve kurumla ilgili kişileri ve araştırmacılara karşı da sağlanır.<sup>41</sup>

Kamu idarelerinde iç denetimin, uluslararası uygulamalar ve standartlara uygun olarak kurulması, denetim birimleri ile işbirliğinin sağlanması, yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunulması, risk değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesi, iç denetçilerin eğitim programlarının düzenlenmesi ve uygulanması, iç denetçilerin uyacakları etik kurallarının belirlenmesi, iç denetim birimlerinin kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde değerlendirilmesi gibi görevleri icra etmek<sup>42</sup> üzere İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur.

Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin kapsamı kurumsal ve nitelik olarak genişletilmektedir. Harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması olarak belirlenmiştir.

Yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemi beraberinde farklı bir konsept getirmekte ve sistemin dayandığı paradigmlar mevcut mali yönetim ve denetim sistemimizi köklü bazı değişikliklere konu etmektedir. Yeni sistem mali kontrol sistemleri ile birlikte bir çok yönden 1050 sayılı Kanuna dayanan Türk mali yönetim sisteminden farklılaşmaktadır.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> [www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar](http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar) , H. Abdullah Kaya, “ İç Denetim”, 30.06.2009

<sup>42</sup> [www.idkk.gov.tr](http://www.idkk.gov.tr) , Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi (2008-2010), 30.06.2009

<sup>43</sup> [www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler), Ekrem Candan, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II”, 11.03.2009

### III. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNUN GEREKÇESİ VE AMACI

#### A. Gerekçesi

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde kamu harcama sürecini daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak, kamu mali yönetim sistemimizde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığın, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması, sistemdeki dağınıklığın giderilmesi amacıyla 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayımlanmıştır.

Dönem Koşullarının oldukça ilerisinde olan<sup>44</sup> 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1927 yılından bugüne kadar çok az sayıda değişiklikle yürürlükte kalmış ve kamu mali yönetimini düzenleyen temel kanun olma niteliğini sürdürmüştür.<sup>45</sup> İlerleyen zaman içinde kamunun fonksiyonları görevleri ve teşkilatlanmalarında önemli değişiklikler meydana gelmiş, aynı zamanda dünyada da kamu mali yönetim alanında hızlı gelişmeler yaşanmıştır. Tüm bu gelişmeler artık Türkiye’de yeni ve modern bir mali yönetim sistemine olan ihtiyacı doğurmuştur bu sebeple 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı resmi gazetede yayımlanan 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu yürürlüğe girmiştir.

Bu Kanun ile bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki - sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu

---

<sup>44</sup> Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.C.M.B. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, 2004, Say. 2004/1, s.1

<sup>45</sup> Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2006, Ankara, s.1

suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulması öngörülmektedir.<sup>46</sup>

Kanunun genel gerekçesine bakıldığında “kalkınma planları ve ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamaması bazı mali işlemlerin bütçede yer almaması bütçe uygulamalarının mali yıla sınırlı olması ve çok yıllık bütçeleme sisteminin olmaması sistemin başlıca eksiklikleri olarak ön plana çıkmaktadır” denilmiştir. Ayrıca mevcut muhasebe sistemi ve bütçe sınıflandırma sisteminin devletin gelir ve giderlerini tam olarak yansıtmadığı da belirtilmiştir. 5018 sayılı kanunla mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olan ulusal program ve politika belgesinde de yer aldığı gibi uluslararası standartlara ve Avrupa birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi oluşturulması amaçlanmıştır. Ayrıca bütçe kapsamının genişletilmesi ile de mali saydamlığın sağlanması, bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, kamu harcama sürecindeki yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde etkinliğin artırılması hedeflenmiştir. Bunun yanında etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulması öngörülmüştür.

## B. Amacı

Kanunun amacı, “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek” şeklinde belirlenmiştir.

---

<sup>46</sup> Ahmet Arslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, Maliye Dergisi, 2004, say. 145, s.151

Bu ifadeyle mali işlem ve eylemler hakkında doğru ve kapsamlı bir amaç tayin edildiği görülmektedir.<sup>47</sup>

Genel olarak kanun; kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliği arttırmayı, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim sistemlerini uluslararası standartlara uygun hale getirmeyi, harcama öncesinde gerçekleştirilen vize ve tescil işlemlerinin kaldırılarak,<sup>48</sup> harcamacı kuruluşların harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası iç denetim konusundaki inisiyatiflerini genişletmeyi ve mali disiplini sağlamayı, kamu idarelerinin gelir, gider ve yükümlülüklerini etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetmeleri için görev yetki ve sorumluluklar da dikkate alınarak, mali işlemleri yürütecek olanların belirlenmesini ve buna göre gerekli mali sistemin oluşturulmasını amaçlamaktadır.

Ayrıca kanun, kurumların stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara, belirlenmiş esas ve usuller ile hizmet gereklerine uygun bir şekilde hazırlanmasını, muhasebe sisteminin karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkin çalışmasını sağlayacak şekilde oluşturulmasını, mali denetimin uluslararası belirlenmiş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesini, dış denetimin kapsamının genişletilerek daha etkin hale getirilmesini amaçlamaktadır.<sup>49</sup>

Görülüyor ki, Kanunun düzenlenme amacı, mali işlem ve eylemler hakkında doğru ve kapsamlı bir çerçeve çizmektedir. Ancak, bir mali usul kanunu niteliğindeki Kanunun 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunundan farklı olarak mali yönetim yapısı da düzenlediği anlaşılmaktadır. 1050 sayılı Kanun esas olarak mali usul düzenlemekte, mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmakta idi. Öte yandan, 1050 sayılı

---

<sup>47</sup> Bayar Doğan, “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, Maliye Dergisi, 2004, say. Mart-Nisan, s.47

<sup>48</sup> Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.C.M.B. Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, 2004, Say. 2004/1, s.1

<sup>49</sup> Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Ankara, 2006, s.2

Kanunda yer almamış ve yerleştirilmemiş olan mali saydamlık, hesap verebilirlik ve raporlama işlevlerinin 5018 sayılı Kanunda yer aldığı görülmektedir.<sup>50</sup>

#### IV. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNA GÖRE MALİ KONTROL SÜRECİNİN ANALİZİ

##### A. Genel Bakış

Günümüzde çağdaş devlet anlayışı, kamu kaynaklarının daha iyi ve rasyonel kullanımı konusunu ön plana çıkararak etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması anlayışını hakim kılmıştır. Bu anlayış çerçevesinde, kamu kaynaklarının kullanılmasında önceden idarecilere inisiyatif tanıyıp harcama sonrasında denetimin etkinliğinin artırılması hususu dünyada bütçe sistemleri içinde önemli bir yer tutmaya başlamıştır. Bu gelişmelerin sonucunda, Türkiye'nin de içinde bulunduğu birçok ülke kamu mali kontrolü sistemlerinde önemli anlayış değişikliklerine gitmiştir. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılım sürecinde de, müstakil bir başlık altında ele alınan kamu mali kontrol sistemi, tarama sürecinde ve katılım müzakerelerinde bir kilometre taşı olmaktadır.<sup>51</sup>

Kamu mali yönetimi kamu kaynaklarının yönetimi ile ilgili kurumları ve süreçleri kapsar. Bu sürecin aşamalarından biri de kamu kaynaklarının kullanımının kontrol ve denetimine ilişkin mekanizmaların kurulmasıdır. Kurulan bu mekanizmalar 5018 sayılı Kanunda mali kontrol olarak adlandırılmaktadır.

Söz konusu mali kontrol mekanizmasının ve çağdaş kamu yönetimi anlayışının önemli unsurlarından mali saydamlık, hesap verilebilirlik, raporlama ve etkin iç mali kontrol, süreç analizinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

---

<sup>50</sup> Osman Saraç, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, 2005, say. 148, s. 127

<sup>51</sup> Ahmet Kesik, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005, say.9, s. 94

## B. Mali Saydamlık

Saydamlık devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların sonucunu görebilmek için gereken bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır.<sup>52</sup> Devlet faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir hale gelmesi olarak algılanan saydamlık, devleti topluma karşı daha sorumlu ve hesap verir bir hale getirmenin önemli araçlarından biri olarak görülmektedir.<sup>53</sup>

Saydamlık, devletin hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli mekanizmalardan biridir. Saydam bir sistemde, kamu kaynaklarının nasıl ve hangi amaçlarla kullanıldığı konusunda halka bilgi sunulduğundan, yöneticilerin ellerindeki yetkileri kamu yararına aykırı, kendi çıkarlarını gözeterek kullanmaları oldukça güçleşir. Dolayısıyla saydamlık, kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanımını özendirdiği gibi, yolsuzlukların kaynaklarını da kurutmaktadır.<sup>54</sup>

Saydam bir sistem sayesinde, yönetenlerin kamunun kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullandığı konusunda gerekli bilgileri vatandaşlara ulaşması, yönetenlerin, yetkilerini kamu yararına ters ve kendi çıkarlarına gözetken bir şekilde kullanmasının önüne geçecektir. Saydamlık, kamusal kaynakların kullanımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirdiği gibi kamu yönetimine duyulan güveni de artıracaktır.

Saydamlık için;

Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,

Bilgilerin belli standartlar çerçevesinde düzenli olarak yayımlanmak suretiyle kamuya açık ve ulaşılabilir olması,

---

<sup>52</sup> [www1.worldbank.org/publicsector](http://www1.worldbank.org/publicsector), Erdin İvgin, “Yerel Yönetimlerde Sayıştay Denetimi”, 12.08.08

<sup>53</sup> İtibar Erdoğan, “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Bütçe Dünyası Dergisi, 2007, say.24 s. 24

<sup>54</sup> Erol Akbulut, “Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi”, Sayıştay Dergisi, 2003, say.50-51, s.10

Kaynak dağıtım ve kullanım sürecinde Bütçelerin hazırlanma, uygulanma ve raporlanma süreçlerinin açık olması,

Denetim ve istatistiksel veri yayınlama sisteminin kalitesi ve açıklığı açısından, bağımsız güvencelerinin olması gerekmektedir.<sup>55</sup>

1997 yılında Doğu Asya’da yaşanan finansal krizin tartışılması sürecinde geliştirilen yaklaşımlardan bir tanesi de, ekonomide yaşanan gelişmelerin ve mevcut yapının resmini verecek olan bilginin üretilmesinde karşılaşılan problemlerdi. Bu anlamda piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması krizin nedenlerinden birisi olarak gösterilmiştir. Bu tarihten sonra, klasik bütçelerin ekonomilerin maruz kaldıkları mali riskleri tanımlamada ne kadar yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Sadece Asya ekonomilerinin değil, diğer ülke ekonomilerinin resmi bütçe hesaplarının da ekonomilerin gerçek durumlarından daha sağlam bir görünüm sergiledikleri gözlenmiştir. Buradan hareketle başta uluslararası örgütler olmak üzere, dünyada doğru bilginin üretilmesi ve yayınlanmasını sağlamak üzere mali saydamlık konusunda çalışmalar yoğunlaşmıştır.

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu sektörü, mali politikanın oluşturulması ve yürütülmesi ile ilgisi olan bütün kurum ve kuruluşlar olarak tanımlanabilir. Mali saydamlık, sorumluluğu güçlendirir ve sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri artırır.<sup>56</sup>

Mali Saydamlık; Kamu kaynaklarının kim tarafından nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilinmesidir.<sup>57</sup> Mali saydamlık, verilerin ulaşılabilirliğini, kapsamlılığını,

---

<sup>55</sup> Necip Polat, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu Ve Denetimin Etkinliği”, Sayıştay Dergisi,2007, say. 49, s.65

<sup>56</sup> Dpt:2517-Öik:535, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2000, s.83

<sup>57</sup> Gül Fulya Baskıcı, “Uluslararası Uygulamalar Işığında Düzenleyici Etki Analizi ve Türk Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi Açısından Uygulanabilirliği”, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, 2007, Ankara, s. 174

zamanlılığını, anlaşılır olmasını ve Devlet faaliyetlerinin uluslararası karşılayabilir olmasını sağlar. Böylece Devletin mali durumu seçmenlerce ve mali piyasalarca doğru bir şekilde değerlendirilebilir. Mali saydamlık, sorumluluğu güçlendirirken sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri artırır.

Mali saydamlığın başka bir tanımı ise; Devletin mali işlemlerine ilişkin olarak aldığı kararlara (mali politika hedeflerine), devletin kamu hesaplarına ve mali projeksiyonlarına, söz konusu mali işlemlerin fonksiyonları ve yapısına ve de tüm bu işlemlerin uygulama sonuçlarına kamuoyu tarafından erişilebilmesi ve tüm bu bilgilerden kamuoyunun haberdar edilmesi anlamına gelmektedir. Bu tanımdan hareketle 5018 sayılı Kanun, kaynakların etkin kullanımını sağlayacak ortamın yaratılmasında saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna özel önem vermekte ve bunları mali yönetim sürecinin önemli bir parçası olarak görmektedir. Kanununun 7. maddesi mali saydamlığı düzenlemiştir. Mali saydamlığın gerçekleştirilmesine yönelik olarak öngörülen mekanizmalara ise Kanununun değişik maddelerinde yer verilmiştir. Söz konusu Kanununun 7. maddesi; “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla; Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması, Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibariyle kamuoyuna açıklanması, Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, zorunludur. Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri



sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.” şeklinde hükme bağlanmıştır.<sup>58</sup> Madde, mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasında sorumluluğu kamu idarelerine, bu hususları izleme görevini de Maliye Bakanlığına vermiştir.<sup>59</sup>

Devlet faaliyetlerinde mali saydamlık ilk olarak, Devletin mali faaliyetlerine ilişkin niyet ve öngörülerindeki bilgilerin ulaşılabilirliğini; ikinci olarak, Devletin tamamına ait düzenli bir şekilde sınıflandırılmış hesapların ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerine ilişkin tahmini içeren kapsamlı bütçe dokümanları da dahil olmak üzere Devlete ait ayrıntılı bilgi ve verileri; üçüncü olarak, kamu görevlilerinin seçimi ve ataması ile ilgili kuralların açıkça ortaya konulmasını ve kamu alımları ile istihdamın yasal çerçevesinin bir standarda bağlanmış olmasını; son olarak da, mali saydamlık yayınlanan verilerin doğruluğu için bağımsız denetimi gerektirir.<sup>60</sup>

### C. Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğu basit bir kavram değildir ve genellikle çok iyi anlaşılmamaktadır.<sup>61</sup> Hesap verme sorumluluğunun klâsik hukuki sorumluluk veya mali sorumlulukla herhangi bir ilgisi bulunmamaktadır. Türkçede tam karşılığı olmadığı için “hesap verilebilirlik” veya “hesap verme yükümlülüğü” olarak da adlandırılan hesap verme sorumluluğu, bir cevap verme, açıklamada bulunma yükümlülüğüdür.

Yeni kamu yönetim anlayışının çok yeni kavramlarından biri olan hesap verme sorumluluğu bir raporlama faaliyeti olup, bir görev icra etmek üzere kendilerine emanet

<sup>58</sup> İtibar Erdoğan, “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Bütçe Dünyası Dergisi, 2007, say.24 s. 25

<sup>59</sup> Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2006, Ankara, s.23

<sup>60</sup> Emine Kızıldaş, “IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler”, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, 2001, Ankara, s.5

<sup>61</sup> M. Hakan Özbaran, “Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu, Sayıştay Bilgi Notu”, Ankara, 2001, s.1

edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevin nasıl yerine getirildiği hususunda açıklamada bulunma sorumluluğudur.<sup>62</sup> Bu nedenle hesap verme sorumluluğunun ilgili kişiler ya da organizasyonlar arasındaki ilişkiler bağlamında düşünülmesinde yarar vardır.<sup>63</sup>

Hesap verme sorumluluğu, demokratik yönetim biçiminin esasıdır. Bir ulusun fertlerine karşı parlamentosu, hükümeti ve her bakanlığının, kurum ve kuruluşunun yükümlü olduğu bir ödevdir.<sup>64</sup>

Hesap verme sorumluluğu ile hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için nelerin yapılmasının planlandığı, nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğu, nelerin yapılmakta olduğu, yapılması gerekli olan şeylerin zamanında yapılıp yapılmadığı ve nelerin iyi gittiği nelerin gitmediği sorgulanır. Dolayısıyla, hesap verme sorumluluğu sayesinde hukuka uygunluk, saydamlık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkânı doğmaktadır.<sup>65</sup> Bu bağlamda sağlıklı etkin bir hesap verme sorumluluk sistemi bürokratik kontrol ihtiyacını giderdiği gibi kamu kaynaklarını yönetenlerin hükümet programlarının etkinliğini belirlerken spekülasyonlara değil, sağlıklı ve güvenilir bilgilere dayanmalarını sağlar.<sup>66</sup>

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 8. maddesi hükmü uyarınca, “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için

---

<sup>62</sup> Hasan Baş, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2005, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu”, s. 402

<sup>63</sup> Sacit Yörüker, Hükümet Hesap Verme Sorumluluğu, Ankara, 2001, s. 2

<sup>64</sup> Erol Akbulut, “Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi”, Sayıştay Dergisi, 2003, say.50-51, s.10

<sup>65</sup> Necip Polat, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, Sayıştay Dergisi, 2007, say. 49, s.71

<sup>66</sup> Safiye Kaya, Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay, Ankara, 2003, s.1

gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermeleri zorunludur”. Bu maddede hesap verme sorumluluğu, kamu mali yönetimi içerisinde görev alan her kademedeki görevli ve yetkili olanların, kendilerine verilen görevle sınırlı olmak üzere yapmış oldukları işlemlerden ve gerekli yerlere hesap vermekten sorumlu olmaları, şeklinde ifade edilmiştir. Sorumluluk, yaptırıma bağlanmış yetkidir.<sup>67</sup>

Yine aynı Kanunun 68. maddesinde dış denetimin, kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

Kanun “Bakanların ve Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu “başlıklı dördüncü bölümünün 10. maddesinde bakanların, 11. maddesinde de üst yöneticilerin durumunu düzenlemiştir. Bu madde aynen şöyledir:

Madde 10: “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. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına, mahalli idareler için İçişleri Bakanına aittir. Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.”

---

<sup>67</sup> Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2006, Ankara, s.24

Bakanlar, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.”

Madde 11: “Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, 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 bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi, mali kontrol yetkilisi ve iş denetçiler ile muhasebe yetkilisi aracılığıyla yerine getirirler.”

Hesap verme sorumluluğu, sonuç itibarıyla bir raporlama faaliyeti olarak yaşama geçirilecek,<sup>68</sup> uygulamada da hesap verme sorumluluk sistemi, en net biçimde, raporlama olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirli bir işe yönelik olarak hazırlanmış planlarla varılan sonuçlar, etkin ve düzenli bir raporlamayla karşılaştırılabilecek ve yerine getirilmeyen görevlerle ilgili herhangi bir sorumluluk ortaya çıktığı takdirde, mevzuatla tespit edilen yaptırımlar uygulanabilecektir.

Kamu yönetiminde şeffaflığın sağlanması, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi ve denetimin etkin hale getirilmesi özel önem taşıyan konular olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, yapılan tartışmalara rağmen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu

---

<sup>68</sup> Hasan Baş, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 2005, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, s. 415

Yönetimi Temel Kanunu yapılacak düzenlemelerin önemli bir adımıdır. Yasal düzenlemeler yapıldıktan sonra, artık görev yasaların uygulanmasından sorumlu olan kişi ve kurumlara düşmektedir.<sup>69</sup> Ama unutulmamalıdır ki nihayetinde hesap verme sorumluluğunu sağlamanın en iyi yollarından biri kamu görevlilerinin hesap vermeye zorlanmasından çok kendilerinin inisiyatif üstlenmeleri ve hesap vermeyi istemeleridir. Namusluluğa, dürüstlüğe, tarafsızlığa, objektifliğe ve kamu menfaatine hizmet arzusuna dayanan kamu idaresi ahlak anlayışı hesap verme sorumluluk meselelerine pozitif bir yaklaşımın belirlenmesinde önemlidir.<sup>70</sup>

#### D. Harcama Öncesi ve Harcama Sonrası Kontrol

##### 1. *Harcama Öncesi Kontrol*

Harcama öncesi kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri mali kararları kapsar.

Harcama öncesi kontrol görevi, ilgili kamu idaresinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde mali kontrol yetkilisi tarafından yürütülür. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin merkez dışı birimlerinde harcama öncesi kontrol görevi il defterdarlıkları yerine getirilir.

Mali kontrol yetkilisi tarafından, alınacak mali kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol eder. Mali kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen mali işlemler gerçekleştirilir.

---

<sup>69</sup> Necip Polat, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, Sayıştay Dergisi,2007, say. 49, s.80

<sup>70</sup> Sacit Yörüker, İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesap Verme Sorumluluğu, Sayıştay Yayınları Çeviri Dizisi, 2001, Ankara, s.24

Harcama öncesi kontrol sürecinde uygun görülmeyen veya vize edilmeyen işlemlerin gerekçesi harcama yetkilisine yazılı olarak bildirilir. Harcama yetkilisinin ısrarı halinde, mali kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmiş olması kaydıyla mali işlemler gerçekleştirilir. Bu durumda harcama yetkilisi, kişisel sorumluluk üstlenmiş sayılır ve bu işlemler en geç beş iş günü içinde mali kontrol yetkilisince ilgili üst yönetici ile Maliye Bakanlığına ve Sayıştay'a bildirilir.

Mali kontrol yetkilileri tarafından kontrole tabi tutulacak kararların kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimleri itibarıyla tutar ve türleri, kontrol, uygun görüş ve vize süreleri ile bunlara ilişkin işlemlerin usul ve esasları, risk alanları dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

Mali kontrol yetkilileri, harcama talimatlarının kullanılabilir ödenek tutarına, tertibine ve ayrıntılı harcama programına uygunluğuna ve harcamaların bütçe ve gider kanunları ile diğer ilgili mevzuata uygunluğuna ilişkin yaptıkları vizelerden ve verdikleri uygun görüşlerden dolayı sorumludur. Mali kontrol yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi veya muhasebe yetkilisi sıfat ve görevinden ikisi aynı kişide birleşemez. Bu görevleri yürütenler, bu Kanunda belirtilen görev ve yetkileri dışında harcama sürecinde başka görev alamazlar.

5018 sayılı Kanunun değişmeden önceki 58. maddesinde yukarıda ki gibi düzenlenen harcama öncesi kontrol işlemi değişiklikle birlikte iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak düzenlenmiştir. Söz konusu Kanuna göre iç kontrol, kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına

uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleri şeklinde tanımlanmıştır.<sup>71</sup>

Ülkemizde uygulanmakta olan mali yönetim ve kontrol sistemi, başta Anayasanın 160-165 inci maddeleri olmak üzere, 832 sayılı Sayıştay Kanunu, yılları bütçe kanunları ve çeşitli teşkilat kanunlarında yer alan hükümler çerçevesinde yürütülmektedir. Kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizi yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile harcama öncesi kontrol sistemimizde de önemli değişiklikler getirilmektedir.<sup>72</sup> Yukarıda kısaca değinildikten sonra harcama öncesi kontrol işlemleri, harcama öncesi kontrol sisteminde görevli olan personel ve sorumlulukları ile daha ayrıntılı açıklanmaya çalışılacaktır.

a. Sorumlular ve Sorumlulukları

5018 sayılı Kanunda ise sorumlular; siyasi açıdan bakanlar ve idari açıdan üst yöneticiler yanında harcama sürecinde idari ve mali açıdan;

- 1- Harcama yetkilisi
- 2- Mali kontrol yetkilisi
- 3- Gerçekleştirme görevlileri
- 4- Muhasebe yetkilisi

şeklinde sayılmıştır.

---

<sup>71</sup> [www.erkankaraarslan.org.tr](http://www.erkankaraarslan.org.tr), Erkan Karaarslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Mali Denetim”, 08.11.2008

<sup>72</sup> Mehmet Sait Arcagök, “Yeni Mali Yönetim Ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, 2005, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, s. 85

Yani 5018 sayılı Kanunla mevcut uygulamadaki tahakkuk memuru ve saymanın mali sorumluluğu yanında harcama yetkilileri, mali kontrol yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri de mali sorumluluk kapsamına dâhil edilmektedir.<sup>73</sup>

*(1) Harcama Yetkilisi*

Bilindiği üzere, 24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunla değişik “Üst yöneticiler” başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasında; “Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.” hükmüne yer verilmiş, aynı maddenin ikinci fıkrasında üst yöneticilerin 5018 sayılı Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu oldukları ve üçüncü fıkrasında ise bu sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri belirtilmiştir.<sup>74</sup>

Maddeden de anlaşılacağı üzere 5018 sayılı Kanunun 10. maddesiyle harcama süreci dışı kalan bakanlar gibi üst yöneticiler de harcama sürecinin dışında yer aldıklarından mali sorumlulukları bulunmamaktadır. Üst yöneticilerin sorumlulukları idari olup bakana karşıdır ve sorumluluklarının gereğini harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

5018 sayılı Kanunun 3. maddesinin (k) bendinde, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim harcama birimi olarak tanımlanmıştır. Söz konusu kanunun 31. maddesinde ise bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin

<sup>73</sup> [www.alomaliye.com.tr](http://www.alomaliye.com.tr) , Kenan Durak, “1050 ve 5018 Sayılı Kanunların Kapsamı ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci”, 22.10.2007

<sup>74</sup> Harcama Yetkileri Hakkında Genel Tebliğ(Seri No:1), R.G. Tarihi:31.12.2005, R.G. Sayısı : 26040 (4. Mükerrer)



en üst yöneticisi harcama yetkilisi olduğu belirtilmiştir. 32. maddesinde ise; bütçeden harcama yapılabilmesi harcama yetkilisinin, harcama talimatı vermesine bağlanmış, harcama talimatlarında da hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilerin yer alacağı, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken işlemlerden harcama yetkililerinin sorumlu oldukları belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanununun 33. maddesinde de giderin gerçekleştirilmesinin, harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesi ile tamamlanacağı hüküm altına alınmıştır.

Mevzuatın yukarıda belirtilen hükümlerine göre, bütçeden yapılacak harcamalarda süreç, harcama talimatı ile başlamakta ve ödeme emri belgesi uyarınca hak sahibine ödeme yapılması ödeme yapılması ile son bulmaktadır.

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 anlamda harcama yetkililerinin Sayıştay'a hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır.

Bu hükümler karşısında, bütçeden yapılacak harcamalar konusunda 5018 sayılı Kanunda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, giderin yapılmasına karar vermektен ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüten ve

maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, Sayıştay'a karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.<sup>75</sup>

Bu karar ve 5018 sayılı yasanın 32'nci maddesi ile harcama yetkilisinin sorumluluğunun harcama talimatı ile sınırlandırılması (yine hesap yargısı anlamında) onu adeta dokunulmaz kılmaktadır. Mevzuata aykırı talimat vermek söz konusu olmayacağına ve aksine davranış suç teşkil edeceğine göre, doğru talimatlar karşısında harcama yetkilisine mali sorumluluk yüklemek mümkün olmayacak demektir. Harcama yetkilisine sadece verdiği talimattan dolayı değil; bu talimatın uygulanması sonucu doğan yolsuzluk ve usulsüzlüklerden dolayı da hesap sorulması ve hakkında hüküm tesis edebilmesi<sup>76</sup> kanımızca daha uygun olurdu.

Harcama yetkilileri, kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla aşağıda belirlenen sınırlar dahilinde harcama yetkisini devredebilirler. Buna göre kamu idarelerinin;

- Merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

- Merkez dışı birimlerinde ise bölge müdürleri veya eşdeğer yetkililer, il müdürleri veya eşdeğer yetkililer ile nüfusu 50.000'i aşan ilçelerin ilçe müdürleri veya eşdeğer yetkililer harcama yetkilerini yardımcılara,

- Belediye ve il özel idareleri ile bunlara bağlı idarelerin harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

---

<sup>75</sup> 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007, 5189/1

<sup>76</sup> Doğan Bayar, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor ?", Maliye Dergisi, 2004, say. Mart-Nisan, s.54

- Mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreteri, birlik müdürü veya birim amirlerine, kısmen veya tamamen devredebilirler. Her bir harcama işlemi itibarıyla, mal ve hizmet alımlarında ikiyüzellibin Yeni Türk Lirasını, yapım işlerinde ise birmilyon Yeni Türk Lirasını aşan harcamalara ilişkin harcama yetkisi hiçbir şekilde devredilemez.

Harcama yetkisi aşağıdaki şartlara uygun olarak devredilir:

- Yetki devri yazılı olmak zorundadır.
- Devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalıdır.
- Merkez teşkilatında harcama yetkisinin devri ve bu yetkinin geri alınması üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine; merkez dışı birimlerde ise mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.<sup>77</sup>

Burada da belirtildiği üzere idare hukukunun “yetki devrinin, devreden sorumluluğunu kaldırmayacağı” şeklindeki genel kuralı çerçevesinde harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu kaldırmayacaktır.<sup>78</sup>

## (2) Mali Kontrol Yetkilisi

5018 Sayılı kanunun en önemli parçalarından birini oluşturan ön mali kontrol sistemi Kanunun 58. maddesinde harcama öncesinde yapılacak mali kontrol ile düzenlenmiştir. Mali kontrol sürecinin gerçekleştirilmesinde mali kontrol yetkilisi adı verilen görevliler yer alacaktır. Bunun yanında ön mali kontrol işleminin kapsamı, mali kontrol yetkilisinin sorumlulukları, harcama öncesi kontrol sürecinde uygun görülmeyen ya da vize edilmeyen işlemler karşısında harcama yetkilisinin durumuna ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır.

<sup>77</sup> Harcama Yetkileri Hakkında Genel Tebliğ(Seri No:1), R.G. Tarihi:31.12.2005, R.G. Sayısı : 26040 (4. Mükerrer)

<sup>78</sup> Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2006, Ankara, s.85

Ancak daha sonra 58. madde 5436 sayılı Kanunla değişikliğe uğramış, ön mali kontrol işlemleri harcama öncesi kontrol başlığı altında daha önce anlatıldığı gibi kamu idareleri nezdinde gerçekleşmesi kararlaştırılmıştır.

5018 sayılı Yasanın mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması başlıklı 59. maddesi 5436 sayılı Kanunla kaldırılarak mali kontrol görevlilerinin işlevlerinin kamu kurumlarının kendi yönetiminde gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Kanımızca burada özellikle Kanunun amacı ve niteliği ile bağdaşmayan mali kontrol yetkilisi müessesesinin<sup>79</sup> ilgili kanunla kaldırılarak harcama öncesi kontrol sürecinin daha fazla uzatılıp hantallaşmasının kısmen önüne geçilmiş olmaktadır.

### (3) Gerçekleştirme Görevlileri

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. Giderlerin gerçekleştirilmesi harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

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

Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.

---

<sup>79</sup> Ahmet Arslan, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", Maliye Dergisi, 2004, say. 145, s.176

Giderin çeşidine göre aranacak gerçekleştirme belgelerinin şekil ve türleri; kamu borç yönetimine ilişkin olanlarda Hazine Müsteşarlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca, mahallî idareler için içişleri Bakanlığınca, sosyal güvenlik kurumları için de bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklar tarafından, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.

Harcama sürecinde, görevi gereği ya da görevlendirilmeleri nedeniyle yer alan ya da en son gerçekleştirme belgelerini bir araya getirerek ödeme emrini düzenleme görevi verilen kişi de dahil olmak üzere harcama sürecinin başından sonuna kadar (yüklenmeye girişilmesi ve giderin gerçekleştirilmesi aşamaları) görev alan herkes gerçekleştirme görevlisi olmaktadır. Görüldüğü üzere, gerçekleştirme görevlileri harcama sürecinde görev alan kişilerdir.

Diğer taraftan harcama yetkilileri tarafından ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri harcama yetkililerinin yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından olması gerektiği ikincil mevzuat düzenlemelerinde yer verilmiştir.<sup>80</sup>

Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol görevi, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilecektir. Ön mali kontrolün nasıl yapılacağı yönetmelikte düzenlenmiştir. Buna göre, ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde mevzuata uygunluk ve belgelerin tamam olup olmadığı hususları ile daha önceki işlemlerin kontrolünü de kapsayacak şekilde ön mali kontrol

---

<sup>80</sup> Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2006, Ankara, s.92

yaparlar. Ön mali kontrol, idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama ve finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden yapılır. İdare bütçesi ve bütçe tertibine uygunluk yönünden yapılacak kontrol, ödeneğin bütçeye konulma amacına uygun olarak harcamanın yerinde yapılıp yapılmadığı, ihtiyaçların karşılanmasında idarenin önceliklerine uyum, etkinlik değerlendirmesi ile harcamalarda verimlilik ve tutumluluğun sağlanması hususlarını da kapsar. Bu görevliler yaptıkları kontrol sonucunda, işlemleri uygun görmeleri halinde, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhini düşerek imzalarlar. Ayrıca, mali karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir. Mali karar ve işlemler için ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkililerinin ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.<sup>81</sup>

#### (4) Muhasebe Yetkilisi

##### Muhasebe Yetkilisinin Görevleri

- 1- Muhasebe hizmetlerini yapmak
- 2- Ödeme aşamasında kontrol
- 3- 34. maddeye göre emanete alma ve emanetten belli sıraya göre ödeme olarak sayılabilir.

Gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması muhasebe hizmetidir.<sup>82</sup>

<sup>81</sup> Serap Şensoy, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, İstanbul, 2006, s.150

<sup>82</sup> [www.alomaliye.com/kenan\\_durak\\_1050.htm](http://www.alomaliye.com/kenan_durak_1050.htm), Kenan Durak, “1050 ve 5018 Sayılı Kanunların Kapsamı ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci”, 27.10.2007

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. 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, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Mali kontrol yetkilisine de bildirilmek şartıyla, belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.

Muhasebe yetkilileri, 34 üncü maddenin birinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile bu maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe mutemedidir. Muhasebe mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. Muhasebe mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.<sup>83</sup>

Görüleceği üzere, saymanların yetki ve sorumluluklarının belirlendiği 1050 sayılı Kanunun 81. maddesinde belirtilen, harcamanın kanunlar, tüzükler ve kararlar hükümlerine ve bütçedeki tertibine uygunluğunun kontrolünün yapılması görevi idarelere bırakılmıştır. Muhasebe yetkililerinin giderin mevzuat hükümlerine uygunluğunu kontrol etme görevi kaldırıldığından muhasebe yetkilisinin kontrol görevi “şekle” ilişkin olarak uygulanacaktır. Belgelerin muhafazası ve hesapların verilmesi konusunda ise üst yönetici ile birlikte görevli ve sorumlu olacaklardır. Muhasebe yetkilisinin görevi muhasebe hizmetinin yürütülmesi ile sınırlandırılmış ve buna paralel olarak sorumluluğu da belge ve kayıt düzeni ile raporlama konularına indirgenmiş ve sorumlulukları sınırlı ve kusurlu sorumluluk olarak düzenlenmiş, harcama öncesi kontrol sisteminden çıkarılmış, sadece muhasebeyle ilgili yetkili haline getirilmişlerdir.<sup>84</sup>

#### b. İç Kontrol

İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen, kurumun misyonunun yerine getirmesi için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bütünlüycü bir süreçtir.<sup>85</sup> Başka bir ifadeyle İç Kontrol, yönetim hedeflerinin gerçekleştirme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamakta yararlanan bir yönetim aracıdır.<sup>86</sup> Yalın bir ifadeyle, iç kontrol bir kurumun görevini etkili ve verimli biçimde başarması

<sup>83</sup> 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003, R.G. No:35326, m.61

<sup>84</sup> Şensoy, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, İstanbul, 2006, s.152

<sup>85</sup> Baran Özeren, Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları, Ankara, 2004, s.2

<sup>86</sup> INTOSAI İç Kontrol Standartları, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1994, s.1



amacıyla faaliyetlerini yönettiği bir süreçtir. İç kontrol bir kamu kurumunun bünyesinde ayrı, spesifik sistem olarak düşünülmemelidir. Daha doğrusu, iç kontrol yönetimin faaliyetlerini yol göstermek üzere yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir.

Etkili iç kontrol oluşturulması kuruluşun hem iç hem de dış nedenlerle karşı karşıya kaldığı risklerin bir değerlendirmesinin yapılmasını gerektirir. Risk değerlendirmesinin önkoşulu açık, tutarlı kurum hedeflerinin ki başarılabacak amaçlar ve niyetlerdir, tesis edilmesidir. Risk değerlendirmesi hedeflerin başarılabılmasıyla birlikte ilgili riskin tanımlanması ve analiz edilmesidir. İç kontrol uygulamaları (prosedürler, süreçler, fiziki düzenlemeler, organizasyonel yapı, sorumluluğun ve yetkinin üstlenilmesi gibi) bu şekilde tasarlanmalı ve hedeflere ulaşmak üzere uygulamaya konmalıdır.

Ayrıca, bilgiler kaydedilmeli; yönetime ve kurum içinde bu bilgiye ihtiyaç duyan diğer kişilere iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek zamanda ve yazılı olarak iletilmelidir. İç kontrolü izleme faaliyeti belli bir zaman içindeki performans kalitesini değerlendirmeli ve denetim bulgularının ve diğer incelemelerin gerektiği şekilde çözüme kavuşturulmasının sağlamalıdır.<sup>87</sup>

İç kontrol bir kamu kurumunun bünyesinden ayrı, özel bir sistem olarak düşünülmemelidir. İç kontrol yönetiminin faaliyetlerini icra ederken yol gösterici olarak tasarlanan bir sistem olarak kabul edilmelidir. Etkili bir iç kontrol sisteminde, kuruluşun hem iç hem de dış nedenlerle karşı karşıya kaldıkları risklerin değerlendirilmesinin yapılması gerekir. Risk değerlendirilmesinin ön şartı ise açık ve tutarlı kurum hedeflerinin oluşturulmasıdır. Risk değerlendirilmesi hedeflere ulaşılmasıyla ilgili riskin tanımlanması ve analiz edilmesidir. İç kontrol uygulamaları (prosedürler, süreçler, fiziki düzenlemeler,

---

<sup>87</sup> Baran Özeren, “İç Kontrol: Kamusal Hesap Verme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması” Hk., Sayıştay Bilgi Notu, 2002, s.4

organizasyonel yapı sorumluluk ve yetkinin belirlenmesi gibi) bu şekilde tasarlanmalı ve hedeflere ulaşmak üzere uygulamaya konmalıdır.<sup>88</sup>

5018 sayılı kanunun iç kontrolü düzenleyen 55. maddesine göre, “İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.”

Söz konusu kanunun 56. maddesiyle, iç kontrolün amacını;

- 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, sağlamak şeklinde düzenlemiştir.

#### (1) *İç Kontrol Standartları*

İç kontrol standartları, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Bakanlık tarafından belirlenir ve yayımlanır. İdareler, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara

---

<sup>88</sup> Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2006, Ankara, s.135

uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebilir.<sup>89</sup>

### *(2) İç Kontrolün Temel İlkeleri*

İç kontrolün temel ilkeleri şunlardır:

- İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol malî ve malî olmayan tüm işlemleri kapsar.
- İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi malî yönetim ilkeleri esas alınır.<sup>90</sup>

### *(3) İç Kontrolün Unsurları ve Genel Koşulları*

İç kontrolün unsurları ve genel koşulları şunlardır:

- Kontrol ortamı: İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir

---

<sup>89</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.5

<sup>90</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.6

şekilde belirlenir. Pozitif bir kontrol ortamı diğer bütün standartlar için temel oluşturur. Disiplin sağlar, yapılanma getirir ve iç kontrol kalitesini etkileyen iklimi yaratır.<sup>91</sup>

- Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.

- Kontrol faaliyetleri: Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.

- Bilgi ve iletişim: İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.

- Gözetim: İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir.<sup>92</sup>

#### *(4) İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumluluklar*

Üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur.

İdarelerin malî hizmetler birimi, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve ön malî kontrol faaliyetini yürütür. Muhasebe yetkilileri, muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli

<sup>91</sup> Baran Özeren, Federal Hükümette İç Kontrol Standartları, Ankara, 2002, s.6

<sup>92</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.7

yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar.

Üst yöneticiler ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi malî yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler.

İç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sisteminin işleyişi, yöneticilerin görüşü, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınarak yılda en az bir kez değerlendirmeye tâbi tutulur ve gerekli önlemler alınır.<sup>93</sup>

Söz konusu kanunun “Kontrolün yapısı ve işleyişi” başlıklı 57. maddesinin 2. fıkrasında; “Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.” hükmü ile doğruluğun, dürüstlüğün, etik değerlerin, kontrol ortamının birer unsuru olarak belirlemiştir.

Sağlıklı, isleyen, etkin ve verimli bir kamu mali yönetimi ve mali denetim sisteminin oluşturulması için; devletin yapısı ve fonksiyonları, devlet içinde sorumlulukların paylaşımı, devlet faaliyetlerinin koordinasyonu ve yönetimi, devlet ile ekonominin geri kalan kısmı arasındaki ilişkiler, devletin ekonomiye katılımı gibi konular ile mali yönetim ve denetim

---

<sup>93</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.8

kavramlarının yasal ve yönetsel çerçevesinin açık/net olarak belirlenmesi temel şartlardır. Mali kontrol görevi, harcamacı kuruluşların görevleri olarak düşünülmüştür. Harcama öncesi süreç ile ilgili olarak yapılabilecek tek şey harcama sürecinin ve bu süreçte rol alacak memurların rol ve sorumluluklarının açık olarak tanımlanması ve bu süreç içinde ön kontrollerin gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Bunun ötesinde sistemler geliştirmek ve iyileştirmeler harcamacı kuruluşların sorumluluğunda olacaktır.<sup>94</sup>

Ayrıca, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 7. maddesinde, idarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmasının esas olduğu belirtilmiştir.

Bu düzenleme ile, Mesleki değerler, meslek standartları, ahlaki değerler, liyakat, kontrol standartları, kontrol faaliyetleri, yönetim anlayışı-organizasyon gibi iç kontrol unsurları ortaya konulmuş; dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalımsa ortamının ve saydamlığın sağlanması, yöneticilerin katılımı, görev, yetki ve sorumlulukların göz önünde bulundurulması dile getirilmiştir.

Kanunumuzun kamu idarelerinde uygun bir kontrol ortamı oluşturulması konusunda çağdaş uygulamalar paralelinde bir yaklaşım sergilediği açıkça görülmektedir. Hatta bu alandaki ilke ve standartlar ile belli görevleri üstleneceklerin nitelikleri açıkça belirtilmiştir. Buradan hareketle, kamu kurumlarındaki yeni anlayışın su temeller üzerine oturacağı söylenebilir: Vizyon ve misyonunu belirlemiş, stratejik planını yapmış, amaç ve hedeflerini ortaya koymuş, görevlerini de en az maliyetle en çok çıktı sağlayacak üzere; ancak, çıktılarını fayda ve genel tatmin üzerine oturtmuş bir hizmet anlayışı hakim olmalıdır. Kaynakların etkili kullanımı ilkesi, doğal olarak, harcama yetkililerinin hesap verebilirliği ilkesini getirmektedir. Saydamlık ilkesi gereği, planlar, uygulamalar, üretilen bilgi ve istatistikler, elde

---

<sup>94</sup> Serap Şensoy, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, İstanbul, 2006, s.234

edilen çıktılar kamuoyunun bilgisine sunulacaktır. Ahlaki değerler kurum personelinin her zaman dikkate alacağı rehberlerdir. Bu rehberler, çalışanların kurumlarına olan bağlılığını kuvvetlendirecek, kurum hedeflerine ulaşmada motivasyon sağlayacaktır. Konulan hedefler ölçülebilir olduğundan, kurumun ve çalışanların performansı değerlendirilebilecektir. Doğal olarak, teşkilat yapısı kurumun misyonunu ortaya çıkarmaya yönelik olacaktır. Bu yapı içinde insan kaynaklarının önemi büyüktür. Her görev liyakatlı elemanlar tarafından yürütülmelidir. Bu çerçevede yetki ve sorumluluk dengesi kurulmalıdır.<sup>95</sup>

KMYKK ile yapılan düzenlemeler incelendiğinde, en önemli kontrol idarelerin yönetim sorumluluğu kapsamında KMYKK ve ilgili mevzuat çerçevesinde iç kontrolün bir parçası olarak tasarlayıp uygulayacakları ön mali kontrollerdir.<sup>96</sup>

### *c. Ön Mali Kontrol*

Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar.

Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.

Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.

Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye

---

<sup>95</sup> Mustafa Akçıl, Kamu Mali Yönetimi ve İç kontrol Sistemi, Ankara, 2004, s.9

<sup>96</sup> Ekrem Candan, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Ankara, 2007, s.145

Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.<sup>97</sup>

İlgili kanunda bu şekilde yer alan ön mali kontrol , “İdarenin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin, Bakanlık bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolü”<sup>98</sup> olarak tanımlanmıştır.

İç Kontrol sisteminin bir parçası olarak düzenlenen ön mali kontrol, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile mali hizmetler birimleri tarafından yapılan kontrollerden oluşmaktadır. 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 15. maddesi ile 5018 sayılı Kanunda mali hizmetler birimine verilen görevlerin kamu idarelerinde Strateji Geliştirme Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları ve strateji geliştirme, ve mali hizmetlere ilişkin hizmetlerin yerine getirildiği müdürlükler tarafından yürütüleceği hükme bağlanmıştır.<sup>99</sup>

#### (1) *Mali Hizmetler Birimince Yapılacak Ön Mali Kontrol*

Mali hizmetler birimi tarafından yapılacak olan ön mali kontroller Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelmektedir. Mali hizmetler birimince ön mali kontrole tabi tutulacak karar ve işlemler Usul ve Esaslarda sayılmak suretiyle düzenlenmiştir.

<sup>97</sup> 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003, R.G. No:25326, m.58

<sup>98</sup> Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi, M.B., 01.05.2006

<sup>99</sup> Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, 2006, Ankara, s.139



Kamu idarelerinin Usul ve Esaslarda tadat edilen karar, işlem ve belgelerin mali hizmetler birimine ön mali kontrolünün yaptırılması zorunlu olup bunların kontrol dışında bırakılması mevzuata aykırılık teşkil edecektir.<sup>100</sup>

Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, malî hizmetler birimi tarafından yürütülür:

- İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.

- İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.

- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.

- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.

- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.

- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.

- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.

---

<sup>100</sup> Ekrem Candan, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Ankara, 2007, s.147

- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.

- İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.

- Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.

- Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.

- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.

- Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri malî işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten birim, sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla bu işlemler destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir.

Malî hizmetler biriminin yapısı teşkilât kanunlarında gösterilir. Malî hizmetler birimlerinin çalışma usûl ve esasları; idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler malî işlem sürecinde görev alamazlar.<sup>101</sup>

---

<sup>101</sup> 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003, R.G. No:25326 m.60

Strateji geliştirme başkanlığının ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere Başkanlığa gönderilir. Başkanlıkça yapılan kontrol sonucunda mali karar ve işlemin uygun görülmesi halinde durumuna göre görüş yazısı düzenlenir veya dayanak belgenin üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülerek ilgili birime gönderilir. Ön mali kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde bu görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli yazılır. Başkanlığın görüş yazısı harcama birimince ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir.

Başkanlıkça mali karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tabi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine geri gönderilir.

Başkanlıkça, Yönergenin ilgili maddeleri uyarınca yapılan kontrollerde yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bu yazıda, yapılan kontrol sonucunda mali karar ve işlemin uygun görülüp görülmediği, uygun görülmemişse nedenleri açıkça belirtilir. Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan mali karar ve işlemler için, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtilmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüldüğü şeklinde yazılı görüş düzenlenebilir.<sup>102</sup>

Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemler aşağıdaki gibidir:

- Kanun tasarılarının malî yükünün hesaplanması: Gelirlerin azalmasına veya giderlerin artmasına neden olacak ve idareye yükümlülük getirecek kanun tasarıları, malî yüklerinin hesaplanmasını sağlamak üzere malî hizmetler birimine gönderilir. Kanun tasarılarının malî yükleri en az üç yıllık bir dönem için hesaplanarak, orta vadeli program ve orta vadeli malî plan çerçevesinde, idarenin stratejik planı, performans programı ve bütçesi

---

<sup>102</sup> Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi, M.B., 01.05.2006

üzerindeki etkileri açısından değerlendirilir. Sosyal güvenliğe yönelik kanun tasarılarında ise en az yirmi yıllık aktüeryal hesaplama yapılır.<sup>103</sup>

- Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları: İdarelerin, ihale kanunlarına tâbi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı mal ve hizmet alımları için bir milyon Yeni Türk Lirasını, yapım işleri için ikimilyon Yeni Türk Lirasını aşanlar kontrole tâbidir. Bu tutarlara katma değer vergisi dahil değildir.

02/07/1992 tarihli ve 3833 sayılı Kanununun 1 inci maddesi kapsamında olup, Bakanlar Kurulunca onaylanan yıllık programlarda yer verilen projelere ilişkin işler, uluslararası anlaşmalar ve Bakanlar Kurulu kararı gereğince yurt dışına gönderilen Türk Silahlı Kuvvetleri Birliklerinin ihtiyacı için mahallinden temin edilen her türlü mal ve hizmete ait taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları ile 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu kapsamında yapılan harcamalara ilişkin taahhüt evrakı tutarı ne olursa olsun kontrole tâbi değildir.

Kontrole tâbi taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, bunlara ilişkin tüm bilgi ve belgeleri içerecek şekilde bir işlem dosyası olarak harcama yetkilisi tarafından malî hizmetler birimine gönderilir.

Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, en geç on işgünü içinde kontrol edilir. Yapılan kontrol sonucunda düzenlenen görüş yazısı, işlem dosyası ile birlikte ilgili harcama yetkilisine gönderilir.<sup>104</sup>

- Ödenek gönderme belgeleri: Bütçe ödeneklerinin dağıtımını ödenek gönderme belgesiyle yapılır. Ödenek gönderme belgeleri harcama yetkilisi tarafından imzalandıktan sonra kontrol edilmek üzere malî hizmetler birimine gönderilir. Yılı merkezi yönetim bütçe kanununa veya bütçesine, bütçe tertibine, ayrıntılı harcama veya finansman programlarına, bütçe ödeneklerinin dağıtım ve kullanımına ilişkin usul ve esaslara uygunluğu yönünden

---

<sup>103</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.16

<sup>104</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.17

kontrol edilen ve uygun bulunan ödenek gönderme belgeleri, en geç üç işgünü içinde sonuçlandırılır. Uygun görülmeyen ödenek gönderme belgeleri gerekçeli bir yazıyla harcama yetkilisine gönderilir.<sup>105</sup>

- Ödenek aktarma işlemleri: Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin Kanun ve merkezi yönetim bütçe kanunu uyarınca bütçeleri içinde yapacakları aktarmalar ile diğer idarelerin ilgili düzenlemeler çerçevesinde bütçeleri içinde yapacakları aktarmalar, harcama birimlerinin talebi üzerine malî hizmetler biriminin bütçe ve performans programı alt birimi tarafından hazırlanır ve üst yöneticinin onayına sunulmadan önce iç kontrol alt birimi tarafından kontrol edilir. Bu şekilde yapılacak aktarmalar ilgisine göre Kanun, yılı merkezi yönetim bütçe kanunu ve bütçe işlemlerine ilişkin düzenlemeler çerçevesinde kontrol edilerek en geç iki işgünü içinde sonuçlandırılır.

Mevzuatına aykırı bulunan aktarma talepleri, gerekçeli bir yazıyla harcama yetkilisine gönderilir.<sup>106</sup>

- Kadro dağılım cetvelleri: 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye tâbi idarelere ait kadro dağılım cetvelleri, anılan Kanun Hükmünde Kararname ve Kadro İhdas, Serbest Bırakma ve Kadro Değişikliği ile Kadroların Kullanım Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri çerçevesinde, Bakanlık ve Devlet Personel Başkanlığı ile uygunluk sağlandıktan sonra kontrole tâbidir.

78 sayılı Yükseköğretim Kurumları Öğretim Elemanlarının Kadroları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye tâbi idarelere ait kadro dağılım cetvelleri ise Yükseköğretim Kurulunun onayını müteakip kontrole tâbidir.

---

<sup>105</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.18

<sup>106</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.19

Kadro dağılım cetvelleri en geç beş işgünü içinde kontrol edilir. İlgililerine yapılacak ödemeler bu onaylı kadro dağılım cetvellerine göre yapılır. Bu cetvellerde yapılacak değişiklikler de aynı şekilde kontrol edilir.

190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tâbi olmayan idarelerde de kadro ihdas ve değişiklikleri aynı süre içinde kontrol edilir.

Türk Silahlı Kuvvetleri personelinin kadroları ile millî güvenlik sebebiyle gizli kalması gereken kadrolar hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.<sup>107</sup>

- Seyahat kartı listeleri: 6245 sayılı Harcırah Kanununun 48. maddesi uyarınca İçişleri, Maliye ve Ulaştırma Bakanlıkları tarafından müştereken belirlenen esaslar çerçevesinde, seyahat kartı verilecek personel listesi, birimlerin teklifleri değerlendirilerek malî hizmetler birimi tarafından kontrol edilir. Buna ilişkin talepler yukarıda belirtilen esaslar ile Bakanlık tarafından yapılan düzenlemelere uygunluk ve bütçe ödeneğinin yeterliliği yönünden en geç üç işgünü içinde kontrol edilir. Uygun görülmeyen talepler gerekçeli bir yazıyla ilgili birime gönderilir.<sup>108</sup>

- Seyyar görev tazminatı cetvelleri: İdarelerin teşkilat yapıları ve ihtiyaçlarına göre her birim, bölge, il ve ilçe için ayrı ayrı hazırlanan seyyar görev dağılım listeleri malî hizmetler birimi tarafından kontrol edilir. Bu dağılım listeleri 6245 sayılı Harcırah Kanunu, bu Kanuna dayanılarak yapılan düzenlemeler, yılı bütçesine bu amaçla konulan ödenekler ve Bakanlık tarafından vize edilen cetvellere uygunluk açısından en geç üç işgünü içinde kontrol edilir. Uygun görülmeyen talepler gerekçeli bir yazıyla ilgili birime gönderilir.<sup>109</sup>

- Geçici işçi pozisyonları: Yılı merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenen yetki çerçevesinde, genel bütçe kapsamındaki idareler, özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik

<sup>107</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.20

<sup>108</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.21

<sup>109</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.22

kurumlarında çalıştırılacak geçici işçi pozisyon (adam/ay) sayılarının aylar ve birimler itibarıyla dağılımı kontrole tâbidir.

Norm kadro uygulamasına geçilmemiş mahalli idarelerde çalıştırılacak geçici işçi pozisyon (adam/ay) sayılarının aylar itibarıyla dağılımının İçişleri Bakanlığı tarafından vizesini müteakip, idarelerin çalıştıracakları geçici işçilerin birimlere dağılımını gösteren cetveller kontrole tâbidir.

Geçici işçi pozisyonları malî hizmetler birimince en geç beş işgünü içinde kontrol edilir. Kontrol sonucunda uygun görülmeyen cetveller gerekçeli bir yazıyla ilgili birime gönderilir.<sup>110</sup>

- Yan ödeme cetvelleri: 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile bu Kanunun ek geçici 9. maddesi kapsamına giren idarelerde istihdam edilen Devlet memurlarından, hangi işi yapanlara ve hangi görevde bulunanlara zam ve tazminat ödeneceği, ödenecek zam ve tazminatın miktarları ile ödeme usul ve esaslarına ilişkin olarak anılan Kanunun 152. maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan Bakanlar Kurulu kararı uyarınca, zam ve tazminat ödemesi yapılacak personelin kadro veya görev unvanları, sınıfları, dereceleri, sayıları ve hizmet yerleri ile bunlara uygun olarak ödenecek zam ve tazminatın miktarlarını gösteren ve serbest kadro üzerinden hazırlanan cetvel ile bunların birimler itibarıyla dağılımını gösteren listeler malî hizmetler birimi tarafından kontrol edilir. Kontrol işlemi ve süreci ile cetvellerin üst yönetici tarafından onaylanması hususu anılan Bakanlar Kurulu kararında belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yürütülür.<sup>111</sup>

- Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri: Bakanlık tarafından yıllık olarak her bir idare bazında vize edilen cetvellere ve tip sözleşmeye uygun olarak çalıştırılacak personelle yapılacak sözleşmeler ile ilgili mevzuatı gereğince Bakanlık vizesi alınmaksızın

<sup>110</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.23

<sup>111</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.24

çalıştırılabilecek sözleşmeli personelle yapılacak sözleşmeler kontrole tâbidir. Bu sözleşmeler, Bakanlık tarafından vize edilen cetvellere ve tip sözleşmeye, ilgili kanunlarına, diğer mevzuatına ve bütçelerinde öngörülen düzenlemelere uygunluk yönünden incelenir ve en geç beş işgünü içinde sonuçlandırılır. Uygun görülmeyen sözleşmeler gerekçeli bir yazıyla ilgili birime gönderilir.<sup>112</sup>

- Yurtdışı kira katkısı: 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanununa tâbi olup, yurt dışı kadrolara sürekli görevle atanan personele yapılacak yurt dışı kira katkısı ödemelerine ilişkin belgeleri içeren işlem dosyası birimlerince hazırlanır ve kontrol edilmek üzere malî hizmetler birimine gönderilir. Yurt dışı kira katkısına ilişkin talepler yılı merkezi yönetim bütçe kanunu uyarınca, Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslara uygunluk yönünden incelenir ve uygun bulunan talepler hakkında en geç üç işgünü içinde uygun görüş verilir. Uygun görülmeyen talepler gerekçeli bir yazıyla ilgili birime gönderilir.<sup>113</sup>

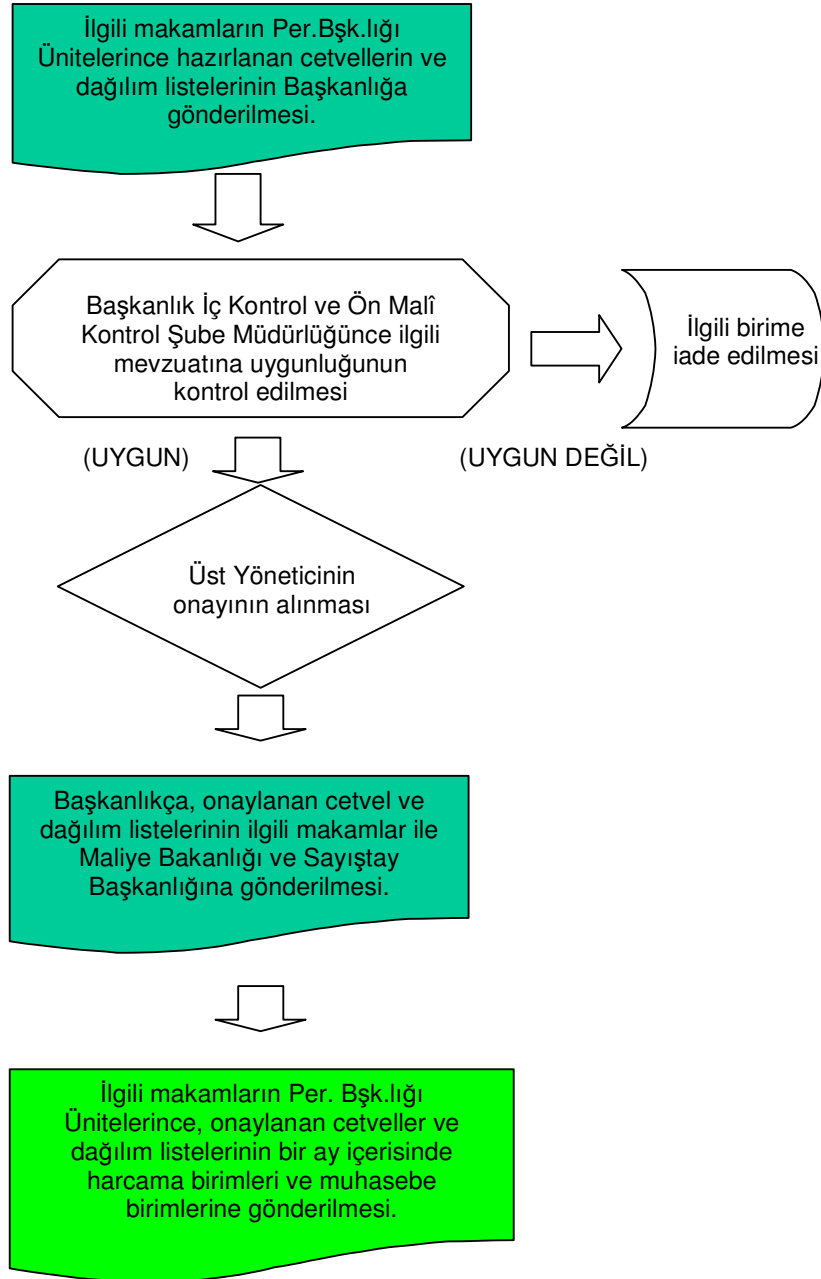
---

<sup>112</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.25

<sup>113</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.26



## YAN ÖDEME CETVELLERİNİN KONTROLÜ SÜREÇ AKIŞ ŞEMASI



Şekil 1.1: Yan Ödeme Cetvellerinin Mali Hizmetler Birimince Yapılan Ön Mali Kontrolü Süreç Akış Şeması

Kaynak: (MSB İç Kontrol ve Ön Mali Kontrolle İlişkin Usul ve Esaslar Yönergesi, 2007)

## (2) *Harcama Birimlerinde Yapılacak Ön Mali Kontrol*

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemden önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.<sup>114</sup>

Harcama birimlerinde yapılan kontrol sonucunda, malî karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülür veya yazılı görüş düzenlenir. Malî karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tâbi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir.<sup>115</sup>

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yaparlar. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülerek imzalanır.<sup>116</sup> Böylece gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapmakla görevlendirilmişlerdir.<sup>117</sup>

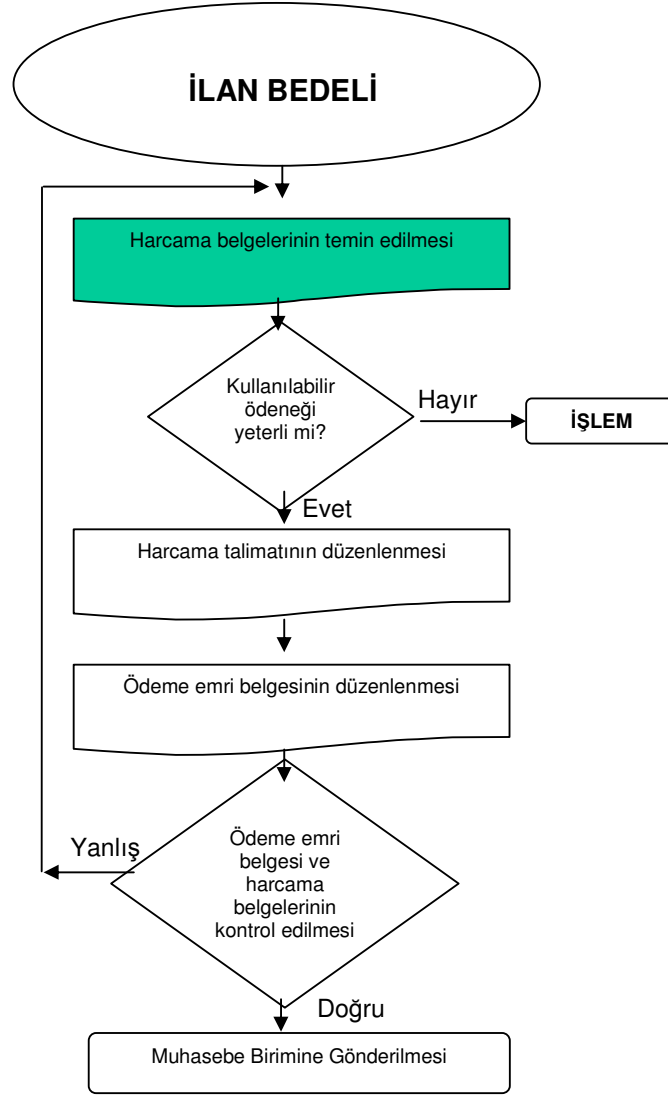
<sup>114</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.12

<sup>115</sup> Serap Şensoy, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, İstanbul, 2006, s.238

<sup>116</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040, m.13

<sup>117</sup> Ekrem Candan, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Ankara, 2007, s.149

## İLAN BEDELİ SÜREÇ AKIŞ ŞEMASI



Şekil 1.2: İlan Bedeli Ödemesinin Harcama Birimlerinde Yapılan Ön Mali Kontrolü Örnek Süreç Akış Şeması

Kaynak: (MSB İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönergesi, 2007)

## 2. *Harcama Sonrası Kontrol*

### a. *İç Denetim*

İç denetim, uluslararası tanımlamalar çerçevesinde kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlanmaktadır.<sup>118</sup>

5018 sayılı Kanuna göre ise iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.

Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.<sup>119</sup>

Kanunun da dile getirdiği gibi denetim, bir yönüyle örgütün iyi yönetilip yönetilmediğini araştırmak ve değerlendirmek, diğer bir yönüyle de çalışanlara rehberlik ve danışmanlık yapmak faaliyetidir.<sup>120</sup>

İç denetim, 5018 sayılı Kanunda yer alan tanımı ve düzenlenişiyle uluslararası uygulamalara son derece benzeşik olarak hüküm altına alınmıştır.<sup>121</sup>

---

<sup>118</sup> Baran Özeren, İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:8, 2000, Ankara, s.1

<sup>119</sup> 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 R.G. No:24326, m.63

<sup>120</sup> Bayar D. , Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?, Maliye Dergisi, 2004, say. Mart-Nisan, s.58

<sup>121</sup> H.Abdullah Kaya, İç Denetim, 2005, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, s. 101

Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulacağı Kanunda belirtilmiştir.

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

İç denetçinin aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

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

- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,

- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,

- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,

- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konuda önerilerde bulunmak,

- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,

- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirmektedir. İç denetçinin, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir

görev verilemez ve yaptırılmaz.<sup>122</sup> Bu bağımsızlık kurum içinde organizasyonel olarak herhangi bir yere bağlı olmamak anlamını taşımaz. Bağımsızlık iç denetim faaliyetinin icra edilmesi ile ilgilidir. İç denetçi, iç denetim faaliyetini bağımsız olarak yürütecektir.<sup>123</sup>

Öte yandan, iç denetçilerin, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunması, bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilmesi, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi yine Kanunun 64'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır.<sup>124</sup>

#### b. Dış Denetim

Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

<sup>122</sup> 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 R.G. No:24326, m.64

<sup>123</sup> Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, 2006, Ankara, s.159

<sup>124</sup> Ahmet Kesik, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005, say.9, s. 112

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.<sup>125</sup>

Kanunda dış denetim bakımından yapılan düzenlemelerle; Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmekte, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.<sup>126</sup> Diğer taraftan Sayıştay'a tanınan denetim yetkisi mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi şeklinde konu itibarıyla de genişlemektedir. Ancak Sayıştay'ın harcama öncesi denetimine (vize ve tescile) son verilmektedir.<sup>127</sup>

Bu bağlamda işaret edilmesi gereken bir başka nokta da, Sayıştay denetim kapsamına giren kuruluşların sayıca artacak olmasının getireceği iş yükü artışının kamu idarelerinde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin oluşumu, modern denetim metotları ve bilişim teknolojisi imkânları ile dengelenecek olmasıdır. Tek tek işlemlere odaklanan "işlem tabanlı denetim" yaklaşımının getirdiği iş yükü ile "sistem tabanlı denetim" yaklaşımının getireceği iş yükü ayrı kriterlere göre değerlendirilmek durumundadır. Dolayısı ile iç denetim, teftiş, soruşturma,

<sup>125</sup> 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 R.G. No:24326, m.68

<sup>126</sup> [www.erkankaraarslan.org.tr](http://www.erkankaraarslan.org.tr), Erkan Karaarslan, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Mali Denetim", 08.11.2008

<sup>127</sup> Ahmet Arslan, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler, Maliye Dergisi, 2004, say 145, s.171

inceleme fonksiyonlarının bir kurumda iyi ve sağlıklı tanımlanması Sayıştay'ın dış denetim fonksiyonunun da iyi işlemesi için ön koşuldur.<sup>128</sup>

### *c. Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi*

Parlamento tarafından bütçe kanunları ile hükümete verilen harcama yapma yetkisinin, nasıl kullanıldığıнын yine parlamento tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Parlamento bu denetimi esas olarak uygulama sonrasında hükümet tarafından parlamentoya sunulan kesin hesap kanun tasarısı üzerinden yapmaktadır. Çağdaş demokrasilerde parlamento tarafından kesin hesaplar üzerinde yapılan denetim büyük önem taşımakta ve kamuoyunda daha fazla ilgi görmektedir. Çünkü bütçe kanunu esas itibariyle bir tahmin olmasına karşın, kesin hesap kanunu gerçekleşmiş somut sonuçları göstermektedir.<sup>129</sup>

5018 sayılı Kanunun “Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap” başlıklı altıncı bölümünde TBMM'nin kamu harcamaları üzerinde iki şekilde denetim yapacağı belirtilmektedir;

- Faaliyet raporları üzerinde yapılacak denetimler
- Kesin hesap kanun tasarıları üzerinde yapılacak denetimler.<sup>130</sup>

#### *(1) Faaliyet Raporları*

5018 sayılı Kanunun 41. maddesine göre: “Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik

<sup>128</sup> Osman Saraç, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, 2005, say. 148, s. 153

<sup>129</sup> Ekrem Candan, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Ankara, 2007, s.181

<sup>130</sup> [www.erkankaraarslan.org.tr](http://www.erkankaraarslan.org.tr), Erkan Karaarslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Mali Denetim”, 14.12.2008



kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderir.

Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay'a gönderir.

Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.

Bu raporlarda yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usûl ve esaslar, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay'ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.”<sup>131</sup>

Mali disiplin ve şeffaflık açısından böyle bir denetim mekanizmasının tesis edilmesi ve sonuçların kamuoyuyla paylaşılması olumlu bir gelişmedir. İsrafın önlenmesi ve kamu kaynaklarının kullanımı süreçlerinin karmaşık bir ilişkiler bütünü içerisinde de olsa ciddi denetim ve gözetim altında tutulması amacı ne olursa olsun toplumun bölüşümde adalet algısını olumlu yönde etkileyecektir. Yukarıda değinilen 41'inci maddenin ilk fıkrasında, bu faaliyet raporlarında performans kriterlerine uyumun ve/veya bu uyumdan sapmanın esas alınacağı belirtilmektedir.<sup>132</sup>

## (2) Kesin Hesap Kanunu

5018 sayılı Kanununun 42. maddesi hükümlerine göre: “Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır.

Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştay'a gönderilir.

Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;

- Genel mizan,

---

<sup>131</sup> 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 R.G. No:24326, m.41

<sup>132</sup> Serap Sensoy, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, İstanbul, 2006, s.182

- Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,
- Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri,
- Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler, yer alır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür.

Mahallî idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılır.”<sup>133</sup>

Kanunun kesin hesap ile ilgili bu hükümlerinin değerlendirilmesi sonucunda Kanun ile kesin hesap kanunu açısından şu yeni hükümler getirilmektedir.

- Kesin hesap kanununun kapsamı genişletilmektedir. Merkezi yönetim bütçe kanunu olarak tanımlanan ve Kanunun 3’üncü maddesinde Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde gösterilen kamu idarelerinin bütçeleri kesin hesap kanununa dahil edilecektir. Yani genel bütçeli idarelere ilave olarak özel bütçeli idareler ile üst kurullar da kesin hesap kanununun ve dolayısıyla parlamentonun denetim kapsamına alınmaktadır.

---

<sup>133</sup> 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 R.G. No:24326, m.42

- İdarelerin performans göstergelerini de içeren faaliyet raporları kesin hesap kanunu görüşmelerinde Plan ve Bütçe Komisyonuna yardımcı olacaktır.

- 1050 sayılı Kanunun 101'inci maddesinde ilgili mali yılın bitiminden itibaren en geç yedi ay olarak kesin hesap kanun tasarisinin Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulma süresi 5018 sayılı Kanunla 1 ay geriye alınarak (en geç Haziran ayı sonuna kadar) parlamentoya hesapların incelenmesi bakımından daha fazla süre verilmektedir.

- Kesin hesap kanunu tasarisına mevcut duruma ilave olarak;

- Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler eklenecek ve kesin hesap

kanunu tasarisında karşılaştırmalı değerlendirmelere yer verilecektir.

- Kanunun Sayıştay tarafından hazırlanacak olan genel uygunluk bildirimini konusunda getirilen yenilik mevcut durumdan farklı olarak söz konusu bildirim dış denetim raporları, idari faaliyet raporları ve genel faaliyet raporlarının dikkate alınarak hazırlanacağını hükmedilmiş olmasıdır (M. 43).<sup>134</sup>

Özetle ifade edilecek olursa, artık bütçe komisyonunun klasik yani 2006 öncesi uygulamaları ile 5018 sayılı Kanunda öngörülen etkin ve verimli bir Parlamento denetimini yapmak zorlaşmıştır. Bütçe Komisyonu ve TBMM'nin bütçe uygulamalarını izleme ve denetleme fonksiyonunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için, daha önce olduğunun aksine, sadece rapor sonuçlarının okunup kısa bir görüşmeden sonra oylanması ile yetinilmemesi, raporlar ve belgelerin uzman elemanlarca incelendikten sonra Komisyonlarca

---

<sup>134</sup> Ahmet Arslan, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", Maliye Dergisi, 2004, say 145, s.174

değerlendirilmesi ve bu amaçla TBMM'nin idari yönden güçlendirilmesi gerektiği ortadadır.<sup>135</sup>

---

<sup>135</sup> [www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr), Erdoğan Öner, “Bütçe Uygulama Aşamasında Parlatentonun İzleme ve Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü ve Bütçe Analiz Kapasitesi,” 07.11.2007

## İKİNCİ BÖLÜM

### AVRUPA BİRLİĞİ MEVZUATINA GÖRE MALİ KONTROL SÜRECİ

#### I. MALİ KONTROL SÜRECİNE İLİŞKİN MEVZUAT

Avrupa Birliğinin mali kontrol alanındaki müktesebat sınırlı sayıda Tüzüğü kapsamakta olup, daha ziyade genel ve uluslararası kabul görmüş güçlü mali yönetim ve kontrol ilkelerine atıf yapmaktadır.<sup>136</sup> Mevzuat içersinden önemli görülen bazı tüzük ve kararlar incelenmiş olup, bunların içeriğine ilişkin özet bilgilere aşağıda değinilmiştir.

##### A. Avrupa Topluluklarının Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Tüzüğe İlişkin Konsey Tüzüğü

Şeffaflık ve sağlam mali yönetim ilkelerine uymak için, kamu sektörü birimleri veya Komisyon adına uygulama görevlerinin devredildiği kamu hizmeti yapan birimlerin şeffaf ihale yöntemlerine, etkili iç kontrol mekanizmalarına, yürüttükleri diğer faaliyetlerden bağımsız bir hesap sunma sistemine ve dış denetime sahip olmaları gerekir.

Bu Tüzük, harcama yetkililerinin, muhasebe yetkilisinin ve iç denetçinin yetki ve sorumluluklarını tanımlar.

Harcama yetkilisi yetkileri altında gerçekleştirilen bütün gelir ve gider işlemlerinden sorumludur ve gerektiği yerlerde disiplin işlemleri de uygulamak suretiyle, eylemleri konusunda hesap verebilir olmalıdır. Dolayısıyla bu yetkilendirmenin, önceden merkezden yapılan kontrollerin kaldırılmasıyla ve özellikle de gelir ve gider işlemlerinin mali kontrolör tarafından önceden kontrol edilmesi sisteminin ve ödemelerin geçerliliğinin muhasebe yetkilisi tarafından kontrol edilmesi yönteminin kaldırılmasıyla güçlendirilmesi gerekmektedir.

<sup>136</sup> [www.maliye-abdid.gov.tr](http://www.maliye-abdid.gov.tr), Avrupa Birliğinde Mali Kontrol, Mali Kontrol (Başlık 32), 28.08.2008

Muhasebe yetkilisi ödemelerin düzgün yapılmasından, gelirlerin tahsil edilmesinden ve alacakların toplanmasından sorumlu olmaya devam eder. Hazineyi yönetir, hesapları tutar ve kurumun mali beyanlarını hazırlamaktan sorumludur.

İç denetçi görevlerini uluslararası denetim standartlarına göre yerine getirir. Görevi harcama yetkilileri tarafından oluşturulan yönetim ve kontrol sistemlerinin düzgün işleyişini doğrulamaktır.

İç denetçi, mali işlemlerin yerine getirilmesinde görev yapmaz ve harcama yetkililerinin kararlarından önce bu işlemleri kontrol etme görevi yoktur; bu kararlarla ilgili tam sorumluluk harcama yetkililerine aittir.

Harcama yetkilileri, muhasebe yetkilileri ve avans yöneticilerinin yükümlülükleri, diğer görevli ve çalışanların yükümlülüklerinden farklı değildir ve Avrupa Toplulukları Personel Tüzükleri ile Avrupa Topluluklarının diğer çalışanlarının istihdam koşulları uyarınca, mevcut disiplin kurallarına ve mali tazminat önlemlerine tabidir. Öte yandan, muhasebe yetkililerinin ve avans yöneticilerinin görevi suistimal durumlarını tanımlayan hükümler, bu yetkililerin görevlerinin özellikleri göz önünde bulundurularak dikkate alınır ve bu yetkililerin özel ücretleri veya sigortaları iptal edilir. Ayrıca, harcama yetkilisinin yükümlülüğünün de açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Dolandırıcılık içermeyen durumlarda, atama merciine gerekli uzmanlığı sağlamak için, her kurum, çalışanların veya görevlilerin disiplin veya tazminat ödeme cezası almasıyla sonuçlanabilecek usulsüzlüklerin olup olmadığına karar veren veya sistemde sorunlar tespit etmesi durumunda harcama yetkilisine veya iç denetçiye rapor verecek uzmanlaşmış bir mali usulsüzlük heyeti oluşturacaktır. Ancak, dolandırıcılık durumları için, bu Tüzük, Avrupa Topluluklarının mali çıkarlarının korunmasına ve Avrupa Topluluklarının çalışanları ile Avrupa Birliğine Üye Devletlerin resmi çalışanlarının karıştığı yolsuzluk vakalarıyla mücadeleye yönelik yürürlükteki hükümlere işaret eder.

Bu Tüzük, harcama yetkilileri tarafından yapılabilecek ödemelerin türünü tanımlar. Bu ödemeler, faaliyetlerin ve bu faaliyetlerden ortaya çıkacak sonuçların etkinliğini sağlamak için yapılır. Ayrıca Tüzük doğrulama, izin verme ve ödeme işlemlerinin uygulama kurallarında belirlenen sürelerde tamamlanmasını ve bu sürelere uyulmadığı takdirde, alacaklıların bütçeden karşılanacak sabit faiz almaya hak kazanmasını şart koşar.

Dış denetim ve ibrayla ilgili olarak, Komisyonun bütçe uygulamasından tamamen sorumlu olmasına rağmen, Üye Ülkelerle paylaşarak yapılan yönetim, Sayıştay tarafından yapılan denetim prosedürleri ve bütçe merciiinin ibra işlemleri sırasında Üye Devletlerin işbirliği içinde olmasını gerektirir.<sup>137</sup>

### *1. Tüzüğün Kapsamı*

Bu Tüzük, Avrupa Topluluklarının genel bütçesinin (bundan sonra 'bütçe' olarak anılacaktır) oluşturulması ve uygulanması ile hesapların sunumu ve denetimi ile ilgili kuralları belirler.

Bu Tüzük kapsamında, Ekonomik ve Sosyal Komite, Bölgeler Komitesi, Ombudsman ve Avrupa Veri Koruma Gözetmeni, Topluluk kurumları olarak kabul edilir.<sup>138</sup>

### *2. Bütçe İlkeleri*

Bütçe gelir ve harcamalarını ilgilendiren herhangi bir yasal hükmün Başlık II'de ortaya koyulan ilkelere uyması gerekmektedir. Bu ilkeler;

- Doğruluk (accuracy): Gereğinden fazla harcamama,

---

<sup>137</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi. (Avrupa Birliği Konseyi yukarıdaki hususları göz önünde bulundurarak bu tüzüğü kabul etmiştir, konumuz itibarıyla mali kontrol ile ilgili hususlar dikkate alınmıştır.)

<sup>138</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 1, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.



- Yıllık Olma (annuality): Gelirler ve harcamaların bir yıllık bir süre için planlanıp uygulanması. Mali yıl 1 Ocak'ta başlar ve 31 Aralık'ta biter.
- Denklik (equilibrium): Harcama ve gelirlerin birbirine eşit olması. Mali yıl sonunda bütçenin fazla vermesi durumunda bu fazla bir sonraki mali yıla gelir olarak kaydedilirken açık vermesi durumunda bu açık harcama ödeneği olarak kaydedilir.
- Güçlü Mali Yönetim (sound financial management): Ekonomi, verimlilik ve etkinlik ilkeleri doğrultusunda uygulanmalıdır:
  - Ekonomi ilkesi, kullanılan kaynakların zamanında, yeterli miktarda ve kalitede, ve en iyi fiyatla hazır halde olmasını gerektirmektedir.
  - Verimlilik ilkesi, kullanılan kaynaklar ile erişilen sonuçlar arasındaki ilişkinin en iyi seviyede olması ile ilgilidir.
  - Etkinlik ilkesi ise, ortaya konan belirli hedeflere erişme ve amaçlanan sonuçlara ulaşma ile ilgilidir. Bu ilkelere uygunluk, performans göstergeleri kullanılması yoluyla kontrol edilmelidir.
- Belirli Bir Amaç İçin Tahsis Edilme (specification): Farklı ödenekler arasında karışıklığı önlemek için her ödeneğin özel bir amaca ayrılmış olması ve özel bir harcama kalemine tahsis edilmesidir.
- Şeffaflık (transparency): Bütçenin zamanında gerekli yerlerde yayımlanmasıdır. Avrupa Parlamentosu'nun benimsediği nihai bütçe, ilan edildikten iki ay sonra Avrupa Birliği Resmi Gazetesi'nde yayımlanır.
- Hesap Birimi (unit of account): Bütçenin euro cinsinden hazırlanması, uygulanması ve hesapların euro cinsinden tutulmasıdır.

- Birlik (unity): Topluluğun tüm gelir ve harcamaların Topluluk bütçesinde toplanmasına birlik ilkesi denir.

Topluluk bütçesinin birlik ilkesi Avrupa Topluluğu Antlaşması'nın 268. maddesinde ortaya konmaktadır. Bu maddeye göre, "Topluluğun tüm gelir ve harcama kalemlerine ilişkin tahminleri her mali yıl için hazırlanacak ve bütçede gösterilecektir". Böylelikle sadece bütçede yer alan gelirler ve harcamalar için yetkilendirme söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte AKÇT operasyonel bütçesi, Avrupa Kalkınma Fonu, Topluluk bütçesinde garantileri olmasına rağmen Topluluk borçları, Avrupa Yatırım Bankası'nın mali faaliyetleri genel bütçede yer almamaktadır.

- Genellik (universality): Toplam gelirlerin toplam ödenekleri kapsamı, harcama ve gelirlerin bir bütün olarak, ayırım yapılmadan bütçede yer alması. Antlaşmalarda yer almamakla birlikte bu ilke birlik ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>139</sup>

### *3. Bütçenin Oluşturulması ve Yapısı*

#### *a. Bütçenin Hazırlanması*

Topluluk organları gelir ve gider tahminlerini hesaplayarak 1 Temmuz'a kadar Komisyon'a gönderir. (Bu tahminler bütçeleme yetkililerine de gönderilir). Komisyon, 1 Eylül'e kadar Bakanlar Konseyi'ne bir bütçe ön taslağı sunar. Bu ön taslak, tüm organların tahminlerini içerir ve Toplulukların harcama ve gelirlerinin genel bir özetini gösterir. Bakanlar Konseyi'ne değişiklikler de iletilebilir. Bakanlar Konseyi, Avrupa Topluluğu Antlaşmasınının 273. maddesinde belirtilen prosedüre göre taslak bütçeyi hazırlar ve bütçenin uygulanacağı yıldan önceki 5 Ekim'de Parlamento'ya sunar. Bakanlar Konseyi ön taslaktan ayrıldığı noktaları

---

<sup>139</sup> Avrupa Topluluklarının Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Tüzüğe İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 3-30, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

da, gerekçelerini gösteren bir açıklayıcı not ile ekler. Nihai bütçeyi Parlamento Başkanı açıklar. Bu açıklama tarihinden itibaren Üye Ülkeler bütçeye bağlı hale gelirler.<sup>140</sup>

#### *b. Bütçenin Yapısı ve Sunulması*

Avrupa Birliği Bütçesi, gelir ve harcama özeti ile her organın gelir ve harcama alt başlıklarını içeren ayrı bölümlerden oluşur.

Komisyon gelirleri ile diğer organların gelir ve harcamaları tipine veya tahsis edildikleri yere göre başlık, bölüm, madde ve fıkra olarak sınıflandırılır. Komisyon'un harcamaları ise amaca göre sınıflandırılır. Başlık politika alanını, bölüm faaliyeti gösterir. Bütçenin her bölümü bir "hükümler" başlığı içerebilir.

Komisyon bölümü 200 milyon Euro ile sınırlı olmak üzere ve tahakkuk eden ödenekler ile harcama ödeneklerini kapsayacak şekilde negatif rezerv içerebilir. Komisyon bölümünde iki tür rezerv bulunmaktadır. Bunlardan ilki üçüncü ülkelere acil yardım rezervi, ikincisi ise Topluluğun üçüncü ülkelere verdiği borçlar ve teminatları içeren rezervdir.

Bu Başlıkta ayrıca personel istihdamına ve borç alıp-vermeye ilişkin hükümler yer almaktadır.<sup>141</sup>

#### *4. Bütçenin Uygulanması*

Komisyon verilen ödenek sınırları içinde bütçe gelir ve harcamalarını uygular. Herhangi bir Topluluk faaliyeti için koyulan ödeneklerin kullanılabilmesi için önce ikincil mevzuat hazırlanmalıdır. Bununla birlikte, bir faaliyetin yararlarını ölçmeye yönelik ödenekler, geleceğe yönelik faaliyetlere ilişkin öneriler hazırlamaya ayrılan ödenekler, her

---

<sup>140</sup> Avrupa Topluluklarının Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Tüzüğe İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 31-39, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>141</sup> Avrupa Topluluklarının Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Tüzüğe İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 40-47, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

organın idari özerkliği altındaki işlemlerine ait ödenekler gibi bazı ödenekler ikincil mevzuata gerek olmadan uygulanmaktadır.

Komisyon bütçeyi merkezi tabanda uygular. Buna göre uygulama görevlerini ya Komisyon'un departmanlarınca doğrudan yapar ya da kendisinin oluşturduğu uygulamacı birimler aracılığıyla dolaylı olarak yapar. Ortaklaşa veya merkezi olmayan tabanda ise uygulama görevlerini Üye Ülkelere (ortaklaşa) veya üçüncü ülkelere (merkezi olmayan) aktarır. Üçüncü bir durum, bazı uygulama görevlerinin uluslararası kuruluşlara havale edilmesidir.<sup>142</sup>

#### a. *Mali Aktörler*

Avrupa Birliği Ülkelerinde Harcama Yetkilisi, Muhasebe Yetkilisi ve Avans Yöneticisi mali aktörler olarak belirlenmiştir. Görev ayrılığı ilkesine uygun olarak söz konusu mali aktörlerden Harcama Yetkilisi (authorising officer) ile Muhasebe Yetkilisinin (accounting officer) görevleri aynı kişide toplanamaz. Bu ilkenin ışığında aşağıda mali aktörlerin görevleri sıralanmıştır.

Harcama yetkilisi: Her kurum, prosedür kurallarındaki koşullarını gözeterek harcama yetkilisi görevinin verileceği görevlinin seviyesini, verilen yetkilerin kapsamını ve bu yetkilerin devredildiği kişilerin bu yetkileri hangi koşullarda başkalarına devredebileceğini kendi içindeki idari kurallarında düzenler.

Harcama yetkilisi görevi, sadece kurum çalışanlarına devredilebilir, yine sadece kurum çalışanlarına alt devir gerçekleştirilebilir.

Yetki devri veya alt devir yoluyla göreve getirilen harcama yetkilileri sadece devir ve alt devir konusunu düzenleyen araçta belirtilen sınırlar kapsamında hareket edebilir. Bu yolla

---

<sup>142</sup> Avrupa Topluluklarının Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Tüzüğe İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 48-57, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

göreve gelmiş harcama yetkilileri, bütçe uygulaması ve hesapların sunulması için gerekli işlemleri yerine getirirken, kendi sorumlulukları kapsamında görevlendirilen bir veya birden fazla çalışandan yardım alabilir.<sup>143</sup>

Her kurumda, harcama yetkilisi, sağlam mali yönetim ilkelerini gözeterek gelir ve giderleri uygulamaktan ve yasallık ve uygunluk ilkelerine uyum sağlanmasını garanti etmekten sorumludur.

Giderlerin uygulanması için, yetki devri veya alt devir yoluyla göreve gelmiş harcama yetkilisi, bütçe taahhütlerini ve yasal taahhütleri gerçekleştirir, giderleri onaylar ve ödemelere izin verir ve ödeneklerin uygulanması için gerekli işlemleri yapar.

Gelirlerin uygulanması kapsamında, alacak miktarlarına dair tahminlerin hazırlanması, tahsil edilecek hakedişlerin hesaplanması ve geri alma talimatlarının çıkarılması işlemleri yer almaktadır. Uygun yerlerde hesaplanan hakedişlerden feragat etmek de bu kapsama girer.

Yetki devri yoluyla göreve gelen harcama yetkilisi, her kurum tarafından kabul edilen asgari standartlar uyarınca ve yönetim ortamı ve finanse edilen faaliyetlerin özellikleriyle ilgili doğabilecek risklere azami dikkati göstererek, görevlerinin yerine getirilmesi kapsamında, gerektiği yerlerde *harcama sonrası* kontroller de dahil olmak üzere teşkilat yapısını ve iç yönetim ve kontrol sistemlerini oluşturur. Bir işleme izin verilmeden önce, faaliyetler ve finansal unsurlar, işlemi başlatandan farklı çalışan dışındaki diğer çalışanlar tarafından onaylanır. Bir işlemin başlatılması ve işlemle ilgili ön ve harcama sonrası doğrulamalar birbirinden farklı işlemlerdir.

Mali işlemlerin kontrolünden ve yönetiminden sorumlu bütün çalışanların gerekli mesleki becerilere sahip olması gerekir. Bu çalışanlar her kurumun belirleyeceği belli mesleki standartlara uyarlar.

---

<sup>143</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 59, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

İşlemlerin mali yönetimi ve kontrolünden sorumlu herhangi bir çalışan, üstü tarafından uyması veya onaylaması için kendisine sunulan bir kararın usule aykırı veya sağlam mali yönetim ilkelerine aykırı olduğunu düşündüğü durumlarda, yetki devriyle göreve getirilmiş harcama yetkilisine yazıyla bilgi verir.

Yetki devri yoluyla göreve getirilen harcama yetkilisi, yıllık bir faaliyet raporu hazırlayarak, görevlerinin yerine getirilmesi konusunda kurumuna rapor verir, bu raporda verilen bilgilerin, gelir ve giderle ilgili tanımlanmış alanlara ilişkin koşullarda aksi belirtilmediği sürece, gerçek ve doğru bir görüş sunduğunu doğrulayan mali bilgiler ve yönetim bilgileri de sunar.

Bu rapor, belirlenen hedeflere ulaşmak için yapılan faaliyetlerin sonuçlarını, bu faaliyetlerle ilgili riskleri, sunulan kaynakların ne şekilde kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin verimliliği ve etkililiğini belirtir. İç denetçi yıllık raporu ve belirtilen diğer her tür bilgiyi dikkate alır. Komisyon her yıl, en geç 15 Haziran tarihine kadar, bir önceki yıla ilgili yıllık raporların bir özetini bütçe merciiine gönderir.<sup>144</sup>

Muhasebe yetkilisi: Her kurum, aşağıdaki görevlerden sorumlu bir muhasebe yetkilisi atar:

Ödemelerin düzgün bir şekilde yapılması, gelirlerin ve alacak olarak belirlenen miktarların tahsil edilmesi;

Hesapların hazırlanması ve sunulması;

Hesapların tutulması;

Muhasebe kuralları ve yöntemleri ile hesap planının belirlenmesi;

---

<sup>144</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 60, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

Hesap sistemlerinin oluşturulması ve doğrulanması; uygun yerlerde harcama yetkilisi tarafından muhasebe bilgileri sağlamak veya gerekçelendirmek için belirlenen sistemlerin onaylanması; muhasebe yetkilisi doğrulama kriterlerinin kapsamına onay vermekle yetkilendirilir;

Hazine yönetimi gibi görevleri yürütür.

Ayrıca Muhasebe yetkilisi, harcama yetkilisinin doğruluğunu garanti etmekten sorumlu olduğu ve Toplulukların varlıkları ile bütçe uygulaması hakkında doğru bir tablo çizen hesapların hazırlanması için gereken bütün bilgileri harcama yetkilisinden temin eder.

Hesapların kurum tarafından kabul edilmesinden önce, muhasebe yetkilisi, hesaplarda kurumun mali durumuna dair gerçek ve doğru bir tablo çizdiğine dair makul güvence vererek hesapları imzalar. Bu amaçla, muhasebe yetkilisi, hesapların, bu Tüzük kapsamında belirtilen sorumluluklarına dayanarak kurumu için hazırlanan muhasebe kuralları, yöntemleri ve muhasebe sistemlerine uygun bir şekilde hazırlandığından ve bütün gelir ve giderlerin hesaplara girildiğinden emin olur.

Yetki devri yoluyla göreve getirilen harcama yetkilileri, muhasebe yetkilisinin görevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu bütün bilgileri muhasebe yetkilisine iletir.

Muhasebe yetkilisi, alınan bilgilerin kontrol edilmesi ve hesapların onaylanması doğrultusunda gerekli gördüğü diğer kontrollerin yürütülmesi için yetkilendirilir.

Muhasebe yetkilisi, gerektiği yerlerde kapsamını ve özelliklerini tam olarak açıklamak suretiyle ihtirazi kayıtlar tutabilir.

Bu Tüzükte aksi belirtilmediği takdirde, nakit ve nakite eşdeğer işlemlerin yönetiminden sadece muhasebe yetkilisi sorumludur. Bunların güvenli bir şekilde muhafazasından da sorumludur.<sup>145</sup>

Avans yöneticisi: Uygulama kurallarında belirtildiği şekilde öz kaynakların dışındaki gelirlerin tahsil edilmesi ve küçük meblağların ödenmesi için avans hesapları oluşturulur.

Ancak, 110. Maddede belirtilen kriz yönetimi yardımları ve insani yardım faaliyetleri söz konusu olduğunda, cari mali yılın bütçesindeki ilgili kalemlerde bütçe merci tarafından karar verilen ödeneklerin seviyesine dikkat ederek, herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın avans hesapları kullanılabilir.

Avans hesapları kurumun muhasebe yetkilisi tarafından yönetilir ve muhasebe yetkilisinin belirleyeceği bir avans yöneticisinin sorumluluğuna verilir.<sup>146</sup>

#### *b. Mali Aktörlerin Sorumluluğu*

Herhangi bir disiplin önlemini gözardı etmeksizin, yetki devri veya alt devir yoluyla göreve gelen harcama yetkililerinin devraldığı yetkiler, her an, geçici veya kesin olarak kendilerini atayan merci tarafından geri alınabilir.

Herhangi bir disiplin önlemini gözardı etmeksizin, muhasebe yetkilisi, kendisini atayan merci tarafından geçici veya kesin olarak her an görevden alınabilir.

Herhangi bir disiplin önlemini gözardı etmeksizin, avans yöneticisi, kendisini atayan merci tarafından geçici veya kesin olarak her an görevden alınabilir.<sup>147</sup>

---

<sup>145</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 61, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>146</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 63, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>147</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 64, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi



**Harcama Yetkilisinin Sorumlulukları:** Harcama yetkilisi, Personel Tüzüklerinde belirtildiği şekilde tazminat ödemekle yükümlüdür.

Özellikle aşağıdaki durumlar söz konusu olduğunda tazminat ödeme yükümlülüğü doğar:

- Harcama yetkilisinin kasten veya ihmâl nedeniyle, bu Tüzüğe ve uygulama kurallarına uymadan hakediş belirlemesi, geri alma talimatı çıkarması, harcama taahhüdü vermesi veya ödeme emri imzalaması durumunda;
- Harcama yetkilisinin kasten veya ihmâl nedeniyle, alacak miktarını belirleyen bir belgeyi hazırlamaması, geri alma talimatını çıkarmayı göz ardı etmesi veya geç çıkarması veya ödeme emrini geç çıkarması, dolayısıyla kurumu üçüncü tarafların başlatacağı sivil eylemlere karşı yükümlülüğe maruz bırakması durumunda.

Yetki devri veya alt devir yoluyla göreve gelen bir harcama yetkilisi, sorumluluğu kapsamında alınan bir kararın usulsüz olduğunu veya sağlam mali yönetim ilkesine aykırı olduğunu düşündüğü durumlarda, kendisine yetki devredilen merciyi yazıyla bilgilendirir. Eğer yetki devreden merci, yetki devri veya alt devir yoluyla göreve gelen bu harcama yetkilisine, söz konusu kararı uygulama konusunda yazıyla gerekçeli bir talimat gönderirse, harcama yetkilisi yükümlü tutulmaz.

Hizmetleri kapsamında alt yetki devri durumunda, yetki devri yoluyla göreve gelen harcama yetkilisi, kurulmuş iç yönetim ve kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkililiğinden ve alt yetki devriyle göreve gelecek harcama yetkilisinin seçiminden sorumlu olmaya devam eder.

Her kurum mali usulsüzlüklere dair uzmanlaşmış bir heyet oluşturur veya birden fazla kurum tarafından kurulan ortak bir heyete katılır. Heyetler bağımsızdır ve mali usulsüzlüklerin var olup olmadığına ve varsa sonuçlarının ne olması gerektiğine karar verir.

Bu heyetin görüşlerini esas alarak, kurum, disiplin cezasıyla sonuçlanacak yasal prosedürlerin başlatılması veya tazminat ödemesi arasında karar verir. Heyet sistemle ilgili bir sorun olduğunu tespit ederse, harcama yetkilisine, sorunla ilgili olmaması durumunda yetki devriyle göreve gelen harcama yetkilisine ve iç denetçiye önerilerinin yer aldığı bir rapor gönderir.<sup>148</sup>

**Muhasebe Yetkilisinin Sorumlulukları:** Muhasebe yetkilisi, Personel Tüzüğünde yer alan prosedürlerde belirtildiği şekilde ve bu prosedürler uyarınca disiplin cezası alabilir veya tazminat ödemekle yükümlü olabilir. Aşağıdaki yanlış uygulamalardan herhangi birinin baş göstermesi durumunda özellikle kendisini yükümlü tutar:

Tutmakla sorumlu olduğu paralar, varlıklar veya belgeleri kaybederse veya bunlara zarar verirse;

Banka hesaplarını veya posta ciro hesaplarını değiştirirse;

İlgili geri alma talimatlarında veya ödeme emirlerinde belirtilenlere uymayan miktarları tahsil ederse veya öderse;

Vadesi gelmiş gelirleri tahsil etmezse yükümlü tutulur.<sup>149</sup>

**Avans Yöneticisinin Sorumlulukları:** Personel Tüzüğünde yer alan prosedürlerde belirtildiği şekilde ve bu prosedürler uyarınca disiplin cezası alabilir veya tazminat ödemekle yükümlü olabilir. Aşağıdaki yanlış uygulamalardan herhangi birinin baş göstermesi durumunda özellikle kendisini yükümlü tutar:

Tutmakla sorumlu olduğu paralar, varlıklar veya belgeleri kaybederse veya bunlara zarar verirse;

---

<sup>148</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 66, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>149</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 67, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

Yaptığı ödemelerle ilgili gerekçeleri gösteren belgeleri sunamazsa;

Ödeme almakla yetkili kişiler dışındakilere ödeme yaparsa;

Vadesi gelmiş gelirleri tahsil etmezse yükümlü tutulur.<sup>150</sup>

### *c. Harcama İşlemleri*

Her bir harcama kalemi taahhüt edilir, doğrulanır, onaylanır ve ödenir.<sup>151</sup>

**Harcama taahhüdü:** Bütçe taahhüdü, yasal bir taahhüdün yerine getirilmesi amacıyla yapılacak ödemeleri karşılamak için gereken ödeneklerin ayrılması işlemidir.

Yasal taahhüt, harcama yetkilisinin bütçeden karşılanması gereken bir yükümlülük eklemesi veya oluşturması işlemidir.

Bütçe taahhüdü ve yasal taahhüt, uygulama kurallarında belirtilen gerekçelendirilmiş durumlar da dikkate alınarak aynı harcama yetkilisi tarafından kabul edilir.

Yararlanıcı ve harcama miktarının bulunduğu durumlarda bütçe taahhüdü belli bir duruma özeldir. Özel taahhüdün belirlenmesi için gereken unsurlardan en az bir tanesinin hala bilinmediği durumlarda, bütçe taahhüdü geneldir.

Birden fazla mali yıla yayılan faaliyetler için ayrılan bütçe taahhütleri, temel yasanın gerektirmesi halinde idari harcamalar için yıllık taksitler şeklinde birden fazla yıla yayılabilir. Bütçe taahhüdünün bu şekilde yıllık taksitlere bölüdüğü durumlarda, personel harcamaları dışındaki bölümler, yasal taahhütler tarafından şarta bağlanır.<sup>152</sup>

---

<sup>150</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 68, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>151</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 75, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>152</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 76, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

Bütçeden karşılanabilen bir harcamaya yol açan her türlü önlemlerle ilgili, sorumlu harcama yetkilisi, üçüncü taraflarla yasal yükümlülük altına girmeden önce, ilk olarak bir bütçe taahhüdü hazırlar.

Birden fazla mali yıla yayılan faaliyetler için kaydedilen yasal taahhütler ve karşılık gelen bütçe taahhütlerinin personel harcamaları dışındaki kısımları için, sağlam mali yönetim ilkesi uyarınca nihai bir uygulama tarihi belirlenir.<sup>153</sup>

Bütçe taahhütlerini kabul ederken, sorumlu harcama yetkilisi:

- Harcamanın bütçedeki doğru kalemden karşılandığını;
- Ödeneklerin müsait olduğunu;
- Harcamanın Antlaşmaların, bütçenin, bu Tüzüğün, uygulama kurallarının ve Antlaşmalar ve tüzükler uyarınca kabul edilen bütün yasaların hükümlerine uygun olduğunu;
- Sağlam mali yönetim ilkesine uyulduğunu gözetir.

Yasal taahhütleri kaydederken, sorumlu harcama yetkilisi:

- Taahhüdün karşılık gelen bütçe taahhütlerinden karşılandığını;
- Harcamanın usule uygun olduğunu ve bu Tüzüğün, uygulama kurallarının ve Antlaşmalar ve tüzükler uyarınca kabul edilen bütün yasaların hükümlerine uygun olduğunu;
- Sağlam mali yönetim ilkesine uyulduğunu gözetir.<sup>154</sup>

**Harcamanın doğrulanması:** Harcamanın doğrulanması işleminde sorumlu harcama yetkilisi:

- Alacaklının yetkisi olduğunu doğrular;

---

<sup>153</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 77, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>154</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 78, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

- Ödeme talebinin gerçekliğini ve tutarını belirler veya doğrular;
- Ödemenin yapılması gereken koşulları doğrular.<sup>155</sup>

**Harcama yetkilendirmesi:** Harcama yetkilendirmesi işlemi, harcama yetkilisinin, ödeneklerin müsait olduğunu doğrulayıp bir ödeme emri çıkardıktan sonra, muhasebe yetkilisine doğruladığı harcama miktarını ödemesi için talimat vermesi işlemidir.

Kira hizmetleri veya teslim edilen mallar da dahil olmak üzere, sağlanan hizmetlere ilişkin düzenli ödemelerin yapıldığı durumlarda, harcama yetkilisi, risk analizi sonuçlarından da yola çıkarak, doğrudan zimmet sisteminin uygulanmasına dair talimat verebilir.<sup>156</sup>

**Harcamanın ödenmesi:** Ödeme, ilgili işlemlerin temel yasanın ve sözleşmenin hükümlerine uygun bir şekilde yapıldığına dair kanıtların sunulması üzerine yapılır ve aşağıdaki işlemleri kapsar:

- (a) Ödeme tarihi gelmiş tüm tutarın ödenmesi;
- (b) Aşağıdaki yöntemlerden herhangi biri ile ödeme tarihi gelen tutarın ödenmesi:
  - (i) Belli sayıda ödemeye bölünen ön finansman;
  - (ii) Bir veya daha fazla ara ödeme;
  - (iii) Ödeme tarihi gelen tutarların farkının ödenmesi.<sup>157</sup>

Harcama ödemeleri, muhasebe yetkilisi tarafından mevcut fonların sınırları kapsamında gerçekleştirilir.<sup>158</sup>

<sup>155</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 79, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>156</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 80, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>157</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 81, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>158</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 82, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

Harcama işlemlerine ilişkin zaman sınırları uygulama kurallarında ortaya koyulmuştur. Bu kurallar geç ödeme durumlarında ödenecek faizi de düzenlemektedir.<sup>159</sup>

#### *d. İç Denetçi*

Her kurum, ilgili uluslararası standartlar ile uyumlu bir şekilde uygulanacak bir iç denetim işlevi oluşturur. Harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi iç denetçi olamaz.<sup>160</sup>

İç denetçi, yönetim ve kontrol sistemlerinin kalitesi hakkında bağımsız görüş sunarak ve işlemlerin uygulama koşullarının iyileştirilmesi ve sağlam mali yönetimin teşvik edilmesi için önerilerde bulunarak kurumuna risklerle başa çıkmada danışmanlık yapar.

İç denetçi aşağıdakilerden sorumludur:

- İç yönetim sistemlerinin uygunluğu ve etkinliği ile birimlerin politikaları, programları ve faaliyetleri uygulamadaki performansının ilgili risklere de bakılarak değerlendirilmesi;
- Her bir bütçe uygulama işlemine uygulanabilecek iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin verimliliğinin ve etkililiğinin değerlendirilmesi.

İç denetçi, görevlerini kurumun bütün faaliyetleri ve birimleri üzerinde gerçekleştirir. Görevlerini yerine getirmesi için gereken üye ülkeler ve üçüncü ülkelerdekiler de dahil olmak üzere bütün bilgilere tam ve sınırsız erişimi vardır.

İç denetçi, bulgu ve önerilerini kuruma rapor eder. Kurum, denetimler sonucunda verilen önerilerle ilgili harekete geçilmesini sağlar. İç denetçi aynı zamanda, gerçekleştirilen iç denetim sayısı ve bu denetimlerin türleri, verilen öneriler ve bu öneriler doğrultusunda atılan adımlar hakkında kuruma yıllık iç denetim raporu sunar.

---

<sup>159</sup> Avrupa Topluluklarının Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Tüzüğe İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 83, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>160</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 85, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

Kurum her yıl, ibra merciine, gerçekleştirilen iç denetim sayısı ve bu denetimlerin türleri, verilen öneriler ve bu öneriler doğrultusunda atılan adımları özetleyen bir rapor iletir.<sup>161</sup>

İç denetçi için geçerli özel kurallar kurum tarafından belirlenir, bu kurallar iç denetçinin görevlerini yerine getirmede tamamen bağımsız olduğunu garanti eder ve iç denetçinin sorumluluklarını belirler.

İç denetçi çalışanlardan biri ise, Personel Tüzüklerinde belirtildiği şekilde ve uygulama kurallarında tanımlandığı şekilde sorumluluk üstlenir.<sup>162</sup>

##### *5. Hesapların Sunulması ve Muhasebe Topluluk Hesapları*

Topluluk hesapları;

- Kurumların mali raporlarını
- Konsolide edilmiş mali raporları
- Kurumların ve Topluluklar tarafından oluşturulmuş organların bütçelerinin uygulama raporlarını
- Konsolide uygulama raporlarını kapsamalıdır.<sup>163</sup> Hesaplar kurallara uygun, doğru ve anlaşılır olmalıdır.<sup>164</sup>

Sayıştay en geç 15 Haziran'a kadar kurumların ve organların geçici hesaplarını değerlendirir. Her kurum ve organ nihai hesaplarını kendisi hazırlar ve en geç izleyen yılın 1 Temmuzuna kadar Komisyon'un muhasebe yetkilisine ve Sayıştay'a gönderir. Komisyon bu

<sup>161</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 86, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>162</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 87, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>163</sup> Avrupa Topluluklarının Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Tüzüğe İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 121, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>164</sup> Avrupa Topluluklarının Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Tüzüğe İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 123, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

nihai hesapları onaylayarak izleyen mali yılın 31 Temmuzuna kadar Parlamento, Konsey ve Sayıştay'a gönderir. Nihai konsolide hesaplar izleyen mali yılın 31 Ekiminde AB Resmi Gazetesinde yayımlanır.<sup>165</sup>

##### *5. Dış Denetim ve İbra*

Dış denetimden sorumlu kurum Sayıştay'dır. Sayıştay, harcama yetkililerinin, iç denetçilerin, muhasebe yetkililerinin ve avans yöneticilerinin görevlendirilmeleri hakkında bilgilendirilir. Parlamento, Bakanlar Konseyi ve Komisyon mali konulardaki kararlarını bir an önce Sayıştay'a bildirir.<sup>166</sup>

Usulüne uygun olarak tüm gelirlerin alınıp tüm harcamaların üstlenildiğini temin etmek için Sayıştay tarafından yapılan incelemede Antlaşma hükümleri ile bütçe, işbu Tüzük ve Antlaşmalara istinaden benimsenen akit ve uygulama ilkeleri göz önünde bulundurulur.

Sayıştay, görevi esnasında, Topluluklar tarafından finansmanı veya eş finansmanı sağlanan şube veya birimlerin mali yönetimine ilişkin her tür bilgi ve belgeye başvurur. Herhangi bir gelir veya harcama işleminden sorumlu yetkiliye soru sorma ve yukarıda sözü edilen şube veya birimler ile ilgili denetim prosedürlerini uygulama yetkisine sahiptir. Üye Ülkelerde yapılan denetim, ulusal denetim kurumları veya bunların gerekli yetkiye sahip olmamaları halinde, sorumlu ulusal şubeler tarafından gerçekleştirilir. Sayıştay ile Üye Ülkelerin ulusal denetim kuruluşları, bağımsızlıklarını korumak kaydıyla güvene dayalı işbirliği içinde faaliyet gösterirler.

Antlaşmalar ile bu Antlaşmalara istinaden benimsenen akitler doğrultusunda üstlendiği görevler esnasında ihtiyaç duyduğu her tür bilgiyi almak için Sayıştay, talebi üzerine herhangi

---

<sup>165</sup> Avrupa Topluluklarının Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Tüzüğe İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 129, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>166</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 130, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi



bir Topluluk kurumu adına veya tarafından yürütülen bütçe uygulaması çerçevesinde gerçekleştirilen denetim işlemlerinde hazır bulunabilir.

Sayıştay'ın talebi üzerine kurumlar dış verinin hesaplar ile uyumunu Sayıştay'ın tespit edebilmesi amacıyla Topluluk mevduatını bulunduran mali kurumları yetkilendirir.

Sayıştay görevini yerine getirebilmek için denetimde yetkili çalışanlarının isimlerini işbu Tüzük kapsamında yer alan kurum ve yetkililere bildirir.<sup>167</sup>

Sayıştay, teminatlar ile mevzuattaki veya kasadaki nakitlerin, tevdi eden kişiler tarafından imzalanan senetler ve mevcut nakit veya teminatlara ilişkin resmi senetler ile karşılıklı kontrol edilmesini sağlar.<sup>168</sup>

Komisyon, diğer kurumlar, Topluluk adına gelir ve harcamaları idare eden birimler ve bütçe ödemelerinin nihai yararlanıcıları, Sayıştay'ın görevini yerine getirmek için gerekli gördüğü tüm olanak ve bilgileri sağlar. Bu kurum ve kuruluşlar, Sayıştay'ın kayıtlar ve yerinde incelemelere dayalı bütçe ve mali üretim raporlarının denetlenmesi için gerekli gördüğü Topluluk bütçesinden yürütülen bütün ihale süreç ve sonuçlarına ilişkin bilgileri, tüm muhasebe kayıtları ile destek belgeleri ve bunlara ilişkin idari belgeleri, gelir ve harcamalara ilişkin belgeleri, tüm envanterleri, şube teşkilat planlarını ve aynı amaçlar doğrultusunda elektronik ortamda oluşturulan ve saklanan dosya ve verileri Sayıştay'ın kullanımına sunar.

Diğer hizmetler ve ilgili ulusal idarelerin iç denetim birimleri de Sayıştay'ın görevini yerine getirmek için gerekli gördüğü tüm olanakları sağlar.<sup>169</sup>

---

<sup>167</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 140, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>168</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 141, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>169</sup> Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248, 16.09.2002, m. 142, MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

Parlamento, Konsey'in nitelikli çoğunluk ile kabul edilen önerisi üzerine iki yıl önceki bütçenin uygulamasına ilişkin olarak 30 Nisan'a kadar Komisyon'a ibra verebilir. İbra kararı Toplulukların tüm gelir ve harcamalarını, varlık ve yükümlülüklerini kapsar.<sup>170</sup>

## B. Diğer Mevzuattaki İlgili Hükümler

### 1. Tüzükler

#### a. 2343/2002 Sayılı Komisyon Tüzüğü

Mali kontrol alanında aşağıdaki hususları dikkate alınarak tüzük kabul edilmiştir.

Muhasebe yetkilisi, iç denetçi ve harcama yetkililerinin yetkileri ve sorumluluklarının tanımlanması gerekmektedir. Harcama yetkilileri, yetkileri altında gerçekleşen tüm gelir ve gider işlemlerinden tam olarak sorumludur ve gerektiği durumlarda disiplin işlemleri uygulayarak, eylemleri hakkında hesap verebilir olmaları sağlanmalıdır.

Topluluk birimleri bünyesindeki iç denetim faaliyeti, görevi gereği sistemin genel tutarlılığı ve çalışma yöntemlerinin garantörü olarak hareket edecek Komisyon iç denetçileri tarafından gerçekleştirilir.<sup>171</sup>

**Mali Aktörler:** Harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisinin görevleri birbirinden ayrıdır ve karşılıklı olarak birbirinin yerini tutamaz (Görevler ayrılığı ilkesi).<sup>172</sup>

**Harcama Yetkilisi:** Harcama yetkilisi, sağlam mali yönetim ilkelerini dikkate alarak gelir ve giderleri uygulamaktan ve yasallık ve uygunluk gereklerine uyulmasını sağlamaktan sorumludur.

<sup>170</sup> Avrupa Topluluklarının Genel Bütçesine Uygulanacak Mali Tüzüğe İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 145, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>171</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi. (Avrupa Birliği Konseyi yukarıdaki hususları göz önünde bulundurarak bu tüzüğü kabul etmiştir, konumuz itibarıyla mali kontrol ile ilgili hususlar dikkate alınmıştır.)

<sup>172</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.37 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

Harcama yetkilisi giderlerin uygulanması için, bütçe taahhütleri ve yasal taahhütleri hazırlar, giderleri doğrular, harcamaları onaylar ve ödeneklerin uygulanması için gerekli adımları atar.

Gelirlerin uygulanması ise, alacakların miktarının tahmin edilmesi, tahsil edilecek olan hakedişlerin tespiti ve geri alma talimatlarının çıkarılmasını kapsar. Uygun olan yerlerde tespit edilmiş olan hakedişlerin iptal edilmesini de içerir.

Harcama yetkilisi, Komisyonun kendi daireleri için belirlediği eşdeğer standartlar temelinde yönetim kurulu tarafından kabul edilen asgari standartlar uyarınca ve yönetim ortamıyla bağlantılı riskleri ve finanse edilen faaliyetin özelliklerini de dikkate alarak; teşkilat yapısını, iç yönetim ve kontrol sistemlerini ve görevlerini uygulayabilmek için gerektiği yerlerde harcama sonrası onaylamaların da yer aldığı prosedürleri oluşturur.

Harcama yetkilisi, faaliyetleriyle bağlantılı riskleri kontrol etmesinde yardımcı olması için, sorumluluğu altındaki dairelerde bir uzmanlık ve öneri sistemi oluşturur.

Bir faaliyet onaylanmadan önce, faaliyetin uygulanmasına özgü hususlar ile mali hususlar, faaliyeti başlatanlardan farklı çalışanlar tarafından onaylanır. Bir faaliyetin başlatılması ve harcama öncesi ve harcama sonrası onaylamalar birbirinden ayrı işlevlerdir.

Harcama yetkilisi yürütülen faaliyetlerle ilgili destekleyici belgeleri, bütçe uygulamasıyla ilgili harcama yapma kararının verilmesini takip eden 5 yıllık süre boyunca muhafaza eder.<sup>173</sup>

Bir faaliyetin harcama öncesi kontrolü işlemi de sorumlu harcama yetkilisi tarafından faaliyetsetel ve finansal unsurların doğrulanması için yapılan bütün harcama öncesi kontrolleri kapsar. Her işlem en az bir harcama öncesi kontrole tabi tutulur. Bu kontrolün amacı:

- Harcamanın usulüne göre yapıldığını ve ilgili hükümlere uyduğunu;

<sup>173</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.38 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

- Sağlam mali yönetim ilkesinin uygulandığını görmektir.

Belgeler üzerinde yapılan harcama sonrası doğrulamaların ve uygun olan yerlerde yerinde yapılan doğrulamaların amacı, bütçeden karşılanan faaliyetlerin doğru bir şekilde uygulandığını doğrulamaktır. Bu doğrulamalar, risk analizi kullanılarak örneklem usulü ile gerçekleştirilebilir.<sup>174</sup>

Harcama yetkilisi, bir yıllık faaliyet raporu hazırlayarak (bundan sonra 'harcama yetkilisinin raporu' olarak anılacaktır), görevlerini nasıl yerine getirdiği hakkında bilgiler ile mali ve yönetimle ilgili bilgileri yönetim kuruluna sunar. Bu raporda, belirlenen hedefler doğrultusunda harcama yetkilisinin gerçekleştirdiği işlemlerin sonuçları, bu işlemlerle bağlantılı riskler, sağlanan kaynakların nasıl kullanıldığı ve iç kontrol sisteminin nasıl işlediği belirtilir. İç denetçi, yıllık faaliyet raporunu ve belirtilen diğer bilgileri dikkate alır.

Her yıl en geç 15 Haziran tarihine kadar yönetim kurulu, bütçe merciine ve Sayıştay'a harcama yetkilisinin bir önceki mali yıl ile ilgili hazırladığı yıllık raporun bir analizini ve değerlendirmesini gönderir. Bu analiz ve değerlendirme, kurucu aracın hükümleri doğrultusunda, Topluluk biriminin yıllık raporuna eklenir.<sup>175</sup>

İşlemlerin mali yönetiminden ve kontrolünden sorumlu bir personelin, üstündeki kişi tarafından uygulaması veya onaylaması için gönderilen bir kararın, sağlam mali yönetim ilkelerine veya gözetilmesi gereken mesleki kurallara uymadığını veya aykırı olduğunu düşünmesi halinde, Başkana yazıyla bilgi verir ve Başkan makul bir süre içinde harekete geçemezse, Tüzükte belirtilen heyete ve yönetim kuruluna yazıyla bilgi verir. Topluluğun çıkarlarına zarar verebilecek herhangi bir yasa dışı faaliyet, dolandırıcılık veya yolsuzluk

---

<sup>174</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.39 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

<sup>175</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.40 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

durumunda, bu kişi yürürlükte olan mevzuatta belirtilen yetkililere veya mercilere bilgi verir.<sup>176</sup>

Bir bütçe taahhüdü kabul ederken, sorumlu harcama yetkilisi:

- Giderin bütçedeki doğru kalemden karşılandığını;
- Ödeneklerin müsait olduğunu;
- Giderin yürürlükteki hükümlere, özellikle de kurucu aracın hükümlerine, her Topluluk biriminin mali kurallarına ve bunlara istinaden alınan bütün yasalara uygun olduğunu;
- Sağlam mali yönetim ilkesine uyulduğunu gözetir.<sup>177</sup>

Harcamaların doğrulanması işleminde sorumlu harcama yetkilisi:

- Alacaklının yetkisi olduğunu doğrular;
- Ödemenin yapılması gereken koşulları doğrular;
- Ödeme talebinin gerçekliğini ve tutarını belirler veya doğrular.<sup>178</sup>

Bir giderin doğrulanması, hizmetlerin fiilen sunulduğunu, malların teslim edildiğini veya işlerin yapıldığını gösteren bir beyan veya ödemenin yapıldığını gösteren diğer belgeler esas alınarak, alacaklının hakediş miktarını gösteren gerekçelendirici belgeler temelinde yapılır.

Doğrulanmaya dair karar, sorumlu harcama yetkilisi tarafından 'ödenmesi uygundur' belgesinin imzalanmasıyla ifade edilir.

---

<sup>176</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.41  
Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

<sup>177</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.63  
Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

<sup>178</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.64  
Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

Bilgisayar ortamında olmayan sistemlerde, ödenebilir belgesi, sorumlu harcama yetkilisinin imzası ile beraber mühürlenir. Bilgisayar ortamındaki sistemlerde, sorumlu harcama yetkilisi kişisel parolasını girerek onaylamayı gerçekleştirir.<sup>179</sup>

Sorumlu harcama yetkilisinin, doğruladığı bir gider kaleminin ödenmesi için bir ödeme emri vasıtası ile muhasebe yetkilisine talimat vermesi işlemidir.

Ödeme emri, sorumlu harcama yetkilisi tarafından tarihlendirilir ve imzalanır, daha sonra muhasebe yetkilisine gönderilir. Kanıtlayıcı belgeler sorumlu harcama yetkilisince muhafaza edilir.

Uygun durumlarda, muhasebe yetkilisine gönderilen ödeme emrinin yanında, malların envanterlere kaydedildiğini kanıtlayan bir belge de gönderilir.<sup>180</sup>

**Muhasebe Yetkilisi:** Toplulukta aşağıdaki görevlerden sorumlu olacak bir muhasebe yetkilisi atar:

- Ödemelerin düzgün bir şekilde yapılması, gelirlerin ve alacak olarak belirlenen miktarların tahsil edilmesi;
- Hesapların hazırlanması ve sunulması;
- Hesapların tutulması;
- Muhasebe kuralları ve yöntemleri ile hesap planının belirlenmesi;
- Hesap sistemlerinin oluşturulması ve doğrulanması; uygun yerlerde harcama yetkilisi tarafından muhasebe bilgileri sağlamak veya gerekçelendirmek için belirlenen sistemlerin onaylanması; muhasebe yetkilisi doğrulama kriterlerinin kapsamına onay vermekle yetkilendirilir;

---

<sup>179</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.65 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

<sup>180</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.66 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

- Hazine yönetimi gibi görevleri yürütür.

Muhasebe yetkilisi, Topluluk biriminin varlıkları ve bütçe uygulaması ile ilgili doğru bir tablo çizen hesapların hazırlanması için gerekli bütün bilgileri, bu bilgilerin güvenilirliğinden sorumlu olan harcama yetkilisinden temin eder.

Muhasebe yetkilisi, para ve diğer varlıkları yönetmekle tek başına yetkilidir. Güvenli bir şekilde korunmalarından sorumludur.

Muhasebe yetkilisi, belirli görevlerin yerine getirilmesi için başka seçeneğin olmadığı durumlarda, bu görevleri personel tüzüklerine tabi olan astlarına devredebilir.<sup>181</sup>

**Avans Yöneticisi:** Küçük meblağların ödenmesi ve diğer gelirlerin tahsil edilmesi gerektiği durumlarda, muhasebe yetkilisi tarafından taahhüt edilen avans hesapları kurulur ve muhasebe yetkilisinin belirleyeceği avans yöneticisinin sorumluluğuna verilir.

Avans yöneticisi tarafından üçüncü taraflara ödenebilecek her bir gider veya gelir kaleminin miktarı, Topluluk birimi tarafından gider ve gelir kalemleri için belirtilen belirli miktarı geçemez.<sup>182</sup>

**Harcama Yetkililerinin Sorumlulukları:** Harcama yetkilisi, Personel Tüzüklerinde belirtildiği şekilde tazminat ödemekle yükümlüdür. Aynı şekilde, görevlerinin yerine getirilmesi sırasında veya bununla bağlantılı olarak ciddi bir suistimale neden olması, özellikle de bu Mali Tüzük veya yürürlükteki kurallara aykırı bir şekilde hakediş belirlemesi, geri alma talimatları çıkarması veya bir ödemeyi onaylaması nedeniyle Topluluğun karşılaştığı herhangi bir zararı tamamen veya kısmen telafi etmek zorunda kalabilir.

Aynı kural, harcama yetkilisinin, suistimale sebep verecek şekilde, alacak miktarının belirlendiği bir belgeyi hazırlamadığı veya bir geri alma talimatı çıkarmadığı veya gerekçe

<sup>181</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.43 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

<sup>182</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.44 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

göstermeden geç çıkardığı veya bir ödeme emri çıkarmadığı veya gerekçe göstermeden geç çıkardığı dolayısıyla da kurumunu üçüncü tarafların başlattığı yasal işlemlere maruz bıraktığı durumlarda da geçerlidir.

Yetki devri veya alt devir yoluyla göreve gelen bir harcama yetkilisi, sorumluluğu kapsamında alınan bir kararın usulsüz olduğunu veya sağlam mali yönetim ilkelerine aykırı olduğunu düşündüğü durumlarda, kendisine yetki devredilen mercii yazıyla bilgilendirir. Eğer yetki devreden merci, yetki devri veya alt devir yoluyla göreve gelen bu harcama yetkilisine, söz konusu kararı uygulama konusunda yazıyla gerekçeli bir talimat gönderirse, harcama yetkilisi bu kuralı uygulamak zorundadır ve yükümlü tutulmaz.

Yetki devri durumunda, harcama yetkilisi, kurulmuş iç yönetim ve kontrol sistemlerinin etkinliğinden ve yetki devriyle göreve gelecek harcama yetkilisinin seçiminden sorumlu olmaya devam eder.

Herhangi bir mali usulsüzlüğün oluşup oluşmadığına ve sonuçlarının ne olduğuna karar vermek amacıyla Komisyon tarafından kurulmuş bir heyet varsa, bu heyet, yönetim kurulunun kararı üzerine, Komisyon dairelerinde sahip olduğu yetkilere, Topluluk birimi ile ilgili konularda da sahiptir.

Yönetim kurulu bu şekilde karar vermezse, bu alanda uzmanlaşmış ve işlevsel olarak bağımsız olan başka bir heyet kurar. Bu heyetin görüşünü esas alarak, başkan, disiplin prosedürlerinin başlatılması veya tazminat ödemesi yoluna başvurulması arasında karar verir. Heyet, sistemle ilgili sorunların olduğunu tespit ederse, harcama yetkilisine ve Komisyonun iç denetçisine önerilerinin yer aldığı bir rapor gönderir. Heyetin görüşünde başkana da değinilmişse, heyet raporu yönetim kuruluna ve Komisyonun iç denetçisine gönderir.



Görevlerinin yerine getirilmesi sırasında veya bununla bağlantılı olarak ciddi bir suistimale neden olan her bir personel, Topluluğun karşılaştığı her tür zararı tamamen veya kısmen tazmin etmek zorunda kalabilir.

Atama merci, disiplin konularıyla ilgili Personel Tüzüğünde yer alan formaliteleri tamamladıktan sonra gerekçeli bir karar alır.<sup>183</sup>

**Muhasebe Yetkilileri ve Avans Yöneticilerinin Sorumlulukları:** Bir muhasebe yetkilisi, personel tüzüğünde belirtildiği şekilde, özellikle de aşağıdaki durumların baş göstermesi durumunda disiplin cezası alabilir veya tazminat ödemekle yükümlü olabilir:

Tutmakla sorumlu olduğu paralar, varlıklar veya belgeleri kaybederse veya bunlara zarar verirse veya ihmali nedeniyle bunların kaybolmasına veya zarar görmesine neden olursa;

Harcama yetkilisini önceden bilgilendirmeden banka hesaplarını veya posta ciro hesaplarını değiştirirse;

İlgili geri alma talimatında veya ödeme emirlerinde belirtilenlere uymayan miktarları tahsil ederse veya öderse;

Vadesi gelmiş gelirleri tahsil etmezse yükümlü tutulur.<sup>184</sup>

Bir avans yöneticisi, Personel Tüzüğünde belirtildiği şekilde, özellikle de aşağıdaki durumların baş göstermesi durumunda disiplin cezası alabilir veya tazminat ödemekle yükümlü olabilir:

---

<sup>183</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.47 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

<sup>184</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.48 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

Tutmakla sorumlu olduğu paralar, varlıklar veya belgeleri kaybederse veya bunlara zarar verirse veya ihmali nedeniyle bunların kaybolmasına veya zarar görmesine neden olursa;

Yaptığı ödemelerle ilgili gerekçeleri gösteren belgeleri sunamazsa;

Ödeme almakla yetkili kişiler dışındakilere ödeme yaparsa;

Vadesi gelmiş gelirleri tahsil etmezse yükümlü tutulur.<sup>185</sup>

**İç Denetçi:** Topluluk biriminde, ilgili uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde gerçekleştirilen bir iç denetim işlevi bulunur.

Komisyunun iç denetçisi, Komisyunun birimlerinde sahip olduğu yetkilerin aynıklarına Topluluk birimlerinde de sahiptir.<sup>186</sup>

İç denetçi, yönetim ve kontrol sistemlerinin kalitesi hakkında bağımsız görüş sunarak ve işlemlerin uygulanması ve sağlam mali yönetimin desteklenmesi amacıyla koşulların iyileştirilmesine dair öneriler sunarak, Topluluk birimine risklerle başa çıkmada tavsiyede bulunur.

İç denetçi aşağıdakilerden sorumludur:

- İç yönetim sistemlerinin uygunluğu ve etkinliği ile dairelerin karşı karşıya oldukları risklere göre program ve faaliyetleri uygulayışlarını değerlendirmek,
- Her bütçe uygulama işlemine uygulanabilecek iç kontrol sistemlerinin uygunluğu ve kalitesini değerlendirmektir.

---

<sup>185</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.49 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

<sup>186</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.71 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

İç denetçi görevlerini Topluluk biriminin bütün faaliyetlerinde ve dairelerinde gerçekleştirir. Görevlerini yerine getirmek için gereken bütün bilgilere tam ve sınırsız erişime sahiptir.

İç denetçi bulgularını ve önerilerini yönetim kuruluna ve Başkana raporlar. Yönetim kurulu ve Başkan, denetim sonucunda ortaya çıkan öneriler doğrultusunda harekete geçilmesini sağlar.

İç denetçi, Topluluk birimine, diğer hususların yanı sıra, gerçekleştirilen iç denetim sayısı ve türleri, yapılan öneriler ve bu öneriler doğrultusunda yapılan faaliyetlerin belirtildiği bir yıllık rapor sunar.

Her yıl Topluluk birimi ödemedden sorumlu merciye ve Komisyona, başkan tarafından hazırlanan ve iç denetçinin yürüttüğü iç denetim sayısı ve türleri, verilen öneriler ve bu öneriler doğrultusunda yapılan faaliyetlerin özetlendiği bir rapor gönderir.<sup>187</sup>

**Dış Denetim:** AT Antlaşmasının 248. Maddesi uyarınca, Topluluk biriminin hesapları, Sayıştay tarafından incelenir.<sup>188</sup>

Topluluk birimi nihai bütçesini Sayıştay'a gönderir. Sayıştay, alınan bütün kararlardan ve yapılan bütün eylemlerden haberdar edilir.

Topluluk birimi, uygulamak üzere kabul ettiği iç mali kurallarını Sayıştay'a gönderir.

Harcama yetkilileri, muhasebe yetkilileri ve avans yöneticilerinin atamaları ve alınan yetki devri kararları hakkında Sayıştay'a bilgi verilir.<sup>189</sup>

---

<sup>187</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.72 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

<sup>188</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.91 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

<sup>189</sup> Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002 of 23 December 2002 OJ L 357 31.12.2002, m.92 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi.

b. 2988/95 Sayılı Konsey Tüzüğü

Bu Tüzük uyarınca, Avrupa Topluluklarının mali çıkarlarının korunması amacıyla, Topluluk hukuku ile ilgili meydana gelen usulsüzlüklere yönelik kontroller, idari tedbirler ve cezalarla ilgili genel kararlar alınmıştır.

“Usulsüzlük”; Toplulukların genel bütçesini veya onların yönettiği bütçeyi etkileme yetkisine sahip ekonomik operatörün eylem veya ihmali sonucu, doğrudan Topluluk adına toplanan gelirlerin azaltılması veya tahakkuk eden gelirin kayba uğraması veya gereksiz harcama yapılması yoluyla Topluluk Hukukunun herhangi bir hükmünde meydana gelen ihlal anlamına gelir.<sup>190</sup>

Bir konuda daha önce Komisyon tarafından usulsüzlük ile ilgili konulmuş bir hüküm olmadıkça, o konuya yönelik idari ceza verilemez.<sup>191</sup>

Usulsüzlüklerle ilgili zamanaşımı süresi, usulsüzlüğün ortaya çıkmasından itibaren dört yıldır. Ancak, sektörel kurallar, üç yıldan az olmamak üzere, bu süreyi kısaltabilir. Usulsüzlüklere yönelik cezalar, kesinleştikten itibaren üç yıl içerisinde uygulanır.<sup>192</sup>

Usulsüzlüklere uygulanacak idari tedbirler; elde edilen haksız faydaların geri verilmesi veya ödenmesi şeklinde olmaktadır.<sup>193</sup> Uygulanacak cezalar ise; idari para cezası, elde edilenden daha fazlasının ödenmesi, Topluluk kurallarından elde edilen faydanın kısmen ya da tamamen

---

<sup>190</sup> 18 Aralık 1995 Tarih ve 2988/95 Sayılı Avrupa Topluluklarının Mali Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 1, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>191</sup> 18 Aralık 1995 Tarih ve 2988/95 Sayılı Avrupa Topluluklarının Mali Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 2, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>192</sup> 18 Aralık 1995 Tarih ve 2988/95 Sayılı Avrupa Topluluklarının Mali Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 3, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>193</sup> 18 Aralık 1995 Tarih ve 2988/95 Sayılı Avrupa Topluluklarının Mali Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 4, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

geri alınması, daha sonra elde edilmesi beklenen faydalardan ve Topluluk yardımlarından yoksun bırakılma şeklinde olmaktadır.<sup>194</sup>

*c. 2185/96 Sayılı Konsey Tüzüğü*

Bu Tüzük uyarınca, Komisyon şu durumlarda Toplulukların mali çıkarlarının korunmasında yerinde kontrol ve denetim yapmaktadır:

- Ciddi veya uluslararası veya üye devletler ekonomik operatörlerinin yapmış oldukları usulsüzlüklerin tespitinde,
- Üye devletlerde kontrol veya denetimlerin artırılmasını gerektiren durumların ortaya çıkması halinde,
- Üye devletlerden birinin talebi üzerine Komisyon tarafından kontrol ve denetimler yapılır.<sup>195</sup>

Yerinde kontrol ve denetimler, ilgili üye devletin isteği üzerine Komisyon ve üye devletin yetkili organlarıyla ortak yapılabilir.

Yerinde kontrol ve denetimler Komisyon'un sorumluluğunda, Komisyon Müfettişleri tarafından yapılır. Müfettişler, üye devletlerde yapmış oldukları denetimlerde o ülke müfettişlerinin sahip oldukları olanaklara ve ulusal hukuktan doğan haklara da sahiptirler. Komisyon, kontrol ve denetim sonuçlarını ilgili üye devlete rapor eder.

Üye devlet ekonomik operatörlerinin Komisyon Müfettişlerine kontrol veya denetim yapmalarına izin vermemesi durumunda, üye devletler ulusal kurallar dahilinde Müfettişlere görevlerini yapmalarına izin verir.<sup>196</sup>

---

<sup>194</sup> 18 Aralık 1995 Tarih ve 2988/95 Sayılı Avrupa Topluluklarının Mali Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 5, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>195</sup> 11 Kasım 1996 Tarih ve 2185/96 Sayılı Avrupa Topluluklarının Mali Çıkarlarının Yolsuzluk ve Diğer Usulsüzlükler Karşısında Korunabilmesi İçin Komisyon Tarafından Gerçekleştirilecek Yerinde Kontrol ve Denetimlere İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 2, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

## 2. Komisyon Kararları

### a. 94/140/EC Sayılı Komisyon Kararı

Bu Komisyon Kararında, Komisyon ve üye devletlerin Topluluk mali çıkarları hususunda Topluluk hukukundan kaynaklanan yükümlülüklerinin olduğundan hareketle, dolandırıcılıkla mücadele konusunda da üye devletlerin işbirliği içerisinde çalışacakları bir danışma komitesinin kurulmasından söz edilmektedir.<sup>197</sup>

Bu komite ile ilgili şu kararlar alınmıştır:

- Komisyon, Topluluk mali çıkarlarını ilgilendiren konular; euronun sahteciliğe karşı korunması, bütçede dolandırıcılığın önlenmesinde kolluk ve yargı organlarının kullanılmasına yönelik olarak komiteye danışabilir.<sup>198</sup>
- Danışma komitesi, üye devletlerin kendi idari yapılarını temsil edebilecekleri şekilde her üye devletten seçilecek iki temsilcinin katılımına olanak sağlayacak, yatay komite yapısına sahip olmalıdır.<sup>199</sup>
- Komisyon, komiteye sekretery hizmetleri sağlar.
- Var olan komiteler sadece belirli alanlarda uzmanlaşmaktadır, ancak bu danışma komitesi Topluluk bütçesinde dolandırıcılıkla mücadeleyi ilgilendiren tüm alanları içerecek bir şekilde oluşturulur.<sup>200</sup>

---

<sup>196</sup> 11 Kasım 1996 Tarih ve 2185/96 Sayılı Avrupa Topluluklarının Mali Çıkarlarının Yolsuzluk ve Diğer Usulsüzlükler Karşısında Korunabilmesi İçin Komisyon Tarafından Gerçekleştirilecek Yerde Kontrol ve Denetimlere İlişkin Konsey Tüzüğü, m. 4-6-7-9, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>197</sup> 23 Şubat 1994 Tarih ve 94/140 EC Sayılı Dolandırıcılığı Önlenmesinde Koordinasyon Sağlanmasına İlişkin Danışma Komitesi Kuran Komisyon Kararı, m. 1, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>198</sup> 23 Şubat 1994 Tarih ve 94/140 EC Sayılı Dolandırıcılığı Önlenmesinde Koordinasyon Sağlanmasına İlişkin Danışma Komitesi Kuran Komisyon Kararı, m. 2, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>199</sup> 23 Şubat 1994 Tarih ve 94/140 EC Sayılı Dolandırıcılığı Önlenmesinde Koordinasyon Sağlanmasına İlişkin Danışma Komitesi Kuran Komisyon Kararı, m. 3, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

### *b. 1999/352/EC Sayılı Komisyon Kararı*

Bu Kararda, Topluluk mali çıkarlarının korunması doğrultusunda daha fazla işbirliğinin sağlanmasına yönelik olarak Sahtecilikle Mücadele Ofisi'nin (OLAF) kurulması kararlaştırılmıştır.<sup>201</sup>

Topluluğun mali çıkarlarını tehdit eden sahtecilik, dolandırıcılık ve her türlü yasadışı faaliyetle mücadele görevi bu Ofise verilmiştir. Ofis, Topluluk hukuku hükümleri çerçevesinde Komisyon yetkilerini kullanır. Bu görevini yerine getirirken Topluluk adına yürüttüğü iç idari soruşturmalardan da sorumludur. Ofis ayrıca, sahteciliğin önlenmesi ile ilgili olarak; gerekli altyapının oluşturulması, enformasyonun elde edilmesi ve analiz edilmesine yönelik yasal ve düzenleyici inisiyatifler de hazırlamakla yükümlüdür.<sup>202</sup>

Ofis, görevlerini yerine getirirken adli ve kolluk kurumları ile çalışır, aynı zamanda da tam bağımsızdır.<sup>203</sup> Kararda ayrıca, Ofisin soruşturma faaliyetinin düzenli bir şekilde izlenmesinden sorumlu bir Gözetim Komitesi kurulması kararlaştırılmıştır.<sup>204</sup> Soruşturma faaliyetlerinin yürütülmesinden sorumlu kişi Ofis başkanıdır.<sup>205</sup>

### *3. Diğer Hükümler*

#### *a. 27 Mart Tarihli Konsey Kararı*

Bütçenin Uygulanması sırasında dikkat edilecek hususlar bu kararla düzenlenmiştir.

---

<sup>200</sup> 23 Şubat 1994 Tarih ve 94/140 EC Sayılı Dolandırıcılığı Önlenmesinde Koordinasyon Sağlanmasına İlişkin Danışma Komitesi Kuran Komisyon Kararı, m. 4, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>201</sup> 23 Nisan 1999 Tarih ve 1999/352/EC Sahtecilikle Mücadele Ofisini Kuran Komisyon Kararı, m. 1, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>202</sup> 23 Nisan 1999 Tarih ve 1999/352/EC Sahtecilikle Mücadele Ofisini Kuran Komisyon Kararı, m. 2, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>203</sup> 23 Nisan 1999 Tarih ve 1999/352/EC Sahtecilikle Mücadele Ofisini Kuran Komisyon Kararı, m. 3, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>204</sup> 23 Nisan 1999 Tarih ve 1999/352/EC Sahtecilikle Mücadele Ofisini Kuran Komisyon Kararı, m. 4, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>205</sup> 23 Nisan 1999 Tarih ve 1999/352/EC Sahtecilikle Mücadele Ofisini Kuran Komisyon Kararı, m. 5, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

Bütçe, harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisinin farklı kişiler olması ilkesine uygun olarak uygulanır. Harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi ve mali kontrolörün görevleri birbirinden farklıdır.<sup>206</sup>

Harcama yetkilisinin gelir ve gidere ilişkin görevleri, Konsey Genel Sekreterliğinde bir Genel Müdür tarafından yürütülür. Harcama yetkilisi, bütçeyi Genel Sekreter Yardımcısı adına uygular ve ayrılan ödenek limitleri dâhilinde yetkilerini bir Müdüre devredebilir. Harcama yetkilisi bölümlerin maddeleri arasında aktarma yapılmasına karar verebilir.<sup>207</sup>

Bütçe dışı gider karşısında alınan her tür tedbir, öncelikle harcama yetkilisinden muhasebe yetkilisine yapılacak olan ve giderin amacını, ilgili tutarı, giderin tekabül ettiği bütçe kalemini ve alacaklıyı gösteren ödeme emrine tabidir. Muhasebe yetkilisinden mali kontrolöre onay için teklif gönderilir.

Bu onay aşağıdakilerin sağlanmasını amaçlar:

- Ödeme teklifinin birinci paragrafa uygun olarak sunulması;
- Giderin doğru bütçe kalemine uygun olarak belirtilmesi;
- Ödeneklerin bütçede mevcut olması;
- Sağlam mali yönetim ilkelerinin uygulanması;
- Harcamanın usulüne ve ilgili hükümlere uygun olması.<sup>208</sup>

Harcama yetkilisi tarafından yapılan gider doğrulanmasının amacı aşağıdaki gibidir:

- Alacaklının iddiasının doğrulanması;
- İlgili ödemenin varlığının ve tutarının belirlenmesi;

---

<sup>206</sup> 27 Mart Tarihli Konsey Kararı, (2000/265/EC) (OJ L85, 6.4.2000, s.12), m.12, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>207</sup> 27 Mart Tarihli Konsey Kararı, (2000/265/EC) (OJ L85, 6.4.2000, s.12), m.13, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>208</sup> 27 Mart Tarihli Konsey Kararı, (2000/265/EC) (OJ L85, 6.4.2000, s.12), m.18, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi



- Ödemenin çatısını oluşturan koşulların doğrulanması;
- Sağlanan mal ve hizmetlerin sipariş ile aynı olduğunun doğrulanması.

Harcama yetkilisi kendi sorumluluğu altında doğrulamaları gerçekleştirebilir.<sup>209</sup>

Harcama yetkilisi doğrulanmış bir gider kaleminin ödenmesi hususunda bir muhasebe yetkilisini ödeme emri ile görevlendirebilir ('yetkilendirme').

Yetkilendirmede aşağıdakiler belirtilir:

- Ödemenin yapılacağı mali yıl;
- İlgili bütçe başlığı, bölümü ve maddesi;
- Rakam ve yazı ile ödenecek tutar, ve ödemede esas alınacak para birimi;
- Alacaklının adı ve adresi;
- Giderin amacı;
- Ödeme yöntemi;
- Ödemeye ilişkin onayların sayı ve tarihleri.

Ödeme emrine harcama yetkilisi tarafından tarih ve imza atılır. Muhasebe yetkilisi orijinal destek belgeleri ile birlikte ödeme emrini onay için mali kontrolöre gönderir.

Bu onay aşağıdakileri amaçlar:

- Ödeme emrinin düzgün bir biçimde çıkartılması;
- Sağlam mali yönetim ilkeleri ışığında ödeme emrinin gider ödemesi ile tutarlı olması ve söz konusu tutarın doğru olması;
- Harcamanın bütçede doğru kalem ile ilişkilendirilmesi;

---

<sup>209</sup> 27 Mart Tarihli Konsey Kararı, (2000/265/EC) (OJ L85, 6.4.2000, s.12), m.19, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

- Ödeneklerin bütçe başlığında ve ilgili maddede mevcut olması;
- Destek belgelerin usulüne göre sunulması, ve
- Alacaklının adının ve tanımının doğru olarak belirtilmesi.<sup>210</sup>

b. *531/1999 Sayılı Kurumlar Arası Anlaşma*

Söz konusu Anlaşmada Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisinin (OLAF) görevlerinden bahsedilmiştir.<sup>211</sup>

1073/1999 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü ile 1074/1999 sayılı Konsey Tüzüğüne (Eurotom) göre OLAF, Roma Anlaşması ve Paris Anlaşmalarına dayanarak kurulan Avrupa Birliği kurum, organ ve ofislerinde her türlü idari soruşturmayı yapma yetkisine sahiptir. OLAF'ın Komisyon tarafından belirlenen görevi, mali çıkarları korumanın da ötesinde, yönetimle ve suçla ilgili takibata yol açabilecek her türlü usule aykırı harekete karşı Topluluk çıkarlarını korumaktır. Sahip oldukları idari özerklik çerçevesinde tüm kurum, organ ve ofisler OLAF'ın iç idari soruşturma yapma görev ve yetisini kabul etmelidirler. Bu soruşturmalar Avrupa Topluluklarını kuran anlaşmaların özellikle haklar ve kişisel dokunulmazlıklarla ilgili Protokolüne tam bir uygunluk çerçevesinde ve Topluluğun tüm kurum, organ ve ofislerinde eşit koşullarda yürütülmelidir.

Söz konusu Anlaşmada Avrupa Parlamentosu, Avrupa Konseyi ve Avrupa Komisyonu şu konularda anlaşmaya varmışlardır:

1. Dolandırıcılık, yolsuzluk ve Avrupa Topluluklarının mali çıkarlarını etkileyen diğer yasadışı faaliyetlerle mücadele amacıyla yapılan soruşturmaların düzgün işleyebilmesi için, gerekli olan uygulama önlemlerinden oluşan ortak kurallar belirlenmelidir.

<sup>210</sup> 27 Mart Tarihli Konsey Kararı, (2000/265/EC) (OJ L85, 6.4.2000, s.12), m.20, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü gayri resmi Türkçe çevirisi

<sup>211</sup> Interinstitutional Agreement, No 531/1999, 25 May 1999 OJ L 136 31.05.1999, m. 1, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

2. Bu anlaşmaya eklenecek modele uygun olarak geliştirilen bir iç kararla bu kuralların doğrudan uygulanmasının sağlanmalıdır.
3. Bir yetkilinin dolandırıcılık, yolsuzluk yada her türlü diğer yasa dışı faaliyetleriyle ilgili bir adli takibatında, kişisel dokunulmazlığının kaldırılmasına ilişkin talep OLAF'a iletilmelidir.
4. Bu Anlaşmanın uygulanması için kabul edilen koşullar OLAF'a bildirilmelidir.<sup>212</sup>

*c. 41991x1217 Sayılı Konsey ve 13 Kasım 1991 Tarihli İlke Kararı*

Konsey ve üye ülke hükümet temsilcileri, topluluğun mali çıkarlarına zarar verebilecek büyük çaplı ve uluslar arası boyutu olan dolandırıcılıkla (vergi kaçırma ve gümrük dolandırıcılığı da dahil) etkili ve güçlü bir şekilde mücadele etmenin önemini farkındadırlar. Topluluğun gelir ve giderleriyle ilgili büyük çaplı sınır ötesi dolandırıcılık eylemlerinde; mal, hizmet, kişi ve sermayenin serbest dolaşımı dolandırıcılık alanındaki örgütlenmeyi artırabilir. Topluluk kurumlarına ve üye ülkelere, gerektiğinde yakın bir işbirliği içerisine girerek, dolandırıcılıkla mücadele etme ve dolandırıcılığı önlemek için gerekli tedbirleri alma konusunda görev düşmektedir.<sup>213</sup>

Düzenlenen Siyasi Birlikle ilgili Hükümetler arası Konferans'ta, Topluluğun mali çıkarlarına zarar veren dolandırıcılıkla etkili mücadele etmede alınması gereken önlemlerden bahsedilmiştir. Konferansta şu noktalar vurgulanmıştır:

- Uluslararası boyutu olan dolandırıcılık faaliyetiyle mücadele, temel hedeflerden biri olmalıdır.

---

<sup>212</sup> Interinstitutional Agreement, No 531/1999, 25 May 1999 OJ L 136 31.05.1999, m. 2, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>213</sup> Resolution of the Council and of the representatives of the Governments of the member states No 41991X1217, 13 November 1991 OJ C 328 17.12.1991, m. A-J, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

- Üye ülkeler için, Topluluk hukuku ihlalini ve Topluluk çıkarlarına zarar veren diğer uygulamaları önlemede kullanılacak etkili işleyen idari ve cezai politika araçlarına sahip olmak büyük önem taşımaktadır.

- Komisyon, üye ülkelerin kanuni ve idari hükümleri ile mukayeseli bir çalışma yürütmelidir. Komisyon bu çalışmada; dolandırıcılığın tanımı, suçun bileşenleri, uygulanabilirlik, yaptırımlar ve tüzel kişilerde sorumluluk kavramlarına özel önem atfetmelidir.<sup>214</sup>

## II. MALİ KONTROL SÜRECİNİN ANA HATLARI

Avrupa Topluğu, daha güçlü bir yapı olarak varlığını devam ettirmek amacıyla, kuruluşundan itibaren, hem üye hem de üye aday ülkeler için birtakım şartlar getirilmiştir. Bu çerçevede, Kurucu Antlaşmalarda yer alan şart ve kriterlere ilaveten, 1 Ocak 1993 tarihinde yapılan Maastricht Zirvesi'nde ekonomik ve parasal birlik için kriterler getirilmiş, 22 Haziran 1993 tarihinde yapılan Kopenhag Zirvesi'nde de aday ülkelerin tam üyeliği için ekonomik, siyasi ve Topluluk müktesebatına uyum kriterleri kabul edilmiştir.<sup>215</sup>

1999 Aralık ayındaki AB Helsinki Zirvesi'nde Türkiye'ye adaylık statüsünün tanınmasının ardından yoğun ve detaylı çalışmaların ivme kazandığı bir uyum süreci başlamıştır. AB Komisyonu tarafından 8 Kasım 2000 tarihinde açıklanan "Katılım Ortaklığı Belgesi ve 2000 Yılı İlerleme Raporu" söz konusu çalışmalara yön verecek belgelerdir. Bu Belgeler, Türkiye'nin uyum sürecinde, hangi konumda olduğunu ve bu konumu iyileştirmek üzere atılması gereken adımları ortaya koyan değerlendirmeler içermektedir.

Tüm aday ülkeler gibi Türkiye de, AB Müktesebatına uyum çalışmalarını ve idari yapılanmasını adaylık sürecinde tamamlamak durumundadır.

<sup>214</sup> Resolution of the Council and of the representatives of the Governments of the member states No 41991X1217, 13 November 1991 OJ C 328 17.12.1991, m. 1-9, Mali Kontrol Alanındaki AB Mevzuatı, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

<sup>215</sup> Necip Polat, Avrupa Birliği-Türk Mali İşbirliği Sayıştay'ın Topluluk Kaynakları Üzerindeki Denetimi, Sayıştay Dergileri, say.52, s.61

Müktesebatı oluşturan başlıklardan biri de 'Mali Kontrol' ile ilgilidir. Mali kontrol konusu, Müktesebat içinde taşıdığı önem yanında, yolsuzluk, rüşvet, kara para aklama gibi pek çok alanla da bağlantılı olması nedeniyle diğer başlıklarla da yakından ilgilidir.<sup>216</sup>

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

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

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

COSO tarafından iç kontrol kavramı geliştirilmiş, iç kontrolün unsurları sayılmıştır. COSO modeli dışında diğer ülkeler tarafından uygulanan farklı iç kontrol modelleri de vardır.<sup>217</sup>

---

<sup>216</sup> Pınar Acar, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, Ankara, 2006, s.1

## A. Kamu İç Mali Kontrol Sistemi

Kamu iç mali kontrol sistemi Avrupa Komisyonu tarafından uluslararası standartlara göre ilke idarelerinin iç kontrol çerçevelerini oluşturmasını sağlamak, kamu kontrol sistemlerinin kalitesini mümkün olduğu kadar iyileştirmek için geliştirilmiştir.<sup>218</sup>

Genel anlamda kamu iç mali kontrol sisteminin (PIFC) amacı kamu mali çıkarını korumaktır. Bu amaç doğrultusunda iç kontrol iki şamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşama exante kontrol, ikincisi ise ex post ya da başka bir ifadeyle iç denetimdir. Exante kontrol mali işlem yapılmadan önce, ex post ise mali işlem yapıldıktan sonra gerçekleştirilir.<sup>219</sup>

Exante ve ex post finansal kontrolünün performansı risk analizinin temeline dayanır. Ex post finansal kontrolü iç denetimden farklılaştırılmaktadır.<sup>220</sup>

Kamu iç mali kontrolün temel ilkesi yönetsel sorumluluktur. Kamu iç mali kontrolün temeli, yönetsel sorumluluk ve fonksiyonel olarak bağımsız, merkezi olmayan iç denetim kavramlarıdır. Kamu iç mali kontrol sistemi bütçeleme veya muhasebeleştirme teknikleri ile ilgilenmez, iç kontrol bu sistemlerin ilerlemesini amaçlar. Dolandırıcılık ve yolsuzlukla ilgili bireysel durumların soruşturulması ve cezalandırılması gibi teftiş kapsamındaki görevleri içermez. Kamu iç mali kontrol sistemi önleyicidir ve dolandırıcılık ve yolsuzluğun gerçekleşmesini önlemek için gerekli ve yeterli sistemleri sağlamayı amaçlar.<sup>221</sup>

Kamu iç mali kontrolü için yönetsel sorumluluk ve hesap verilebilirliği temel alan tutarlı ve entegre bir sistemin varlığı gerekmektedir. KİMK 3 bölümden oluşmaktadır:

### - Mali Yönetim ve Kontrol

---

<sup>217</sup> Vildan Uzunay, Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, Ankara, 2007, s.1

<sup>218</sup> Welcome to the World of PIFC, Public Internal Financial Control, EUROPEAN COMMISSION, 2006, s.1

<sup>219</sup> Pınar Acar, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, Ankara, 2006, s.3

<sup>220</sup> Guide To The Main Administrative Structures Required For Implementing The Acquis, 2005, s.100

<sup>221</sup> Vildan Uzunay, Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, Ankara, 2007, s.3

- İç Denetim

- Merkezi Uyumlaştırma Birimleri

Kamu iç mali kontrolde temel ilke yönetsel hesap verilebilirliktir. Bu bir hükümet politikası olmalıdır. Kamu sektörü yöneticileri, vergi mükellefleri, paydaşlar ve Meclis'e karşı hesap ve cevap verebilir olmalıdır. Bu kanuna dayalı bir sistem içinde olmalıdır. Kamu sektöründeki yönetici iyi bir mali yönetim ve kontrol ve iç denetim sistemleri oluşturmalı ve faaliyetlerini izlemelidir.<sup>222</sup>

### 1. Mali Yönetim ve Kontrol

Kamu iç mali kontrolün ilk unsuru mali yönetim ve kontroldür. Mali yönetim, devletin bütçe işlemlerini yapan birimlerin görevlerinin yürütülmesinden sorumlu olan yönetimin; gelir, gider ve varlıklardan oluşan mevcut fonların etkin, etkili ve ekonomik olarak kullanılmasını amaçlayan bir dizi kurallar oluşturma ve uygulama konusundaki sorumlulukları olarak anlaşılmaktadır.<sup>223</sup>

Mali Yönetim ve Kontrol, yöneticilerin, kaynakları etkin, ekonomik ve verimli kullanma sorumluluğu olarak anlaşılmalıdır. KİMK sistemi, bütçenin uygulanmasının desteklenmesini, tüm ulusal ve yabancı fonların ve her türlü taahhüt, ihale, sözleşme, gelir, ödeme, varlık ve yükümlülüklerin yönetimini içerir.

İyi bir mali yönetim ve kontrolün unsurları:

- Sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesi ve ayrılması, yeterli düzeyde görevler ayrılığı,

- Mali yönetim ve kontrol rehberlerinin uygulanması (muhasabe, arşivleme,

<sup>222</sup> Nihal Samsun, Mali Kontrol Faslı Tanıtıcı Tarama Toplantısı Notu, 2006, Brüksel

<sup>223</sup> Vildan Uzunay, Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, Ankara, 2007, s.3

saydamlık, yetki, ön mali kontrol, harcama sonrası kontrol ve düzeltici önlemler ile ilgili)

- Risk analizi ve yönetimi,
- Tavsiyelerin yönetim tarafından izlenmesidir.

## 2. İç Denetim

İç Denetim, bağımsız ve tarafsız bir faaliyettir ve organizasyonun hedeflerine ulaşmada yardımcı olmaktadır. İç denetim, teftiştten ayrıdır. İyi işleyen bir iç denetimin varlığı, dış denetime de yardımcı olacaktır. İç denetçinin raporlarına ne dereceye kadar güvенеceğine dış denetçi kendisi karar verecektir. İç denetçi fonksiyonel olarak bağımsız olmalıdır. Bu, kendi idaresinden bağımsız olması değil, yürüttüğü faaliyetlerde bağımsız olması anlamına gelmektedir. İç denetçi, objektif ve profesyonel bakış açısına sahip olmalıdır.

Avrupa Birliği ülkelerinde genel kabul görmüş denetim standartları dikkate alınarak denetçi bağımsızlığının sağlanmasına öncülük eden, etkinlik ve verimliliğe dayanan çağdaş bir denetim sistemi mevcuttur. Denetim işlevi bağımsız olarak çalışan ve görevini kariyer olarak yürüten meslek elamanlarınca yerine getirilmektedir. Denetim birimleri çoğunlukla özerk bir yapıda, denetçi bağımsızlığı korunarak görev yapmakta, denetim birimleri arasında koordinasyon, saptanmış olan merkezi denetim birimi tarafından sağlanmaktadır.<sup>224</sup>

Kamu sektöründe iç kontrol standartları için INTOSAI rehberleri ve INTOSAI ve IIA denetim standartları rehber olarak alınabilir.

## 3. Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu

Merkezi Uyumlaştırma Birimleri, Maliye Bakanlığı içerisinde kurulmalı ve mali yönetim ve kontrol ve iç denetim alanlarında uyumlaştırma görevini üstlenmelidir.

---

<sup>224</sup> Serap Şensoy, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, İstanbul, 2006, s.200



Bu birimlerin görevleri;

- Bu alanlarda uygulanacak yöntemlerin geliştirilmesi,
- En iyi uygulamaların teşvik edilmesi ve yaygınlaştırılması
- Sistemin gelişiminin takip edilmesi,
- Uygulayıcılar ve üst yöneticilere yeterli ve sürdürülebilir bir eğitim imkanı sağlanması,
- Sistemin işleyişine ilişkin yıllık değerlendirme raporları sunulmasıdır.

Bu birimler, iç denetim ile mali yönetim ve kontrole rehberlik edecek ve KİMK'in mevcut durumu hakkında hükümete rapor verecektir. Kamu idarelerinin yöneticilerinin bu birimlere hesap verme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinde yetkin bir yönetici ve yetkin bir ekip çalışmalıdır. Bu çalışmalar mevzuata dayalı olmalıdır. Kurumsal yapıları açısından, bu birimlerin sürekliliği, istikrarlı olması ve yöneticilerinin sürekli değişmemesi önemlidir.

Bir ülkede iç denetim ile mali yönetim ve kontrol için iki ayrı birim kurulup kurulmaması ülkeye bağlıdır ve işler nasıl daha etkin şekilde yürütülecekse o şekil tercih edilmelidir. Birimler doğrudan Bakana bağlı olmalıdır. Başlangıçtan itibaren iki ayrı birim olmasının daha etkin olacağı düşünülmektedir. Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi yönetime danışmanlık, İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi ise güvence (assurance) rolü üstlenmelidir.<sup>225</sup>

## B. İç Kontrol

Avrupa Birliği iç kontrol modeli olarak COSO modelini esas almıştır. COSO modeline göre iç kontrol; risklerin tespit edilmesi ve işlemlerin düzenli, etik, ekonomik, etkin ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi, hesap verebilirlik sorumluluğunun yerine getirilmesi,

<sup>225</sup> Nihal Samsun, Mali Kontrol Faslı Tanıtıcı Tarama Toplantısı Notu, 2006, Brüksel

yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uyumun sağlanması, kaynakların kayıp, kötü kullanım ve zararlara karşı korunması gibi hedeflere ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan ve bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından uygulanan bir süreçtir. İç kontrol, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesi, mali raporların güvenilirliğinin sağlanması ve mevzuat ve düzenlemelere uyumun sağlanması konusunda makul güvence sağlamayı amaçlar.<sup>226</sup>

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

- Kontrol ortamı: Kontrol faaliyetinin kalitesinin sağlanabilmesi için ön şart, etkin bir kontrol ortamının sağlanmasına yönelik olarak bir altyapı ve disiplin sağlanmasıdır,
- Risk değerlendirmesi: İdarenin karşılaşması muhtemel iç ve dış risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve bu risklere karşı gerekli önlemlerin alınması suretiyle risklerin yönetilmesi konusunda bir çerçeve oluşturulmasıdır,
- Kontrol faaliyetleri: Kontrol faaliyetleri, risklerin üstesinden gelmek ve idarenin amaçlarını gerçekleştirmek için oluşturulan politikalar ve ilkelerdir. Kontrol faaliyetleri, amaçların gerçekleşmesine yönelik olarak önleyici ve aynı zamanda düzeltici olabilir,
- Bilgi ve iletişim: Bilgi ve iletişim, günümüz kamu yönetim ve kontrol süreçleri için vazgeçilmez bir unsurdur. Kamu yönetiminde, gerekli kurum içi ve dışı bilginin üretilmesi ve bu bilginin yönetim ve diğer ilgililer tarafından paylaşılması, yönetimin iç ve dış olaylar hakkında uygun, güvenilir ve zamanında iletişim kurması, idare amaçlarının gerçekleştirilmesi ve etkin bir yönetim için gerekli ortamı sağlar,

---

<sup>226</sup> Vildan Uzunay, COBIT, 2007, Ankara, s.3

- İzleme: İç kontrol sisteminin dinamik olması nedeniyle, idare karşı karşıya olduğu risklerle ve sorunlarla mücadele edebilecek yapıda ve esneklikte olmalıdır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin izlenmesi, iç kontrolün değişen şartlara uyumu konusunda güvence sağlar.

Böylece iç kontrol, bir idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarının gerçekleştirilmesi için makul bir güvence sağlamak üzere oluşturulmakta ve etkin bir iç kontrol sistemi için belirli şartlar ortaya konmaktadır. Bu nedenle, iç kontrolün unsurlarının kamu idareleri tarafından çok iyi bir şekilde anlaşılması ve bu ilkelere göre iç kontrol süreçlerinin oluşturulması, iç kontrolün kalitesi ve etkinliğinin sağlanması bakımından önemlidir.<sup>227</sup> Ayrıca adı geçen bu beş unsurun Birlikte ve üye ülkelerde her zaman var olduğu ve uygulandığı farzedilmektedir.<sup>228</sup>

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

Yöneticilerin, iç denetçilerin ve tüm çalışanların iç kontrol sisteminin tasarımı, uygulanması, işleyişi ve devamlılığı konusunda sorumlulukları vardır. İç kontrol tüm personelin sorumluluğu altında gerçekleştirilen bir sistemdir. İç kontrol bir süreçtir. İç kontrol hedeflerin elde edilmesine yöneliktir. Bir amaca götüren bir araçtır, kendisi bir amaç değildir. İç kontrol, kişilerce uygulanır. Kurulustaki herkes iç kontrol sisteminden sorumludur. İç

---

<sup>227</sup> Ahmet Kesik, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005, say.9, s. 99

<sup>228</sup> Pınar Acar, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, Ankara, 2006, s.4

kontrol sadece politika el kitapları ve formlardan ibaret değildir, aynı zamanda bir kuruluştaki her düzeydeki kişileri de içerir.<sup>229</sup>

### C. Dış Denetim

Dış denetçinin neyi denetleyeceği, nasıl ve neye göre denetleyeceğinin bilinmesi için gerekli şartlar oluşturulmalı ve iyi uygulama kuralları tespit edilmelidir. Sistem dış denetçiye denetim faaliyetine odaklanma imkanı vermelidir. Dış denetçi tek tek mali işlemlerin değil, sistemin kontrolünü yapmalıdır. İç denetçi ve dış denetçi, sistemin iyi işlediğini düşünürlerse, tek tek işlemleri denetlemeyecektir.

Sistemin hukuka dayalı olması, performans ve sisteme dayalı denetim yapılması önemlidir. Bu şekilde, sisteme katma değer sağlayabilir, tavsiyelerde bulunabilir ve Meclis'e kaliteli raporlar sunabilir. Sistemin sağlam anayasal hükümlerle kurulmuş olması ve hukuki çerçevenin iyi oturtulması çok önemlidir. Denetçilerin statüsü, idare ve hükümetten bağımsızlığı, yetki ve görevlerinin iyi düzenlenmiş olması gerekir. Sayıştay raporlarını Meclis'e sunacağı için, Meclis'te de bunu iyi bir şekilde inceleyecek ve değerlendirebilecek bir komisyonun olması gerekir, bu olmadığı takdirde raporlar raflarda kalacaktır. Sayıştay'ın yeterli idari kapasiteye de sahip olması gerekir. Dış denetim rehberleri, INTOSAI denetim standartları ve Lima Deklarasyonudur.<sup>230</sup>

---

<sup>229</sup> Vildan Uzunay, Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, Ankara, 2007, s.10

<sup>230</sup> Nihal Samsun, Mali Kontrol Faslı Tanıtıcı Tarama Toplantısı Notu, 2006, Brüksel

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MALİ KONTROL ALANINDA TÜRK VE AB MEVZUATININ KARŞILAŞTIRILMASI

#### I. TÜRKİYE'NİN AB'YE KARŞI TAAHHÜTLERİ VE ELDE EDİLEN SONUÇLARA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

##### A. Genel Bakış

1980'lerden itibaren yaygınlaşmaya başlayan yeni mali yönetim anlayışı çerçevesinde özellikle 90'lı yıllarda hızlı bir reform süreci yaşanırken Türkiye 1980 sonrası ekonomi alanında gerçekleştirdiği serbestleşmeyi ve değişimi kamu yönetimi alanında tam olarak gerçekleştirememiştir. Kamuda yeniden yapılanma ihtiyacı 90'lardan itibaren fazlasıyla hissedilir olmuş, ülkemiz ciddi mali problemler ve bir dizi krizlerle karşı karşıya gelmiştir.

Kamu mali yönetiminde reform talepleri iç ve dış kaynaklı olarak farklı platformlarda dile getirilmiştir. İç etkenler mevcut sistemin aksaklıkları, krizler, kamu kaynaklarının kullanımı konusunda artan kamuoyu hassasiyeti, kamu kesiminde ve akademik çevrelerde oluşan değişim talepleri olurken dış etkenler ise Avrupa Birliği'ne uyum süreci ve IMF ve Dünya Bankası ile ilişkiler çerçevesinde şekillenmiştir. Bu doğrultuda Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda, Özel ihtisas komisyonu raporlarında, 2001, 2002, 2003 yılları programlarında, Ulusal Program'da, Katılım Ortaklığı Belgesi'nde, IMF'ye verilen niyet mektuplarında Türkiye'de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı'nda, 59. Hükümet programında, acil eylem planında ve diğer bazı çalışmalarda eleştirilen konularda yapılması düşünülen değişikliklere yer verilmiştir.<sup>231</sup>

Bu değişiklikler daha çok orta vadeli bütçeleme, bütçe kod yapısı ve muhasebe sistemlerinde, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim alanlarında yoğunlaşmıştır.

---

<sup>231</sup> Bayram Barun, Mustafa Ekinci, Özlem Temizel, "Kamu Mali Yönetimin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü", 2007, 22. Türkiye Maliye Sempozyumu, s. 122

“Standby” anlaşması uyarınca IMF’ye verilen niyet mektuplarında; bütçenin kapsamının genişletilmesi, fonların tasfiyesi ve yeni fon yaratılmaması, döner sermayelerin sayısının azaltılması, uluslararası standartlara uygun bütçe sınıflandırması ve tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kurulması, kamu yatırım programının rasyonelleştirilmesi, kamu maliyesinde şeffaflığın sağlanması, kamu görevlileri için etik kuralların belirlenmesi, kamu idarelerinde iç ve dış kontrol sistemlerinin kurulması, iç denetimin AB standartları seviyesine getirilmesi, Sayıştay’ın ön mali kontrol fonksiyonunun kaldırılması ve denetim kapsamının genişletilmesi öngörülmüştür.<sup>232</sup>

Üye ve aday ülkeler için birtakım şart ve kriterler belirleyen Topluluk<sup>233</sup> ile diğer uluslararası kuruluşlara karşı taahhütlerimiz ve bu süreçteki ulusal çalışmalarımız derlenerek bu bölümde bir araya getirilmiştir.

## B. Türkiye’nin Ulusal ve Uluslararası Çalışmaları, Uluslararası Kuruluşlara Karşı Taahhütleri

### 1. 2002 ve 2003 Yılı Programları

Mali kontrol ve bütçesel işler alanındaki mevzuatımız AB mevzuatına uyum amacıyla gözden geçirilecektir.

Kamu sektörünün iç mali kontrol sistemini düzenleyen, sistemi standart hale getiren, uygulama birliği sağlayan ve AB'nin mali kontrol konusundaki standartlarını kapsayan bir ulusal belge hazırlanacaktır.

Kamu Mali Yönetimi Bilişim Sisteminin kurulması yönündeki çalışmalara devam edilecektir.

<sup>232</sup> Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu ihaleleri ÖİK Raporu, 2006, Ankara, S.45

<sup>233</sup> Necip Polat, “Avrupa Birliği-Türk Mali İşbirliği Sayıştay’ın Topluluk Kaynakları Üzerindeki Denetimi”, Sayıştay Dergileri, say.52, s.61

Kamu yönetiminde insan kaynaklarını, yönetsel ilkeleri ve işleyişi de içine alan bütüncül, köklü ve kalıcı bir değişim ihtiyacı devam etmektedir. Bu çerçevede, kamu kuruluşlarının amaçlarında, görevlerinde, görevlerin bölüşümünde, teşkilat yapısında, personel sisteminde, kaynaklarında ve bunların kullanılış biçiminde, halkla ilişkiler sisteminde mevcut aksaklıkları ve eksiklikleri gidermek öncelikli gündem konusunu oluşturmaktadır.

Türkiye’de ve dünyada bilim ve teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişmeler, toplumsal ve ekonomik ihtiyaçların yanında bu ihtiyaçları karşılamak üzere kurulmuş bulunan kamu yönetiminin merkezi ve yerel düzeydeki örgütlenmesi ve işleyişinde değişimi zorunlu kılmaktadır.

Türk kamu yönetimi sisteminde görev alanları, kuruluşların organizasyonları, kamu yöneticilerinin ve çalışanların yetki ve sorumlulukları ile iç kontrol mekanizmaları kanun ve yönetmeliklerle düzenlenmiştir. Bu nedenle kamu yöneticilerinin eylem alanı ve takdir hakkı sınırlı kalmaktadır. Kamu yöneticilerinin eylem alanı, görev ve yetkilerinin açık bir şekilde belirlenememesi, kamu görevlilerinin inisiyatif kullanmalarında eksikliklere yol açmaktadır.<sup>234</sup>

Mali kontrol ve bütçesel işler alanındaki mevzuat, AB mevzuatı ile uyumlu hale getirilecek ve bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sisteminin geliştirilmesi ile ilgili yasal düzenlemeler tamamlanacaktır.

Yolsuzluklarla mücadele için yürütülen çalışmalarda yeterince etkili ve başarılı olunamamıştır. Yolsuzlukla mücadele konusunun somut olaylara indirgenmeyerek bir sistem olarak başlı başına ele alınması gerekmektedir.

---

<sup>234</sup> 2002 Yılı Programı, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2004, Ankara, s.23

Yolsuzlukla mücadelede cezaların caydırıcı hale getirilmesi amacıyla ilgili mevzuatta gerekli düzenlemeler yapılacaktır.

Bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumların saydam bir ortamda çalışmalarını ve hesap verebilmelerini temin edecek düzenlemeler yapılacaktır.<sup>235</sup>

## *2. 2003 Yılı Ulusal Programı*

Avrupa Birliği (AB) ve uluslararası standartlarla uyumlu bir kamu iç kontrol sisteminin oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığınca hazırlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun Tasarısı 57. Hükümet döneminde, 3 Ağustos 2002 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisine (T.B.M.M.) sunulmuş ve seçim sürecinde kadük olmuştur. 58. Hükümetin Acil Eylem Planının ilk altı aylık tedbirleri arasında yer alan ve 2003 yılı içinde tekrar Türkiye Büyük Millet Meclisine (T.B.M.M) sunulması planlanan Tasarı üzerindeki çalışmalar devam etmektedir.

Söz konusu Kanun Tasarısı, kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirliği artırmayı, harcama öncesi kontrol, harcama sonrası iç denetim ve dış denetim sistemlerini AB standartlarına uygun hale getirmeyi, harcamacı kuruluşların harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası iç denetim konusundaki inisiyatiflerini genişletmeyi amaçlamaktadır.

Kamu ihale sistemi, AB mevzuatına uyumun yanı sıra, Türkiye'nin üyesi olduğu uluslararası kuruluşların normları ve 2886 sayılı Kanunun uygulamasında karşılaşılan sorunlar da dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir. Bu amaçla hazırlanan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu 4 Ocak 2002 tarihinde, Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ise 5 Ocak 2002 tarihinde kabul edilmiş; her iki Kanun da 1 Ocak 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

---

<sup>235</sup> 2002 Yılı Programı, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2004, Ankara, s.28



*a. Avrupa Birliği Uygulamalarına, Uluslararası Kontrol ve Denetim Standartlarına Uyumlu Olarak Kamu İç Mali Kontrol Mevzuatının Kabul Edilmesi*

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun Tasarısında, Avrupa Birliği uygulamalarına ve uluslararası standartlara uygun ve etkin işleyen bir kamu iç mali kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik olarak öngörölen hususlar aşağıdaki gibidir:

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

- Etkin bir kontrol sistemi oluşturmak amacıyla, görev, yetki ve sorumluluklar dikkate alınarak mali işlemleri yürütecek olanların belirlenmesi, usulsüzlüklerin önlenmesi, belirlenmiş standartlara uyulması ve mali saydamlığın sağlanması için harcamacı kuruluşlarda yönetim sorumluluğuna sahip olanlarca gerekli önlemlerin alınması sağlanacaktır.

- İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlıkları sağlanacak ve iç denetim, kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin, etkin, ekonomik, verimli, mevzuata ve genel kabul görmüş standartlara uygun olmasını sağlayacak şekilde yürütülecektir.

- Tasarıda, mali yönetimde saydamlık ve hesap verebilirliği sağlayacak ayrıntılı önlemler yer almaktadır.

- Muhasebe sistemi, karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkin çalışmasını sağlayacak şekilde oluşturulacaktır.

- Yönetim sorumluluğuna sahip olanlar, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında kayıp ve kötüye kullanımın önlenmesinden, kurum stratejik planlarının ve bütçelerinin

kalkınma planına, yıllık programlara, belirlenmiş esas ve usuller ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanmasından ve sorumlulukları altındaki kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamaktan sorumlu tutulacaktır. Diğer taraftan, yönetim sorumluluğuna sahip olanlar, idarelerinin amaçları, stratejileri, değerleri, taahhütleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yıl başında kamuoyunu bilgilendireceklerdir.

- Harcama yetkilileri, harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından ve ödeneklerin ekonomik, etkin ve verimli kullanılmasından sorumlu olacaklardır.

- İç denetim, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülecektir.

- Dış denetim organı olarak Sayıştay Başkanlığının harcama öncesi kontrol fonksiyonunu bırakarak, harcama sonrası dış denetim üzerinde yoğunlaşması sağlanacak ve denetim kapsamı genişletilecektir.

#### *b. Dış Denetim Alanının Uluslararası Standartlara Uygun Şekilde Geliştirilmesi*

8 Mart 2001 tarihli Katılım Ortaklığı Belgesinden günümüze kadar geçen sürede, Sayıştay Başkanlığının dış denetim alanında uluslararası standartlara uyumuna yönelik olarak gerçekleştirilmesi gereken mevzuat ve kurumsal yapı değişiklikleri henüz tamamlanamamış olmakla birlikte, bu yoldaki çalışmalara ivme kazandırılmış bulunmaktadır.

Bu çerçevede, halen mevcut Sayıştay Kanununun AB ve dolayısıyla üzerinde çalışılmakta olan Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı ile uyumlu hale getirilmesi için yapılmakta olan kanun değişikliği sürecinde son aşamaya gelinmiş bulunmaktadır.

Öte yandan, Sayıştay denetiminin güçlendirilmesine yönelik olarak düzenlenmiş bir proje, 2003 Türkiye AB Mali İşbirliği paketinde yer almıştır. Kabul edilmesi durumunda bir

yıldan uzun süreli bir uygulamayı içerecek olan söz konusu projenin Sayıştay Başkanlığının dış denetim alanındaki mevcut kapasitesini artıracığı ve nihai olarak da mali kontrol alanındaki çalışmalara önemli katkılarda bulunacağı düşünülmektedir.

832 sayılı Sayıştay Kanununun, mali kontrol alanındaki AB ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI: International Organisation of Supreme Audit Institutions) Denetim Standartları ve INTOSAI Denetim Standartları İçin Avrupa Uygulama Rehberinde yer alan temel esaslar dikkate alınarak yeniden gözden geçirilmesi, ihtiyaç görülmesi halinde gerekli yasal değişikliklerin yapılması öncelik arz etmektedir. Bu kanun değişikliği, Sayıştay Başkanlığının mali kontrol alanındaki rolünü tam anlamıyla yerine getirebilmesi için gerekli görülmektedir.

832 sayılı Kanuna ilişkin değişiklik çalışmalarında son aşamaya gelmiş bulunmaktadır. Hazırlığı bitmek üzere olan kanun değişikliği taslağının en kısa zamanda TBMM'ye gönderilerek 2003 yılı içerisinde yasalaşması hedeflenmektedir.

Sayıştay Başkanlığının dış denetim alanında üstlenmiş olduğu rolü, uluslararası standartlar ve AB ile uyumlu hale getirebilmek amacıyla bir proje hazırlanarak Türkiye - AB Mali İşbirliği çerçevesinde 2003 yılı proje paketinde yer almıştır.

2005 yılına kadar uygulama takvimi öngörülen söz konusu projenin bitiminde aşağıdaki sonuçların elde edilmesi amaçlanmaktadır:

- Sayıştay denetimine ilişkin yasal çerçevenin Uluslararası Denetim Standartları ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu hale getirilmesi,
- Sayıştay Başkanlığının faaliyet kapasitesinin Uluslararası Denetim Standartları ile Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu hale getirilmesi (mali denetim, AB fonlarının denetimi, sistem tabanlı denetim ve performans denetimine ilişkin el kitaplarının hazırlanması ve bunlara ilişkin eğitimlerin verilmesi),

- Sayıştay Başkanlığının idari ve kurumsal kapasitesinin güçlendirilmesi ve insan kaynaklarının geliştirilmesi,
- Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin yerleştirilmesi de dahil olmak üzere, Sayıştay denetiminde bilgi teknolojisi (IT) sistemlerinden yararlanır hale gelmesi amaçlanmaktadır.<sup>236</sup>

### *3. Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine ilişkin Türkiye Ulusal Programı*

#### *a. Mevcut durum*

İşleyişi açısından bugünkü Türk kamu mali yönetiminin unsurları; bütçe hazırlama, bütçe yapısı, bütçe kapsamı, bütçe uygulaması, mali kontrol, muhasebe, personel bütçelendirilmesi ve ücretlendirme olarak sıralanabilir.

Mali sistem diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de esas olarak bütçe sistemi üzerine kurulmuştur. Kamusal karar alma sürecinde (bütçe odaklı) işleyişi belirleyen temel yasal düzenlemeler; TC Anayasası, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, ilgili yıl Bütçe Kanunları, 832 sayılı Sayıştay Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve özellikle kuruluş kanunları başta olmak üzere sayıları 80’li ve 90’lı yıllarda hızla artan diğer ilgili mali mevzuattır.

Kurumların bütçeleri esas olarak Maliye Bakanlığına bağlı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) ile Devlet Planlama Teşkilatı tarafından ilgili kurumlarla görüşülmek suretiyle hazırlanmaktadır. Fon tahsisi ise tahakkuk daireleri, bütçe dairesi başkanlıkları ve maliye başkanlıkları ile saymanlıklar ve dış denetim kurumu olarak da Sayıştay’ın devreye girmesiyle yerine getirilmektedir.

---

<sup>236</sup> 2003 Yılı Ulusal Programı, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar İşığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2004, Ankara, s.200

Kamu harcamalarının uygulamasına bakıldığında (bütçe odaklı olarak); kurumun en üst düzey memurları ita amiri olarak harcama ve ödeme izinlerinin verilmesinden, harcamaları yapan kurumlarda bulunan tahakkuk memurları harcama gereksinmelerinin değerlendirmesinden ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanmasından, Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan saymanlar ise ita amiri ve tahakkuk memuru tarafından onaylanan ve hazırlanan ödeme emrini inceleyerek ödemenin yapılmasına onay verilmesinden yetkili ve sorumlu olmaktadır.

Satın alma işlemi, 1050 sayılı Kanun, ilgili yıl bütçe kanunları ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu ve esas olarak 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bütçe dışında yer alan kuruluşların ise harcama mevzuatı ile satın alma ile ilgili işlemleri yukarıda sıralanan genel düzenlemelerden farklı olarak kendi özel düzenlemeleri kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir.

1980'den sonra yaşanan ekonomik ve mali dönüşümler kamu mali yönetimini ve sistemini etkilemiş ve karar alma süreci ağırlıklı olarak bu dönem içinde bütçe dışında şekillenmeye başlamıştır. Bu çerçevede, bütçenin kapsamı daralmış ve bütçe dışına çıkan kamusal harcamalar bütçenin tabi olduğu mali kontrol ve mevzuat dışında gerçekleşmeye başlamıştır. Bütçe dışı fonlar, döner sermayeler, bağımsız bütçeli kamu kuruluşları, yarı mali işlemler, koşullu yükümlülükler, vergi harcamaları, dış proje kredisi uygulaması gibi sıralanan kurumsal yapılar ve işlemler örnek olarak verilebilir. Bu kuruluşların farklı muhasebe standartlarına ve sistemine tabi olması, faaliyetlerle ilgili mali raporlama yükümlülüğünün olmaması kamusal kaynakların dağıtım ve kullanım sürecinde etkin bir mali kontrol sisteminin uygulanmasını ayrıca olumsuz etkilemektedir.

Bütçe uygulamasında kullanılan muhasebe sistemi uyarlanmış nakit esaslı ile uyarlanmış tahakkuk esaslı arasında yer almaktadır. İşlemler nakit esasına göre bütçe odaklı olarak kaydedilmekte, mali yılın bitiminden sonra belli bir dönem (mahsup dönemi) daha

hesaplar açık tutularak bir önceki yılın bütçesi ile ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesine devam edilmektedir. Muhasebe açısından temel problem, bütçe dışındaki diğer kuruluşların uyguladığı muhasebe sistemlerinin farklı olmasıdır.

Türkiye’de mali kontrol kurumları yukarıda çizilen hukuki yapı içinde çalışmakta olup, bunlar harcama öncesi kontrol yapan birimler ile harcama sonrası denetim yapan birimleri kapsamaktadır. Harcama sonrası denetim yapan yaklaşık 129 birimde 13 binin üzerinde eleman görev yapmaktadır. Ana hatlarıyla denetim iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki ana başlık altında toplanabilir. İç denetim, yürütmeye bağlı birimlerin yine yürütme adına denetim yapan birimler tarafından denetlenmesidir. Dış denetim ise yürütmenin, yürütme dışında ve genelde parlamento adına görev yapan kuruluşlarca denetlenmesidir. Bu anlamda Sayıştay, Yüksek Denetleme Kurulu ve bir yönüyle de Maliye Teftiş Kurulu dış denetim faaliyeti yürütür. Dış denetim kurumları içinde Sayıştay, parlamento adına denetim yapması, yürütmeden bağımsız olması ve yargı yetkisine sahip olması nedeniyle yüksek denetim organı hüviyetini taşımaktadır.

Mali denetim sisteminin mevcut yapısında; iç kontrol sistemi ile ilgili temel prensipler ve denetim standartları için bir çerçeve yasa bulunmamakta, uygulama çok çeşitli mevzuata serpiştirilmiş hükümler suretiyle gerçekleştirilmektedir. Denetim birimleri arasında koordinasyonu ve işbirliğini geliştirecek mekanizmalar sistemde yeterince iyi tanımlanmamış olup, denetim faaliyetleri ve sonuçları şeffaf ve denetime açık bir yapıda değildir.

Mali kontrol ve mali ve bütçesel işler konusunda ülkemizdeki mevcut durum ayrıntılandırılarak incelendiğinde aşağıdaki tablo ortaya çıkmaktadır.

Maliye Bakanlığı, genel ve katma bütçeli dairelerin bütçe işlemlerinin her aşamasında yer alır. Her bir harcama ünitesinin içinde, Maliye Bakanlığını temsil eden bütçe daireleri vardır. Onbir harcama ünitesinde Maliye Başkanlıkları bulunur. Bu birimlerin daire başkanları, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından atanır. Daire başkanları

bütçenin hazırlanmasından, ödeneklerin idaresinden ve muhasebeleştirilmesinden ve kesin hesapların hazırlanmasından ve rapor edilmesinden sorumludurlar. Bütçe dairelerini ve saymanlıkları içeren Maliye Başkanlıkları bu harcama üniteleriyle Maliye Bakanlığı arasındaki koordinasyonu sağlar.

Gelirler Genel Müdürlüğü, bütçenin gelir bölümünü hazırlar ve gelir mevzuatını uygular. Gelir Bölge Müdürlükleri, Vergi Dairesi Başkanlıkları, Vergi Dairesi Müdürlükleri taşra teşkilatını oluşturur. Bu birimler, gelir hesaplarını kontrol ve konsolidasyon için Muhasebat Genel Müdürlüğü ve Sayıştay'a gönderirler.

Bütçe Kanunu, Maliye Bakanlığını mali yıl boyunca ödeneklerin dağıtımını ve harcamaların kontrolü hususunda yetkilendirir. Bütçe kanununun yürürlüğe girmesinden hemen sonra, Bakanlık bir bütçe uygulama talimatı yayımlar. Bu talimat, taahhütlere ilişkin temel prensipleri belirler ve taahhütlerin aylık harcama programlarına göre gerçekleştirilmesi için harcamacı birimleri yetkilendirir. Aylık harcama programları gelecek oniki ay için serbest bırakılacak ödeneklerin maksimum yüzdesi şeklinde belirlenir. Ödeneklerin serbest bırakılmasına ilişkin prensipler ve yüzdeler; Hazinesinin para programına, genel ekonomik duruma, harcama ve gelirlerdeki eğilime, harcamaların tüm yıla yayılması için duyulan ihtiyaca ve faaliyetlerin yapısına göre belirlenir.

İkinci aşama, serbest bırakılan bütçe ödeneklerinin harcama birimlerinin merkez ve taşra teşkilatına tahsisi ve alt birimlere dağıtımıdır. Harcamacı birimlerde yer alan bütçe daireleri bunu gerçekleştirir. Ödeneklerin tahsisi ve alt birimlere dağıtımından önce Sayıştay, bu ödenekleri bütçe uyumu açısından onaylar. Tahsis edilen ödeneklerin bir nüshası ilgili saymanlığa gönderilir. Diğer bir nüsha ise harcama birimlerindeki bütçe daireleri tarafından saklanır ve bir nüsha da Genel Uygunluk Bildirimi için Sayıştay'da tutulur.

Üçüncü aşama, tahsis edilen ödeneklerin bakanlıkların bütçe daireleri ve saymanlıkları kanalıyla kullanılmasıdır (giderlerin yapılması). Bu aşama, dört bölümden oluşur. Bunlar; giderlerin taahhüdü, tahakkuku, verile emrine bağlanması ve ödenmesidir.

Bu aşama, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu tarafından belirlenmiş olan dört ayrı düzeydeki birimin faaliyetlerini içermektedir:

**İta Amiri:** Harcama ünitesinin başı olan ve işlemleri için direkt Parlamento'ya karşı sorumlu olan ita amiri harcamaların yapılması ve dağıtımını hususunda yetkilidir. İta amiri, harcamaların yapılması için saymana yazılı olarak ödeme emrinin verilmesi hususunda yetkilidir. Genel bütçeli dairelerde ita amirleri Bakanlardır. Pratikte Bakanlar yetkilerini, genellikle coğrafi duruma göre örgütlenmiş olan ikinci derece ita amirlerine devredebilirler. Valiler kendi yönetim alanları içindeki tüm birimler için bu fonksiyonu yerine getirirler. Katma bütçeli dairelerin başında bulunanlar da ikinci derece ita amirleridir.

**Tahakkuk Memuru:** Harcamacı birimin kendi personeli olan tahakkuk memuru, giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarında sorumluluk üstlenir, ödemenin miktarını hesaplar ve malın dağıtımını ya da hizmetin tamamlanmasından sonra tahakkuk müzekkeresini hazırlayarak ita amirine onaylatır. Belgenin doğruluğundan ve yasalara uygunluğundan ikinci derece ita amiri ve tahakkuk memuru Sayıştay'a karşı sorumludur.

**Sayman:** Saymanlar, giderlerin tahakkuk aşamasından sonra, harcamaların amaçlara uygun ve tam olarak yapılmasını sağlama görevini üstlenirler. Bütçenin muhasebeleştirilmesinde temel rol oynayan saymanlar Sayıştay'a karşı sorumludurlar ve yönetim dönemi hesaplarını Sayıştay'a gönderirler. Genel ve katma bütçeli dairelerde görev yapan 1658 sayman merkez ya da taşra saymanları olarak sınıflandırılır. Maliye Bakanlığı uygun gördüğü yerlerde saymanlık ve ödeme daireleri açmak hususunda yetkilidir. Merkezi hükümet saymanlarının üçü kamu borçlarından sorumlu sayman, Hazine'nin iç ödemelerinden sorumlu sayman ve dış ödemelerinden sorumlu sayman olarak uzmanlaşmışlardır.



Taşra saymanları, il ya da ilçe düzeyinde görev yaparlar. Maliye Bakanlığı her ilde, tüm mali hizmetleri gözeten defterdarlar tarafından temsil edilir. İlçe düzeyinde, bütçesel işlemler ve mali raporlama faaliyetlerinden mal müdürleri sorumludur.

Bütçenin uygulanması sırasında Maliye Bakanlığının genel sorumluluğu üstlenmesi ve yıllık bütçe kanunu ve Muhasebe-i Umumiye Kanununda yer alan görevleri yerine getirmesine rağmen; her Bakan tahsis edilen fonların etkin kullanımından da sorumludur. Gerekirse Maliye Bakanlığı, uygulama sürecinin değişik aşamalarında, kurumlar ya da programlar arasında (Parlamento onayıyla) veya bir harcama biriminin kendi bütçesine ait programlar içerisinde ödenek transferi yapabilir. Bunun yanında Maliye Bakanlığı, yedek ödenek tertibinden bireysel bütçelere transfer yapmak konusunda yetkilidir. Yatırım ödeneklerinin transferi sadece Devlet Planlama Teşkilatının onayı ile gerçekleştirilebilir. Kullanılmayan ödenekler o mali yılsonunda sona erer.

Saymanlıkların aylık mali tablolarının ve belgelerinin Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından incelenmesi ve onaylanması iç denetimin ayrı bir bölümünü oluşturur. Bu belgeler ve tablolar ışığında hazırlanan ve yayımlanan “Kamu Hesapları Bülteni” yapılan harcamaların ve toplanan gelirlerin izlenmesi açısından önemlidir.

Maliye Bakanlığının gerçekleştirdiği mali kontrol faaliyeti, yasalara uygunluk (legal conformity) ve bütçe mevzuatına uygunluk (budgetary compliance), mali uygunluk (financial regularity) ve mali sonuçları olan politika önerilerinin ekonomikliğinin kontrolünü kapsar.

Bakanlığın kontrol faaliyeti kamu malı ya da parasının konu olduğu tüm işlemleri kapsar. Bu kontrol faaliyeti, kimi AB üyesi ülkelerde bulunan (Örneğin; Fransa, Portekiz) “third party ex ante yaklaşımın” tüm ana özelliklerini taşır. Şöyle ki; Maliye Bakanlığı sadece ödeneklerin harcama birimlerine tahsisinden ve bütçelenmesinden sorumlu değildir; aynı zamanda bu harcama birimlerinde yer alan birim ve personeliyle doğrudan harcama öncesi

kontrolü de yerine getirmiş olur. Maliye Bakanlığı dönem başı ve dönem sonrası kontrollerini aşağıda kısaca belirtildiği şekilde gerçekleştirir.

**Harcama Öncesi İç Mali Kontrol:** Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) İhale Dairesi; belli bir limitin üzerindeki taahhütlere ilişkin ihale işlem dosyalarının kontrolünü gerçekleştirir. Bu kontrole tabi taahhüt çeşitleri ve limitleri yıllık bütçe kanunlarında belirlenir. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan bu kontrol, söz konusu taahhüde ilişkin olarak harcamacı kuruluş bütçesinde bu amaca tahsis edilmiş yeterli miktarda ödeneğin bulunup bulunmadığını ve ihale sürecinin Devlet İhale Kanununa ve ilgili mevzuata uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine ilişkindir.

**Bütçe Daireleri;** harcamacı kuruluşların merkez birimlerinde, Maliye Bakanlığını temsilen kurulurlar. Bu birimler yer aldıkları harcamacı birimlere ait bütçesel işlemlerin yasal, bütçesel ve mali uygunluğunu kontrol ederler.

**Saymanlıklar;** merkez birimler ile il ve ilçelerde olmak üzere iki grup altında toplanan 1658 saymanlık, bütçede öngörülen ödemeler yapılmadan önce, bütçesel işlemleri bütçe ve mali uygunluk ile yasal uygunluk açısından günlük bazda kontrol ederler.

**Harcama Sonrası İç Mali Denetim:** Maliye Teftiş Kurulu; iki çeşit dönem sonu kontrol gerçekleştirir. Birincisinde amaç kamu hukuku içerisinde yer alan kamu kurum ve kuruluşlarının iç kontrol usulleri ile mali ve muhasebe sistemleri hakkında görüş sunmaktır. İkincisinde ise amaç yasal uygunluk ve mali uygunluğu kontrol etmektir. Kurul aşağıdaki kuruluşların işlemlerini kontrol eder ve denetler:

- Türkiye'deki Bakanlıklar ile yurt dışı temsilcilikler,
- Kamu iştirak ve bağlı ortaklıkları,
- Bakanlıklardaki saymanlık ve bütçe daireleri,
- Döner sermayeli kuruluşlar ve bütçe dışı fonlar.

Bunlara ilaveten muhtelif gider ve gelir mevzuatında Kurula verilen denetim görevlerini yapar. Kurul, gerçek ve tüzel şahıs vergi mükelleflerinin vergi incelemelerini yapar. Mali suçları araştırır. Kurul, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu değil Maliye Teftiş Kuruludur. Bu nedenle, Devletin tamamını mali yönden teftiş etmek ve sorumlular hakkında yapılacak yasal işlemi tespit etmek yetkisiyle donatılmıştır.

Hesap Uzmanları Kurulu; gerçek ve tüzel şahıs vergi mükelleflerinin vergi incelemesini yapar. Mali suçları araştırır.

Gelirler Kontrolörleri; gerçek ve tüzel şahıs vergi mükelleflerinin vergi incelemesini yapar. Gelir toplayan birimlerin iç denetimini yapar. Mali suçları araştırır.

Vergi Denetmenleri; gelirler Kontrolörlerinin fonksiyonunu (mali suçlar hariç) bölgesel düzeyde yerine getirirler.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü / Bütçe Kontrolörleri; harcamacı birimlerdeki bütçe dairelerinin işlemlerini bütçesel, yasal ve mali uygunluk bakımından denetlerler.

Muhasebat Genel Müdürlüğü (MUH GEN); saymanların aylık bazda gönderdiği hesap dökümlerini inceler. Aylık Kamu Hesapları Bülteni bu hesap dökümleri temelinde hazırlanır ve yayımlanır. Bu Bülten, Maliye Bakanlığının kamu gelir ve gider rakamlarının izlenmesini sağlar.

Muhasebat Genel Müdürlüğü / Muhasebat Kontrolörleri; bütçe kontrolörleri gibi saymanlıkların işlemlerini kontrol ederler.

Başbakanlık Teftiş Kurulu; Bakanlıklar arası denetim üzerinde yoğunlaşır. Hükümet içindeki diğer denetim ve teftiş birimleri arasında bir çeşit inceleme ve koordinasyon rolü üstlenir. Başbakanın inceleme talebi üzerine harekete geçer.

Hazine Kontrolörleri Kurulu; finansal kiralama, sigorta şirketleri, dış ticaret şirketleri, döviz büroları, sadece dövizle ilgili işlem yapan bankalar, KİT'lerin dövizle ilgili özel faaliyetleri ve petrol şirketleri üzerinde denetim gerçekleştirir.

Gümrük Müsteşarlığı Teftiş Kurulu ve Gümrük Kontrolörleri; gümrük idarelerinin harcamalarını ve gümrük vergilerini denetlerler. Denetim faaliyeti uygunluk denetimine dayalıdır. Mal ve hizmet ithali ve ihracı yapan kişi ve şirketleri de denetlerler.

İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu ve Mahalli İdareler Kontrolörleri; illerde ve belediyelerde mahalli idarelerin hesap ve işlemlerini denetlerler.

Harcama Birimlerinin Teftiş Kurulları ve Kontrolörleri; hemen hemen tüm harcama birimlerinin kendilerinde denetim üniteleri mevcuttur. Bu üniteler, harcama biriminin özel işlemlerini denetler ve birimdeki en yetkili kişinin talebiyle faaliyete geçerler. Ayrıca düzenli olarak denetim faaliyetlerini de sürdürürler.

Kamu fonları ve KİT'lerin (Kamu İktisadi Teşebbüsleri) kendi denetim ve kontrol birimleri vardır. Bu kuruluşlar Sayıştay kontrolünün dışındadır. Denetim prosedürleri dış denetim birimlerinin incelemesine kapalıdır ve denetim raporları kamuya açık değildir.

Harcama Sonrası Dış Mali Denetim: Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu; Cumhurbaşkanının talimatı doğrultusunda çalışır. Yedi üyesi vardır. Kurulun görevi, herhangi bir hükümet görevlisinin faaliyetlerinin kanunlara, kural ve düzenlemelere uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini denetlemektir. Kurul, Cumhurbaşkanının ricası ya da önerisi üzerine harekete geçerek kamu çıkarını yakından ilgilendiren faaliyetleri incelemeye alır.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu; idari anlamda Başbakanlığa bağlıdır. Kurulun resmi denetleme yetkisi KİT'lerin denetimini kapsar. Kurulun denetimi ekonomik, mali, teknik ve yönetsel denetimdir. Uygunluk denetimi bu kapsamda yer almaz.

Sayıştay; harcama 6ncesi ve harcama sonrası denetim işlevlerini yerine getiren anayasal bir kurumdur. Harcama 6ncesi denetim işlevini, harcamacı birimlerin g6nderdiği 6deme emirlerini uygun bularak ya da bulmayarak yerine getirir. Saymanlar, kendi g6rev s6releri i6erisinde elde edilen b6t6e gelirleri ve sarf edilen b6t6e harcamalarıyla ilgili belgeleri Sayıştay'a g6ndermekle y6k6ml6d6rler. Sayıştay denetimi mal muamelelerini de kapsamaktadır.

Sayıştay, b6t6esel işlemleri yargısal usulle muhakeme eder ve kararını beraat ya da mahkumiyet şeklinde h6kme bağlar. Mahkumiyet durumunda, uygunsuz işlemi yapan, s6z konusu işlemin neden olduğu zararı tazmin etmekle y6k6ml6d6r. Harcama sonrası denetim ardından, Sayıştay b6t6e harcamaları ve gelirleriyle ilgili, Parlamento adına "Genel Uygunluk Bildirimi" olarak adlandırılan nihai bir h6k6m verir. Bu son h6k6m aracılığıyla, Parlamento, B6t6e Kanununun h6k6met tarafından Mecliste benimsendiği şekilde uygulanıp uygulanmadığını denetlemiş olur.

1996'dan bu yana Sayıştay, Parlamento'ya "Genel Uygunluk Bildirimi"nin yanı sıra, "B6t6e Uygulama Sonu6ları Hakkında Rapor"unu sunmaktadır. S6z konusu rapor, ilgili yıl b6t6esinin gelir ve harcamalarını ayrıntılı şekilde g6sterir ve ger6ekleşen harcamalarla planlanan harcamalar arasındaki farkı ortaya koyar. Bundan sonra Sayıştay bir de mali denetimin 6nemli bulgularını i6eren bir "Hazine Işlemleri Raporu" hazırlar. Buna ek olarak 1997'den bu yana "Dış Bor6 İzleme Raporu" da Parlamento'ya sunulmaktadır.

Sayıştay denetiminin kapsamına ilişkin y6r6rl6kteki mevzuata g6re;

- Bakanlıklar ve bağlı genel m6d6rl6kler gibi genel b6t6eli daireler,
- 6niversiteler, Karayolları Genel M6d6rl6đ6, Devlet Su Işleri Genel M6d6rl6đ6 gibi katma b6t6eli idareler,
- Devlet orman işletmeleri ve devlet hastaneleri gibi d6ner sermayeli kuruluşlar,

- Afetler ve çevre fonları gibi fon şeklindeki kuruluşlar, (Deprem Kararnameleri ve kendi özel kuruluş yasaları ile Sayıştay denetimi dışında bırakılanlar hariç)
- Belediyeler ve il özel idareleri gibi özel bütçeli kuruluşlar,
- Devlet tiyatroları, Devlet Opera ve Balesi gibi farklı bütçe rejimi bulunan kuruluşlar,
- Rekabet Kurumu gibi özerk idareler,
- Sayıştay'ın denetim alanı içinde yer almaktadır.

Buna karşılık,

- Kamu İktisadi Teşebbüsleri,
- Özelleştirme İdaresinin özelleştirme işlemleri,
- Belediyeler Fonu, Yatırım ve Döviz Kazandırıcı Hizmetleri Teşvik Fonu, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu gibi işlem hacimleri önemli büyüklüklere ulaşan kimi bütçe dışı fonlar,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Üst Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Radyo Televizyon Üst Kurulu gibi özerk idareler, özel yasal düzenlemelerle Sayıştay denetimi dışında bırakılmıştır. Keza, finansmanı Dünya Bankası tarafından sağlanan projelere ait kamu harcamaları da Sayıştay'ın denetim yetkisi dışındadır.

Sayıştay'ın gerçekleştirdiği denetim;

- Mali kaynakların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali tablolar hakkındaki kanaatlerin açıklanmasıyla ilişkilendirilerek hesap veren kurumların mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması,
- Bir bütün halinde hükümet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması,
- Yürürlükteki mevzuat ve yönetmeliklere uygunluğun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi,

- İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi,
- Denetlenen kurum bünyesinde alınmış idari kararların yönetim ve davranış standartlarına uygunluğunun denetlenmesi,
- Denetimle ilgili olan veya denetimde ortaya çıkan yüksek denetim kurumunun açıklanmasını gerekli gördüğü diğer konuların raporlanması gibi öğeleri kapsamaktadır.

Öte yandan Sayıştay Kanununa 1996 yılında 4149 sayılı Kanun'la eklenen Ek 10'uncu maddeyle Sayıştay'a performans denetimi yapma yetkisi tanınmıştır. Kurum içinde ayrı bir Performans Denetim Grubu kurulmuştur. Bu gruptaki ekipler halen birisi özel amaçlı performans denetimi diye nitelendiren "risk denetimi" olmak üzere iki performans denetimi çalışmasını sürdürmektedirler.

Nihai hedef; kamu mali yönetimini güçlendirmeye yönelik reform programının amacı, kamu gelir ve giderlerinin tahmin edilmesine ilişkin sürecin geliştirilmesi, bütçe dışında kalan fon ve benzeri yapılanmaların tasfiyesi ve bütçe birliğinin sağlanması, kamu harcamalarına ilişkin işlemlerde şeffaflık ilkesine uyulması etkin bir mali denetim sisteminin kurulması olarak belirlenmiştir.

Nihai olarak da bu alandaki AB mevzuatı üstlenilerek uygulanacaktır.<sup>237</sup>

#### *b. AB Müktesebatı ile Türk Mevzuatı Karşılaştırması ve Alınması Gereken Önlemler*

Mali kontrol ve bütçe sistemini belirleyen temel mevzuat, başta TC Anayasası olmak üzere 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, ilgili yıl Bütçe kanunları, 832 sayılı Sayıştay Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilat kanunlarında denetim ile ilgili hükümleri ve özellikle kuruluş kanunları başta olmak üzere

---

<sup>237</sup> <http://ekutup.dpt.gov.tr>, Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, Mali Kontrol ve Mali ve Bütçesel İşler, Cilt 1, s. 429

uygulamaya yön veren veya atıfta bulunan çok çeşitli mali mevzuattır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu mali sistemin temel yasası (çerçeve yasa) olarak tanımlanmaktadır.

TC Anayasasının “Mali ve Ekonomik Hükümler” başlığını taşıyan dördüncü kısmındaki 161, 162, 163, 164 ve 165’inci maddelerinde bütçenin hazırlanması, görüşülmesi, uygulanması, bütçelerde değişiklik yapılması ve kesin hesaplarla ilgili temel düzenlemeler yapılmıştır.

832 sayılı Sayıştay Kanunu ve diğer ilgili mevzuat mali kontrol sistemiyle (özellikle kuruluşların teşkilat kanunlarında) ilgili temel düzenlemelerin yer aldığı yasal metinlerdir.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsam içinde yer alan kamu kuruluşlarının (KİT’ler, döner sermayeler, bütçe dışı fonlar gibi kurumsal yapılar bu Kanunun dışında satın alma ve yapım işlemlerini gerçekleştirmektedirler) satın alma ve yapım işi ile ilgili işlemlerini düzenlemektedir.

Avrupa Birliğine üye ve adaylık sürecinde olan ülkelerde “Mali Kontrol” konusunda bir uygulama birliği bulunmamaktadır. Mali kontrol uyumlaştırmasında belli başlı standartlar aranmaktadır. Aday ülkelerin bu standartlara hangi idari yapılanma ile ulaşacaklarına ilişkin bir bağlayıcı düzenleme bulunmamaktadır. Ülkemizde bu standartlara ulaşmak için gerekli idari ve yasal değişiklikleri içeren bir Ulusal Belge (National Paper) hazırlanması gerekmektedir. Bu Ulusal Belge başta 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 832 sayılı Sayıştay Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname olmak üzere gider mevzuatımızın büyük bir kısmında önemli değişiklikler yapılmasını gerektirecektir.

Bu belge kamu sektörünün iç mali kontrol sistemini düzenleyen, sistemi standart hale getiren, uygulama birliği sağlayan ve AB’nin mali kontrol konusundaki standartlarını



kapsayacak bir çerçeve kanuna da dayanak teşkil edecektir. Söz konusu belgenin hazırlanması amacıyla Maliye Bakanlığı Avrupa Birliğinin ilgili Genel Müdürlüğü ile temas halindedir.

Mali kontrol ve mali bütçesel işlemlerle ilgili Çerçeve Kanunda yer alması düşünülen temel düzenlemeler;

- Siyasi sorumlulukla yönetsel sorumluluğun iyi bir şekilde tanımlanması, bu çerçevede yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde ortaya konulması (ÖİK Raporu, SIGMA, Konsey Kararı: 88/376).

- Merkezi kuruluşların kurumsal ve işlevsel görev ve sorumlulukları ile hizmetin üretilmesi sürecinde gerekli olan koordinasyonun nasıl sağlanacağına açık olarak tanımlanması (ÖİK Raporu).

- Mali saydamlığın sağlanmasına yönelik olarak düzenli ve standartları önceden belirlenen bilgi ve rapor sağlama yükümlülüğünün kamu kurumları için getirilmesi (SIGMA, ÖİK Raporu, Konsey Düzenlemesi: 1681/94, 595/91).

- Bütçenin, bütçeyle ilgisi olan tüm harcamaları ve gelirleri kapsayacak şekilde genişletilmesi (ÖİK Raporu).

- Kamuda muhasebe birliği ilkesinin olmazsa olmaz koşullardan bir tanesi olarak konulması, bütçe dışında kalan kurumların tanımlanabilecek özel durumlar hariç olmak üzere kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturması (SIGMA, ÖİK Raporu).

- Bütçenin uygulanmasında, özellikle ödeme talebi ve ödeme prosedürlerinde cezai sorumlulukların ita amiri gibi, bu prosedürlere müdahalesi olan tüm kişilere yayılacak şekilde uygulanacağına açık bir şekilde tanımlanması (SIGMA, ÖİK Raporu, Konsey Düzenlemesi: 1258/1999, 1266/1999, 1681/94, 595/91).

- İlgili yıl bütçe kanunları, 1050 ve 2886 sayılı kanunlar gibi harcama kanunlarının yeniden gözden geçirilmesi sonucunda sadeleştirilmesi, bütçeyle ilgisi olmayan veya diğer kanunların

uygulanmasını etkileyen hükümlerin mümkün olduğunca bu kanunların kapsamından ayıklanmasıdır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu satın alım ve yapım işlerinde gerekli olan rekabetin ve etkinliğin tesis edilmesi amacıyla değiştirilmeli ve kapsamı kamu gücünü kullanan bütün kurumlara uygulanacak şekilde genişletilmelidir (özellikli olan mal ve hizmetler ile kamusal kuruluşlar hariç olmak üzere). AB ile uyum süreci çerçevesinde bu kanunda önemli değişiklikler yapan bir tasarı hazırlanmıştır, bu tasarının gelecek dönem Meclis gündemine alınması beklenmektedir.

Mali kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması için yapılması gereken temel düzenleme çok dağınık olan mevzuatın öncelikle bir Çerçeve Kanunla birleştirilmesi ve sayıları 129'u bulan denetim kurumları arasında koordinasyonu artırarak etkinleştiren gerekli düzenlemelerin yapılmasıdır.

Mali kontrol sisteminde AB'ye uyum sürecinde özellikle ele alınması düşünülen konular aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- Kamu kurumlarının bütünü için uygulanacak bir iç mali kontrol sisteminin yeniden geliştirilmesi (Konsey Düzenlemesi: 2988/95, 2064/97, 1260/1999),
- Denetim birimlerinin ve elemanlarının bağımsızlığını geliştirecek mekanizmaların geliştirilmesi (Konsey Düzenlemesi: 1267/1999, 2064/47),
- Denetim metodolojisi ve denetim kılavuzlarının mümkün olduğunca standart olarak hazırlanması ve AB'ye uyum çerçevesinde temel ilkelerin uyumlaştırılmasının sağlanması (Konsey Düzenlemesi: 2064/97),
- Denetimin, etkili bir muhasebe ve raporlama sistemine dayandırılması, yapılacak düzenleme ile denetim sonuçlarının açık ve ulaşılabilir olması (Konsey Düzenlemesi: 2988/95),

- Yeterli denetim personelinin görevlendirilmesi yanında bu personelin yetenek, bilgi (yabancı dil gibi) ve tecrübelerinin belli bir düzeyin üzerinde olması (Konsey Düzenlemesi: 2064/47),
- Risk analizi temelinde ön kontrolleri yapacak şekilde ek düzenlemelerin sisteme dahil edilmesi (Konsey Düzenlemesi: 3122/94),
- Denetimi hızlandırıcı ve denetim sonuçlarının etkinliğini artırıcı yönde iyi tasarlanmış bir koordinasyon ve bilgi akış sisteminin geliştirilmesi (Konsey Düzenlemesi: 2064/47, 1266/1999).

Mali ve bütçesel konular açısından devlet bütçesinde öncelikle kısa ve orta vadeli makro ekonomik politikalar ile tutarlılığın sağlanması; bütçe birliği bağlamında ise devlet bütçesinin bütün kamu kaynaklarını ve harcamalarını kapsaması ve son olarak da sistemin etkinliğinin sağlanması açısından bütçe kaynaklarının en iyi şekilde tahsis edilmesi gerekmektedir.

Bütçe organizasyonu, AB bütçesinden sağlanacak fon akımlarının etkili yönetimine imkan vermelidir. AB bütçesinden sağlanacak fon akımlarının etkili yönetimi ise, bütün AB politikalarının ve özellikle ortak finanse edilen önlemlerin uygulanması için özel önem taşımaktadır.

Diğer yandan, AB mevzuatının özkaynaklar ve idari altyapı bağlamında uygulanması amacıyla; her bir üye devlette, değişik tipteki özkaynakların (geleneksel, KDV, GSMH) ülkeye katkısını sağlayacak sistemi gerektiği gibi kurabilen ve katkıyı yapabilen bir organ veya organların oluşturulması gerekmektedir.

Bu durum, Türkiye'nin topladığı gümrük vergileri seviyesi ve KDV'nin şeffaf, doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanma kapasitesi ile ülke GSMH'sının tam olarak hesaplanabilmesini içerir. Bu hesaplamalar uyumlaştırılmış ve kontrol edilebilir bir şekilde

yapılmalı ve bu bilgiler Komisyona kontrol imkanı sağlayacak ve en az üç yıl kullanılabilir şekilde muhafaza edilmelidir.

Türkiye'nin Topluluk özkaynaklarına katkı düzeyini düzgün bir şekilde hesaplayacak idari kapasitesinin yanında, Topluluk bütçesine tahsis edilen kaynakları layıkıyla toplayacak ve zamanında transfer edecek idari kapasiteye de sahip olması zorunludur. Bunun ötesinde, Türkiye durumunu her bir özkaynak türü itibarıyla muntazaman ve doğru şekilde rapor etmek için de gerekli idari kapasiteyi oluşturmak zorundadır.

Mevcut kurumsal yapılar, organizasyonlarını ve bütçelerini çerçevesi bir anlamda yeniden çizilen mali sisteme uyarlamak zorundadır. Yine bu anlamda sisteme dahil edilecek yeni mekanizmaların işlerlik kazanması için gerekli olan kurumsal alt yapı çalışmaları tamamlanacaktır.

Dış denetim birimlerinin bir çatı altında toplanması özellikle koordinasyon probleminin çözülmesi ve dış denetimde etkinliğin sağlanması amacıyla önem taşımaktadır.

Muhasebe, denetim ve raporlama standartlarını geliştirecek ve uygulamayı izleyecek bağımsız mesleki kurul veya kurullar oluşturulacaktır.

AB standartlarına uygun bir mali kontrol sisteminin tesisi için, Türk kamu mali sisteminin etkin ve verimli bir şekilde çalışabilmesini teminen mevcut idari yapıların görev tanımlarının değişmesine ve müesseselerde yeniliklere ihtiyaç vardır.

Türkiye'de harcama sonrası iç mali kontrol yetkisinin Maliye Bakanlığına bağlı tek bir "Denetim Ünitesi"ne ait olması ve bunun dışında kamu kurum ya da kuruluşlarına bağlı olarak görev yapan hiçbir denetim biriminin harcama sonrası mali kontrol görevi yapmaması gerekmektedir. Bu ünitenin harcama sonrası denetimi kapsamına tüm kamu kurum ve kuruluşları dahil edilmelidir. AB fonları dahil dış kaynakla finanse edilen tüm faaliyet ve projelerin denetimi de bu ünitenin görevleri arasında yer almalıdır.

Sayıştay'ın parlamento adına denetim yapan bir dış denetim kurumu olarak vize ve tescil gibi dönem başı denetim faaliyetlerini de terk etmek suretiyle, münhasıran harcama sonrası denetim faaliyetlerini performans ve sistem denetimi yörüngesine oturtması gerekmektedir.

Halen yürürlükte bulunan TBMM İtzgnde Sayıştay raporlarının hangi işleme tabi tutulacağı konusunda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Plan ve Bte Komisyonunun iş yükünün fazlalığı dolayısıyla bu Komisyonun Sayıştay raporlarının görüşülmesine ve karara bağlanmasına yeterince zaman bulması pratikte mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle Anglo-Sakson örneklerinden yararlanılarak TBMM dahilinde Sayıştay raporlarının görüşülüp değerlendirileceği daimi bir komisyonun oluşturulması Sayıştay raporlarının etkinliği açısından gerekli görülmektedir.

Maliye Bakanlığı bünyesinde, kamu muhasebe sisteminin yeniden düzenlenmesi ve mali sistemimizin GFS (Government Financial Statistics) ve ESA95'te (European System of Account) belirtilen düzeyde bilgi üretilmesi için çalışılmaktadır. Bu çerçevede yapılan çalışmalar ile hedefler aşağıda özetlenmiştir:

- Genel ve katma bte saymanlıklarının tam otomasyona geçirilmesi çalışmaları devam etmektedir. Bu süreç tamamlandıktan sonra ilgili saymanlıkların internet üzerinden birbiri ve merkez ile bağlantıları kurulacaktır. Bu sürecin sonunda Merkezden bte uygulama sonuçları günlük olarak belirlenebilecek ve genel ve katma btelere ait gelir ve giderler ile nakit dengesi günlük olarak izlenebilecektir. SAY2001 projesi kapsamında 1658 saymanlığın otomasyona geçilmesi için ihale çalışmaları bitirilmiş olup uygulama aşamasına gelinilmiştir.
- Yukarıda ifade edilen teknik altyapı GFS ve ESA95'te tanımlanan ilkeler çerçevesinde, kısa vadede genel ve katma btelerde uygulanmak üzere, tahakkuk esasına dayalı bir Devlet Muhasebesi Hesap Planı ile desteklenecektir. Hesap planının genel erevesi belirlenmiş olup kısa sürede tamamlanacaktır. Uzun vadede GFS ve ESA95'te tanımlanan "genel devlet"

tanımına giren üniteler için de benzeri bir hesap planının hazırlanarak devlet ünitelerine ait mali işlemlerin sonuçlarının konsolide edilip genel devlete ait mali istatistiklerin hesap planından çıkarılması amaçlanmaktadır. Bu çalışmaların sonucunda Maliye Bakanlığı olarak aşağıdaki hedeflere ulaşmak planlanmıştır.

- Genel Devletin bilançosu çıkarılacaktır.
- Devlet Gelirleri Hesap Planı'nda, gelir hesapları ayrıntılı olarak görülebilecektir.
- Devlet giderleri, fonksiyonel ve ekonomik ayrıntıları ile hesap planı içinde detaylı olarak belirlenebilecektir.
- Maddi duran varlıklar muhasebe sistemi içinde gösterilecektir.
- Devlet borçlarının, yurt içinden mi yoksa yabancı kaynaklardan mı sağlandığı, vadeleri, borçlara ilişkin faiz ödemeleri ve faizlerin vadeleri, borçların kurumsal dağılımı, kullanım alanları kamu hesapları içinde yer alacak ve mali ve istatistiki tablolar halinde kullanıcılara sunulabilecektir
- Varlıklar ve borçlar yeniden değerlemeye tabi tutularak bilanço ve mali tablolarda güncel değerleri üzerinden gösterilecektir.
- Hesap planında hesaplar, özelliklerine göre ve uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre sınıflara ayrılacak; bilanço hesapları (varlıklar, yükümlülükler, kamu sermayesi), gelir ve gider hesapları ile nazım hesaplar kendi grupları içinde sınıflandırılacaktır.
- Hesap sisteminde zaman ayırıcı hesaplar yer alacak; alacaklar ve yükümlülükler kısa veya uzun vadeli oluşlarına göre ilgili hesaplarda gösterilecek, hazırlanacak mali tablolarda bunlar belirtilecektir.
- Böylece şeffaflık ve mali gözetimde uluslararası standartlara ulaşılmış olacaktır.

- Bu çalışmalar tamamlandıktan sonra, genel devlete ait mali verilerin aylık ve yıllık dönemler itibarıyla Maliye Bakanlığında oluşturulacak bir merkezde toplanması ve konsolide edilmesi ve saydam devlet anlayışı çerçevesinde kullanıcılarına sunulması amaçlanmaktadır.

- Yukarıda belirtilen amaçlara ulaşıldığında, kamu mali iç denetimi kolaylaşacak, ayrıca kamu harcamalarının ekonomik ve fonksiyonel bazda ortaya çıkarılması ile kamu kurumlarının performansının ölçülmesine zemin hazırlanacaktır.

- Tüm merkezi saymanlıklar Maliye Bakanlığına bağlanacaktır.

- Maliye Bakanlığı bünyesinde kamu açık ve borç istatistiklerini toplayacak ve kamuya açıklayacak bir ünite kurulacaktır.

Devlet hesap planımızın genel devlet tanımına giren bütün kamu kurumlarını kapsamayı amaçlanmıştır. Bu nedenle Maliye Bakanlığı bünyesinde, kar amacı gütmeyen kurumlarda muhasebe standartlarını belirleyen bir ünite oluşturulacaktır. Bu ünite kar amacı gütmeyen genel devlet tanımına giren kuruluşlar için muhasebe standartlarını belirleyecek ve bunların uygulanmasını denetleyecektir. Yukarıdaki çalışmalar bütçe sistemimizdeki aşırı merkeziyetçi yapının da çözülmesini hızlandıracak ve harcama birimlerinin özerklik ve sorumluluklarının yasal çerçeve ile genişletilmesi kolaylaşacaktır.

Yeni uygulamayı mevcut işleyişle tam olarak kaynaştıracak düzenlemeler yapılmalı ve aksaklıklar öncelikle tespit edilip, düzeltmeleri yapacak unsurlar sisteme mümkün olduğunca çabuk ve etkin şekilde dahil edilmelidir.

Harcama sonrası, denetimden sorumlu ünite tarafından denetim standartları ve mesleki ahlak kuralları tespit edilerek hayata geçirilecektir.

Kısa vadede Mevzuatı değiştirmeye yönelik alt yapı çalışmaları hızlandırılarak, mali sistemin işleyişinde mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu ön plana alan ve bürokrasiyi azaltan mevzuat değişiklikleri bir bütün halinde yaşama geçirilmeye çalışılacaktır.

Yine bu çerçevede, sisteme dahil edilecek yeni araçların ve uygulamaların nasıl sonuç vereceği ile ilgili pilot çalışmalar yapılacaktır.

Mali kontrol sistemini etkinleştirmek amacıyla, denetim birimleri arasında koordinasyonu güçlendirmek, bilgi alışverişini hızlandırmak ve denetim sonuçlarının saydamlığını artırmak amacıyla kısa vadeye yönelik mekanizmalar geliştirilecektir.

Orta vadede Mali kontrol sistemi bugünkü dağınık yapısından farklı olarak aynı standartlarda çalışan ve modern denetim araçlarını kullanan bağımsız birimler haline dönüştürülecektir.<sup>238</sup>

#### *4. 18 Ocak 2002 Tarihli Niyet Mektubu*

Tüm mali kontrol mekanizması, maliye politikasının yasal çerçevesinin güçlendirilmesi, kamu mali hesapların birleştirilmesi ve mali şeffaflık reformlarının derinleştirilmesi yoluyla geliştirilecektir.

Maliye politikasının yasal çerçevesinin güçlendirilmesi amacıyla Kamu Borçlanma Kanunu kabul edilecek ve bu Kanunu destekler nitelikte iki genelge yayımlanacaktır (Birinci Gözden Geçirmeye ilişkin ön koşullar) ve 2002 yılı Haziran ayı sonuna kadar uluslararası standartlarla uyumlu nitelikleri haiz Mali Yönetim ve İç Kontrol Kanunu Meclis'e sunulacaktır (yapısal kriter). Mali Yönetim ve İç Kontrol Kanunu bütçeleme, muhasebeleştirme, şeffaflık ve iç ve dış kontrolü kapsayacaktır.<sup>239</sup>

---

<sup>238</sup> <http://ekutup.dpt.gov.tr>, Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, Mali Kontrol ve Mali ve Bütçesel İşler, Cilt 1, s. 434, 11.05.2008

<sup>239</sup> 2003 Yılı Ulusal Programı, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2004, Ankara, s.165



## 5. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu

### a. Bütçenin Uygulanması

Bütçe uygulamasında etkinliği sağlayacak olan mekanizmalar; roller ve sorumluluklar, yetki devri, mali disiplin, tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama, taahhüt modülü, nakit planlaması ve bilgi akış sistemleri olarak sıralanmıştır.

Roller, sorumluluklar ve yetki devri; bütçe uygulamasında görevlilerin rol ve sorumlulukları açıkça tanımlanmalıdır. Belirlenen rol ve sorumlulukların kaynakların etkin kullanılması sürecinde amaca hizmet edebilmesi için hesap verme sorumluluğunun tanımlanması da gerekmektedir. Hesap verme sorumluluğu, kamu kaynağı kullanan kişi ve kurumların bu kaynakları doğru ve etkin bir şekilde kullanmasını sağlayan temel mekanizmalardan biridir.

Bütçe uygulamasında sorumlu olan alt birimlere ve kişilere kaynak kullanım sürecinde mümkün olduğunca yetki devri yapılmalıdır. Kuruluş bütçelerinden yapılan harcamalardan ve giderin gerçek ihtiyaçlardan kaynaklanmasından tahakkuk memurları yerine kurumların en üst düzey yöneticisi olan ita amirleri birinci derece sorumlu olmalıdır.

Bütçenin uygulanmasında, kamu hizmetlerinin sonuçlarından doğrudan etkilenen yerel birimlerin karar alma süreçlerine katılımı sağlanmalıdır.

Bütçenin uygulanması sürecinde her geçen gün yeni roller (maliye başkanlıkları, gelirler bölge müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıkları gibi) ortaya çıkmaktadır. Roller ve sorumlulukların sistem bütünü içinde iyi tanımlanmaması etkinsizlik ve bürokrasiye yol

açmaktadır. Bu uygulamalardan mümkün olduğunca kaçınılmalı, sistem daha basit ve daha az çakışan müdahalelerle tasarlanmalıdır.<sup>240</sup>

#### *b. Parliamentonun Doğrudan ve Dolaylı Etkinliğinin Artırılması*

Kamu gelirleriyle finanse edilen faaliyetlerden önemli bir bölümünün bütçe kapsamı dışına çıkarılması, bu faaliyetlerin makro ekonomik etkilerini değerlendirme ve denetleme imkanını ortadan kaldırmakta ve sonuçta Meclise, dolayısıyla millete hesap verilmeyen geniş yetkilerin kullanıldığı alanlar bırakmaktadır. Bu nedenle, bütçenin kapsamının kamusal faaliyetlerin tamamını yansıtacak bir biçime dönüştürülmesi ve millete hesap verme yükümlülüğünün sağlanması gerekmektedir.

Meclisin bütçe sürecinde oynadığı temel roller, bütçenin hazırlanması ve Kesin Hesap Kanununun yasalaştırılması şeklinde olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Meclisin asıl etkinliğini sağlayacak temel araç olan Kesin Hesap Kanunu uygulamada gereği gibi kullanılmamakta ve Meclis kendi elindeki en önemli aracı yine kendi iradesiyle etkisiz hale getirmektedir. Dolayısı ile, yürütmenin bir yıllık faaliyetlerinin hesap verme sorumluluğunu ortaya çıkaracak olan Kesin Hesap Kanunu uygulaması etkin hale getirilmelidir.

Meclisin kamu kaynakları ve bunların kullanımı hakkında bilgi sahibi olması, hükümetin kamusal faaliyetlerinin tamamını yansıtan bir devlet bilânçosu ve bunu tamamlayan mali tabloları zamanında ve kapsamlı bir şekilde yayınlaması ile mümkün olacaktır. Bu bilanço, konsolide bütçe ile birlikte planla ilişkisi kurulabilecek alanların tamamını kapsamalıdır. Meclis denetimini etkin hale getirecek bu düzenlemeler, kamuda saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirecek bir tarzda yeniden ele alınmalıdır.

---

<sup>240</sup> <http://ekutup.dpt.gov.tr>, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2000, Ankara, s. 120, 11.05.2008

Plan ve Bütçe Komisyonunda bütçeye ilişkin temel büyüklükler görüşülüp karara bağlanmalı, bütçenin kuruluşlara ilişkin bölümleri ise Meclis ihtisas komisyonlarında değerlendirilmelidir.

Yasal olarak açıklanamayan ödenek üstü harcama için tamamlayıcı ödenek verilmesi uygulamaları, Meclisin kanunlaştırdığı bütçelere güveni zedelediğinden bu uygulamalara istisnai durumlarda başvurulmalıdır. Yine mali yol içinde ek bütçe kanunu çıkarılmasını zorlaştırmak, ek bütçe uygulamasını gerçekten acil durumlarda başvurulabilecek hususlar ile sınırlandırmak gerekmektedir.

Meclisin iç denetim birimi olan TBMM Hesaplarını İnceleme Komisyonunun etkinliğini artıracak mekanizmalar geliştirilmelidir.

Sayıştay faaliyetlerinde Yargısal işlevlerin ağırlıklı olması, Meclis adına yapılması gereken denetimin gerçekleşmesine engel teşkil etmemelidir. Sayıştay denetiminin asıl amacı tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de Meclis adına denetim yapmak ve denetim sonuçlarını Meclise raporlamaktır. Bu durum Anayasal ve yasal bir gereklilikten kaynaklanmaktadır. Anayasanın 160 ve 164, Sayıştay Kanununun 25, 28, 32, 47, 55, 81, 87, 88 ve Ek 10.uncu maddelerine göre Sayıştay'ın Genel Uygunluk Bildirimleri yanında Meclise sunması gereken çok sayıda rapor bulunmaktadır. Oysa uygulamada Sayıştay, Genel Uygunluk Bildirimleri ve istisnai olarak hazırlanan ve Meclise sunulmayan raporlar hariç bu yasal görevlerin gereğini dışsal nedenlerinde etkisiyle yerine getirememektedir. Diğer taraftan, Mecliste bu konuda herhangi somut bir talepte bulunmamaktadır.

Sayıştay tarafından hazırlanan Genel Uygunluk Bildirimleri bugünkü haliyle Meclis adına yapılan denetimleri şekli bir inceleme durumuna sokmaktadır. Bu durum ise Meclisin kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı ile ilgili bilgi sahibi olmasını olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısı ile Genel Uygunluk Bildirimleri, saymanlık idare hesabı cetvelleri, bakanlık kesin hesap cetvelleri ve hazine genel hesabının birbirleriyle karşılaştırılmasından

ibaret şekli bir rapor durumundan kurtarılarak, ayrıntılı bilgi, görüş ve analizleri içeren kapsamlı raporlar haline getirilmelidir.

Sayıştay, genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşların mal hesapları ile diğer kuruluşlara ait raporları Sayıştay Kanununun 87. inci maddesine göre Meclise her yıl sunmak zorundadır. 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununun 105. inci maddesine göre bizzat ilgili Bakanların sorumluluğunda olan bakanlık mal kesin hesaplarının 1927 yılından beri hazırlanamaması, Maliye Bakanlığının da bu konuda herhangi bir çaba içinde olmaması, Meclisinde yasal bir zorunluluk olmasına rağmen bu konuda herhangi bir talebinin bulunmaması, Devlet Malları ile ilgili raporun hazırlanmamasına destek sağlamaktadır. Bu nedenlerle bu raporlara işlerlik kazandıracak mekanizmalar Sayıştay, Maliye Bakanlığı, ilgili Bakanlıklar ve Meclis tarafından en kısa sürede yaşama geçirilmelidir.

Meclis adına yapılan Sayıştay denetiminin etkin ve sonuç alınabilir bir hale gelebilmesi için Meclis İçtüzüğünde; Sayıştay Kanunu gereğince Plan ve Bütçe Komisyonuna sunulacak raporların bu komisyonda hangi esas ve usuller çerçevesinde görüşüleceğinin, Komisyonunun üreteceği nihai raporun biçim ve içeriğinin, Bu raporlarda belirtilecek hususların izlenmesine dair prosedürün, TBMM Genel Kurulunda da Sayıştay Kanunu gereğince genel görüşme konusu olacak raporların Genel Kurulda görüşme esas ve usullerinin, düzenlenmesi gerekmektedir. Plan ve Bütçe Komisyonunun kesin hesap görüşmelerinde geçmiş dönem bütçe uygulama sonuçlarının iyi bir şekilde denetlenmesini sağlamak için daha önce uygulaması olan Sayıştay Komisyonu gibi bağımsız bir yeni komisyonun oluşturulmasına gidilmelidir. Böyle bir komisyonun kurulması halinde sözü edilen raporların bu yeni komisyonda görüşülmesi ve bununla ilgili esas ve usuller Meclis İçtüzüğünde belirlenmelidir.

Sayıştay tarafından bütçenin uygulanması ile ilgili olarak yapılan ödenek ve kadro işlemlerinin vize edilmesi, harcamalara ilişkin sözleşme ve bağitların kayıt ve tescil edilmesi işlemleri Meclise düzenli olarak raporlanmalıdır.

Cumhurbaşkanlığı, Meclis ve Sayıştay hesapları üzerinde TBMM Hesaplarını İnceleme Komisyonu tarafından yapılan iç denetimin yanı sıra, Meclis adına Sayıştay denetimi de gerçekleştirilmelidir.<sup>241</sup>

### *c. Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş*

Denetimin etkinliğinin artırılmasında önem taşıyan temel faktörler aşağıda sıralandığı şekilde altı başlık altında toplanmıştır;

- Etkin bir denetimin ön koşulu olan denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlığı,
- Kamu mali yönetiminin çağdaş yönetim anlayışının ilke ve gereklerine sahip olması,
- Denetimi sınırlayan yasal düzenlemelerin ve fiili durumların kaldırılması,
- Denetim birim, organ ve kurumları arasında koordinasyon, işbirliği ve diyalogun sağlanması ve geliştirilmesi,
- Denetimin kendisinden beklenen yararları sağlayabilmesi ve üstün kalitede ürünler üretebilmesi için uluslararası standartlara uyulması,
- Denetim elemanlarının denetimin en değerli varlığı olduğundan hareketle, nitelikli ve yeterli sayıda denetim elemanı istihdam edilmesi ve bunların meslek hayatı süresince denetim mesleğinin isteklerine ve gelişmelerine paralel biçimde eğitilmesi.

Yukarda sıralanan faktörler çerçevesinde, denetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve performans denetimine geçiş için geliştirilen temel öneriler ise şunlardır;

---

<sup>241</sup> <http://ekutup.dpt.gov.tr>, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2000, Ankara, s. 133, 11.05.2008

- Uluslararası Standartlar ve İyi Uygulama Örnekleri Dikkate Alınarak Denetim Mesleğinin Geliştirilmesine Dönük Düzenlemeler Yapılması;
- Denetim Sistemimizi bütünüyle kavrayan bir çerçeve yasa çıkarılmalıdır. Bu yasada denetimin temel amaçlarına; denetim elemanlarının görev, yetki ve sorumluluklarına; denetim elemanlarının göreve atanmalarına, görevden alınmalarına, ayrılmalarına ve teminatlarına; denetim programlarının hazırlanmasına; denetim sonuçlarının raporlanmasına; iç kontrol sistemi ve denetim ilişkilerinin düzenlenmesine ve bir Ulusal Denetim Komitesi. oluşturulmasına ilişkin hususlar ilkeler bazında yer almalıdır.
- Avrupa Birliği tam üyeliğine giriş süreci içinde olduğumuz da dikkate alınarak, evrensel gelişmeleri yansıtan ve ülkemiz gerçeklerini ve ihtiyaçlarını göz ardı etmeyen, ulusal denetim standartlarımız -meslek ahlak kuralları dahil olmak üzere- bir an önce hazırlanmalı; kamu kesiminin ihtiyaçlarını göz önünde bulunduran denetim standartları da belirlenmelidir.
- Denetim standartlarının (etik kurallar dahil) belirlenmesini takiben, çalışmaları ve ürünleri üzerinde kalite kontrol mekanizmaları tesis edilmesi şartıyla, kamu denetim birim, organ ve kurumlarına ait denetim görevlerinden uygun görüleceklerin özel sektördeki bağımsız denetçiler eliyle bu birim, organ ve kurumlar adına yürütülmesi uygulamasına başlanılmalıdır.
- Denetimin Yüksek Meslekî Standartlarda Yürütülmesi ve Kaliteli Hizmetler ve Ürünler Üretilmesi;
- Denetim birim, organ ve kurumları denetim faaliyetlerini öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara dayandırmalı ve yıllık programlara göre yürütmelidir.
- Denetim birim, organ ve kurumları yıllık faaliyetlerine ilişkin raporları yayımlayarak planlanan faaliyetleri ile gerçekleştirdikleri faaliyetleri ve bu faaliyetlerin gerçekleşme derecesi ile denetimlerinin yarattığı sonuçları kamuoyunun değerlendirmesine sunmalıdırlar.
- Bağımsızlığın Geliştirilmesi ve Kökleştirilmesi;

- Çıkarılacak denetim çerçeve yasasında denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlığının uluslararası standartlara uygun bir biçimde güvence altına alınmasına ilişkin hükümlere yer verilmelidir.
- Denetimi Sınırlayan Yasal Düzenlemelerin ve Fiili Uygulamaların Kaldırılması;
- Kamu kaynaklarının kurulan vakıflar, dernekler, şirketler ve iktisadî işletmeler eliyle kullanılmasına son verilmeli ve böylelikle kamu mali yönetimin olağan rejimi içine alınacak kamu kaynaklarının olağan denetimlere tabî olması da gerçekleştirilmelidir.
- Kamu kurum ve kuruluşlarının üst yönetime yakın merkez birimlerinin denetim dışı bırakılması fiili uygulamasına son verilmeli ve denetimsiz alan bırakılmamalıdır.
- Kamu kesiminde performans yönetimlerinin ve performans ölçüm rejimlerinin kurulması kuşkusuz performans denetimi açısından da yaklaşım değişikliğini gerektiren önemli bir konudur. Ancak performans denetimine başlanması bu gelişmelerin hayata geçirilmesine endekslenmemelidir. Bu bakımdan performans yönetimlerinin ve ölçüm rejimlerinin oluşturulmasına katkı yapacak biçimde performans denetim uygulamalarına en kısa zamanda başlanılmalıdır.
- Performans denetimi konusunda çağdaş denetim dünyasında kabul görmüş kalite düzeyine ulaşılması hedeflenmelidir.<sup>242</sup>

*d. Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Gereğini Ortaya Çıkaran Gelişmeler*

Bütçe uygulamasında görevlilerin rol ve sorumlulukları açıkça tanımlanamamaktadır. Mevcut uygulamada; kuruluş bütçelerinden harcama yapmakta tek yetkili olan ita amirlerinin yapılan harcamalardan sorumlu tutulmadıkları, tahakkuk memurlarının ise (Genel Muhasebe

---

<sup>242</sup> <http://ekutup.dpt.gov.tr>, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2000, Ankara, s. 137, 11.05.2008

Kanunu ile giderin gerçek ihtiyaçlardan kaynaklanmasından sorumlu tutulmalarına rağmen) kullandıkları yetki ve üstlendikleri rol açısından belgelendirme memuru olarak görev yaptıkları görülmektedir.

Bütçenin uygulanmasında kamu hizmetlerinin sonuçlarından doğrudan etkilenen yerel birimlerin karar alma süreçlerine katılımı ve kontrolü olmamaktadır.

Bütçe uygulamasında birinci derece ita amirlerinin (bakan) ikinci derece ita amirlerine (müsteşar, genel müdür, vali, kaymakam gibi) yaptıkları yetki devri, hizmeti üretmekten asıl sorumlu olan kişiye yetkinin devri anlamına gelmemektedir. Örneğin ilçelerde tarımsal hizmetleri yürütmekten sorumlu olan ilçe tarım müdürlüğünün ita amirliği yetkisi ilçe tarım müdürüne değil kaymakama verilmektedir.

Yetki devri ile birinci derece ita amirleri ikinci derece ita amirlerine yetki dağıtmaktadırlar. Mevcut bütçe uygulamasında yetersiz olarak uygulanan yetki devri ile dağıtılan yetkilerin kullanılması sonucunda oluşan sorumluluklar raporlanmamakta ve hesabı verilmemektedir.

Bütçenin uygulanması sürecinde her geçen gün yeni roller (maliye başkanlıkları, gelirler bölge müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıkları gibi) ortaya çıkmaktadır. Gerekliliği ve işlevleri olmadığı için yetkileri de olmayan bu roller sisteme sadece etkinsizlik ve bürokrasi getirmektedir.

Kilit konumlardaki personelin unvanları işlevlerini açıkça belirtmemektedir. Kamu harcamaları denetimi sisteminin uluslararası kabul gören üç evresi olan mali kontrol, muhasebe kontrolü ve denetim şu andaki sistem içinde açıkça tanımlanmamaktadır. Böylece uygulanmakta olan harcama işlemi verimsiz, çok katlı ve birbiriyle çakışan müdahalelerle karşılaşmakta ve emeğin defalarca tekrarlanmasına neden olmaktadır.



Uygulamada mali kontrol memuru (bütçe dairesi başkanlığı) işlevi ile muhasebe kontrol memuru (saymanlık) işlevinin özellikle taşrada ve bazı harcamacı birimlerde aynı kişide (saymanlık yetkisi olan bütçe daireleri ve taşra saymanlıkları) birleştiği görülmektedir. Bu uygulama ile kamu fonu harcama teklifini teyit eden memur aynı teklifi ödemeye de hak sahibi olmaktadır.

Etkin bir bütçe uygulanmasında üç temel birimin görev alması gerekli görülmektedir;

- Harcama birimi

- Belgelendirme ofisi
- Onay ofisi

- Yetkilendirme birimi

- Muhasebe birimi

Mevcut sistemde, kısaca ödenek kullanımlarının bütçeye uygunluğunu teşhis edecek ve kullanıma bütçe adına yetki verecek birim olarak tanımlanabilecek, yetkilendirme birimi rolü net olarak ortaya çıkarılamamaktadır. Uygulamada harcamayı yapan birimdeki İta Amirinin (onay ofisi) harcama talebini onaylamadan önce ödenek araması ile saymanlıklarda (muhasebe birimi) yürütülen ödenek kontrolü ve bütçe tertibine uygunluk kontrolü benzer bir işlevi sürdürmektedir. Ancak İta Amirinin bu görevi sürdürme imkanı bütçe ödeneklerinden bilgi sahibi olmaması, destek sistemlerinin yetersizliği ve çok çeşitli parçalardan oluşan mali kontrol sisteminin getirdiği sorumluluk yükü ile kısıtlanmaktadır. Sistemde, sadece muhasebe kontrolü sorumluluğu olması gereken saymanlıkların yetkilendirme birimi rolü üstlenmeleri ise mali kontrol sisteminin etkin çalışmasını engellemektedir.

Satınalma prosedüründe harcamacı kurumun her bir eyleminin (ihtiyaç, onay, taahhüde girişilmesinde ödenek kontrolü, belgelerin sıhhati, kabul işlemleri vs) sorumluları

belirlenmemiştir. Bu eylemler rutin teftişlerin konusuna dahil edilmemekte ve sorumlular mevcut cezai yükümlülükleri paylaşmamaktadır.

Bütçenin uygulanmasında, özellikle ödeme talebi ve ödeme prosedürlerinde cezai sorumluluklar sadece saymanların üzerindedir. Cezai sorumluluklar özellikle ita amiri gibi, bu prosedürlere müdahalesi olan tüm kişilere yaygınlaştırılmamıştır.<sup>243</sup>

#### *e. Denetim Sisteminin Etkinliği ve Sorunlar*

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir.

Yukarıda belirtilen tanımdan hareketle denetimin; sistemli, planlı, programlı, hedefli ve sürekli bir faaliyet olduğu söylenebilir. Bu faaliyetin, uzmanlık becerilerine sahip kişi, birim, kurul, organ ve kurumlarca yerine getirilmesi ise işin doğası gereğidir. Dünyada denetim riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen ve yıllık programlara bağlanan sürekli ve sistemli bir faaliyet olarak algılanmaktadır.

Denetimin türü ne olursa olsun denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar vardır. Bu kuralların bütünü genel anlamda .Denetim Standartları. Olarak adlandırılmaktadır. Denetim standartlarının, denetimin güvenilirliğini etkileyen asgari

---

<sup>243</sup> <http://ekutup.dpt.gov.tr>, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2000, Ankara, s. 65, 11.05.2008

koşullar olduğu, denetimde uygulanacak yöntemlerin ve aşamaların sınırları ile denetimin sonuçlarının belirlenmesini sağladığı kabul edilmektedir. Bir denetim çalışmasının kalitesi, bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülmektedir.

Bağımsızlık, bütün denetimlerin köşe taşı, olmazsa olmaz koşulu olarak kabul edilmektedir. Denetim prosedürleri ülkeden ülkeye farklılık ve çeşitlilik göstermekle beraber denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin tarafsız olmasını sağlamak bakımından denetçinin ve denetim birim, organ ve kurumunun bağımsız olması noktasında birleşilmektedir. Bağımsızlık, bir anlamda hem denetlenenden bağımsız olmayı, hem de her türlü dış müdahaleden uzak olmayı içermektedir. Bağımsızlığın kurullarla güçlendirilip güvence altına alınması kadar pratikte de işlerlik ve işlevsellik kazanması da üzerinde durulması gereken önemli ve gerekli konulardır.

Denetim literatüründe, bağımsızlığın denetlenen kurum veya birim karşısındaki durumu; görevin yerine getirilmesine elverecek bütçe imkanlarının sağlanması; personelin sayı ve uzmanlıklar yönünden yeterliliği; personelin göreve alınması ve görevden ayrılması; terfi, ücret ve diğer istihdam koşullarının mesleğe yakışır düzeyde olması; denetimin kapsamına, içeriğine ve zamanlamasına karar verme; veri, bilgi ve belgelere erişimde kısıtlama olmaması; denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin bir sınırlama olmaksızın raporlanması yönleri üzerinde de durulmaktadır.

Denetimini sisteminin etkinliğinin ele alındığı bu bölümde, denetim sistemimizin işleyişini etkileyen temel faktörler sırasıyla ele alınmış ve gerekli değerlendirmeler bu çerçevede yapılmıştır. Bunlar:

Kamu mali yönetimimizin çağdaş yönetim anlayışının ilke ve gereklerini karşılamaktan uzak oluşunun denetimi olumsuz etkilemesi; denetim sisteminin nesnel tabanını oluşturan Türk kamu mali yönetim sisteminin ve kamu maliyesi alanındaki yasal çerçevenin

pek çok yetersizliği ve eksikliği, denetimin etkinleştirilmesinin önündeki en ciddi handikaplardan biri olarak durmaktadır.

Keza mali yönetim sistemimiz çağdaş kamu mali yönetiminin önemle üzerinde durduğu mali şeffaflık, kamusal hesap verme sorumluluğu (mali hesap verme sorumluluğu ve performans hesap verme sorumluluğu), performans yönetimi gibi temel ilke ve anlayışların uzağında işlemektedir.

Yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklar için caydırıcı bir ortam yaratılmasında denetimin yeterince etkili olamaması; yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklara karşı caydırıcı bir ortam yaratılmasında denetim sistemimiz gerektiği biçimde etkili olamamaktadır.

Denetim birimleri ve denetim elemanları açısından bağımsızlık kavramının yerli yerine oturmamış olması; bağımsızlık kavramı denetimin en kritik meselelerinden birisidir. Ülkemizde bağımsızlığın bütün boyutlarıyla yerleşmemiş olmasını denetimden istenildiği biçimde sonuç alınamamasının önemli nedenlerinden biri sayılmaktadır.

Denetimsiz alanların ve faaliyetlerin bulunması ve denetimi kısıtlayan uygulamaların olması; ülkemizde gerek yasal düzenlemelerle gerekse fiili uygulamalarla denetimsiz alanlar yaratılmaya devam edilmektedir. Denetimden Kaçış olarak nitelendirilebilecek bu uygulamalar Türk Denetim Sisteminin en önemli sorunlarından birisidir.

Öte yandan; kamu kaynaklarının kurulan vakıflar, dernekler, şirketler ve iktisadi işletmeler eliyle kullanılır hale gelmesi kamu mali yönetimini bozmakta ve kamu harcamalarının disiplininden uzaklaşmasına yol açmakta, bir anlamda denetimden kaçışı da simgelemektedir. Bu organizasyonlardaki kamu kaynaklarının inceleme sonuçlarının Anayasanın 160'ncı ve 165'nci maddeleri bağlamında Parlamenteoya duyurulması söz konusu değildir. Kaldı ki, söz konusu kaynakların ne kadarının denetim birimleri marifetiyle teknik anlamda denetlendiği de belli değildir.

Denetimin stratejik plan temelinde önceliklere göre yürütülmemesi; ülkemizde genel olarak denetim, öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara ve yıllık programlara dayalı olarak yürütülmemektedir.

Çağdaş denetim uygulamalarının yeterince yaşama geçirilmemiş olması; ülkemizdeki denetim ağırlıklı olarak uygunluk denetimine (compliance audit) odaklanmıştır. Türkiye'deki denetim birim, kurul ve organları bu geleneksel görevinin yanı sıra mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları konusunda arayış çabalarını sürdürmekte olup yeni denetim çalışmalarını henüz yeterli olgunluğa ulaştıramamışlardır.

İç kontrol kavramının yerleşmemiş olması ve iç kontrol ile denetim ilişkisinin uygun bir zemine oturtulamamış olması; ülkemizde iç kontrol sisteminin tutarlı ilkeler bütünü olarak ele alınmadığı, buna karşılık bu sistemin öğelerinin mevzuatımıza serpiştirildiği görülmektedir.

Ülkemizde yukarıda temel hedefleri sıralanan iç kontrol yapılarının sistematik ve bütünsel biçimde ele alınmaması ve bu alanda standartlar tespit edilmemiş olması, iç kontrol yapısının önemli unsurlarından biri olan iç denetimin (internal audit) etkinliğini doğrudan ilgilendirmektedir. Çünkü çağdaş denetimdeki önemli yaklaşımlardan biri, denetlenen kuruluştaki iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesine ve bu sistemin eksiklik ve zayıflıklarının nedenlerinin araştırılmasına ve sonuçta incelenen yapının geliştirilmesine yönelik tavsiyelerin oluşturulmasına ve izlenmesine dayanmaktadır.

Denetim metotlarının ve tekniklerinin tam anlamıyla kalıcı hale getirilmemiş olması; bazı yararlı örneklerin mevcudiyeti yadsınmamakla birlikte, genel olarak ülkemizde denetim metotlarını ve tekniklerini çağdaş gelişmeler ışığında gösteren kapsamlı el kitaplarının ve

rehberlerin yeterince yaygınlaşmadığı ve bu araçların sağladığı imkânlardan gereği gibi yararlanılmadığı gözlenmektedir.

Denetçinin mesleki gelişimine ve hizmet içi eğitimine süreklilik temelinde ve sistematik bir biçimde yaklaşılmamış olması; ülkemizde, denetim elemanlarının mesleğe alınmadan önce meslek kuruluşları tarafından denetimle ilgili temel konular hakkında eğitilmeleri söz konusu olmadığı gibi, mesleğe alındıktan sonra da meslekî gelişmeyi sağlamak, denetim alanları ile ilgili yenilikleri ve gelişmeleri izlemek amacıyla süreklilik temelinde hizmet içi eğitimden geçirilmedikleri bilinen bir olgudur. Keza denetim sistemimizde gerçekleştirilen hizmet içi eğitim genelde, sistemli ve programlı bir temel yerine usta-çırak ilişkisi içinde yürütülmektedir.

Denetimde bilişim teknolojisi imkânlarından gerektiği şekilde ve sistemli olarak yararlanılamaması; ülkemizdeki denetim birimleri ve organları denetim alanında bilişim teknolojisinin sunduğu imkânlardan sistematik bir biçimde yararlanamamaktadır.

Çağımızda hemen hemen bütün kamu kurum ve kuruluşları, yönetim sistemlerinin yanı sıra mali sistemlerinde de giderek artan ölçüde ve yaygın olarak bilişim teknolojisinden yararlanma arayışı ve çabası içindedir. Bilişim teknolojisinin mali işlemlerde kullanılması, pek çok yararının yanı sıra, işlemlerde anonimliğe yol açarak sorumluluğu azaltmak; veri giriş ve işlemede mükerrerliklere, yetkisiz erişimlere açık olmak gibi mali denetim açısından son derece önemli olan birçok zaafı beraberinde getirmektedir.

Denetim organizasyonları arasında iletişimin, koordinasyonun ve işbirliğinin bulunmayışı; Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulunca hazırlanan Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporunda, ülkemizdeki çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarında bulunan denetim birimlerinin sayısının 129'a ulaştığı, denetim elemanlarına tahsis edilmiş kadro sayılarının da on üç binin üzerinde olduğu belirtilmektedir.

Bu dağınık yapı içinde denetim birimlerin her biri iyi niyetli çabalar ve arayışlar içinde olmakla birlikte, çalışmalarını içe dönük bir biçimde sürdürmektedir. Başka bir ifadeyle, ülkemizde denetim alanında diyalog, koordinasyon ve hatta işbirliği imkânlarından gerektiği gibi yararlanılmamaktadır. Denetim standartlarının ve ortak denetim yaklaşım ve anlayışının bulunmaması fikrî planda beraber hareket etme fırsatlarını engellemektedir. Yine diyalog ve koordinasyon yetersizliği nedenleriyle denetim mesleğindeki yeniliklerin ve gelişmelerin ortak bir temelde izlenmesi zorlaşmaktadır.

Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması; ülkemizdeki denetim birim ve kurumlarının genel yıllık faaliyetlerinin ayrıntılı bir dökümü ve denetimde yıllık hedeflerine ne ölçüde ulaştıkları yıllık faaliyet raporlarına konu olsa da bu raporlar genellikle, bürokratik işleyiş içinde kalmakta ve kamuoyunun bilgisine ve değerlendirmesine sunulmamaktadır.

Çağdaş dünyada her alandaki şeffaflık yaklaşımlarına paralel olarak denetim birim, organ ve kurumlarının yıllık faaliyetleri de kamuoyuna raporlanmaktadır. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nin Genel Müfettiş Kanunu'nda Genel Müfettişin faaliyetleri 6 aylık periyotlarla kamunun değerlendirmesine sunulmaktadır. Keza Sayıştaylar parlamentolarına sundukları yıllık faaliyet raporlarıyla (annual reports) bir yıl içinde yaptıkları faaliyetlerini ve performanslarını bir anlamda kamuoyunun denetimine açmaktadırlar. Hatta bağımsız denetçiler eliyle hazırlanan denetim raporları da Sayıştayların yıllık faaliyet raporlarına eklenmektedir.<sup>244</sup>

---

<sup>244</sup> <http://ekutup.dpt.gov.tr>, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2000, Ankara, s. 107, 10.05.2008

## C. Avrupa Birliği'nin Türk Mali Kontrol Sürecine İlişkin Değerlendirmeleri

### 1. 2003 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi

Kısa vadede;

- AB uygulamaları ve uluslararası düzeyde kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak, kamu iç mali kontrolüne ilişkin mevzuatın kabul edilmesi ve etkili biçimde uygulanmasının sağlanması.
- Komisyona usulsüzlüklerin etkin bir şekilde iletilmesi de dahil olmak üzere, katılım öncesi yardımı etkileyecek usulsüzlükler ve şüpheli sahtecilik vakaları ile ilgili işlem yapacak idari kapasitenin güçlendirilmesi,<sup>245</sup>

Orta vade;

- Toplulukların mali çıkarlarının korunmasının hukuki, idari ve operasyonel tüm yönlerden koordinasyonundan sorumlu ve yürüttüğü işlemler bakımından bağımsız bir sahtecilikle mücadele koordinasyon birimi oluşturulmasına yönelik hazırlıkların yapılması.
- Dış denetim işlevinin INTOSAI kurallarına uygun olarak yeniden düzenlenmesi, Sayıştay'ın bağımsızlığının sağlanması, Sayıştay'ın ex ante denetim işlevinin kaldırılması ve sistem bazlı mekanizmaların ve performans denetiminin geliştirilmesi için yeni mevzuat çıkartılması beklenmektedir.<sup>246</sup>

### 2. 2006 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi

Kısa vadede;

- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun vaktinde uygulanmasının sağlanması.

<sup>245</sup> [www.dpt.gov.tr](http://www.dpt.gov.tr), 2003 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, s.16, 13.05.2008

<sup>246</sup> [www.dpt.gov.tr](http://www.dpt.gov.tr), 2003 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, s.21, 13.05.2008



- Sayıştay'ın bağımsızlığının sağlanması amacıyla, dış denetim işlevinin Uluslar arası Yüksek Denetleme Kurumları Örgütü kurallarına uygun olarak ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uyumlu şekilde yeniden düzenlenmesi için yeni mevzuat çıkarılması.
- Komisyona usulsüzlüklerin etkili bir şekilde iletilmesi de dahil olmak üzere, katılım öncesi yardımı etkileyecek usulsüzlükler ve şüpheli sahtecilik vakalarına müdahale için etkili yöntemler oluşturulması.
- Topluluğun katılım öncesi fonlarının yönetimine ilişkin uygulama sisteminin güçlendirilmesi ve bunun katılım öncesi araçların gelişimine uyarlanması.
- AB fonlarının etkili ve eş değer şekilde korunması ve Avrupa Komisyonu Sahtekârlıkla Mücadele Ofisi (OLAF) ile iş birliği amacıyla gerekli idari yapıların kurulması.<sup>247</sup>

Orta vade;

- Merkezi olmayan Uygulama Sistemi kapsamındaki Topluluk katılım öncesi fonlarının yönetimiyle ilgili tüm kurumların mevcut yönetim ve kontrol kapasitelerinin güçlendirilmesi.
- Topluluk katılım öncesi fonlarının yönetimiyle ilgili tüm kurumların, Genişletilmiş Merkezi olmayan Uygulama Sistemi kapsamında akredite olmak üzere hazırlanması.
- İşlevsel açıdan bağımsız bir sahtekârlıkla mücadele birimi oluşturulması için hazırlık yapılması.
- AT'nin mali çıkarlarının korunması için kurulmuş olan idari yapıların kapasitesinin güçlendirilmesi beklenmektedir.<sup>248</sup>

---

<sup>247</sup> [www.dpt.gov.tr](http://www.dpt.gov.tr), 2006 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, s.16, 18.08.2008

<sup>248</sup> [www.dpt.gov.tr](http://www.dpt.gov.tr), 2006 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, s.22, 18.08.2008

### 3. 2007 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi

Kısa vadede;

- Güncellenmiş bir Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesinin ( PIFC) ve bundan hasıl olan Kamu İç Mali Kontrol mevzuatının kabul edilmesi.
- Türk Sayıştay'ının işleyişinin Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Örgütü (INTOSAI) standartları ve ilkeleri ile uyumlu olmasının sağlanması için, beklemekte olan mevzuatın kabul edilmesi.
- AB'nin mali çıkarlarının korunması için bağımsız olarak çalışacak bir yolsuzlukla mücadele koordinasyon yapısının oluşturulması.<sup>249</sup>

Orta vadede;

- Türk Ceza Kanununun AB'nin mali çıkarlarının korunması Sözleşmesi (PIF) ve protokolleriyle uyumlaştırılması beklenmektedir.<sup>250</sup>

### 4. 2001 Yılı İlerleme Raporu

Mali kontrol alanındaki ilerlemeler sınırlıdır. Kamu İç Mali Kontrolü (PIFC) alanında oldukça sınırlı bir ilerleme kaydedilmiştir. Bununla birlikte hükümet, mevcut mali yönetim ve kontrol sistemlerindeki zayıflık ve yetersizlikleri belirlemiştir. Ulusal Programda, mevcut Türk sisteminin, iç kontrol ve iç denetim konularında uluslararası kabul görmüş ve AB'ye uygun kavram ve tanımları içerecek şekilde değiştirilmesi öngörülmektedir.

Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi (PIFC), kavram ve uygulamanın uyumu açısından eksik ve yasal çerçeve açısından yetersiz olup sağlam mali yönetim, şeffaflık, kamu kredibilitesi ve performans yönetimi gibi konularda uluslararası kabul görmüş prensipleri

<sup>249</sup> <http://digm.meb.gov.tr>, 2007 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, s.16, 18.08.2008

<sup>250</sup> <http://digm.meb.gov.tr>, 2007 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, s.20, 18.08.2008

düzenli olarak takip etmemektedir. Sonuç olarak, Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin mevcut uygulaması kaçakçılığı, yolsuzluğu ve/veya diğer ciddi kanunsuzlukları önleyici nitelikte değildir. Değınilmesi gereken en önemli noktalar: kamu harcamalarının çoğunun (bazı riskli olanlarında dahil) kontrol ve denetim dışında kalması, bu alandaki temel aktörler arasında kontrol ve denetime ilişkin sorumlulukların açıklığı kavuşturulmamış olması, çağdaş Kamu İç Mali Denetimine ilişkin uyumlu bir hükümet yaklaşımının bulunmaması, Kamu İç Mali Denetim Sistemine ilişkin bir kanun bulunmaması ve Kamu İç Denetim mesleğinin Türkiye’de yer almamasıdır.

İç ve dış mali kontrole ilişkin rol ve sorumluluklar sağlıklı olarak belirlenmemiştir. Değışik kamu kurum ve kuruluşlarınca oluşturulmuş iç denetim birimlerinin sayısı 129 olarak bildirilmektedir. Bu birimlerin işlevlerinin kesin olarak belirlenmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Türkiye’nin kontrol yöntemlerini tanımlaması ve Mali Müfettişler Kurulunun Uluslar arası Denetim Enstitüsü standartlarına uygun bir şekilde faaliyette bulunmasını temin etmesi gerekmektedir.

Mevcut yapıda, aynı faaliyet birden fazla denetime tabi tutulmakta veya bazı konular denetim dışında kalmaktadır. İdari yapıda, özellikle iç ve dış denetim faaliyetleri açısından, yapı içerisinde mali yönetim ve kontrol fonksiyonları arasında yeterince netlik bulunmamaktadır. Örneğın, hem Maliye Bakanlığı hem de Sayıştay (Türkiye’nin en üst mali denetim organı) tarafından kapsamlı exante denetimler yapılmaktadır. Maliye Bakanlığının exante denetim fonksiyonu, taahhütler ve tahakkuklar ile sınırlı kalırken, tahakkuklar da dahil olmak üzere bütün mali kararlar exante Sayıştay denetimine tabi tutulmaktadır. Buna ilaveten bu denetimler, harcama işlemlerinin düzenliliğı ve yasallığına yoğunlaşmaktadır. Türkiye, iç denetimi Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulacak merkezi bir birim tarafından yerine getirecek şekilde durumunu yeniden değerlendirmelidir.

Hükümetin mali ve bütçesel politikalarını etkileyen tüm bütçe harcamaları ile bütçe dışı harcamalar ex ante denetim ve iç denetime tabi tutulmalıdır. Bütçe dışı fonların mevcudiyeti, birçok önemli alandaki hükümet harcamalarının kontrolsüzlüğüne veya tüm kamu sektörünün kontrol ve denetiminde büyük bir uyumsuzluğa neden olmaktadır. Bu durum, bütünsel mali kontrol ve iç denetim yaklaşımından yoksun pek çok denetim kurumunun varlığı olarak değerlendirilmektedir.

Sayıştay, ex ante denetimin bir sonucu olarak, bütçe harcamalarına ilişkin dış denetim görevlerini yerine getirememekte ve bu durum anılan kurumun ex post dış denetim fonksiyon ve yükümlülükleriyle çelişmektedir. Sayıştay, ex ante denetimin fonksiyonunu devretmeli ve sistem bazlı ve hükümetin bütçe harcama birimlerinde oluşturulan Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin performans denetimine yoğunlaşmalıdır. Sayıştay ayrıca, ilgili bakanlıklar ve Meclis ile birlikte uygun raporlama ve izleme prosedürlerindeki denetim faaliyetinin artırılmasına ilişkin stratejiler geliştirmelidir.

Kontrol ve denetim yöntemleri arasında eşgüdümü sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde bir Merkezi Uyumlaştırma Birimi kurulmalıdır. Bu birim, tüm kamu harcama sektörleri için denetim rehberi ve yöntemleri ile mali yönetim ve kontrol rehberleri hazırlamaktan sorumlu olacaktır. Bu birim ayrıca, tavsiyelerinin düzgün bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etme yetkisine sahip olacaktır.

AT'nin mali çıkarlarının korunmasının sağlanması çerçevesinde Türkiye, ilgili AT kurumlarının nokta kontroller yürütmesine imkan tanıyacak müktesebatı üstlenmeli ve yeterli idari kapasiteyi geliştirmelidir. Bu husus, Türkiye'deki kanun uygulayıcı birimlerin ve yargı organlarının AT mali çıkarlarının tehlikede olduğu durumları tespitine ilişkin kapasitelerinin de geliştirilmesini içermektedir.

Genel olarak, artık hükümetin uygun bir yasal zemin oluşturulmasına yönelik olarak Ulusal Programda açıklanan hususlara ilişkin Politika Dokümanının hazırlanmasına ve bu

çerçevede sürdürülen çalışmalara yoğunlaşması gerekmektedir. Bu yasal çerçeve, AT'nin taleplerine cevap veren bir mali kontrol yapısının oluşturulmasına temel teşkil edecektir.<sup>251</sup>

##### *5. 2002 Yılı İlerleme Raporu*

Mali kontrol alanında, Türkiye, son İlerleme Raporundan bu yana sınırlı bir ilerleme kaydetmiştir. Kamu İç Mali Kontrolü ile ilgili olarak, yeni bir bütçe yönetimi ve kontrolü kanunu tasarısı (Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı) TBMM'ye sevk edilmiştir. Bazı düzenleyici kurumların Sayıştay denetimi dışında bırakılması şeklinde gerçekleşen dış denetime ilişkin olumsuz yaygın eğilim, Şubat 2002.de kabul edilen yeni Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu hakkındaki Kanunda da tekrar edilmiştir. Öte yandan, dış kontrol, aşağıda ele alınacak olan Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanun Tasarısı ile, mevcut bütçe dışı fonları da kapsayacak şekilde genişletilmektedir. Yüksek Denetim Organları hakkındaki Lima Bildirisinde belirlenen ilkelerle uyumlu olarak, Sayıştay'ın yeniden yapılandırılması ve sadece dış denetimden sorumlu kılınması için çaba gösterilmektedir.

Türkiye, yapısal harcamaların denetimi alanında sınırlı bir ilerleme kaydetmiştir. Şubat 2002 de, Türk Hükümeti ile AB Komisyonu arasında imzalanan iki Mutabakat Zabtı ile, katılım öncesi mali yardım programının merkezi olmayan bir sistemle yürütülmesi çerçevesinde, Türkiye'deki ilgili kurumların rolleri ve sorumlulukları konusunda bir anlaşmaya varılmıştır. Toplulukların mali çıkarlarının korunmasıyla ilgili başka gelişme olmamıştır.

Türkiye'nin geleneksel kamu yönetim ve kontrol yapıları ile AB'nin uyguladığı kriterler arasında önemli ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılık, özellikle, yöneticilerin hesap verebilirliğinin ve modern iç denetimin olmamasında ve Maliye Bakanlığı

---

<sup>251</sup> <http://ekutup.dpt.gov.tr>, 2001 Yılı İlerleme Raporu, s. 89, 12.08.2008

ile Sayıştay'ın çoğu zaman örtüşen ve çatışan işlevlerinde daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı ve Sayıştay, kapsamlı exante denetim yapmaktır. Maliye Bakanlığının exante denetim işlevi, taahhütler ve tahakkuklar ile sınırlı kalırken, tahakkuklar dahil tüm mali kararlar Sayıştay tarafından da exante denetime tabi tutulmaktadır.

2001 yılı İlerleme Raporundan bu yana, kamu iç mali kontrol sisteminde yapısal veya hukuki bir değişiklik olmamıştır. Ancak, konu hakkında bir politika belgesi hazırlanmış ve Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı TBMM'ye sunulmuştur. Kanun tasarısı, önceki ilerleme raporlarında ifade edilen bir dizi endişeyi göz önüne alarak, mevcut sisteme değişiklikler getirmektedir. Ancak, söz konusu değişikliklerin yakın gelecekte uygulanması mümkün görülmemektedir. Maliye Bakanlığının merkezî exante denetimlerinin ve teftiş birimlerinin sayısının hızla artmasına rağmen, sayısı nispeten yüksek olan mevcut bozuklukların, kısa sürede etkili ve sistemli bir şekilde ele alınması mümkün görülmemektedir.

Türk Hükümetinin, mali kontrol sistemine ilişkin reforma giderken, AT standartlarına uyum sağlamak amacıyla bir dizi önemli asgari şartı göz önüne alması gerekmektedir. Kamu harcaması yapan birimlerin, tüm gelir, gider, aktif ve pasifleri tek bir ulusal bütçede birleştirilmelidir. Bütçe dışı fonlar ve borç yönetimine ilişkin reform ile, mali kontrol alanında ilerleme sağlanmıştır. Sayıştay'ın sorumluluk alanı, özerk kurumlar da dahil olmak üzere, tüm genel kamu harcamalarını içine alacak şekilde genişletilmelidir. Bütçenin tamamının yönetimi ve denetimine ilişkin (iç mali kontrol ve dış denetim) tek bir yaklaşımın olması gereklidir. Bu tedbirin yanı sıra, tüm kamu harcamalarında yöneticilerin hesap verebilirliği de sağlanmalıdır. Bunlara ek olarak, tüm bütçe birimlerinde (ilgili bakanlıklar ve kamu kurumları), kendi kurumlarının denetimini yapmakla ve kurumlarının mali yönetimi ve kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumlu, işlevsel açıdan bağımsız iç denetim birimleri kurulmalıdır.

Kurumların iç denetim usulleri, uluslararası standartlarla uyumlu olarak, sistem tabanlı işlemlere ve performans denetimi işlemlerine dayanmalıdır. Bütçe birimleriyle Maliye Bakanlığının ve Sayıştay'ın denetim görevleri arasında açık bir ayırımın yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Sayıştay hâlihazırda, dış denetim işlemlerinden çok, tüm bütçe ödeme taleplerinin ex ante denetimine yoğunlaşmıştır. Sayıştay, yaptığı denetimlere INTOSAI standartlarını getirmelidir. Kamu iç mali kontrolü ve dış denetim sistemine yönelik reformların gerçekleştirilebilmesi için, yasal değişikliklere ve uygulama mevzuatına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu çerçevede, faaliyet ve işlemlerinde bağımsızlığının sağlanması zorunlu olan Sayıştay'ın kuruluş kanununda değişiklik yapılabilir. Sayıştay'ın denetim faaliyetlerinin değeri, raporlama ve bu rapor sonuçlarının ilgili Bakanlıklar ve TBMM ile birlikte takibi usullerinin geliştirilmesi ve bu raporların yayımlanması yoluyla da artırılabilir.

Yapısal harcamaların denetimine ilişkin olarak, katılım öncesi mali yardımın merkezi olmayan bir uygulama sistemi çerçevesindeki yönetiminde görev alacak kurumların sorumlulukları konusunda bir anlaşmaya varılmıştır. Ancak, Türkiye, gelecekte yapısal harcamaları etkili bir şekilde yönetebilmek üzere, özellikle kamu iç denetimi kural ve usullerini açıkça belirlemek ve bu alandaki idari kapasiteyi güçlendirmek yoluyla, mevcut mali kontrol sistemini yeniden yapılandırmalıdır. Katılım öncesi mali yardımın idaresine ilişkin merkezî olmayan uygulama sisteminin yılsonundan önce hayata geçirilmesi için gerekli idari adımların acilen atılması gerekecektir.

Toplulukların mali çıkarlarının etkili bir şekilde korunması amacıyla, Türkiye'nin; Türk yetkililerin gerektiğinde Komisyonla birlikte nokta kontroller yapabilmesine imkan tanıyan hukuki düzenlemeleri yapması ve müktesebatı uygulamak üzere idari kapasiteyi güçlendirmesi gerekmektedir. Ayrıca, Türkiye, Toplulukların mali çıkarlarının hukuki, idari ve işlevsel yönlerden korunmasının koordinasyonundan sorumlu ve yürüttüğü işlemler

bakımından bağımsız bir yolsuzlukla mücadele koordinasyon birimi belirlemelidir. Komisyonun, 2000 yılından önceki Türkiye İlerleme Raporlarında, mali kontrolle ilgili hüküm bulunmamaktadır.

Hükümet, mevcut mali yönetim ve kontrol sistemlerindeki yetersizlikleri ve zayıflıkları belirlemiş ve AT uygulamaları ile uyumlu ve kapsamlı bir Kamu İç Kontrol Kanunu Tasarısı hazırlamış olsa da, ilk İlerleme Raporundan bu yana kaydedilen somut gelişmelerin sınırlı olduğu belirtilebilir.

Türkiye, Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısını yasalaştırma, söz konusu kanunun etkili bir şekilde uygulanmasını sağlama ve Toplulukların mali çıkarlarını korumaya yönelik yasal çerçeveyi ve idari kapasiteyi güçlendirme konusunda daha fazla çaba göstermelidir.<sup>252</sup>

#### *6. 2003 Yılı İlerleme Raporu*

Kamu iç mali kontrolüne ilişkin yeni bir bütçe yönetim ve kontrol kanunu (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu) Meclise sunulmuş olup henüz kabul edilmemiştir. Bu kanun ile, dış denetim mevcut bütçe dışı fonlara da uygulanacaktır. Yüksek Denetleme Kuruluşlarına ilişkin Lima Deklarasyonunda belirlenen ilkeler çerçevesinde, Sayıştay'ın yeniden yapılandırılmasına ilişkin çalışmalar sürdürülmektedir.

Katılım öncesi fonların yönetimi için gerekli idari yapıların kurulması suretiyle yapısal eylem harcamalarının kontrolü alanında ilerleme kaydedilmiştir. AB mali çıkarlarının korunması ile ilgili bir gelişme olmamıştır.

Türkiye'nin geleneksel kamu yönetim ve kontrol yapıları ile AB'nin uyguladığı kriterler arasında önemli ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılık, özellikle,

---

<sup>252</sup> <http://ekutup.dpt.gov.tr>, 2002 Yılı İlerleme Raporu, s. 116, 12.08.2008



yöneticilerin hesap verebilirliğinin ve modern iç denetimin olmaması hususlarında ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay'ın çoğu zaman örtüşen ve çatışan işlevlerinde daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı ve Sayıştay, kapsamlı ex ante denetim yapmaktadır. 2002 Yılı İlerleme Raporundan bu yana, kamu iç mali kontrol sisteminde yasal veya yapısal bir değişiklik olmamıştır. Bununla birlikte, Maliye Bakanlığı ile Komisyon arasında yakın bir eşgüdüm bulunmaktadır. Konu hakkında bir politika belgesi hazırlanmış ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tasarısı TBMM'ye sunulmuştur. Türkiye, IMF ile yapılan ve 2002-2004 ekonomik programını kapsayan standby düzenlemesi çerçevesinde, söz konusu kanunun kabul edileceğini taahhüt etmiştir. Kanun tasarısı ile, mevcut sisteme, önceki İlerleme Raporlarında işaret edilen hususlarla uyumlu değişiklikler getirilmektedir. Ancak bu değişikliklerin, yakın gelecekte uygulamaya geçmesi beklenmemektedir. Ayrıca, teftiş kurullarının sayılarındaki artışa ve Maliye Bakanlığının aşırı merkezi ex ante kontrollerine rağmen, sayısı nispeten yüksek olan mevcut düzensizliklerin etkili ve sistematik bir şekilde giderilmesi mümkün görülmemektedir.

Mali kontrol sisteminin reformu sürecinde, AB standartlarına uyumun sağlanması için gerekli asgari şartların Türkiye tarafından dikkate alınması gerekmektedir. Tüm harcamacı kamu kurumlarına ilişkin gelir, gider, aktif ve pasifler tek bir ulusal bütçe altında toplanmalıdır.

Bütçe dışı fonlar ve borç yönetimi hakkındaki mevzuatın yenilenmesi ile bu alanda ilerleme kaydedilmiştir. Sayıştay'ın sorumluluk alanı, özerk kurumlar da dahil olmak üzere, tüm genel kamu harcamalarını kapsayacak şekilde genişletilmelidir. Bütçenin tamamının yönetimi ve denetimine ilişkin (iç mali kontrol ve dış kontrol) birleştirilmiş bir yaklaşıma ihtiyaç duyulmaktadır. Bu hususların yanı sıra, tüm kamu harcamalarında yöneticilerin hesap verebilirliği de sağlanmalıdır.

Bunlara ek olarak, tüm bütçe birimlerinde (ilgili bakanlıklar ve kamu kurumları), kendi kurumlarının iç denetimini yapmakla sorumlu, işlevsel açıdan bağımsız, iç denetim birimleri kurulmalıdır. Kurumların iç denetim usulleri, uluslararası standartlarla uyumlu olarak, sistem tabanlı işlemlere ve performans denetimi işlevlerine odaklanmalıdır. Bütçe birimleriyle Maliye Bakanlığının ve Sayıştay'ın denetim görevleri arasında açık bir ayırımın yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Tüm bütçe ödeme taleplerinin ex ante kontrolüne yoğunlaşması sebebiyle, halihazırda, Sayıştay, dış denetim fonksiyonunu yeterince yerine getirememektedir. Sayıştay, yaptığı denetimlere, INTOSAI standartlarını getirmelidir. Kamu iç mali kontrolü ve dış denetim sistemine yönelik reformların uygulanabilmesi için gerekli yasal değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede, faaliyet ve işlemlerinde bağımsızlığının sağlanması zorunlu olan Sayıştay'ın kanununda değişiklik yapılması gerekebilecektir. Sayıştay'ın denetim faaliyetlerinin değeri; raporlama ve ilgili bakanlıklar ve TBMM ile birlikte yapılan izleme usullerinin iyileştirilmesi ve raporlarının yayımlanması suretiyle artırılabilir. 2002 yılı İlerleme Raporunda da yer alan bu tavsiyelere ilişkin olarak henüz somut bir ilerleme kaydedilememiştir.

Bununla birlikte, Türkiye, gelecekte yapısal eylem harcamalarının etkili bir şekilde yönetilebilmesi amacıyla, özellikle kamu iç mali kontrol kural ve usullerini açıkça belirlemek ve bu alandaki idari kapasiteyi güçlendirmek yoluyla, mevcut iç mali kontrol sistemini yeniden yapılandırmalıdır.

Toplulukların mali çıkarlarının etkili bir şekilde korunması amacıyla, Türkiye'de; katılım öncesi yardımları etkileyebilecek sahtecilik şüphesi olan vakalar ve diğer usulsüzlüklerin giderilmesi ve bu usulsüzlüklere ilişkin Komisyon ile etkili bir iletişimin sağlanması için gerekli idari kapasitenin güçlendirmesi gerekmektedir.

Son İlerleme Raporundan bu yana, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kabul edilmesindeki gecikme sebebiyle, herhangi bir gelişme gerçekleşmemiştir. Türk idaresi

içerisindeki mali kontrol mekanizmaları, gerek hukuki çerçeve gerekse uygulama açısından iyileştirilmelidir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kabulü, Sayıştay'ın kuruluş kanununda gerekli değişikliklerin yapılması ve bunları takiben, söz konusu düzenlemelerin etkili bir şekilde uygulanmasının sağlanması konusunda çaba sarf edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, AB'nin mali çıkarlarının korunması için gerekli yasal çerçevenin ve idari kapasitenin güçlendirilmesi gerekmektedir.<sup>253</sup>

### *7. 2006 Yılı İlerleme Raporu*

Kamu iç mali kontrol alanında bazı ilerlemeler kaydedilmiştir. Kamu Maliyesi Yönetimi ve Kontrol Yasası ve Anayasa'nın bütçeye ilişkin ilgili maddeleri Aralık 2005'te değiştirilmiş ve Kamu Maliyesi Yönetimi ve Kontrol Yasası'nın tüm maddeleri, bütçenin uygulanmasıyla ilgili olanlar dâhil, 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Değişiklik hem olumlu, hem olumsuz gelişmeleri beraberinde getirmiştir. “Exante kontrol” teriminin tanımlaması hariç, yasa'da kullanılan terminolojinin gözden geçirilmesi, uluslar arası alanda kabul edilmiş tanımlamalarla uyumu sağlamıştır. Yasa aynı zamanda 2006-2008 dönemi için üç yıllık bütçe uygulamasını getirmiştir. Ancak döner sermayenin, Yasa'nın ilk halinde öngörüldüğü üzere kaldırılmayarak, gözden geçirilmesi ve önemli bir sapma olarak görülmektedir. Kalkınma Ajansları'nı kuran (bkz. Bölüm 22) ve Ocak 2006'da kanunlaşan Yasa, Kalkınma Ajansları'nı Kamu Maliyesi Yönetimi ve Kontrol Yasası bünyesinin dışında bırakmaktadır.

Türkiye, Kamu Maliyesi Yönetimi ve Kontrol Yasası'na ilişkin bazı uygulama yönetmeliklerini tatbik etmeye başlamıştır. Söz konusu yasa 2007 yılı sonu itibariyle tam olarak uygulanmaya başlanacaktır. Strateji geliştirme birimlerinin kurulması ve bu birimlere

---

<sup>253</sup> [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr), 2003 Yılı İlerleme Raporu, s. 122, 12.08.2008

personel atanması süreci başlamıştır. İkincil düzeydeki mevzuatın büyük bir bölümü kabul edilmiş olmakla beraber, uygulamada eksiklikler mevcuttur. Bu nedenle, reformun ana unsurlarından biri olan iç denetim halen işlevsel hale gelmemiştir.

2004 yılında kurulan İç Denetim Eşgüdüm Kurulu faaliyete geçmiştir. Ancak, söz konusu Kurulun bir danışma organı addedilmesi ve mevcut uyumlaştırma ve eşgüdüm görevlerinin, kurulun bu çerçevedeki sorumluklarının yeterli bir şekilde yerine getirilmesinin sağlanmasını teminen daimi nitelikli merkezi bir uyum birimine aktarılması gerekmektedir. 2005 yılında Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Bahse konu kurulun görevi hükümete bağlı kamu kurumlarına uygulanacak muhasebe ve rapor standartlarını belirlemektir. Bu uygulamanın gerekli yapısı Başbakanlığın 2005 yılında çıkarttığı bir genelgeyle belirlenmiştir.

Dış denetim konusunda ise son İlerleme Raporu'ndan bu yana hiçbir ilerleme kaydedilmemiştir. Kamu Maliye Yönetimi ve Kontrol Yasası dış denetim yetkisini kapsam ve tür olarak Sayıştay'a bırakmıştır. Bu ihtiyaçları karşılamak ve AB müktesebatına uyum sağlayabilmek için Türkiye'nin halen Meclis'in gündeminde bulunan INTOSAI standartlarına uygun olarak hazırlanmış Sayıştay yarasını kabul etmeye ihtiyacı vardır.

AB'nin mali çıkarlarının korunması konusunda bazı ilerlemeler kaydedilmiştir. AB'nin mali çıkarlarının korunması için talep edilen Kamu Maliyesi Yönetimi ve Kontrol Yasası'nın uygulama yönetmeliği halen tatbik edilmemektedir. Bununla birlikte, AB fonlarının denetlenmesi için ulusal yetkilendirme görevlisi (national authorizing officer) bünyesinde ilgili Türkiye-AB anlaşmalarına göre faaliyet gösteren mekanizma kurulmuştur. Bununla birlikte, PIFC sistemi ile sarıh bağlantı noktalarının kurulması gerekecektir. Bu mekanizmanın, Toplulukların mali çıkarlarının korunmasının yasal, idari ve işlevsel tüm açılardan eşgüdümünü sağlayacak ve şüpheli dolandırıcılık ve düzensizlikleri Komisyon'un ilgili birimlerine bildirecek, uygulamada bağımsız olan dolandırıcılıkla mücadelede eşgüdümü

sağlayacak bir yapılanmayla desteklenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, dolandırıcılık ile mücadelede eşgüdümü sağlayacak bir birimin kurulması süreci devam ederken, Komisyon, Başbakanlık Denetleme Kurulu'nun OLAF nezdinde temas noktası olarak belirlenmesini memnuniyetle karşılamıştır. Türkiye'nin hala, PIF-Sözleşmesi ve protokollerine ilişkin mevzuatını tam olarak uyumlaştırması gerekmektedir. Bu alanda hazırlıklar devam etmektedir. Türkiye'nin idari yapısı katılım öncesi fonlarının ademi merkezi uygulama sistemi ile denetlenmesini kabul etmiştir. Ancak rapor döneminde bu fonksiyonun yerine getirilmesinde ciddi eksiklikler yaşanmıştır. Bu eksiklikler Türk Hükümetine rapor edilmektedir.

Genel olarak bu bölümde bazı ilerlemeler kaydedilmiştir. Her ne kadar uygulama yönetmeliği ve ilgili idari yapı mevcut olsa da, Türkiye'nin 2002 PIFC siyaset belgesini güncellemesi ve Kamu Maliyesi Yönetimi ve Kontrol Yasasını tam anlamıyla işlevsel hale getirmesi için çabalarını artırması gerekmektedir.

Türkiye'nin halen, Avrupa Dolandırıcılık ile Mücadele Ofisi ve Euro'nun kalpazanlığa karşı korunmasından sorumlu ilgili Komisyon birimleri ile işbirliğini sağlamak üzere gerekli mercileri oluşturması gerekmektedir.<sup>254</sup>

#### *8. 2007 Yılı İlerleme Raporu*

Kamu iç mali kontrol (PIFC) alanında bir miktar ilerleme kaydedilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) için uygulama yönetmeliği kabul edilmiştir, ancak, bu tam olarak uygulanmamaktadır. İç denetçilerin atanmasıyla, bazı devlet kurumlarında iç denetim mekanizması işlevsel hale getirilmiştir. Ancak, belgeleme ve sürekli eğitim gerekmektedir. Tüm devlet teşkilatının bir kısmını teşkil eden bazı kamu kuruluşları, mali sorumluluk raporlarını sunmuşlardır. Strateji geliştirme birimlerinin kurulması ve bu birimlere

<sup>254</sup> [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr), 2006 Yılı İlerleme Raporu, s. 75, 10.02.2009

personel alımı sürmüştür ancak tamamlanmamıştır. İç Denetim Eşgüdüm Kurulu, iç denetim hususunda önemli belgeler hazırlamıştır. Ancak, kurulun uyum ve koordinasyon görevi, daha ehil ve etkin bir işleyişi sağlayacak daimi nitelikli bir merkezi uyum birimine aktarılmamıştır. Kurulun danışma işlevini daha da geliştirmesi gerekmektedir. 2002 PIFC Siyasa Belgesi ve Eylem Planı'nın gözden geçirilerek, yönetsel sorumluluk ve işlevsel anlamda bağımsız iç denetim ilkelerinin açıklanması ve daha da geliştirilmesi ve böylece bu ilkelerin uygulanmasının ilerletilmesi sağlanmalıdır.

Bazı kamu muhasebesi mevzuatı yayımlanmıştır. Yerel yönetimler bütçe ve muhasebe düzenlemeleri, yerel düzeyde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla (KMYKK) uyum göstermektedir. Maliye Bakanlığı, genel devlet kurumları tarafından yönetilen döner sermayelerin muhasebesi ve bütçelenmesi hususlarında yeni düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenleme, döner sermayelerin bütçeleme ve muhasebe prosedürlerinin genel devlet kurumlarıyla aynı doğrultuda olmasını sağlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, devlet kurumu kategorisi içinde yer alan kurumlar için muhasebe ve raporlama standartlarını belirlemeye ve yayımlamaya devam etmiştir. Genel olarak, bu alandaki hazırlıklar mütevazı düzeyde ilerlemiştir.

Dış denetim alanında rapor edilebilecek bir gelişme yaşanmamıştır. Gözden geçirilmiş Sayıştay Kanununun kabulü tamamlanmamıştır. Gözden geçirilmiş Sayıştay Kanununun gecikmesinin, örneğin yerel yönetimlerin dış denetimi gibi konularda önemli sonuçları olmaktadır. KMYKK'nin tam olarak uygulanabilmesini teminen, Türkiye'nin gözden geçirilmiş yasayı kabul etmesi gerekecektir. Bu alandaki hazırlıklar ilerlemektedir.

AB'nin mali çıkarlarının korunması alanında sınırlı ilerleme kaydedilmiştir. Başbakanlık Teftiş Kurulu (BTK) Avrupa Hıleye Mücadele Ofisi OLAF'ın Türkiye'deki temas noktası olarak işbirliğine başlamıştır. Geçici önlem olarak, Başbakanlık Teftiş Kurulu'nda bir OLAF temas noktası kurulmuştur. Avrupa topluluklarının mali çıkarlarının

korunması sözleşmesiyle (PIF-sözleşmesi) uyumun tamamlanması için 8 yasal değişiklik yapılmış olup; bununla ilgili protokollere dair çalışmalar halen sürmektedir. Bu alanda hazırlıklar mütevazı düzeyde ilerleme kaydetmiştir.

Genel olarak, sınırlı ilave ilerleme kaydedilmiştir. KMYKK için uygulama mevzuatı çıkarılmıştır. Ancak, Kamu Maliyesi Yönetimi ve Kontrol Yasasının tam olarak uygulanmasını teminen daha çok çaba gerekmektedir. PIFC standartları ve ilkelerini daha da geliştirmek için, Türkiye'nin 2002 PIFC Siyasa Belgesini güncelleştirmesi ve PIFC mevzuatını gözden geçirmesi gerekecektir. Gözden geçirilmiş Sayıştay yasaının kabul edilmesi gerekmektedir. AB mali çıkarlarının korunmasında, Avrupa Hıleye Mücadele Ofisi-OLAF ile işbirliğini teminen, sürekli yapıların oluşturulması gerekmektedir. Genel olarak, Türkiye'nin bu fasıldaki müktesebatla uyum düzeyi, içerikli katılım müzakerelerine olanak tanımaktadır.<sup>255</sup>

#### *9. 2008 Yılı İlerleme Raporu*

Kamu İç Mali Kontrolü (KİMİK) alanında ilerleme kaydedilmiştir. Maliye Bakanlığı İç Denetim Eşgüdüm Kurulu, 2008-2010 dönemi Türk kamu iç denetim stratejisini 2007 Kasım ayında onaylamıştır. Maliye Bakanlığı 2008 Temmuz ayında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) muhasebeye ilişkin hükümlerindeki değişiklikler yapmış ve kamu iç kontrolünün en iyi uygulamalarla daha da uyumlaştırılması amacıyla değişiklik taslakları hazırlamıştır. 2008 yılı içinde iç kontrol standartları ve iç denetim kılavuzu gibi bir takım ikincil mevzuat ve üçüncül tüzük onaylanmıştır. 500'ün üzerinde iç denetimci Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol (KMYK) Kanunu'na göre eğitilerek sertifika almış, yaklaşık 500 maliye memuru ise bütçe harcama merkezlerinde görevlendirilmiştir. KİMİK ile ilgili ilk yıllık rapor (2007 yılı için) Sayıştay'a sunulmuştur.

<sup>255</sup> [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr), 2007 Yılı İlerleme Raporu, s. 77, 10.02.2009

KMYK Kanunu'nun tümüyle yürürlüğe girmesi sonucunda, 2002 KİMK siyasa belgesi ile ilgili eylem planının güncellenmesi gerekmektedir. KİMK stratejisi, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin açıkça belirlenmesi için kamu sektöründe kapsamlı kontrol ortamının tanımı, ulusal bütçe ile AB mali yardımının iç denetimlerinin uyumlaştırılması gereği, ön mali kontrolün kesin tanımı, iç denetim ve adem-i merkeziyetçi iç denetim birimleri için operasyonel bir merkezi uyumlaştırma birimi (MUB) kurulması ve Mali Yönetim ve Kontrol (MYK) ilişkileri için strateji geliştirecek birimleri olan bir MUB kurulması konuları dahil olmak üzere, iç denetim ile teftiş kurullarının rol ve sorumluluklarının ayırımına odaklanmalıdır. Modern kamu iç denetiminin en uygun ve siyasi olmayan koşullarda gelişimi için, MUB'nin yeri konusunda mümkün olan en kısa sürede karar verilmesi gerekmektedir. İç denetçilerin atanması ve kamu iç denetim standartlarının yayımlanmasının ardından, iç denetim bazı hükümet kuruluşlarında operasyonel hale gelmiştir. Strateji geliştirecek birimlerin tesisi ve bunlar için eleman alımı süreci halen devam etmektedir. İç Denetim Eşgüdüm Kurulu, iç denetime ilişkin anahtar belgeler yayımlamıştır. İç denetim için daimi bir merkezi uyumlaştırma birimi kurulmalıdır. Bu alandaki hazırlıklarda oldukça ilerleme kaydedilmiştir.

Dış denetim konusunda bir miktar ilerleme kaydedilmiştir. Sayıştay Genel Kurulu'nun 2008 Temmuz ayında aldığı, Sayıştay'a Savunma Sanayi Destek Fonu'nun gizli olanlar dışındaki tüm harcamalarını denetleme yetkisi veren karar önemli bir adım olmuştur. Gözden geçirilmiş Sayıştay Kanunu, hükümetin öncelik listesinde yer almasına rağmen, henüz yürürlüğe girmemiştir. Gözden geçirilen kanunun kabulünde yaşanan gecikmenin özellikle yerel yönetimlerin dış denetimi konusunda ciddi bir etkisi olmaktadır. Bu alandaki hazırlıklarda mütevazı düzeyde ilerleme kaydedilmiştir.

AB'nin mali çıkarlarının korunması bağlamında, bir miktar ilerleme kaydedilmiştir. Başbakanlık Teftiş Kurulu (BTK) Ağustos ayında Dolandırıcılığa Karşı İşbirliği Yapısı temas



noktası olarak teyit edilmiş olup, bu çerçevede Avrupa Dolandırıcılıkla Mücadele Ofisi'yle (OLAF) işbirliğini sürdürmektedir. BTK Topluluğun mali çıkarlarının korunmasının tüm yasal, idari ve operasyonel alanları için gerekli operasyonel bağımsızlığa henüz kavuşmamış olmakla birlikte, bunun 2008 yılı sonu itibariyle sağlanması öngörülmektedir.

Avrupa Topluluğu'nun mali çıkarlarının korunmasına (PIF Sözleşmesi) ilişkin bazı gelişmeler kaydedilmiştir. Yeni Türk Ceza Kanunu, PIF Sözleşmesi'nin pek çok şartını karşılamaktadır. Ancak, Türk makamlarınca Sözleşme'nin fiili uygulamasının denetlenmesi gerekmektedir. Bu alandaki hazırlıklarda mütevazı düzeyde ilerleme kaydedilmiştir.

Mali kontrol alanında mütevazı düzeyde ilerleme kaydedilmiştir. KMYK Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin mevzuat yürürlüktedir, ancak iç kontrole ilişkin bazı değişikliklerin onaylanması gerekmektedir. İç denetçiler göreve başlamaktadırlar. Yeni kurulan idari yapıların kurumsallaşması sürmektedir. KMYK Kanunu'nun tam olarak uygulanmasını teminen ilave çaba sarfedilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda Türkiye'nin 2002 KİMK siyasa belgesini güncelleştirmesi ve gözden geçirilmiş Sayıştay Kanunu'nun kabul etmesi gerekmektedir.

Genel olarak, Türkiye'nin bu fasıldaki müktesebatla uyum düzeyi mütevazı düzeyde ilerlemiştir.<sup>256</sup>

## II. MALİ KONTROL SÜRECİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN AB MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

### A. Kamu Mali Kontrol Sisteminde Avrupa Birliği Standartları

Avrupa Birliği, aday ülkelere, mali kontrol sistemlerini düzenlerken yol gösterecek belirli standartlar ortaya koymuştur. Bu standartlar çerçevesinde, dört temel unsur göze çarpmaktadır:

<sup>256</sup> [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr), 2008 Yılı İlerleme Raporu, s. 87, 10.02.2009

- Kontrol Sisteminin işleyişini ve dayandığı unsurları tutarlı ve açık şekilde düzenleyen yasal bir çerçevenin varlığı: Bu unsur iyi işleyen bir mali kontrol sistemi için önkoşul teşkil etmektedir. İç mali kontrol sistemine yönelik anayasal, kanuni ve benzeri düzenlemeler bu unsur içinde yer almaktadır.

Avrupa Birliği fonları ve kaynaklarından faydalanan ülkelerin, bu konuya ilişkin yasal düzenlemelerini Komisyon'a iletmeleri gerekir. Mali kontrole ilişkin hükümlerin, parlamento onayı ile kabul görmüş yasal düzenlemeler şeklinde olması tercih edilir.

- Amaca uygun iç kontrol sistem ve yöntemlerinin varlığı: Mali kontrole ilişkin temel sistem ve yöntemler aşağıda belirtilmiştir:

- Muhasebe ve raporlama standartlarının belirlenmesi ve sistemdeki eksiklikleri ve sorunları giderecek önlemleri içeren bir Politika Belgesi'nin oluşturulması,
- Kompüterize edilmiş muhasebe sistemine geçilmesi,
- Ulusal bütçeden ya da AB bütçesinden sağlanan fonların akışını net olarak ortaya koyacak ve yetkili birimlerin görev ve sorumluluklarını açık şekilde gösteren, çerçevesi iyi çizilmiş bir denetim mekanizmasının temini,
- Ödemeler ve taahhütler üzerinde exante kontrolün uygulanması,
- İhale kontrol sisteminin oluşturulması,
- Kamu gelirlerinin kontrolü.

Yukarıda bahsedilen sistem ve yöntemler uygulanırken AB fonlarının merkezi bir hazine işlevini haiz olup olmadığı ve bütçe kapsamı içinde ne şekilde sınıflandırılacağı belirlenmesi lüzumlu görünmektedir.

- İşlevsel olarak bağımsız bir iç denetimin (expost kontrol) sağlanması: İç denetim yapan birimlerin kurumsal yapılanma şekli, ülkelerin tercihinine bırakılmıştır. Lakin, birimlerin

fonksiyonel anlamda bağımsız, tam denetim yetkisine sahip olması ve uluslararası denetim standartlarını kullanmaları gerekmektedir. Bu çerçevede, merkezi bir organ, örneğin Maliye Bakanlığı uygulanan standart ve yöntemlere ilişkin koordinasyonu ve denetimi sağlamalıdır.

- Usulsüzlükleri ve yolsuzlukları önleyecek ve bunlara karşı gerekli mekanizmaları işletecek bir sistemin kurulmuş olması: Usulsüzlük ve yolsuzluklara karşı uygun yapılanmanın var olup olmadığının tespiti; bu tespitin ardından, var olan yapının mali kontrol kuruluşlarınca mı yoksa ayrı bir birim tarafından mı idare edileceği, söz konusu prensip çerçevesinde cevaplanması gereken hususlardır. Ayrıca, bu alanda görev yapacak birimin, Avrupa'da yolsuzlukla mücadele faaliyeti yürüten örgütlerle (örneğin, OLAF) devamlı işbirliği ve diyalog içinde olması büyük önem taşımaktadır.<sup>257</sup>

AB'nin KİMK konusuyla yakından ilgilenmesinin sebebi AB üyelerinin uluslararası kamu iç mali kontrol standartlarını ve uluslararası en iyi uygulamaları benimsemesini sağlamak, AB üyelerinin uluslararası dış denetim standartlarını ve uluslararası en iyi uygulamaları benimsemesini sağlamak ve AB fonlarını korumak içindir.

KİMK'nin temel unsurları; yöneticiler faaliyetlerinden sorumlu olmalıdır. İşlevsel olarak bağımsız bir iç denetim birimi ve Merkezi Uyumlaştırma Birimi (MUB) bulunmalıdır. Bağımsız bir inceleme sağlamak için dış denetim varlığı kamu iç mali kontrolün temel unsurlarını oluşturur.

Katılım müzakereleri sürecinde aday ülkelerden Birliğin kendi kurumlarında uyguladığı kamu iç mali kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi, yasal çerçevenin oluşturulması ve tüm idarelerde sistemin uyumlaştırılması ve uluslararası standartların kabul edilmesi istenmektedir. Avrupa Birliği, mali kontrol konusuna ilişkin olarak aday ülkelerle yapılacak olan müzakerelerde bazı temel şartlar aramaktadır. Mali kontrol konusunda müzakerelerin açılabilmesi için, bütün kamu gelir ve giderlerini kapsayan kamu iç mali

<sup>257</sup> Pınar Acar, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, Ankara, 2006, s.8

kontrol sisteminde yeterli ilerlemenin sağlanmış olması, fonksiyonel olarak bağımsız iç denetimin yeterli düzeyde gerçekleştirilmesi, yeterli düzeyde ön mali kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç denetim hizmetleri ve merkezi bir kontrol ve denetim yönteminin gerçekleştirilmesi şartları aranmaktadır.

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

Kamu iç mali kontrol sisteminin koordine edilmesi ve tüm idarelerde uyumlaştırılması için Maliye Bakanlığı bünyesinde merkezi uyumlaştırma birimi oluşturulmuştur. Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüdür. İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi ise İç Denetim Koordinasyon Kuruludur. Yapılan değişiklikler Birliğin istediği yönde olmakla birlikte birebir aynı boyutta değildir. Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin görevleri, Genel Müdürlüğümüz İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Mali Yönetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi ve İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi tarafından yürütülmektedir. Merkezi Uyumlaştırma Birimleri, sistemin geliştirilmesi ve yürütülmesine ilişkin olarak idarelere eğitim verilmesine yönelik faaliyetlerde bulunmaktadır.<sup>258</sup>

#### B. Türk ve AB Mevzuatının Karşılaştırılması

Uluslararası kuruluşların tavsiyesiyle ve AB adaylık sürecinde hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun yukarıda değinilen standartlardan farklı olması zaten beklenilemezdi.

<sup>258</sup> [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr), Kamu İç Mali Kontrol Alanında AB'nin Gerektirdikleri, 12.12.2008

Ancak yıllar itibariyle ilerleme raporlarında da belirtildiği üzere bazı aksaklıklar ve bize göre ana tema olarak uygun olsa da kanunun ruhu bakımından AB uygulamalarına ters düşen düzenlemeler bulunmaktadır.

5018 Sayılı Kanunda harcama yetkilileri, mali kontrol yetkilileri (kaldırıldı) ve muhasebe yetkililerinin kim oldukları kesin olarak tanımlanmıştır. Fakat gerçekleştirme görevlileri Kanunun 33'üncü maddesinde harcama talimatı üzerine iş veya hizmetin yaptırılması, mal ve hizmetlerin teslim alınması, belgelenmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütenler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, harcama süreci içinde bir şekilde kendisine görev verilen herkes gerçekleştirme görevlisidir ve yaptıkları işle sınırlı olmak üzere sorumludurlar. Buradan anlaşıldığı üzere gerçekleştirme görevlileri işin niteliğine göre bir kişi veya daha fazlası olabilir. Bunların kendilerine verilen görevler dolayısıyla sorumluluk almaları çok doğaldır. Ancak bu sorumluluğun idari bir sorumluluk olarak tanımlanması ve harcama yetkilisine karşı olması gerekir. II. Bölümde ayrıntılı olarak anlatılan Avrupa Birliği Mali Kontrolü düzenleyen mevzuatında da gerçekleştirme görevlisinden bahsetmemiştir. İş veya hizmeti yapanın sorumluluğu kurum içerisinde harcama yetkilisine karşı idari sorumluluktur. Kuruluş bütçelerinden yapılan harcamalardan ve giderin gerçek ihtiyaçlardan kaynaklanmasından gerçekleştirme görevlileri yerine kurumların en üst düzey yöneticisi olan harcama yetkilileri birinci derece sorumlu olmalıdır. Gerçekleştirme görevlilerinin Sayıştay'a olan direk sorumlulukları harcama yetkililerini sözde sorumlu yapmaktadır, zira hangi kurumda işi bizzat harcama yetkilisi yerine getirmektedir.

Kanunun kurumlarda harcama yetkilisini tek sorumlu olmaktan kurtaracak gerçekleştirme görevlisini Sayıştay'a karşı direk sorumlu tutması ile yetki – sorumluk ilişkisini göz ardı ettiği ortadadır.

Yine Kanunun Yaptırımlar ve Yetkili Merciler kısmında ödenek üstü harcama 5018 sayılı Kanunun 70'inci maddesinde belirtilmiştir.

Söz konusu madde; “Kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilir.” şeklinde hükme bağlanmıştır.

Burada da Kanun Harcama yetkilisini kurumlarda hata yapma riski ne az olan ödenek aşımından sorumlu tutmuştur. Üstelik muhasebe müdürlüklerinin kullandıkları saymanlık otomasyon sistemi(say2000i) maaş, ücret ve sürekli görev yollukları gibi mali satır kalemleri hariç ödenek üstü harcamaya zaten izin vermemektedir. Yani ödeneği olmayan giderin gerçekleşme olasılığı bu yolla engellemekte, doğal olarak ta 70'inci maddenin geçerliliğini nerdeyse ortadan kaldırmakta ve kurumların en üst yöneticilerini olmayacak şeyden ancak sorumlu tutmaktadır.

Kanunun ilgili maddelerinde harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileri Kanun kapsamında yaptıkları işlerden dolayı sorumlu oldukları hüküm altına alınmaktadır. Sorumluluğun niteliği belirtilmese de, cezai ve idari sorumlulukları yanında, asıl sorumlulukları mali sorumluluktur. Sayıştay denetimi ve iç denetim harcama sonrası, yani harcamanın bütün süreçleri tamamlandıktan sonra yapılan denetimdir. Bir mali karara ilişkin harcama süreci tamamlandığında, gider belgeleri harcama yetkilileri, gerçekleştirme memurları (bunlar işin niteliğine göre onlarca memur olabilir), mali kontrol yetkilileri ve saymanların kontrol ve imzalarından geçmiş olacaktır. Bütün bu aşamalar tamamlandıktan sonra örneğin tahakkuk dairesinde hazırlık aşamasında hakediş belgesindeki fiyat farkı hesaplamasından kaynaklanan maddi hatanın sorumluluğu kime ait olacaktır?

Oysa AB mali kontrol mevzuatına göre uygun olan sorumluluk kavramı daha basit bir şekilde şöyle tanımlanabilir: Harcama yetkilileri (ita amirleri) Sayıştay'a karşı mali olarak; kurum içinde harcama sürecinde rol alan memurlar kendilerine verilen görevlerle sınırlı olmak üzere harcama yetkilisine karşı idari, mali ve gerekli olması durumunda da adli makamlara karşı cezai sorumluluğa sahip tutulabilir. Çünkü asıl olan harcama yetkilisinin kendi kullanımına verilen fonların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak üzere gerekli tedbirleri almasıdır. Bunun için onlara yetki verip sorumlu tutulmazlarsa, hesap verilebilirlik kavramı çalıştırılmaz. O nedenle, sorumluluk verilen bir harcama yetkilisinin sağlıklı bir süreç kontrolü için gerekli tedbirleri alması ve performansını arttırması için de kendisine verilen mali kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanması beklenir.<sup>259</sup>

Türk ve AB mevzuatındaki sorumluluk konusundaki farklılıklardan başka, 5018 sayılı Kanunun mali kontrolü düzenleyen ilgili maddelerinde yolsuzluk mevzuuna değinmemiş olması önemli ayrılıklardandır. Zira AB yolsuzlukla mücadeleyi mali kontrolün bir unsuru olarak kabul etmektedir. Avrupa birliği her aday ve üye ülkede kendi komisyon ve bünyesinde yer alan Avrupa yolsuzlukla mücadele birimi Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisine (OLAF) benzer bir birimin muhatabı olacak bir organın belirlenmesinin istemektedir. OLAF'ın görevi, ikinci bölümde de anlatıldığı gibi mali çıkarları korumanın da ötesinde, yönetimle ve suçla ilgili takibata yol açabilecek her türlü usule aykırı harekete karşı Topluluk çıkarlarını korumaktır. Böyle bir görevi üstlenen bir kurumun varlığı ülkemiz içinde önemlidir. Fakat buna benzer bir yapı AB'ye karşı taahhütlerde veya diğer ulusal çalışmalarda yer almamıştır.

---

<sup>259</sup> <http://portall.sgb.gov.tr>, Baki Kerimoğlu, "Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı: İç Kontrol Sisteminin Tasarımı", 28.08.2009

Tablo 2.2. 5018 Sayılı Kanun ve AB Mevzuatının Mali Kontrol Sistemlerinin Karşılaştırılması<sup>260</sup>

<b>5018 Sayılı Kanun ve AB Mevzuatının Mali Kontrol Sistemlerinin Karşılaştırılması</b>		
<b>Konu</b>	<b>5018 Sayılı Kanun</b>	<b>AB Mevzuatı</b>
<b>Sorumlular</b>	Harcama Yetkilisi, Muhasebe Yetkilisi, Muhasebe Yetkilisi Mutemedi, Gerçekleştirme Görevlileri	Harcama Yetkilisi Muhasebe yetkilisi Avans Yöneticisi
<b>Sorumlulukları</b>	Harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmiş ve bunların sorumlulukları görevleri gereği yapmaları gerekli iş ve incelemeleri Gerekli belgelerle sınırlandırılmıştır.	Harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi, avans yöneticisi görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmiş ve kurumlarda görevleri gereği yapmaları gereken işten dolayı personel harcama yetkilisine karşı sorumlu tutulmuştur.
<b>Denetim Türleri ve Yetkili Olanlar</b>	1. Denetim Türleri Uygunluk Denetimi Performans Denetimi Mali Denetim Kapsamı Genişletilmiş Denetim İç kontrol sisteminin bir unsuru olarak iç denetim 2. Denetim Yapanlar Sayıştay denetçileri (dış denetim) İç denetçiler (iç denetim) İstisnai hallerde denetim yetkisi olanlar (Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı)	1. Denetim Türleri Uygunluk Denetimi Performans Denetimi Mali Denetim Denetim kapsamı geniştir. İç kontrol sisteminin bir unsuru olarak iç denetim mevcuttur. 2. Denetim Yapanlar Sayıştay (dış denetim) İç denetçiler (iç denetim) OLAF ( Avrupa Yolsuzlukla Mücadele Bürosu)
<b>Harcama Öncesi ve Sonrası Kontrol</b>	Kamu idarelerinde iç kontrol sistemi, İç kontrol sisteminin bir unsuru olarak harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından işlemlerin ön mali kontrolü, Muhasebe yetkilileri ödeme safhasında sadece Kanunda belirtilen hususlara göre yaptıkları şekil (maddi) kontrolü, Kapsamı genişletilmiş Sayıştay denetimi (dış denetim)	Kamu idarelerinde iç kontrol sistemi, Kamu iç mali kontrol sistemi (PİFC) Ex ante (Harcama öncesi kontrol) Ex post (İç denetim) Muhasebe yetkilisi şekil kontrolü, Kapsamı geniş Sayıştay denetimi

Kaynak: (Ekrem Candan, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II” [www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler))

<sup>260</sup> Tablo, Ekrem Candan’ın, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II” adlı makalesinden esinlenerek hazırlanmıştır.



## SONUÇ

İnsanoğlunun var oluşundan beri iç içe olduğu kontrol, sanayi devrimi sonrasında meydana gelen sermaye birikimi ile birlikte özel kesim şirketlerinin mali tablolarının güvenilirliği ve doğruluğunun sağlanmasında yeni bir denetim açığının oluşmasına neden olmuş ve bağımsız denetime ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaca binaen, yeni denetim ve kontrol metot arayışları ve bir dizi yasal düzenlemeler yapılmıştır.<sup>261</sup>

Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun ile bütçe bütünlüğünün sağlanması, kalkınma planı ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulması, sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının tesisi, harcama sürecinde yetki sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç mali kontrol sisteminin oluşturulması, kamu mali yönetiminde etkinlik, verimlilik, tutumluluk, hesap verebilirlik, şeffaflık ve çok yıllık bütçe ile orta vadeli harcama sistemine geçilmesi gibi çağdaş mali yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesi amaçlanmıştır. Yeni sistem kamu parasının daha etkin kullanılmasını, karar verme sürecinde meşruluğun artması ile politikacıların kamu harcamalarına ilişkin sonuçlarla ilgili hesap verebilirliğini, daha güvenilir bir bütçeleme sürecini, mali disiplin ve saydamlığı sağlayabilecektir. 5018 sayılı kanun, kamu mali yönetimi ve denetimi olgusunu yeni bastan düzenlemekte, ilkelerini yeniden örgütlemekte, bütçe kurumlarının gruplanma sistemini değiştirme, denetleme ilkelerini ve denetçileri yeni ilkeler etrafında yeniden örgütlemektedir.<sup>262</sup>

Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısı, işleyişi, kamu kaynağının kullanımının genel esasları, sorumluluk sistemi ve mekanizmaları, aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları ve uygulanacak yaptırımlar, kamu idare bütçelerinin türü, kapsamı ve bütçeleme süreci, parlamentonun bütçeleme sürecindeki görev ve yetkileri, iç kontrol sistemi ve harcama öncesi kontrol uygulamaları, idari ve mali kontroller, muhasebe ve raporlama

<sup>261</sup> Adem Yaman, "Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri", Mali Hukuk Dergisi, say. 138 s. 1

<sup>262</sup> Serap Şensoy, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi, İstanbul, 2006, s.265

sistemi, iç ve dış denetimin yapısı, kapsamı ve işleyişi Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay gibi merkezi idarelerin görev ve fonksiyonları, kamu idarelerinin görev ve sorumlulukları gibi konular bu Kanunla yeniden düzenlenmiştir.<sup>263</sup>

2006 yılı başından itibaren yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun bu anlamda ülkemiz için başlı başına bir reform niteliği taşımaktadır. Ancak Kanun ile yapılan değişiklikler, gelinen noktada siyaset kurumunu da etkileyebilen bürokrasinin hesap verme alışkanlığını henüz kazanamadığını ve özellikle önemli konu ve kurumlar için denetim dışı kalma ayrıcalığının hâlâ istenilir ve gerçekleştirilebilir olduğunu göstermektedir.

5018 sayılı Kanun, mevcut Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde önemli bir değişimi beraberinde getirmektedir. Bununla beraber mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan görevliler ve bunların sorumlulukları yeniden belirlenmiştir. Bakanlar ve üst yöneticiler harcama süreci dışında bırakılmış, ita amiri yerine harcama yetkilisi kavramı getirilmiş harcama yetkilisi ile birlikte harcama sürecinde yer alan gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkililerinin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden belirlenmiştir.

Büyük emekler verilerek ulusal ihtiyaçlar, uluslararası mali kuruluşların talepleri, Avrupa Birliği müktesebatına uyum çalışmaları kapsamında hazırlanan reform kanunlarının kendilerinden beklenen faydaları verebilmeleri, kanunlarda öngörülen sistemlerin işletilebilmesi ve geçiş sürecinin en kısa zamanda ve mümkün olan en az sorun ve maliyetle atlatılabilmesi bu çalışmaların ve geçiş sürecinin iyi yönetilmesiyle doğrudan alakalıdır. Reformların tasarlanması ve yürürlüğe konulması aşamalarında etkin bir biçimde rol alan merkezi kurumların öncelikle reform çalışmalarına kendilerinin inanmaları ve bu konuda tereddütlere mahal vermemeleri gerekmektedir.<sup>264</sup>

---

<sup>263</sup> Ekrem Candan, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Ankara, 2007, s.270

<sup>264</sup> Ekrem Candan, Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II, Vergi Dünyası, say.296 s.

5018 sayılı Kanunla öngörülen harcama öncesi kontrol mekanizmasının Avrupa Birliği normlarıyla uyum ve uygulanabilirlik açısından eksik yönleri olduğu ve geçiş süreci içinde bu eksikliklerin giderilmesi gerektiğini belirtmek gerekir. Harcama öncesi kontrolün ön mali kontrol olarak değiştirilmesi, ön kontrolün ve muhasebe hizmetinin idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilmesinin sağlanması, bu görevleri yürüteceklerin rol ve sorumluluklarının açık bir şekilde tanımlanması, kapsamlı eğitim programlarının uygulamaya konulması, merkezi uyumlaştırma birimlerinin etkili faaliyet göstermesinin sağlanması ve idarelerin teşkilat yapılarında gerekli düzenlemelerin yapılmasının yeni sistemin başarılı bir şekilde uygulanması için gerekli koşullar olduğu düşünülmektedir. Ancak, uzun yıllar 1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde belirlenen harcama öncesi kontrol fonksiyonunun, merkezi sistem yerine, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde merkezi olmayan bir yapıda yürütülmesinin en azından belli bir süre sorunlar yaratacağı değerlendirilmektedir.<sup>265</sup>

Avrupa Birliğinde uygulanan kamu iç mali kontrol sistemi kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun faaliyet göstermesini, kamu gelir, gider varlık ve yükümlülüklerinin ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesini, kontrol ve denetim faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasının sağlayacak bir kamu iç mali kontrol sistemidir.<sup>266</sup>

Türkiye’de Avrupa Birliğine aday bir ülke olarak kamu mali kontrol alanında Birliğin müktesebatına ve uluslararası standartlara uyumu sağlamak amacıyla düzenlemeler yapılmıştır. 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmış,

---

<sup>265</sup> Mehmet Sait Arcagök, “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, 2005, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, s. 96

<sup>266</sup> Vildan Uzunay, Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, Ankara, 2007, s.40

5436 sayılı Kanunla önemli değişiklikler yapılarak yeni mali yönetim ve kontrol sistemi 1.1.2006 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir. Yapılan reformlar ve düzenlemeler sonucunda yeni kamu mali kontrol sistemi uygulanmaya başlanmış günümüz itibariyle de uygulamaya devam edilmiştir.

Yasanın isminden başlayan mali kontrol Yasanın özünde de devam etmiştir. Avrupa Birliği Komisyonunun müzakerelerde AB mali çıkarlarını koruma konusuna paralel olarak mali kontrolü ana unsurlardan biri olarak belirlemesi yasanının bu şekilde gelişmesinin nedenlerindedir.

Mali kontrol, kamu kaynaklarının önceden belirlenmiş amaçlar doğrultusunda ve mevcut mevzuat ile kurallara göre etkin, iktisadi ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığı konusunda hükümete, parlamentoya, halka ve ilgili tüm taraflara güvence sağlamaktadır. Bu nedenle, iyi işleyen bir mali kontrol sistemi, kamu kaynaklarının en iyi şekilde kullanılmasının da ön şartı olmaktadır. Buradan yola çıkarak, 5018 sayılı Kanun ile getirilen mali kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanması, aslında Kanun'un diğer hükümlerinin de uygulamadaki etkinliğini ve başarısını da artıracaktır.<sup>267</sup>

Harcama sürecinde görev alanların mali sorumlulukları spesifik anlamda tanımlanmalı ve kime karşı sorumlu oldukları açıkça belirtilmelidir. Bu anlamda; harcama yetkilileri bütçe sorumlusu sıfatıyla Sayıştay'a karşı mali olarak, kurum içinde harcama sürecinde rol alan memurlar kendilerine verilen görevlerle sınırlı olmak üzere harcama yetkilisine karşı idari ve mali açıdan sorumlu tutulabilir.

Yine, harcama yetkilisinin sorumluluğunun harcama talimatı ile sınırlandırılması bir dokunulmazlık görüntüsü vermektedir. Doğru talimatlar karşısında harcama yetkilisine mali sorumluluk yüklemek mümkün görünmemektedir. Harcama yetkilisine sadece verdiği

---

<sup>267</sup> Ahmet Kesik, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005, say.9, s. 113

talimattan değil, bunun uygulanması sonucu doğan usulsüzlük ve yolsuzluklardan dolayı da hesap sorulması ve hakkında hüküm tesisi gerekmektedir.<sup>268</sup>

Harcama yetkilisinin sorumluluğu sadece doğru talimat vermekle sınırlandırılmaz; bu talimatın doğru uygulanmasını ve doğru sonuçlandırılmasını izlemek ve sağlamakla da yükümlü olmalıdır. Zira AB mali kontrol düzenlemeleri ve uygulamaları da bu yöndedir.

Sonuç olarak; AB müktesebatında; kamu harcama ve kontrol sistemine ilişkin olarak; uluslararası alanda kabul edilmiş ve AB ile uyumlu ilkeleri, standartları ve AB fonlarının harcanması dahil, tüm kamu sektörünün iç kontrol sistemlerine uygulanması gereken kamu iç mali kontrol (KİMK) metodları yer almaktadır. Müktesebat özellikle, etkili ve şeffaf mali yönetim ve kontrol sistemleri (yeterli ön mali kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası mali kontrol veya teftiş); işlevsel olarak bağımsız iç denetim sistemleri; ilgili idari yapıları (merkezi koordinasyon dahil); ayrıca yeni oluşturulmuş kamu iç mali kontrol sistemlerinin kalitesini değerlendirmek için işlevsel ve mali olarak bağımsız dış denetim düzenlemesi gerektirmektedir.<sup>269</sup> 5018 sayılı Kanunun da tamamen bu unsurlar dikkate alınarak hazırlandığı düşünüldüğünde sistemin çeşitli basamaklarında görev alacak herkes için söz konusu Kanuna uyumun zaman alacağı çok açıktır.

---

<sup>268</sup> Osman Saraç, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, 2005, say. 148, s. 161

<sup>269</sup> Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri, ÖİK Raporu, Ankara, 2006

## KAYNAKÇA

- Acar, P. (2006), *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi*, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Ankara.
- Akbulut, E. (2003), “*Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi*”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 50-51
- Akık, M., “*Kamu Mali Yönetimi ve İç kontrol Sistemi*”, [www.sayder.org.tr](http://www.sayder.org.tr), 14.08.2008
- Aksoy, T (2002), *Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları*, Ankara.
- Arcagök, M. S. (2005), “*Yeni Mali Yönetim Ve Kontrol Sisteminde Harcama ncesi Kontrol*”, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- Arcagök, M. S. (2007), “*Yeni Mali Yönetimi ve Bileşenleri Hakkında*”, *Strateji Bülteni*, Sayı 4
- Arslan A. (2004), “*5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler*”, *Maliye Dergisi*, Sayı 145.
- Avrupa Birliği Müktesebatının stlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, Mali Kontrol ve Mali ve Bütçesel İşler, Cilt I, <http://ekutup.dpt.gov.tr>, 11.05.2008
- Avrupa Birliğinde Mali Kontrol, [www.maliye-abdid.gov.tr](http://www.maliye-abdid.gov.tr), 28.08.2008
- Baki Kerimoğlu, *Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı: İç Kontrol Sisteminin Tasarımı*, <http://portall1.sgb.gov.tr>, 28.08.2009
- Barun, B., Ekinci M. ve Temizel . (2007), “*Kamu Mali Yönetimin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü*”, 22. Türkiye Maliye Sempozyumu, Isparta.
- Baş, H. (2005), *Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale.
- Başkanlığı, [www.maliye-abdid.gov.tr](http://www.maliye-abdid.gov.tr), 22.07.2008
- Bayar, D. (2004), “*Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?*”, *Maliye Dergisi*, Sayı: Mart-Nisan.

- Candan, E. (2007), *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Candan, E., “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına ilişkin Değerlendirmeler”, [www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler), 12.03.2009
- Candan, E., “*Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I*”, [www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler), 11.03.2009
- Candan, E., “*Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II*”, [www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler), 11.03.2009
- Commission Decision No 94/140/EC, 23 February 1994 OJ L 61, 04.03.1994
- Commission Decision, No 1999/352/EC, ECSC, Euratom, 28 april 1999 OJ L 136,
- Commission Regulation (EC, Euratom) No 2343/2002, 23 December 2002 OJ L 357  
31.12.2002
- Council Regulation (EC, Euratom) No 2988/95, 18 December 1995 OJ L 312, 23.12.1995
- Council Regulation (EC, Euratom), No 1605/2002, 25 June 2002 Official Journal L 248,  
16.09.2002
- Council Regulation (Euratom, EC) No 2185/96, 11 November 1996 OJ L 292, 15.11.1996
- Council Regulation (Eurotom) No 1074/1999, 25 May 1999 OJ L 136 31.05.1999
- Demirbaş, T. (2001), *İsveç Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı*, Ankara.
- Denetim Terimleri Sözlüğü, [www.shcek.gov.tr](http://www.shcek.gov.tr), 13.11.2008
- “Dış Denetimle İlgili Bilgiler”, [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net)., 13.11.2008
- Doğrusöz, B. “*Kanunlar Bilmecesi*”, Dünya Gazetesi, 19.05.2005

- DPT (2000), *Bilgi Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara.
- Dpt:2517-Öik:535 (2000), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara.
- Durak K., “1050 ve 5018 Sayılı Kanunların Kapsamı ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci”  
[www.alomaliye.com/kenan\\_durak\\_1050.htm](http://www.alomaliye.com/kenan_durak_1050.htm), 22.10.2007
- Erdoğan, İ. (2007), “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı 24
- Erkan Karaarslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Mali Denetim”, [www.erkankaraarslan.org.tr](http://www.erkankaraarslan.org.tr), 08.11.2008
- European Parliament and Council Regulation No 1073/1999, 25 May 1999 OJ L 136 31.05.1999
- Guide To The Main Administrative Structures Required For Implementing The Acquis, 2005
- Gülen, F. (2003), “Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı”, Ankara.
- Gürer, A. (2006), *İç Kontrol Sistemi ve Türkiye Örneğinde Uygulanması*, Ankara.
- Harcama Yetkileri Hakkında Genel Tebliğ(Seri No:1), R.G. Tarihi:31.12.2005, R.G. Sayısı : 26040 (4. Mükerrer).
- Interinstitutional Agreement, No: 531/1999, 25 May 1999 OJ L 136 31.05.1999
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 26/06/2006 - 2006/10654
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, R.G. say.:26040
- Kamu İç Mali Kontrol Alanında AB'nin Gerektirdikleri, [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr), 12.12.2008
- Kamu İç Mali Kontrol Alanında AB'nin Gerektirdikleri, [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr), 12.12.2008
- Kamu ihaleleri ÖİK Raporu (2006), Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara.



- Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2000, <http://ekutup.dpt.gov.tr>, 10.05.2008
- Kaya, H. A. , “İç Denetim”, M.B. [www.tkgm.gov.tr](http://www.tkgm.gov.tr), 14.10.2007
- Kesik, A. (2003), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 9.
- Kızıлтаş E. (2001), “IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler”, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.
- Köse, H. Ö. (2000), “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim”, Ankara.
- Meclis Araştırması Komisyonu Raporu (2005).
- Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi, T.C. Maliye Bakanlığı, 01.05.2006
- Öner E., “Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentonun İzleme ve Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü ve Bütçe Analiz Kapasitesi,” [www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr), 07.11.2008
- Özbaran M. H. (2001), “Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu”, Sayıştay Bilgi Notu, Ankara.
- Özeren, B. (2002), “Federal Hükümette İç Kontrol Standartları”, Sayıştay Yayınları Çeviri Dizisi, Ankara.
- Özeren, B. (2006), “Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları”, Sayıştay Yayınları Çeviri Dizisi, Ankara.
- Polat, N. (2004), “Avrupa Birliği-Türk Mali İşbirliği Sayıştay’ın Topluluk Kaynakları Üzerindeki Denetimi”, Sayıştay Dergisi, Sayı 52
- Polat, N. (2007), “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, Sayıştay Dergisi,2007, Sayı 49

Resolution of the Council and of the representatives of the Governments of the member states

No: 41991X1217, 13 November 1991 OJ C 328 17.12.1991

Samsun, N. (2006), Mali Kontrol Faslı Tanıtıcı Tarama Toplantısı Notu, Brüksel.

Saraç O. (2005), “*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi*”, *Maliye Dergisi*, Sayı 148.

Şensoy, S. (2006), *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi*, İstanbul.

T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği (2003), *Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı*, Ankara.

T.C.M.B. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2004), *Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Ankara, Say. 2004/1.

Tosun, H. ve Cebeci U. A. (2006), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Ankara.

Türkiye AB İlişkilerinin Belgeleri ve Müktesebatı, [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr), 10.06.2008

Vildan, U. (2007), *Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.

Vildan, U. (2007), *COBIT*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.

Welcome to the World of PIFC, Public Internal Financial Control, EUROPEAN COMMISSION, 2006

[www.tdk.gov.tr/tdksozluk.php](http://www.tdk.gov.tr/tdksozluk.php), 02.08.2008

Yaman, A. (2001), “*Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri*”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 138

Yörüker, S. (2001), “*Hükümet Hesap Verme Sorumluluğu*”, Sayıştay Yayınları Çeviri Dizisi, Ankara.

Yörüker, S. (2001), *İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesap Verme Sorumluluğu*, Sayıştay Yayınları Çeviri Dizisi, Ankara.

Yörüker, S. (2003), “*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Hakkında Notlar*”, Ankara.

“Yüksek Denetim”, [www.ydk.gov.tr](http://www.ydk.gov.tr), 24.07.2008

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003, R.G. say.:25326

5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi

Hakkında Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007, 5189/1

2001 Yılı İlerleme Raporu, <http://ekutup.dpt.gov.tr>, 12.08.2008

2002 Yılı İlerleme Raporu, <http://ekutup.dpt.gov.tr>, 12.08.2008

2003 Yılı İlerleme Raporu, [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr), 12.08.2008

2003 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, [www.dpt.gov.tr](http://www.dpt.gov.tr), 13.05.2008

2006 Yılı İlerleme Raporu, [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr), 10.02.2009

2006 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, [www.dpt.gov.tr](http://www.dpt.gov.tr), 18.08.2008

2007 Yılı İlerleme Raporu, [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr), 10.02.2009

2007 Yılı Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, <http://digm.meb.gov.tr>, 18.08.2008

2008 Yılı İlerleme Raporu, [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr), 10.02.2009

27 Mart Tarihli Konsey Kararı, (2000/265/EC) (OJ L85, 6.4.2000, s.12) 31.05.1999

## EKLER

### Ek-1 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNUN MALİ KONTROL İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ

#### Mali saydamlık

MADDE 7 - Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,

b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,

c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,

d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,

#### Zorunludur.

Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir

#### Hesap verme sorumluluğu

MADDE 8 - Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

## Bakanlar

MADDE 10 - Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına, mahalli idareler için İçişleri Bakanına aittir.

(06.08.2008 – 5793/31. md.) Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.<sup>270</sup>

Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans (24.12.2005 – 5436/10. md.) programları<sup>271</sup> konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirir.

## Üst yöneticiler

MADDE 11 - Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, 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,

---

<sup>270</sup> Değişmeden önceki şekli : Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumludurlar.

<sup>271</sup> Değişmeden önceki şekli : “planları” ibaresi “programları” şeklinde değiştirilmiştir.

izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi (Kaldırılan ibare; 24.12.2005 – 5436/10. md) ve iç denetçiler (Kaldırılan ibare; 24.12.2005 – 5436/10. md) aracılığıyla yerine getirirler.<sup>272</sup>

#### Harcama yetkisi ve yetkilisi

MADDE 31 - Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir.

Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

---

<sup>272</sup> Değişmeden önceki şekli : Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi, mali kontrol yetkilisi ve iç denetçiler ile muhasebe yetkilisi aracılığıyla yerine getirirler

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir. (24.12.2005 – 5436/1. md.)<sup>273</sup>

#### Harcama talimatı ve sorumluluk

MADDE 32 - Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.

#### Giderin gerçekleştirilmesi

MADDE 33 - 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. (24.12.2005 – 5436/10. md.) Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.<sup>274</sup>

---

<sup>273</sup> Değişmeden önceki şekli:

Harcama yetkisi ve yetkilisi

MADDE 31- Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimlerinde harcama yetkililerinin görev unvanları itibarıyla tespitine ve harcama yetkisinin devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle, ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.

<sup>274</sup> Değişmeden önceki şekli: Giderlerin gerçekleştirilmesi harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

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

(Eklenen fıkra; 24.12.2005 – 5436/10. md.) Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.

(Eklenen fıkra; 24.12.2005 – 5436/10. md.) Giderin çeşidine göre aranacak gerçekleştirme belgelerinin şekil ve türleri; kamu borç yönetimine ilişkin olanlarda Hazine Müsteşarlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca, mahallî idareler için İçişleri Bakanlığınca, sosyal güvenlik kurumları için de bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklar tarafından, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

#### Ödenemeyen Giderler ve Bütçeleştirilmiş Borçlar<sup>275</sup>

Madde 34 - Ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve buradan ödenir. Ancak, malın alındığı veya hizmetin yapıldığı malî yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar talep edilmeyen emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir. Gelir kaydedilen tutarlar, mahkeme kararı üzerine ödenir.

Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenir. Ancak, sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri

---

<sup>275</sup> Değişmeden önceki başlık (24.12.2005 – 5436/2. md.) Ödenemeyen giderler ve emanet hesapları



tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilir.

İlgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın, yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup, Maliye Bakanlığınca belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörölmüş olmakla birlikte, oluşturduğu yer ve zamanda ödeneği bulunmayan giderler; dayanağını oluşturan harcama belgeleri de eklenmek suretiyle usûlüne göre gerçekleştirilerek ilgili hesaplara alınır ve ödeneğinin gelmesini müteakip ödenir. Bu tutarlara ilişkin ödenek gönderme belgeleri, en geç malî yılın sonuna kadar muhasebe birimine gönderilerek muhasebeleştirme işlemleri tamamlanır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.<sup>276</sup>

#### Ön ödeme

MADDE 35 - (24.12.2005 – 5436/10. md.) Harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğın saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörölen haller ile

---

<sup>276</sup> Değişmeden önceki şekli:

#### Ödenemeyen giderler ve Emanet hesapları

MADDE 34- Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenir. Ancak, sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilir.

Mali yıl içinde ödeme emri belgesine bağlandığı halde, hak sahibinin talep etmemesi veya başka nedenlerle ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve buradan ödenir. Ancak, hesaba alındığı mali yılı izleyen beşinci yıl sonuna kadar talep edilmeyen emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir. Gelir kaydedilen tutarlar, mahkeme kararı üzerine ödenir.

İlgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın, yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer.

gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir. Verilecek avansın üst sınırları merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir.<sup>277</sup>

Sözleşmesinde belirtilmek ve yüklenme tutarının yüzde otuzunu geçmemek üzere, yüklenicilere, teminat karşılığında bütçe dışı avans ödenebilir. İlgili kanunların bütçe dışı avans ödenmesine ilişkin hükümleri saklıdır.

Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, (24.12.2005 – 5436/10. md.)diğer kamu idarelerinde ise üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine<sup>278</sup> ödenek kaydolunur.

Sözleşmelerin bitim tarihlerinde henüz bir kısım hizmet yerine getirilememiş veya zorunlu nedenlerle sözleşmenin uygulanmasına başlanılamamış ancak, ilgili idarece ek süre verilmiş ve bu süre ertesi mali yıla taşınmış ise; yılsonunda yüklenme artığı devredilir ve bu tutarlara ilişkin ödenekler hakkında akreditiflerle ilgili hükümler uygulanır. Devredilen yüklenme artığı karşılığı hizmet ek süre içinde yerine getirilerek kanıtlayıcı belgeleri verildiğinde, tutarı hizmetin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydıyla ödenir.

Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür. Süresi içerisinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

---

<sup>277</sup> Değişmeden önceki şekli: Harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla; ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi giderler ve her yıl merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenecek tutarların altında kalan giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir.

<sup>278</sup> Değişmeden önceki şekli : “diğer kamu idarelerinde üst yönetici tarafından ilgili idare bütçesinde açılacak özel bir tertibe” ibaresi, “diğer kamu idarelerinde ise üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine” şeklinde değiştirilmiştir.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ön ödeme şekilleri, devir ve mahsup işlemleri, yapılacak ön ödemelerin idareler ve gider türleri itibarıyla miktarı ve oranlarının belirlenmesi, (Eklenen ibare; 24.12.2005 – 5436/10. md.) zorunlu hallerde yapılacak harcamalar için ön ödemenin tutarı ve mahsup süresi,<sup>279</sup> mutemetlerin görevlendirilmesi ve diğer işlemlere ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Diğer kamu idarelerinde ön ödemeye ilişkin usul ve esaslar bu madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle ilgili mevzuatlarında düzenlenir.

2.7.1992 tarihli ve 3833 sayılı Kanunun avans ve kredi işlemlerine ilişkin hükümleri saklıdır.

#### Faaliyet raporları

MADDE 41 - Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderir.

Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda

---

<sup>279</sup> Eklenen ibare: “zorunlu hallerde yapılacak harcamalar için ön ödemenin tutarı ve mahsup süresi” ibaresi, eklenmiştir.

gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay'a gönderir.

Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.

Bu raporlarda yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usûl ve esaslar, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay'ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir. (24.12.2005 – 5436/3. md.)<sup>280</sup>

---

<sup>280</sup> Değişmeden önceki şekli:

Faaliyet raporları  
MADDE 41- Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idari sorumlulukları çerçevesinde her yıl faaliyet raporları düzenlenir. Bu raporlar, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleştirme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır.

Harcama yetkilisi, birim faaliyet raporunu üst yöneticiye verir. Üst yönetici, birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hazırlar. İdare faaliyet raporu, Sayıştay'a verilir ve üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının bir örneğini Maliye Bakanlığına, mahalli idareler ise İçişleri Bakanlığına gönderir.

İçişleri Bakanlığı, mahalli idare faaliyet raporları üzerine değerlendirme raporu hazırlar, Sayıştay'a gönderir ve kamuoyuna açıklar. Bu Raporun bir örneği de Maliye Bakanlığına gönderilir.

## Kesin hesap kanunu

MADDE 42 - Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır.

Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezi yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştay'a gönderilir.

Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;

- a) Genel mizan,
- b) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- c) Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- d) Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,
- e) Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- f) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- g) (Eklenen bent; 24.12.2005 – 5436/10. md.) Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri,
- h) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler,

yer alır.

---

Merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak Genel Faaliyet Raporunda gösterilir. İdare faaliyet raporları da dikkate alınarak hazırlanacak bu Raporda;

- a) Bütçe gelir ve gider hedefleri ve gerçekleşmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri,
- b) Kamu borç yönetimi raporu kapsamında borç stokundaki gelişmeler ve borçlanmaya ilişkin diğer bilgiler,
- c) Yılsonundaki varlık ve yükümlülüklerin durumunu gösterir cetvel ile bunlara ilişkin bilgiler,
- d) Ödenek aktarmaları ve diğer ödenek işlemlerini gösteren cetvel,
- e) Bütçenin uygulamasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan faaliyetler,
- f) İdarelerin stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürüttükleri faaliyetler ile belirlenmiş performans kriterlerine göre hedef ve gerçekleşme durumları hakkında genel değerlendirmeler,
- g) Mahalli idarelerin mali yapılarına ilişkin değerlendirmeler,
- h) Bütçeden yardım alan dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllerin faaliyetlerine ilişkin değerlendirmeler yer alır.

(24.12.2005– 5436/10. md.) Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri<sup>281</sup> bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür.

Mahalli idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılır.

#### Genel uygunluk bildirimini

MADDE 43 - Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Genel uygunluk bildirimini; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır.

Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetimleri önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez.

#### İç kontrolün tanımı

MADDE 55 -(24.12.2005 – 5436/10. md.) İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini

---

<sup>281</sup> Değişmeden önceki şekli: “Kamu idareleri” ibaresi, “Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri” şeklinde değiştirilmiştir.

sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.<sup>282</sup>

Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve (24.12.2005–5436/10. md.) iç<sup>283</sup> kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.

İç kontrolün amacı

MADDE 56 – İç kontrolün amacı;

- a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- c) Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- e) (24.12.2005–5436/10. md.) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,<sup>284</sup> sağlamaktır.

Kontrolün yapısı ve işleyişi

MADDE 57 -(24.12.2005 – 5436/10. md.) Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur.<sup>285</sup>

---

<sup>282</sup> Değişmeden önceki şekli: Kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan mali yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir.

<sup>283</sup> Değişmeden önceki şekli : “harcama öncesi” ibaresi, “iç” şeklinde değiştirilmiştir.

<sup>284</sup> Değişmeden önceki şekli: e) İç kontrol faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasını,

<sup>285</sup> Değişmeden önceki şekli: Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; mali hizmetler, harcama öncesi kontrol ve muhasebe hizmetlerinden oluşur.

Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır. (Kaldırılan fıkra; 24.12.2005 -5436/10 md.)<sup>286</sup>

#### Ön Mali Kontrol<sup>287</sup>

Madde 58 - Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.

Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.

Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye

---

<sup>286</sup> Kaldırılan fıkra: Kamu idarelerinin mali hizmetler birimi yöneticisi ile mali kontrol yetkilisi ve muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak mesleki konularda eğitime tâbi tutulur ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. Sertifika alamayanlar kamu idarelerinde bu kadrolara atanamazlar.

<sup>287</sup> Değişmeden önceki başlık: (24.12.2005-5436/6.md) Harcama öncesi kontrol



Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.( 22.12.2005-5436/6 ncı md.)<sup>288</sup>

#### Mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması

MADDE 59 - (Kaldırılan madde; 24.12.2005 – 5436/10. md.)<sup>289</sup>

#### Mali Hizmetler Birimi

<sup>288</sup> Değişmeden önceki şekli:

#### Harcama öncesi kontrol

MADDE 58 - Harcama öncesi kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri mali kararları kapsar.

Harcama öncesi kontrol görevi, ilgili kamu idaresinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde mali kontrol yetkilisi tarafından yürütülür. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin merkez dışı birimlerinde harcama öncesi kontrol görevi il defterdarlıkları tarafından yerine getirilir.

Mali kontrol yetkilisi, alınacak mali kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol eder. Mali kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen mali işlemler gerçekleştirilir.

Harcama öncesi kontrol sürecinde uygun görülmeyen veya vize edilmeyen işlemlerin gerekçesi harcama yetkilisine yazılı olarak bildirilir. Harcama yetkilisinin ısrarı halinde, mali kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmiş olması kaydıyla mali işlemler gerçekleştirilir. Bu durumda harcama yetkilisi, kişisel sorumluluk üstlenmiş sayılır ve bu işlemler en geç beş iş günü içinde mali kontrol yetkilisince ilgili üst yönetici ile Maliye Bakanlığına ve Sayıştay'a bildirilir.

Mali kontrol yetkilileri tarafından kontrole tâbi tutulacak kararların kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimleri itibarıyla tutar ve türleri, kontrol, uygun görüş ve vize süreleri ile bunlara ilişkin işlemlerin usul ve esasları, risk alanları dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

Mali kontrol yetkilileri, harcama talimatlarının kullanılabilir ödenek tutarına, tertibine ve ayrıntılı harcama programına uygunluğuna ve harcamaların bütçe ve gider kanunları ile diğer ilgili mevzuata uygunluğuna ilişkin yaptıkları vizelerden ve verdikleri uygun görüşlerden dolayı sorumludur. Mali kontrol yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi veya muhasebe yetkilisi sıfat ve görevinden ikisi aynı kişide birleşemez. Bu görevleri yürütenler, bu Kanunda belirtilen görev ve yetkileri dışında harcama sürecinde başka görev alamazlar.

<sup>289</sup> Kaldırılan madde:

#### Mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması

MADDE 59 - Mali kontrol yetkilisi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

- En az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- Kamu idarelerinde müdür, eşiti veya daha üst görevlerde en az dört yıl çalışmış olmak.
- Görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak.

Üst yönetici, mali kontrol yetkilisinin atanmasına ve belediyeler dışında Maliye Bakanlığının; belediyelerde ise belediye meclisinin uygun görüşü üzerine görevden alınmasına yetkilidir. Mali kontrol yetkilisi olarak atananlar, bu görevlerinden ayrılmaları halinde daha önce görev yaptığı kamu idaresinde veya mümkün bulunduğu takdirde Maliye Bakanlığında durumlarına uygun bir kadroya atanırlar.

Mali kontrol yetkililerinin çalışma usul ve esasları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

MADDE 60 - Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, malî hizmetler birimi tarafından yürütülür:

- a) İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.
- b) İzleyen iki yılın btce tahminlerini de içeren idare btcesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- c) Mevzuatı uyarınca belirlenecek btce ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.
- d) Btce kayıtlarını tutmak, btce uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve btce kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.
- e) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.
- f) Genel btce kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.
- g) Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.
- h) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.
- i) İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.
- j) İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.
- k) Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.

l) Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.

m) İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.

n) Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri malî işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten birim, sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla bu işlemler destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir.

Malî hizmetler biriminin yapısı teşkilât kanunlarında gösterilir. Malî hizmetler birimlerinin çalışma usûl ve esasları; idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler malî işlem sürecinde görev alamazlar.

(04.05.2007–5628/3. md.) İdarelerin malî hizmetler birimlerinde malî hizmetler uzman yardımcısı ve malî hizmetler uzmanı çalıştırılabilir. Malî hizmetler uzman yardımcısı kadrolarına veya pozisyonlarına atanabilmek için 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde sayılan genel şartlara ilave olarak;

a) En az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki öğretim kurumlarından mezun olmak,

b) Yapılacak özel yarışma sınavında başarılı olmak,

c) Sınavın yapıldığı yılın başı itibarıyla 30 yaşını doldurmamış olmak,

Şartları aranır.

Özel yarışma sınavı, Maliye Bakanlığı tarafından Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezine yaptırılacak yazılı sınav ve Maliye Bakanlığınca yapılacak sözlü sınavdan oluşur. Özel yarışma sınavında başarılı olanlar, ÖSYM tarafından başarı sırası ve yaptıkları tercihler dikkate alınarak belirlenir ve bunlar idarelerde malî hizmetler uzman yardımcısı kadro veya pozisyonlarına atanırlar. Bu kadro veya pozisyonlara atananlar en az üç yıl çalışmak ve başarılı olmak şartıyla, açılacak yeterlik sınavına girme hakkını kazanırlar. Maliye Bakanlığınca yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar malî hizmetler uzmanı kadro veya pozisyonlarına atanırlar. Malî hizmetler uzman yardımcılığı döneminde veya yeterlik sınavında başarılı olamayanlar, istihdam şekline göre buldukları kamu idarelerinde durumlarına uygun kadro veya pozisyonlara atanırlar. Özel yarışma sınavına katılacak adayların belirlenmesi, sınavların yapılması, atama ve yerleştirilmeleri, yetiştirilmeleri, yeterlik sınavları ile çalışma usûl ve esasları Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Malî hizmetler uzmanı kadrolarına atandıktan sonra en az üç yıl süreyle atandıkları idarelerde söz konusu kadrolarda 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre görev yapanlar, kendilerinin isteği ve idarelerinin muvafakati ile başka bir kamu idaresinin aynı unvanlı kadrolarına atanabilirler. (24.12.2005-5436/7. md.)<sup>290</sup>, <sup>291</sup>

---

<sup>290</sup> 60 ncı maddenin son fıkrasının 4.5.2007-5628 sayılı kanunla değişmeden önceki, 24.12.2005-5436 sayılı kanun ile düzenlenmiş şekli : İdarelerin malî hizmetler birimlerinde malî hizmetler uzmanı çalıştırılabilir. Bunlar sınavın yapıldığı yılın başı itibarıyla 30 yaşını doldurmamış olmak kaydıyla, en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki öğretim kurumlarından mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonunda mesleğe malî hizmetler uzman yardımcısı olarak alınırlar ve en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak şartıyla açılacak yeterlik sınavına girme hakkını kazanırlar. Yeterlik sınavında başarılı olanlar malî hizmetler uzmanı olarak atanırlar. Malî hizmetler uzmanlarının mesleğe giriş ve yeterlik sınavları ile çalışma usûl ve esasları Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

<sup>291</sup> Maddenin 24.12.2005-5436 sayılı kanunla değişmeden önceki şekli:

Malî hizmetler birimi

MADDE 60 - Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, mali hizmetler birimi tarafından yürütülür:

a) Bütçeyi hazırlamak, izleyen iki yılın bütçe tahminlerini yapmak, bütçe kayıtlarını tutmak.

Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları<sup>292</sup>

MADDE 61 - (24.12.2005–5436/10. md.) 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. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur.<sup>293</sup>

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

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

Kontrol etmekle yükümlüdür.

---

b) Bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak, ödenek gönderme belgelerini düzenlemek.

c) Harcama yapılması ve gelir elde edilmesine ilişkin mali işlemleri yürütmek.

d) Bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bunların raporlanmasını sağlamak.

e) İdarenin bütçe kesin hesabını hazırlamak.

f) Stratejik plan ve performans programlarının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.

g) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin kayıtları tutmak.

h) Mali kanunlar ile ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak.

Mali hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esasları, idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

<sup>292</sup> Değişmeden önceki başlık: "Muhasebe Hizmetleri" (24.12.2005-5436/10. md)

<sup>293</sup> Değişmeden önceki şekli: Gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması muhasebe hizmetidir.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. (24.12.2005-5436/10. md.) Belgesi eksik veya hatalı<sup>294</sup> olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.

Muhasebe yetkilileri, 34 üncü maddenin (06.08.2008–5793/35.md.) ikinci<sup>295</sup> fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile bu maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır. (06.08.2008–5793/35. md.) Muhasebe yetkililerinin görev ve yetkilerinin yardımcılara devredilmesine, muhasebe yetkililerinin herhangi bir nedenle görevlerinden ayrılmalarında muhasebe hizmetlerinin yürütülmesine ilişkin düzenleme yapmaya ve sertifika sınavlarına girmeye hak kazanılması bakımından muhasebe yetkilisi yardımcısı eşiti görevleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.<sup>296</sup>

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar (24.12.2005-5436/10. md.) muhasebe yetkilisi<sup>297</sup> mutemedidir. (24.12.2005–5436/10. md.) Muhasebe yetkilisi<sup>298</sup> mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. (24.12.2005–5436/10. md.) Muhasebe

<sup>294</sup> Değişmeden önceki şekli: “Mali kontrol yetkilisine de bildirilmek şartıyla, belgesi eksik veya hatalı” ibaresi, “Belgesi eksik veya hatalı” şeklinde değiştirilmiştir.

<sup>295</sup> Değişmeden önceki şekli: “birinci”

<sup>296</sup> Kaldırılan cümle: (24.12.2005- 5436/10. md ile eklenen ibare) Muhasebe yetkililerinin görev ve yetkilerinin yardımcılara devredilmesine ilişkin düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

<sup>297</sup> Eklenen ibare: “yetkilisi” ibaresi eklenmiştir.

<sup>298</sup> Eklenen ibare: “yetkilisi” ibaresi eklenmiştir.

yetkilisi<sup>299</sup> mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

Muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması<sup>300</sup>

MADDE 62 - Muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

- a) En az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- b) Kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmak koşuluyla bu idarelerde muhasebe yetkilisi yardımcısı veya eşiti görevlerde bulunmak.
- c) Muhasebe yetkilisi sertifikası almış olmak.
- d) Son üç yıl içerisinde olumsuz sicil almamış olmak.
- e) Aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezası almamış olmak.
- f) Görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak.

Ancak, belde ve nüfusu 25.000'in altında olan ilçe belediyeleri ile mahalli idare birliklerinde muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların, yukarıdaki fıkranın (c), (d), (e) ve (f) bentlerinde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla, en az lise mezunu olmaları ve kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmaları yeterlidir.

---

<sup>299</sup> Eklenen ibare: "yetkilisi" ibaresi eklenmiştir.

<sup>300</sup> Değişmeden önceki şekli: (DEĞİŞİK: 62 nci madde; 24.12.2005 -5436/8. md.)

Muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması

MADDE 62 - Muhasebe yetkilisi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

- a) En az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- b) Kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmak.
- c) Görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak.

9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi Maliye Bakanlığınca, diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler tarafından atanır.

Muhasebe yetkililerinin çalışma usul ve esasları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi Maliye Bakanlığınca, diğer kamu idarelerinde ise üst yöneticiler tarafından atanır.

Muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak meslekî konularda eğitime tâbi tutulur ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir.

(06.08.2008 – 5793/36. md.) Muhasebe yetkilisi sertifika programına başvuru şartları, adayların eğitimi, eğitim süresi, sertifika sınavı, sertifika verilmesi, bu işlemlerin genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte yapılması ile muhasebe yetkililerinin çalışma usul ve esasları, Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe konulan yönetmelikle düzenlenir.<sup>301</sup>

#### İç denetim

MADDE 63 - İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ( 24.12.2005 – 5436/10. md.) nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.<sup>302</sup> (24.12.2005 5436 sayılı Kanununun 10/b-10 ile ikinci fıkra olarak düzenlenmiştir.) Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. (24.12.2005-5436 sayılı Kanununun 10/b-10 ile eklenen ibare) Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon

<sup>301</sup> Değişmeden önceki şekli: Muhasebe yetkililerinin eğitimi ve bunlara sertifika verilmesi ile çalışma usûl ve esasları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

<sup>302</sup>Değişmeden önceki şekli:"ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir."



Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.<sup>303</sup>

#### İç denetçinin görevleri

MADDE 64 - Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu (24.12.2005 – 5436/10. md.) denetlemek<sup>304</sup> ve değerlendirmek.
- e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

---

<sup>303</sup> Değişmeden önceki şekli :

#### İç denetim

MADDE 63 - İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.

<sup>304</sup> Değiştirilen ibare: “izlemek”

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

İç denetçinin nitelikleri ve atanması

MADDE 65 - İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

- a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.
- c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.
- d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

(24.12.2005–5436/10 a-19. md.) İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı

adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır.<sup>305</sup> İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

İç denetim koordinasyon kurulu

MADDE 66 - 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 dâhil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasında olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. Başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir.

---

<sup>305</sup> Değiştirilmeden önceki cümle: İç denetçiler, üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır.

## İç denetim koordinasyon kurulunun görevleri

MADDE 67 - İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- i) (24.12.2005-5436/10-a/20. md.) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.<sup>306</sup>
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

---

<sup>306</sup> Değişmeden önceki şekli: İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

1) (Eklenen bent; 24.12.2005–5436/10-b/11. md.) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

#### Dış denetim

MADDE 68 – Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
  - b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,
- Suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Sayıştay'ın denetlenmesi<sup>307</sup>

MADDE 69 - (Eklenen ibare; 24.12.2005 -5436/10-b/12. md.) Türkiye Büyük Millet Meclisi ve<sup>308</sup> Sayıştay'ın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır.

Ödenek üstü harcama

MADDE 70 - Kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilir.

Kamu zararı

MADDE 71 - (04.05.2007 – 5628/4. md.) Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.<sup>309</sup>

Kamu zararının belirlenmesinde;

a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,

<sup>307</sup> Değişmeden önceki başlık : Sayıştay'ın Denetlenmesi (24.12.2005 – 5436/10-b/12. md.)

<sup>308</sup> Eklenen ibare : Türkiye Büyük Millet Meclisi ve

<sup>309</sup> Değişmeden önceki şekli : Kamu zararı, mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.

- b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,
- e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- f) (Kaldırılan (f) bendi; 24.12.2005 – 5436/10. md.)<sup>310</sup>
- g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması,

Esas alınır.

(24.12.2005–5436/10-a/21. md.) Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir.<sup>311</sup>

Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilir. (04.05.2007 – 5628/4. md.) Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usûl ve esaslar, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.<sup>312</sup>

---

<sup>310</sup> Kaldırılan bent: f) Kamu kaynakları ile yükümlülüklerinin yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesi,

<sup>311</sup> Değişmeden önceki şekli: Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren hesaplanacak kanuni faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir.

<sup>312</sup> Değişmeden önceki şekli: Kamu zararlarının tahsiline ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Ek-2 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNUN YAYIM VE  
YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

Kanun No : 5018

Kabul Tarihi : 10.12.2003

R.G Tarihi : 24.12.2003

R.G Sayısı : 25326

Yürürlük

MADDE 82 - Bu Kanunun;

- a) 30, 66, 67 ve 80 inci maddeleri ile geçici 2, 3, 4, 5, 7, 8, 10, 12, 13, 14 ve 82 ile 83 üncü maddeleri yayımı,
  - b) 81 inci maddesinin (e) bendi ile geçici 6 ncı maddesi 1.1.2004,
  - c) Diğer hükümleri 1.1.2005,
- Tarihinde yürürlüğe girer.



## ÖZGEÇMİŞ

1981 yılında Eskişehir ilinde doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Eskişehir’de tamamladı. 1999 yılında başladığı Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünden 2003 yılında mezun oldu. 2007 yılında Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans eğitimine başladı. Halen 48’inci Piyade Eğitim Alay Komutanlığında Gerçekleştirme Görevlisi olarak çalışmaktadır.