

KAMU İÇ MALİ KONTROLÜ KAVRAMI VE AB UYGULAMALARI

Muharrem DEMİRÇİ*

Aday ülkeler için, AB üyeliği, AB'nin yürürlükteki mevzuatının (*acquis communautaire*) benimsenmesine ve uygulanma kapasitesine sıkı sıkıya bağlıdır. Bu mevzuat iç mali kontrole ilişkin mekanizmaları da içermektedir. Birliğin kurumsal kapasitesinin yoğun tartışmalara tabi tutulması, aday ülkelerin kabulünde müktesebatın etkin bir şekilde benimsenmesini daha önemli hale getirmektedir.

Ayrıca mali kontrol yapılarının, kurumlarının, prosedürlerinin güçlendirilmesi ve bunların Avrupa Birliği'nin iyi uygulamaları ile uyumlaştırılması sadece AB üyeliği için değil ülkede vergi ödeyen kişilerin haklarının korunması açısından da önem taşımaktadır.¹

1. Mali Kontrol ve Temel Kavramların Açıklanması

Mali kontrol hakkındaki makale ve kitaplarda bu konudaki kavramlar tam olarak açıklanmış değildir. Bazı durumlarda bir ülkedeki muhasebeciler ve denetçiler tarafından konuyla ilgili kavramlar çok iyi bir şekilde açıklanmış ve tanımlanmış olmasına rağmen başka bir ülkede yine kavram kargaşası devam edebilmektedir.

Ayrıca, birçok ülkede, “kontrol” ve “denetim” gibi genel kabul görmüş kavramlar arasındaki ayırım dahi netleştirilmiş değildir. Bu durum kafa karışıklığına ve yanlış anlamalara sebep olduğu gibi yapılmak istenen reform çalışmalarının daha zor ve zaman alıcı olmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle öncelikle temel kavramların açıklanması ve bu konuda mutabakat sağlanması yapılacak çalışmalarda ilk adımı teşkil etmelidir. Birliğin genişlemesi sürecinde yer alan Avrupa Komisyonu birimlerinin mali kontrol ile ilgili temel kavramların tanımlanması konusunda oynayacakları rol büyük önem taşımaktadır. Bu çerçevede Avrupa Komisyonu Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yapılan tanımlamalar ve Komisyon'un konuya yaklaşımına aşağıda yer verilmiştir:

Burada yapılan tanımlamalar Kamu İç Mali Kontrol (Public Internal Financial Control-PIFC-KİMK) kavramlarının AB'nin genişlemesi bağlamında yapılan tanımlamalarıdır.

Tanımlamalar ve terminoloji, ancak üzerinde mutabakat sağlandığında anlam ifade eder. Bu tanımlamalar, kurumları ve bu kurumlarda çalışan insanları ilgilendiren kavramların mümkün olduğu kadar kesin bir şekilde tanımlanmasını kapsar. Bu nedenle kurumların ve faaliyetlerinin tanımlanması da önem taşır.

Fakat öncelikle, bu kurumların Kamu İç Mali Kontrol kavramının hangi yönüyle ilgili olduklarının tespit edilmesi gerekir. Bu amaçla, aday ülkelerde kamu yönetimi reformu ve yeni iç mali kontrol sistemlerinin oluşturulmasına ya da mevcut sistemlerin geliştirilmesi üzerinde yoğunlaşılmalıdır.

Burada amaçlanan, kamu kaynaklarının ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğinin sağlanmasına yönelik olarak kurumların yeterli çalışmasını sağlamaktır. Bu nedenle, üye ülkelerdeki ve Avrupa Komisyonu'ndaki mevcut iç mali kontrol sistemlerinin güçlü yönleri alınarak konu hakkında dışsal değerlendirme yapan kurumların tanımlama ve değerlendirmeleri de dikkate alınmalıdır. Ayrıca aday ülkelerde yürürlükte olan kontrol

* Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Stajyer Hazine Kontrolörü.

¹ SIGMA, Public Management Forum, Vol. V. No.6, 1999, s.3

sistemleri yukarıda ifade edilen çerçeveye uygun olduğu sürece bu yapılar da dikkate alınmalıdır.

Temel bir kural olarak, Avrupa Komisyonu hiçbir egemen ülkeye belirli bir kamu mali kontrol sisteminin uygulanması yönünde baskıda bulunmamaktadır. AB üye ülkelerinin her birisi kendine has modellere sahip olup bu modellerden hiç birisinin ideal model olduğu iddia edilemez. Hatta Komisyon tarafından uygulanmakta olan ve halen reform yapmak üzere üzerinde çalışılan sistem bir “model” değildir.²

Bununla birlikte Komisyon aday ülkelerdeki mali kontrol yapılarının değerlendirilmesi ile görevlidir ve bu iş düzenli olarak yapılmak durumundadır. Bu değerlendirmeler, kamu yönetimi reformunun bir parçası olan kamu iç mali kontrol konusunda Konsey’e bilgi verilmesinden ibarettir.

Kamu mali kontrol sistemleriyle ilgili modern teorilerde yer alan prensiplerin tanımlanmasına başlamadan önce “mali kontrol” teriminin kapsamı üzerinde birlik sağlanmalıdır. Aday ülkelere tavsiyede bulunan çok sayıda aktör olduğundan (Avrupa Komisyonu, AB Sayıştay, Danışmanlık Firmaları, SIGMA vb.) konu hakkında bir kafa karışıklığının olması normaldir.

1.1 Kamu İç Mali Kontrolü

Avrupa Birliği içinde mali kontrol kavramı farklı biçimlerde kullanılmaktadır. Bazı üye ülkelerde mali kontrol, “mali araçların ekonomik, verimli, etkin kullanılması için makul güvence sağlamak üzere oluşturulan kontroller, kurallar, prosedürler ve örgüt yapılarını da içeren bir sistem” olarak tanımlanmaktadır. Bu sistem her türlü ön kontrolleri (ex-ante), iç ve dış denetimi, sistem denetimini, performans ve BT (Bilgi Teknolojileri) denetimini içerir ve çok çeşitli ve kurum ve fonksiyonları kapsar.

Bazı üye ülkelerde ise mali kontrol kavramı genel kontrol faaliyetinin bazı yönlerini yürüten belirli bir kurumun (merkezi bir ön kontrol örgütü, genel müfettişlik, saymanlık ya da dış denetim kurumu vb.) faaliyetlerini ya da belirli bir prosedürü (ön kontrol veya iç denetim gibi) anlatmak için kullanılır.

Bu noktada AB’ye aday ülkelerde KİMK ile ilgili olarak yapılan çalışmalar belirli bir prosedür ya da denetim örgütünden ziyade genel olarak tüm “mali kontrol” sistemini içermelidir.

Bu nedenle, AB’nin genişlemesi bağlamında, mali kontrol kavramı, bütçesel yükümlülükleri de olan bir kurum tarafından kurulan, işlem sonrası (ex-post) iç denetim faaliyeti ile birlikte ön mali (ex-ante) onayı da içeren, örneklem alma ve raporlama tekniklerini kullanan, her iki yöntemle de yönetime bulgular ve yorumlar sunan, böylece mali araçların kullanımında ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik sağlayan tüm mali yönetim ve kontrol sistemini ifade etmektedir.³

AB Müktesebatı dış denetim konusunda aday ve üye ülkelere az sayıda yükümlülük getirirken kamu iç mali kontrol sistemi ile ilgili çok sayıda özel şart koymuştur. Bu şartlar tutarlı mali yönetim ve kontrol yapılarının kurulması, denetim yollarının (audit trail) oluşturulması, iç kontrol, iç denetim, ödeyici ve uygulayıcı yapılar, akreditasyon,

² KONING, Robert de, Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement, Public Management Forum, Vol. V. No.6, 1999 s.4

³ a.g.m., KONING s.5

sertifikasyon ve uluslar arası kabul görmüş denetim standartları gibi kavramlarla ilgili geniş bir alanı kapsamaktadır.⁴

1.2 Kamu İç Mali Kontrol Yapısı İle İlgili AB Modelleri

İç mali kontrol sisteminin işleyişi bir AB ülkesinden diğerine büyük farklılıklar gösterebilir. Geleneksel olarak AB ülkelerinde iki genel yaklaşımdan söz edilebilir. Birincisi, Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerde görülen bazen “üçüncü taraf ön kontrol yaklaşımı” olarak ifade edilen yaklaşımdır. Diğeri ise Hollanda ve Birleşik Krallık gibi ülkelerde görülen, harcama yetkilisinin sorumluluğuna vurgu yapan ve “yönetim sorumluluğu yaklaşımı” olarak ifade edilebilecek yaklaşımdır. Avrupa Birliği’nde günümüzde bu ikinci yaklaşım daha baskın olup mali kontrol ile ilgili müzakerelerde bu yaklaşım ön plana çıkmaktadır.⁵

“Üçüncü taraf ön kontrol” yaklaşımını esas alan üye ülkelerde, maliye bakanlığı bütçeleme ve fonların dağıtımında rol almakla kalmaz, bakanlıklarda görevli kendi personeli aracılığıyla ön mali kontrol sürecinde doğrudan yer alır. Yönetim sorumluluğu yaklaşımını esas alan üye ülkelerde ise her bir bakanlık kendine ayrılan bütçenin harcanmasında, gerekli kontrol ve güvenlik önlemlerinin alınmasında tam sorumluluk üstlenir.

1.3 Uzmanlaşmış İç Mali Kontrol Örgütleri

Bu model yukarıda tanımlanan her iki modelden de bazı noktalar almıştır. Portekiz üçüncü taraf ön kontrol modeline benzer bir model uygulamaktadır. Bu ülkede doğrudan maliye bakanına raporlama yapan ve bütün kamu gelir ve giderleri için işlem sonrası kontrol yapan maliye genel müfettişliği kurumu mevcuttur. Maliye genel müfettişliğine ek olarak bakanlıklar genel müfettişlikler şeklinde kendi kontrol mekanizmalarına sahiptir.

Bu sistemin aksine ve yönetim sorumluluğu yaklaşımına örnek olacak şekilde Birleşik Krallık Maliye Bakanlığı İç Denetim Servisi kamu harcama ve gelirlerinin mali kontrolü ile sorumlu değildir. İç Denetim Servisi, bakanlıklardaki yönetim ve kontrol sistemlerinin etkinliğini, bakanlıklarda kurulan iç denetim birimlerinin etkin çalışmalarını sağlamaya yönelik olarak çalışır.

Birçok Merkezi ve Doğu Avrupa ülkesi bugüne kadar yukarıda anlatıldığı şekilde bir iç mali kontrol örgütüne sahip değildi. Fakat bazıları kamu görevlileri aleyhine halktan gelen şikâyetleri soruşturacak “kontrol ofislerine” sahiptirler. Bu kontrol ofislerinin çoğu usulsüzlük ve yolsuzluk iddialarının soruşturularak yargı mercilerine intikal ettirilmesi işini yapmaktadır. Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkelerinin çoğu kontrol ofisleri tarafından yürütülen bu fonksiyonların özel bir mali kontrol örgütü tarafından yapılmasına yönelik çalışmaktadır.⁶

1.4 Mali Kontrol Kavramının Belirginleştirilmesi

Yukarıda yapılan tanımlama göz önünde bulundurularak, mali kontrol kavramının değişik yönlerinin açıklığa kavuşturulması mümkündür. Kamu iç mali kontrolü, kamunun mali çıkarlarının korunması amacına yönelik olarak kurduğu iç kontrol sistemleridir. Dış kontrol ise yönetimin kurduğu mali kontrol yapılarını kontrol etmekle görevli olan dış denetim kurumları (yüksek denetim birimleri) tarafından yürütülen mali kontrol aktiviteleridir.

Üçüncü tarafın yaptığı ön onay, fonksiyonel olarak bağımsız mali kontrol kurumunun, (merkezi ya da adem-i merkeziyetçi) yönetimin mali yansımaları olan kararlarını kontrol ederek onaylaması anlamına gelir.

⁴ SIGMA, Public Managment Forum, Vol. V. No.6, 1999, s.3

⁵ Improving Standards of Control in the Public Sector, s.3

<http://www.cipfa.org.uk/international/download/pres_euromed_audit_nov04.pdf>

⁶ SIGMA, Public Management Forum Vol. V – No.6, 1999, s. 3

İç denetim ise, yönetim ve kontrol sistemlerinin kurumun amaçlarına, genel kabul görmüş kurallara uygunluğunun ölçülmesi ve genel olarak güvenilir bir mali yönetim sisteminin varlığının kurum içinde yer alan fakat fonksiyonel olarak bağımsız olan bir örgüt tarafından incelenmesi anlamına gelir.

Bu iç denetim faaliyetleri uygunluk testlerini, sistem denetimlerini, performans denetimlerini, bilgi teknolojileri denetimlerini ve kurum yönetiminin mali usul ve kurallara uyumunu test eden her çeşit işlem sonrası (ex-post) doğrulama aktivitelerini kapsar.⁷

2. AB'ye Aday Ülkelerde Kamu İç Mali Kontrol Yapısının Kurulması için Temel Çerçeve

SIGMA⁸ tarafından aday ülkelerde kamu yönetimi ve özellikle de kamu iç mali kontrol için kurulması gereken minimum kurumsal yapılar tanımlanmıştır.⁹ Komisyon ile işbirliği içinde belirlenen bu yapılar 10 adet Merkezi ve Doğu Avrupa ülkesinin değerlendirilmelerinde temel kriter olarak alınmıştır. Dolayısıyla SIGMA tarafından belirlenen çerçeve AB'nin belirlediği ve kullandığı gereklilikleri içermektedir ve dört temel kriterden oluşmaktadır.

Avrupa Toplulukları Anlaşması üye ülkelerde uygulanması gereken mali kontrol modelleri ile ilgili herhangi bir model belirlemiş değildir. Ancak temel yükümlülükler belirlenmiştir. Anlaşma'da Avrupa Komisyonu'nun yükümlülükleri tespit edilmiş, bütçe ve mali yönetim ile ilgili temel hususlar belirlenmiş ve AB Sayıştayı düzenlenmiştir. Özellikle Anlaşma'nın 280'inci maddesinde yolsuzlukla mücadele konusu düzenlenmiştir. AB fonlarının ve diğer kaynakların yönetimine ve kontrolüne ilişkin detaylı açıklamalar yönetmelik ve direktiflerde tanımlanmıştır. Aşağıda SIGMA tarafından belirlenen dört temel kriter açıklanmaktadır.

2.1 Dört Temel Kriter

SIGMA tarafından belirlenen çerçevede kamu iç mali kontrol için dört temel kriter yer almaktadır.¹⁰

1. Mali kontrol sistemlerinin (yönetim ve iç kontrol) yapılanmasını, çalışma prensiplerini düzenleyen, iç denetim ve teftiş sistemini de içeren tutarlı ve kapsamlı bir yasal çerçeve oluşturulmalıdır.
2. Uygun yönetim/iç kontrol mekanizmaları ve prosedürleri belirlenmelidir.
3. Yeterli etkinlik ve faaliyet alanına sahip fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim/teftiş mekanizması kurulmalıdır.
4. Usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortaya çıktığında gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamaya yönelik mekanizmalar ile usulsüzlük ya da ihmal neticesi ortaya çıkan zararın ilgiliden geri alınmasına yönelik mekanizmalar kurulmalıdır.

Aşağıda bu dört temel kriter ile ilgili ayrıntılara yer verilmiştir:

⁷ KONING, Robert de, Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement, Public Management Forum, Vol. V. No.6, 1999 s.5

⁸ Support for Improvement in Governance and Management, (SIGMA) Avrupa Birliği ve OECD'nin ortak girişimidir. Temel olarak Birlik tarafından finanse edilmektedir.1992 yılında kurulmuştur.

⁹ Public Sector Financial Control Baseline 2001, SIGMA, July 2001

¹⁰ LARSSON, Kjell ve STENBÆK, Johannes Madsen, Baseline for Financial Control in EU Candidate Countries, Public Management Forum, Vol. V. No.6, 1999, s.6

1. Mali kontrol sistemlerinin (yönetim ve iç kontrol) yapılanmasını, çalışma prensiplerini düzenleyen, iç denetim ve teftiş sistemini de içeren tutarlı ve kapsamlı bir yasal çerçeve.

Kapsamlı ve tutarlı bir yasal çerçevenin hazırlanması, uygun bir mali kontrol sisteminin oluşturulması için ön şarttır. Bu yasal çerçeve kamu hizmetleri, bütçeleme, muhasebe, iç kontrol/denetim ve dış denetim konularındaki anayasa hükümleri, kanunlar, yönetmelikler, tebliğler vb. düzenlemelerdir. Avrupa Birliği aday ülkelerden özellikle AB'den gelen fonların yönetiminden ve kontrolünden sorumlu kurumlar ile bunların yasal dayanakları hakkında bilgi talep etmektedir.

Söz konusu fonları denetim yetkisine sahip iç denetim ve kontrol mekanizmasının (bu denetim mekanizması genel maliye müfettişliği şeklinde ya da bir bakanlığın iç denetim birimi olabilir) dayandığı bir hukuki temel olmalıdır.

Özellikle, mali kontrol ile ilgili kurallar ve prosedürler kanun şeklinde ya da parlamentodan geçen bir düzenleme şeklinde olmalıdır. Bu durum tabii ki söz konusu düzenlemenin niteliğine de bağlı olacaktır. Genel olarak bir kanunun bir hükümet kararından daha çok ağırlığı olduğu açıktır.

2. Uygun yönetim/iç kontrol mekanizmaları ve prosedürleri oluşturulmalıdır.

Aşağıdaki sistem ve prosedürler en temel mekanizmalardır:

- Muhasebe ve raporlama standartları/düzenlemeleri,
- Muhasebe Sistemleri,
- Belirlenmiş bir denetim yolu (audit trail),
- Taahhütlerin ve Ödemelerin işlem sonrası kontrolü,
- İhalelerin Kontrolü (Kamu İhale Yönetim Sistemi Temel Çerçevesi İzlenerek)
- Devlet Gelirlerinin Kontrolü (geleceğe ait gelirler, gümrükler, yükümlülükler, KDV, Gayri Safi Milli Hasıla)

Uygulanmakta olan sistem iyi tanımlanmış olmalı ve iyi işleyen muhasebe ve raporlama standartlarını içermelidir. Tercihen bilgisayarla donatılan bir muhasebe sistemi olmalıdır. Ayrıca AB fonlarının merkezi bir hazine fonksiyonu tarafından yönlendirilmesi, bütçe muhasebe sisteminde tasnif edilmiş olması, bütçe muhasebe sistemi içinde yer alması sağlanmalıdır.

Muhasebe sistemi içinde bilgilerin ileriye ve geriye dönük olarak takip edilebileceği bir denetim yolu (audit trail) tanımlanmalıdır. Böylece yöneticiler ve denetçilerin herhangi bir kaydın kaynağına ulaşarak doğruluğunu tetkik etmeleri kolaylaşacaktır. 2064/97 sayılı yönetmelikte AB fonları için denetim yolunun geliştirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

AB'nin mali kontrole ilişkin gerekliliklerinin karşılanması için taahhütlerin kabulü ve harcamalar için bir ön kontrol mekanizması kurulmalıdır.

3. Yeterli etkinlik ve faaliyet alanına sahip fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim/teftiş mekanizması kurulmalıdır.

Bu kriter değişik organizasyon yapıları ile sağlanabilir. Fakat aşağıda yer alan minimum kriterler sağlanmalıdır:

- Fonksiyonel olarak bağımsız olmalıdır,
- Yeterli denetim yetkisine sahip olmalıdır (Etkinlik ve faaliyet alanı),

- Uluslar arası kabul görmüş denetim standartlarını uygulamalıdır,

Uygulanan denetim standartlarının koordinasyonu ve gözetimi için de uygun mekanizmalar oluşturulmalıdır.

İç denetim biriminin fonksiyonel bağımsızlığı AB fonlarının kontrolü için kesin bir ön şarttır. Ayrıca AB programları kapsamında yapılan harcamalar için nihai denetim raporu hazırlayacak bir denetim biriminin de kurulması gerekmektedir.

Nihai denetim raporu hazırlayan denetim birimi ile kurumların iç denetim fonksiyonlarının bağımsızlıkları ve ilgili bütün fonları denetleyebilmelerine hukuki açıdan ve teknik olarak gerekli alt yapı sağlanmalıdır.

İç denetim fonksiyonunun denetlenen kurumdan bağımsız genel maliye müfettişliği gibi bağımsız bir örgüt tarafından yürütülmediği durumlarda, bu görevi icra edecek olan iç denetim biriminin bağımsızlığının sağlanması açısından kurum hiyerarşisi içinde en üst seviyedeki görevliye ya da bakana raporlaması sağlanmalıdır.

İç denetim birimi (İDB) ya da genel maliye müfettişleri (GMM) mali yönetim ve kontrol sistemlerinin tutarlılığını değerlendirebilecek denetim gücüne sahip olmalıdır. Bu husus özellikle AB fonları söz konusu olduğunda temel kriter olarak alınmaktadır.

Bu durum, İD/GMM'nin mali yönetim sisteminin ekonomikliği, verimliliği ve etkinliği konusunda değerlendirme yapabilecek hukuki güce sahip olmasını gerektirir. Bunu yaparken denetçiler performans denetimini de içermek üzere uluslar arası tanınan ve kabul gören denetim standartlarını kullanmalıdırlar. Uluslar arası denetim standartlarının kullanılması özellikle AB mevzuatında gereklilik olarak getirilmiştir.

Ayrıca denetim metodolojisine ilişkin özel AB düzenlemeleri, denetçilerin yaptıkları örneklem seçimi ve risk analizini belirleyebilecek yetkinlikte olmalarını gerektirmektedir.

Son olarak, kamu yönetiminde uygulanan standartlar ve metodolojilerin koordinasyonunu yapmak üzere merkezi bir gözetim ve koordinasyon birimi oluşturulmalıdır. Bu kurum Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulabilir.

4. Usulsüzlüklerin önlenmesini ve ortaya çıktığında gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamaya yönelik mekanizmalar ile usulsüzlük ya da ihmal neticesi ortaya çıkan zararın ilgiliden geri alınmasına yönelik mekanizmalar oluşturulmalıdır.

Bu alanda temel alınacak kriterler aşağıdaki gibidir:

- Uygulanmakta olan sistem önleyici mekanizmalar içermelidir,

- Usulsüzlük olduğunda gerekli önlemler alınmalıdır.

- Yürürlükteki düzenlemeler usulsüzlük ya da ihmal neticesi ortaya çıkan paranın ilgiliden geri alınmasını mümkün kılmalıdır. (2988/95 nolu Yönetmelik)

Ayrıca yolsuzlukla mücadele için gerekli yapıların kurulup kurulmadığı bu fonksiyonun normal mali kontrol kurumları tarafından mı, yoksa farklı kurum/kurumlar tarafından yapıldığı hususları incelenmelidir.

Mali kontrol sisteminin yolsuzlukları önleyebilmesi için usulsüzlüklere karşı gerekli önlemlerin alınması, uğranan maddi kayıpların telafisinin sağlanması için gerekli mekanizmaların kurulması gerekmektedir. Bu, AB üyeliği için temel kriterlerden birisidir. Ayrıca usulsüzlüklerin raporlanması ve takip edilmesi de gerekmektedir. Son olarak, yolsuzlukla mücadelede bir koordinasyon ve işbirliği otoritesinin kurulması önemlidir. Bu otorite, yolsuzlukla mücadele için kurulmuş bir yapı olabileceği gibi bir mali kontrol birimi de

olabilir. Kurulacak bu yolsuzlukla mücadele birimi Avrupa Yolsuzlukla Mücadele Ofisi ile işbirliği yapacaktır.

3. Ülke Örnekleri ve Türkiye Uygulaması

AB üyesi ülkeler Fransa ve Birleşik Krallık temsil ettikleri kamu iç mali kontrol sistemi geleneklerinde iki zıt kutbu temsil etmektedir. Fransa'nın "üçüncü taraf ön kontrolü" adı verilen merkeziyetçi yaklaşımına karşılık, Birleşik Krallık "yönetim sorumluluğu" adı verilen adem-i merkeziyetçi bir yaklaşım uygulamaktadır. Ancak son yıllarda her iki ülke de kamu mali yönetim sistemlerinde reformlar yapmakta ve sistemler birbirine giderek yakınlaşmaktadır.

AB üyesi Finlandiya'da 1995 yılındaki AB üyeliği ile birlikte kamu iç mali kontrol sisteminin yapısında değişiklikler yapılmıştır. Bu ülkede geleneksel olarak adem-i merkeziyetçi bir yönetim ve kontrol modeli egemen olduğundan geçiş sürecinde önemli problemlerle karşılaşılmemiştir. Bu süreçte, kamu iç mali kontrol sisteminin temel bileşenleri olan iç kontrol, iç denetim, merkezi uyumlaştırma ve dış denetim konularında gelişmeler yaşanmıştır.

AB üyesi Polonya'da mali yönetim ve kontrol sistemlerinde AB müktesebatına uyum yönünde yapılan değişiklikler 1998 yılında başlamıştır. Bu kapsamda iç denetim, iç kontrol, merkezi uyumlaştırma, AB fonlarının dağıtımı ve denetimi ile dış denetimden oluşan kamu iç mali kontrol sistemi kurulmuştur.

Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin yapısı, fonksiyonları ve yürüttüğü faaliyetler ilginç bir durum arz etmektedir. Merkezi Uyumlaştırma Birimi, sistemin kurulması, mevzuat hazırlanması ve yapılan yeniliklerin kamu kurumlarına benimsetilmesi konularında başarılı olmuştur. Merkezi Uyumlaştırma Biriminin, özellikle kamu iç mali kontrol sisteminin izlenmesi, muhtemel problemlere karşı gerekli önlemlerin alınması ve raporlama süreçlerini kapsayan değerlendirme fonksiyonu önem kazanmaktadır. Ancak bu hususun dışarıdan bir denetim faaliyeti olması nedeniyle yönetimin sorumluluğu bilincini zayıflatması tehlikesi göz ardı edilmemelidir. Geçiş sürecinde olunması nedeniyle bazı aksaklıklar yaşansa da sistem sürekli geliştirilmekte ve kurumsallaşma yolunda ilerlemektedir.

Henüz AB üyeliği gerçekleşmemiş bir ülke olan Bulgaristan'da, üyelik sürecinde kamu sektöründe yönetim sorumluluğu kavramının yerleştirilmesi suretiyle mali yönetim ve kontrol sisteminin güçlendirilmesi, kamu mali yönetim ve kontrol sistemleri konusunda objektif değerlendirmeler yapmak üzere kamu fonlarını harcayan kuruluşlarda bağımsız iç denetim yapılarının oluşturulması, Maliye Bakanlığı içinde kamu sektöründe mali yönetim ve kontrol sistemleri ile iç denetim faaliyetlerini koordine edecek bir merkezi uyumlaştırma birimi oluşturulması yönündeki çalışmalar sürdürülmektedir. Yapılan reform çalışmalarının merkeziyetçi bir yapıya sahip olan sistemi yönetim sorumluluğu yaklaşımına yakınlaştırdığı görülmektedir.

Türkiye'de kamu mali yönetim ve denetim sisteminin yeniden yapılandırılmasında esas olarak kıta Avrupası sistemini benimseyen Fransa örnek alınmıştır. Ancak, AB'ye uyum sürecinde yaşanan gelişmeler Türkiye'nin Anglo-Sakson modeline doğru kayması yönünde bir etken olmuştur.

Türkiye'de KİMK sistemi 5018 sayılı Kanun çerçevesinde, yönetim sorumluluğu modeli, kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanımı, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, hesap verilebilirlik, mali saydamlık, tahakkuk esaslı muhasebe, iç kontrol sistemi, iç denetim ve dış denetim kavramlarının oluşturduğu bir yapı üzerinde şekillendirilmeye çalışılmaktadır.

Ancak kamu iç mali kontrol sistemi ile ilgili olarak yapılan reform çalışmaları bazı eksiklikleri de bünyesinde barındırmaktadır.

İç kontrol uygulamalarına ilişkin standartlar henüz belirlenmemiş ve iç kontrol el kitapları hazırlanmamıştır. Mali hizmetler birimleri personelinin eğitim ve nitelikli personel ihtiyacı devam etmektedir. Mali hizmetler birimlerinin yönetim sistemleri ve bilgi teknolojileri altyapısı tamamlanmamıştır. Üst yöneticilerin ve strateji geliştirme birimleri yöneticilerinin yeni mali yönetim ve kontrol sistemleriyle ilgili farkındalıklarının artırılmasına ilişkin bilgilendirilmeleri ihtiyacı bulunmaktadır.

Kamu idarelerinde, iç denetim birimleri kurulmamış ve iç denetçiler atanmamıştır. Bu nedenle, KİMK sistemi kapsamında iç denetim faaliyetleri başlamamıştır. İç denetim alanında üçüncül mevzuat henüz tamamlanmamıştır. İç denetçi adaylarının sertifika eğitimi başlamamıştır. İç denetim bilgi teknolojileri sistemi kurulmamıştır.

İç denetim birimlerinin kurulmaması ve iç denetçilerin atanmaması nedeniyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu iç denetime yönelik Merkezi Uyumlaştırma Birimi görevini tam olarak yerine getirememektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan iç denetim sistemi bütçe kontrolü ve harcama üzerinde yoğunlaştığından, iç denetim kavramının çok dar bir çerçevede değerlendirilmesi riski bulunmaktadır.

Bundan sonraki süreçte, 5018 sayılı Kanunda öngörülen yasal çerçevede idari yapıların oluşturulması sürecinin tamamlanması, ikincil ve üçüncül mevzuat hazırlıklarının bitirilmesi, KİMK sisteminde görev alacak personelin eğitimlerinin sürdürülmesi ve kamu kaynaklarının mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri temelinde, etkili, ekonomik ve verimli kullanımının sağlanması gerekmektedir.

Kurumun faaliyetlerine değer katmak için sunulan güvence ve danışmanlık hizmeti olarak tanımlanan iç denetim faaliyeti sadece muhasebe kontrolü ve harcama kontrolüne indirgenmemeli daha geniş bir çerçevede uygulanabilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından iç denetçilere verilen eğitimler geniş bir bakış açısıyla yürütülmelidir.

Türk kamu iç mali kontrol sisteminin modernizasyonu ve AB'ye uyumu için başlatılan ve 2003 yılında 5018 sayılı Kanun'un yasalaşmasıyla önemli bir aşama kaydeden çalışmalar halen devam etmektedir. Dolayısıyla bu aşamada sistemin başarılı olup olmadığı konusunda değerlendirme yapılması mümkün görülmemektedir. Ancak, sistemde yönetim sorumluluğu yaklaşımının daha da belirginleştirilmesi ve dış denetimin etkinleştirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

GÖSTERİCİ, Hüseyin, **Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık**, Vergi Dünyası, Sayı 295, Mart 2006. s.177

KONİNG, Robert de, **Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement**, SIGMA, Public Management Forum, Vol. V. No.6, s.4.

KOVACS, Krisztina – JAKUBÍKOVA, Anna, **Avrupa Birliği Aday Ülkelerindeki Merkezi Mali Uyumlaştırma Birimlerinin Görünümü**, Çeviren: Onur Erkan, Bütçe Dünyası, Sonbahar 2003 Sayı: 16

LARSSON, Kjell ve STENBÆK, Johannes Madsen, **Baseline for Financial Control in EU Candidate Countries**, SIGMA, Public Management Forum, Vol. V. No.6, 1999, s.6

SARAÇ, Osman, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi**, Maliye Dergisi, Sayı:148, Ocak-Nisan 2005, s.122

SIGMA Public Management Forum, Vol. V. No.6, 1999.

.....Public Sector Financial Control Baseline, Temmuz 2001

.....Turkey Public Service And The Administrative Framework Assessment, June 2005

OECD, **“The Legal Framework for Budget Systems, An International Comparison**, Journal on Budgeting – Volume 4 – No. 3, 2004

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

5436 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin **Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar**, 23/06/2003 tarih ve 2003/5930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar.