



---

# ÖN MALİ KONTROL NEDİR? NE DEĞİLDİR?

---

Kamu Mali Yönetim Sistemimizde Ön Mali Kontrol Müessesinin Yerinin Eleştirel Gözle İrdelenmesi



OCAK 2016  
A.MURATHAN BAYRI  
AYDIN

## İçindekiler

İçindekiler .....	1
1.Giriş.....	3
2.Mevzuat Çerçevesinde Ön Mali Kontrol.....	4
2.1.Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Ön Mali Kontrol.....	4
2.2.İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar .....	5
2.2.1.Kavramsal Analiz.....	6
2.2.2.Ön Mali Kontrolün Tanım ve Kapsamı.....	8
2.2.3.Ön Mali Kontrolün Niteliği.....	11
2.2.4.Harcama Birimlerinde Yapılacak Ön Mali Kontrol .....	11
2.2.5.Münhasıran Mali Hizmetler Birimlerinde Yürütülecek Ön Mali Kontrol .....	13
2.2.6. Görevler Ayrılığı İlkesi.....	15
3.Ödeme Öncesi Kontrol İle Ön Mali Kontrolün Karıştırılması.....	16
4. Ön Mali Kontrol Nedir? Ne Değildir? .....	17
6.Eleştiriler.....	19
6.1. “Ön Mali Kontrol” Reform Kapsamında Önceden Planlanmış Bir Sistem Değildir:.....	19
6.2.Ön Mali Kontrole İlişkin Tanımda Kapsam Yönünden Düzeltme Yapılmalıdır:.....	19

6.3.Ön Mali Kontrolün Harcamaların Gerçekleştirilmesi Öncesindeki Kontrolleri Kapsadığı Anlaşılammış, Anlatılmamıştır. ....	20
6.4.Münhasıran Mali Hizmetler Birimince Yürütülecek Ön Mali Kontrol Ağırlıkla Harcama Öncesi Kontrole Odaklanmıştır: .....	21
7.İyi Bir Ön Mali Kontrol Sistemi Nasıl Olmalı?.....	23
8.Sonuç.....	24

# *“Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Mevzuatı Çerçevesinde Ön Mali Kontrol Nedir? Ne Değildir?”*

## **1.Giriş**

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunumuzun yürürlüğe girmesinin üzerinden on yıllık bir süre geçmiş olmasına rağmen, bu çalışmada irdelenmeye ve yer yer eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirilmeye çalışılacak olan “ön mali kontrol”e dair uygulamalar kamu idareleri anlamında içselleştirilmemiş, ön mali kontrolün ne amaçla ihdas edilmiş bir kontrol metodolojisi getirdiği anlaşılammış, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’ndan gelen alışkanlıklar çerçevesinde bu uygulamaya farklı bakışlar ve fonksiyonlar getirilmeye çalışılmıştır.

Ülkemiz genelinde mevzuatı ile öngörülen çerçevede idaresine has özellik ve düzenlemeler içeren birer ön mali kontrol prosedürü oluşturmamış; mali işlemlere dair süreçlerin iş akış diyagramlarını çıkarmamış, bünyesinde bu görevi yerine getirecek bir alt birim kurmamış çok sayıda kamu idaresi bulunmaktadır. Mali hizmetlerin yürütüldüğü birimlerde ön mali kontrolün sağlıklı ve gerek mevzuatın, gerekse kamu iç kontrol standartlarının<sup>1</sup> gerektirdiği ölçütler içerisinde yürütülebilmesine yönelik teşkilatlanmanın yapılması noktasında da sıkıntılar olduğu bilinmektedir.

Bu çalışma ile ön mali kontrolün, mevzuat çerçevesindeki tanım ve öneminin altının çizilmesinden önce, ne olup, ne olmadığının ortaya konulması, mevzuata eleştirel bir bakış sağlanarak yakın zamanda yapılması beklenen değişikliklere ışık tutulması amaçlanmaktadır.

---

<sup>1</sup> Dolayısıyla uluslararası iç kontrol standartlarının gereği görevler ayrılığı ilkesinin gerektirdiği şartlar.

## 2.Mevzuat Çerçevesinde Ön Mali Kontrol

### 2.1.Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Ön Mali Kontrol

5018 sayılı Kanununun 2003 yılında yasalaşan ve R.G.'de yayımlanan ilk halinde esasen ön mali kontrol şeklinde bir düzenleme bulunmuyordu. Nitekim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 22.12.2005 tarih, 5436 sayılı Kanunun<sup>2</sup> 6'ncı maddesiyle değişik 58'inci maddesinde ön mali kontrole bir tanım getirilmemiştir:

*“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 Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.*

Kanunun 3'ncü maddesinde ise ön mali kontrolün tanımı yapılmamış, birinci fıkranın (m) bendinde **malî kontrol**; *kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçler*" şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunda<sup>3</sup> yürürlüğe girmesine kısa süre kala yapılan değişiklikler sonrasında **ön mali kontrol** kavramı ortaya çıkmıştır. 5436 sayılı Kanunla, 5018 sayılı Kanununun 57-58 ve 59'uncu maddelerinde yapılan değişiklikler konumuz bağlamında önemli değişikliklere vesile olmuştur. Kanunun ilk halinde ön mali kontrol kavramı yerine **harcama öncesi kontrol** ile **mali kontrol yetkilisi** kavramlarının yer aldığının tespiti, çalışmamızın ileri aşamaları açısından önem taşımaktadır.

<sup>2</sup> 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda önemli değişiklikler getirmiş olan kanundur.

<sup>3</sup> Kanun ifadesi ile aksine bir bilgi verilmediği ölçüde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ifade edilmektedir.

**Kanunun değişmeden önceki halinde; “Kontrolün yapısı ve işleyişi”** başlıklı 57’inci maddesinde; “kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; malî hizmetler, *harcama öncesi kontrol* ve muhasebe hizmetlerinden oluşur.” denilmiş, kamu idarelerinin malî hizmetler birimi yöneticisi ile *malî kontrol yetkilisi* ve muhasebe yetkilisi olacak görevlilerin atanması ve belirlenmesinde uyulacak esasların Maliye Bakanlığı tarafından tespit edileceği düzenlenmiştir.

5436 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra 57’nci madde; “Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; **harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden** oluşur.” şeklinde farklı bir görünüm kazanmış, daha da önemlisi mali kontrol yetkililerinin 58’inci madde başlığı ve hükümlerinin kaldırılmasıyla, *harcama öncesi kontrol* kavramı yerine *ön mali kontrol* gelmiştir.

Ön mali kontrolün, kanun koyucu tarafından **harcama öncesi kontrol** süreci yerine ihdas edildiğine hiç şüphe olmamakla birlikte, mali kontrol yetkilisi olarak 58’nci maddede düzenlenen, atanmaları ve niteliklerine has düzenlemeler yapılan sorumlu/yetkililerin kanun uygulamaya girmeden kaldırılması ayrıca araştırılması, ama bu aşamada kısa da olsan bilgi verilmesi gereken bir husustur:

Harcama öncesi kontrolde görev alacak yetkililerin gerek nitelikleri itibariyle tüm kamu kurumlarında istihdam edilmelerinin sayısal anlamda mümkün olmaması, hem de yetkileri çerçevesinde idarelerin eylem ve icraatlarına engel teşkil edeceklerinin değerlendirilmiş olması bu değişikliğin temel gerekçesidir. Bu çalışmanın kapsamı bünyesinde bu konuda daha detaylı bir analiz yapılmasına gerek görülmemekle birlikte bunun temel olarak bilinmesinde fayda görmekteyiz.

## ***2.2.İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar***

Yukarıda özetlenen çerçevede, Kanunun yürürlüğe girmesine günler kala harcama öncesi kontrol yerine getirilen ön mali kontrol uygulamasına yön vermek üzere hazırlanan<sup>4</sup> ve yürürlüğe giren “*İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar*”<sup>5</sup> ile ön mali kontrole ilişkin esaslar ana hatlarıyla belirlenmiştir. Yönetmeliğin

<sup>4</sup> Dayanağını yine Kanunun 57’inci maddesinden alan.

<sup>5</sup> 31.12.2005 tarih, 26040 (3.M) R.G.’de yayımlanmıştır.

27'inci maddesi ile idarelere uygun gördükleri riskli alanlar itibariyle ilave ön mali kontrole tabi uygulamalar geliştirebilmeleri yönünde açık bir yetki verilmiştir.

İlk olarak, iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin esasların aynı yönetmelikle düzenlenmiş olması ve ön mali kontrole getirilen tanımın genişliğine rağmen mali hizmetler birimlerinde münhasıran yürütülecek ön mali kontrolün harcama öncesi kontrolle sınırlı kapsamda değerlendirmiş olması dikkat çekicidir. Bu hususlar çalışmamızın eleştiriler başlıklı bölümünde ayrıca değerlendirilecektir.

Ancak, iç kontrolün kurumların tüm sistemlerini ve mali olsun olmasın tüm alanlardaki kontrol sistemlerini içeriyor olmasına rağmen, ön mali kontrolün mevzuatla esasları önceden belirlenmiş bir kontrol aracı olmasından öte, iç kontrolle biri birine eşit veya denk uygulamalarımızcasına aynı düzenlemede yer almasını yerinde bulmadığımızı ifade etmekte fayda görüyoruz.

Bu bölümde Esaslar<sup>6</sup> ile belirlenen çerçevede ön mali kontrolün tanımı, harcama birimlerinde yapılması öngörülen süreç kontrolü ile münhasıran mali hizmetler birimlerinde yürütülecek ön mali kontrol başlıkları kısaca ele alınmıştır. Zira, ön mali kontrolün ne olduğunun ve kapsamının analizi, ne olmadığını anlamak ve benimsetmek adına öncelikle zorunludur.

Ön mali kontrol, riskli alanlar dikkate alınarak yapılan danışma ve önleyici niteliği haiz bir kontrol metodu olarak işlev görmek durumundadır. İç kontrolün ve daha ötesinde stratejik yönetimin bir unsuru haline gelmesi beklenmektedir.

Ne var ki, kavramın bünyesinde yer alan “kontrol” kelimesi, uygulayıcıların ilk bakışta bunun bir denetim faaliyeti olduğu, bunu ancak denetim elemanlarının veya denetimle yetkilendirilenlerin yerine getirebileceği gibi bir algının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu itibarla, denetim, kontrol, mrakebe gibi kavramları kısaca ele almakta fayda görüyoruz.

### **2.2.1.Kavramsal Analiz**

Denetim deyimi, dilimizde murakabe, kontrol, revizyon kelimeleriyle eş anlamlı ya da yakın anlamlı bir kelimedir. Teftiş, inceleme, yoklama ve tahkikat gibi kelimeler de denetim deyimi yerine veya benzeri anlamlarda kullanılmaktadır. Denetim, standarttan sapmaların tespit edilmesi faaliyetleri bütünüdür. Genel anlamda denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini

<sup>6</sup> 31.12.2005 tarih, 26040 (3.M) R.G.'de yayımlanan Yönetmelik'ten kısaca Esaslar diye bahis edilmiştir.

araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik süreç olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi denetimin unsurları şu başlıklar altında toplanabilir<sup>7</sup>:

(1) **Denetim bir süreçtir:** Denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dahilinde sürdürülür.

(2) **İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar:** İşletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Söz konusu raporlar ve beyanlar, işletme tarafından hazırlanmış ve menfaat gruplarına sunulmuştur. Denetim, bu iddiaların doğruluğu ve güvenliğinin araştırılmasıdır.

(3) **Önceden saptanmış ölçütler:** Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçüte göre doğruluk ve güvenilirliğe karar verir. Bu ölçütler, kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafında saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir. Söz konusu ölçütler, aslında denetimin türünü belirlemek bakımından da önemlidir. Eğer vergi amaçlı bir denetim söz konusu ise önceden saptanmış ölçüt vergi yasaları, muhasebe denetimi ise yetkili otoriteler tarafından saptanmış muhasebe standartları veya düzenlemelerdir. Esas alınan ölçüt, SPK tarafından belirlenmiş “Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları” veya BDDK tarafından belirlenmiş uluslararası standarttaki mali tablolar olabilir.

4) **Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme:** Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlardan bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır.

5) **İlgi duyanlara bildirme:** İşletmeyle ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve kuruluşun doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu ilgililere, işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetim sonucunda ulaştığı sonucu yazılı bir raporla açıklar. Bu aşama denetimin son aşamasını oluşturur.

Yukarıda belirtilmiş olduğu üzere, denetim kavramı ile birlikte, kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramlar kullanılmaktadır. Bu kavramlar ve denetim ile ilişkisi aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır:

**Kontrol** deyimi, Fransızca olup, Osmanlıca murakabe sözcüğüne karşılık gelmekte, bir işin doğru ve düzenli olarak yapılıp yapılmadığının inceleme veya araştırma, bir

<sup>7</sup> Kaval, Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, Ekim 2005, sf. 3-4.



şeyin gerçeğe veya aslına uygunluğuna bakma, gözden geçirme, yoklama, araştırma anlamlarını taşımaktadır<sup>8</sup>.

Denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyetler, kontroldür. Herhangi bir şeyin istenilen biçimde sonlanması için veya belli bir hedefe ulaşmak için bazı önlemler alınır. Bu önlemler sonuçları sağlamak, sonuçları kontrol altında tutmak içindir. Önce önlemler alınır, sistemler kurulur, daha sonra uygulanır, uygulamanın sonuçları da ölçülür. Amaçlanan sonuçlara ne derece uygun davranıldığı ortaya konulmaya çalışılır. İşte bu süreç içinde amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol faaliyetidir. Daha sonra bu hedeflere ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti denetim faaliyetidir.

Gerek iç kontrol, gerekse ön mali kontrolde yer alan kontrol faaliyetlerinin kapsamın birer denetim veya sadece denetim elemanlarınca yerine getirilebilecek faaliyetler olmadığı öncelikle altının çizilmesi gerekmektedir. Zira uygulamada olsun, akademik camiada olsun kavramların biri birilerinin yerine farklı anlamlar yüklenerek okunması ve algılanması en istenmeyen durumların başında gelmektedir.

Deneyimlerimiz, iç kontrolün, iç denetimle, bunların her ikisinin teftiş ile ; ön mali kontrolle sık sık karıştırıldığı örnekleri ile doludur. Ancak, ön mali kontrol kavramının, Kanun'la yüklenen anlam ile Esaslar'la çizilen çerçevedeki kapsamına geçmeden evvel; iç kontrol kavramını özellikle ele almadığımız bu çalışmada iç kontrolün bir sistem bütünü olarak çok daha geniş kapsamda olduğunun altını çizmek isteriz.

## 2.2.2.Ön Mali Kontrolün Tanım ve Kapsamı

Esasların, "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde, ön mali kontrol;

*"İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrol"*

<sup>8</sup> Baklacioğlu, Sadık, Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi, sf. 22.

şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda yer alan unsurları tekrar gözden geçirmekte fayda görüyoruz. Zira, Kanun ile tesis edilmesi arzulanan temel yapıyla karşılaştırıldığında burada önemli eksiklikler olduğu kanaatindeyiz:

**İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin;**

- idarenin bütçesi,
- bütçe tertibi,
- kullanılabilir ödenek tutarı,
- harcama ve finansman programı,
- merkezi yönetim bütçe kanunu
- ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu
- kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması

yönlerinden yapılan kontrolleri kapsamaktadır.

Bu durumda, ön mali kontrolde idarelerin stratejik yönetimlerine esas temel dokümanlara uygunluk kontrol edilmeyecek midir? İdarelerin stratejik planları; bunların yıllık uygulama dilimlerinde performans hedefleri ile kaynak kullanımlarını ve performans göstergelerini içeren performans programlarına uygunluk yönünden kontrol yapılması gerekmez mi?

Bu eleştirel bakış bir yana, ön mali kontrolün Esaslar ile belirlenen tanımında çok önemli bazı hususlar bulunmaktadır: Sadece harcama öncesi bir kontrol değildir, hedeflenen. İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine esas mali karar ve işlemlerin, gelir ve gider tahakkuk etmeden, varlığa ve yükümlüklere ilişkin karar ve eylemlere girişilmeden bir ön kontrolden geçirilmesinin arzu edildiğini bu tanımı dikkatle incelediğimizde açıkça görebiliyoruz.

Kanunun “ön mali kontrol başlıklı” 58’inci maddesinde kapsama dair ilk bilgileri alabiliyoruz;

“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. (...)"

Esasların 10'uncu maddesinde ise ön mali kontrolün kapsamı üç ayrı fıkrada belirlenmiştir:

*"Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından yerine getirilir.*

*Ön malî kontrol, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşur. Malî hizmetler birimi tarafından yapılacak ön malî kontrol, Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelir.*

*Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir."*

Bu düzenlemelerden hareketle, üç önemli tespit yapmamız gerekiyor:

- (1) Ön mali kontrol, tüm harcama birimlerinde ve münhasıran mali hizmetler birimlerinde yürütülen bir kontrol faaliyeti olacaktır.
- (2) Mali hizmetler birimleri tarafından yürütülecek ön mali kontrol bu Esaslar ile idarelerce görülecek lüzum ve risk analizi çerçevesinde münhasıran belirlenen alanlarla sınırlı olacaktır.
- (3) Ön mali kontrolün tanımında yer verilen tüm unsurlara<sup>9</sup> uygunluğun, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığının harcama birimlerinde kontrol edilmesi esastır.

<sup>9</sup> İdarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk.

### 2.2.3.Ön Mali Kontrolün Niteliği

Ön mali kontrolün hukuki anlamdaki niteliği, Esasların 11'inci maddesinde belirlenmiştir:

*“Ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, malî karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir.*

*Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.”*

Ön mali kontrolün niteliği ile ilgili olarak Esasların 11'inci maddesi ile yapılan tespitin ağırlıkla mali hizmetler birimleri tarafından yürütülecek ön mali kontrolün sonucunda geçerli olacağını yorumlamak çok da yanlış olmayacaktır.

Zira, normal şartlarda herhangi bir harcama birimindeki gerçekleştirme görevlisi veya ona gelinceye kadarki aşamada süreç kontrolü esasında ön mali kontrol görevini yürütecek yetkililerce uygun görülmeyen hususlar ilgili birim bünyesinde zaten sürecin kesintiye uğraması veya baştan kontrol edilmesiyle sonuçlanacaktır.

### 2.2.4.Harcama Birimlerinde Yapılacak Ön Mali Kontrol

Harcama birimlerinde yürütülecek ilk ve esas ön mali kontrole dair süreç ve usul Esasların 12, 13 ve 14'üncü maddelerinin belirli bazı fıkralarında yapılan düzenlemeler ile belirlenmiştir. Esasların 12'nci maddesinin iki ve üçüncü fıkralarında süreç kontrolüne ilişkin hususlar düzenlenmiştir:

*“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 işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.*

*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."*

Harcama birimlerinde ön mali kontrolün uygulanma şeklinin, süreç kontrolüne dayandığı, bu itibarla süreç yönetim sisteminin tüm kamu idarelerinde uygulanması gerektiği öncelikle ifade edilmelidir. Süreç çalışmaları kapsamında mali işlemlerin iş akış diyagramlarının öncelikle çıkarılması ve güncelliğinin sağlanması gerekeceği tabiidir.

Tam bu noktada, idarelerin kendi faaliyet sahaları, riskli gördükleri alanlar ve öncelikleri ölçütünde hazırlanacak ön mali kontrol prosedürlerine; mali işlemlerin akış diyagramlarının da eklenmesi suretiyle üst yönetici onayı olarak uygulamaya geçirmeleri gereği bu noktada özellikle hatırlatılmalıdır.

Esasların 13'üncü maddesinin ilk iki fıkrasında ön mali kontrolün usulü;

*"Harcama birimlerinde ve malî hizmetler biriminde 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."* şeklinde belirlenmiştir.

Esasların 14'üncü maddesinin son fıkrasında da harcama birimlerinde ön mali kontrol yetkisinin **ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri** olacağı, 12'nci maddenin son fıkrasından hareketle ifade edilmiştir.

## 2.2.5.Münhasıran Mali Hizmetler Birimlerinde Yürütülecek Ön Mali

### Kontrol

Bu kısımda mali hizmetler birimi tarafından Esaslarda belirlenen konularda münhasıran yerine getirileceği düzenlenmiş ön mali kontrole kısaca değinilmiştir. Zira, bu konuda detaylı ve başlı başına ayrı bir çalışma yapılması gereği bulunduğu inanılmaktadır. İdeal bir ön mali kontrol hizmetinin verilmesine yönelik olarak mali hizmetlerin yürütüldüğü birimlerde pek çok düzenleme yapılması mümkündür ve gerekmektedir.

Esasların “*Mali Hizmetler Birimlerinin Ön Mali Kontrolüne Tabi Mali Karar ve İşlemler*” başlıklı dördüncü bölümünde yer alan düzenlemeler çerçevesinde, idarelerin mali hizmetlerini yürüten birimlerce, 11 (onbir) ayrı konuda ön mali kontrol hizmetinin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Münhasıran mali hizmetler birimlerince ön mali kontrol hizmeti verilmesi gereken konu başlıkları şunlardır:

- (1) Kanun tasarılarının malî yükünün hesaplanması (16. madde)
- (2) Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları (17. madde)
- (3) Ödenek gönderme belgeleri (18. madde)
- (4) Ödenek aktarma işlemleri (19. madde)
- (5) Kadro dağılım cetvelleri (20. madde)
- (6) Seyahat kartı listeleri (21. madde)
- (7) Seyyar görev tazminatı cetvelleri (22. madde)
- (8) Geçici işçi pozisyonları (23. madde)
- (9) Yan ödeme cetvelleri (24. madde)
- (10) Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri (25. madde)
- (11) Yurtdışı kira katkısı (26. madde)

Yukarıda da ifade edildiği üzere ön mali kontrolün ne olduğu, ne olmadığı hususuna biraz da eleştirel açıdan odaklanmış bu çalışmada mali hizmetler birimlerince yerine getirilmesi gereken ön mali kontrole ve bunun zorunlu tutulduğu düzenlemelere

dair detaylı bir analiz ve yorum getirmeyi doğru bulmuyoruz. Ancak, Esasların “Kontrol Usulü” başlıklı 13’üncü maddesinin son fıkrasında münhasıran mali hizmetler birimlerince yerine getirilecek ön mali kontrole ilişkin düzenlemesinin altının çizilmesinde fayda görüyoruz:

*“Malî hizmetler birimince, Usul ve Esasların 17 ve 26 ncı maddeleri uyarınca yapılan kontrollerde yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bu yazıda, yapılan kontrol sonucunda malî karar ve işlemin uygun görülüp görülmediği, uygun görülmemişse nedenleri açıkça belirtilir. Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan malî karar ve işlemlerde, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüldüğü şekilde yazılı görüş düzenlenebilir.”*

Esasların 13’üncü maddesi ile getirilen bu düzenleme; taahhüt evrakları ve sözleşme tasarıları<sup>10</sup> ile ilgili personel kanunları uyarınca ödenecek yurt dışı kira katkılarına yönelik ön mali kontrol faaliyeti sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur.

Esasların 11’inci maddesinin ilk fıkrasında yer alan; *“Ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, malî karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir.”* düzenlemesi çerçevesinde, uygun görüş verilmesi veya verilmemesinin harcama yetkililerini bağlamayacağını hatırlatılmasında tekraren fayda görüyoruz.

Son olarak, uygulamada sıkça karşılaşıldığı üzere taahhüt evrakları ve sözleşme tasarılarıyla ilgili olarak alınması gereken ön mali kontrol hizmetinde Esaslarla belirlenen parasal limitlerden<sup>11</sup> söz etmek gerekmektedir:

İdarelerin, ihale kanunlarına tâbi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı mal ve hizmet alımları için bir milyon Türk Lirasını, yapım işleri için üçmilyon Türk Lirasını aşanlar ön mali kontrole tâbidir. Bu limitlerin idarelerce yapılması mümkün düzenlemelerle aşağıya çekilmemesi durumunda ön mali kontrole tabi taahhüt ve sözleşme evraklarının sayısının ve niteliklerinin bir hayli azalacağı aşikardır. Oysa ki, ön mali kontrole tabi tutulan pek çok alanda parasal değerlerin çok daha düşük olması ihtimali bulunmaktadır. Buradan hareketle, idarelerin riskli gördükleri alanlar ve faaliyet sahaları ne olursa olsun, bütçe büyüklükleri ve parasal imkanları çerçevesinde taahhüt evraklarını ön mali kontrole tabi tutacak parasal limitler belirlemesi ve uygulaması daha da önem kazanmaktadır.

<sup>10</sup> Harcama belgeleri mevzuatında da buna paralel olarak, “Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmediği halde, harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen alımların ödenmesinde, uygun görülmediğine ilişkin görüş yazısının da ödeme belgesine eklenmesi gerekir” şeklinde düzenlemeler bulunmaktadır.

<sup>11</sup> 17’nci maddenin (Değişik birinci fıkra:RG-26/7/2014-29072) ilk fıkrasında bu limitler belirlenmiştir.



## 2.2.6. Görevler Ayrılığı İlkesi

Esasların 15'inci maddesinde kamu iç kontrol standartları arasında da özellikle sayılan görevler ayrılığı ilkesi çerçevesinde; *"Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez<sup>12</sup>. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, malî karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi malî karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.*" düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenlemenin de esasen mali hizmetler birimlerinde verilecek ön mali kontrolde görev alanlara münhasır olduğunun altını çizmekte fayda görüyoruz. Mali hizmetler birimlerinde ön mali kontrol hususunda görevlendirilen veya yetkilendirilen personelin, mali işlem adımlarında herhangi bir suretle yer almak suretiyle görev ayrılığı ilkesine aykırılık teşkil edecek bir uygulamadan kaçınılması özellikle istenmiştir.

Bu suretle ön mali kontrole verilen önem vurgulanmış olmaktadır. Esasen bu ilkenin Kanunda değişiklik yapılmasından önce<sup>13</sup>; *"Harcama yetkilisi, malî 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."* şeklinde yer alan düzenlemeden kaynaklandığı söylenebilir. Nitekim bugün yürürlükteki haliyle Kanunun 60'ncı maddesinde; *"Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler malî işlem sürecinde görev alamazlar."* hükmü çok açıktır.

Görevler ayrılığı ilkesi başlığıyla, Esaslarda yer alan bu düzenlemenin kaynağının Kanunun 60'ncı maddesi olduğunun altının çizilmesi ve bunun bilinmesinde fayda görüyoruz. Uygulamada ön mali kontrol yeterince anlaşılammış, farklı yorum ve değerlendirmeler yapılmış olsa da görevler ayrılığı ilkesinin ihlal edilmemesi gereği çok açıktır.

<sup>12</sup> Bu cümle, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60'inci maddesinde de yer almaktadır.

<sup>13</sup> 5018 sayılı Kanunun yasalaşan ilk halinde 60.madde hükmü.



### 3.Ödeme Öncesi Kontrol İle Ön Mali Kontrolün Karıştırılması

5018 sayılı Kanunun "Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları" başlıklı 61'nci maddesinde 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.* şeklinde tanımlanmış, muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu oldukları ifade edilmiştir.

Maddenin üçüncü fıkrasında ise, *muhasebe yetkililerinin 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 yükümlü* oldukları açıkça ifade edilmiştir.

İzleyen dördüncü fıkrada ise; *"Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. 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."*

Mevzuatımızda bu şekilde düzenlenmiş olan ödeme öncesi kontrol, ne yazık ki uygulamada, ön mali kontrolle bilerek veya bilmeyerek karıştırılmakta, muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumluluk sahası dışındaki konu ve kapsamlar ön mali kontrol adıyla ödemelerin ertelenmesi veya geciktirilmesine neden olabilmektedir. Daha da kötüsü diğer harcama birimlerince ön mali kontrol adıyla, ödeme öncesi kontrol faaliyetinin sürdürülmekte olduğunun sanılmasına yol açmaktadır.

Uygulama, ön mali kontrol kapsamında yapılamayacak kontrollerin yapılmaya çalışılması, istenmemesi gereken bazı ilave belgelerin talep edilmesi çerçevesinde birimler ve yetkililer arasında çatışmaya varan örneklerle dolmakta, kavram olmadığı bir yöne ve sistem arzulanandan çok uzağa gitmektedir.

Oysa ki, yerinde bir ön mali kontrol hizmeti kapsamında verilebilecek bütçe ödeneğinin (örneğin ekonomik kodun yanlış kullanılması gibi) uygun olamadığına dair bilgi ile **ödeme öncesinde öne sürülmemesi** gereken ödenek uygunsuzluğunun hukuki dayanakları biri birinden farklı; sistemler biri birinden başka amaçlara münhasırdır.

Ödeme öncesi kontrol aşamasında nasıl muhasebe yetkilisinin artık, ödemenin dayanağı mevzuat veya ödenek uygunsuzluğunu dile getirmesi yerinde değilse; ön mali kontrol sırasında giderin yöneldiği faaliyetin yılı performans programında yer almıyor olması tespitine karşı ilgili harcama biriminin itirazda bulunması da isabetli değildir. Örneklerin sayısı çoğaltılabilir.

#### 4. Ön Mali Kontrol Nedir? Ne Değildir?

Buraya kadar yapılan paylaşım, değerlendirme ve anılan mevzuat hükümleri ışığında, tüm yanlış anlaşılmalara cevaben ön mali kontrolün ne olmadığı, ne olması gerektiği şu şekilde ifade edilebilir:

- ✓ Ön mali kontrol, sadece mali hizmetler birimlerinde yürütülen bir faaliyet değildir: Tüm harcama birimlerinde mali olan süreçlerle ilgili olarak yerine getirilmesi esastır.
- ✓ Ön mali kontrol, ödeme aşamasına gelmiş ödeme emirleri üzerinde, Kanunun 61'inci kapsamında yapılması gereken bir kontrol değildir. Bilakis, ön mali kontrol gerçekleşmiş giderlerin kontrolünü içermez.
- ✓ Ön mali kontrol, iç kontrol sistemi kapsamında iç kontrolü yerine getiren yegane araç değildir. Kapsam olarak iç kontrolle ne içerik, ne de hacim olarak eşit değildir: İç kontrol sistemleri idarelerin amaç, hedef ve faaliyet öncelikleri kapsamında tespit edeceği riskleri minimize etmeyi amaçlayan kontrolleri geliştiren bir sistemdir. Ön mali kontrol bu kontroller bütünü içerisinde mevzuatla tanımı veya kapsamı daha önce yapılmış kontroller grubunda yer alır.

- ✓ Kamu mali yönetim sisteminde yer alan kontrol kavramı, ön mali kontrolden ibaret değildir. Kanununun 57'nci maddesi çerçevesinde **kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri**; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur.
- ✓ Harcama belgeleri mevzuatı kapsamında ödemelerin tevsik edilmesi amacıyla eklenmesi gereken belgelerin kontrol edilmesi ön mali kontrol değildir.

## 6.Eleştiriler

### 6.1. “Ön Mali Kontrol” Reform Kapsamında Önceden Planlanmış Bir Sistem Değildir:

Öncelikle, “ön mali kontrol”ün kamu mali yönetim sisteminde reform çalışmaları esnasında önceden planlanan bir çözüm olmadığının altı çizilmelidir. Sistemde mali kontrol, mali kontrol yetkilisi ve harcama öncesi kontrol kavramlarının yerini, Kanun yürürlüğe girmeden kısa süre önce ön mali kontrol almıştır.

Bu itibarla, Kanun yürürlüğe girmeden hemen önce R.G.’de yayımlanarak yürürlüğe giren Esaslar’ın içeriğinde ve mantalitesinde değişiklikler yapılmasında fayda bulunmaktadır.

### 6.2.Ön Mali Kontrole İlişkin Tanımda Kapsam Yönünden Düzeltme Yapılmalıdır:

Öncelikle, ön mali kontrol tanımına stratejik yönetim araçlarının özellikle eklenmesi gerekmektedir. Şöyle ki, “gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden” yapılacak kontrollerin “stratejik plan ve performans programlarına” ifadesini içermesi sağlanmalıdır.

Zira, kamuda kurgulanmanın ötesinde hayata geçirilmesi, 5018 sayılı Kanunla önceliklendirilen husus stratejik yönetimdir. Her harcama birimi, yıllık bütçe tahmini, idarenin stratejik planında belirlenen amaç ve hedefler çerçevesinde yıllık performans programına esas faaliyetleri ile bunların performans göstergeleri ölçütünde hazırlanmış olmalıdır. Bu çerçevede sadece giderlerin yapılması değil, kaynakların kullanımı ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi de stratejik yönetime uygunluk yönünden kontrol edilmelidir. Bunun hayata geçirilebileceği birim, Kanunla tesis edilen yetki ve sorumluluklar ölçütünde kesinlikle harcama birimleri olacaktır.

### ***6.3.Ön Mali Kontrolün Harcamaların Gerçekleştirilmesi Öncesindeki Kontrolleri Kapsadığı Anlaşılammış, Anlatılmamıştır.***

Ön Mali Kontrolün uygulamada, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile saymanlardan (muhasebe yetkilisi) alınan yetki ve sorumlulukların yeniden uygulanmasına vesile olması isabetli değildir. Kaldı ki, Kanunla yapılan düzenlemede esas çıkış noktası yetkili sorumluluktur. Hedeflenen, bazı görevlilerin sorumluktan kurtarılması veya yetkilerinin alınması değil, yetkili olamayacakları alanlardaki sorumluluklarının kaldırılmasıdır.

1050 sayılı Kanun uygulamasında her halükarda ita amiri (harcama yetkilisi), tahakkuk memuru (gerçekleştirme görevlisi) ve saymanlar (muhasebe yetkilisi) açısından söz konusu olan mali sorumluluk, önemli ölçüde alan daraltmasına gidilerek muhasebe yetkililerinin sorumluluklarını azaltmıştır. 1050 sayılı Kanun uygulamasında (22/E) hiç görmedikleri bir bina; bu binanın yapımında kullanılan malzemenin teknik şartnameye uygun olup olmaması yönünden mali sorumlulukla karşı karşıya kalan saymanların (muhasebe yetkilisi), artık yetki ve bilgilerinin olmadığı alanlarla ilgili olarak sorumluluklarına hükmedilmeyecektir<sup>14</sup>.

Ön mali kontrolün birimler arası çekişme ve çatışmaya yol açacak bir sistem olarak kurgulanmadığının, idareye esas düzenlemeler ve çalışmalar sonrasında hayata geçirilmesi gerektiğinin anlaşılması ve anlatılması gerekmektedir.

Mali hizmetler birimlerinin muhasebe ve ödeme öncesi kontrol birimi olarak değil, mali bir danışma birimi olarak kabul edilmesi ve desteğinden faydalanılması gerekmektedir. Bu itibarla, kapsamlı eğitim ve çalıştaylarla öneminin vurgulanması gerekmektedir.

Ön mali kontrolün ne herşey, ne de hiç bir şey demek olmadığını; iç kontrol sistemleri ile birlikte, iç kontroldeki yeri ve öneminin vurgulanarak anlatılması gerekmektedir. Burada iç kontrol kavramıyla ilgili belirsizliklerin de idareler ve çalışanlar nezdinde giderilmesi gereği, şüphesizdir.

<sup>14</sup> Bunu “genel” olarak diye tanımlamakta fayda görüyoruz. Zira, Sayıştay kararlarının olayın ve sorumluluğun özellikleri dikkate alınarak hesap yargılaması neticesinde belirlediğini dikkatten uzak tutmamak gerekir.

#### **6.4.Münhasıran Mali Hizmetler Birimince Yürütülecek Ön Mali Kontrol Ağırlıkla Harcama Öncesi Kontrole Odaklanmıştır:**

Bu çalışmada özellikle altı çizilmesi gereken temel husus, ön mali kontrolün Esaslarda yapılan düzenlemeler ile harcama öncesi kontrole odaklanmış olması gerçeğidir. Gerek harcama birimlerinde yürütülecek süreç odaklı ön mali kontrol, gerekse münhasıran mali hizmetler biriminde yürütülecek ön mali kontrolde harcama öncesi kontrol vurgusu bulunmaktadır.

Oysa, ön mali kontrolün tanımı Esaslarda;

*“İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrol”* şeklinde yapılmıştır.

**Gelir süreçlerine yönelik ön mali kontrolde** idarelerin sadece mali hizmetler birimleri yer almayacaktır: Bir mahalli idare örneği üzerinden gidecek olursak, içme suyu ve atık su gelirleri su ve kanalizasyon birimlerinde tahakkuk etmektedir<sup>15</sup>. İmar birimlerinden alınan yapı ve kullanım izinleri, işyeri açma ve çalıştırma ruhsatları ve zabıta birimlerinde emir ve yasaklar mevzuatı kapsamında kesilen cezalar gibi mali hizmetler birimleri dışında doğan ve temel tahakkuku yapılan gelir işlemlerine dair örneklerin sayısı arttırılabilir.

Varlık kullanımları, kamu mali yönetimi reformu ile devreye giren tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde taşınır ve taşınmaz yönetimi alanlarını daha önemli ve aktif takip edilebilir hale getirmiştir. Varlık kullanımında yetkili üst yönetici ve veya harcama birimlerinin herhangi bir suretle ödeme emri düzenlemeksizin taşınmazları kiraya verdikleri, satış veya tahsise veya devre mevzuatı çerçevesinde imkan hazırladıkları bilinmektedir. Ön mali kontrolün varlıkların kullanımı safhasında nasıl yapılacağı kendi mevzuatındaki prosedürler bir yana belirlenmemiş, bunun ne şekilde ve kimler eliyle gerçekleştirileceği hususunda herhangi bir düzenleme getirilmemiştir.

<sup>15</sup> Bu örneği büyükşehir olmayan bir mahalli idare ve tahakkuku da muhasebeleştirme alanı dışında kullanıyoruz.

Eleřtiriye esas Esasların 2006 yılı başında yürürlüğe girmiş olmasının da bunda önemli etkisi bulunmaktadır. Zira, taşınır ve taşınmaz mal yönetmelikleri ve uygulaması bu düzenlemenin sonrasındaki yıllarda geliştirilebilmiş alanlardır.

## 7.İyi Bir Ön Mali Kontrol Sistemi Nasıl Olmalı?

Mevcut düzenlemeler çerçevesinde iyi bir ön mali kontrol sistemi tesisi için yapılabilecekler nelerdir? Mevzuatta ön mali kontrole dair önemli eksiklikler bulunmakla birlikte, yapılabilecekler hiç te az değildir.

İyi bir ön mali kontrol sisteminin kurulduğunu söylemek için;

- Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol servis veya alt birimlerinin kurulması,
- İdarelerin faaliyet sahaları ve öncelikleri ölçütündeki risklerine yönelik düzenlemeler içeren birer ön mali kontrol yönergesinin/yazılı prosedürünün yürürlüğe konulması,
- Mali hizmetler müdürlüğü (veya Daire Başkanlığı/Strateji Geliştirme) görev ve çalışma yönerge/yönetmeliğinin yürürlüğe konulması,
- Mali işlem akış şemalarının hazırlanması, güncel tutulması ve üst yöneticinin onayı ile ön mali kontrol sürecine dahil edilmesi,
- Ön mali kontrol görevini yapanların ve tüm idare çalışanlarının bilgi düzeylerinin yükseltilmesi; iç kontrol sistemleri kapsamında ön mali kontrolün işlev ve öneminin anlatılması ve anlaşılması,
- Ön mali kontrol biriminde görevli olanların, mali iş ve işlem süreçlerinin hiçbir yerinde görev almamasının sağlanması,

asgari şartlardır. Bunun dışında ön mali kontrol sürecinin yazılım üzerinden yapılması ve danışmanlık yönünün güçlendirilmesi de önemlidir<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> KARAARSLAN, Erkan, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununa Göre Ön Mali Kontrol, Güncel Mevzuat Dergisi, 4. Sayı, Nisan 2008.



## 8.Sonuç

Ön mali kontrol, Kanunda yapılan değişiklikler sonrasında yeterince anlaşılammıştır. Uygulamaya yön vermek üzere çıkarılan Esaslarda önemli eksiklikler barındırmasına rağmen, iyi bir iç kontrol aracıdır. Bu aracın etkin ve verimli olarak kullanılması için kavramsal çerçevesinin iyi çizilmesi ve anlatılması gerekmektedir.

Ön mali kontrol, sadece mali hizmetler birimlerinde uygulanmak üzere tasarlanmış bir sistem değildir. Bilakis, tüm harcama birimlerinin kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılabilmesi için yürütmesi gereken bir süreç kontrol modelidir.

Mali hizmetler birimlerinde münhasıran yürütülecek ön mali kontrol danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Bu açıdan tam anlamıyla bir mevzuata uygunluk denetimi olmayıp, idarelerin riskli gördüğü veya öncelik verdiği alanlara doğru genişletilebilir.

Ödeme öncesi kontrolü düzenleyen mevzuat hükümleri ile ön mali kontrolün, özellikle de idarelerce yapılacak düzenlemelerle ödeme öncesinde ödeme emirleri üzerinde yapılacak kontrollerin, ön mali kontrolle karıştırılmaması gerekmektedir.

Mevzuatındaki eksiklerin giderilmesi ve güçlendirilmesi ile önceden tasarlanmış etkin bir iç kontrol aracı olarak, sistem bütününde yerini muhafaza edecektir.

İç kontrol sistemi ile birlikte ve bunun içerisindeki işlevinden hareketle, idarelerde varlığından etkin şekilde faydalanılacak bir araca dönüşebilecektir. Bilgi düzeyindeki eksikliklerden ziyade yanlış algılanma ve yapılanmaya yönelik uygulama örnekleri ön mali kontrolü idare birimleri arasında bir çatışma aracına dönüştürmektedir.

**Son söz:** Bilgi paylaşıldıkça çoğalır.