

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE DEVLET MUHASEBESİNİN ROLÜNÜN ETKİNLEŞTİRİLMESİ ÇABALARI VE BÜTÜNLEŞİK YENİ DEVLET MUHASEBESİNE GEÇİŞ

THE EFFORTS TO EFFECT THE ROLE OF GOVERNMENT ACCOUNTING IN PUBLIC FINANCIAL ADMINISTRATION AND TRANSITION TO NEW ACCOUNTING STATE ACCOUNTING

Yrd. Doç. Dr. Serkan AKÇAY

Artvin Çoruh Üniversitesi, Hopa İ.İ.B.F., İşletme, Artvin, serkan.akcay@artvin.edu.tr

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, devlet muhasebesinde reform niteliği taşıyan ve yeni bir uygulama olarak 2018 yılında tüm kamu kurumlarında faaliyete başlayacak olan bütünleşik devlet muhasebesi sisteminin özelliklerini ortaya koymaktır. Çalışmada, sistemin eski sistemden farklarını ortaya koyarak, sistemin devlet muhasebesine getireceği avantajlardan bahsedilecektir. Ayrıca sistemin pozitif ve negatif yönlerinden bahsedilecektir. Çalışmada, yeni sistemle ilgili sınırlı bir literatür olduğu tespit edilmiştir. Mevzuat ve internet tarama yöntemiyle elde edilen bilgilerin anlamlı hale getirilmesi sonucunda çalışma tamamlanmıştır. Sonuç olarak, yeni bütünleşik devlet muhasebe sistemine geçiş isteği, kamuda 5018 Sayılı Kanunun uygulanması sırasında ortaya çıkan yetersizlik ve olumsuzluklardan sonra ortaya çıkmıştır. Özellikle teknolojinin gelişimi, elektronik belge kullanımının artması ve mükerrer kayıtların çoğalması ile beraber devlet muhasebesinde bir reform kaçınılmaz olmuştur. Yeni sistem sonucunda mükerrer kayıtların azalması, iş yükünün azalması, maliyetlerin azalması ve gelir-gider tahminleri ve bütçenin daha doğru ve eksiksiz yapılabileceği düşünülmektedir. Yeni sistem bütünleşik bir sistem olduğundan, bilişim güvenliğinin eski sisteme göre daha da artırılması kaçınılmaz olarak görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bütünleşik, Devlet, Muhasebe, Mali Yönetim

ABSTRACT

The aim of this work, in state accounting with reform quality and as a new application to establish the characteristics of the integrated state accounting system, which will be operational at all public institutions in 2018. In the study, the system will reveal the differences from the old system, the advantages that the system will bring to state accounting will be mentioned. In addition, the positive and negative aspects of the system will be mentioned. In the study, there was a limited literature on the new system. Using legislation and internet browsing methods, the study has been completed as a result of making the information meaningful. As a result, public demand for the transition to the new integrated state accounting system emerged after the inadequacies and negativities arising during the implementation of Law No. 5018. Especially with the development of technology, the increased use of electronic documents and the proliferation of duplicate records, a reform of state accounting has become inevitable. As a result of the new system, it is thought that decrease of duplicate records, decrease of works, decrease of costs and income-expenditure estimations and budget can be made more accurate and complete. Since the new system is an integrated system, it is inevitable that the security of information is increased even more than the old system.

Keywords: Integrated, Government, Accounting, Financial Management

1. GİRİŞ

Devlet muhasebesinde kanun bazında en önemli düzenlemeler, 1927 yılında kabul edilip yürürlüğe giren 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 2003 yılında kabul edilerek yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunudur. İlerleyen zamanla beraber, teknolojinin hızla

ilerlemesi ve devletlerarası rekabetin en üst aşamada seyretmesiyle, devlet muhasebesinde de reform kaçınılmaz olmuştur. 1927 yılından beri uygulanan 1050 Sayılı Kanun'un yürürlükten kaldırılmasına sebep olan olaylar teknolojinin hızla ilerlemesi ve 2000 yılından sonra kamuda devreye giren birçok bilgisayar paket programları ve bu programların en önemlisi SAY2000İ programının 2001'de faaliyete başlamasıdır.

Devlet muhasebesinde reforma ihtiyaç duyulmasının ve bunun sonucunda da 2003 yılında 5018 Sayılı Kanun'un kabulüne kadar giden nedenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Karaarslan, 2006: 9):

- ✓ Devlet Muhasebesinin kapsamı dardır ve kamuda muhasebe birliği yoktur.
- ✓ Kayıtlar nakit esasına göre tutulmaktadır.
- ✓ Mevcut muhasebe sistemi bütçe odaklıdır. Devlet faaliyetlerinden bir kısmı ve maddi duran varlıklar sistem tarafından kapsama alınamamakta ve raporlanamamaktadır.
- ✓ Hesaplar yeteri kadar detaylı değildir.
- ✓ Hesaplar sınıflandırılmamıştır.
- ✓ Devlet Muhasebesinde süreklilik yoktur.
- ✓ Devlet Muhasebesi ödenek ve nakit planlamasında kullanılabilir sağlıklı veriler sağlamamaktadır.
- ✓ Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında tam olarak ve sağlıklı bir biçimde görülmesi mümkün değildir.
- ✓ Devlet Muhasebesinin bütçe hazırlık çalışmalarına bir katkısı bulunmamaktadır.
- ✓ Muhasebe bilgilerinden "Kesin Hesap Kanun Tasarısı" elde edilememektedir.
- ✓ Kurumlara ait muhasebe bilgileri çıkarılamamakta ve kurumsal mali tablolar üretilmemektedir.
- ✓ Devlet Muhasebesi uluslararası standartlara uygun mali raporları üretecek sağlıklı bir veri tabanı sunmamaktadır.

Tüm bu nedenlerden dolayı, devlet muhasebesinde reforma ihtiyaç bulunmaktadır. Çünkü amaç, ülke kaynaklarını ve varlıklarını etkin bir şekilde yönetip, zamanında ve ilgili miktarda kaynağı ilgili yerlere aktarabilmek ve bütçe ile gider-gelir tahminini iyi yapabilmektir. Bunu yapabilmek için de devlet muhasebesinin en iyi şekilde organize edilip, kayıtların doğru ve hızlı şekilde tutulabilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. 2001 yılında faaliyete başlayan SAY2000İ programı ile 2003 yılında kabul edilen 5018 Sayılı Kanunun da zamanla eksiklikleri ortaya çıkmıştır. Bunlar maddeler halinde özetlenecek olursa;

- ✓ Bilişim sistemleri arasındaki sınırlı entegrasyon,
- ✓ Mükerrer iş süreçleri ve aynı işlem için farklı uygulama,
- ✓ Bilişim teknolojilerinden elde edilmesi beklenen fayda düzeyinin yetersizliği,
- ✓ Emek-yoğun olarak devam eden işlemler ve verimlilik kaybı,
- ✓ Bilgi sistemleri arasındaki veri ihtiyacının yeniden veri girişi yöntemi ile yapılması,
- ✓ Bilişim sistemlerine yönelik ortak bir veri sözlüğü bulunmaması,
- ✓ Plan-program-bütçe bağlantısı ile hedef-bütçe-performans ve hesap vermede zorluk,
- ✓ Karar alma süreçlerinde ihtiyaç duyulan veri setinin oluşturulamaması,
- ✓ Kaynakların belirlenecek önceliklere göre tahsisi ve bunların takibinde sıkıntı yaşanması,
- ✓ Taahhütlerinin takibinde ve varlıkların yönetiminde sistemlerin yetersizliği,
- ✓ Sistemlerin mevcut yapıları nedeniyle yeni teknolojileri kullanma ve uyum sorunu,
- ✓ İdarelerin, merkezi sistemler tarafından üretilen mali bilgiye erişim imkânının sınırlılığı,
- ✓ Vatandaş odaklı projelerin gerçekleştirilmesinde sıkıntılar yaşanması,
- ✓ Sorumlulukların, yükümlülüklerin ve standartların net olarak belirlenememiş olması,
- ✓ Denetim süreçlerinde bilişim teknolojilerinden istenilen düzeyde yararlanılamaması gibi konular 5018 Sayılı Kanunun uygulanması esnasında görülen eksikliklerdir.

Bütün bu eksiklikler, yeni bütünleşik devlet muhasebe sistemini hızla faaliyete geçirme gerekliliğini doğurmuştur (<https://www.csb.gov.tr>, 2017). Tüm kamu kurumlarında 2018 yılında devreye girecek olan yeni devlet muhasebe sisteminde ise, bu eksikliklerin çözümünü sağlamayı amaçlayan geçerli

beş önemli kriter bulunmaktadır. İlk kriter olarak, her şeyden önce bu yeni sistemin şu andaki mali yönetim anlayışına uygun olması istenmektedir. İkinci kriter olarak, muhasebe kayıtlarının kurum bazlı olması ve her kurumun ayrı bir yevmiye defteri olması istenmektedir. Diğer kriterler olarak da, yeni sistemin bütünlük ihtiyaçlarına uygun, kâğıdın kullanılmadığı ve mükerrer kayıtları önleyen bir yapıya sahip olması istenmektedir. Ayrıca, yeni devlet muhasebe sisteminin kurumsal dönüşümü desteklemesi ve güncel yöntem ve teknolojileri de azami olarak kullanması istenmektedir. Çalışmada bunların nasıl yapılmasının planlandığı konusuna değinilecektir.

2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI VE TARİHÇESİ

Kamu mali yönetimi ve devlet muhasebesinin bir çok tanımı yapılmış olup, bu kavramlara ait tarihsel süreçte ise, 1927'deki 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu önemli yer tutmaktadır.

2.1. Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesinin Tanımı

Öncelikli olarak, kamu mali yönetimi tanımlanacak olursa; kamu mali yönetimi, 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 malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolünü düzenler. Kamu Mali Yönetimi, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar (<http://www.idarehukuku.net>, 2017).

Devlet Muhasebesinin tanımı ise, aslında genel muhasebenin tanımından farklı değildir. Genel muhasebede işletme ön planda iken devlet muhasebesinde devlet faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sebep ve sonuçlarının muhasebeleştirilmesi söz konusudur (Aydoğdu, 2001: 1).

Devlet muhasebesinin şu özellikleri taşıması beklenir.

- ✓ Karar vermede doğru bilgiyi sağlaması,
- ✓ Kamu hesapları kapsamında bütçe gelir ve harcamalarına ilişkin belge sisteminin oluşturulması,
- ✓ Hizmet maliyetlerinin belirlenmesi,
- ✓ Uygulama sonuçları ve performans verilerinin sunumu,
- ✓ Yıl içinde gelir ve harcamaların kontrolünü ve gelecek yıla ilişkin değerlendirme imkânını sağlaması,
- ✓ Kamuoyuna devletin mali durumunun anlaşılabilir bir şekilde belli periyotlarla rapor edilmesidir.

Bu özelliklerden anlaşılacağı üzere devlet muhasebesi ekonomik planlama, bütçeleme, sorumluluğu belirleme ve faaliyetlerin değerlendirilmesini kolaylaştırma fonksiyonlarına da sahiptir. Devlette kar motifinin yokluğu ve kamu erkini kullananların yasamanın isteklerine uymayı amaçlaması devlet muhasebesini ticari muhasebeden ayıran en büyük etkidir.

Devlet muhasebesi, ekonomide yer alan tüm çıkar gruplarını ilgilendiren, devletin yaptığı işlemleri, varlıkların değerlerini göstererek kaydeden, bu verilerden dönemler itibarıyla yoruma ve denetime elverişli dökümler hazırlayarak sonuç özetleri çıkaran bir hesap yöntemidir (Bulutoğlu ve Kurtuluş, 1981: 193).

2.2. Kamu Mali Yönetimi Sistemi ve Devlet Muhasebesinin Tarihçesi

Kamu malî yönetim sistemimiz öncelikle 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla düzenlenmiştir. Eski sistemde, kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamaması, bazı malî işlemlerin bütçelerde yer almaması, bütçe uygulamalarının malî yıla sınırlı olması, bütçe uygulamalarında kamu idarelerine yeterli inisiyatif tanınmaması, kamu harcamalarında sistemli, sürekli ve etkin bir denetimin gerçekleştirilememesi, Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin kapsamının sınırlı kalması ve çok yıllık bütçeleme sisteminin olmaması sistemin başlıca

eksiklikleri olarak ön plana çıkmaktaydı. Mevcut bütçe sınıflandırması ve muhasebe sistemi, kamu gelir ve giderleri konusunda, hem malî yönetime hem de kamuoyuna istenilen bilgilerin ayrıntılı olarak sunulmasına teknik olarak imkân vermemekteydi. Diğer yandan ise dünyada kamu malî yönetimi ve kontrol sistemi konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Mali yönetim ve kontrol sistemlerinde stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, orta vadeli harcama planlaması, mali saydamlık, hesap verebilirlik kavramları ön plana çıkmıştır. Kamu mali yönetim sisteminde etkinlik sağlayan ve verimliliği artıran bu gelişmeler de dikkate alınarak, 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 gereği daha fazla hissedilir hale gelmiştir (<http://kontrol.bumko.gov.tr>).

Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları ise, 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanması ve yayımlanması ile sürdürülmüştür. Saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan SAY2000i projesinin uygulamaya konulması ile çalışmalar ivme kazanmıştır. 2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma gurubu oluşturulmuştur. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır. Genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını kapsayan bir “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” hazırlanmış ve Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.11.2003 tarihinde yayımlanmıştır. Çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli idareler için, tam tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Yönetmeliklerle kurulan muhasebe sistemi, yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dahil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer ara mali verileri üretmeye muktedir ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişlidir (Karaarslan, 2005: 3).

Türkiye’de devlet muhasebesinde sistem anlamında, Ulusal Hesap Sistemi-1993 (System of National Accounts-1993 “SNA 93”), Avrupa Hesap Sistemi-1995 (European System of Accounts–1995 “ESA 95”), Devlet Finansmanı İstatistik Rehberi 2001 (Government Finance Statistics Manual 2001 – “GFSM 2001”), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Public Sector Accounting Standards- International Federation of Accountants “IFAC-IPSAS”) çalışmaları örnek alınmıştır. Sırasıyla bunlar incelenecek olursa (Serçemeli, 2010: 26-27);

SNA 93: Avrupa Birliği (AB), Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Dünya Bankası (DB) ve Birleşmiş Milletler (BM) tarafından birlikte hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması; akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kuralları oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Sistem, bu belirtilen konular itibarıyla muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken esasları içermektedir.

ESA 95 : Avrupa Birliği’ nin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT (AB İstatistik Ofisi) tarafından hazırlanan ve birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibarıyla GFSM 2001 ile paralellikler taşımaktadır.

GFSM 2001 : IMF tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, ABD gibi ülkelere ve DB, BM, OECD ve Avrupa Komisyonundan

uzmanların da katılımıyla hazırlanan ve tahakkuk esasına göre bilanço, faaliyet raporu gibi kamu mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülkede aynı sınıflandırılmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Kapsam ve düzenlediği konular itibarıyla, özellikle varlıklar, yükümlülükler, gelir ve gider sınıflandırılması gibi muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir.

IPSAS : IFAC' ın bir alt kurulu olan Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu, ülkelerin devlet ve muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmeler ve ülkelerce de kabul görmektedir. Bugüne kadar bu kurulun yayımladığı 24 adet muhasebe standardı bulunmaktadır.

Kamu mali yönetimindeki en önemli reform ise, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizi yeniden düzenleyen 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla yapılmıştır. 5018 Sayılı Kanun kamu mali yönetiminde çok önemli bir reformdur. Günümüze kadar uygulanmış ve halen de uygulanmakta olan bir kanundur. Bu kanunla, kamuya ilk olarak iç denetim, performans esaslı ve çok yıllık bütçeleme, devlet muhasebesinde yönetim sorumluluğu ilkesi, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, şeffaflık ilkesi gereği kamu kurumlarına her yıl yaptıkları çalışmalarını yıllık faaliyet raporları ile kamuoyuna duyurma gibi bir çok uygulama faaliyete geçmiştir.

Kamu mali yönetimi ve devlet muhasebesi alanındaki en son gelişme ise; 16 Mayıs 2017 tarihli, 30068 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan genelge ile Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Politika Belgesi ve Eylem Planı açıklanarak devlet muhasebesinde yeni bir süreç başlatılmıştır. Süreç, ilk önce yeni temel muhasebe paketlerinin ve yeni temel ödeme işlemleri paketinin alınması ile başlamaktadır. Daha sonra ise gerçek kullanıma geçilmeden önce 2017 yılında test işlemleri ile devam edip, yine 2017 yılında merkezi yönetim kapsamındaki kurumlarda gerçek kullanıma geçişle beraber 2018 yılı itibarıyla da geçiş sürecinin tamamlanıp, 2001 yılında faaliyete geçerek günümüze kadar kullanılarak devlet muhasebesinin bilgisayar ve internet üzerinden kaydedilmesini sağlayan SAY2000İ muhasebe paket programının ise 2018 yılı itibarıyla kapatılması öngörülmektedir (Yıldırım, 2016: 15).

3. DEVLET MUHASEBESİNDE 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUN ROLÜ

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Ama 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken bütçenin hazırlanması ile ilgili maddeleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanununun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile bir yıl ertelenmiştir. Kanun, 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan değişikliklerle 01.01.2006 tarihinden itibaren tümüyle yürürlüğe girmiş ve çıkarılması gereken ikincil mevzuatın bir kısmı bugünkü tarih itibarıyla yayımlanmış bulunmaktadır. 5018 Sayılı Kanunun bir çok maddesinde değişiklik öngören 5436 Sayılı Kanun 22.12.2005 tarihinde kabul edilerek 24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış ve iki maddesi dışında 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.1. 5018 Sayılı Kanun Öncesinde Devlet Muhasebesindeki Eksiklikler

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu zamanında kamuda bir takım eksiklikler gözlemlenmiştir. Bunlar özetle şunlardır:

- ✓ Bütçe birliği ilkesinden uzaklaşmış olması,
- ✓ Bütçe planlaması ve uygulamalarının mali yılla sınırlı olması,
- ✓ Kalkınma planları ve bütçeler arasında gereken ölçüde bir bağ kurulamaması,
- ✓ Bütçe uygulamalarında kamu idarelerine yeterli inisiyatif tanınmaması,
- ✓ Kamu harcamalarında etkin bir denetimin gerçekleştirilememesi,

- ✓ Sayıştay denetiminin sınırlı olması,
- ✓ Kamuoyuna istenilen düzeyde bilgi üretilememesi,
- ✓ Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizin uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun olmaması.

Özetle, uzun dönemli bütçeler yapmak o zamanki devlet muhasebesi imkanlarına göre çok sınırlı olmaktadır. Kamu harcamalarında tüm sorumluluk sayman unvanlı kişiye yüklenmekteydi. Sayıştay denetimi sınırlı olmaktadır. Yıllık bilgiler kamuoyu ile yeterince paylaşılamamaktadır. Muhasebe kayıtlarında herhangi bir standart ve AB'ye uyum yoktu. İç denetim sistemi özel sektörde başarılı olmasına rağmen kamuda uygulanamamaktadır. İşte bu nedenlerden ve gereksinimlerden dolayı 5018 Sayılı Kanun 2003'de kabul edilmiştir.

3.2.5018 Sayılı Kanunun Amacı ve Kapsamı

Kanunun Amacı şu şekilde özetlenebilmektedir (www.yalova.edu.tr, 2017):

Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda;

- Kamu kaynaklarının,
 - ✓ Etkili,
 - ✓ Ekonomik
 - ✓ Verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamak,
- Hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak,
- Mali yönetimi ve işleyişi sağlamak,
- Kamu bütçelerini hazırlamak ve uygulamak,
- Tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını sağlamak,
- Mali kontrolü düzenlemektir.

3.3. 5018 Sayılı Kanun'un Devlet Muhasebesine Getirdiği Yenilikler

5018 Sayılı Kanunun devlet muhasebesine getirdiği yenilikler ise belli başlı olarak şu şekilde özetlenebilmektedir: mali saydamlık (şeffaflık), tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, analitik bütçe sistemi ve performans/çok yıllık bütçeleme sistemi, yönetim sorumluluğu ilkesi ve kamuda iç denetim sisteminin benimsenmesidir.

3.3.1. Mali Saydamlık (Şeffaflık) ve Faaliyet Raporları

IMF üyesi ülkelerin aşağıda yer alan Mali Saydamlıkla İlgili İyi Uygulamalar Tüzüğü'nün uygulanmasını teşvik etmektedir. Tüzük aşağıdaki temel kriterler üzerine kuruludur;

- ✓ Roller ve sorumlulukların açık olması,
- ✓ Bilginin kamuya açık olması,
- ✓ Bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması,
- ✓ Denetimin ve istatistik veri yayınlamanın bağımsız olması.

Tüzük prensipte ve pratikte bu hedeflere ulaşmak için hükümetlerin ne yapması gerektiğini sunmaktadır. Bu prensip ve pratikler, IMF'nin üye ülkelerdeki mali yönetim birikimlerinden meydana getirilmiştir. Tüzük, ekonomik politikaların ülke yetkilileri, mali piyasalar ve uluslararası kurumlar tarafından denetim altında tutulmasında yardımcı olacaktır. Tüzükün uygulanmasına ilişkin bilgiler destek bir el kitabında sunulmaktadır. Tüzük, saydamlığın iyileştirilmesinde, ülkeler arasındaki teknik ve idari kapasitelerindeki farklılığın yanı sıra, mali yönetim sistemlerinin ve kültürel, anayasal, hukuksal yapılarının farklılığını da göz önüne almaktadır.

Mali saydamlık, dönem içinde elde edilen mali bilgilerin dönem sonlarında kamuoyu ile paylaşılması için yapılan çalışmaların tamamıdır. 5018 Sayılı Kanuna göre kamu kurumlarına getirilen faaliyet raporlarını dönem sonunda yayınlama zorunluluğu mali saydamlık konusunda atılan önemli bir adımdır. Faaliyet raporları ve sunulduğu yer ve zamanlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Faaliyet Raporları Sunumu

İdare	Rapor Türü	Sunulacak Mercî	Zamanı
Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Sosyal Güvenlik Kurumları	Faaliyet Raporu	Maliye Bakanlığı Sayıştay Kamuoyu	İzleyen mali yılın Şubat ayının sonuna kadar
Mahalli İdareler	Faaliyet Raporu	İçişleri Bakanlığı Sayıştay Kamuoyu	Mart-Nisan ayları arasında
İçişleri Bakanlığı	Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu	Maliye Bakanlığı Sayıştay Kamuoyu	İzleyen mali yılın Haziran ayının 15'ine kadar
Maliye Bakanlığı	Genel Faaliyet Raporu	Sayıştay Kamuoyu	İzleyen mali yılın Haziran ayının sonuna kadar
Sayıştay	Mahalli idarelerin faaliyet raporları hariç olmak üzere; idare faaliyet raporları, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve genel faaliyet raporu	TBMM	Süre belirtilmemiş

Kaynak: Kesik ve Kırıl, 2009: 168-169.

3.3.2. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Geçiş

2004 yılının başından itibaren Türkiye’de uygulaması başlayan ve halen devam eden tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçiş nedenleri önceden uygulanan sistemin aksaklıklarından kaynaklanmaktadır (Dayar ve Esenkar, 2008: 273).

Tahakkuk esaslı muhasebeden önce nakit esaslı muhasebe sistemi uygulanmaktaydı. Nakit esaslı sistem, mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilmemesine ve kaybolmasına neden olmaktadır. Yeni devlet muhasebe sisteminin en önemli niteliklerinden birisi nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasında faaliyet sonuçlarını birlikte üretebilmesidir. Nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde gelir ve gider olarak kabul edilmekte ve muhasebeleştirilmektedir. Ancak devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı değildir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için “yansıtma tekniği” kullanılmıştır. Böylece bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır (Karaarslan, 2002: 109).

Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler hesabı da, yine, nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Anlaşılacağı gibi, tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtmaktadırlar (Karaarslan, 2006: 5).

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile getirilen yenilikler ise şunlardır (Karaarslan, 2002: 8-13):

- ✓ Devlet muhasebesinin kapsamı genişletilmektedir.
- ✓ Devlet muhasebesinde kayıtlar tahakkuk esasına göre tutulacaktır.
- ✓ Tüm devlet faaliyetleri muhasebe sistemi tarafından kayıt altına alınacaktır.
- ✓ Maddi duran varlıklar kayıt altına alınacaktır.
- ✓ Detaylı ve sınıflandırılmış bilgi üretilecektir.
- ✓ Devlet muhasebesinde süreklilik sağlanacaktır.
- ✓ Devlet muhasebesi ödenek ve nakit planlamasına destek sağlayacaktır.
- ✓ Devlet borçlarının kayıtlarda görülmesi sağlanacaktır.
- ✓ Bütçe hazırlanmasına katkı sağlayan bir muhasebe sistemi kurulmaktadır.
- ✓ Kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgiler muhasebeden elde edilecektir.
- ✓ Vergi harcamaları raporlanabilecektir.
- ✓ Kurumsal muhasebe sistemine geçilmektedir.

3.3.3. Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Geçiş

Analitik bütçe sınıflandırması detaylı bir kurumsal sınıflandırmayla program sorumlularının tespitine imkân verilmesi, mevcut bütçede olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, bu sınıflandırmanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilmesi, uluslararası karşılaştırmalara elverişli olması ve ölçmeye ve analize imkân sağlanması gibi özelliklere sahiptir. Bu özellikleri ile analize elverişli bilgiler üretmeye uygun olması nedeniyle bu bütçe sınıflandırmasına “ Analitik Bütçe Sınıflandırması ” adı verilmiştir. 2004 yılı itibariyle yürürlüğe giren analitik bütçe sınıflandırması, daha sonra 2005 yılından beri mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile özel bütçeli kurum ve kuruluşlarda da uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca, 2006 yılından beri de, kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere döner sermayeli kuruluşlar ile diğer kurum ve kuruluşlar da sistemi uygulamaktadır (Dayar ve Esenkar, 2008: 265-266).

3.3.4. Performans Esaslı ve Çok Yıllı Bütçelemeye Geçiş

Performans esaslı bütçeleme, öncelikli olarak Anglosakson ülkelerinde uygulama alanı bulan başarılı bir bütçe tekniğidir. Stratejik planlamaya, performans göstergeleri ve bilgisine, etkinlik, verimlilik ve tutumluluk gibi ekonomik ölçütlere dayandırılması bu bütçe türünün kamu sektörüne vizyona ve misyona dayalı geniş bir bakış açısı kazandırmasını mümkün kılmaktadır. Performans esaslı bütçeleme ile kamu yönetimini süreçlerden çok sonuçlara ve çıktılara yöneltmek amaçlanmaktadır. Bu bakımdan yönetsel hesap verebilirliğin hem halka hem de siyasilere karşı sağlanması süreci mevcut sayısal veriler aracılığıyla tamamlanmış olmaktadır (Demirel, 2015: 266).

Çok Yıllı Bütçeleme ise, temelde üç unsur üzerine kurulmuştur. Bunlardan ilki, kamu harcamaları için ayrılacak toplam kaynağın doğru tahmin edilmesidir. İkincisi, var olan ve yeni uygulanacak politikaların toplam maliyetlerinin doğru tahminidir. Üçüncüsü, toplam kaynaklarla toplam maliyetleri karşılaştıran sağlıklı bir işleyiş sürecinin tesisidir (Yılmaz, 1999: 48).

3.3.5. Kusursuz Sorumluluktan Yönetim Sorumluluğu Modeline Geçiş

Kusursuz sorumluluk halinde, kusur bir koşul olarak aranmadığı gibi, kusursuz sorumlu olduğu iddia edilen şahıs da; olayla zarar arasındaki illiyet bağının mücbir sebep, zarar görenin ve üçüncü kişinin tam kusuru ile kesildiğini kanıtlamak suretiyle sorumluluktan kurtulabilir. 1050 Sayılı Kanuna göre devlet muhasebesinde tüm sorumluluk öncelikli olarak saymanlarda idi. Yapılan hatalardan sadece saymanı ve bazı durumlarda ise tahakkuk memurunu sorumlu tutmak adaletli bir uygulama olarak görülmemekteydi.

Yönetim sorumluluğu ise; kamu hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesini sağlamak amacıyla kanunların, tüzüklerin ve yönetmeliklerin devlet memuru bakımından emrettiği görevleri yurt içinde veya yurt dışında yerine getirmemek, uyulmasını zorunlu kıldığı hususlara uymamak veya yasakladığı işleri yapmaktan kaynaklanan sorumluluktur. 5018 Sayılı Kanuna göre düzenlenen yönetim sorumluluğu modelinde ise, sorumluluk dağıtılmış ve paylaştırılmış durumdadır. Sorumluluk zincirleme olarak, üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe

yetkilisi arasında paylaştırılmaktadır. Yönetim sorumluluğu modelinde, hatayı yapan kim ise sorumlu o kabul edilmektedir. Yönetim sorumluluğu modeli, daha adaletli bir sistem olarak görülmektedir.

3.3.6. Kamu Kurumlarında İç Denetim Uygulamasına Geçiş

5018 Sayılı Kanununun 63-67. maddeleri, iç denetim sistemi hakkında düzenlemeler içermekte olup; 63. madde de iç denetimin tanımı, uygulanması ve iç denetim biriminin kurulması, 64 üncü maddede iç denetçinin görevleri, 65. maddede iç denetçinin nitelikleri ve atanması, 66. maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve 67. maddede ise Kurulun görevleri düzenlenmektedir. Kanununun 63. maddesinde 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 faaliyeti" olarak tanımlanmaktadır (Gönülaçar, 2008:29)

Kamuda harcama süreci 5018 Sayılı Kanuna göre, öncelikli olarak stratejik planın düzenlenmesi ile başlamaktadır. Daha sonra ise, bütçe ve ayrıntılı harcama programı hazırlanmaktadır. Bu iki aşama tamamlandıktan sonra bir sonraki aşama ise harcama talimatı ile başlamakta, ihale ve satın alma süreci ile devam etmektedir. Bu aşama devam ederken, aynı zamanda ön mali kontrol de gerçekleştirilmektedir. Daha sonra ise mal ve hizmetin alımı yapılmakta ve karşılığında ise ödeme emri belgesi düzenlenmektedir. Bu aşamalarda da, ön mali kontrol devam etmektedir. Ödeme emri belgesi eksiksiz olarak ekleriyle beraber düzenlendikten sonra ise ödeme aşamasına geçilmektedir. Ödeme tamamlandıktan sonra, muhasebe bölümü devreye girerek gerekli kayıtları düzenlemektedir. Bu arada, iç denetim, tüm bu aşamalar esnasında süreç denetimi kapsamında faaliyetlerini yerine getirmektedir. Ve son olarak da dönem sonunda defterdarlık ve mal müdürlüklerinde biriken muhasebe evrakları ve eklerindeki belgeler dış denetim için Sayıştay'a gönderilerek süreç tamamlanmaktadır.

4. BÜTÜNLEŞİK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ

5018 Sayılı Kanununun uygulamasında görülen bazı eksiklikler nedeniyle 16 Mayıs 2017 tarihli, 30068 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan genelge ile Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Politika Belgesi ve Eylem Planı açıklanarak devlet muhasebesinde yeni bir süreç başlatılmıştır. 2017/7 sayılı genelgeye göre, "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemekte olup ülkemizdeki mali yönetim sisteminin temelini oluşturmaktadır. Bu çerçevede idareler, mezkûr Kanun gereklerini mümkün olan en iyi şekilde yerine getirmek amacı ile bilgi ve iletişim teknolojilerinden azami ölçüde faydalanmaya çalışmakta ve kendi görev alanları ile ilgili bilişim sistemleri geliştirmekte ve işletmektedir. Ancak söz konusu bilişim sistemlerinin geliştirilmesi sırasında ortaya konulan perspektifin kamu mali yönetiminin bütünü kavramak yerine kurumsal düzeyde kalması; bazı alanlarda mükerrer iş süreçleri oluşmasına, sistemler arasındaki entegrasyonun sınırlandırılmasına ve kaynak israfına yol açmaktadır. Veri tutarlılığı ve kontrol düzeyleri açısından da riskler içeren bu durum, kamu mali yönetimi ile karar vericilerin ihtiyaç duyduğu veri setinin tam anlamı ile oluşturulmasını da zorlaştırmaktadır. Bu nedenle Onuncu Kalkınma Planı Kamu Harcamalarının Rasyonelleştirilmesi Programı, Ulusal e-Devlet Stratejisi ve Eylem Planı, Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Planlarda kamu harcamalarının etkinliğinin artırılması ve kamu mali yönetiminde kullanılan bilişim sistemleri altyapılarının entegre edilmesi amaçlarına yönelik olmak üzere, "Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi" oluşturulması hedeflenmiştir.

5018 Sayılı Kanununun uygulanması sırasında görülen eksiklikler ise bu şekilde özetlenebilir (<https://www.csb.gov.tr>, 2017) :

- ✓ Bilişim sistemleri arasındaki sınırlı entegrasyon,
- ✓ Mükerrer iş süreçleri ve aynı işlem için farklı uygulama,
- ✓ Bilişim teknolojilerinden elde edilmesi beklenen fayda düzeyinin yetersizliği,
- ✓ Emek-yoğun olarak devam eden işlemler ve verimlilik kaybı,

- ✓ Bilgi sistemleri arasındaki veri ihtiyacının yeniden veri girişi yöntemi ile yapılması,
- ✓ Bilişim sistemlerine yönelik ortak bir veri sözlüğü bulunmaması,
- ✓ Plan-program-bütçe bağlantısı ile hedef-bütçe-performans ve hesap vermede zorluk,
- ✓ Karar alma süreçlerinde ihtiyaç duyulan veri setinin oluşturulamaması,
- ✓ Kaynakların belirlenecek önceliklere göre tahsisi ve bunların takibinde sıkıntı yaşanması,
- ✓ Taahhütlerinin takibinde ve varlıkların yönetiminde sistemlerin yetersizliği,
- ✓ Sistemlerin mevcut yapıları nedeniyle yeni teknolojileri kullanma ve uyum sorunu,
- ✓ İdarelerin, merkezi sistemler tarafından üretilen mali bilgiye erişim imkanının sınırlılığı,
- ✓ Vatandaş odaklı projelerin gerçekleştirilmesinde sıkıntılar yaşanması,
- ✓ Sorumlulukların, yükümlülüklerin ve standartların net olarak belirlenememiş olması,
- ✓ Denetim süreçlerinde bilişim teknolojilerinden istenilen düzeyde yararlanılamaması

İşte bu nedenlerden dolayı bütünleşik kamu mali yönetim bilişim sistemine geçilmeye ihtiyaç duyulmuştur.

4.1. Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Tanımı

Genel olarak bakıldığında Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi, kamu mali yönetimi ile ilgili fonksiyonel süreçleri destekleyen, birbirleri ile etkileşimli bir şekilde çalışan ve gerekli durumlarda ilgili taraflara ve karar vericilere rapor ve bilgi sunan yazılımların oluşturduğu entegre sistemler bütünü şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıdaki tanımda yer alan kamu mali yönetimi ile ilgili fonksiyonel süreçler, ülkelerin idari ve ekonomik yapısına göre farklılık göstermekle birlikte genellikle aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (<https://www.csb.gov.tr>, 2017).

- ✓ Makroekonomik tahmin ve planlama,
- ✓ Mali planlama,
- ✓ Bütçe hazırlık,
- ✓ Bütçe işlemleri ve bütçe uygulama,
- ✓ Nakit yönetimi,
- ✓ Borç yönetimi,
- ✓ Gelir yönetimi,
- ✓ Kamu personel yönetimi,
- ✓ Varlık yönetimi,
- ✓ Muhasebe ve mali raporlama,
- ✓ İzleme ve değerlendirme,
- ✓ Denetim.

Kamu mali yönetimi açısından önemli bir araç niteliğinde olan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sisteminin (BKMYBS) oluşturulmasına yönelik projeler, yukarıda sıralanan fonksiyonel süreçlerin tamamı veya bir kısmı üzerine kurgulanmaktadır. Bu çerçevede ortaya çıkan kapsam farklılığını ifade etmek üzere, “Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi” yerine “Mali Yönetim Bilişim Sistemi” kavramının da kullanıldığı görülmektedir. BKMYBS’den daha dar bir çerçeveyi ifade etmek amacı ile kullanılan mali yönetim bilişim sistemi kavramı, icracı bakanlıklar ve diğer harcamacı kuruluşların bütçe uygulama ve muhasebe dahil olmak üzere kamu harcamalarına ilişkin yönetim süreçlerinin bilgisayar ortamına aktarılması şeklindedir. Uygulamada modüler bir yapıda tasarlanan ve geliştirilen söz konusu sistemler, ortaya çıkacak yeni ihtiyaçlar doğrultusunda yeni modül veya fonksiyonlara kavuşturulmakta, diğer bir ifade ile sürekli bir gelişim döngüsü içinde bulunmaktadır. Sistem kapsamında yer alan modüller ihtiyaç duyulan aşamalarda birbirleri ile veri paylaşmakta ve bütüncül bir yapı içerisinde işlev görmektedir. Konuyla ilgili yapılan bazı çalışmalarda Mali Yönetim Bilişim Sistemi, çekirdek sistem ve diğer sistemler olmak üzere iki bölüm altında incelenmiştir. Çekirdek sistemin kapsamına bütçe uygulama, nakit yönetimi, genel muhasebe, mali raporlama, fon yönetimi ve maliyet yönetimi gibi unsurlar dahil edilirken diğer sistemler başlığı altında kamu personel yönetimi, gelir, tedarik, varlık yönetimi, ihale, performans ve yönetim bilgisi gibi modüller sayılmaktadır. Mali Yönetim Bilişim Sistemi kapsamında, çekirdek sistem ve diğer

sistem şeklinde öncelikler tanımlanmasının temel nedeni, sistemin oluşturulmasına ilk olarak çekirdek işlevlerden başlanmasıdır. Ancak konu ile ilgili genel kabul görmüş ortak bir çözüm bulunmadığı gibi geliştirilecek uygulamaların niteliği, büyüklüğü ve öncelikleri ilgili ülkelerin idari ve mali yapılarına, insan kaynaklarına, mali kültür ve tarihi gibi unsurlara bağlı olarak şekillenmektedir. BKMYBS'nin en temel özelliği olan sistemler arası entegrasyon, mali veya mali olmayan verilerin sisteme ilk girişinden güvenli bir şekilde saklanmasına ve farklı fonksiyonlara ilişkin modüller arasında paylaşılmasına kadar etkili bir şekilde yönetilebilmesini ifade etmektedir. Sistem kurgusu içerisinde oluşturulacak entegrasyon yapıları, gerçek zamanlı veri paylaşımını sağlayacağı gibi birden fazla kurumun dahil olduğu entegre iş süreçlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesini de mümkün kılmaktadır. Mali yönetimin vazgeçilmez bir aracı olan BKMYBS, yönetim süreçlerinde ihtiyaç duyulan her türlü mali ve mali olmayan (çalışan sayısı, performans ve program bilgileri) bilgiyi sağlamakta, bünyesinde yer alan otomatik işlemler ve iç kontrol bileşenleri sayesinde mali denetim sürecini de desteklemektedir(<https://www.csb.gov.tr>, 2017).

4.2.Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sisteminin Hedefi

Yeni Sistemden Beklenen Faydalar (<https://www.bumko.gov.tr>, 2017);

- ✓ Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması,
- ✓ Harcama süreçlerindeki kontrol düzeyinin artması,
- ✓ Kamuda finansal raporlama imkanlarının geliştirilmesi,
- ✓ Karar alma süreçlerinde istatistiksel analiz yöntemlerinin etkin ve yaygın kullanılması,
- ✓ Mali süreçlerdeki iş ve işlemlerin daha hızlı ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi,
- ✓ Elektronik belgenin yaygınlaşmasıyla birlikte, kağıt kullanımının en aza indirilmesi ve kağıda dayalı süreçlerden dolayı oluşan sorunların giderilmesi,
- ✓ Otomasyon düzeyindeki artışa bağlı olarak insan kaynağının verimli alanlarda değerlendirilmesi,
- ✓ İç ve dış denetim faaliyetlerinde bilgisayar destekli tekniklerin kullanım imkanının artması,
- ✓ Ülkemizin içinde bulunduğu e-devlet sistemi sürecinin hızlandırılması.

Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemini oluşturmak üzere, mali yönetim sistemimizde yer alan kurumlar ile birlikte yürütülecek çalışmalarda geçerli olacak temel prensipler ise şu şekildedir (<https://www.csb.gov.tr>, 2017);

- ✓ Sistemin yapılandırılmasında yenilikçi ve süreç odaklı bir yaklaşım benimsenecektir.
- ✓ Mali yönetim alanındaki bütün süreçler, konu ile ilgili yetki ve sorumluluğu olan paydaşlarla birlikte oluşturulacaktır.
- ✓ Bütünleşik bir mali yönetim sistemi, nitelik itibari ile birden fazla kurumun yetki ve sorumluluk sahasına giren iş ve işlemlerin tek bir merkeze toplanması değil, ilgili sistemlerin tanımlanacak olan birlikte çalışabilirlik kurallarına göre işletildiği bir yapı şeklinde kurgulanacaktır.
- ✓ Maliye Bakanlığı, entegrasyon çözümleriyle ilgili olarak belirleyeceği ve açık bir şekilde yayınlayacağı birlikte çalışabilirlik standartlarına (kurumsal, teknik, anlamsal) uygun yazılım çözümlerinin oluşturulması sürecinde, sahip olduğu bilgi ve tecrübeyi kurumlar ile paylaşmaya devam edecektir.
- ✓ Maliye Bakanlığı, harcama süreçleri ile ilgili olarak sunduğu hizmetleri süreç odaklı bir yaklaşım çerçevesinde geliştirmeye devam edecektir.
- ✓ Mali süreç öncesi işlemleri kendilerine ait bilgi sistemleri aracılığı ile gerçekleştiren ve gerekli teknik altyapıya sahip idarelerin, kendilerine ait bilgi sistemleri aracılığıyla mali süreçlerini yerine getirmelerini sağlamaya yönelik entegrasyon çözümleri geliştirecektir.
- ✓ Bütünleşik sisteme ilişkin tasarım, 5018 sayılı Kanun kapsamındaki iş ve işlemlerin tamamının elektronik ortamda gerçekleştirilebilmesi amacı ile elektronik imza elektronik belge kurgusu çerçevesinde yapılacaktır.

- ✓ Bütünleşik mali yönetim bilgi sistemi e-Tedarik, e-Fatura, e-Tahsilat, e-Denetim, mali tablo analizi, risk analizi, karar destek sistemi ve erken uyarı sistemi gibi modern uygulama ve yöntemleri içerecek şekilde tasarlanacaktır.

4.3. Eski ve Yeni Devlet Muhasebe Organizasyonunun Mukayesesi

Kamu mali yönetim sistemimize ait fonksiyonel süreçlerin otomasyonu ile ilgili olarak geliştirilen mali yönetim bilişim sistemleri, aşağıda yer alan iki grup altında toplanmaktadır(<https://www.csb.gov.tr>, 2017).

a) Merkezi Otomasyon Sistemleri: Merkezi düzenleyici ve yönlendirici idareler (Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı vd.) tarafından geliştirilen ve mali yönetimin temelinde yer alan sistemler,

b) Kurumsal Otomasyon Sistemleri: Harcamacı idareler tarafından yürütülen hizmetler için geliştirilen ve ilgili kamu idaresine ait mali yönetim süreçlerini kapsayan sistemlerdir.

Şu andaki devlet muhasebe sisteminde süreç, ağırlıklı olarak daha çok Maliye Bakanlığının üzerindedir. Yeni bütünleşik sistemde ise; Maliye Bakanlığının yükünün, Merkezi Otomasyon Sistemi adı altında; Kalkınma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı ile paylaşması tasarlanmaktadır. Maliye bakanlığı da yeni sistemde etkin bir rol oynarken, ayrıca danışmanlık yaparak bilgi ve deneyimlerini de paylaşacaktır.

Mevcut devlet muhasebe organizasyonunda birçok değişiklik tasarlanmaktadır. Bunlar sırasıyla şunlardır: (Şekil 1 ve 2’de gösterilmiştir.)

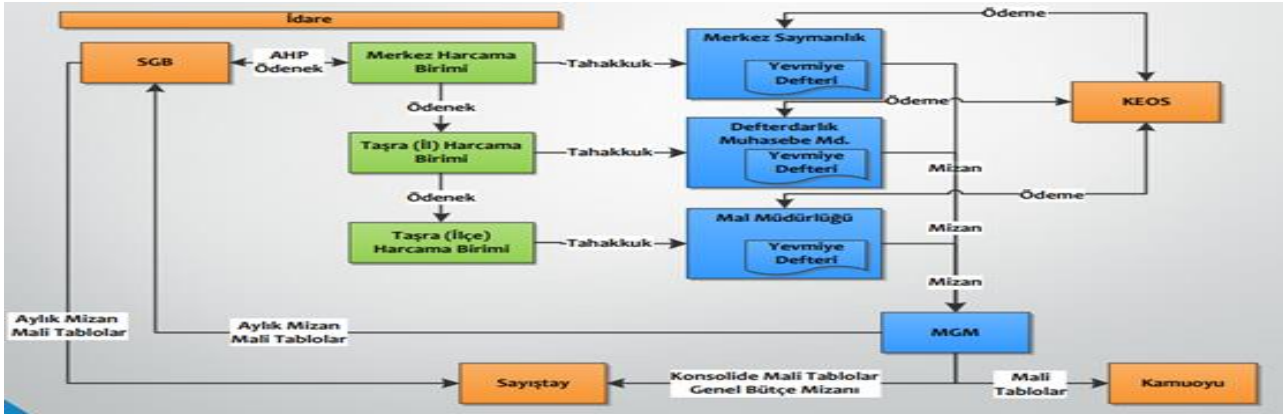
Mevcut muhasebe sisteminde, ödenekler hem merkezi harcama birimine, hem taşra (il) harcama birimlerine, hem de taşra (ilçe) harcama birimlerine ayrı ayrı gönderilmekteydi. Yeni bütünleşik sistemde ise ödenekler il harcama ve ilçe harcama birimlerine gönderilmeyecek, ödemelerin sadece merkez harcama birimine gönderilmesi tasarlanmaktadır.

Mevcut sistemde, merkez harcama birimlerinin yevmiye defterlerini merkez saymanlıklar, taşra (il) harcama birimlerinin yevmiye defterlerini il defterdarlıkları ve taşra (ilçe) harcama birimlerinin yevmiye defterlerini ise mal müdürlükleri tutmaktadır. Yeni bütünleşik sistemde ise yevmiye defterleri birleştirilerek, “İdare Yevmiye Defteri” adı altında merkez muhasebe müdürlüğü, il defterdarlıkları ve ilçe mal müdürlüklerinin beraber tutması tasarlanmaktadır.

Mevcut sistemde mizanlar hem merkez saymanlığı, hem defterdarlıklar hem de mal müdürlükleri tarafından ayrı ayrı hazırlanmaktadır. Mizanlar Muhasebat Genel Müdürlüğüne gönderilmekte, Muhasebat Genel Müdürlüğü de bu aylık mizanları ve mizanlardan düzenlediği mali tabloları SGB (Strateji Geliştirme Başkanlığı)’na göndermektedir. SGB ise bunları dış denetim için Sayıştay’a sunmaktadır. Yeni bütünleşik sistemde ise mizan çıkarma görevinin sadece merkez muhasebe müdürlüğüne verilmesi tasarlanmaktadır. Yeni bütünleşik sistemde, merkez muhasebe müdürlüğünün, mizanın yanı sıra mali tabloları düzenleyerek Muhasebat Genel Müdürlüğüne göndermesi tasarlanmaktadır. Muhasebat Genel Müdürlüğünün de gelen bu mizan mali tablolardan “Konsolide Mali Tablolar Genel Bütçe Mizanı” hazırlayarak Sayıştay’a sunması tasarlanmaktadır. Ayrıca yeni bütünleşik sistemde, merkezi muhasebe müdürlüğünün idare yevmiye defterini ve idari mali tabloları SGB’ye göndermesi tasarlanmaktadır. SGB’nin de gelen bu bilgileri Sayıştay’a sunması tasarlanmaktadır.

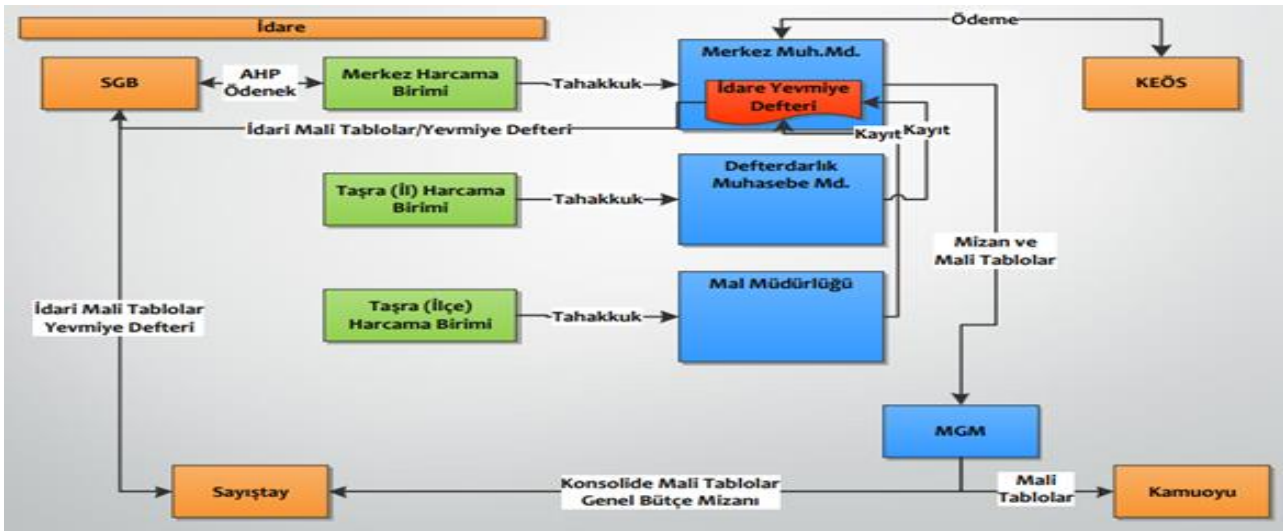
Mevcut sistemde ödemeleri, KEÖS (Kamu Elektronik Ödeme Sistemi) aracılığıyla yapma yetkisi merkez saymanlığa, defterdarlıklara ve mal müdürlüklerine verilmiştir. Yeni bütünleşik sistemde ise, bu ödeme yetkisinin KEÖS aracılığıyla sadece merkez muhasebe müdürlüğüne verilmesi tasarlanmaktadır.

Şekil 1: Mevcut Devlet Muhasebe Organizasyonu Örneği (Genel Bütçe)



Kaynak: Yıldırım, 2016: 3. (<http://www.bumko.gov.tr>, 2017)

Şekil 2: Yeni Bütünleşik Devlet Muhasebe Organizasyonu Örneği (Genel Bütçe)



Kaynak: Yıldırım, 2016: 4. (<http://www.bumko.gov.tr>, 2017)

Eski ve yeni devlet muhasebe sistemi kıyaslamasına göre, eski sisteme ait muhasebe birimi muhasebesinin yerini, birden fazla hesap planı yönetimli kurum muhasebesinin alması tasarlanmaktadır. Muhasebe kayıt formunun yerine süreç bazlı muhasebenin alması tasarlanmaktadır. Kağıda dayalı işlemler terkedilerek, elektronik belge kullanılması tasarlanmaktadır. Sadece iş yerindeki masaüstü bilgisayarlardan değil, mobil ve kişisel bilgisayarlardan da sisteme girilerek kayıt imkanı tasarlanmaktadır. Tek katmanlı mimarinin yerini mikro servis tasarımının alması planlanmaktadır.

Tablo 2: Eski ve Yeni Devlet Muhasebe Sistemi Karşılaştırması

Say2000i	Yeni Muhasebe Sistemi
Muhasebe birimi muhasebesi	Kurum muhasebesi Birden fazla hesap planı yönetimi
Muhasebe kayıt formu	Süreç bazlı muhasebe
Kağıda dayalı işlem adımları	Elektronik belge kurgusu e-Tedarik, e-Fatura, e-Tahsilat vb. uygulamalara hazırlık
Tek katmanlı mimari	Mikro servis tasarımı
Geleneksel veri alışverişi yöntemleri	Gelişmiş entegrasyon olanakları
Desktop / Thinclient	PC + Mobil

Kaynak: Yıldırım, 2016: 5. (<http://www.bumko.gov.tr>, 2017)

5. SONUÇ

Çalışma ile ilgili olarak şu sonuçlara ulaşılmıştır:

Yeni bütünleşik muhasebe sisteminin kullanımıyla beraber;

- ✓ Muhasebede yapılan mükerrer kayıtların azalması beklentisi,
- ✓ Daha az kişi ile daha çok işin daha kısa sürede yapılabilmesi beklentisi,
- ✓ Gerek daha az işgücü ile iş yapabilmek, gerekse de normal kağıt yerine elektronik kağıt kullanılmasından dolayı maliyetlerin azalacağı beklentisi,
- ✓ Plan, program ve bütçe tahmininde ve performansında artış beklentisi,
- ✓ Karar alma süreçlerinde hız artışı beklentisi,
- ✓ Kaynakların zamanında ve ilgili yerlere aktarılmasında isabetlilik ve hız artışı beklentisi,
- ✓ Taahhütlerin ve ödeneklerin takibinde ve varlıkların yönetiminde başarı beklentisi,
- ✓ Sisteme uyum konusunda personelin iyi eğitilmesi gerekliliği,
- ✓ Vatandaşların işinin daha hızlı halledilebilme ve ödemelerin daha hızlı yapılabilme imkanı,
- ✓ Yeni bütünleşik muhasebe sistemin denetlemesinin de eskiye göre daha kolay ve daha az zaman alıcı olacağına beklentisi ve bunun daha az kişiyle yapılabilme imkanı,
- ✓ Yeni sistemde sorumluluk ve yetki dağılımının iyi yapılması gerekliliği,
- ✓ Yeni sistem, uzman kişilerce kotarılacak bir sistem olarak görülmekte, eğer tersi gibi bir durum olursa sistemin başarısına olumsuz etki edebileceği düşünülmektedir.
- ✓ Sistemde eskiye göre daha az iş yoğunluğu ile daha çok sonuç alınacağı muhtemel bir beklentidir. Bilgisiz ve yanlış kişiler tarafından sisteme zarar verebilecek davranışlar ise eskiye göre daha büyük sonuçlar doğurabilir. Bundan dolayı, sistem güvenliğine ve eğitimine eskisinden daha fazla önem verilme zorunluluğu tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

Aydoğdu, A. (2001). archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.../24.%20AHMET%20AYDOGDU.doc. (Erişim Tarihi : 21.08.2017)

Bulutoğlu, K. ve Kurtuluş, E. (1981). Bütçe ve Kamu Harcamaları, 193.

Dayar, H. ve Esenkar, Y. (2008). Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Y.2008, C.13, S.2 s.263-294.

Demirel, D. (2015). Performansın Mali Boyutu: Performans Esaslı Bütçe , Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2015 19 (1),ss.265-282.

Gönülaçar, Ş. (2008). Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim, s.29.

Karaarslan, E. (2002). Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri, Mali Kılavuz Dergisi, No.17, (Temmuz 2002), s.109.

Karaarslan, E. (2002). Kamu Mali Yönetimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, Maliye Dergisi, sayı:140. ss.8-13.

Karaarslan, A. (2005). Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, TÜRMOB YAYINLARI, Sirküler Rapor Serisi Seri No: 2005 – 11, Ankara.

Karaarslan, E., (2006). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, ss.5-9. <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/20.3-%C3%9CLKEM%C4%B0ZDE-DEVLET-MUHASEBES%C4%B0N%C4%B0N-SER%C3%9CVEN%C4%B0.pdf> (Erişim Tarihi : 12.08.2017)

Kesik, A., Kırıl, G. (2009). Yeni Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verebilirlik, Türkiye’de Yerel Yönetimin Sorunları ve Geleceği.

Serçemeli, M. (2010). Devlet Muhasebe Kavramı, Türkiye’deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Mal Müdürlüğünde Bir Uygulama , Atatürk Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi, ss.25-

26.https://www.atauni.edu.tr/yuklemeler/1c2e6491e4ecc41856970afc_c8864668.pdf. (Erişim Tarihi: 21.08.2017)

Yıldırım, A. (2016). Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi, ss.3-10.

Yılmaz, H. (1999). Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi: DPT Yayınları, Ankara.

[https://www.csb.gov.tr/db/strateji/editorodnya/BKMYBS%20\(Web\).pdf](https://www.csb.gov.tr/db/strateji/editorodnya/BKMYBS%20(Web).pdf) (Erişim Tarihi : 21.08.2017)

<http://www.idarehukuku.net/makale/Kamu-Mali-Yonetimi.html> (Erişim Tarihi : 15.07.2017)

<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html> (Erişim Tarihi : 21.08.2017)

www.yalova.edu.tr/Files/Import/ucgen3/userfiles/file/.../sunumlar/5018.ppt (Erişim Tarihi: 16.09.2017)

<https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10657,butunlesik-kamu-mali-yonetim-bilisim-sistemi-projesi-arif-yildirimpdf.pdf?0> (Erişim Tarihi : 29.08.2017)

<http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10648,yeni-devlet-muhasebesi-bilisim-sistemi-arif-yildirimpdf.pdf?0> (Erişim Tarihi : 28.08.2017)