

**KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ ETKİNLİĞİNİN, MUHASEBE
ÇALIŞANLARI ÜZERİNE ETKİSİ: UŞAK İLİNDE BİR ALAN
ARAŞTIRMASI**

BU TEZ BAP BİRİMİ TARAFINDAN DESTEKLENMİŞTİR

Zehra GENÇ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN

Uşak

Ağustos, 2013

**KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ ETKİNLİĞİNİN, MUHASEBE
ÇALIŞANLARI ÜZERİNE ETKİSİ: UŞAK İLİNDE BİR ALAN
ARAŞTIRMASI**

Zehra GENÇ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı İşletme Bölümü

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN

Uşak

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ağustos, 2013

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ ETKİNLİĞİNİN, MUHASEBE ÇALIŞANLARI ÜZERİNE ETKİSİ: UŞAK İLİNDE BİR ALAN ARAŞTIRMASI

Zehra GENÇ

İşletme Anabilim Dalı

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ağustos, 2013

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN

Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Etkinliğinin, Muhasebe Çalışanları Üzerine Etkisi: Uşak İlinde Bir Alan Araştırması başlıklı bu tezde; kamu mali yönetiminin temel unsurlarından biri olan kamu sektörü muhasebesi sisteminin, uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları ile kamu sektörünün hesap verilebilirlik, mali saydamlık ve ekonomiklik ilkeleri çerçevesinde değerlendirilerek, denetim etkinliğinin muhasebe çalışanlarını nasıl etkilediği üzerinde durulmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacı, “*Kamu Kurumları Mali Birim*” çalışanlarının kamu sektörü muhasebe sisteminin, denetiminin ve etkinliğinin belirlenmesidir.

Araştırma Uşak ilindeki kamu kurumlarını kapsamaktadır. Bu kapsamda araştırmaya rassal olarak seçilen 24 kamu kurumundan 102 mali birim çalışanı katılmıştır. Veri toplama yöntemi olarak ise anket tekniğinde yararlanılmıştır. Elde edilen veriler SPSS 18.0 paket programı kullanılarak; güvenilirlik, madde ve faktör analizleri, KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) Örneklem Yeterliliği Testi, Barlett Küresellik Testi ile bağımsız değişken boyutlarının bağımlı değişken boyut üzerindeki etkilerini

ölçmek için regresyon analizi yapılmıştır. Elde edilen sonuçlar ise % 95 güven aralığında $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

Yapılan araştırma sonucuna göre bilgiye ulaşım kolaylığı ve hazırlanan 9 hipotezin 6' sı kabul edilirken, 3' ü reddedilmiştir. Kurulan bu hipotezlerden etik boyutu ile denetim ve bilgiye ulaşım kolaylığı boyutu arasında anlamlı bir ilişki, denetçinin bağımsızlığı boyutu ile bilgiye ulaşım kolaylığı ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği arasında anlamlı bir ilişki ve görev bilincinin geliştirilmesi boyutu ile denetim ve bilgiye ulaşım kolaylığı boyutları arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

Elde edilen bu bulgular ışığında hazırlanan anketin ve oluşturulan ölçeğin akademik araştırmalarda başarı ile kullanılabilceği sonucuna ulaşılmıştır.

Bu Yüksek Lisans Tezi, Uşak Üniversitesi BAP birimi tarafından proje olarak desteklenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu Sektörü, Kamu Sektörü Muhasebesi, Denetim, Muhasebe Denetimi, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu Sektörü Muhasebe Çalışanları

Jel Sınıflaması: D70, D73, M40, M42, P35.

MASTER DEGREE THESIS ABSTRACT

**THE IMPACT OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTING CONTROL
EFFICIENCY ON ACCOUNTING EMPLOYEES: A FIELD RESEARCH IN
THE PROVINCE OF UŞAK**

Zehra GENÇ

**Department of Business Administration Uşak University, The Institute of Social
Sciences**

August, 2013

Advisor: Assist Prof. Dr. Tunga BOZDOGAN

In this thesis entitled “The Impact of Public Sector Accounting Control Efficiency on Accounting Employees: A Field Research In The Province Of Uşak”, it is laid stress on how the accounting control efficiency affects public sector employees by reevaluating public sector accounting system which is one of the primary elements of public finance management within the scope of public sector accounting standards and accountability, financial transparency and economy principles. In this context the aim of this study is to determine the controlling efficiency of Public Sector Financial Department employees and Public Sector Accounting System.

The research includes the public enterprises in Uşak. In this context, 112 financial department employees working at 24 arbitrary public enterprises have been incorporated into the study. As data collection technique; survey method has been used. Reliability analysis, item analysis, Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy, Barlett’s Test of Sphericity and regression analysis measuring the effect of independent variables on dependent variable have been used by using SPSS 18.0 packaged software. The obtained results have been evaluated with 95% confidence interval and a significance level of no more than a 5.

According to the obtained results; while the accessibility to information and the 6 hypotheses have been accepted and 3 hypotheses have been rejected. It has been seen that there is a significant relationship between ethic and controlling and accessibility to information, that there is a significant relationship between auditor independence and accessibility to information and intelligibility of information system and that there is a significant relationship between improving sense of mission and controlling and accessibility to information.

In the light of obtained findings; it has been came to the conclusion that executed survey and scale may be used successfully in academic studies.

This master degree thesis, has been supported by Scientific Researches Department, Uşak University.

Keywords: Public Sector, Public Sector Accounting, Auditing, Accounting Controlling, The Public Financial Management and Controlling Law No. 5018, Public Sector Accounting Employees

Jel Classification: D70, D73, M40, M42, P35.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Zehra Genç' in " *Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Etkinliğinin, Muhasebe Çalışanları Üzerine Etkisi: Uşak İlinde Bir Alan Araştırması* " başlıklı tezi 29/08/2013 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd. Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN
Üye : Doç. Dr. Hakkı ODABAŞ
Üye : Yrd. Doç. Dr. Yılmaz AKYÜZ

İmza



Enstitü Müdürü

Doç. Dr. Musa ÇİFCİ



ÖNSÖZ

Kamu kurumlarında muhasebe uygulama birliğinin olmaması ve günümüzün gelişen dünyasında kamu muhasebesinin öneminin sürekli olarak artması bu konuda araştırma yapma heyecanımı arttırmıştı. Bu heyecanımı gerek manen gerekse bilimse bilgi birikimiyle sürekli destekleyen danışmanım, değerli hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN' a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca çalışma sürecim boyunca bilgi birikimini benimle paylaşan, yol gösteren, istatistiksel analiz ve sonuçlarının elde edilmesinde ve yorumlanmasında nemli katkıları olan Sayın Araş. Gör. Erhan AYDIN hocama, desteklerini ve güvenlerini hiç eksik etmeyen sevgili eşim Araş. Gör. Erhan GENÇ' e, tüm arkadaşlarıma, hayatımın her dönemimde maddi manevi desteğini benden esirgemeyen canım annem, babam ve kardeşlerim sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Zehra GENÇ

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Zehra GENÇ
Doğum Yeri Ve Tarihi : Kastamonu - 05/01/1984

Eğitim Durumu

Lisans Öğretimi : Aksaray Üniversitesi - İ.İ.B.F.- İşletme
Yüksek Lisans Öğretimi : Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : 2013- Halen Zafer Kalkınma Ajansı Proje Sorumlusu
2011 - 2012 Uşak Üniversitesi Karahallı Meslek Yüksekokulu
2011 - 2012 Uşak Üniversitesi Ulubey Meslek Yüksekokulu
2011- Bilginler Şehri Dershanesi
2010 - 2011 Uşak Üniversitesi Karahallı Meslek Yüksekokulu
2010 - 2011 Uşak Üniversitesi Sivaslı Meslek Yüksekokulu
2005- Ersoy Muhasebe

İletişim

E - Posta Adresi : zehragnc37@hotmail.com

İÇİNDEKİLER

Sayfa

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ.....	İV
MASTER DEGREE THESIS ABSTRACT.....	İİİ
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	VI
ÖNSÖZ.....	VI
ÖZGEÇMİŞ.....	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XII
TABLolar LİSTESİ.....	XIII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIV
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM: KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİ

1.1. GENEL KAVRAMLAR.....	3
1.2. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİ.....	8
1.2.1. Kamu Sektörü Muhasebesinin Tanımı	9
1.2.2. Kamu Sektörü Muhasebesinin Amacı ve Özellikleri.....	11
1.3. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	12
1.4. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR	16
1.4.1. Klasik Yaklaşım Göre Kamu Muhasebesi.....	17
1.4.2. Modern Yaklaşım Göre Kamu Muhasebesi	19
1.5.KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAYIT YÖNTEMLERİ	21
1.6. DÜNYADA KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİ ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER.....	25
1.6.1. Uluslararası Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93).....	25

1.6.2. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95)	26
1.6.3. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)	26
1.6.4. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB)	26
1.7. TÜRKİYE' DE KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİNİN KAPSAMI	27

2. BÖLÜM: KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ

2.1. DENETİM KAVRAMI VE MUHASEBE DENETİMİ	30
2.2. MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	34
2.3. MUHASEBE DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ.....	36
2.4. MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRLERİ.....	37
2.4.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	37
2.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi	37
2.4.1.2. Uygunluk Denetimi	37
2.4.1.3. Faaliyet Denetimi	38
2.4.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	38
2.4.2.1. Genel Denetim	38
2.4.2.2. Özel Denetim.....	39
2.4.3. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri.....	39
2.4.3.1. Sürekli Denetim.....	39
2.4.3.2. Sınırlı Denetim.....	40
2.4.3.3. Son Denetim.....	40
2.4.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	40
2.4.4.1. Bağımsız Denetim (Dış Denetim)	40
2.4.4.2. İç Denetim	40
2.4.4.3. Kamu Denetimi	41
2.5. İÇ KONTROL SİSTEMİ	41
2.5.1. İç Kontrolün Tanımı ve Unsurları	42
2.5.1.1. Kontrol Ortamı.....	44
2.5.1.2. Risk Değerlendirme	44
2.5.1.3. Kontrol Faaliyetleri.....	44
2.5.1.4. Bilgi ve İletişim	44
2.5.1.5. İzleme	45

2.5.2. İç Kontrol Sistemi ve Yapısı.....	45
2.5.3. İç Kontrol Standartları.....	46
2.6. MUHASEBE DENETİMİ STANDARTLARI	49
2.6.1. Genel Standartlar	50
2.6.2. Çalışma Alanı Standartları	50
2.6.3. Raporlama Standartları	51
2.7. İÇ DENETİM STANDARTLARI	51

3. BÖLÜM: KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ ETKİNLİĞİ VE MUHASEBE ÇALIŞANLARI

3.1. TÜRKİYE' DE KAMU DENETİMİ.....	54
3.1.1. Kamu İç Denetimi	56
3.1.2. Kamu Dış Denetimi	58
3.2. ETKİNLİK KAVRAMI	61
3.3. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİ MALİ VE İDARİ ÇALIŞANLARI... 63	
3.4. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİNDE KAMU ÇALIŞANLARINI ETKİLEYEN KRİTERLER	65
3.4.1. Denetçinin Bağımsızlığı	66
3.4.2. Muhasebe Bilgi Sistemi.....	67
3.4.3. Bilgiye Ulaşma Kolaylığı	70
3.4.4. Görev Bilincinin Geliştirilmesi.....	70
3.5.5. Etik Kavramı	71

4. BÖLÜM: KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ ETKİNLİĞİNİN, MUHASEBE ÇALIŞANLARI ÜZERİNE ETKİSİ: UŞAK İLİNDE BİR ALAN ARAŞTIRMASI

4.1. YÖNTEM VE TEKNİKLER.....	73
4.1.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı	73
4.1.2. Araştırmanın Evreni.....	73
4.1.3. Anket Sorularının Hazırlanması ve Uygulanması	74
4.1.4. Araştırmada Kullanılan Yöntem	75
4.1.5. Araştırmanın Değişkenleri ve Boyutları	76

4.1.6. Araştırmanın Hipotezleri	76
4.2. VERİLERİN ANALİZİNDE VE YORUMLANMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER	77
4.2.1. Ölçeklerin Güvenilirliği ve Geçerlik Analizleri.....	77
4.2.2. Faktör Analizi.....	78
4.2.3. Regresyon Analizi	80
4.3. VERİLERİN ANALİZİ, BULGULAR VE YORUM	80
4.3.1. Veri Toplama Araçlarının Güvenilirliği ve Geçerlik Analizleri.....	80
4.3.2. Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine Ait Güvenilirlik Analizleri	82
4.3.3. Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine Ait Faktör Analizi	84
4.3.4. Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine Ait Güvenilirlik Analizleri.....	87
4.3.5. Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine Ait Faktör Analizi	90
4.3.6. Kamu Sektörü Muhasebe Birimi Çalışanlarına Ait Kişisel Verilerin Analizi	92
4.3.7. Hipotezlere İlişkin Bulgular	94
4.3.7.1. Kamu Sektörü Muhasebe Denetiminin Etik Üzerindeki Etkisi.....	95
4.3.7.2. Kamu Sektörü Muhasebe Denetiminin Denetçinin Bağımsızlığı Üzerindeki Etkisi.....	97
4.3.7.3. Kamu Sektörü Muhasebe Denetiminin Görev Bilincinin Geliştirilmesi Üzerindeki Etkisi.....	100
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	104
KAYNAKÇA	111
EKLER.....	127
EK 1: Anket Formu	127
EK 2: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kamu Sektörünün Sınıflandırılması	130

KISALTMALAR LİSTESİ

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

CICA: Conference on Interaction and Confidence Building Measures in Asia

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission

CPA: Certified Public Accountant

DMS: Devlet Muhasebe Standardı

ESA: Avrupa Hesap Sistemi

GAO: United States General Accounting Office

GFSM: Government Finance Statistics Manual

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IFAC: International Federation of Accountants

IIA: Institute of Internal Auditors

IMF: International Monetary Fund

INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions

IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board **KİT:** Kamu İktisadi Teşebbüsleri

İİB.: İktisadi İdari Bilimler

KMO: Kaiser-Meyer-Olkin

KMYKK: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

T.C.: Türkiye Cumhuriyeti

Vb.: ve benzeri

Vd.: ve diğerler

VHKİ.: Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni

TABLolar LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1: Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi	35
Tablo 2: Araştırmada Kullanılan Ölçekler	75
Tablo 3: Anket Soruları İçin Güvenilirlik Analizi	81
Tablo 4: Ankete Ait Madde Analizi	81
Tablo 5: Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine Ait Güvenilirlik Analizi	83
Tablo 6: Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine Ait Madde Analizi	84
Tablo 7: KMO ve Bartlett Testi Değerleri	85
Tablo 8: Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine Ait Faktör Yükleri.....	86
Tablo 9: Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğinin Alt Boyutları ve Güvenilirlikleri.....	87
Tablo 10: Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine Ait Güvenilirlik Analizi.....	88
Tablo 11: Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine Ait Madde Analizi .	89
Tablo 12: KMO ve Bartlett Testi Değerleri	90
Tablo 13: Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine Ait Faktör Yükleri .	91
Tablo 14: Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğinin Alt Boyutları ve Güvenilirlikleri.....	92
Tablo 15: Kamu Sektörü Muhasebe Çalışanlarının Kişisel Verilerinin Dağılımı	93
Tablo 16: Regresyon Model Özeti	95
Tablo 17: Regresyon Modeli Varyansı ve Anlamlılık Analizi	96
Tablo 18: Regresyon Modeli Katsayı Analizi.....	96
Tablo 19: Regresyon Model Özeti	98
Tablo 20: Regresyon Modeli Varyansı ve Anlamlılık Analizi	98
Tablo 21: Regresyon Modeli Katsayı Analizi.....	99
Tablo 22: Regresyon Model Özeti	100
Tablo 23: Regresyon Modeli Varyansı ve Anlamlılık Analizi	101
Tablo 24: Regresyon Modeli Katsayı Analizi.....	102

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu' na Göre Genel Yönetim.....	7
Şekil 2: Kamu Sektörü Muhasebesi Kayıt Yöntemleri.....	22
Şekil 3: Kamu Muhasebesi Sisteminin Yeri.....	24
Şekil 4: Denetim Süreci (Amerikan Muhasebe Kurumu, Temel denetim Kavramları Komitesi Raporundan Uyarlanmıştır).....	32
Şekil 5: Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki	33
Şekil 6: İç Kontrol Unsurları	43
Şekil 7: Kamu İç Kontrol Standartları	48
Şekil 8: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	49
Şekil 9: İç Denetim Standartları	53
Şekil 10: Yeni Sistemde Bir Kamu Kurumundaki Denetim Yapısı	57
Şekil 11: Muhasebe Bilgi Sistemi Veri Akışı.....	69
Şekil 12: Araştırmanın Değişkenleri ve Boyutları.....	76

GİRİŞ

Ülkemizde kamu mali yönetim sistemi ilk olarak 1927 yılında yürürlüğe giren *1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu* hükümlerine göre yönetilmiştir. 1990' lı yıllara geldiğimizde merkezi yönetim yapısında çok sayıda değişim yaşanmasına rağmen, 1050 sayılı Kanunda herhangi bir değişik yapılmamış ve kanun ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiştir. Ayrıca ülkemizde yaşanan ekonomik krizler, dünyada ortaya çıkan reform hareketleri ve ülkemizin Avrupa Birliği'ne uyum süreci, kamu mali yönetim sisteminde değişikliğe gidilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Böylece reform çalışmaları 1995 yılında başlamış ve ilk olarak Maliye Bakanlığı ve Dünya Bankası arasında *Kamu Mali Yönetim Projesi* imzalanmıştır. 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla birlikte Kamu Mali Yönetim sistemimize yeni kavramlar ve kurumlar girmeye başlamıştır.

Kamu mali yönetiminde yaşanan değişimle birlikte devlet muhasebesi kavramının yerini daha geniş kapsamlı olan kamu sektörü muhasebesi kavramı almıştır. Kamu sektörü muhasebesi, kıt olan kamu kaynakları en etkili ve verimli bir şekilde kullanarak; sağlık, savunma, adalet, bayındırlık ve eğitim gibi temel kamu hizmetlerinin yürütüldüğü mali bilgi sistemidir. Bunun için gerekli olan sağlıklı mali verilerin muhasebeden açık, doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla kamu sektörü muhasebesi, kamu sektörü kurumlarının ve ilgili bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu kaliteli mali bilgiyi günün gereklerini karşılayacak bir biçimde üretmeyi amaçlayan bir bilgi sistemidir. Mali verilerin elde edilmesinde dikkat edilmesi gereken ana unsur ise; kamu hesaplarında şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanarak, bilginin güvenilirliğini ve doğruluğunun artırılmasıdır.

Kamu varlıklarının ve kaynaklarının etkin kullanılabilmesi ve mali verilerin doğruluğunun, güvenilirliğini, şeffaflığını arttırabilmesi için denetime ihtiyaç

duyulmaktadır. Ülkemizde özellikle kamu mali yönetimi sisteminde yaşanan reformla birlikte kamu sektöründe 3E (ekonomik, verimli, etkili) olarak nitelendirilen kamu kaynaklarının daha ekonomik, etkin ve etkili kullanılabilmesi için, denetimin önemi ve gerekliliği daha da artmıştır. Denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılmasında en büyük pay insan faktörüne yani muhasebe birimi çalışanlarına ve denetçiye aittir.

Çalışmanın amacı, kamu sektörü muhasebe denetimi etkinliğinin muhasebe çalışanlarını nasıl etkilediğinin incelenmesi, konuya ilişkin sorunların ortaya konulması ve gerekli önerilerin sunulmasıdır.

Bu amaçla çalışmamızın ilk bölümünde; kamu sektörü muhasebesine ilişkin kavramlar ele alınmış, tarihsel gelişimi, kapsamı ve dünyadaki gelişimi hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır. İkinci bölümünde; denetim kavramının tanımı, önemi, özellikleri, türleri, amaçları, iç kontrol kavramı, sistemleri ve muhasebe standartları, üçüncü bölümünde ise; ülkemizde kamu denetimi, bağımsız denetim, kamu sektörü muhasebesi çalışanları ve çalışanları etkileyen kriterler ile etkinlik kavramları açıklanmaya çalışılmıştır.

Son bölümde ise kamu sektörü muhasebe denetiminin muhasebe çalışanları üzerindeki etkisini incelemeye yönelik olarak kamu sektörü muhasebe birimi çalışanlarına yapılan uygulamanın verileri ve yorumları yer almaktadır.

1. BÖLÜM: KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİ

1.1. GENEL KAVRAMLAR

Son yıllarda kamu sektöründe hız kazanan yeniden yapılanma çalışmaları kapsamında; kamu kaynaklarının daha ekonomik kullanılabilmesi için, kamu kurumlarının faaliyetlerini amaç, politika ve mevzuata uygun olarak planlaması ve uygulaması gerekmektedir (Şahin, 2008: 289). Yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde; kamu harcamalarında şeffaflık ve hesap verilebilirlik, kamu kaynaklarının daha etkili ve verimli kullanılması, kamu mali yönetim sistemindeki disiplinsizliğin giderilmesi için 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayımlanmıştır. Çıkarılan bu kanun ekonomik performansın artırılması, mali disiplinin sağlanması, kamu kaynaklarının ekonomik bir biçimde kullanılması, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanması için atılan en önemli adımlardandır (Toprak, 2008: 313-314).

Kamu mali yönetiminin en önemli unsuru muhasebe sistemidir. Yeniden yapılanma çalışmalarına da muhasebe sisteminin düzeltilerek başlanması kamu yönetimi için bir tesadüf değildir. Oluşturulan yeni muhasebe sistemi ile üretilen bilgiler; daha açık, anlaşılır, kaliteli ve güvenilir olabilecektir. Bu da kamu muhasebesinin mali işlemlerine ait kayıtlarının ve raporlarının ihtiyaca uygun, kanıtlanabilir, hesap verilebilir ve şeffaf olmasını sağlayarak, bilgi kullanıcılarının kararları için gerekli olan nitelikli bilginin oluşmasına zemin hazırlayabilecektir (<http://www.erkankaraarslan.org>).

Kamu sektörü muhasebesi kavramının anlaşılabilmesi için öncelikle kamu, kamu sektörü ve kamu sektörü kurumları kavramları kapsamlı bir biçimde açıklanması gerekmektedir.

Kamu kelimesini dar ve geniş anlamda ifade etmek mümkündür. Dar anlamda kamu; toplumu yöneten kesim yani merkezi yönetim ve merkezi yönetim kurumları olarak ifade edilirken, geniş anlamda ülke halkının bütünü, amme olarak ifade edilmektedir (Pehlivan, 2005: 19). Ayrıca kamu kelimesi, geneli ve resmiyeti ifade ettiği kadar, halka aitliği, açıklığı da ifade etmektedir (Eryılmaz, 2007: 7-8).

Türk Dil Kurumu' na göre kamu; *halk hizmeti gören merkezi yönetim organlarının tümü* olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifade de ise *bir ülkedeki halkın bütünü, halk, amme* olarak tanımlanmaktadır (<http://tdkterim.gov.tr>).

Yapılan bu çalışmanın tamamında kamu kelimesi genel anlamında kullanılarak, Kamu İktisadi Teşebbüsleri dışındaki bütün alanı kapsayan bir terim olarak kabul edilmektedir.

Dünyada ekonomik faaliyetler kamu sektörü ve özel sektör olarak başlıca iki sektöre ayrılmaktadır. Kamu sektörü sosyal ihtiyaçların giderilmesi amacı ile kurulmuştur. Özel sektörde ise temel amaç kar elde etmektir. Kamu sektörü, kamu hizmetinin kullanıldığı alana göre anlamı değişen, esnek bir kavramdır (Özdevecioğlu, 2002: 118). En yalın anlamıyla kamu sektörü ya da bir başka ifade ile kamu kesimi: sermayesinin tamamı ya da yarısından fazlası merkezi yönetime ait olan, faaliyetlerini merkezi yönetim kontrolü altında devam ettiren ekonomik birimler olarak tanımlanmaktadır (<http://muhasebeturk.org/>). Dar anlamda ise; merkezi yönetim eliyle sürdürülen ekonomik faaliyetlerin bütünü olarak ifade edilmektedir (<http://tdkterim.gov.tr/>).

Kamu sektörünün başlıca görevleri; gelir dağılımını iyileştirmek, bir ülke için gerekli olan altyapıyı sağlamak ve yatırımlar gerçekleştirmek gibi başlıca sosyal ihtiyaçları gidermektir (Taşcı, 2010: 47). Bu ihtiyaçların giderilmesinde kullanılacak olan kaynak ise kamu kaynağıdır. Genel seçimlerle başlayan siyasal otorite mecliste dönemsel olarak devamlılık sağlamakta ve sonuç olarak sosyal ihtiyaçların giderilmesinde kullanılacak olan bütçenin belirlenmesi ile sona ermektedir (Tosun, 1996: 29).

Genel ve ortak ihtiyaçları karşılamak ve kamu yararını sağlamak üzere kurulmuş, dzenli faaliyette bulunan ve sreklik arz eden kurumlara kamu kurumları denir (İnce, 2002: 73). Bir başka ifadede kamu kurumlarını; tzel kişiliğe haiz kamu hizmetleri veya kişileştirilmiş kamu hizmetle olarak tanımlanmaktadır. Her iki tanımdan da yola çıkarak kamu kurumunu; dzenli bir ya da bir kaç kamu hizmetini ya da faaliyetini sürdürmekle görevli, tzel kişiliği bulunan kuruluşlar şeklinde tanımlanabilmektedir. (<http://www.idare.gen.tr>). Tanımda belirtilen tzel kişiliğe sahip olma, kamu kurumlarını yerel yönetimlerden ayıran en önemli özelliktir. Bu zellik, mal varlığının belirli bir hizmet ve amaç için ayrılmış olduğunu ifade etmektedir (Günay, 2005: 211).

Kamu kurumları; dzenli bir ya da bir kaç kamu hizmetini ya da faaliyetini sürdürmekle görevli, tzel kişiliği bulunan kuruluşlar olarak tanımlanırken, kamu kuruluşları; bir bölgede yaşayan kişilerin tümünü ilgilendiren kamu hizmetlerini gören tzel kişiler olarak tanımlanmaktadır. Kamu kurumları ve kamu kuruluşları kavramları iki farklı kavram olarak ifade edilse de; hem kamu hizmeti görmeleri hem de tzel kişiliğe sahip olmalarından dolayı her iki kavram da kamu kurumu kavramı olarak kabul edilmektedir (Bozdoğan, 2007: 11).

Kamu sektörünü uygun bir şekilde tanımlayabilmek için; kamu sektörü kurumlarının doğru bir biçimde sınıflandırılması gerekmektedir (Karaarslan, 2008: 3). Kamu sektörü kurumlarını birçok şekilde tanımlaya bilmek mümkündür. En yaygın şekli ile kamu sektörü kurumlarını; merkezi yönetim kurulumları şeklinde açıklanırken, geniş anlamda ise kamu sektörü kurumlarını; merkezi yönetim kurumları, yerel yönetimler, parafiskal kurumlar ve kamu girişimlerini şeklinde açıklanmaktadır. (Akdoğan, 2003: 29).

Merkezi yönetim; yerel örgütler ve hizmet birimleri ile birlikte geniş bir alanda faaliyet göstermekte, yasama organının doğrudan kontrolü altında ve yürütme organının örgüt yapısı içinde yer almaktadır. Merkezi yönetimin faaliyetleriyle ilgili harcamalar ve harcamalar için gerekli olan mali kaynakların bulunması genel bt sistemi içinde gerçekleşmektedir. Bu anlamda; vergi sistemi, kamu borçlanması ve bazı önemli fon uygulamaları kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmaktadır. (Karaarslan, 2008: 4).

Yerel yönetimler, yerel halkın istek ve ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan kurumlardır. Karar organları yerel halk tarafından seçilen yerel yönetimlerin görev ve yetkileri yasalarla belirlenmektedir. Özel gelirleri ve bütçeleri bulunmaktadır. Kendine has örgüt yapısı ve personeli bulunan yerel yönetimler, kamu tüzel kişiliğine sahip kurumlardır. Yerel yönetimlerin sahip olduğu bu ilkeler, demokratik yönetim yapısının temel özellikleri arasında bulunmaktadır (Urhan, 2008: 85).

Her ülkenin yönetim sistemi farklılık gösterdiği için kamu sektörü içindeki yerel yönetimlerin hizmetleri de farklılık göstermektedir. Halkın ihtiyacını belirlemede ve karşılamada büyük öneme sahip olan yerel yönetimler; eğitim, güvenlik, itfaiye, yerel arazilerin kullanım planlarının yapılması ve uygulanması, çöp ve atık toplama, şehir içi ulaşım, aydınlatma gibi hizmet alanlarında yetkilidir (Karaarslan, 2008: 4-5).

Parafiskal kurumlar, üyelerine fayda sağlamak amacı ile kurulan ve kamu yararına hizmet sunan kurumlardır. Parafiskal kuruluşlar gelirlerini üyelerinden elde ettikleri vergilerle karşılarken, gerektiğinde merkezi yönetim bütçesinden de faydalanmaktadırlar. Bu kuruluşlar merkezi yönetim bütçesinden ayrı yönetilmekte ve kamu ya da yarı-kamu kurumları olarak hizmet sunmaktadırlar (Bozdoğan, 2007: 15).

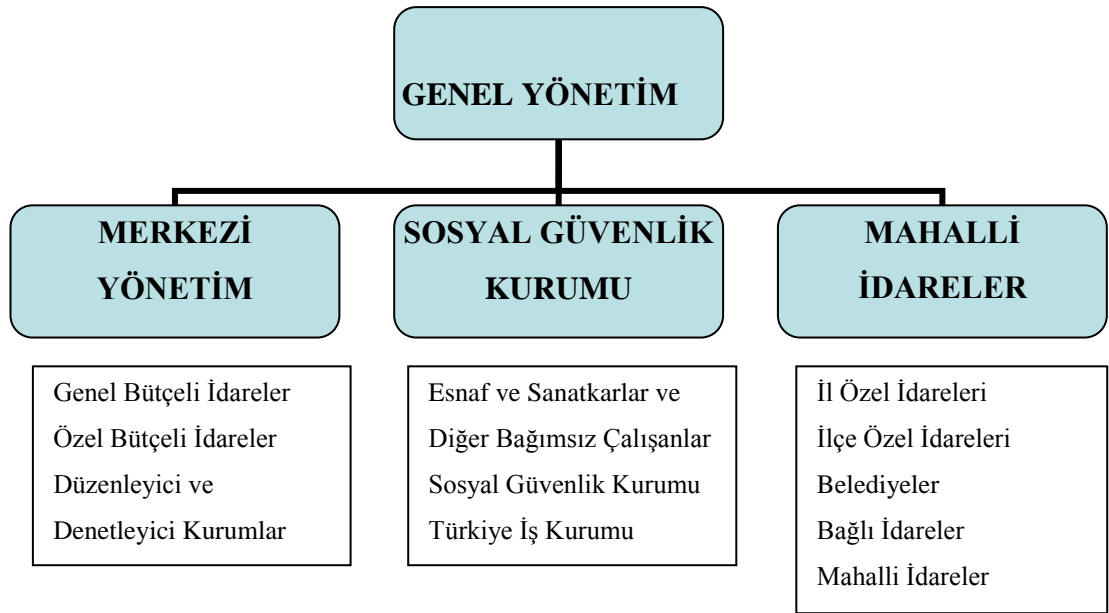
Parafiskal kurumla, sosyal güvenlik alanında çalışan kurumlardır. Ülkemizde sosyal güvenlik hizmetleri Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yerine getirilmektedir. Bu kurumdan hizmet almak isteyenler kurumlara üye olmak ve prim ödemek zorundadırlar. Kurumun sosyal güvenlik kurumu kapsamında olabilmesi için, üye olma ve prim ödeme özelliklerine sahip olması gerekmektedir. Ayrıca sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe planları muhasebe mantığına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir (Karaarslan, 2002: 7).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, kamu sektörü kurumlarını genel yönetim kapsamına göre sınıflandırmıştır. Uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan bu sınıflandırma; merkezi yönetim

kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler şeklinde tanımlanmıştır (Karaarsalan, 2006: 6).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kapsamındaki kamu sektörü kurumları aşağıdaki gibidir:

Şekil 1: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu' na Göre Genel Yönetim



Kaynak: Kara ve Kılıç, 2011: 245 ve Gül, 2008: 20

Merkezi yönetim; kamunun temel işlevlerini icra eden kamusal ve yarı kamusal hizmet sunan kurumları kapsamaktadır (İlhan, 2007: 45).

Sosyal güvenlik kurumları; sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu' nun (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu kurumlarını kapsamaktadır (5018 Sayılı Kanun).

Mahalli idareler; yetkileri belirli bir coğrafyada ve belirli hizmetlerle kısıtlı olan, kamusal faaliyet gösteren kamu kurumlarını kapsamaktadır (Turguter, 2011: 8).

1.2. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİ

Merkezi yönetim, toplumsal teşkilatlanmanın en üst seviyesini oluşturmaktadır. Bulunduğu konum itibari ile merkezi yönetim, bireylerin toplumsal ihtiyaçlarını gidermek için ekonomideki bazı kaynaklardan yararlanmaktadır (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 19). Bağış, fon, ceza, vergi, iç ve dış borçlanma gibi kaynaklar merkezi yönetimin toplumsal ihtiyaçlarını gidermek için yararlandığı gelir kaynaklarındandır (Güler ve Gülçiçek, 2006: 57). Bu gelir kaynakları ekonomiyi farklı şekillerde etkilemektedir. Etkileşimin istenilen düzeyde olup olmadığını belirleyebilmek için merkezi yönetim faaliyetlerinin ekonomik sonuçlarının bir hesap sistemi içinde incelenmesi gerekmektedir. Merkezi yönetim faaliyetlerinin ekonomik sonuçlarının inceleneceği bu hesap sistemi; devlet muhasebesi olarak ifade edilmektedir (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 19).

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Genel yönetim kapsamındaki kurum ve kuruluşlar ise; merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarıdır. Merkezi yönetimin sahip olduğu mali ve mali olmayan kurum ve kuruluşlar kamu sektörünü oluşturmaktadır. Ancak piyasadaki kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerdeki amacı; özel hukuk, muhasebe ve raporlama ilkeleri çerçevesinde mal ve hizmet üreterek kar elde etmek olduğu için devlet muhasebesinin amacı dışındadır. Öyleyse devlet muhasebesinin amacı; genel yönetim kapsamında olan kurum ve kuruluşların ortak muhasebe ve raporlama standartları ile karşılaştırma yapabilmelerini ve gelişime açık bir hesap planının oluşturulmasını sağlamaktır (Maliye Bakanlığı, 2002: 12).

Devlet muhasebesi kavramı yaşanan gelişmeler ve değişim sonucunda yeniden şekillenerek yerini, kamu sektörü muhasebesi kavramına bırakmıştır. Bu değişime bağlı olarak çalışmamızda devlet muhasebesi kavramı yerine kamu sektörü muhasebesi kavramı kullanılacaktır.

1.2.1. Kamu Sektörü Muhasebesinin Tanımı

Kamu sektörü ve özel sektörde meydana gelen mali işlemlerin kaydedilmesine, raporlanmasına ve ilgili bilgi kullanıcılarının gereksinim duyduğu mali bilgilerin üretildiği sisteme muhasebe denilmektedir. Fakat hem kamu sektörünün hem de özel sektörün yapısı ve özelliklerinden dolayı muhasebe kavramı, her iki sektör için farklılık göstermektedir. Özel sektör faaliyetlerini kar amacıyla gerçekleştirirken, kamu sektörünün amacı halkın sosyo-ekonomik ihtiyaçlarını karşılamaktır. Özel sektör ve kamu sektörünün amaç farklılıkları, muhasebe kavramının da farklılık göstermesine neden olmuştur (Kıymık, 2009: 4).

Sözlük anlamı; karşılıklı olarak hesap görme, hesaplaşma olan muhasebe, literatürde birçok yazar tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır. Muhasebe; *“bir örgütün varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren mali nitelikteki işlemleri kaydetme, sınıflama, özetleme, analiz etme ve yorumlama bilimi ve sanatıdır”* (Karaaslan, 2004: 38).

Benzer bir tanım ise şu şekilde yapılmıştır; *“belli bir dönemde kurumun varlık, borç ve sermaye durumunu, iç ve dış dünya ile olan mali nitelikteki ilişkilerini kaydeden, tüm kural ve yasalar çerçevesinde hesaplaşmayı sağlayıp maliyetin belirlenmesi, işletmenin ölçümlenmesi ve planlama hesapları ile ilgili işlemleri içeren bir bilgi, anlayış ve erişim alanıdır”* (Haftacı, 2009: 1).

Diğer bir kaynakta muhasebe; *“tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve parayla ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgi sağlayacak biçimde verilerin gerekli kaynaklardan toplanması, doğruluklarının belirlenmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlar halinde sunulması, analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır”* (Kalenderoğlu, 2009: 23).

Bu tanımlardan hareketle muhasebenin genel bir tanımı yapılırsa; bir hesap dönemi içinde kurumun varlıklarında ve kaynaklarında meydana gelen mali nitelikte ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir verilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması, analiz edilmesi ve yorumlanması ile oluşan sistematik bir bilgi topluluğu, bilimi ve sanattır. Muhasebenin bilgi sistemi

olması; kaydetme, sınıflandırma ve analiz etme fonksiyonlarından kaynaklanırken, sanat olması da analiz edilmesi ve yorumlanmasının sonuçlarıdır. Bilim olması objektif olmasından, sanat olması da sübjektif olmasından kaynaklanır.

Kamu sektörü muhasebesi genel olarak literatürde devlet muhasebesi olarak tanımlanmıştır. Gelişen ve değişen dünyamızda bu kavram yerini kamu sektörü muhasebesine bırakmıştır. Kamu sektörü muhasebesi; kamu idarelerinin mali nitelikteki ve para ile ifade edilen işlemlerine ait bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve analiz edilerek yorumlanması sonucu ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunulmasına ilişkin faaliyetlerin tümüdür (Karaaslan, 2005: 1).

Kamu sektörü muhasebesinin tanımı ile genel muhasebenin tanımı arasındaki en önemli fark; genel muhasebede işletme ön planda bulunurken kamu muhasebesinde kamunun yapmış olduğu faaliyetler sebep sonuç ilişkisi içinde muhasebeleştirilmektedir (Aydoğdu, 2001: 209-223).

Ülkeler kamu yönetimlerini yeniden yapılandırırken değişime muhasebe sistemlerini düzelterek başlamalarının amacı; daha doğru, zamana uygun, güvenilir bilgiler üretebilmektir. Çünkü kamu sektörü muhasebesi kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynamaktadır (Öz, 2007: 3).

Kamu sektörü muhasebesi; sadece kamu hizmeti amacıyla faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlarının mali nitelikteki olaylarını toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve raporlar halinde özetleyen, bu raporları analiz ederek yorumlayan ve hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlık gereğince, başta tüm toplum olmak üzere kamu kurumlarıyla ilgili bilgi kullanıcılarına bilgi sağlayan bir sistem olarak tanımlanmaktadır.

Kamu muhasebesinin tanımında bulunan konular, kamu muhasebesi kapsamındaki kurum ve kuruluşlar için önemlidir. Kamuda hesap bütünlüğünü sağlamak için muhasebe işlemlerinin genel kamu hizmetlerini kapsayacak şekilde ele alınması gerekmektedir. Bunun için de kamu muhasebesi kavramını geniş anlamda tanımlamak gerekmektedir. Böylece tüm kamu kurum ve kuruluşları kullandığı

kaynakları muhasebeleştirirken tek bir sistemden yararlanabilecektir (Çetinkaya, 2004: 86).

1.2.2. Kamu Sektörü Muhasebesinin Amacı ve Özellikleri

Kamu sektörü muhasebesi kamu yönetiminin mali politikalarıyla ilgili işlemlerini kaydetmekte ve raporlamaktadır. Bu özelliği ile kamu sektörü muhasebesi, mali saydamlığı ve hesap verilebilirliğin temel direğini oluşturmaktadır (Karaaslan, 2005: 2). Böylece bütün kamu kurum ve kuruluşlarının mali durumu hakkında hem bilgi sahibi olunmakta hem de ekonomik planlar yapılırken kurum ve kuruluşlar hakkında tam ve güvenilir bilgilerden yararlanılmaktadır (Dayar ve Esenkar, 2008: 275).

Bu bilgiler ışığında kamu sektörü muhasebesini amaçlarını şöyle sıralayabiliriz (Yanık, 2002: 6):

- Kamu kurum ve kuruluşlarının sahip olduğu varlıkları ve kaynaklarının takibini yapmak,
- Belirlenen bütçe hedefleri ile bir hesap dönemi sonunda ortaya çıkan sonuçların karşılaştırılmasına yapmak,
- Dönem sonunda mali durumun ve belirli dönemlerle de faaliyet sonuçlarını, ilgili kişi ve kurumlara, ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde raporlayarak sunulmasını sağlamaktır.

Kamu sektörü muhasebesinin tanımlayıcı özelliklerini, kamu sektörü muhasebesi tanımlarını ve yukarıda saydığımız amaçları doğrultusunda şu şekilde sıralamak mümkündür (Aydoğdu, 2001: 209):

- Karar verirken doğru bilgiye ulaşılması,
- Kamu hesapları çerçevesinde bütçe gelir ve giderlerinin belgelendirilmesi ve bunun bir sistem halinde devam ettirilmesi,
- Hizmet giderlerinin belirlenmesi,
- Performans bilgilerinin ve faaliyet sonuçlarını sunumu,

- Bir dönem içinde gelir ve giderde meydana gelen değişiklikleri kontrol ederek, gelecek dönem için değerlendirilmesi,
- Kamuoyuna, kamu kurum ve kuruluşlarının mali durumuna ilişkin açık ve anlaşılır bilgilerin, belirli dönemler halinde raporlanmasını sağlamalıdır.

Kamu sektörü muhasebesinin bu özelliklerinden anlaşılıyor ki; kamu sektörü muhasebesi: ekonomik planlamada, bütçelemede, sorumluluğu belirlemede, hesap vermede ve faaliyet sonuçlarını değerlendirilmesinde kolaylık sağlayan bir sistemdir (Aydoğdu, 2001: 210). Bu sonuçlar değerlendirilirken kamu sektörü muhasebesinin çıktıları olan; mali raporlardan, bilançodan, faaliyet sonuçları tablosundan ve nakit akım tablosundan yararlanılmaktadır. Bu raporların kullanıcıları ise politikacılar, kamu yöneticileri, yatırımcılar, halk, akademik çevreler, kamu sektörü bilgi kullanıcıları, sendikalar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarıdır (Öz, 200: 4-5).

1.3. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Tarihte devlet bütçesi fikri kamu sektörü muhasebesi fikrinin doğmasını neden olmuştur. Çünkü ilk kamu sektörü muhasebesinin bütçe muhasebesi şeklinde olduğu kesin olarak bilinmektedir. Büyük devletler ve özellikle demokratikleşme süreci çok eskilerde dayanan devletler, bütçe fikrinin oluşmasına zemin hazırlamışlardır. Kamu sektörü muhasebesinin başlangıcı da büyük krallıkların, imparatorlukların ve demokratik devletlerin kuruluşu ile başlamaktadır (Hacıosmanoğlu, 2008: 7-8).

Kamu sektörü muhasebesinin ilk izlerine 1400' lü yıllarda rastlanmak mümkündür. Bu tarihten itibaren günümüze kadar sürekli bir değişim ve gelişim içinde olan kamu sektörü muhasebesi (Çetinkaya, 2004: 86), kamu hizmet anlayışındaki gelişime paralel olarak değişimini sürdürmüştür. Bu olağan bir süreçtir. Çünkü kamu yönetimi, kamu sektörü muhasebesini bir araç olarak kullanmaktadır (Güngör, 1981: 18).

Muhasebe, tarih boyunca bulunduğu ortamın sosyo-ekonomik yapısına göre önem kazanmıştır. Tarımsal gelişme dönemlerinde muhasebeye daha az ihtiyaç duyulması, kamu yönetiminin gelişmesini de yavaşlatmıştır. Ancak, ticaretin ve

endüstrinin gelişmeye başlamasıyla birlikte muhasebeye olan ihtiyaç artmış ve muhasebe önem kazanmıştır. Böylece kamu yönetiminin de önemi artmıştır. Bu gelişmeler kamu sektörü muhasebesinin temelini oluşturmuştur. Tarihi serüvenine bütçe muhasebesi ile başlayan kamu sektörü muhasebesi, gelişimini patrimonial muhasebesi ve daha sonrasında da yönetim muhasebesi ile devam ettirmiştir (Güngör, 1981: 18).

Günümüze kadar ulaşan belgeleri incelediğimizde ülkemizde kamu sektörü muhasebesi tarihinin Osmanlı Devleti' nin kuruluşuna kadar uzandığı görmekteyiz. Zekat, aşar, cizye, haraç gibi İslami vergileri gelir kaynağı olarak kullanan Osmanlı Devleti, gelirlerinde meydana gelen artış ve azalışlarını Büyük Ruznamçe adını verdiği bir yevmiye defterine tarih sırasıyla kaydettiği bilinmektedir. “*Hazine-i Birun*” denilen dış hazineden toplanan gelirler, “*Hazine-i Enderun*” denilen iç hazineye aktarılmıştır (Akdeniz, 1948: 3).

Ülkemizde bugünkü anlamda kamu sektörü muhasebesini temelleri bütçe sisteminin ortaya çıkışına dayanmaktadır. Çağdaş bütçe sistemi ülkemize Tanzimatla girmiştir. İlk bütçe yasası ise 1855 yılında tüzük halinde çıkmış fakat uygulanamamıştır. Ancak 1865 yılında yeni bir bütçe tüzüğü daha yayımlanmıştır (Giray, 1997: 158). Günümüz anlayışına uygun devlet bütçesi sistemiyle ilgili en önemli gelişme, 1876 yılında anayasanın kabulüyle devlete, bütçe hakkının verilmesi ile sağlanmıştır (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 98).

1909 yılında kamu sektörü muhasebesinde en önemli gelişmelerden biri meydana gelmiştir. Bu yıl kamu gelirinin nasıl elde edileceği ve giderlerinin hangi hizmetlere harcanacağı konusunda çift yazma sistemine yakın bir yönetmelik yayımlanmıştır. Fakat tam anlamıyla kamu sektörü muhasebesi sistemini yansıtamamıştır. Bunun için 1924 yılında yeni bir yönetmelik daha yayımlanmıştır. Çift yazma sistemini devamı olarak yayımlanan bu yönetmelikle, eski sistemden farklı olarak gelirleri ve giderleri ayrıntılı olarak kaydeden defterler getirilmiştir (Giray, 1997:158).

Kamu sektörü muhasebesini günümüz şartlarına uyumlaştırma çalışmaları Cumhuriyet döneminde 1925 yılında başlamıştır. İki yıl süren çalışmalar sonucunda

mali yasa olarak kabul edilen 26 Mayıs 1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanun çok az değişikliklerle uzun süre yürürlükte kalmıştır (Taflan, 2008: 27). Fakat zamanla muhasebe sisteminin gelir ve gider tahakkuklarını ve hazinenin gerçek durumu tam olarak yansıtamadığı için hesaplarda sağlıklı bir kontrolünün sağlanamadığı anlaşılmıştır (Çakır, 2005: 4). Bunun üzerine 1948 yılında yeni bir düzenleme yapılarak Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmelikleri yürürlüğe konulmuştur. Bu yönetmeliklerde 1953, 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında büyük değişiklikler ve eklemeler yapılmıştır. Hesap sayıları artırılarak, taahhüt ve tahakkuk hesapları eklenmiş, nazım hesaplarının sayılarında da artış yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler muhasebe sistemini tam bir çıkmaza sokmuştur. Bu karışıklığı gidermek için 14.01.1990 yılında 20402 sayılı Devlet Muhasebesi Yönetmelikleri Resmi Gazetede yayımlanarak tek bir yönetmelik altında toplanmıştır (Karaarslan, 2003: 36).

2004 yılına kadar yürürlükte kalan bu yönetmelik, bazı eksiklikler nedeniyle ihtiyaçlara cevap verememiş ve yenide kamu sektörü muhasebesinde değişikliğe gidilmiştir. Bu eksiklikler şu şekilde sıralanabilir (Karaarslan, Gülşen ve Hastürk, 2006: 108-109):

- Genel yönetim kapsamında bulunan kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanacak kamu sektörü muhasebesi standartları yoktur,
- 1990 yılındaki yönetmeliğin kapsamında; kamu yönetimi muhasebesi kavramı devlet muhasebesi kavramı olarak ifade edildiği için, bu yönetmelikteki devlet muhasebesi kavramı dardır ve muhasebe birliği yoktur,
- Muhasebe kayıtları nakit esasına göre kaydedilmektedir,
- Uygulamadaki muhasebe sistemi bütçe temelli olduğu için, bir kısım kamu faaliyeti ve maddi duran varlıklar sistem kapsamına girememekte ve raporlanamamaktadır,
- Hesaplar yeterince ayrıntılı ve açıklayıcı değildir,
- Hesapların sınıflandırılması muhasebe mantığı içinde yapılmamıştır,
- Yürürlükte olan kamu sektörü muhasebesinde devamlılık bulunmamaktadır,

- Yürürlükte olan kamu sektörü muhasebesinden, ödenek ve nakit planlamada kullanılacak güvenilir bilgiler elde edilememektedir,
- Kamu borçları, muhasebe kayıtlarında tam ve güvenilir olarak görülememektedir,
- Yürürlükte olan kamu sektörü muhasebesinin, bütçe hazırlık çalışmalarına herhangi bir katkısı bulunmamaktadır,
- Kamu kurum ve kuruluşlarına ait mali tablolar elde edilememektedir,
- Yürürlükte olan kamu sektörü muhasebesi, uluslararası standartlar çerçevesinde mali raporlar sunan sağlıklı bir veri tabanı değildir.

Yukarıda belirttiğimiz tüm bu eksiklikleri giderebilmek için uluslararası standartlara uygun, değişime açık bir muhasebe sisteminin kurulmasına ve tahakkuk esaslı kamu sektörü muhasebe sistemine geçilmesine karar verilmiştir (www.erkankaraarslan.org). Bu amaçla 1995 yılında Maliye Bakanlığı ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası arasında imzalanan Kamu Mali Yönetimi Projesi ile kamu sektörü muhasebesi alanında yeniden yapılanma çalışmaları başlamıştır. Bu çalışmalar kapsamında uluslararası standartlara uygun bir bütçe sistemi ve bu bütçe sistemini destekleyen bir muhasebe sistemi oluşturulması yönünde çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Yine bu proje kapsamında genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşlarda tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan çalışmalar yapılmıştır. Ayrıca proje kapsamında Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği de hazırlanarak yayımlanmıştır (Öz, 2007: 64).

1999 yılında saymanlıklarda yürütülen muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilmesi ve bu işlemler sonucunda ortaya çıkan sonuçların yine bilgisayar ortamında paylaşılmasını sağlayan “say2000i” sistemi Maliye Bakanlığı tarafından uygulanmaya başlanmıştır (Öz, 2007: 64).

19.11.2003 tarihinde yürürlüğe giren “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” ile yeni bir hesap planı oluşturulmuştur. Yayımlanan bu yönetmeliğin amaçları, yönetmelik kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşları için şu şekilde sıralanmaktadır (Akcakanat, 2011: 27):

- Hesaplarda ve kayıt sisteminde saydamlığı ve tek düzenin sağlanması,
- İşlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi,
- Mali faaliyetlerin gerçek maliyetleriyle, sağlıklı ve güvenilir olarak muhasebeleştirilmesi,
- Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası standartlara uygun, zamanında ve doğru bir şekilde, ilgili kişi kurum ve kuruluşların ihtiyacını karşılayacak şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesidir.

Hazırlanan bu yönetmeliğin 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa göre yapılacak yeni düzenlemeler yürürlüğe girene kadar erteleneceği belirtilmiştir. Merkezi yönetim içinde bulunan genel bütçeli ve katma bütçeli kurum ve kuruluşlar için 2004 yılında çerçeve hesap planına dayalı tahakkuk esaslı “ Genel Bütçeli Dairelere ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmıştır. Hazırlanan bu yönetmelik 20.02.2004 tarihli 25379 Mükerrer sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Akcakanat, 2011: 28).

Dünyada ve Türkiye’ de yaşanan değişim ve gelişim karşısında 1050 sayılı mevcut kanunun, çağdaş mali yönetim mantığından uzak, değişen ihtiyaçlar karşısında yetersiz, tüm kamu kurum ve kuruluşlarını kapsamadığı için “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” çıkarılmıştır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’ nun yerine getirilen bu kanun, 2003 tarihinde yürürlüğe girerek bütün hükümleri ile 1 Ocak 2006 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır (Akcakanat, 2011: 28).

1.4. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

Her muhasebe sisteminde olduğu gibi kamu sektörü muhasebesinde de değişen koşullar sonucunda sistemin beklenen faydayı sağlayamaması ve ulaşmak istenen hedefler için yetersiz kalması kamu sektörü muhasebesinin gelişmesini sağlamıştır (Karaarslan, 2004: 38).

İlk zamanlar devlet faaliyetlerinin kapsamının dar olması nedeniyle kamu sektörü muhasebesi sadece bütçe kapsamındaki gelir ve giderleri izlemiştir. Devletin sahip olduğu mal varlığıyla borç ve alacakları kapsam dışında tutulmuştur. Geçen süre zarfında devletin faaliyet alanı genişleyerek kamu sektörü muhasebesi, bütçe ile belirlenmiş gelir ve giderler ile devletin sahip olduğu mal varlığıyla borç ve alacaklarını izleyen bir muhasebe sistemi olmuştur (Karaarsalan, 2005: 5).

Kamu sektörü muhasebesi bu değişimler sonucunda klasik ve modern olmak üzere iki yaklaşıma ayrılmıştır.

1.4.1. Klasik Yaklaşım Göre Kamu Muhasebesi

Klasik yaklaşım sadece devletin gelir ve giderlerini izlemekte ve bunların bütçeye uygun olarak icra edilip edilmediğinin kontrolünü gerçekleştirmektedir. Yani bu sistemde kamu sektörü muhasebesi, bütçe muhasebesi olarak kabul edilmektedir. Böylece kamu sektörü muhasebesinin amacı; devletin gelir ve giderlerini bütçeye uygun olarak belirlemek ve bütçeye uygun olarak denetimini yapmaktır. Kamu sektörü muhasebesi kapsamına ise sadece devletin nakit hesapları girmekte, bunun dışındaki mal varlığı kapsam dışında kalmaktadır (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 33-34).

Klasik yaklaşımda, kamu sektörü muhasebesi sisteminde devletin sahip olduğu mal varlığının kayıtlarda görülmemesi şu şekilde açıklanabilir (Çetiner, Söyler ve Çolak, 2011: 16-17):

- Devlet, sahibi olduğu malları hem kiralayamaz hem de satamaz. Ayrıca devletin özel mülkiyet halindeki mallarını da kiralayıp satma hakkı yoktur. Bu nedenle devletin elinde bulundurduğu mallar bir değişim aracı değildir. Bunun için de muhasebe kaydının yapılmasının imkanı yoktur,
- Devletin elinde bulundurduğu mallar milletindir. Devletin görevi ise milletin malını korumaktır,
- Devletin malının olması ve sahip olduğu bu mallarda meydana gelen değişimin kaydedilmesi için bir muhasebe sisteminin oluşturulması fikri önem kazanmıştır,

- Devletin nakit hesabı ile mal varlığı hesabının teknik olarak aynı anda muhasebeleştirilmesi zordur. Çünkü nakit hesap gerçek değeri yansıtırken, mal varlığı hesabı gerçek değerine ek bir takım değerleri daha yansıtır. Bunun sonucunda devletin mal varlığının tespiti için bilançonun aktif ve pasifine bazı değerlerin konulması gerekmektedir. Ancak aktifindeki değerler, örneğin mal varlığı likiditesi, zor hesaplanan değerler olmasından dolayı gerçek değeri vermez. Bunun sonucunda da yapılan bilanço hesaplarında hatalar oluşur,
- Devletin mal varlığı saptamak, değerlerini belirlemek ve bunların yıpranma paylarını hesaplamak oldukça güç, hatta imkansızdır. Bunu faaliyet alanı küçük olan devletler gerçekleştirebilir.

Klasik yaklaşım değişen süreç içinde Kameral muhasebe sistemi ve Schneider muhasebe sistemi olarak iki farklı sisteme ayrılarak şekillenmiştir (Güler ve Gülçiçek, 2006: 57-58).

Kameral Muhasebe Sistemi; ilk olarak 1768 yılında Avusturya’ da uygulanmıştır. Avusturya imparatorluğunun muhasebe şefi Puecherberg tarafından bulunana bu sistemde (Giray, 1997: 139), muhasebe hesapları gelir ve gider olarak ikiye ayrılmıştır. Bu sistem sadece devletin kasa hareketlerin izlemektedir. Devletin varlıkları ile borç ve alacaklarını izleme imkanı bulunmamaktadır. Kasa defteri, defter-i kebir, gelir ve gider ayrıntı defterleri tutulmaktadır. Bu özelliklerinden dolayı sistem, bütçe muhasebesi olarak kabul edilmektedir (Gökçen, 2003: 26).

Schneider Muhasebe Sistemi; Kameral muhasebe sisteminin gelişmiş versiyonu olan schneider muhasebe sistemi, nakit hareketler ve bütçe işlemleriyle birlikte mahsup ve bütçe dışı borç ile alacak hesaplarının izlendiği bir sistemdir. Kameral muhasebe sisteminde tutulan kasa defteri, bu sistemde yerini ilk defa kullanılan yevmiye defterine bırakmıştır. Gelir yevmiye defteri ve gider yevmiye defteri olarak iki farklı yevmiye defteri tutulmaktadır. Ayrıca bu sistemde yevmiye defterine ek olarak defter-i kebir ve gelir-gider ayrıntı defteri de tutulmaktadır (Karaarslan, 2009: 6). Bu sistem bilançonun hazırlanması ve faaliyet sonuçlarının tablolaştırılarak sunulmasına zemin hazırlamıştır (Tokay, Yakupçelebioğlu ve Arslan, 2012: 181). Schneider muhasebe sistemi, kameral muhasebe sisteminin

eksikliği olan mahsup işlemini sisteme eklemiştir. Fakat bu sistemde borç ve alacak kavramlarının yerine gelir ve gider kavramlarına ağırlık vermiştir (Giray, 1997: 147).

1.4.2. Modern Yaklaşım Göre Kamu Muhasebesi

Modern ya da diğer bir ifade ile çağdaş yaklaşımda bütçe, kamu sektörü muhasebesi için önemli bir yere sahiptir. Ancak bu sistemde kamu sektörü muhasebesini sadece devletin bütçe faaliyetlerini takip eden bir sistem olarak nitelendirmek yanlıştır. Çünkü tüzel kişiliğe sahip olan devletin, borçlu ve alacaklı olabilmesi için bir mala sahip olması gerekir (Çetiner vd., 2011: 17). Böylece kamu sektörü muhasebesi sadece bütçe muhasebesi olmaktan çıkar; modern yaklaşımın getirdiği yenilikle hem bütçe hem de mal varlığı muhasebesi olarak kabul edilir (Hacıosmanoğlu, 2008: 11).

Modern yaklaşım savunucularının kamu sektörü muhasebesini hem bütçe hem de mal varlığı muhasebesi olarak kabul edip, klasiklerin mal varlığı konusundaki görüşlerine yanıtları şunlardır (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 35-36):

- Devlet, sahibi olduğu (müzeler ve büyük saraylar v.b. hariç) malların birçoğunu kullanma hakkına sahiptir. Kullanım hakkının sınırlı olması, devletin sahibi olduğu malların hesabını tutmasına engel değildir. Devlet sahibi olduğu malları korumakla ve meydana gelen değişimlerin hesabını vermekle mükelleftir,
- Devletin elinde bulundurduğu malların sahibinin millet olması, bu malların devlet bilançosunda bulunmamasına engel değildir. Çünkü devletin sahip olduğu ve her geçen gün artan bir mal varlığı bulunmaktadır ve bu malların bilançosunun hazırlanarak kamu sektörü muhasebesinde gösterilmesi gerekmektedir,
- Devletin mal varlığını arttırmak istemesi toplumun ihtiyaçlarının karşılamaktan çok siyasi sebeplerden dolayıdır. Bu düşünce de mal varlığı muhasebesini tehlikeli bir konuma getirmektedir. Çünkü devlet, mal varlığının çoğalarak tüm malların kendi hesabında bulunmasını istemektedir,

- Bütçe hesapları ve mal varlığı hesapları yapısal olarak birbirinden farklıdır. Fakat hesapların yapısal farklılıklarının bulunması, bir arada tutulmalarına engel değildir. Bir muhasebe sistemi içinde bütçe hesapları ile mal varlığı hesapları iki farklı grup halinde planlı bir şekilde yürütülebilir. İki grup arasındaki bağlantı ise yardımcı hesaplarla sağlanabilir,
- Ticari bilanço ile devlet bilançosu birbirinden farklıdır. Saraylar ve müzeler gibi nakde çevrilmeyen mallar devlet bilançosunun aktifinde bulunmaktadır. Nakde çevrilmemelerine rağmen bu mallar bilançoda yer alır ve mal varlığı muhasebesinde tutulur,
- Klasiklerin büyük devletlerde uygulanacak mal varlığı muhasebesinin güçlüklerine neden olacağı konusundaki iddiası bazı yönleriyle doğrudur. Fakat güçlüklerine neden olması uygulanamayacağı anlamına gelmez. Devletin mallarının çok olması ve bunları güvenli bir şekilde saklanabilmesi için kamu sektörü muhasebesi içinde izlenmesi en önemli nedenlerden biridir.

Modern yaklaşım da klasik yaklaşımda olduğu gibi zaman içinde Constante muhasebe sistemi ile Logismografi muhasebe sistemi olarak iki farklı sisteme ayrılmıştır (Güler ve Gülçiçek, 2006: 57-58).

Constante Muhasebe Sistemi; 19. yüzyılın sonunda F. Hiigli tarafında geliştirilen constante muhasebe sisteminde, bütçe hesaplarına ek olarak varlık hesapları da kullanılmıştır. Bu sistemde tüm işlemler çift giriş sistemine göre kaydedilmektedir. Ayrıca constante muhasebe sisteminde dönem sonunda kar ve zarar durumunu gösterebilmektedir (Tikk, 2010: 79). Constante muhasebe sistemi bütün hesaplarla birlikte mal varlığı hesaplarını da kullanmaktadır. Bu sistem bütçede bulunan gelir ve giderlerde değişim meydana geldiğin an kaydetmeyi ilke edinmiştir. Bütün işlemlerde çift taraflı kayıt yöntemini esas alan constante muhasebe sistemi, kasa defteri ile birlikte gelir-gider ayrıntı defterini de tutmaktadır. Ayrıca bu hesap sistemi yevmiyedeki diğer hesaplarla birlikte devletin mal varlığındaki artış ve azalışları da göstermektedir (Çetinkaya, 2012: 244).

Logismografi Muhasebe Sistemi; biraz karmaşık olan logismografi muhasebe sistemi, Cerboin tarafından geliştirilmiş ve İtalyan krallığı tarafından 1887 yılında yasallaştırılarak uygulanmaya başlamıştır (Nikitin, 2000: 30). Logismografi

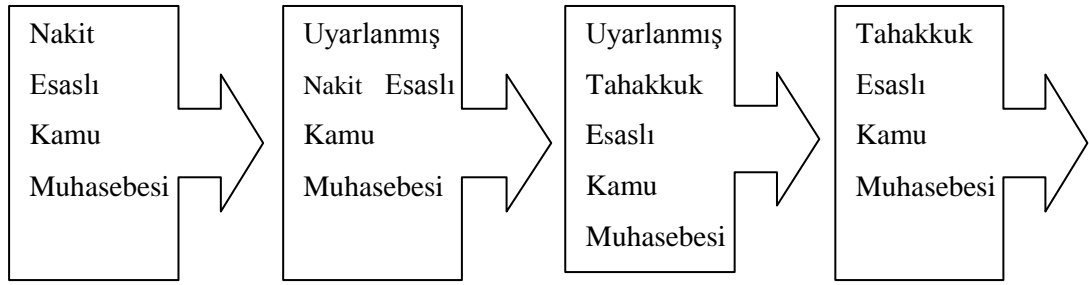
muhasabe sisteminde de Constante muhasabe sistemindeki gibi bütçe hesapları ile mal varlığı hesapları birlikte kullanılmaktadır. Bu sistemde mal varlığının sahibi ve yöneticisi olmak üzere iki taraf vardır. Mal sahibi devletken, yöneticisi ise devlet memurlarıdır. İşlemler yapılırken hem devlet hem de devlet memuru iki ayrı hesapta izlenir (Karaarslan, 2004: 40). Sistem dahilinde bir muhasabe planı, karalama defteri, günlük defter ve büyük defter bulunmaktadır. Logismografi muhasabe sisteminde bütçe ve mal varlığı hesapları daima gösterilmektedir. Ayrıca devletin yapmış olduğu faaliyetlerin maliyetlerini de yansıtır olması açısından, kamu sektörü muhasabe sistemleri içinde önemli bir yere sahiptir. Önceki sistemlerle kıyaslandığında, mevcut muhasabe sistemi, planlama, kontrol ve analiz sonuçları bakımından daha sağlıklı veriler sağlamaktadır (Sipahi vd., 2007: 13).

1.5. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAYIT YÖNTEMLERİ

Kamu sektörü muhasabesi sistemleri yıllarca bütçeler tarafında verilen ödenekleri, ödenekler sonucunda yapılan giderleri, giderlerin finansmanı için elde edilen gelirleri kapsayan genellikle de gelirler tahsil edildiğinde ya da yapılan harcamalar ödendiğinde kaydının yapılması olarak tanımlanan nakit esasını temel almıştır. Böylece modern anlamda kamu sektörü muhasabesinin başlangıç noktası nakit esasıdır (Gökçen, 2003: 24).

Kamu sektörü muhasabesinde günümüze kadar kullanılan kayıt yöntemleri iki ana başlığa ayrılmaktadır. Bu yöntemlerden ilki nakit esası, ikincisi ise tahakkuk esasıdır. Her iki yöntem arasında döneme uygun olarak uyarlanmış nakit esası ve uyarlanmış tahakkuk esası bulunmaktadır (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 23-24). Bu gelişimi aşağıdaki şekil yardımıyla açıklamak mümkündür:

Şekil 2: Kamu Sektörü Muhasebesi Kayıt Yöntemleri



Kaynak: Sipahi vd., 2001: 7

Nakit Esaslı Kamu Muhasebesi, nakit işlemlerden elde edilen verileri kaydeder. Bu açıdan muhasebe, mali işlemlerin nakit olarak gerçekleştiği anda (alındığında ya da ödendiğinde) muhasebeleştirilmesidir. Mali işlemlerin zamanı, sunulan hizmet ve elde edilen fayda konuları nakit esaslı kamu muhasebesini ilgi alanlarından değildir. Nakit esaslı kamu muhasebesi genel olarak; muhasebe sisteminden elde edilen raporlar, bütçe gelir ve gider tahminleri, nakit giriş ve çıkışları, açılış ve kapanış hesapları, varlıkların raporlanması konuları ile ilgilenmektedir (Karaarslan, 2006: 3).

Nakit esaslı kamu muhasebesi devletin sahip olduğu varlıkları, gerçekleşmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklar için yapılan masrafları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, uzun süreli varlıkların değerinin belirlenmesi, yarı mali işlemlerin fiyat ve miktarlarında meydana gelen değişimleri kapsamaz ve bunların sonuçlarını kaydedip raporlamaz (Karaarslan, 2002: 15).

Yapılan işlemlerin basit olmasından dolayı nakit esaslı kamu muhasebesi, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Nakit akışların izlenmesi şeklinde olan bu işlemler, hesap verilebilirlik ve saydamlık açısından çok da açıklayıcı değildir (Kerimoğlu, 2002: 88).

Uyarlanmış Nakit Esaslı Kamu Muhasebesi Sistemde; işlemler, nakit olarak tahsil edildiklerinde ya da ödendiklerinde kaydedilir. Nakit esaslı kamu muhasebesindeki gibi devletin sahip olduğu varlıklar, gerçekleşen gelir ve giderler, aktifleştirilen varlıklar için yapılan harcamalara ilişkin işlemler muhasebeden ayrı tutulur (Çakır, 2005: 2).

Uyarlanmış nakit esaslı kamu sektörü muhasebesinin, nakit esaslı kamu muhasebesinden farkı; muhasebe işlemlerini mali yılın sonu itibariyle kapatılmamasıdır. Kapatılmayan bu hesaplar genellikle bir ay kadar açık tutulmaktadır. Bunun yapılmasındaki amaç, geçmiş mali yıla ait işlemlerin kaydedilmesidir. Uyarlanmış nakit esaslı kamu sektörü muhasebesinin artısı ise, mali yıl içinde gerçekleşen mali işlemlerin o yıl içinde kaydedilmesi ve dönem sonu itibariyle raporlanmasıdır (Gökçen, 2003: 25).

Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Kamu Muhasebesinde; mali işlem kayıtlarının tutulabilmesi için işlemin gerçekleşmiş olması yeterlidir. Nakit esaslı kamu muhasebesinde olduğu gibi gelirin tahsili veya giderin fiili bir ödemesinin olması söz konusu değildir. Ödemeler avans şeklinde mali işlemden önce veya sonra yapılabileceği gibi, bir önceki ya da bir sonraki bütçe yılında da gerçekleştirilebilir. Harcama sonucu gerçekleşen giderin ödenmesi beklenmeden kaydı yapılır. Aynı işlem gerçekleşen gelir içinde geçerlidir (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 25).

Uyarlanmış tahakkuk esaslı kamu muhasebesinin farklı uyarlamaları olmasına rağmen, tahakkuk esaslı kamu muhasebesinden ayıran en önemli noktası muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta devlet mallarında (arsa, arazi, bina, taşınlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklar) meydana gelen değişimler muhasebe sistemi kapsamına alınmaz ve raporlanmaz. Maddi duran varlıkların tespitinde amortisman ve yeniden değerlendirme işlemleri olmadığı için tahakkuk esaslı kamu muhasebesine nazaran anlaşılması daha kolaydır. Bu esas nakit esaslı kamu muhasebesine göre; eksik bilgi üretmez, mali işlemler nakit giriş çıkışlar olmaksızın gerçekleştiği an kaydeder, bütçe odaklı değildir, gerçekleşen borç ve alacakları kaydedip raporlar, faaliyet ve performans denetimine ciddi bir altyapı teşkil eder, gelecekte yükümlülük oluşturabilecek taahhüt ve garantileri kaydederek raporlamaktadır (www.kamumuhasebesi.org).

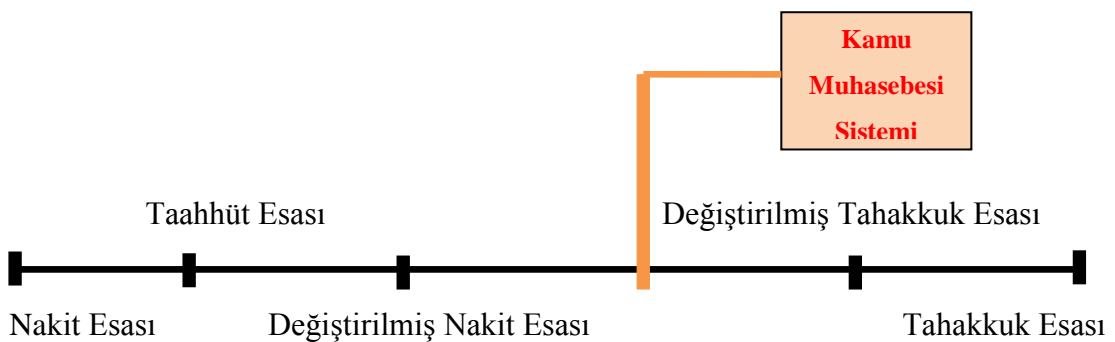
Tahakkuk Esaslı Kamu Muhasebesinde; mali nitelikteki işlemler ile nakit giriş ve çıkışlarının zamanı önemlidir. Mali işlemlerde bir değişim olduğunda, kullanılan yöntemde bir değişim olduğunda veya kullanılmama kararı alındığında kaydetme işlemi gerçekleşir. Daha anlaşılır bir şekilde ifade etmek gerekirse;

tahakkuk esaslı kamu muhasebesi mali işlemlerin gerçekleştiği zamanla ilgilenmektedir (Soylu, 2004: 17).

Tahakkuk esaslı kamu muhasebesine göre kaydı yapılan varlıklar; nakit değerler, alacaklı hesaplar, verilen borçlar gibi mali hesaplar, maddi ve diğer maddi olmayan duran varlıklardır. Uygulanan bu sistemle elde edilecek mali raporlar; gelirleri, giderleri (amortisman da dahil olarak), varlıkları, borçları ve diğer mali faaliyetleri kapsamaktadır. Tahakkuk esaslı kamu muhasebesi bu özelliğiyle kamu kaynaklarının ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ölçmektedir. Böylece kamu yöneticilerinin de ölçülmesine olanak sağlamaktadır (Haftacı ve Badem, 2006: 85).

Kamu muhasebesi sistemleri nakit esaslı kamu muhasebesinden başlayarak tahakkuk esaslı kamu muhasebesi sistemine kadar uzanan bir süreçtir. Bu süreçte karşımıza çıkan önemli noktalar bulunmaktadır. Bu noktaların ilki sistemlerin karışımı ikincisi ise bu sistemlerin içinde kamu muhasebesinin konumudur (Karaarslan, 2005: 25). Kamu muhasebesinin konumunu aşağıdaki şekil yardımıyla açıklamak mümkündür.

Şekil 3: Kamu Sektörü Muhasebesi Sisteminin Türkiye’deki Yeri



Kaynak: Devlet Planlama Teşkilatı, 2000: 77

Ülkemizde kamu sektörü muhasebe sisteminde işlemler nakit esasına göre, bütçe temelli olarak kaydedilmektedir. Hesaplar mali yılın sonunda kapatılmayarak belli bir süre daha açık tutulmakta ve bir önceki yılın bütçesi ile ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesine devam edilmektedir. Ayrıca nakit esaslı bir muhasebe sisteminde kaydedilmeyen bazı borçlar ve varlıklar kamu muhasebesinde

kaydedilmektedir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000: 77). Bu sebeple 1990 yılında yapılan son düzenlemeden sonra kamu muhasebe sistemi bir takım tahakkuk unsurlarını ve mahsup dönemine ait uygulamaları içermesi sebebiyle, söz konusu süreçteki konumu değiştirilerek nakit esası ile değiştirilmiş tahakkuk esasına yerleştirilmiştir (Karaarslan, 2005: 25).

1.6. DÜNYADA KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİ ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER

Kamu sektörü muhasebesinde meydana gelen gelişmelerin temelinde, uluslararası mali kuruluşlarla siyasal ve ekonomik birleşmelerin ortak mali istatistiklerinin ve raporlarının oluşturulmasına duyulan ihtiyaç yatmaktadır. Çünkü farklı muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporların birbiriyle karşılaştırılması ve düzenlenmesi olanaksızdır (Karaarslan, 2004: 43). Ancak farklı devletlere ait mali bilgilerin birleştirilmesi ve diğer üye devletlerin bilgileri ile karşılaştırılabilmesi için ortak bir dil gerekmektedir. Bunun için uluslararası kuruluşlar, dünya ülkelerinde benzer muhasebe sistemlerinin oluşturulabilmesi için gerekli çalışmaların hızlandırmasını sağlamıştır (Erkaş, 2012: 10).

Yapılan bu çalışmalar sonucunda da mali faaliyetlerin anlaşılabilmesi ve tam olarak açıklanabilmesi için genel yönetim kapsamındaki tüm kurumları kapsayan bir muhasebe sistemine, raporlama standardına ve hesap planına ihtiyaç olduğu sonucuna varılmıştır (Gökçen, 2003: 10). Bu amaçla son yıllarda kamu sektörü muhasebesi alanında bir takım çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmaları; Uluslararası Hesaplar Sistemi 1993 (SNA93), Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM2001), Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) dur (Sipahi, Yanık ve Topal, 2007: 14).

1.6.1. Uluslararası Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı, Dünya Bankası ve Birleşmiş Milletler tarafından hazırlanan Uluslararası Hesaplar Sistemi; ulusal ekonomileri, kurumları, sektörleri ve alt sektörleri kapsar ve bu kurumlara ait mali hareketleri, stokları, muhasebe kurallarını, üretim hesaplarını, gelir dağılımını, sermaye hesaplarını, bilanço, fiyat değişimlerini, diğer ülkelerle

yapılan ekonomik faaliyetleri değerlendirir. Bu faaliyetleri gerçekleştirirken standartlardan ve kurallardan yararlanır (www.home.anadolu.edu). Bu sistemin ana amacı, bir ekonominin bütünüyle kaydedilmesidir (Jackson, 2000: 3).

1.6.2. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95)

Avrupa Birliği' nin istatistik alanında çalışmalar yapan alt biri EUROSTAT tarafından hazırlanan (Karaarsalan, Gülşen ve Hastürk, 2006: 106) Avrupa Hesaplar Sistemi; bir bölge, devlet veya devlet topluluklarına (Avrupa Birliği' ne üye ya da aday devletler) ait ekonomik bileşenlerinin ve diğer devletlerle olan ekonomik ilişkilerinin sistemli ve ayrıntılı olarak açıklandığı, dünyaca kabul görmüş hesaplamalar bütünüdür (www.mud.org.tr). Avrupa Hesap Sistemi içeriği yönüyle Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı' yla da paralellikler göstermektedir (www.demud.org.tr).

1.6.3. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)

Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı, IMF (Uluslararası Para Fonu) tarafından hazırlanmıştır. Devlet mali raporlarının, bilançosunun ve faaliyet raporlarının tahakkuk esasına göre hazırlanmasını ve stokların, gelirlerin ve giderlerin tüm ülkelerde aynı sınıflandırmaya tabi tutularak raporlanmasını hedefleyen bir sistemdir (Çakır, 2005: 3).

1.6.4. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB)

Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi, IFAC' ın alt komitesidir. Dünya devletlerine yönelik olarak çalışmalar yapan Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi, kamu sektörü muhasebesi ve raporlama standartları oluşturulması konularında çalışmalar yapmaktadır. Yapılan bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasal birlikler ile dünya ülkeleri tarafından da onaylanmaktadır (Gökçen, 2003: 12).

Bahsettiğimiz bu çalışma ve düzenlemelerin birbirinden çok fazla farkı yoktur. SNA93, GFSM2001 ve ESA95, mali istatistiklerin kapsamı ve hesapların sınıflandırılması konularında benzer düzenlemelere sahiptirler. Üzerinde durulması gereken diğer bir önemli konu da, yukarıda sıralanan sistemler dahilinde ulusal ekonomilerin sınıflandırması ve yapılan bu sınıflandırma çerçevesinde kamu sektörü muhasebesinin kurumsal kapsamının belirlenmesidir (Karaarslan, 2006: 5).

1.7. TÜRKİYE’ DE KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİNİN KAPSAMI

Türkiye’ de kamu sektörü muhasebesinin kapsamı; 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’ nun ilk maddesinde “Devletin bilümm emvalinin idare ve muhasebesi bu kanuna tabidir” (www.mevzuat.adalet.gov.tr) ifadesi şeklinde yer almaktadır (Cihangir, 1999: 26).

Kamu sektörü muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Kamuya ait mali ve mali olmayan kurum ve kuruluşlarla genel yönetim kamu sektörünü meydana getirmektedir. Ancak KİT’ ler bu kapsama değildir. Çünkü KİT’ lerin amacı; ekonomik faaliyetler sonucunda kar elde etmek olduğu için kamu sektörü muhasebesinden farklıdır. Kamu sektörünün amacı ise; genel yönetim kapsamındaki kurumlarla, merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları ile aynı muhasebe ve raporlama sistemi kullanarak, elde edilen verilerin karşılaştırılmasını sağlayan bir tablo oluşturmaktır (www.demud.org.tr). Bu amaçla genel yönetim kapsamında bulunan kurumlara yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak için Devlet Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul uluslararası standartlar çerçevesinde ilgili kurum ve kuruluşların bilgisi doğrultusunda; muhasebe ve raporlama standartlarını tespit etmek, çerçeve hesap planı belirlemek, mali raporların şeklini, türünü ve hazırlama zamanını belirlemek, kamu kurumlarında muhasebe bilincinin oluşturulmasını sağlamak için seminer, sempozyum, konferans ve toplantılar hazırlamak, hazırlanan standartları uygulayacak olan kamu kurumlarını bilgilendirmek ve yönlendirmek için düzenleyici işlemler hazırlayarak Maliye Bakanlığı’ na sunmak, görevleri ile ilgili konularda ilgilim kurum ve kuruluşlardan gerekli bilgi, belge ve raporları isteyerek araştırma, inceleme ve analiz yapmak ya da yaptırmak, yapılan araştırma ve incelemeler sonucunda toplanan bilgi ve belgeleri değerlendirmek, analiz etmek ve standartları oluşturarak

karara bağlamak, standartlar konusunda Maliye Bakanlığı'na yapılan başvuruları incelemek, değerlendirmek ve karara bağlamak için kurulmuştur (25814, Md: 9). Böylece kurul tarafından oluşturulacak standartlar da; nitelik açısından güvenilir, anlaşılabilir, tutarlı, ilgili kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun ve ilgili oldukları konunun özünü açıklayan, alternatif uygulamaları boşluk bırakmadan en aza indiren, sorunları çözümlenici ve uluslararası gelişmelere uygun olmalıdır (25814, Md: 15).

Yaşanan bu gelişmelere bağlı olarak ülkemizde ilk Devlet Muhasebe Standardı (DMS) 22 Şubat 2008 tarihli ve 26795 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'na bağlı kalarak hazırlanan DMS'lerin aşağıda yer almaktadır (Resmi Gazete Verileri):

- DMS 1 - Mali Tabloların Sunulması,
- DMS 2 - Nakit Akış Tabloları,
- DMS 3 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler Ve Hatalar,
- DMS 4 - Dövizle Yapılan İşlemler Ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri,
- DMS 5 - Borçlanma Maliyetleri,
- DMS 6 - Konsolide Ve Bireysel Mali Tablolar Standardında Değişiklik,
- DMS 7 - İştiraklerdeki Yatırımlar,
- DMS 8 - Ortak Girişimlerdeki Paylar,
- DMS 9 - Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler,
- DMS 10 - Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama,
- DMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri,
- DMS 12 - Envanterler(Stoklar),
- DMS 13 – Kiralamalar,
- DMS 14 - Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar,
- DMS 16 - Yatırım Amaçlı Varlıkları,
- DMS 17 – Maddi Duran Varlıklar,
- DMS 18 - Bölümsel Raporlama,
- DMS 19 - Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Varlıklar,
- DMS 20 - İlişkili Taraf Açıklamaları,

- DMS 21 - Nakit Üretmeyen Varlıkların Değer Düşüklüğü,
- DMS 22 - Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması.

Hazırlanan bu standartlar ve kullanılacak olan muhasebe ve raporlama sistemleri uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmaktadır. Ayrıca hazırlanan hesap planı da hem ulusal kullanıcıların bilgi ve yönetim gereksinimlerine uygun hem de uluslararası mali kuruluşların belirlediği özelliklere ve sınıflandırmaya dayanan, hesaplarda şeffaflığı sağlayacak, mali karar alıcılara ve bunları uygulayanların hesap verilebilirliğine temel oluşturacak raporlar üretilmelidir (Bozdoğan,2007:47).

2. BÖLÜM: KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ

2.1. DENETİM KAVRAMI VE MUHASEBE DENETİMİ

Kökeni oldukça eski tarihlere uzanan denetim kavramı, insanların toplu halinde yaşamaya başlaması ile vazgeçilmez bir olgu halini almıştır. Ekonominin sanayi devrimiyle birlikte canlanması ve bu canlılığa kamu yaptırımlarının da farklı düşünsel yapılara dahil olması sonucu, kamunun faaliyet ve kararları da denetime farklı bir bakış açısı kazandırmıştır (Kuluçlu, 2006: 3).

Toplumların temelini siyasal, sosyal ve kültürel amaçlı yani kar amacı olmayan kurumlarla birlikte kar amacı güden birçok kurumlar oluşturmaktadır. Bu kurumlar faaliyetleri ve kurumda bulunan yönetici ile çalışanlarıyla topluma karşı her açıdan sorumludurlar. Bunun için kurumların hak ve sorumluluklarını tanımlamaları, kanun, tüzük, yönetmelik ve genel tebliğlerle belli bir düzene bağlamaları gerekmektedir. Kurumların belirlenen bu kurallara uygun faaliyette bulunup bulunmadıkları, raporlanan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı da denetimle belirlenmektedir (Kepekçi, 1996: 1).

Denetim ve muhasebe kavramları birbirleriyle ilişkili olan kavramlardır. Çünkü muhasebe denetimsiz tamamlanamaz. Denetim ne kadar gerekli ise muhasebe de o kadar gereklidir. Denetimin dayanağı muhasebe, muhasebenin sağlaması ise denetimdir (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009: 127). Bu doğrultuda denetim kavramı; mali alandaki çalışmalara ve olaylara ait tezlerin, kabul edilmiş kriterler arasındaki ilişkileri araştırarak, sonuçlarını gerekli kullanıcılara sunmak üzere hazırlanan verilerin, objektif bir biçimde toplanıp değerlendirilmesiyle sonuçlanan sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım 1961 yılında Mautz ve Sharaf' ın Denetim Felsefesi (The Philosophy of Auditing) adlı yapıtlarında yayımlanmış ve Amerika Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association, Committee

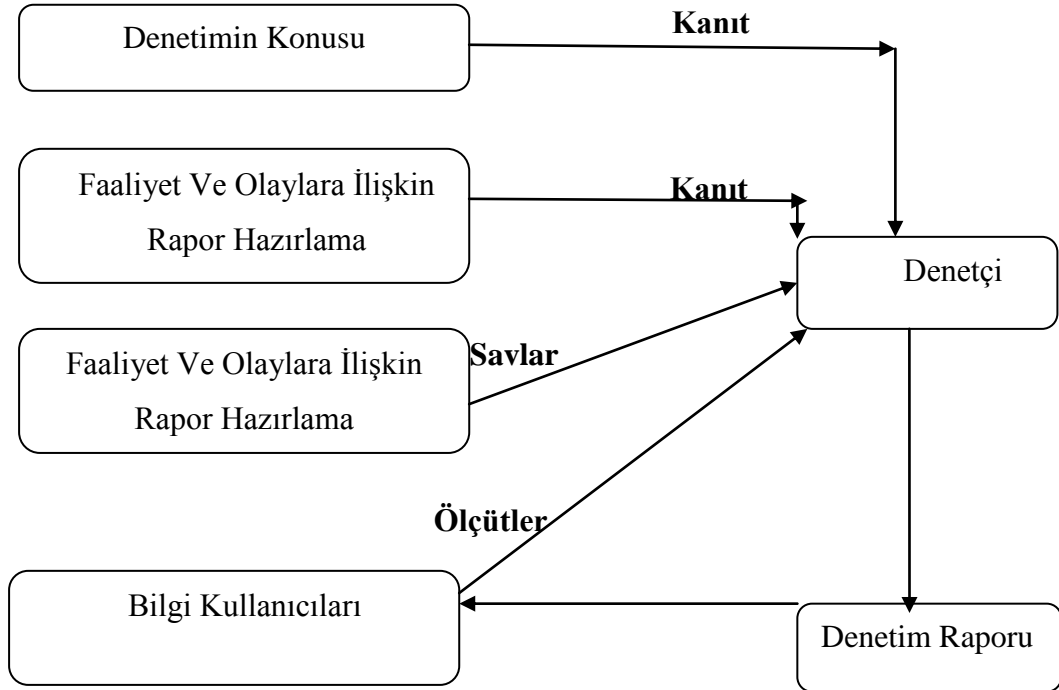
on Basic Auditing Concepts) raporunda da yer alarak, en kapsamlı tanım olarak kabul edilmiştir (Erdoğan, 2006: 1).

Denetimin yapılan bu tanımı içinde birçok kavramı bulundurmaktadır. Bu kavramlar (Uyanık, 2001: 54);

- *Denetimin konusu;* mali çalışmalara ve olaylara ait verilerdir. Mali çalışma ve olaylarla bunlara ait bilgiler arasındaki bağlantıyı, kurumun bilgi sistemi ile muhasebe süreci sağladığı için denetimin konusunu; bilgi sistemi, muhasebe kayıt süreci, mali tablolar, rapor ve beyannamelerde bulunan veriler oluşturmaktadır.
- *Önceden belirlenmiş kriterler;* bu kriterler denetçinin verileri değerleyeceği standartlardır. Standartlar, denetimin amacına göre farklılaşmaktadır.
- *Kanıtlar tarafsızca toplanır ve değerlendirilir;* denetim esnasında elde edilen tüm veriler, denetimin amacına ulaşılmasında kanıt olarak kullanılabilir. Toplanan kanıtların, hem türleri hem de değerlendirilme esnasında kullanılan standartlar denetimin amacına göre farklılık göstereceği için, denetçinin kanıtları toplarken ve değerlendirirken tarafsız, ön yargısız, bağımsız ve uzman bir kişi olarak hareket etmesi gerekmektedir.
- *Uygunluk derecesi;* açıklanan verilerin elde edilirken ve raporlanırken standartlara ne kadar uygun olduğunu ifade etmektedir. Tutar, miktar ve kalite gibi kriterler uygun derecesi ile belirlenmektedir.
- *Bilgi kullanıcıları;* denetçinin görüşlerine güvenen, kurum yönetimince açıklanan verileri karar alırken kullanan karar alıcılardır. Ortaklar, ortak olmak isteyenler, kamu kurumları, kredi verenler, yöneticiler ve diğer karar alıcılar bu grubu oluşturan bilgi kullanıcılarıdır.
- *Denetim sonuçlarının raporlanması;* denetçi tarafında elde edilerek bilgi kullanıcılarına sunulan bulgulardır. Yapılan denetimin niteliği, amacı, sonucu raporun türü ve kapsamına göre değişmektedir.
- *Denetim sonuçları;* yönetimce açıklanan verilerin, standartlara uygunluk derecesi demektir.
- *Denetçi;* mali çalışmalara ve olaylara ilişkin savları kanıtlayan kişidir (Erdoğan, 2006: 1).

Tanımlanan bu kavramlar ve öğeler sıralandığında bir süreç oluşturmaktadırlar. Bu süreci aşağıdaki şekil yardımıyla açıklamak mümkündür:

Şekil 4: Denetim Süreci (Amerikan Muhasebe Kurumu, Temel Denetim Kavramları Komitesi Raporundan Uyarlanmıştır)



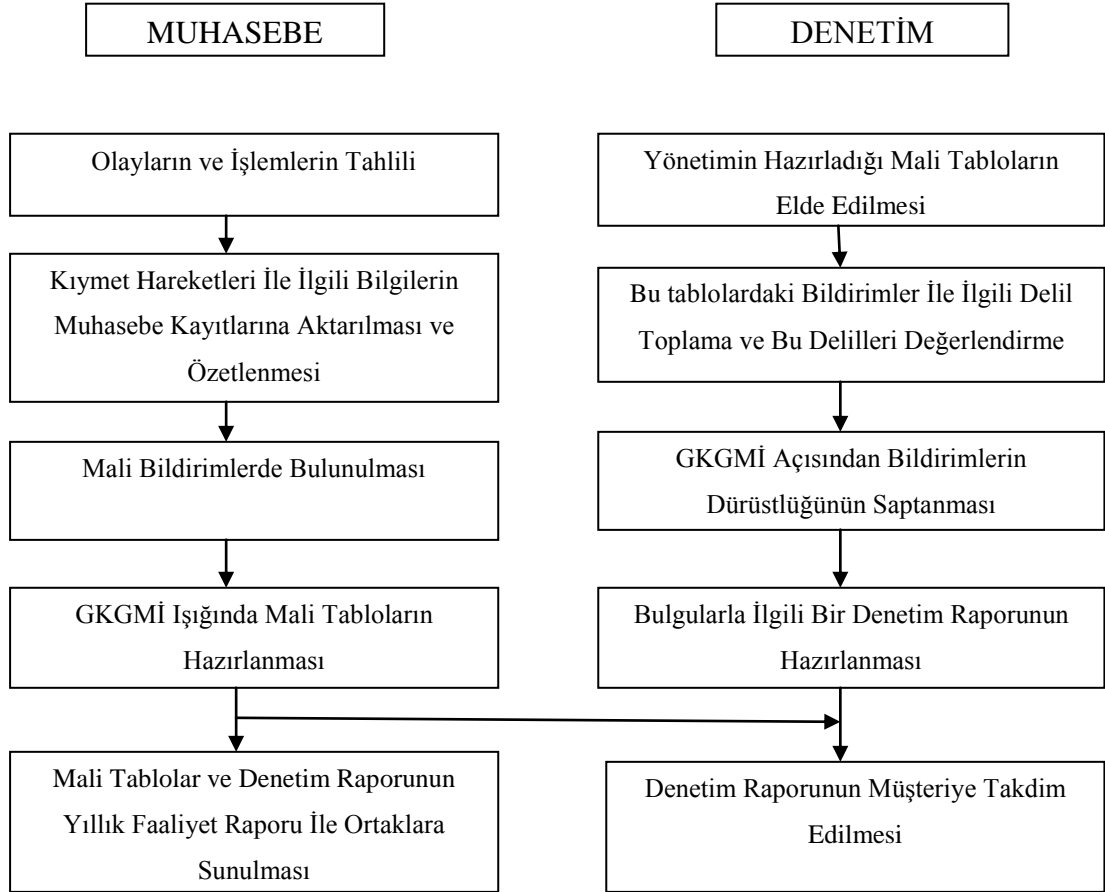
Kaynak: Erdoğan, 2006: 2

Bu kavramlar ve öğeler dikkate alındığında denetim kavramı iki farklı yöne ayrılmaktadır. Hesap verme sorumluluğuna dayanan ilk yönde; kavram ve öğeler dışında kalan üçüncü kişiler tarafından gerçekleştirilen eylemlerle ilgili verilerin toplanmasıdır. İkinci yön ise; toplanan bu verilerin standartlarla değerlendirildiği, faaliyetleri içeren, bağımsız ve sistemli bir süreç olarak ifade edilmektedir (Kaya, 2006: 20).

Muhasebe denetimi, mali birim veya döneme ilişkin verilerin daha önceden belirlenen standartlara uygun olup olmadığının araştırılması ve bu konuda bir rapor hazırlanması amacıyla, bağımsız uzmanlarca yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2010: 23). Muhasebe denetimi, muhasebeye oluşan noksanları,

hataları ve aksaklıkları bulma, görme görevine sahiptir (Erdoğan, 2002: 54). Bu kapsamda denetim ve muhasebe arasındaki ilişkiyi aşağıdaki şekil yardımıyla açıklamak mümkündür.

Şekil 5: Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki



Kaynak: Erdoğan, 2002: 55

Muhasebe yönteminde ve kayıtlarında yapılan hata ve hilenin iki farklı nedene vardır. İlk neden; yapılan hırsızlık ve yolsuzlukların saklanması iken ikinci neden ise; gerçekleşmemiş mali olayları yanıltıcı bir biçimde kaydederek ortaklara, kredi verenlere ve diğer bilgi kullanıcılarına sunmaktır. Bu nedenle kullanılan muhasebe yönteminde ve tutulan muhasebe kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin bulunabilmesi için; iyi işleyen bir muhasebe sistemine, bağımsız bir denetime ve uygun bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulmaktadır (Erdoğan, 2002: 55).

Muhasebe denetiminin sadece işletme ve girişimler için gerekli değildir. Kamu, mesleki kamu kurumları, yerel yönetimler, dernek ve vakıf gibi kurumlar için de önem arz etmektedir. Kısacası muhasebenin bulunduğu her alanda muhasebe denetimi de bulunmak zorundadır (Baklacioğlu, 1992: 23).

2.2. MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

MÖ 3500' li yıllara Mezopotamya Uygarlığına dayanan denetim kavramı, soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretlere ve mali işlemleri gösteren kayıtlara dayanmaktadır. Aynı dönem iç kontrol sisteminin ve görev dağılımının oluştuğunu gösteren bulgulara da rastlanmaktadır. Benzer sistemler Mısır, Yunan, Çin, Pers ve İbrani Uygarlıkları' nda da kullanılmıştır. Antik Roma' da ise memurların kendi kayıtlarını, diğerlerinin kayıtları ile mukayese ettiği hesap sorgusu sistemi oluşturulmuştur. Fakat Roma İmparatorluğunun yıkılmasıyla hesap sorgu sistemi ve mali işlemler yok olmuştur (Demir, 2006: 272).

Mesleki unvan olarak kullanılan denetçi (auditor) unvanı ilk defa 1289 yılında İngiltere' de, profesyonel manada ise ilk defa 1581 yılında Venedik' te örgütlenme olarak varlığını göstermiştir (Şensoy, 2006: 195).

Denetim, uygulama olarak eski çağlara uzanmasına rağmen, günümüz manasıyla gelişimini sanayi devrinden sonra tamamlamıştır (Bozkurt, 2010: 17).

19. yüzyılın başlarında İngiltere' de muhasebe denetçiliği büyük önem kazanmış ve 1900' de çıkartılan bir yasayla, sınırlı sorumluluğa sahip şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. ABD' de ise muhasebe denetçiliği mesleki olarak 1896 yılında New York' ta yasallaşmış ve devamında tüm eyaletler bu yasallaşma yaşamıştır. Yayımlanan ilk mali tablo denetimi 1901 yılında ABD' de CPA (Sertifikalı Kamu Muhasebecileri) tarafından yapılmıştır. ABD' de günümüz bağımsız denetim anlayışı 1930' lu yıllarda başlamış ve 1934 yılında yasallaşmıştır (Uzay vd., 2009: 128).

Muhasebe denetimin tarihsel gelişimini zaman dilimlerine ayırarak aşağıdaki tablo ile açıklayabiliriz:

Tablo 1: Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetimin Kapsamı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Mali Bilgi Kullanıcıları)	Denetim Yaklaşımının Adı
Sanayi Devrimi Öncesi	Belgelerde %100'lük bir inceleme	Hata ve hilelerin bulunması	İşletme sahipleri	Belge Denetimi
Sanayi Devrimi-1900 Yıllar Arası	Belgelerde %100'lük bir inceleme	Hata ve hilelerin bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç verenler	Belge Denetimi
1900-1930	%100'lük bir inceleme ve kısmen örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylanması	Ortaklar, İşletmeye ve Borç verenler, Devlet	Mali Tablo Denetimi
1930-1960	Mali verilerin istatistiksel örnekleme yoluyla incelenmesi, İç kontrol sisteminin incelenmesi	Mali tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Tüm mali bilgi kullanıcıları	Sistemlere Dayalı Denetim
1960-1990	İç kontrolün ve Elektronik bilgi işleme sistemlerindeki mali verilerin istatistiksel örnekleme yoluyla incelenmesi	Mali tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Tüm mali bilgi kullanıcıları	Yönetim Denetimi
1990' dan Günümüze	Bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Mali tabloların doğruluğunun tespiti	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesim	Risk Odaklı Denetim

Kaynak: Kiracı, 2010: 6 ve <http://tr.scribd.com>.

Tabloyu incelediğimizde; muhasebe denetiminin tarihsel gelişiminde, muhasebe denetim yaklaşımları ve muhasebe denetimiyle ilgilenen taraflarda değişimler yaşandığını görmekteyiz. İlk zamanlar denetimle ilgilenenler işletme sahipleriymiş, gelişen ve değişen dünya koşullarıyla borç verenler, devlet, sermaye piyasası yatırımcıları gibi diğer kurum ve kuruluşlar bu zincire dahil olmuşlardır (Uzay vd., 2009: 129).

2.3. MUHASEBE DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Muhasebe denetimi ve denetim kavramlarında tanımında bulunan ve dikkat çeken özellikler şu şekilde sıralanmıştır (<http://www.mu.ac.in>):

- Denetim önceden belirlenmiş kriterlere, bir başka ifade ile standartlara dayanır,
- Denetim bağımsızdır. Denetçi tarafında ön yargısız olarak toplanan veriler bağımsız olarak incelenir ve raporlanarak bilgi kullanıcılarına sunulur,
- Denetim, muhasebeden bağımsız düşünülemez. Bunun için mali tablolarda yer alan verilerin; bilgi kullanıcılarını, kredi verenleri, ortakları, ortak olacakları ve kamuyu aydınlatması gerekir,
- Denetim hareketli bir süreçtir. Bu süreçte bilgi üretilirken ve karar verilirken her aşama anlamlı, planlı, akılcı ve bilimsel aşamalardan oluşur (Erdoğan, 2002: 56),
- Denetim mali çalışmalarla ilgilenir. İktisadi bilgileri toplayarak belirleme, ölçme ve raporlama gibi çalışmalarda bulunur,
- Denetimin son aşaması raporlamadır. Denetçi yaptığı inceleme sonucunda elde ettiği verileri bağımsız bir şekilde (görüş ve düşüncelerini dahil etmeden) yazılı olarak raporlandırır,
- Denetim geleceğe dönüktür. Geçmişte elde edilen verilerden faydalanarak bir sonuca ulaşmayı hedeflese de, asıl görevi gelecekte karşılaşılabilecek risk ve zararları önleyici tedbirler sunmaktır. Daha sade bir ifade ile geleceği sigortalamaktır.

2.4. MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRLERİ

Muhasebe denetimi çeşitli yönlerden sınıflandırılabilir. Genellikle muhasebe denetimi; konu ve amacına, kapsamına, yapılış zamanına, denetçinin statüsüne göre dört bölüme ayrılabilir (Karanfiloğlu, 1999: 30).

2.4.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetim konusu ve amacı bakımından üçe ayrılmaktadır. Bunlar:

2.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi; bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenen standart ve muhasebe ilkelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını araştırarak, elde edilen sonuçların raporlar halinde bilgi kullanıcılarına sunulması işlemidir (Aksoy, 2005: 118).

Mali tablolar denetiminde amaç; hazırlanan mali tabloların standartlara ve muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı ve işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını araştırmaktır. Literatürde mali tablolar denetimi finansal tablolar denetimi olarak da anılmaktadır (Kesik, 2005: 102).

Mali tablolar denetimi bağımlı denetçiler tarafından yapılabileceği gibi, bağımsız denetçiler tarafından da yapılabilir. Ayrıca mali tablolar denetimi vergi denetimini de içerir (Aksoy, 2005: 118).

2.4.1.2. Uygunluk Denetimi

Bir işletmenin mali işlemleri ile faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı veya diğer uzman kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş olan ilke ve standartlara uygunluğunun incelenmesi sürecine uygunluk denetimi denir. Literatürde uygunluk denetimi usul denetimi olarak da anılmaktadır (<http://archive.ismmmo.org.tr>).

Uygunluk denetiminin amacı, uzman kişilerce belirlenen kurallara, uygulayıcıların ne kadar uyduklarını ölçmektir. Uygunluk denetiminde önceden belirlenmiş standart ve kurallara hem devlet kurumları hem de işletmelerin tepe yöneticileri tarafından belirlenmektedir. İşletmelerin iç düzenlerini sağlama için hazırladıkları kurallar, çalışanlar tarafından uyulması gereken kurallardır. Denetim olgusu bu aşamada devreye girerek çalışanların bu kuralları uygulama derecelerini ölçmektedir (Bozkurt, 2010: 28).

İşletmelerde uygunluk denetim genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Aynı şekilde devlet kurumlarında da iç düzenlerinde uyulması gereken çeşitli kurallar vardır. Devlet ise bu kurallara uyulup uyulmadığının belirlemek için kendi elemanlarını denetime tabi tutmaktadır (Uyanı, 2001: 68-69).

2.4.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ait kaynaklarını verimli, etkili, etik ve hesap verilebilirlik ilkesine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını ve mali görevlerin gerekli ölçüde yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme işlemidir (Khan, 1997: 69). Geleneksel denetim anlayışının aksine faaliyet denetimi daha yumuşak bir çerçeveye sahiptir (Öder ve Türkoğlu, 2012: 205). Faaliyet denetimi literatürde performans denetimi olarak da anılmaktadır.

Kaynakların kullanımında ekonomikliğin sağlanması, kurumsal hedeflere ulaşılması ve bunun için çaba harcanması, hesap verme sorumluluğunu geliştirilmesi faaliyet denetiminin amaçlarındandır (Candan, 2006: 198).

2.4.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Denetim kapsamı açısından ikiye ayrılmaktadır. Bunlar:

2.4.2.1. Genel Denetim

Genel denetim; işletmenin tüm işlem ve kayıtlarıyla, muhasebe çalışmalarını kapsayan denetleme işlemidir. Genel denetimin amacı; işletmenin mali durumunun

ve muhasebe kayıtlarına yansımalarının aslına uygunluğunu ölçmektir (Saçaklı, 2011: 11).

2.4.2.2. Özel Denetim

Özel denetim; muhasebenin belirli bir konusunda yapılan ve yalnızca bir konu hakkında görüş bildirerek açıklanmasını amaçlayan denetimdir. Örneğin; maliyetlerin, kasa, alacaklar gibi hesapların veya yolsuzluğun incelenmesi gibi (Karanfiloğlu, 1999: 32).

2.4.3. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri

Denetim yapılış zamanı açısından üçe ayrılmaktadır. Bunlar:

2.4.3.1. Sürekli Denetim

CICA ve AICPA sürekli denetimi; denetim kapsamındaki konu ve işlemlerin gerçekleştiği anda ya da gerçekleştikten kısa bir süre sonra denetçiler tarafından incelenerek raporlanması ve raporların ilgili bilgi kullanıcılarına sunulması işlemi olarak tanımlanmaktadır (Murcia, Souza ve Borba, 2008: 4). Bir başka tanımda sürekli denetim; risk ve denetim işlemlerini, denetim planını, sayısal veri analizlerini ve diğer denetim teknolojisine ilişkin yöntemleri birleştiren işlemler bütünü olarak tanımlanmaktadır. Her iki tanımdan da anlaşılacağı üzere sürekli denetim teknolojik olanaklardan yararlanmaya ve mali verilerin minimum zamanda garanti altına alınmasına dayanmaktadır (Memiş ve Tüm, 2011: 148-149).

Denetimde yaşanan skandallar, yitirilen güven duygusunun yeniden kazanılması ve denetimin imajının yeniden düzeltilebilmesi için sürekli denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü sürekli denetim tamamen bilgi teknolojisine dayanmaktadır. Hızla değişen teknoloji de sürekli denetimin uygulanabilirliğini arttırmaktadır (Cankar, 2006: 70).

2.4.3.2. Sınırlı Denetim

Sürekli denetim yaptıran kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanan mali tabloların, sürekli bağımsız denetçiler tarafından veri toplama ve çözüm odaklı inceleme yöntemlerini kullanarak yapılan denetim işlemine sınırlı denetim denir (Ergin, 2007: 12).

2.4.3.3. Son Denetim

İşletmelerin, kurum ve kuruluşların özelleştirme, devir, bölünme, halka arz gibi durumlarında yapılan denetime son denetim denir (Türmob ve Tesmer, 2009: 18).

2.4.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsü açısından denetim üçe ayrılmaktadır. Bunlar:

2.4.4.1. Bağımsız Denetim (Dış Denetim)

Bağımsız denetim; bağımsız bir uzman tarafından ekonomik birim ya da döneme ilişkin bilgilerin önceden belirlenen standartlara ve ilkelere uyumunun araştırılması ve sonucunun raporlanması süreci olarak tanımlanmaktadır (Kavut, 2001: 2). Bağımsız denetim muhasebe ve mali tablo denetimleri kapsamaktadır (Aksoy, 2005: 119). Çünkü bağımsız denetimin amacı, mali tabloların güvenilirliğini ölçmektir (Davutyan ve Kavut, 2005: 85).

2.4.4.2. İç Denetim

İç denetim; bir kurum ya da kuruluşun faaliyetlerini geliştirerek katkıda bulunmak için tasarlanmış bağımsız, tarafsız bir güven sağlama ve danışmanlık hizmeti verme faaliyetlerinin tümüdür (Demirbaş, 2005: 173). Yönetimin, risk yönetiminin ve denetim faaliyetlerinin etkinliğini ölçmek ve geliştirmek, yönetimin hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamak için kurallı ve sistemli bir yaklaşım geliştirmek iç denetimin görevlerindedir (Barun, Ekinci ve Temizel, 2007: 9).

İç denetim diğer denetim türlerini de içine alan daha kapsamlı bir denetim türüdür. Kurum ve kuruluşların faaliyetleri ve gerçekleştirdikleri tüm denetim faaliyetleri, iç denetimin konusunu oluşturmaktadır. İç denetim sadece mali konu ve işlemlerle ilgilenmez. Mali olmayan konu ve işlemler de iç denetimin ilgi alanlarındandır (Aslan, 2010: 66).

2.4.4.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yetkilerini kanunlardan alan ve kamu ihtiyaçlarını karşılamak için kamu adına denetim yapan kişilerin gerçekleştirdiği denetim faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır (Ataman, 2010: 19). Kamu denetiminde amaç; kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunmasıdır (Ergin, 2007: 14). Bu amaçla denetim görevini gerçekleştiren; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu gibi kamu denetimi yapana birçok kamu kurumu sıralanabilir (Uyanık, 2001: 70).

2.5. İÇ KONTROL SİSTEMİ

Kurum ve kuruluşlar ölçekleri büyüdükçe daha karmaşık bir yapı halini almaktadırlar. Bu durum sonucunda da üst düzey yöneticilerin kurum ve kuruluşların çalışmaları hakkında doğru ve güvenilir bilgi alma olanakları azalmakta, bu da iç kontrolün önemi arttırmaktadır. Bu sebeple; yolsuzluklar azaltılacak, hata ve hileleri minimize edecek, verimliliği artıracak, doğru ve güvenilir raporların tek bir seferde alınmasını sağlayacak, kurum ve kuruluşların büyüklüğüne ve de yapısına uygun, kendini sürekli yenileyen bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulmaktadır (Öndeş, 2009: 16). Bu özellikleri nedeniyle iç kontrol, hem bir sistem hem de bir yönetim fonksiyonu olma niteliğine sahiptir.

İç kontrol sistemleri sanayi devrimiyle birlikte gündeme gelmiştir. Amaçları; çalışmaların verimliliğini ve etkinliğini arttırmak, mali raporlamanın güvenilirliğinin gerekli yasalar ve uygun düzenlemeler çerçevesinde sağlamak, kurum ve

kuruluşların amaçlarına ulaşmasında üst düzey yöneticilerine ve ortaklarına gerekli güveni sunmaktır (Erdoğan, 2009: 7).

Kurumların iç kontrol sistemine ihtiyaç duymalarının temelinde çalışmaların süreklilik esasına dayanması yatmaktadır. Çünkü iç kontrol tek bir olay ya da durumla ilgilenmemekte, kurumların tüm çalışmalarını kapsamaktadır. Böylece kurumun tüm çalışmalarına işleyen iç kontrol sistemi, kurumun alt yapısına yerleşerek yönetimin ayılmaz bir parçasını oluşturmaktadır (Özeren, 2006,: 6).

2.5.1. İç Kontrolün Tanımı ve Unsurları

1970 ve 1980' li yıllarda ABD' de mali raporlamalarda hızla artan hata ve hileler iç kontrolün önemini arttırmıştır. İç kontrolün kapsadığı alanlar ve tam tanımı konusunda görüş birliğine varılamamıştır. Yasa koyucuların, şirket yöneticilerinin ve düzenlemeden mesul mesleki kuruluşların konuyu algılamadaki farklılıkların iç kontrolün ortak bir tanımının oluşturulamamasına neden olmuştur. Tarihsel olarak incelendiğinde, iç kontrolün muhasebe ile ilişkilisinden de söz edilebilir (Akışık, 2005: 91). Muhasebe verilerinin doğruluğunun kontrolü ve çalışmaların planlanması iç kontrolün konularındandır (Öndeş, 2009: 15).

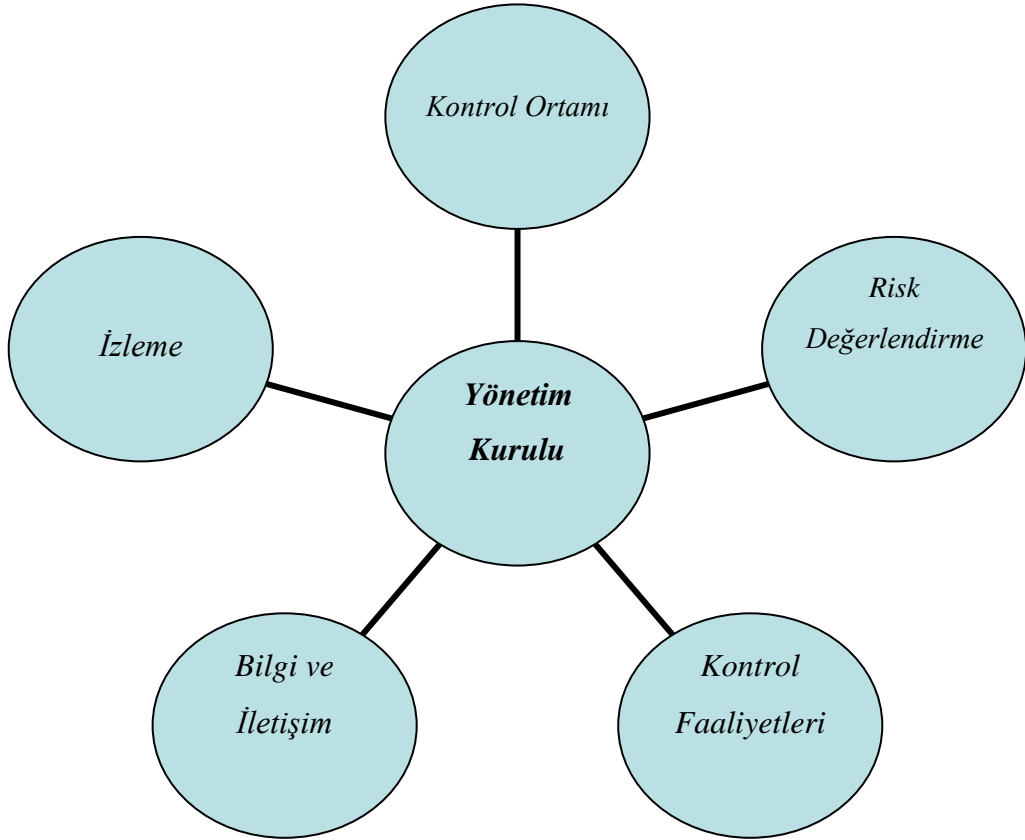
İç kontrolün kavramsal olarak yeniden tanımlanması için, Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu COSO (Amerika Birleşik Devletleri Sponsor Organizasyonlar İzleme Komitesi)' yu kurmuştur (Atmaca, 2012: 196). COSO, iç kontrolü; kurum ya da kuruluşların farklı bölümlerine ait gereksinimlerini karşılamak için müşterek bir yol çizme, kamu ya da özel sektör, büyük ya da küçük ölçekli, kar amacı olan ya da olmayan kurum veya kuruluşlar için ortak bir kontrol sistemi oluşturulması ve bu sistemin geliştirilmesi süreci olarak tanımlamaktadır (Atmaca, 2012: 196).

Diğer bir ifadeyle iç kontrol; kurum ya da kuruluşların amaçlarına ve mevzuata uygun olarak çalışmalarının ekonomik olarak yürütülmesini, varlıklarının ve kaynaklarının korunmasını, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve hatasız olarak kaydedilmesini, mali bilgiyle yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak için yönetim tarafından oluşturulan mali ve mali olmayan kontroller bütünüdür (Maliye Bakanlığı, 2006: 3).

İç kontrol, kurum ve kuruluşların hedeflerine ulaşmasına mani olacak olası riskleri azaltmakta kullanılan bütün tedbir ve ilkeleri kapsamaktadır. İç kontrol belirli zamanlarda uygulanan bir yöntem değildir, süreklilik arz eden bir yöntemdir (Kulak, 2009: 24).

Kurum ve kuruluşların hedeflerine ulaşmalarında güven sağlamak için hazırlanan iç kontrol, birbirleriyle bağlantılı beş unsurdan oluşmaktadır. (Akyel, 2010: 86):

Şekil 6: İç Kontrol Unsurları



Kaynak: Erdoğan, 2009: 30

İç kontrol unsurları Şekil 6' da görüldüğü gibi birbirini takip eden süreçler halinde ilerlemekte ve birbirini tamamlayıcı niteliktedir.

2.5.1.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı iç kontrolün en önemli unsurudur. Kontrol ortamı, bir kurumdaki üst düzey yöneticilerin; iç kontrolün önemini kavramalarına yönelik görüş, tutum ve davranışlarını açıklar. İç kontrolün hedefine ulaşabilmesi için gerekli düzeni ve çerçeveyi sağlayan kontrol ortamı, etik değerlerden, yönetimin yaklaşımından, uzmanlıktan, örgüt yapısı vb. faktörlerden etkilenmektedir (Bozkurt, 2010: 133).

2.5.1.2. Risk Değerlendirme

Risk değerlendirme, kurumun amaçlarına ulaşmasına engel olan risklerin belirlenmesi ve çözümlenmesi, gerekli cevapların verilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır. Risk değerlendirme, değişen şartların, riskleri belirlenmesi ve çözümlenerek iç kontrolde değişiklik yapılmasını ifade eder (Akyel, 2010: 87).

2.5.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kurumun amaçlarına ulaşırken karşılaştığı risklerin tespitinde ve çözümlenmesinde kullanılan strateji ve yöntemler kontrol faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır. Kontrol faaliyetleri örgütün her departmanını ve faaliyetlerini kapsamaktadır (Saltık, 2006: 6-7).

2.5.1.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, ihtiyaç duyulan bilgilerin ilgili yönetici, personel ve kişilere bir düzen içinde ve yetkililerin iç kontrolle diğer sorumluluklarını ifa edebilmeleri için bir periyotta iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sisteminin tamamını kapsamaktadır. Ayrıca, bilgi ve iletişim iç kontrolün diğer unsurlarla ilişkisini de sağlamaktadır (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2012: 8).

2.5.1.5. İzleme

İlk dört unsur sonucunda oluşan iç denetim tablosunu aralıksız olarak izlenerek değerlendirilmesi işlemi izleme olarak tanımlanmaktadır. Kurumdaki iç kontrol sistemi zamanla değişime uğrayarak, ihtiyaçlara cevap veremeyebilir ya da iç kontrol sistemlerinde değişimler yaşanabilir. Daha önce etkili olan kontroller daha az etkili hale gelebilir. Yeni gelişmeler ve değişen şartlar sonucunda kurum uygulayabileceği yeni kontrol sistemlerini belirlemelidir. İzleme unsuru tüm bu değişimleri değerlendirerek, iç kontrol sistemini yeniden düzenlenmesini sağlamaktadır (Yılancı, 2004: 66-67).

2.5.2. İç Kontrol Sistemi ve Yapısı

Kurumların üst düzey yöneticileri, hata ve hileleri belirlemek ve bunları önlemek için uygun sistemleri oluşturmak ve bunları geliştirmekle sorumludurlar. Bunun için yöneticilerin oluşturdukları sistemler, iç kontrol sistemi olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol sistemi ne derece iyi olursa olsun sadece çalışmaların ve üçüncü kişilerin yaptığı hataları engelleyebilirken, üst yönetim tarafından yapılan hata ve hileleri engellemede yetersizdir. Bu hata ve hileler sadece denetçinin gösterdiği mesleki özen, şüphecilik ve deneyim ile tespit edilebilir (Erol, 2008: 231-232).

Esasında birbiriyle uyum içinde olan ve birbirini destekleyen önlemler sistemi olarak ifade edilen iç kontrol sistemi (Atmaca, 2012: 198); COSO tarafından *“faaliyet etkinliğinin ve verimliliğinin, mali raporlamada güvenilirliğin ve ilgili mevzuata uygunluğun sağlanması amacıyla gerekli güvencenin sağlanması için düzenlenmiş, işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer tüm personeli tarafından işletilen bir süreç”* olarak tanımlamaktadır (Dabbağoğlu, 2009: 110).

İç kontrol sisteminin tanımında, iç kontrol sisteminin dört temel amacının olduğu görülmektedir. Bunlar (Özen, 2008: 218-219):

- Faaliyetlerin ekonomik göstergeler çerçevesinde bir düzen içinde yürütülmesi,

- Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi,
- Görevlerin mevzuata uygun olarak yapılması,
- Sistem güvenlik araçlarının her türlü zarar, ziyan ile sistimal ihtimallerine karşı etkinleştirilmesidir.

İç kontrol sistemi, kurumsal amaçların, politikaların ve hedeflerin gerçekleşmesinin önündeki riskleri belirleyen bir süreçtir. Bu süreç sırasında risklerin özellikleri ve büyüklükleri değerlendirilmekte, riskler ekonomik bir şekilde yönetilmektedir (Korkmaz, 2007: 8).

Üst yöneticiler, mali hizmetler birimi, harcama görevlileri ve muhasebe birimi görevlileri kurumların iç kontrol sisteminin kurulmasından ve mali birim işlemlerinin yürütülmesinden sorumludurlar. İç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve kontrolünden üst yöneticiler, iç kontrol ile ön mali kontrolün yapılmasından ve kontrol sürecinin izlenmesinden ise harcama görevlileri sorumludurlar. Mali hizmetler birimi; sistemin kurulması, standartların uygulanması için gerekli çalışmaların yapılması ve üst yöneticilere danışmanlık yapılması görevleri, muhasebe birimi görevlileri ise, kayıtların kural ve standartlara uygun, işlemlerin ise saydamlık ve hesap verilebilirliğe bağlı olarak gerçekleştirmesinden sorumludurlar (Özkan, 2008: 63).

2.5.3. İç Kontrol Standartları

Bir iç kontrol sistemi, belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi için gerekli güvenceyi sağlamak amacıyla alınan önlemlere ek olarak kurumun tüm faaliyetlerinde uygulanabilecek standartlara da sahip olmalıdır. İç kontrol standartları belirlenirken, kurumlarındaki faaliyetlerin büyüklüğü ve çeşitliliği, işlem hacmi, kayıtların çokluğu ve çeşitli düzenlemeler ile yasalar dikkate alınarak yapılmalıdır (Saltık, 2007: 7).

İç kontrol standartları, iç kontrol sisteminin yürütülmesi sırasında yararlanılan temel unsurlardır. Bu standartlar (Saltık, 2007: 7-12-14);

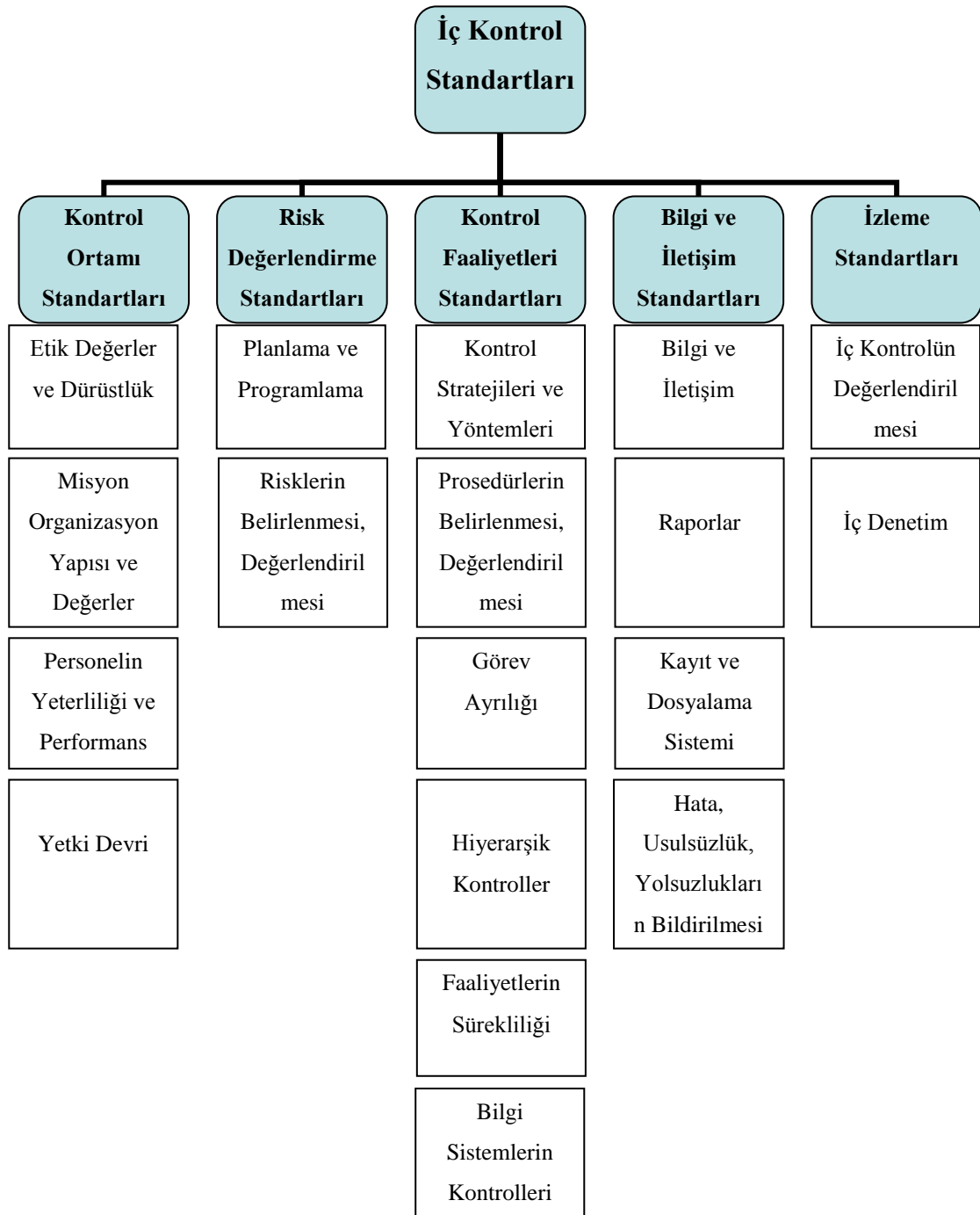
- İç kontrol sisteminin en önemli faktörünü oluşturmaktadır,
- İç kontrol sistemini belirlenen esaslar çerçevesinde yürütülmesini sağlamaktadır,
- İç kontrol sisteminin uygulanmasına yönelik önerilerde bulunmaktadır,
- İç kontrol sisteminin işleyişinin, çalışanlar ve yöneticiler tarafından daha sağlıklı anlaşılmasını sağlamaktadır.

Standartlar, iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan bir kriterdir. İç kontrol standartları sadece mali işlemler için değil, kurumum tüm faaliyetleri için uygulanmalıdır (Saltık, 2007: 8). Bu amaçlarla hem özel kurumlarda hem de kamu kurumlarında uygulanan standartların temelini COSO modelinden aldığı görülmektedir. 2004 yılında INTOSAI (Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı) tarafından Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu, GAO (Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay) tarafından da Federal Devlette İç Kontrol Standartları yayımlanmıştır. Avrupa Komisyonu ise Avrupa Birliği kurumlarında uygulanması için 2000 yılında iç kontrol standartları ile ilgili çalışmalara başlamış ve bu çalışmalar süreklilik kazanarak yirmi dört adet iç kontrol standardı belirlenmiş ve yayımlanmıştır (Uzunay, 2007: 10).

Ülkemizde iç kontrol alanında uluslararası yaptırımlardan yararlanılabilecek birden çok standart vardır. Diğer bir ifadeyle ülkemizde kamu mali yönetim ve kontrol sistemini hazırlayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, COSO modelini dikkate alan bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasını öngörmüştür (www.strateji.mersin.edu.tr). Bu amaçla Maliye Bakanlığı 26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazetede Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğ yayımlanmıştır. Bu tebliğ ile kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin oluşturulması, yürütülmesi, gözlenmesi ve geliştirilmesi için on sekiz standart ve bu standartlar için gerekli olan yetmiş dokuz genel şart belirlenmiştir (Akınoğlu, 2009: 5).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile belirlenen beş unsur ve bu unsurların altındaki on sekiz standartları aşağıdaki şekil yardımıyla açıklamak mümkündür.

Şekil 7: Kamu İç Kontrol Standartları



Kaynak: Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012: 14

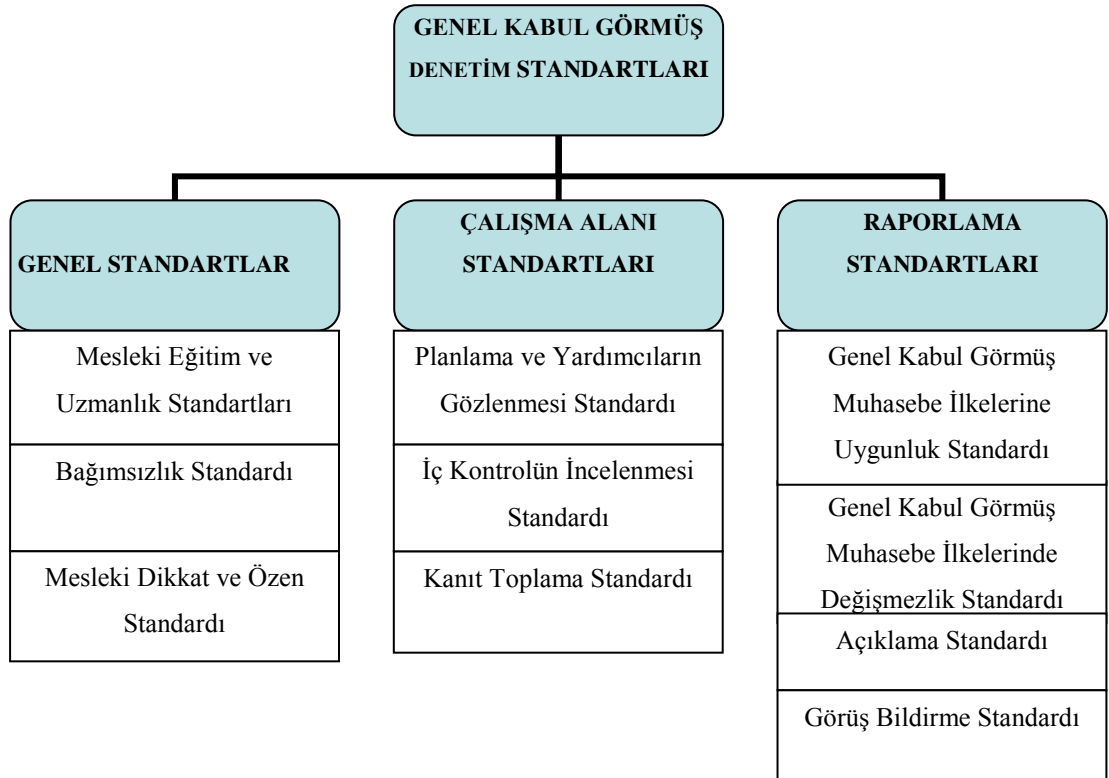
Kamu İç Kontrol Standartları, kurumların iç kontrol sistemlerini oluştururken, izlerken ve değerlendirirken dikkate almaları gereken ana yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu kurumlarında tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin oluşturularak ve uygulanmasını amaçlamaktadır.

2.6. MUHASEBE DENETİMİ STANDARTLARI

Denetim standartları; denetçinin yapacağı hedefler, uygulayacağı denetim yöntemleri ve teknikleri, yaptığı işin niteliği ve rapor hazırlarken uyması gereken kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Denetim standartlarının hazırlanması, hazırlanan standartların kamuoyuna ilanı ve standartlar çerçevesinde hareket edilmesi, hesap verme sorumluluğu ile saydamlığın göstergesidir (Demirel, Ereğ ve Çetin, 2011: 246). Bu standartlar denetimin aşamalarının ve denetim esnasında faydalanılan yöntemlerin sınırlarının belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca yapılan denetimin ve denetim sonuçlarının kalitesinin ölçülmesinde önemli bir kriterdir (Özveren, 2004: 1).

AICPA tarafından 1947 yılında çıkartılan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, kamu sektörü muhasebe birimi çalışanları tarafından benimsenmiştir. Denetimin temel yapısını oluşturan bu standartlar, üç ana başlık altında on standarttan oluşmaktadır (Erdoğan, 2006: 10). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür.

Şekil 8: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Kaynak: Erdoğan, 2006: 11.

2.6.1. Genel Standartlar

Çalışma kapsamı ve raporlama standartlarından gerektiği kadar yararlanabilmek için gerekli ön şartlar genel standartlarla sağlanmaktadır (Karacan, 1998: 7). Bu standartlar denetçiye has bireysel standartlar olup, “denetçi kimdir?” sorusunun cevabını oluşturmaktadır (Türmob ve Tesmer, 2009: 20). Genel standartlara ait temel öğeler şunlardır (Ergin, 2007: 24):

- Yapılacak olan denetim, gerekli mesleki eğitimi almış, alanında uzman denetçi ya da denetçilerce yapılmalıdır,
- Denetçiler, görevleri olan denetim kapsamındaki tüm konularda bağımsız olmalı ve bağımsız olarak hareket etmelidirler,
- Yürütülen denetim çalışmalarında ve hazırlanan denetim raporlarında denetçiler gerekli mesleki dikkat ve titizliği göstermelidir.

2.6.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetçinin denetim esnasında takip edeceği temel yolu göstermektedir. Bu süreçte denetçi, denetimi tasarlayarak iç kontrolü ele almalı ve gerekli kanıtları toplamalıdır. Denetimin temelini oluşturan bu aşamalar, birer standart olarak denetim sürecinin kavramsal alt yapısını meydana getirmektedir (Erdoğan, 2006: 12). Çalışma alanı standartlarına ilişkin temel öğeler şunlardır (Karacan, 1998: 8):

- Denetim iyi bir şekilde planlanmalı ve denetçiler ile yardımcılarını iyi bir şekilde kontrol edilmelidir,
- Denetim faaliyetleri sonuçlarının saptanabilmesi için gerekli olan testler belirlenmeli ve kullanılan iç kontrol sistemi incelenerek değerlendirilmelidir,
- İncelenen mali tablolar konusunda fikir sahibi olabilmek için, tahkikat, gözlem, kontrol yöntemleriyle yeterli kanıtlar toplanmalıdır,

2.6.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetçinin denetim raporunu hazırlarken ve rapor hakkında görüşü belirtirken uymak zorunda olduğu kurallar bütünüdür. Çünkü birçok kullanıcı mali tablolarda mesleki bir denetimin yapılıp yapılmadığını anlayabilmek için denetçinin hazırlamış olduğu raporlardan faydalanmak zorundadır. Bunun için mesleki deneyim ve görüşle hazırlanan denetim raporu, kullanıcı ve denetçi için oldukça önemlidir (Uyanık, 2001: 118). Raporlama standartlarına ilişkin temel öğeler şunlardır (Bozkurt, 2010: 41-42):

- Denetçinin raporunda mali tablolarda yer alan veriler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtmelidir,
- Denetimin yapıldığı yıl ile bir önceki yıla ait mali tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılabilir nitelikte olup olmadığı kontrol edilmelidir,
- Bilgi kullanıcılarının mali tablolardan anlaşılır bilgiler elde ederek, gerekli düzeyde yararlanabildikleri, denetçi tarafından belirtilmelidir,
- Denetçinin yapmış olduğu denetimle ilgili olarak vardığı sonucu raporunda belirtmesi gerekmektedir.

2.7. İÇ DENETİM STANDARTLARI

Kurumlarda ve işletmelerde iç denetim faaliyetleri, farklı ortamlarda ve çeşitli yasal düzenlemelerle, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilmektedir. Bu farklılıklar içinde iç denetimin, tanımına uygun olarak yerine getirilmesi için iç denetim uygulamalarının temel ilkelerinin tanımlanması ve performansının değerlendirilmesi için Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından Uluslararası İç Denetim Standartları geliştirilmiştir. Geliştirilen bu standartlara uyum sağlanması gerekmekte, uyum sağlanamadığı durumlarda ise özel durum açıklaması yapılmalıdır (www.denetimnet.net).

5018 sayılı Kanununun 66' ncı maddesiyle Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu' nun kurulması hükme bağlanmış ve 2004 yılında kurularak faaliyete geçmiştir. Kurul, kamu kurumlarının iç denetim sistemlerini

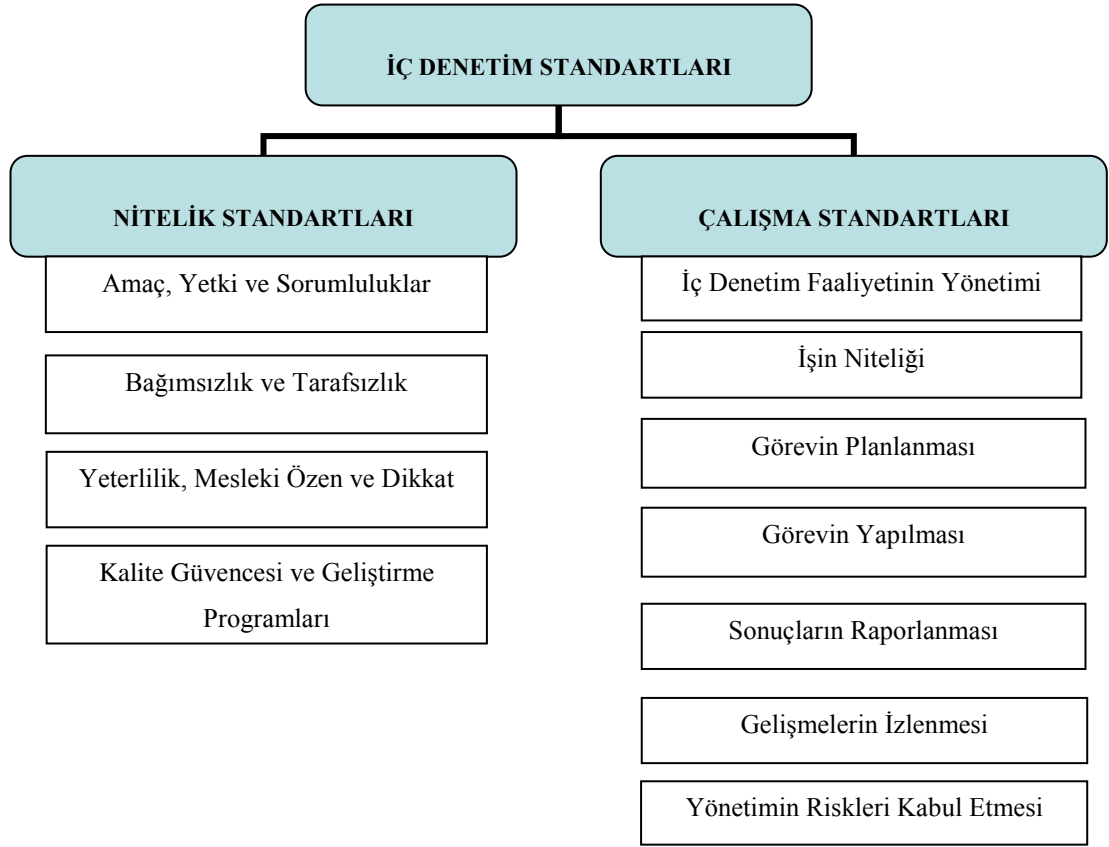
düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek için bağımsız ve tarafsız bir organ olarak kurulmuştur (İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği, Madde 6). Ayrınca İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen kamu iç denetimi standartları, 5018 sayılı Kanun' un 67. maddesinin birinci fıkrasının a bendinde belirtilmiştir. Bu standartlar IIA (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün), İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınarak hazırlanmıştır. İç denetçiler de belirlenen bu standartlara, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik' in 9. maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca da uymaları zorunludur. Standartlar, iç denetçilerin özelliklerini ve iç denetim faaliyetinde izlenmesi gereken süreçleri belirlemektedir (Çakıroğlu, Özçelik ve Güver, 2010: 108).

İç denetim standartlarının amaçları şunlardır (Yılancı, 2006: 94):

- İç denetim uygulamalarında bulunması gerekenleri temel kuralları belirlemek,
- İç denetim faaliyetlerinin büyük bir katkı sağlaması ve geliştirilmesi için çalışmalar yapılmasını sağlamak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesi için uygun bir zemin oluşturmak,
- Kurumsal süreç ve faaliyetlerdeki gelişimi hızlandırmaktır.

İç denetim standartları ikiye ayrılmaktadır. Bu standartları aşağıdaki şekil yardımıyla açıklamak mümkündür.

Şekil 9: İç Denetim Standartları



Kaynak: <https://na.theiia.org>.

Şekilde görüldüğü üzere iç denetim standartları; nitelik standartları ve çalışma standartları olarak ikiye ayrılmakta. Nitelik standartları; iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere ilişkin standartları oluştururken, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yönelik standartları oluşturmaktadır.

3. BÖLÜM: KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ ETKİNLİĞİ VE MUHASEBE ÇALIŞANLARI

3.1. TÜRKİYE' DE KAMU DENETİMİ

Ülkemizde kamu denetiminin gelişimi Tanzimat Dönemi' yle başlamıştır. Denetimin kuramsal sınırları da aynı dönemde şekillenmeye başlamıştır. Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat gibi kurumlar bu dönemde kurularak, günümüze kadar gelen Muhasebat Genel Müdürlüğü ile Sayıştay' ın temelleri atılmıştır (Akgül, 2000: 5). Ayrıca 2003 yılında mevzuata eklenen 5018 sayılı KMYKK da ülkemizdeki kamu denetiminin gelişmesi alanında yapılan en önemli gelişmelerdendir (Ataman, 2010: 19).

Bu gelişmelere bağlı olarak kamu denetimini; yetki ve görevini kanunlardan alarak kamu için kamu ihtiyaçlarını gidermek amacıyla denetim yapan kişi ve kurumlar tarafından gerçekleştirilen mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimleri şeklinde tanımlanmaktadır (Kenger, 2001: 8).

Türkiye'de kamu denetiminin geniş bir çerçevede uygulanması ve çok yönlü olması, kamu denetimi yapan kurumların da çeşitlilik göstermesini sağlamıştır. Ülkemizde kamu denetimi alanında görevli olan örgütsel özellikleri ve büyüklükleri açısından farklılık gösteren birçok denetim kurumu bulunmaktadır (Kuluçlu, 2006: 21).

Ülkemizde kamu kurumu ve kuruluşlarına ait 129 adet denetim kuruluşu vardır. Bu kuruluşlarda yaklaşık 13,026 adet denetim görevlisi çalıştırılmaktadır. Bu denetim görevlileri; denetçi, müfettiş, uzman, kontrolör, üye denetçi, denetmen, vb. unvanlara sahiptir (Çıplak, 2009: 186).

Türkiye’ de iki adet yüksek denetim kurumu bulunmaktadır. Bu kurumlar iç denetim ve dış denetim kurumları olarak yer almaktadırlar. Bu kurumların görevleri ve yetkileri; faaliyette buldukları kurumun yetkisi, denetim alanı, kamu kurumu, özel işletmeler ve özel statülü kurumlar olarak değişiklik göstermektedir (Çıplak, 2009: 186).

Ülkemizde kamu denetimini iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayırarak incelemek mümkündür.

3.1.1. Kamu İç Denetimi

İç denetim faaliyetleri 1990’ lı yıllardan itibaren (Çavuşoğlu, Duru, 2007: 15) özel sektör kuruluşlarınca etkin bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır (Şahin, 2008: 290).

1995 yılında TİDE (Türkiye İç Denetim Enstitüsü)’ nin kurulması ile iç denetimin kurumsallaşması adına en büyük adımlarından biri atılmıştır (Özdemir, 2011: 151). Özellikle Türkiye’ nin 1999 yılında Helsinki zirvesinde Avrupa Birliği’ ne (AB) resmen üye ülke olarak kabul edilmesi ile mali yönetim ve kontrol alanında yapılan yasal düzenlemelerin AB yönetmeliğine uyumlaştırılması çalışmaları başlamıştır (www.icdenetim.net).

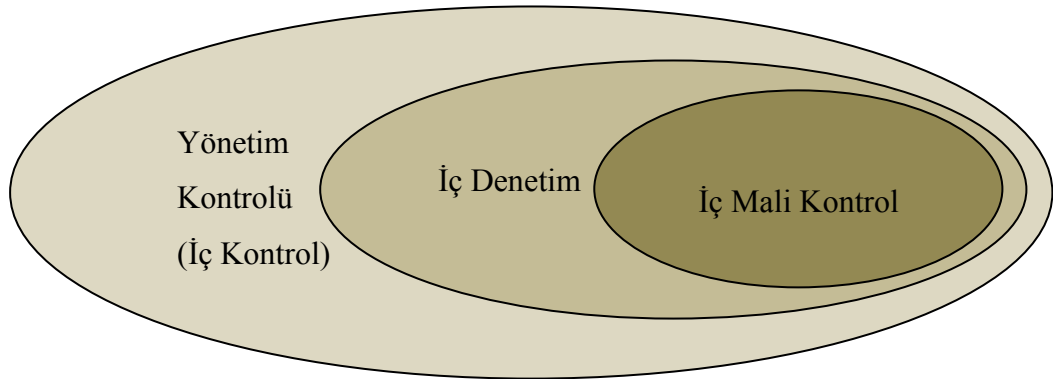
2000’ li yıllara girilmesiyle birlikte IMF ve Dünya Bankası ile yapılan anlaşmalar sonucunda bu alanda yapılan çalışmalar hız kazanmıştır. Bu çalışmalar neticesinde kamuda iç denetim gereksiniminin farkına varılarak, 2002 yılının sonunda T.C. Merkez Bankası İç Denetim Genel Müdürlüğü’ nü kurarak faaliyete geçirmiştir (www.icdenetim.net).

2003 yılında kamuda reform niteliği taşıyan 5018 sayılı Kanun’ un kabul edilerek uygulanmaya başlaması ile kamu sektöründe iç denetim yasallaşmıştır. Gerçekleşen bu düzenleme ile yasanın 5. maddesinin c, d, ve e fıkralarınca, kamu kurumlarında iç denetçi ihtiyacını giderilmesi için belirli aralıklarla atamalar yapılmış ve kurumlarda iç denetim faaliyetlerine başlamak için iç denetim birimleri kurulmuştur (Çavuşoğlu, Duru, 2007: 15). Bu gelişmeden sonra 2004 yılı sonlarında

AB müzakere süreci 32. fasıl kapsamında kamu sektöründe uluslararası standartlara uygun iç denetim birimlerinin belirlenmesine karar verilmiştir (Erkan, Özdemir ve Karakoç, 2010: 87).

Ülkemizde son yıllarda kamu kurumlarında yavaş işleyen yapının aktif duruma getirilmesi için kamu kurumlarına iç denetçiler atanmıştır. Bir bakıma bu gelişmelerle kamu kurumlarında özel sektör anlayışını benimsetmek amaçlanmıştır (Gerekan ve Pehlivan, 2010: 30). Yaşanan bu gelişmeler, kamu kurumlarında iç denetim kavramının yoğun olarak kullanılmasını sağlamıştır. Böylece iç denetim, iç mali kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olmuştur (Şahin, 2008: 290). Bu gelişmeler sonucunda kamu kurumlarında kullanılan iç denetim sistemi aşağıdaki şeklini almıştır.

Şekil 10: Kamu Kurumundaki Denetim Yapısı



Kaynak: Gönülaçar, 2008: 2

Kamuda iç denetim Kanun' un 63. maddesinde şöyle tanımlanmaktadır; *“Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetlerin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir”* şeklinde tanımlanmaktadır (5018 Sayılı Kanun). İç denetimde amaç, kamu kurumlarında

yapılan denetimlerin etkinliğinin ölçmek ve yapılan denetimleri değerlendirmektir (Gönülaçar, 2008: 2).

Kanunda yapılan bu tanım çerçevesinde belirlenen iç denetim sistemi kamu kurumlarında ancak 2008 yılında hayata geçirilebilmiştir. Yani yeni denetim sistemi daha yeni yeni uygulanmaya başlanmıştır. Uluslararası deneyimler göstermektedir ki, kamuya yönelik yapılan yeniliklerin anlamlı neticelerinin ortaya çıkması minimum 10-15 yıl gibi bir zamana ihtiyaç duymaktadır (Güler, 2010: 146).

3.1.2. Kamu Dış Denetimi

Ülkemizde 1862 yılında devletin gelir ve giderleri ile mallarının meclis adına denetlenmesi için ilk dış denetim kurumu olan Sayıştay; Divan-ı Ali-i Muhasebat adıyla kurulmuştur (Özel İhtisas Komisyonu, 2006: 43). 1876 tarihli Kanun-u Esasi ile Anayasal bir kurum olmuş ve bu tarihten itibaren yaptığı bütün incelemelerin sonuçlarını Meclis' e sunmakla sorumlu tutulmuştur (Akbulut, 2003: 6-7). Ayrıca 1983 yılında da KİT' lerin meclis adına denetlenebilmesi için ikinci bir dış denetim kurumu olan Yüksek Denetleme Kurulu diğer bir ifadeyle Umumi Murakabe Heyeti kurulmuştur. 1961 ve 1982 Anayasalarında her iki dış denetim kurumunun da tercih edileceği benimsenmiştir (Özel İhtisas Komisyonu, 2006: 43).

Yüksek denetim, uluslararası literatürde; kaynağını anayasadan alan, görevlilerinin anayasal ve yasal güvenceye sahip olduğu ve birçok ülkede yargısal haklarla donatılmış, bağımsız kuruluşlar tarafından meclis adına yerine getirilen denetim olarak tanımlanmaktadır. Yüksek denetim bu özellikleri ile dış denetimden farklı bir yapı içine girmekte ve tanımı da farklılaşmaktadır (Köse, 2007: 18).

Genel olarak literatürde Sayıştay tarafından yapılan denetim dış denetim olarak tanımlanmaktadır. Fakat yargısal özellikleri sebebiyle farklılıklar da söz konusudur. Sayıştay dış denetimi iç denetçiler ile iç denetçilerin sahip olduğu bilgilerden yararlanarak gerçekleştirmektedir (Aktayla ve Abdulhakimoğulları, 2010: 196).

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere ülkemizde yüksek denetim alanında anlamsız ve gereksiz bir karışıklık bulunmaktadır. Bu karmaşa günümüz koşullarıyla da uyuşmamaktadır (Köse, 2007: 221-222). Yaşanan bu gelişmeler sonucunda 2005 yılının başlarından itibaren bir bölümü, 2006 yılının başından itibaren de değiştirilen tüm hükümleriyle uygulamaya başlanan 5018 sayılı Kanun ile değişim yaşanmıştır. Bu kanunla birlikte Sayıştay'ın harcama öncesi kayıt ve vize gibi görevleri ortadan kalkmıştır. Ayrıca Yüksek Denetim Kurulu' nun da kapsamında bulunan sosyal güvenlik kurumları ve iktisadi olarak faaliyet göstermeyen kamu kurum ve kuruluşları Sayıştay'ın denetimi kapsamına alınmıştır. Böylece Sayıştay'ın denetim alanı büyük ölçüde genişletilmiştir (Özel İhtisas Komisyonu, 2006: 43).

Dış denetim 5018 sayılı Kanun' un 68. Maddesinde; *“Sayıştay tarafında yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM' ne raporlanmasıdır”* şeklinde tanımlanmaktadır (5018 sayılı Kanun).

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları çerçevesinde yapılmaktadır. Dış denetim yapılırken; kamu kurumlarının hesapları ile bu hesaplara ait belgelere bağlı kalmak şartıyla mali tabloların güvenilirliği ile doğruluğuna dair mali denetimler yapılmakta ve kamu kurumlarının gelir, gider ve mevcut mallarına ilişkin mali işlemlerin yasalara ve diğer hukuku düzenlemelere uygunluğu tespit edilmektedir. Ayrıca kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığı belirlenmekte ve faaliyet sonuçları kontrol edilerek performans açısından değerlendirilmektedir (5018 sayılı Kanunu 68. Madde).

Kamu kurumlarında yapılan dış denetim; mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğu değerlendirmek için yapılıyorsa mali tablolar denetimi, kamu kurumlarının gelir, gider ve mallarına dair yapılan mali işlemlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğu belirlemek için yapılıyorsa uygunluk denetimi, kamu kaynaklarının ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığını ölçmek için yapılıyorsa faaliyet denetimi kapsamına girmektedir (Duman, 2011: 92).

Kamu dış denetimi, denetlenen kamu kurumunun çalışanı olmayan ve de ilgili kamu kurumu ile örgütsel bir bağlantısı bulunmayan bağımsız yetkililer tarafından yapılmaktadır. Dış denetçiler sonuçların değerlendirmesini yapmaktadır. Bu işlemleri yaparken sadece yasama organına karşı olan görevini yerine getirmektedir. İç denetçiler ise yürürlükte olan mali sistemi değerlendirmekte ve bu değerlendirmenin sonucunu kurumun tepe yönetimine raporlamaktadırlar. Görüldüğü üzere hiyerarşik bir bağa sahip olmayan iç ve dış denetçiler denetime ilişkin veri toplarken, planlama yaparken bilgi alış verişinde bulunmaktadırlar. Bu da denetimde iç ve dış denetçinin etkinliği arttırmakta ve denetim kültürünün ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 18).

Dünyada dış denetim, hizmet satın alımı olarak bağımsız denetim kurumlarına da yaptırılabilir. Ülkemizde yürürlüğe giremeyen 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Kanunu' nun 40. maddesi “*Merkezî idareye dâhil kurum ve kuruluşlarla il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar ve mahallî idare birliklerinin dış denetimi kanunla belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılır veya yaptırılır...*” ibaresi ile dış denetimin hizmet satın alımı şeklinde yapılabilmesi için açık bir kapı bırakılmıştır. 5018 sayılı Kanun' unda ise dış denetimin sadece Sayıştay tarafından yapılmasını hükme bağlamıştır (Apan, 2011: 11).

Sayıştay' ın görevleri ise Anayasa' da; “*Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır*” şeklinde belirtilerek hükme bağlanmıştır (Aktayla ve Abdulhakimoğulları, 2010: 196).

3.2. ETKİNLİK KAVRAMI

Birçok bilim insanı etkinlik, etkililik ve verimlilik kavramlarını anlamdaş olarak kabul etmekte ve çoğu zaman birbirinin yerine kullanmaktadır. Kimi araştırmacılar ise üç kavramın da birbirinden farklı anlamlarının olduğunu belirtmektedir. Etkililik planlara ulaşmayı, verimlilik ürün ya da mali sonuçların minimum maliyetle elde edilmesini ifade ederken etkinlik ise; girdi çıktı sistemleri vasıtası ile işlerin doğru yapılabilme kabiliyetini ifade etmektedir (Yükçü ve Atağan, 2009: 1-2). Etkinlik kavramı; etkililik ve etkenlik olarak da ifade edilirken daha çok etkinlik olarak kullanılmaktadır (Candan, 2007: 78).

Genel anlamda etkinlik, öznel ya da nesnel amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi ve sonuçların değeri olarak tanımlanmaktadır. Sonuçların değerini incelediğimizde; düşük değerli bir mal ve hizmetin sonucu, yüksek değerli bir mal ve hizmetin sonucuna göre daha etkin olabilir. Bu nedenle sonuç ya da faydalar sadece mali değerlerle ölçülmemekte, bazı durumlarda etkinlik de bir ölçüt olarak kullanılmaktadır. Etkinlik; çıktıların en az maliyetle ve aynı amaç için hazırlanmasında kullanılan temel unsur olarak ifade edilmektedir (Falay, 1997: 20-21).

Karmaşık bir kavram olan etkinliğin, herkes tarafından anlaşılabilir basit bir tanımı yapılamamaktadır. Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı bu konuyla ilgili bir araştırma yapmış ve etkinlik konusunu anlamaya ve tanımlamaya yardımcı on iki özellik belirlemiştir. Ekonomiklik kavramını da içine alan bu özellikler, etkinlik hakkında değişik birçok görüşe yer vermektedir (Abid, 1998: 118). Bu özellikler kısaca şunlardır (Abid, 1998: 118-119) :

- *Yönetim düzenlemeleri*; kurumun planlarının ya da faaliyetlerinin hedeflerine uygun, anlaşılır ve birbirleriyle uyumlu olma ve de kurumun hedeflerinin, yapısının, yetki dağılımının, karar verme sürecinin gerçek manası ile ifade edilme aşamasıdır.
- *İlgi*; planların, işlemlerin ve sistemlerin karşılaştıkları sorunlar ve şartlar bakımından uygunluk derecesidir.

- *Uygunluk*; planlar, işlevler ve şartlar için harcanan çabanın kurumun amaçlarına uygunluğudur.
- *İstenen sonuçlara ulaşma*; kurumun belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılmasındaki başarı oranı ile güçle ve zayıf yönlerinin belirlenmesidir.
- *Kabul*; fayda sağlayıcıların belirlenen hedef ve sonuçlardan duydukları memnuniyet derecesidir.
- *İkincil etkiler*; asıl hedef dışında elde edilen olumlu ya da olumsuz sonuçların oluşum derecesidir.
- *Maliyetler ve üretkenlik*; girdi ile çıktı arasındaki ilişkidir.
- *Esneklik*; kurumun değişen ve gelişen koşullara ne derece uyum sağlayabildiğidir.
- *Mali sonuçlar*; gelirlerin toplanma maliyetleri ile aktiflerin pasifleri karşılama derecesidir.
- *Çalışma çevresi*; kurumun çalışanlarına kendilerini geliştirerek performanslarını arttırmaları için gerekli alt yapının sağlanmasıdır.
- *Varlıkların korunması*; kurumun personel, duran varlıklar, kayıtlı evrak ve mali bilgilerinin güvenliğinin sağlanmasıdır.
- *İzleme ve raporlama*; performans hakkındaki konu ve işlevlerin belirlenmesi, raporlanması ve yorumlanmasıdır.
- *Yani etkinlik*; girdi çıktı sistemleri vasıtasıyla faaliyetlerin doğru yapılabilme kabiliyeti olarak tanımlanmaktadır. Özetle etkinlik, doğru işlerin yapılması olarak tanımlanmaktadır (Okçu, Akman ve Atatorun, 2010: 7).

Kamu kesiminde kullanılan verimlilik kavramı, değişen şartlarla yerini etkinlik kavramına bırakmıştır. Hizmet ve mal üretiminde verimlilik ölçülürken karşılaşılan zorluklar, verimlilikten daha geniş olan etkinlik kavramının kullanılmasına zemin hazırlamış (Arslan, 2002: 4) ve 5018 sayılı Kanun' un da birçok maddesinde yer almıştır. Böylece kamu mali yönetimi sisteminin temel amacı, kamu kaynaklarının daha etkin bir şekilde elde edilerek kullanılması ve elden çıkarılması olarak ifade edilebilir (Söyler, 2006: 293).

Etkinliği sağlayan temel unsurlar, hesap verilebilirlik, şeffaflık, vatandaş odaklılık, katılımcılık, denetim, etkinlik gibi kavramlar sayılacak unsurlar olarak

sıralanabilir. Kamu yönetiminin temel ilkelerinden sayılan hesap verebilirlik, saydamlık, etkinlik, verimlilik, tutumluluk, katılımcılık ve insan odaklılık gibi işletme yönetimi ilkeleri ile de uyuşmaktadır. Bu ilkelerle kurulan kamu yönetiminin güvencesi ise, etkin bir denetim sistemine dayanmaktadır (Akyel ve Köse, 2010: 10-23).

3.3. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİ MALİ VE İDARİ ÇALIŞANLARI

Kamu hizmetleri yerine getirilirken yapılan harcamalarda kanunlar ve hedeflenen amaçlara uygunluk, etkinlik ve verimlilik büyük önem taşımaktadır. Sınırlı olan kamu kaynaklarından en yüksek kamusal faydayı sağlamak için harcama yetkilileri ile idari yetkililer, yasa koyucuların belirlediği kriterlerle çizilen sınırlar dahilinde hareket etmelidirler (Üstün, Hepaksaz, Kılıç ve Kuluçlu, 2011: 380). Bu amaçla 5018 sayılı Kanun ile kamu muhasebesi sistemimizde yer alan sorumluların yetki ve sorumluluklarında büyük değişimlere gidilmiştir. 01.01.2005 tarihi ile yürürlüğe giren Kanun' la 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu' ndaki düzenlemeler kaldırılarak, 5018 sayılı kanun hükümleri uygulanmaya başlanılmıştır (Hacıhasanoğlu, 2008: 73-74).

1050 sayılı Kanun' da ita amiri, tahakkuk memuru, sayman ve kanunun 22.maddesinde belirtilen sorumlularının yerini, 5018 sayılı Kanun' la; harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileri almıştır (Arslan, 2004: 21).

Harcama yetkilisi, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olarak ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve kanun kapsamında yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu en üst yöneticiler olarak tanımlanmaktadır (5018 sayılı KMYKK' nun 31. Ve 32. Maddeleri).

Mali kontrol yetkilisi, alınan mali kararlarda kullanılacak ödenek miktarı, bütçe düzeni, detaylı harcama planı ile yapılacak harcamanın bütçe ve gider yönetmeliğine uygunluğunu kontrol etmektedir. Kısacası mali kontrol yetkilisi harcama öncesi kontrol sürecini, ödeneklerin ayrılmasını, ihale yapımını,

sözleşmelerin yapılmasını, hizmet ya da malın teslim alınmasını, ödeme emir belgesi düzenlenmesini vb. görevleri yerine getirmekle sorumludur (Arslan, 2004: 22).

Gerçekleştirme görevlileri, verilen harcama talimatı ile işin yaptırılması, hizmet ya da mal alınması, teslim alım sırasında yapılacak işlemleri, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli olan belgelerin hazırlanması görevlerinden sorumludurlar (5018 sayılı KMYKK' nun 33. Maddesi). Onay belgesi, şartname, sözleşmeleri hazırlayanlar, ihale, muayene ve kabul komisyonu üyeleri, ambar memurları, ödeme emri belgesi hazırlayanlar vb. işlem sürecinde görev olan herkes gerçekleştirme görevlisi olarak nitelendirilmektedirler (Özkan, 2008: 72).

Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerini yerine getiren yani; gelirleri ve alacakları tahsil eden, gideri hak sahiplerine ödeyen, para ve para ile ölçülebilen değerlerin, emanetlerin alınıp saklanması ve uygun zamanda sahiplerine verilmesi ile diğer tüm mali işlemleri kaydederek raporlama faaliyetlerini gerçekleştiren kişidir. Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerini gerçekleştirilmesinden, muhasebe kayıtlarının yasalara uygun, saydam ve erişilebilir bir şekilde tutulmasından ve gerekli bilgilerle raporların düzenli olarak kamu idarelerine verilmesinden sorumludur (5018 sayılı KMYKK' nun 61. Maddesi).

Muhasebe yetkilileri ödeme esnasında, ödeme emri belgesi ile ek belgeler üzerinde; yetkililerin imzasını, ödemeye ilgili mevzuatta sayılan belgelerin eksiksiz olmasını, maddi hata olup olmadığını, hak sahibinin kimlik bilgilerini kontrol etmekle sorumludur (5018 sayılı KMYKK' nun 61. Maddesi).

Muhasebe yetkilisi olarak atanacakların 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu' nun 48. maddesinde yer alan özellikler ile aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir (Çolak, 2006: 135):

- En az dört yıllık yükseköğretim mezunu olmak,
- Kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi yardımcısı ya da eş değer bir birimde muhasebe hizmetleri alanında en az dört yıl çalışmak,
- Muhasebe yetkilisi sertifikasına sahip olmak,

- Son üç yıl içinde olumsuz bir sicil kaydı bulunmamak,
- Görevin getirdiği bilgi ve temsil kabiliyetine sahip olmak.

09.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri gizli kalmak şartıyla, genel bütçe dahilindeki kamu idarelerinde muhasebe yetkilileri Maliye Bakanlığı tarafından, diğer kamu idarelerinde ise üst yöneticiler tarafından atanmaktadır. Böylece kamu sektörü muhasebeciliği belgelendirilerek bir meslek olarak kabul edilmelidir (Karaarslan, 2004: 70-71). Fakat kamu sektörü muhasebe standartlarının kim tarafından uygulanacağı konusunda ise kamu sektörü muhasebecisinin bir tanımı bulunmamaktadır. Bunun için de bu alanda çalışacak muhasebe mensupları için yapılacak iş tanımlarının yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Dünyadaki örneklerini dikkate aldığımızda bu düzenlemeler ulusal muhasebeciler ya da kamu muhasebecileri şeklinde yapılabilir. Ülkemizde bu alana en yakın Devlet Muhasebe Uzmanları bulunmaktadır. Ancak ülkemize özgü sebeplerden dolayı ve kamu muhasebeciliği kavramının yeni olmasından ötürü bu meslek yeterince desteklenememiş ve gelişmemiştir. Kamu sektörü muhasebesi mesleğinin dünyadaki örnekleri kadar ülkemizde önemsenmiş olması gelişmişlik düzeyini olumsuz yönde etkilemiştir. Bu sebeple ülkemizde ilk olarak kamu sektörü muhasebecileri kavramı yerleşmeli ve geleceği olan bir meslek olarak tanıtılmalıdır. Devamında standart, ilke ve etik kuralları belirlenerek dünyadaki örnekleri ile mukayese edilmeli ve gerekli iş tanımları yapılmalıdır (Emre, 2011: 10-11).

3.4. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİNDE KAMU ÇALIŞANLARINI ETKİLEYEN KRİTERLER

Kamu sektörü muhasebe çalışanlarının mesleki davranışlarını; meslek ahlakı, kurum, mevzuat, sosyal çevre, kültürel unsurlar, kişisel ahlak, eğitim düzeyleri, çalışanların kurumdaki hakları, kurumun özellikleri gibi birçok faktör çalışanların davranışlarını etkilemektedir. Bu kriterleri gelişen ve değişen dünya koşulları çerçevesinde altı alt başlığa ayrabiliriz. Bunlar:

- Denetim,
- Denetçinin bağımsızlığı,

- Muhasebe bilgi sistemi,
- Bilgiye ulaşma kolaylığı,
- Görev bilincinin geliştirilmesi,
- Etik' dir.

Kamu çalışanlarını etkileyen kriterlerden denetim konusunu ikinci bölümde ayrıntılı bir şekilde açıkladığımız için bu bölümde sadece denetçinin bağımsızlığı, muhasebe bilgi sistemi, bilgiye ulaşım kolaylığı, görev bilincinin geliştirilmesi ve etik kavramları üzerinde durulacaktır.

3.4.1. Denetçinin Bağımsızlığı

Günümüz dünyasında denetçiler görevlendirilirken denetlenecek mevzuattan habersiz olmaları kamu sektörü denetçiliğinin de özel sektörde olduğu gibi bağımsız bir meslek haline gelmesini sağlamıştır (Koçberber, 2008: 65). Muhasebe etiği ile ilgili konular içinde önemli bir yer teşkil eden denetçinin bağımsızlığı (Uzay, 2004: 435); denetçinin bağımsız düşünce mantığına sahip olmasını, işin belli bir yönü için ya da devlet adına yapıyor olduğu mantığın ile hareket etmesini ve hiç kimsenin çıkarını düşünmeden görevini yerine getirmesini sağlamaktadır (Koçyiğit, 2005: 146).

Denetçi ya da muhasebeci denetim görevini yerine getirirken bağımsız olmalıdır. Denetçinin şahsi ya da bağlı olduğu denetim kurumunun müşterisiyle mali bir ilişki veya iş ilişkisi içinde olması, ayrıca yönetim danışmanlığında bulunması veya hukuksal bir anlaşmazlığının olması bağımsızlığa zarar veren unsurlardandır (Koçberber, 2008: 78). Denetçinin bağımsızlığı bireysel ya da dış çıkarlar nedeni ile herhangi bir sebeple zarar görmemelidir. Denetçi kendi çıkarları ile alakalı olan herhangi bir konu ile ilgilenmekten kaçınmalıdır. Denetçi denetlediği konu ve kurumu bağımsız olarak değerlendirmek zorundadır. Denetçi tarafından gerçekleştirilen bütün işler tam ve nesnel olmak zorundadır. Çünkü denetçi tarafından hazırlanacak olan raporların da nesnel ve tarafsız olması gerekmektedir (Koçberber, 2008: 72).

Denetçiler görevlerini şahsi sorumluluklarının gölgesinde tam bir bağımsızlıkla yerine getirmelidirler. Bağımsızlık, denetim mesleğinin temeli ve ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir (Özyürek, 2012: 145-146).

3.4.2. Muhasebe Bilgi Sistemi

Bilgi sistemi işletmelerde ve kurumlarda karar vermeyi, gerekli denetimlerin yapılabilmesi için bilgilerin toplanmasını, işlenmesini, saklanması ve raporlanarak ilgili bilgi kullanıcılarına dağıtılması şeklinde yürütülen bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Bilgi sistemi; karar vermeyi, karşılıklı iletişimin kurulmasını ve denetimin yapılmasını sağlamakta böylece yöneticilerin ve çalışanları karşılıklı bilgi alışverişinde bulunarak sorunlara çözümler üretmesini sağlamaktadır (Laundon ve Laundon, 2006: 7).

Bilgi sistemleri kurum ve kurumda çalışan kişi ile kurumun bulunduğu konum ve çevre ile ilgili bilgiler içermektedir. Böylece kurum denetim yapabilmek, problemleri çözebilmek, yeni ürün ya da hizmet üretebilmek için ihtiyaç duyduğu bilgiyi, bilgi sisteminden elde etmektedir (Laundon ve Laundon, 2006: 7).

İşletmelerde ve kurumlarda en eski ve en yaygın olarak kullanılan sistem ise muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sisteminde mali faaliyetler, iş süreçleri ve diğer mali işlemler sorumluluk muhasebesiyle karlılık muhasebesi çerçevesinde çift taraflı kayıtlarla kaydedilip ve raporlanmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi işletmenin faaliyet süresi boyunca gerçekleşen fon akışlarını kaydetmekte, raporlamakta ve diğer analitik muhasebe raporlarının hem tarihli hem de gelecek zamanlı olarak tahmin edebilmesine imkan sunmaktadır (Bekçi ve Ömürbek, 2007: 99).

Genel olarak bilgi sistemi; bilgisayar ortamında biz dizi semboller kullanarak gerçek verilerle uyumlaştırılmasının sağlanmasıdır. Bu sebeple muhasebe bilgi sistemi, bir kurum hakkındaki ekonomik faaliyetleri planlayan, izleyen ve kontrol ederek karar alıcılara ihtiyaç duydukları verileri sağlayan bir sistemdir. Muhasebe bilgi sisteminin amacı ekonomik faaliyetlerle hakkında muhasebecilere, karar vericilere ve müşterilere bilgi sunmaktır. (David, Dunn, McCarthy ve Posto, 1999: 9-10). Yaygın olarak kamu sektörü ve özel sektör kurumları tarafından kabul edilen

muhasabe bilgi sistemi karar verme sürecinde, yönetimin denetlenmesinde ve performans yönetiminde kullanılacak olan mali olan ve olmayan verileri kapsamaktadır (www.gu.se). Yani bir işletmenin hem tutmak zorunda olduğu defter kayıtları ile diğer mali bilgilerini hem de yasalar, mevzuatlar, prosedürler ve uygulamalar gibi diğer tüm verileri kapsamaktadır (Bekçi ve Kutlu, 2009: 19).

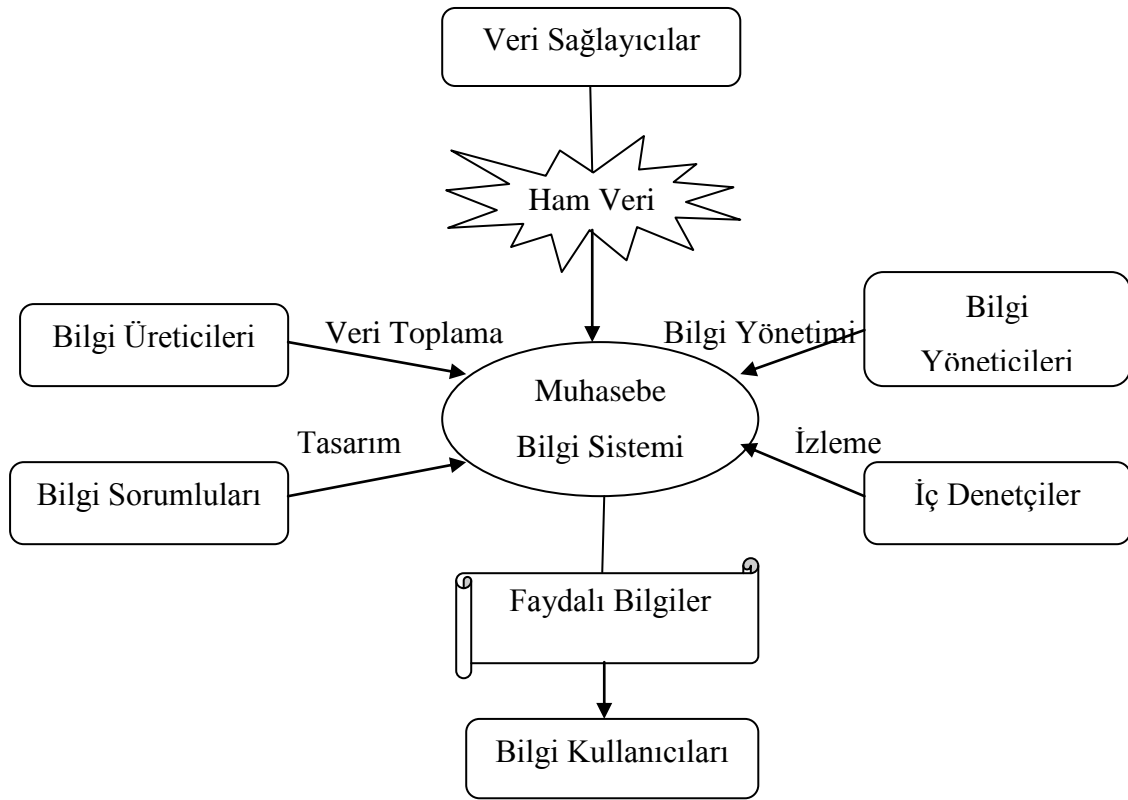
Etkin bir muhasabe bilgi sistemi için bir takım kriterler gerekmektedir. Bu kriterler literatürde bazı düşünürlerce; insan, haberleşme araçları, raporlar ve donanımlar şeklinde ifade edilirken bazıları tarafından da; belge sistemi, hesap planı, defter sistemi, personel ve etkin bir raporlama sistemi olarak belirtmiştir. Fakat günümüz dünyasının değişen şartları sonucunda muhasabe bilgi sisteminin kriterleri; yazılım ve donanım sistemleri ile bilgi teknolojileri olarak şekillenmiştir (Dinç ve Varıcı, 2008: 70-71).

Muhasabe bilgi sistemi tarafında üretilen her türlü bilginin güvenilir olabilmesi, sistemin etkili bir şekilde çalışmasına bağlıdır. Eğer muhasabe bilgi sisteminde farklı güvenlik sorunları ortaya çıkmışsa, sistem etkili bir şekilde çalışmayacak ve elde edilen bilgiler de güvenilir olmayacaktır (Teşken, Coşkun ve Dağlar, 2011: 100-101).

Muhasabe bilgi sistemi, kurumun ya da işletmenin mali tablolarının hazırlanma sürecinde şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerine bağlı kalınmasını sağlayan önemli bir unsurdur. Bağlı kalınan bu unsurların dayanağı ise kurumsal yönetim ilkeleri ve kurumsal yönetim anlayışıdır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 165).

Muhasabe bilgi sisteminde veri akışını aşağıdaki şekil yardımıyla açıklamak mümkündür.

Şekil 11: Muhasebe Bilgi Sistemi Veri Akışı



Kaynak: Xu, 2003: 54.

Muhasebe bilgi sistemlerinden kaliteli bir bilgi elde edilebilmek için farklı bilgi üreticileri tarafından farklı işlevlerde bulunulması gerekmektedir. Bu sebeple muhasebe bilgi sisteminin üç farklı bilgi üreticisi bulunmaktadır. Bunlar alt düzey, orta düzey ve üst düzey bilgi üreticileridir. Alt düzey bilgi üreticileri sadece ham verilere ulaşılmasını sağlamaktadır. Bu veriler muhasebe bilgi sistemine giriş esnasında kullanılan verilerdir. Orta düzey bilgi üreticileri ise dört gruba ayrılmaktadır. Bunlar; bilgi üreticileri, bilgi sorumluları, bilgi yöneticileri ve iç denetçilerdir. Bu bilgi üreticileri verilerin toplanmasından, yönetilmesinden, tasarlanmasında ve geliştirilmesinden son olarak da izlenmesinden sorumludurlar. Bu düzey bilgilerin depolanması, saklanması ve izlenmesi aşamalarından oluşmaktadır. Üst düzey bilgi üreticileri ise faydalı bilgilerin bilgi kullanıcılarına ulaştırılmasından ve raporlanmasından sorumludurlar (Xu, 2003: 53).

3.4.3. Bilgiye Ulaşma Kolaylığı

Bilgiye ulaşma kolaylığı; bilginin kullanıcıya faydasının, bilginin güvenilirliğinin ve geçerliliğinin bir fonksiyonudur. Denetimle birleşen bilgiye ulaşım kolaylığı, mali kaynakların etkin yatırımlara yönlendirilmesinde ve mali bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgilere ulaşarak karar almalarına katkı sağlamaktadır (Sakin, 2008: 55).

Son dönemlerde yaşanan teknolojik gelişmeler hem bireyleri hem de kurumları ve işletmeleri büyük ölçüde etkilemektedir. Bilgi ve iletişim teknolojisinde yaşanan hızlı gelişmeler bilgi hareketlerinin hızının, hacminin ve sürekliliğinin artmasını sağlamıştır. Bu gelişmeler sonucunda bilgiye ulaşım kolaylığında zaman ve maliyet açısından tasarruf sağlamıştır. Böylece kısa zamanda elde edilen bilgilerle ulaşılan sonuçlar daha etkili ve verimli olmakta, etkinliği artmaktadır. Diğer yandan yeni teknolojiler sayesinde bilginin paylaşılması daha kolay hale gelmiş ve bilgi kurum içinde etkin bir biçimde kullanılmaya başlanmıştır (Tahirov, 2008: 50). Ayrıca yapılan açıklamaların hiçbir zaman kaybına uğramadan anında kamuya sunulması, kullanıcıların da eş zamanlı olarak hızlı ve güvenilir bir biçimde bilgiye ulaşmasını sağlamıştır (Sağlam, 2006: 90).

3.4.4. Görev Bilincinin Geliştirilmesi

Görev bilinci; kurum ya da işletme çalışanlarının görevlerinin getirdiği sorumluluklarının daha fazlasını üstlenmeye gönüllü olmalarını ifade etmektedir (Organ, 1990: 47). Muhasebe mesleğinde özellikle de denetimin temeli yapısında görev bilinci yaklaşımı mevcuttur. Kamuda muhasebe çalışanlarında görev bilinci; denetçinin kurumun ya da işletmenin faaliyetine devam edebileceğine dair şüphesini, diğer tüm kamu çıkarlarından üstün tutması sonucunu gerektirmektedir. Bir takım istisnalarda ise denetçi hazırlanan raporun sonucunu değerlendirdikten sonra onaylayabilir. Görev bilincinde esas olan mesleki kurallara bağlı kalmaksızın sürekli olarak uyulmasıdır (Toraman ve Akcan, 2003: 64).

3.5.5. Etik Kavramı

Son dönemlerde etik ile ahlâk kavramlarının genellikle birbirinin yerine kullanıldığı dikkat çekmektedir. Uzmanlar ise bu iki terimin birbirinden farklı olduğunu ifade etmektedir. Ahlak; insanların hem ikili ilişkilerinde hem de toplumsal ilişkilerinde sorumluluklarının sınırlarını çizen ve bir arada yaşama kulları olarak tanımlanırken (Yıldız, 2010: 159), etik ise insanların davranışlarını sergilerken faydalandığı ahlaki kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır (Kutlu, 2008: 146). Ahlâk, bireylerin toplum içinde birlikte yaşamaktan kaynaklanan problemlerini düzenleyen kurallardan, değerlerden, haklardan, görevlerden oluşmaktadır. Kişide doğuştan itibaren bulunan ahlak, sonradan bir takım tutum ve davranışlarla şekillenerek “huy” dediğimiz iyi güzel davranışlara dönüşmektedir (Yıldız, 2010: 159). Etik ise kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini göstermektedir. İnsanın doğru ile yanlış ayrımına vararak ne yapması ya da ne yapmaması gerektiğine karar vermesini sağlayan kurallar bütünüdür. Kısacası etik bir kişi ya da toplumun ahlak standartlarını oluşturan kurallar bütünüdür (Kutlu, 2008: 146). En basit şekli ile ahlak ve etiği tanımladığımızda; doğru ve yanlış davranış kuralları etiği ifade ederken, bu kurallara uyulması ya da uyulmaması da ahlaki ifade etmektedir (Yıldız, 2010: 160).

Bir mesleğin yürütülmesi sırasında topluma faydasının ön planda tutulması için uyulması gereken kurallar bütünü ise meslek etiği olarak tanımlanmaktadır. Meslek etiğinin en önemli özelliği dünyanın neresinde olursa olsun aynı meslek mensuplarının bu kurallara uygun davranmaları gerektiğidir. Mesleki etiğin temelini insan ilişkileri oluşturmaktadır. Aynı meslek mensuplarının karşılıklı ilişkilerinde bir takım davranış kalıplarına uymaları meslek etiğinin gereğidir (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005: 28).

Muhasebede etik, yasalara uygun faaliyetlerle toplumun güncel değer yargılarını göz önünde tutarak, güvenilir bilgilerin topluma sunulması şeklinde ifade edilmektedir. Muhasebecilerin meslekleriyle alakalı yasalar ve etik kurallara uymaları son derece önemlidir. Kurallara uygun hareket etmek muhasebeyle ilgili kurallara uymayı kapsar. Fakat etik kurallar çerçevesinde hareket etmekse, mesleki değer yargıları çerçevesinde hareket etmeyi kapsamaktadır. Etik davranmak kararın ya da eylemin kurallara uygun olup olmadığıyla değil, daha çok doğru veya yanlış

olup olmadığı ya da mesleki değerlere uygunluğunu değerlendirmekle ilgilidir (Gül ve Ergün, 2004: 57). Muhasebede yapılacak etik dışı en ufak bir uygulamanın etkisi bütün toplumu etkileyebilir. Bunu için mesleki değer yargıları her zaman ön planda tutulmalı ve bu çerçevede hareket edilmelidir (Kutlu, 2008: 148).

4. BÖLÜM: KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ ETKİNLİĞİNİN, MUHASEBE ÇALIŞANLARI ÜZERİNE ETKİSİ: UŞAK İLİNDE BİR ALAN ARAŞTIRMASI

4.1. YÖNTEM VE TEKNİKLER

Çalışmamızın önceki bölümlerinde kamu sektörü muhasebesi, tarihsel gelişimi, kapsamı, denetim kavramı, muhasebe denetim, iç kontrol, etkinlik, kamu sektöründe denetim, kamu sektöründe çalışanlar ve çalışanları etkileyen kriterler üzerinde durulmuştur. Araştırmamızın teorik çerçevesini oluşturan bu bölümlerden sonra günümüzde hala gelişimini devam ettiren kamu sektörü muhasebe denetimi etkinliğinin, kamu çalışanlarını hangi yönde etkilediğini belirleyebilmek için ankete dayalı bir çalışma yapılmıştır.

4.1.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırmanın temel amacı kamu kurumlarında çalışan mali birim çalışanlarının muhasebe denetimi etkinliğinde nasıl ve ne derece etkilendiklerinin ve bu etkileşimin kurum için getirilerinin neler olduğunun tespit edilmesidir. Bu amaçla yapılan bu araştırma Uşak ili kamu kurumlarının mali birim çalışanlarına uygulanmıştır.

4.1.2. Araştırmanın Evreni

Araştırmanın evreni Uşak ili merkezindeki kamu kurumlarının mali birim çalışanlarıdır. Bu evren çerçevesinde örneklem rassal olarak seçilmiş ve anket formları çalışanlarla yüz yüze görüşülerek ve gerekli birimlerden izinler alınarak uygulanmıştır. Kurumlara 120 anket dağıtılmış ve bu anket formlarından;

Defterdarlık' tan 11, Uşak Belediyesi' nden 5, Sağlık Güvenlik Kurumu' ndan 4, İl Emniyet Müdürlüğü' nden 4, Uşak Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı' dan 3, Gençlik Hizmetleri Ve Spor İl Müdürlüğü' den 2, İl sağlık Müdürlüğü' nden 6, İl Kültür Müdürlüğü' nden 2, İl Müftülüğü' nden 1, İl Özel İdare' den 8, İl Afet Ve Acil Durum Müdürlüğü' nden 3, İl Meteoroloji Müdürlüğü' den 5, Devlet Su İşleri Müdürlüğü 23. Şube' den 2, İl Jandarma' dan 1, İş Kur İl Müdürlüğü' den 2, İl Milli Eğitim Müdürlüğü' nden 1, İl Çevre Ve Orman Müdürlüğü' nden 3, Aile ve Sosyal Politikalar Müdürlüğü' den 5, Devlet Hastanesi' den 16, Çevre Ve Şehircilik İl Müdürlüğü' den 1, Halk Sağlığı Müdürlüğü' den 8, Cumhuriyet Başsavcılığı' ndan 4, İl Gıda Tarım Ve Hayvancılık Müdürlüğü' nden 4 ve Bilim Sanayi Ve Teknoloji Müdürlüğü' nden 1 adet olmak üzere toplamda 102 anketten geri dönüş alınmıştır. Dağıtılan anketlerin %85' i eksiksiz cevaplandırılarak geri dönüş sağlanmıştır.

4.1.3. Anket Sorularının Hazırlanması ve Uygulanması

Çalışmanın temel amacı kamu sektörü muhasebe denetimi etkinliğini ölçmek ve muhasebe çalışanları üzerinde ne yönlü ve nasıl bir etki bıraktığını belirlemektir. Bu bağlamda çalışmanın ölçüm birimini bireyler oluşturmaktadır. Bu kapsamda gerekli verilerin toplanabilmesi için araştırma yöntemi olarak nicel yöntemlerden anket yöntemine başvurulmuştur. En genel tanımıyla anket, daha önceden belirlenmiş bir sıralama ve yapıda oluşturulan soruların, cevaplandırıcı tarafından yanıtlanması yoluyla verilerin elde edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Altunışık, Coşkun, Bayraktaroğlu ve Yıldırım, 2007: 68).

Yapılan çalışma kapsamında kullanılabilir örnek bir anket formu olmadığı için soruların belirlenmesinde ilgili literatür taranmış ve kamu sektörü muhasebe denetimi ile ilgili daha önce yapılan çalışmalar dikkate alınmıştır. Ayrıca anket soruları hazırlanırken 5018 sayılı KMYKK' ndan, Arsoy' dan (2008), Topakkaya' dan (2011), Arıkan' dan (2011), Öztürk' den (2008), Akçakant' tan (2010), Türker' den (2006), Yavuz' dan (2011), Dinç ve Abdioğlu' ndan (2010), Kutlu' dan (2008), Akçakanat' tan (2011), Gürkan' dan (2008), Güven' den (2006), Senal' dan (2011), Tunçay' dan (2011), Şen' den (2008), Büber' den (2008), Hacıhasanoğlu' ndan (2008) ve Atabey ' den (2007) yararlanılmıştır.

Anket soruları üç bölüm şeklinde hazırlanmıştır. İlk bölümde; kişisel bilgileri belirlemeye yönelik altı soru, ikinci bölümde; kamu sektörü muhasebe denetiminin etkinliğini belirlemeye yönelik yirmi soru ve üçüncü bölümde denetimin muhasebe çalışanlarına etkisinin belirlemeye yönelik yirmi üç soru olmak üzere toplamda kırk dokuz adet soru hazırlanmıştır.

Ankette her bir bölüm bir konu başlığı olarak belirlenmiş ve sorular gruplandırılarak sunulmuştur. Cevaplayıcıların, kişisel bilgilerinin belirlenmesine yönelik sorular hariç, soruları okuduktan sonra, ilgili soruya katılma derecelerini 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum ve 5-Kesinlikle Katılıyorum şeklinde ağırlıklandırılmış 5' li likert ölçeğine göre belirtmeleri istenmiştir.

Tablo 2: Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Bölüm	Soru İçeriği	Soru Sayısı	Ölçek
1	Kişisel Bilgi Formu	6	-
2	Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi	20	5' li Likert
3	Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi	23	5' li Likert

4.1.4. Araştırmada Kullanılan Yöntem

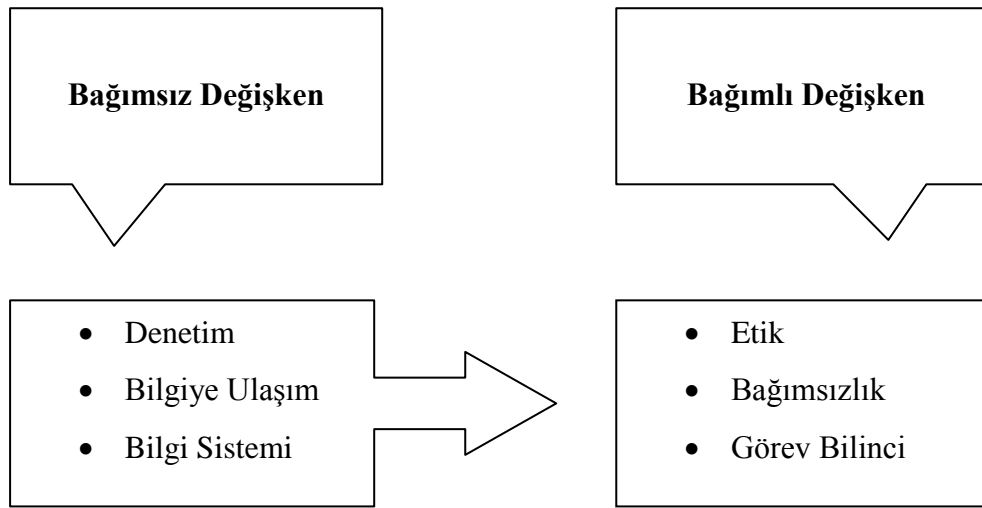
Hazırlanan anket formları üç etapta cevaplayıcılar tarafından cevaplandırılmıştır. Daha önce kullanılan bir anket formu olmadığı için ilk etapta otuz iki cevaplayıcıya yöneltilen sorular sonucunda anketin güvenilirliği ölçülmüştür. Güvenilirlik düzeyinin yüksek olması sonucunda tekrar ikinci kez otuz iki cevaplayıcıya yöneltilen soruların güvenlik düzeyi yeniden ölçülmüş ve güvenilirlik düzeyinde artış olduğu görülmüştür. Son olarak otuz sekiz cevaplayıcıya daha yöneltilen soruların güvenilirliği son kez ölçülmüş ve güvenilirlik düzeyinde artış

olduğu belirlenmiştir. Yapılan bu üç etaplı cevaplama sonucunda anketin uygulanmasında herhangi bir olumsuzluk görülmemiştir.

Anket formlarından elde edilen veriler SPSS 18.0 paket programına girilmiş ve istatistiksel analize uygun hale getirilmiştir.

4.1.5. Araştırmanın Değişkenleri ve Boyutları

Şekil 12: Araştırmanın Değişkenleri ve Boyutları



Kurumlar tarafından belirlenen boyutlar bağımsız değişkeni oluştururken, kişiye bağlı olarak belirlenen boyutlar da bağımlı değişkeni oluşturmaktadır. Çünkü bağımsız değişkenler; denetim, bilgiye ulaşım ve bilgi sistemi boyutları kurumların kuruluşundan itibaren sabittir ve değişim göstermezler. Fakat bağımlı değişkenler; etik, bağımsızlık ve görev bilinci boyutları ise her bir çalışan tarafından farklı algılanarak yorumlanabildiği için kişiden kişiye değişim göstermektedir. Böylece bağımsız değişkenlerin boyutları; denetim, bilgiye ulaşım ve bilgi sistemi olarak gruplanırken, bağımlı değişkenin boyutları ise etik, bağımsızlık ve görev bilinci olarak gruplanmaktadır.

4.1.6. Araştırmanın Hipotezleri

Yapılan araştırma için 9 adet hipotez kurulmuştur. Bu hipotezler şunlardır:

H₁: Denetim ile etik arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H₂: Bilgiye ulaşım kolaylığı ile etik arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H₃: Bilgi sisteminin anlaşılabilirliği ile etik arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H₄: Denetim ile denetçinin bağımsızlığı arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H₅: Bilgiye ulaşım kolaylığı ile denetçinin bağımsızlığı arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H₆: Bilgi sisteminin anlaşılabilirliği ile denetçinin bağımsızlığı arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H₇: Denetim ile görev bilincinin geliştirilmesi arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H₈: Bilgiye ulaşım kolaylığı ile görev bilincinin geliştirilmesi arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H₉: Bilgi sisteminin anlaşılabilirliği ile görev bilincinin geliştirilmesi arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

4.2. VERİLERİN ANALİZİNDE VE YORUMLANMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER

Bulguların değerlendirilmesinde güvenilirlik-geçerlilik, faktör ve regresyon analizlerine başvurulmuştur.

4.2.1. Ölçeklerin Güvenilirliği ve Geçerlik Analizleri

Güvenilirlik analizi; ölçümde kullanılan testlerin, anketlerin ya da ölçeklerin niteliklerini ve güvenilirliklerini ölçmek için geliştirilmiş bir yöntemdir. Güvenilirlik analizinde beş farklı model kullanılmaktadır. Bunlar; alfa modeli (Cronbach Alpha

Coefficient), ikiye bölünmüş model (Split Half), guttman modeli (Guttman), paralel model (Parallel) ve kesin paralel model (Strict Parallel)' dir (Kalaycı, 2008: 403). Verilerin tümünün ve alt boyutlarının güvenilirliğinin belirlenebilmesi için Cronbach Alpha Coefficient metodu kullanılmıştır. Bu yöntemle ölçeği oluşturan soruların aynı nitelikte olup olmadığı incelenmektedir. Cronbach' s Alpha olarak da bilinene alfa kat sayısı ölçeğin güvenilirliğini (Altunışık vd., 2007: 114);

- $0.00 \leq \alpha < 0.40$ aralığında ise ölçek güvenilir değildir,
- $0.40 \leq \alpha < 0.60$ aralığında ise ölçek düşük güvenilirliktedir,
- $0.60 \leq \alpha < 0.80$ aralığında ise ölçek oldukça güvenilirdir ve
- $0.80 \leq \alpha < 1.00$ aralığında ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir olarak belirlenmektedir.

Çalışmamızda verilerden elde ettiğimiz sonuçlar % 95 güven aralığında, $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

4.2.2. Faktör Analizi

Faktör analizi, birbiriyle ilişkili birçok değişkeni bir araya getirmeyi ve az sayıda fakat anlamlı yeni faktörler/boyutlar elde etmeyi hedefleyen çok değişkenli bir istatistikî tekniktir (Büyüköztürk, 2002: 472). Faktör analizinin yapılmasındaki amaç, değişken sayısını azaltmak ve değişkenleri sınıflandırmaktır (Kalaycı: 2008: 321).

Faktör analizi için örneklem büyüklüğü büyük öneme sahiptir. Faktör analizinden verimli sonuçlar alabilmek için gözlenen birey sayısının değişken sayısından fazla olması gerekir. Gözlem sayısı 50'nin altında olan örneklerde faktör analizinin yapılmaması daha uygundur. Faktör analizinin yapılabilmesi için gözlem sayısının 100 ve üzeri alınması gerekmektedir (Khafal, 2007: 7). Genel bir kural ise, örneklem büyüklüğünün minimum gözlem sayısının beş katı olmasıdır (Büyüköztürk, 2002: 480). Gözlem sayısının analize uygunluğunu ölçmek için kullanılan iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; Bartlett testi ve Kaiser–Meyer–Olkin (KMO) Uygunluk Testidir (Cengiz ve Kılıç, 2007: 353). Bartlett Testi, korelasyon

matrisinde değişkenlerden an az bir kısmı arasında yüksek düzeyde birden fazla korelasyon olduğunu test etmektedir. Eğer anlamlılık değeri 0.05' ten küçük ise veriler çok değişkenli normal dağılıma uymaktadır ve analize devam edilir. Fakat anlamlılık değeri 0.05' ten büyük ise faktör analizi yapılmaz. KMO Uygunluk Testi ise gözlenen korelasyon kat sayılarının büyüklüğü ile kısmi korelasyon kat sayılarının büyüklüğünü karşılaştıran bir tekniktir. KMO düzeyinin 0.5 ten büyük olması gerekir. Oran arttıkça faktör analizine uygunluk artmaktadır (Kalaycı: 2008: 322). KMO değer ve yorumları şu şekildedir (Cengiz ve Kılıç, 2007: 354):

- 0,90+ : Mükemmel
- 0,80+ : Çok İyi
- 0,70+ : İyi
- 0,60+ : Orta
- 0,50+ : Zayıf
- 0,50- <: Kabul Edilemez

Faktör analizinin açıklayıcı faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizi olarak iki metodu bulunmaktadır. Açıklayıcı faktör analizi; araştırmacının verilerinin temelini oluşturan faktör miktarları hakkında bir hipotez oluşturabilmek için yeterli bir bilgiye sahip olunmadığında, değişkenler arasındaki kovaryansı açıklayan faktörlerin hangi maddelerle gruplaştığını ve bu gruplara hangi ölçüde bağlandığını açıklamaktadır (Doğan ve Başokçu, 2010: 66). Doğrulayıcı faktör analizinde ise; araştırmanın başında hangi değişkenlerin hangi faktör grupları altında sıralanacağını bilmekte ve tümünden gelim stratejisine dayanmaktadır. Böylece eldeki değişkenlerin kurumsal yapıya ne derece uygun olduğunu, hangi değişkenlerin grup dışında kaldığı belirlenmeye çalışmaktadır (Alpar, 2011: 281).

Çalışmamızda oluşturulan anket soruları daha önce kullanılmadığı için açıklayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Verilerin faktör analizine uygunluğunu ölçmek için KMO ve Bartlett Testleri yapılmıştır.

4.2.3. Regresyon Analizi

Regresyon analizi, değişkenler arasındaki neden-sonuç ilişkisini bulmamızı sağlayan bir analiz yöntemidir. Tek bir bağımsız değişkenin kullanıldığı analizler için tek değişkenli regresyon uygulanmaktadır. Birden fazla değişkenin kullanıldığı analizler için çoklu regresyon analizi uygulanmaktadır (Karacabey ve Gökğöz, 2012: 2). Bağımlı değişkenin varyansı açıklanırken değişkenleri belirlenmesi ya da seçilmesi için değişik metotlar kullanılmaktadır (Kalaycı, 2008: 216). Bu metotlar;

- Enter Metodu,
- Değişken Ekleme Metodu,
- Değişken Eklem İşlemi,
- Değişken Ekleme ve Eleme Metodu' dur.

4.3. VERİLERİN ANALİZİ, BULGULAR VE YORUM

Araştırma sonucunda elde edilen verilerin tümünün ve alt boyutlarının güvenilirlik düzeyinin belirlenebilmesi için öncelikle güvenilirlik analizi yapılmıştır. Elde edilen verilerden yapılacak olan analizlerde kullanılmaması gereken soruların olup olmadığını belirlemek için madde analizi yapılmıştır. Sonrasında değişkenlerin geçerliliğini ölçmek için faktör analizi ve daha sonra bağımsız değişken boyutlarının bağımlı değişkenlere etkisini ölçebilmek için regresyon analizi yapılmıştır.

4.3.1. Veri Toplama Araçlarının Güvenilirliği ve Geçerlik Analizleri

Değişkenlerin ve alt boyutlarının güvenilirlik düzeylerinin belirlenebilmesi için Cronbach' s Alpha katsayıları hesaplanmıştır. Yapılan bu hesaplamanın özet tablosu aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3: Anket Soruları İçin Güvenilirlik Analizi

Cronbach' s Alpha	Soru Sayısı
0,958	43

Genel olarak anket soruları için güvenilirlik analizi yaptığımızda $0.80 \leq$ Cronbach' s Alpha = 0,958 < 1.00 olduğundan geliştirilen ölçek % 95,8 oranında yüksek derecede güvenilir çıkmıştır.

Tablo 4: Ankete Ait Madde Analizi

Maddeler	Madde Çıkartıldığında Madde Ortalaması	Madde Çıkartıldığında Madde Ortalaması	Madde Çıkartıldığında Madde Toplam Puan Korelasyonu	Madde Çıkartıldığında Anketin Cronbach' s Alpha' sı
1	154,26	687,008	0,663	0,957
2	153,51	699,440	0,516	0,957
3	154,04	699,503	0,501	0,958
4	153,90	692,881	0,623	0,957
5	154,27	682,102	0,676	0,957
6	154,24	688,934	0,642	0,957
7	153,98	689,663	0,661	0,957
8	154,43	690,089	0,609	0,957
9	153,62	702,357	0,451	0,958
10	154,28	699,136	0,534	0,957
11	154,29	687,378	0,651	0,957
12	153,93	692,421	0,590	0,957
13	153,82	684,444	0,710	0,956
14	154,12	686,560	0,684	0,957
15	153,63	692,791	0,720	0,956
16	153,50	694,827	0,666	0,957
17	153,35	695,181	0,649	0,957
18	153,83	690,081	0,622	0,957
19	153,03	704,187	0,480	0,958

20	153,04	708,038	0,449	0,958
21	153,28	706,285	0,424	0,958
22	153,92	690,469	0,609	0,957
23	153,13	699,617	0,513	0,957
24	153,87	693,795	0,633	0,957
25	154,04	693,543	0,660	0,957
26	153,79	704,997	0,499	0,957
27	153,66	696,307	0,636	0,957
28	153,70	700,471	0,526	0,957
29	154,34	689,297	0,621	0,957
30	153,93	691,787	0,629	0,957
31	153,79	692,898	0,633	0,957
32	153,76	692,419	0,622	0,957
33	153,71	690,210	0,649	0,957
34	153,29	702,923	0,580	0,957
35	153,82	693,038	0,640	0,957
36	154,61	700,439	0,374	0,959
37	154,77	696,236	0,417	0,958
38	153,55	697,181	0,468	0,958
39	153,58	691,415	0,637	0,957
40	153,40	695,827	0,705	0,957
41	153,48	698,153	0,646	0,957
42	153,46	703,142	0,550	0,957
43	155,42	702,999	0,335	0,959

Madde analizi tablosunun incelediğimizde; anketi oluşturan 43 sorunun analizleri sonucunda hiçbir sorunun güvenilirliği olumsuz olarak etkilemediği görülmektedir. Analiz tablosundaki korelasyon değerlerine baktığımızda, negatif ve ters soruların olmaması yapmış olduğumuz çalışmamızın güvenilirliğini arttırmaktadır.

4.3.2. Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine Ait Güvenilirlik Analizleri

Yapılan analizler sonucunda bağımsız değişkene ait boyutlar, bilgiye ulaşım kolaylığı, denetim ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği, Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğini oluşturmaktadır. Bu ölçeğin güvenilirlik değeri ise Tablo 5’ de belirtilmiştir.

Tablo 5: Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine Ait Güvenilirlik Analizi

Cronbach' s Alpha	Soru Sayısı
0,934	20

20 sorudan oluşan Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine yapılan güvenilirlik analizinin sonucu 0,934 olarak hesaplanmıştır. Bu da ölçeğin $0.80 \leq$ Cronbach' s Alpha = 0,934 < 1.00 düzeyinde olduğu için yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir. Ölçek % 93,4 oranında güvenilirdir.

Tablo 6' da Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine ait 20 sorunun madde analizleri bulunmaktadır. Madde analizi tablosunu incelediğimizde hiçbir soru güvenilirliği olumsuz olarak etkilememektedir.

Tablo 6: Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine Ait Madde Analizi

Maddeler	Madde Çıkartıldığında Madde Ortalaması	Madde Çıkartıldığında Madde Ortalaması	Madde Çıkartıldığında Madde Toplam Puan Korelasyonu	Madde Çıkartıldığında Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğinin Cronbach' s Alpha' sı
3	67,95	174,899	0,555	0,932
4	67,81	172,331	0,651	0,931
5	68,19	167,539	0,678	0,930
6	68,15	168,760	0,726	0,929
7	67,89	171,048	0,676	0,930
8	68,34	169,594	0,680	0,930
10	68,20	177,209	0,493	0,933
11	68,21	170,977	0,626	0,931
18	67,75	171,479	0,627	0,931
24	67,78	173,418	0,638	0,931
26	67,71	178,903	0,513	0,933
27	67,57	174,307	0,659	0,931
28	67,61	178,261	0,470	0,934
29	68,25	170,806	0,635	0,931
30	67,84	172,153	0,643	0,931
31	67,71	171,972	0,677	0,930
32	67,68	173,370	0,601	0,931
33	67,62	170,694	0,687	0,930
41	67,39	175,587	0,657	0,931
42	67,37	177,939	0,567	0,932

4.3.3. Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine Ait Faktör Analizi

Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi ölçeği verilerinin faktör analizine uygunluğunu ölçmek için KMO ve Bartlett Testleri yapılmıştır. Ayrıca Varimax rotasyonu ile faktör analizi uygulanan 20 sorunun da 3 faktör altında birleştiği görülmüştür.

Tablo 7: KMO ve Bartlett Testi Değerleri

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Uygunluk Ölçüsü (KMO)		0,890
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	1219,347
	Serbestlik Derecesi (df)	190
	Anlamlılık Düzeyi (p)	0,000

KMO ve Bartlett test değerlerinin gösterildiği Tablo 7' yi incelediğimizde örneklem büyüklüğünün uygunluğunu gösteren KMO değerinin 0,890 çıktığı görülmektedir. Bu uygunluk ölçüsünün 0,50 değerinden yüksek çıkması örneklem büyüklüğünün faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Bartlett Küresellik Testinin anlamlılık düzeyinin 0,000 olduğu görülmektedir. Bu değerinde 0,05' ten düşük olması Bartlett Küresellik Testinin anlamlı olduğunu göstermektedir. Yapılan iki test sonucunda veri setinin faktör analizine uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 8: Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine Ait Faktör Yükleri

Maddeler	Denetim	Bilgiye Ulaşım Kolaylığı	Bilgi Sisteminin Anlaşılabilirliği
11	0,869		
5	0,864		
6	0,815		
8	0,740		
4	0,658		
7	0,555		
3	0,515		
10	0,499		
41		0,749	
32		0,736	
26		0,711	
24		0,704	
42		0,661	
30		0,629	
31		0,609	
33		0,527	
29		0,435	
28			0,809
27			0,696
18			0,592

Tablo 8' i incelediğimizde uygulanan faktör analizi sonucunda Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğine ait üç boyut oluşmuştur. Bunlar; denetim, bilgiye ulaşım kolaylığı ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliğidir. Bu boyutlara ait soru sayıları ve güvenilirlik değerleri de aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 9: Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğinin Alt Boyutları ve Güvenilirlikleri

Boyutlar	Maddeler	Cronbach' s Alpha	Soru Sayısı
Denetim	11-5-6-8-4-7-3-10	0,898	8
Bilgiye Ulaşım Kolaylığı	41-32-26-24-42-30-31-33-29	0,893	9
Bilgi Sisteminin Anlaşılabilirliği	28-27-18	0,764	3

Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Ölçeğinin alt boyutlarını ve güvenilirliklerinin gösterildiği Tablo 9 incelendiğinde; denetim boyutunun güvenilirliğinin 0,898, bilgiye ulaşım kolaylığı boyutunun güvenilirliğinin 0, 893 ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliğinin güvenilirliğinin 0, 764 olduğu görülmektedir.

4.3.4. Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine Ait Güvenilirlik Analizleri

Yapılan analizler sonucunda bağımlı değişkene ait boyutlar, etik, denetçinin bağımsızlığı ve görev bilincinin geliştirilmesi, Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğini oluşturmaktadır. Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğinin güvenilirlik değeri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 10: Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine Ait Güvenilirlik Analizi

Cronbach' s Alpha	Soru Sayısı
0,921	23

Toplam 23 sorudan oluşan Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine yapılan güvenilirlik analizinin sonucu 0,921 olarak hesaplanmıştır. Bu da ölçeğin $0.80 \leq \text{Cronbach' s Alpha} = 0,921 < 1.00$ düzeyinde olduğu için yüksek derecede güvenli olduğunu göstermektedir. Ölçek % 92,1 oranında güvenilirdir.

Tablo 11: Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine Ait Madde Analizi

Maddeler	Madde Çıkartıldığında Madde Ortalaması	Madde Çıkartıldığında Madde Ortalaması	Madde Çıkartıldığında Madde Toplam Puan Korelasyonu	Madde Çıkartıldığında Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğinin Cronbach' s Alpha' sı
1	82,84	191,460	0,637	0,917
2	82,09	195,606	0,577	0,918
9	82,20	200,179	0,401	0,921
12	82,51	193,044	0,606	0,917
13	82,40	190,084	0,686	0,916
14	82,70	191,303	0,656	0,916
15	82,21	194,640	0,689	0,916
16	82,08	194,825	0,670	0,916
17	81,93	194,362	0,678	0,916
19	81,61	198,835	0,521	0,919
20	81,62	200,437	0,516	0,919
21	81,86	199,268	0,489	0,919
22	82,50	192,134	0,621	0,917
23	81,71	196,130	0,557	0,918
25	82,62	194,357	0,655	0,917
34	81,87	198,588	0,611	0,918
35	82,40	193,669	0,649	0,916
36	83,19	197,123	0,384	0,922
37	83,35	196,508	0,381	0,923
38	82,13	194,251	0,520	0,919
39	82,16	193,163	0,632	0,917
40	81,98	194,831	0,735	0,916
43	84,00	199,960	0,302	0,924

Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine ait 23 sorunun madde analizleri yukarıdaki tabloda bulunmaktadır. Madde analizi tablosunu incelediğimizde herhangi bir sorunun güvenilirliği olumsuz olarak etkilememektedir.

4.3.5. Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine Ait Faktör Analizi

Ölçeğin faktör yapısını açıklayabilmek için Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi ölçeğine doğrulayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Verilerin faktör analizine uygunluğunu ölçmek için KMO ve Bartlett Testleri yapılmıştır. Ayrıca 23 soruya Varimax rotasyonu ile faktör analizi uygulanmış ve 23 sorunun 3 faktör altında birleştiği görülmüştür.

Tablo 12: KMO ve Bartlett Testi Değerleri

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Uygunluk Ölçüsü (KMO)		0,878
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	1403,267
	Serbestlik Derecesi (df)	253
	Anlamlılık Düzeyi (p)	0,000

Tablo 12' yi incelediğimizde örneklem büyüklüğü uygunluğunu gösteren KMO değerinin 0,878 çıktığı görülmektedir. Bu uygunluk ölçüsünün 0,50 değerinden yüksek çıkması örneklem büyüklüğünün faktör analizi yapılabilmesi için uygun olduğunu göstermektedir. Bartlett Küresellik Testinin anlamlılık düzeyinin 0,000 olduğu görülmektedir. Bu değerinde 0,05' ten düşük olması Bartlett Küresellik Testinin anlamlı olduğunu göstermektedir. Yapılan iki test sonucunda veri setinin faktör analizine uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 13: Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine Ait Faktör Yükleri

Maddeler	Etik	Denetçinin Bağımsızlığı	Görev Bilincinin Geliştirilmesi
12	0,760		
14	0,752		
15	0,736		
22	0,734		
13	0,708		
39	0,687		
35	0,631		
1	0,622		
16	0,540		
2	0,509		
20		0,900	
19		0,860	
21		0,812	
23		0,733	
17		0,660	
9		0,572	
40		0,560	
34		0,470	
36			0,809
37			0,754
43			0,640
25			0,499
38			0,450

Yukarıda bulunan Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine ait faktör yüklerini gösteren Tablo 13' ü incelediğimizde, faktör analizi sonucunda Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğine ait üç boyut oluştuğunu görmekteyiz. Bunlar; etik, denetçinin bağımsızlığı ve görev bilincinin

geliştirilmesidir. Bu boyutlara ait soru sayıları ve güvenilirlik değerleri ise Tablo 14’ te belirtilmiştir.

Tablo 14: Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğinin Alt Boyutları ve Güvenilirlikleri

Boyutlar	Maddeler	Cronbach’ s Alpha	Soru Sayısı
Etik	12-14-15-22-13-39-35-1- 16-2	0,905	10
Denetçinin Bağımsızlığı	20-19-21-23-17-9-40-34	0,893	8
Görev Bilincinin Geliştirilmesi	36-37-43-25-38	0,733	5

Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi Ölçeğinin alt boyutları ve güvenilirliklerinin gösterildiği Tablo 14’ ü incelediğimizde; etik boyutunun güvenilirliğinin 0,905, denetçinin bağımsızlığı boyutunun güvenilirliğinin 0,893 ve görev bilincinin geliştirilmesinin güvenilirliğinin 0, 733 olduğu görülmektedir.

4.3.6. Kamu Sektörü Muhasebe Birimi Çalışanlarına Ait Kişisel Verilerin Analizi

Kamu sektörü muhasebe çalışanlarının eğitim durumu, mezun olduğu bölüm, çalıştığı kurum, kurumdaki görevi ve mesleki deneyimi muhasebe birimi çalışanlarının kişisel özelliklerine ait verileri oluşturmaktadır. Bu veriler Tablo 15’ de daha ayrıntılı olarak yer almaktadır.

Tablo 15: Kamu Sektörü Muhasebe Çalışanlarının Kişisel Verilerinin Dağılımı

Özellikler		Frekans	Yüzde %
Eğitim Durumu	Lise	24	23,5
	Ön Lisans	28	27,5
	Lisans	44	43,1
	Diğer	2	2
	Yüksek Lisans	4	3,9
	Toplam	102	100
Mezun Olduğu Bölüm	Lise (Söz., Say., EA.)	11	10,8
	Meslek Lisesi	13	12,7
	Ön Lisans (İİB.)	15	14,7
	Ön Lisans (Meslek)	8	7,8
	İİBF.	43	42,1
	Diğer	12	11,9
	Toplam	102	100
Çalıştığı Kurum	Genel Bütçeli Kurumlar	88	86,3
	Özel Bütçeli Kurumlar	8	7,8
	SGK' lar	6	5,9
	Toplam	102	100
Kurumdaki Görevi	Müdür	7	6,9
	Müdür Yardımcısı	3	2,9
	Uzman	2	2
	Uzman Yardımcısı	1	1
	Şef	6	5,9
	Muhasebe Memuru	35	34,3
	VHKİ	16	15,7
	Diğer	28	27,4
	Toplam	102	100
Mesleki Deneyim	1-5 Yıl	20	19,6
	6-10 Yıl	22	21,6
	11-15 Yıl	28	27,5
	16-20 Yıl	4	3,9
	21 Yıl ve Üzeri	28	27,5
	Toplam	102	100

Araştırmaya katılan 102 kamu sektörü muhasebe birimim çalışanının eğitim durumları incelendiğinde; 24' ünün (%23,5) lise, 28' inin (%27,5) ön lisans, 44' ünün (%43,1) lisans, 4' ünün (%3,9) yüksek lisans ve 2' sinin (%2) diğer okullardan mezunu olduğunu görmekteyiz.

Araştırmaya katılan muhasebe birimi çalışanlarının mezun oldukları bölümlere göre dağılımlarına bakıldığında; 11' inin (%10,8) liselerin sözel, sayısal ve eşit ağırlık bölümlerinden, 13' ünün (%12,7) meslek liselerinden, 15' inin (%15) ön lisansların işletme, iktisat, vb. bölümlerinden, 8' inin (%7,8) ön lisansların mesleki eğitim veren bölümlerinden, 43' ünün (42,1) fakültelerin işletme, iktisat, kamu yönetimi, maliye bölümlerinden ve 12' sinin (11,9) diğer bölümlerden mezun olduğu bilgisine ulaşmaktayız.

Araştırmaya katılan muhasebe birimi çalışanlarının çalıştıkları kuruma göre dağılımlarına bakıldığında katılanların 88' inin (%86,3) genel bütçeli kurumlarda, 8' inin (%7,8) özel bütçeli kurumlarda ve 6' sının (%5,9) sosyal güvenlik kurumlarında çalıştığını görmekteyiz.

Araştırmaya katılan muhasebe birimi çalışanlarının çalıştıkları kurumlardaki görevlerine baktığımızda; 7' sinin (%6,9) müdür, 3' ünün (%2,9) müdür yardımcısı, 2' sinin (%2) uzmanı, 1' inin (%1) uzman yardımcısı, 6' sının (%5,9) şef, 35' inin (%34,3) muhasebe memuru, 16' sının (%15,7) VHIK, ve 28' inin (%27,4) diğer pozisyonlarda görev yaptığı bilgisine ulaşmaktayız.

Muhasebe birimi çalışanlarının görev sürelerine bakıldığında ise; 20' sinin (%19,6) 1-5 yıl arası, 22' sinin (%21,6) 6-10 yıl arası, 28' inini (%27,5) 11-15 yıl arası, 4' ünün (%3,9) 16-20 yıl arası ve 28' inin (%27,5) 21 yıl ve üzeri görev yaptığı bilgisine ulaşmaktayız.

4.3.7. Hipotezlere İlişkin Bulgular

Kamu sektörü muhasebe denetiminin muhasebe çalışanlarını nasıl etkilediğini ölçmek için çoklu regresyon yöntemi ve enter metodundan yararlanılmıştır. Bir

bağımsız değişkenin, diğer bağımsız değişkene göre modele katkısının daha fazla olacağı düşünülerek bu metodun kullanılmasına karar verilmiştir. Ayrıca eklenen her değişkenin, her bir modele sağladığı katkı da değerlendirilebilmektedir (Kalaycı 2008: 260).

4.3.7.1. Kamu Sektörü Muhasebe Denetiminin Etik Üzerindeki Etkisi

Kamu sektörü muhasebe denetiminin alt boyutları ile muhasebe çalışanlarına etkisinin alt boyutu olan etik ile arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek için regresyon analizinin enter metodu kullanılmıştır. Elde edilen sonuçlar % 95 güven aralığında $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir. Kamu sektörü muhasebe denetimiyle etik boyutu arasındaki ilişkinin incelendiği regresyon modeli ile H_1 , H_2 ve H_3 hipotezlerine ait Tablo 16, 17, 18 aşağıda yer almaktadır.

Tablo 16: Regresyon Model Özeti

Model	R	R ²	Determinasyon Katsayısı	Tahmini Standart Hata
1	0,790 ^a	0,624	0,613	0,48214

a. Tahmin Edici: Bilgi sisteminin anlaşılabilirliği boyutu, denetim boyutu ve bilgiye ulaşım kolaylığı boyutu.

Tablo 16’ daki değerler incelendiğinde R (regresyon katsayısı) değerinin %79’ la kamu sektörü muhasebe denetimiyle etik arasında pozitif yönlü ve güçlü bir ilişki olduğunu görmekteyiz. R² sütunundaki değere baktığımızda ise bağımsız değişkenlerin yani; bilgi sisteminin anlaşılabilirliği, denetim ve bilgiye ulaşım kolaylığının, bağımlı değişken durumundaki etiğe ait varyansı % 62,4 oranında açıkladığı söyleyebiliriz. Diğer bir ifade ile bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni % 62,4 oranında açıkladığını görmekteyiz.

Tablo 17: Regresyon Modeli Varyansı ve Anlamlılık Analizi

ANOVA ^b						
Model		Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması	F	Anlamlılık Düzeyi
1	Regresyon	37,859	3	12,620	54,288	0,000 ^a
	Hata	22,781	98	0,232		
	Toplam	60,640	101			

a. Tahmin Edici: Bilgi sisteminin anlaşılabilirliği boyutu, denetim boyutu ve bilgiye ulaşım kolaylığı boyutu.

b. Bağımlı Değişken: Etik Boyutu.

Kamu sektörü muhasebe denetiminin, etik üzerindeki etkisini ölçmek için yapılan regresyon analizinin anlamlılığını belirlemek üzere yapılan ANOVA testi sonucunda modelimizin bir bütün olarak F 54,288 ve $p < 0,05$ olduğundan modelin anlamlı olduğunu görmekteyiz (Sig. = 0,000^a).

Tablo 18: Regresyon Modeli Katsayı Analizi

Katsayılar ^a						
Model		Standartlaştırılmamış katsayılar		Standartlaştırılmış katsayılar	t	Anlamlılık Düzeyi
		B	Standart hata	Beta		
1	(sabit)	0,575	0,259		2,216	0,029
	Denetim	0,346	0,079	0,373	4,379	0,000
	Bilgiye Ulaşım Kolaylığı	0,395	0,099	0,374	4,006	0,000
	Bilgi Sisteminin Anlaşılabilirliği	0,137	0,080	0,146	1,705	0,091

a. Bağımlı Değişken: Etik

Tablo 18 regresyon modeli için kullanılan regresyon katsayılarını ve bunların anlamlılık düzeylerini vermektedir. Tablo 18' i incelediğimizde modelin sabit değeri 0,575' dir. Bunun anlamı denetim, bilgiye ulaşım kolaylığı ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği değişkenleri olmadığında etik, muhasebe çalışanları üzerinde 0,575 birimlik pozitif bir etki oluşturmaktadır. Denetimde meydana gelen bir birimlik değişim, etikte 0,346 birimlik pozitif bir değişime neden olurken, bilgiye ulaşım kolaylığında meydana gelen bir birimlik değişim, etikte 0,359 birimlik pozitif bir değişim meydana getirmektedir. Böylece oluşturulan regresyon denklemi aşağıdaki gibidir:

$$\text{Etik} = 0,575 + 0,346 \text{ Denetim} + 0,395 \text{ Bilgiye Ulaşım Kolaylığı}.$$

Tablo 18' deki değerler genel olarak değerlendirildiğinde etik üzerinde en etkili değişkenin %37,4 ile bilgiye ulaşım kolaylığı, ardında %37,3 ile denetim olduğunu görmekteyiz.

Tablo 18' de anlamlılık düzeyi sütununu incelediğimizde etik ile denetim ve bilgiye ulaşım kolaylığı arasındaki ilişki $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı iken, etik ile bilgi sisteminin anlaşılabilirliği arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görmekteyiz. (Fakat bu konuda yapılan çalışmaları incelediğimizde genellikle araştırmacılar % 90 güven aralığında $p < 0,10$ anlamlılık düzeyinde değerlendirme yapmaktadır. Bu anlamlılık düzeyinde verilerimizi incelediğimizde ise etik ile bilgi sisteminin anlaşılabilirliği arasında da anlamlı bir ilişkinin olduğundan söz etmemiz mümkündür.) Bu verilerden hareketle bilgi sisteminin anlaşılabilirliğinin etiğe bir katkısının olmadığını söyleyebiliriz. Böylece H_1 ve H_2 hipotezleri kabul edilirken, H_3 hipotezi reddedilmektedir.

4.3.7.2. Kamu Sektörü Muhasebe Denetimin Denetçinin Bağımsızlığı Üzerindeki Etkisi

Kamu sektörü muhasebe denetiminin alt boyutları ile muhasebe çalışanlarına etkisinin alt boyutu olan denetçinin bağımsızlığı arasında anlamlı bir ilişki olup

olmadığı belirleyebilmek için kurulan H_4 , H_5 ve H_6 hipotezlerine ait analizler Tablo 19, 20 ve 21 de yer almaktadır.

Tablo 19: Regresyon Model Özeti

Model	R	R ²	Determinasyon Katsayısı	Tahmini Standart Hata
1	0,646 ^a	0,418	0,400	0,53036

a. Tahmin Edici: Bilgi sisteminin anlaşılabilirliği boyutu, denetim boyutu ve bilgiye ulaşım kolaylığı boyutu.

Tablo 19’ daki değerler incelendiğinde R (regresyon katsayısı) değerinin %64,6’ yla kamu sektörü muhasebe denetimiyle denetçinin bağımsızlığı arasında pozitif yönlü ve güçlü bir ilişki olduğunu görmekteyiz. R² sütunundaki değere baktığımızda ise bağımsız değişkenlerin yani; bilgi sisteminin anlaşılabilirliği, denetim ve bilgiye ulaşım kolaylığının, bağımlı değişken durumundaki denetçinin bağımsızlığına ait varyansı % 41,8 oranında açıkladığı söyleyebiliriz. Diğer bir ifade ile bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni % 41,8 oranında açıkladığını görmekteyiz.

Tablo 20: Regresyon Modeli Varyansı ve Anlamlılık Analizi

ANOVA ^b						
Model	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması	F	Anlamlılık Düzeyi	
1	Regresyon	19,787	3	6,596	23,449	0,000 ^a
	Hata	27,565	98	0,281		
	Toplam	47,352	101			

a. Tahmin Edici: Bilgi sisteminin anlaşılabilirliği boyutu, denetim boyutu ve bilgiye ulaşım kolaylığı boyutu.

b. Bağımlı Değişken: Denetçinin Bağımsızlığı Boyutu.

Kamu sektörü muhasebe denetiminin, denetçinin bağımsızlığı üzerindeki etkisi ANOVA testi ile değerlendirilmiştir. Regresyon Modeli Varyansı Ve Anlamlılık Analizi tablosunun incelediğimizde, modelimizin bir bütün olarak F 23,449 ve $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde anlamlı olduğunu görmekteyiz (Sig. = 0,000^a).

Tablo 21: Regresyon Modeli Katsayı Analizi

Katsayılar ^a						
Model		Standartlaştırılmamış katsayılar		Standartlaştırılmış katsayılar	t	Anlamlılık Düzeyi
		B	Standart hata	Beta		
1	(sabit)	1,905	0,285		6,679	0,000
	Denetim	-0,027	0,087	-0,033	-0,307	0,759
	Bilgiye Ulaşım Kolaylığı	0,414	0,108	0,444	3,825	0,000
	Bilgi Sisteminin Anlaşılabilirliği	0,237	0,088	0,285	2,680	0,009

a. Bağımlı Değişken: Denetçinin Bağımsızlığı

Regresyon modeli için kullanılan regresyon katsayılarını ve bunların anlamlılık düzeylerini gösteren Regresyon Modeli Katsayı Analizi tablosunu incelediğimizde modelin sabit değeri 1,905' dir. Bunun anlamı; denetim, bilgiye ulaşım kolaylığı ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği değişkenleri olmadığında, denetçinin bağımsızlığı muhasebe çalışanları üzerinde 1,905 birimlik pozitif bir etki oluşturmaktadır. Bilgiye ulaşım kolaylığında meydana gelen bir birimlik değişim, denetçinin bağımsızlığında 0,414 birimlik pozitif bir değişime neden olurken, bilgi sisteminin anlaşılabilirliğinde meydana gelen bir birimlik değişim ise denetçinin bağımsızlığında 0,273 birimlik pozitif bir değişim meydana getirmektedir. Böylece oluşan regresyon denklemi şöyledir:

Denetçinin Bağımsızlığı = 1,905 + 0,414 Bilgiye Ulaşım Kolaylığı + 0,237 Bilgi Sisteminin Anlaşılabilirliği.

Tablo 21’deki değerler genel olarak değerlendirildiğinde denetçinin bağımsızlığı üzerinde en etkili değişkenin %44,4 ile bilgiye ulaşım kolaylığı, ardında %28,5 ile bilgi sisteminin anlaşılabilirliği olduğunu görmekteyiz.

Tabloda yer alan anlamlılık düzeyi sütununu incelediğimizde denetçinin bağımsızlığı ile bilgiye ulaşım kolaylığı ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği arasındaki ilişki $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı iken, denetçinin bağımsızlığı ile denetim arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görmekteyiz. Bu veriler doğrultusunda denetimin denetçinin bağımsızlığına bir katkısının olmadığını söyleyebiliriz. Böylece H_5 ve H_6 hipotezleri kabul edilirken, H_4 hipotezi ise reddedilmektedir.

4.3.7.3. Kamu Sektörü Muhasebe Denetiminin Görev Bilincinin Geliştirilmesi Üzerindeki Etkisi

Kamu sektörü muhasebe denetiminin alt boyutları ile muhasebe çalışanlarına etkisinin alt boyutu olan görev bilincinin geliştirilmesi arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı belirleyebilmek için kurulan H_7 , H_8 ve H_9 hipotezlerine ait analizler Tablo 22, 23 ve 24’te yer almaktadır.

Tablo 22: Regresyon Model Özeti

Model	R	R ²	Determinasyon Katsayısı	Tahmini Standart Hata
1	0,593 ^a	0,352	0,332	0,69960

a. Tahmin Edici: Bilgi sisteminin anlaşılabilirliği boyutu, denetim boyutu ve bilgiye ulaşım kolaylığı boyutu.

Tablo 22’deki değerler incelendiğinde R (regresyon katsayısı) değerinin %59,3’le kamu sektörü muhasebe denetimiyle görev bilincinin geliştirilmesi arasında pozitif yönlü ve orta dereceli bir ilişki olduğunu görmekteyiz. R²

sütunundaki değere baktığımızda ise bağımsız değişkenlerin yani; bilgi sisteminin anlaşılabilirliği, denetim ve bilgiye ulaşım kolaylığının, bağımlı değişken durumundaki görev bilincinin geliştirilmesine ait varyansı % 35,2 oranında açıkladığı söyleyebiliriz. Diğer bir ifade ile bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni % 35,2 oranında açıkladığını görmekteyiz.

Tablo 23: Regresyon Modeli Varyansı ve Anlamlılık Analizi

ANOVA ^b						
Model	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması	F	Anlamlılık Düzeyi	
1	Regresyon	26,014	3	8,671	17,717	0,000 ^a
	Hata	47,965	98	0,489		
	Toplam	73,980	101			

a. Tahmin Edici: Bilgi sisteminin anlaşılabilirliği boyutu, denetim boyutu ve bilgiye ulaşım kolaylığı boyutu.

b. Bağımlı Değişken: Görev Bilincinin Geliştirilmesi Boyutu.

Kamu sektörü muhasebe denetiminin, görev bilincinin geliştirilmesi üzerindeki etkisi ANOVA testi ile değerlendirilmiştir. Regresyon Modeli Varyansı Ve Anlamlılık Analizi tablosunun incelediğimizde, modelimizin bir bütün olarak F 17,717 ve $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde anlamlı olduğunu görmekteyiz (Sig. = 0,000^a).

Tablo 24: Regresyon Modeli Katsayı Analizi

Katsayılar^a						
Model		Standartlaştırılmamış katsayılar		Standartlaştırılmış katsayılar	t	Anlamlılık Düzeyi
		B	Standart hata	Beta		
1	(sabit)	0,524	0,376		1,393	0,167
	Denetim	0,349	0,115	0,343	3,046	0,003
	Bilgiye Ulaşım Kolaylığı	0,318	0,143	0,273	2,277	0,028
	Bilgi Sisteminin Anlaşılabilirliği	0,045	0,117	0,043	0,387	0,700

a. Bağımlı Değişken: Görev Bilincinin Geliştirilmesi

Regresyon Modeli Katsayı Analizi tablosunu incelediğimizde modelin sabit değerinin 0,524 olduğunu görüyoruz. Bunun anlamı denetim, bilgiye ulaşım kolaylığı ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği değişkenleri olmadığında görev bilincinin geliştirilmesi değişkeninin, muhasebe çalışanları üzerinde 0,524 birimlik pozitif bir etki oluşturduğudur. Denetimde meydana gelen bir birimlik değişim, görev bilincinin geliştirilmesinde 0,349 birimlik pozitif yönlü bir değişime neden olurken, bilgiye ulaşım kolaylığında meydana gelen bir birimlik değişim ise görev bilincinin geliştirilmesinde 0,318 birimlik pozitif bir değişime neden olmaktadır. Böylece oluşan regresyon denklemi şöyledir:

Görev Bilincinin Geliştirilmesi = 0,524 + 0,349 Denetim + 0,318 Bilgiye Ulaşım Kolaylığı.

Tablo 21' deki değerler genel olarak değerlendirildiğinde görev bilincinin geliştirilmesi üzerinde en etkili değişkenin %34,3 ile denetim, ardında %27,3 ile bilgiye ulaşım kolaylığı olduğunu görmekteyiz.

Tabloda yer alan anlamlılık düzeyi sütununu incelediğimizde görev bilincinin geliştirilmesi ile denetim ve bilgiye ulaşım kolaylığı arasındaki ilişki $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı iken, görev bilincinin geliştirilmesi ile bilgi sisteminin anlaşılabilirliği arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda görev bilincinin geliştirilmesinin bilgiye ulaşım kolaylığına bir katkısının olmadığını söyleyebiliriz. Böylece H_7 ve H_8 hipotezleri kabul edilirken, H_9 hipotezi ise reddedilmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşmenin ve değişimin hızlı yaşandığı günümüz dünyasında, birçok ülkenin ekonomisindeki en büyük pay sahibi devlettir. Toplumsal teşkilatlanmanın en üst seviyesini oluşturan devlet kavramını en dar anlamıyla; bireylerin toplumsal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan tüzel varlıklar olarak tanımlanmaktadır.

Bulunduğu konum itibari ile devlet, bireylerin toplumsal ihtiyaçlarını gidermek için ekonomideki bazı kaynaklardan yararlanmaktadır. Bu kaynaklar; bağış, fon, ceza, vergi, iç ve dış borçlanma vb. olarak sıralanmaktadır. Devlet ekonomiye farklı şekillerde yansıyan bu kaynakların istenilen düzeyde olup olmadığını belirleyebilmek için kendi faaliyetlerinin ekonomik sonuçlarını bir hesap sistemi içinde incelenmektedir. Devletin faaliyetlerinin ekonomik sonuçlarının inceleneceği bu hesap sistemi; genel olarak devlet muhasebesi olarak ifade edilmektedir.

Devlet muhasebesi kavramı günümüzde yerini, kamu sektörü muhasebesi kavramına bırakmaktadır. Kamu sektörü muhasebesi; hükümetlerin mali nitelikteki ve para ile ifade edilen işlemlerine ait bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, analiz edilmesi ve raporlar halinde ilgili kişi, kurum ve kuruluşlara sunulmasına ilişkin faaliyetlerin tümü olarak tanımlanmaktadır. Kamu sektörü muhasebesinin amacı; genel yönetim kapsamındaki kurum ve kuruluşlarına ortak muhasebe ve raporlama standartları ile karşılaştırma yapabilmelerini ve değişime açık bir hesap planının oluşturulmasını sağlamaktır.

Ülkeler genellikle kamu yönetimlerini yeniden yapılandırırken değişime muhasebe sistemlerini düzelterek başlamaktadırlar. Kamu mali yönetimde kilit bir rol oyna kamu sektörü muhasebesinde için verilerin; daha doğru, zamana uygun, güvenilir bir şekilde üretilebilmesi sağlıklı bir muhasebe sistemine dayanmaktadır.

Kamu muhasebesi; kamu idarelerinin dönemsel gelir ve giderlerini göstermek, değişiklikleri kaydetmek ve raporlamak olarak tanımlanmaktadır. Bu özelliği ile kamu muhasebesi mali saydamlığı ve hesap verilebilirliğin temel direğini oluşturmaktadır.

Muhasebenin ayrılmaz bir parçası olan denetim kavramı, insanların toplu halinde yaşamaya başlaması ile vazgeçilmez bir olgu halini almıştır. Ekonominin sanayi devrimiyle birlikte canlanması ve bu canlılığa kamu yaptırımlarıyla da farklı düşünsel yapılarla dahil olması sonucunda kamunun faaliyet ve kararları denetime farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. Bu gelişmeler sonucunda muhasebe ve denetim kavramları birbirlerinin ayrılmaz birer parçası olmuştur. Artık muhasebe denetimsiz tamamlanamaz. Denetim ne kadar gerekli ise muhasebe o kadar gereklidir. Denetimin dayanağı muhasebe, muhasebenin sağlaması ise denetimdir.

Muhasebe denetimi, mali döneme ait verilerin daha önceden belirlenen standartlara uygun olup olmadığının araştırılması ve bu konuda bir rapor hazırlamak amacıyla bağımsız uzmanlar tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.

Muhasebe denetiminin görevi; muhasebede oluşan noksanları, hataları ve aksaklıkları bulmaktır. Muhasebe yönteminde ve kayıtlarında yapılan hata ve hilenin iki nedeni bulunmaktadır. Bu nedenlerden ilki; yapılan hırsızlık ve yolsuzlukların saklanması, ikinci neden ise; gerçekleşmemiş mali olayların yanıltıcı bir biçimde kaydedilerek ortaklara, kredi verenlere ve diğer bilgi kullanıcılarına sunulmasıdır. Bu nedenle kullanılan muhasebe yönteminde ve tutulan muhasebe kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin bulunabilmesi için; iyi işleyen bir muhasebe sistemine, bağımsız bir denetime ve uygun bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulmaktadır.

Ülkemizde Tanzimat Dönemi' yle başlayan kamu denetiminin gelişimi, denetimin kuramsal sınırları da aynı dönemde şekillenmesiyle Meclis-i Muhasebe ve Divan-ı Muhasebat gibi kurumların kurularak, günümüze kadar gelerek, Muhasebat Genel Müdürlüğü ile Sayıştay' ın temellerinin atılmasına zemin hazırlanmıştır. Ayrıca 2003 yılında yayımlanarak mevzuatlara eklenen 5018 sayılı Kanun' da ülkemizdeki kamu denetiminin gelişimi alanında yapılan en önemli gelişmelerdendir.

Bu gelişmelere neticesinde kamu denetimi yetki ve görevini kanunlardan alarak, kamu ihtiyaçlarını gidermek amacıyla denetim yapan kişi ve kurumlar tarafından gerçekleştirilen mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimleri şeklinde tanımlanmaktadır.

Ülkemizde kamu denetiminin geniş bir alanda uygulanması ve çok yönlü olması, kamu denetimi yapan kurumların çeşitlilik göstermesini sağlamıştır. Ülkemizde kamu denetimi alanında görevli olan örgütsel özellikleri ve büyüklükleri açısından farklılık gösteren 129 adet denetim kuruluşu vardır. Bu kuruluşlarda yaklaşık 13,026 adet denetim görevlisi çalıştırılmaktadır. Çalışan denetim görevlileri; denetçi, müfettiş, uzman, kontrolör, üye denetçi, denetmen, vb. unvanlara sahiptir.

Kamu kurumlarında yavaş işleyen yapının aktif duruma getirilmesi için son yıllarda ülkemizde kamu kurumlarına iç denetçiler atanmıştır. Yaşanan bu gelişmelerde amaç; kamu kurumlarında da özel sektördeki denetim anlayışını benimsemektir. Bu gelişmeler sonucunda kamu sektöründe iç denetim kavramı oldukça yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmakta ve iç denetim, iç mali kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası haline gelmektedir.

Çalışmamızda kamu sektörü muhasebe denetimi etkinliği; denetim, bilgiye ulaşım kolaylığı ve muhasebe bilgi sistemi olarak üç boyutlu bir model, denetimin muhasebe çalışanlarına etkisi ise; etik, görev bilincini geliştirilmesi ve denetçinin bağımsızlığı olarak üç boyutlu bir model olarak incelenmiştir.

Denetim daha öncede açıkladığımız üzere; mali çalışmalara ve olaylara ait tezlerin, kabul edilmiş kriterler arasındaki uygunluğunu araştırarak, sonuçlarını gerekli bilgi kullanıcılara sunmak üzere hazırlanan verilerin, objektif bir biçimde toplanarak değerlendirildiği ve sonuçlandırıldığı sistematik bir süreçtir. Bu boyutla birlikte ülkemizde uygulanan iç ve dış denetim etkinliğini belirlemektir.

Bilgiye ulaşım kolaylığı; bilginin kullanıcıya sağladığı faydanın, bilginin güvenilirliğinin ve geçerliliğinin bir fonksiyonudur. Denetimle bütünleşen bilgiye ulaşım kolaylığı, mali kaynakların verimli yatırımlara dönüştürülmesinde ve mali bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgilere ulaşarak daha sağlıklı kararlar

almalarına katkı sağlamaktadır. Böylece bu boyutla denetçilerin gerekli verilere hangi teknolojik gelişmeleri kullanarak ve nasıl ulaştığı belirlemektir.

Muhasebe bilgi sistemi; kurumlarda kullanılan en eski ve en yaygın sistemdir. Muhasebe bilgi sistemi işletmenin faaliyet süresince gerçekleşen fon akışlarını kaydetmekte, raporlamakta ve diğer analitik muhasebe raporlarının hem an itibarıyla hem de gelecek zamanlı olarak tahmin edebilmesine imkan sunmaktadır. Bu sistemde mali faaliyetler, iş süreçleri ve diğer mali işlemler sorumluluk muhasebesiyle karlılık muhasebesi çerçevesinde çift taraflı kayıtlarla kaydedip raporlanmaktadır. Bilgisayara dayalı muhasebe sisteminde ise mali tabloların analizi daha kolay bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Bu boyutla bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları bilgilerin tamamının nasıl ve hangi yöntemlerle sunulduğu belirlemektir.

İnsanların davranışlarını sergilerken faydalandığı ahlaki kurallar bütünü olarak tanımlanan etik kavramı, kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini göstermektedir. Ayrıca insanın doğru ile yanlış ayırmasına vararak ne yapması ya da ne yapmaması gerektiğine karar vermesini sağlamaktadır. Muhasebede etik, yasalara uygun faaliyetlerle toplumun güncel değer yargılarının göz önünde tutularak, güvenilir bilgilerin topluma sunulması olarak tanımlanmaktadır. Muhasebecilerin ve denetçilerin meslekleriyle alakalı yasalar ve etik kurallara uymaları, hazırlanan raporlar gerçeği ne derece yansıttığı bu boyut yardımıyla belirlemektir.

Görev bilinci, kurum çalışanlarının görevlerinin getirdiği sorumluluğun daha fazlasını üstlenmeye gönüllü olmaları olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe mesleği özellikle de denetim görev bilinci esasına sahiptir. Kamuda muhasebesi çalışanlarında görev bilinci; denetçinin kurumun ya da işletmenin faaliyetlerinde sürekliliği sağlamaya dair şüphesini, diğer tüm kamu çıkarlarından üstün tutmasını gerektirmektedir. Bu boyutla ilgililerin görev bilinçlerinin oluşturulmasında ve geliştirilmesinde hangi yöntemlere başvurulduğu ve nelerden yararlandığı belirlemektir.

Muhasebe etiği konuları içinde önemli bir yer sahip olan denetçinin bağımsızlığı; denetçinin bağımsız düşünebiliyor olmasını, işin belli bir yönü için ya da devlet adına yapılıyor olduğu mantığıyla hareket etmesini ve hiç kimsenin çıkarını

düşünmeden görevini yerine getirmesini sağlamaktadır. Verilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılması, denetçinin bağımsızlığı için gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olup olmadığının bu boyut belirlenmektedir.

Uşak ili genlinde yapılan çalışma için oluşturulan 9 hipotezden 6 tanesi kabul edilmiştir. Bu doğrultuda kabul edilen hipotezlere göre;

- Kamu sektörü muhasebe denetimi ile muhasebe çalışanlarında etik arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Yani kamu muhasebe sistemi denetiminin çalışanlarda etik faktörünü geliştirici bir unsur olarak kabul edebiliriz. Bu doğrultuda kanun koyucuların çalışanların etik anlayışını geliştirebilmeleri için denetime önem vermeleri gerekmektedir.
- Kamu muhasebe denetimi bilgiye ulaşım kolaylığı ile kamu muhasebe çalışanlarında etik arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu bulgu ışığında kamu muhasebe denetiminde bilgiye ulaşım kolaylığının etik açısından etkin bir faktör olduğunu ve bilgiye ulaşım kolaylığının kamu çalışanlarında etik kavramını geliştirici bir unsur olduğunu söyleyebiliriz.
- Kamu muhasebe denetiminde bilgiye ulaşım kolaylığı ile kamu sektörü muhasebe denetçisinin bağımsızlığı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna göre kamu muhasebe denetçisinin bağımsızlığını etkileyen önemli faktörlerden birisinin bilgiye ulaşım kolaylığı olduğunu ve denetçinin bağımsızlığını sağlanmasında bilgiye ulaşım kolaylığının önemli bir faktör olduğunu söyleyebiliriz.
- Kamu muhasebe denetçisinin bağımsızlığı ile kamu sektörü muhasebe bilgi sisteminin anlaşılabilirliği arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna göre kamu sektörü muhasebe denetçisinin bağımsızlığı açısından, muhasebe denetimi bilgi sisteminin anlaşılabilirliği önemli ve sistemin anlaşılabilirliği muhasebe denetiminin bağımsızlığına etki eden bir unsurdur.
- Kamu sektörü muhasebe denetimi ile kamu sektörü muhasebe çalışanlarında görev bilincinin geliştirilmesi arasında pozitif yönlü bir

ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu bulguya göre; görev bilincinin geliştirilmesinde muhasebe denetimin önemli bir unsurdur ve görev bilincinin oluşturulması açısından muhasebe denetiminin sağlanması gerekmektedir.

- Kamu sektörü muhasebe denetimi bilgiye ulaşım kolaylığı ile kamu sektörü muhasebe çalışanlarında görev bilincinin geliştirilmesi arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Bu bulguya göre görev bilincinin oluşturulmasında bilgiye ulaşım kolaylığı önemli bir faktördür. Bu doğrultuda muhasebe çalışanlarının bilgiye ulaşım kolaylıkları onların görev bilincinin oluşmasında pozitif yönlü bir etki yapmaktadır.

Yapılan ampirik çalışmanın sonuçları genel olarak değerlendirilecek olursak; kamu sektörü muhasebe çalışanlarında etik bilincinin geliştirilmesinde bilgiye ulaşım kolaylığı ve denetim kavramları ön plana çıkmaktadır. Kamu sistemi içerisindeki yöneticilerin çalışanlarında etik bilincini oluşturabilmeleri için denetim ve bilgiye ulaşım kolaylığına önem vererek, çalışanlardaki etik bilincini geliştirebilmeleri mümkündür.

Kamu sektörü muhasebe çalışanlarında görev bilincinin geliştirilebilmesinde muhasebe denetimi ve bilgiye ulaşım kolaylığı ön plana çıkmaktadır. Bu bağlamda yöneticilerin çalışanlarında görev bilincini geliştirmeleri, verilere daha kolay ulaşımı sağlayarak ve muhasebe denetimine gerekli önemi vererek gerçekleşebilir.

Kamu denetçisinin bağımsızlığının sağlanmasında ise bilgiye ulaşım kolaylığı ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği ön plana çıkmaktadır. Kamu yöneticilerinin denetçilerin bağımsızlığını sağlama hususunda bilgiye ulaşım kolaylığına ve kullanılan bilgi sisteminin kolaylığına önem vermeleri gerekmektedir.

Anlatılanlar ışığında etik, görev bilincinin geliştirilmesi ve kamu denetçisinin bağımsızlığının sağlanmasında, bilgiye ulaşım kolaylığı, muhasebe bilgi sisteminin anlaşılabilirliği ve denetim unsurları ön plana çıkmaktadır. Yöneticilerin muhasebe ve muhasebe birimi çalışanlarına bu konularda eğitim vererek, onların

bilinçlenmelerini sağlayabilirler. Böylelikle çalışanlarda etik ve görev bilinci kavramları geliştirilerek, denetçilerin bağımsızlığı sağlanabilir.

KAYNAKÇA

- Abid, N.** (1998). Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım. *Sayıştay Dergisi*, 29, 104-127.
- Ağar, S.** “Kamu Kurumları (Hizmet Yerinden Yönetim Kuruluşları) Teorisi”, <http://www.idare.gen.tr/agar-kamukurumlari.htm> [08.11.2012]
- Akbulut, E.** (2003). Sayıştay Denetimi ve Yolsuzluklarla Mücadeledeki İşlevi. *Sayıştay Dergisi*, 50-51, 3-15.
- Akçakanat, Ö.** (2010). Devlet Muhasebe Sistemi Alanında Yaşanan Gelişmelerin Ülke Deneyimleri Açısından Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(1), 183-195.
- _____.(2011). *Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*, Yayımlanmış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Akdeniz, G.** (1948). Devlet Muhasebesi. İstanbul: İsmail Akgün Basımevi.
- Akdoğan, A.** (2003). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül, A. B.** (2000). Türk Denetim Kurumları. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akinoğlu, A.** (2009). İç Kontrol Standartları Eylem Planı Raporu. Çukurova Üniversitesi. <http://www.cu.edu.tr/upload/strateji/PlanlarRaporlar/Ic%20Kontrol%20Standartlari%20Eylem%20Plani.pdf> [29.03.2013]
- Akışık, O.** (2005). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 14, 89-102.
- Aksoy, T.** (2005). Yeni Türk Ticaret Kanunu Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 16, 117-146.
- Aktalay, A. ve Abdulhakimoğulları, E.** (2010). Yerel Yönetimlerde Dış Denetimin Amaç Bakımından Değerlendirilmesi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 179-201.

- Akyel, R.** (2010). Bağımsız Kamu Dış Denetimi (Yüksek Denetim) İle İç Denetim Arasındaki Koordinasyon. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 34, 131-144.
- _____. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), 83-97.
- Akyel, R. ve Köse, H. Ö.** (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Anlayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*, 466, 9-45.
- Alpar, R.** (2011). Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemler. Ankara: Detay Yayıncılık, 3. Baskı.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E.** (2007). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri/SPSS Uygulamalı. Adapazarı: Sakarya Yayıncılık.
- Apan, A.** (2011). ABD ve Türkiye’ de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi. *Türk İdare Dergisi*, 471-472, 9-30.
- Arıkan, Y.** (2011). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Görüşler/Saptamalar/Öneriler. *Mali Çözüm Dergisi*, 107, 7-15.
- Arslan, A.** (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim. *Maliye Dergisi*, 140, 1-14.
- _____. (2004). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler. *Maliye Dergisi*, 145, 1-44.
- Arsoy, A. P.** (2008). Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 10(2), 17-32.
- Aslan, B.** (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86.
- Ataman, B.** (2010). Türkiye’ de Kamu Denetimi Ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış. *Maliye- Finans Yazıları*, 87, 17-26.
- Atmaca, M.** (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1), 191-205.
- Ay, M.** (2007). *Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’ de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Aydoğdu, A.** (2001). Devlet Muhasebesinin İşlevselliği. Yirminci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu Ve Misyonu 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (209-223), Kayseri.

- Aymankuy, Y. ve Sarıoğlan, M.** (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(14), 23-45.
- Baklacioğlu, S.** (1992). Türkiye’ de Bağımsız Muhasebe Denetimi Sistemi. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakóltesi Dergisi*, 47(3-4), 21-55.
- Barun, B., Ekinci, M., ve Temizel, Ö.** (2007). Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü. Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesine Etkisi Konulu 22. Maliye Sempozyumu, Antalya.
- Bekçi, İ. ve Kutlu, ř.** (2009). Entelektüel Sermayenin Hesaplanmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı: Katılım Bankalarında Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 29, 17-42.
- Bekçi, İ. ve Ömürbek, V.** (2007). Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Etkisi ve Konya Gıda Sektörü Üzerine Bir Araştırma. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakóltesi Mecmuası*, 56(2), 95-120.
- Bozdoğan, T.** (2007). *Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinde Kamu Sektöründe Finansal Raporlama ve Belediyelere Yönelik Bir Model Önerisi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Bozkurt, M.** (2010). İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetim. *Dış Denetim Dergisi*, 1, 131-138.
- Bozkurt, N.** (2010). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayıncılık.
- Büber, H.** (2008). *Kurumsal Yönetim İlkelerini Uygulama Derecesi İle Performans Arasındaki İlişki: İMKB’ de Faaliyette Bulunan Aile İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Büyüköztürk, ř.** (2002). Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı. Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi, 32. (469-483). Ankara Üniversitesi.
- Candan, E.** (2006). Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi Ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I. *Vergi Dünyası*, 295, 188-194.
- _____. (2007). Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Cankar, İ.** (2006). Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 61, 69-81.

- Çakıroğlu, S., Özçelik, H. ve Güver, S.** (2010). İç Denetim Mevzuatı Birincil, İkincil ve Üçüncül Düzey. İstanbul: İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları.
- Cengiz, D. ve Kılıç, B.** (2007). Faktör Analizi İle 2006 Dünya Kupası' na Katılan Takımların Sıralamasının Belirlenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 23(2), 351-170.
- Cihangir, M.** (1999). Türkiye Devlet Muhasebe Sistemi Ayniyat Muhasebesi İlişkileri. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20, 25-27.
- Çakır, H.** (2005). "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni" www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulya/001/ [23.11.2012]
- Çavuşoğlu, Ç. M. ve Duru, O.** (2007). İç Denetim. Siyasal Vakfı Bülteni, Araştırma Notları, 20, İstanbul.
- Çetiner, E., Söyler, İ., ve Çolak, H. B.** (2011). Devlet Muhasebesi (Teori, Bütçeleme İşlemleri ve Muhasebat Kayıtları). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetinkaya, A.** (2004). Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye'de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 46. (83-98). Uludağ Üniversitesi.
- Çetinkaya, Ö. ve Yıldırım, Z.** (2006). Devlet Muhasebesi. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Çetinkaya, Ş.** (2012). Türkiye' de Devlet Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Kuruluşlarla Ortak Muhasebe Raporları. 31. *Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Disiplinler Arası Yaklaşım*, 239-252.
- Çıplak, V.** (2008). *Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Çolak, H. B.** (2006). 5018 Sayılı Kanunun Öngördüğü Harcama Süreci, Görevliler İle Görev Alanların Yetki ve Sorumlulukları, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, 11, Ankara.
- Dabbağoğlu, K.** (2009). İç Kontrol Sistemi. *Journal Of Qafqaz University*, 26, 109-115.
- Dardağan, Ö. B.** (xx). Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi. http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/ESA_Rapor_tez_son.pdf [25.05. 2013]
- David, J. S., Dunn, C. L., McCarthy, W. E. & Posto, R. S.** (1999). The Research Pyramid:A Framework For Accounting Information System Research. *Journal of Information System*, 1(13), 7-30.

- Davutyan, N. & Kavut, L.** (2005). Bağımsız Denetimde Müşteri Kabul Riskinin Veri Zarflama Analizi Yoluyla Ölçülmesi. *İMKB Dergisi*, 9(33), 85-106.
- 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*, 13(2), 263-294.
- Demir, Ö.** (2006). İç Kontrol Kavramı ve Modelleri (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorular İçinde). *Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları*, 11, 270-294.
- Demirbaş, M.** (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişim. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7, 167-188.
- Demircan, S. E.** (2008). Girişimci Sıfatıyla Devlet: 1980 Sonrası Türkiye Analizi. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 3(1), 35-58.
- Demirel, S., Erek, İ. C., ve Çetin, M.** (2011). Denetim Standartlarının Önemi. *Dış Denetim Dergisi*, 3, 246-251.
- Devlet Muhasebesi** <http://www.home.anadolu.edu.tr/~nsaglam/devlet.pdf> [25.05.2013]
- Devlet Planlama Teşkilatı** (2000). 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık”. Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.
- Dinç, E. ve Abdioğlu, H.** (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 157-184.
- Dinç, E. ve Varıcı, İ.** (2008). Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Düzeyine Etkisi: Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 10(1), 67-85.
- Doğan, N. ve Başokçu, T. O.** (2010). İstatistik Tutum Ölçeği İçin Uygulanan Faktör Analizi ve Aşamalı Kümeleme Analizi Sonuçlarının Karşılaştırılması. *Eğitimde ve Psikolojide Ölçme ve Değerlendirme Dergisi*, 1(2), 65-71.
- Duran, Ö.** (2011). Kamu Mali Yönetim Sistemimizde İç ve Dış Denetim. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 55. (83-105). İstanbul Üniversitesi.
- Emre, İ. H.** (2011). *Devlet Muhasebesi ve Devlet Muhasebesi Standartları (Büyükşehir Belediyesinde Bir Uygulama)*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.

- Erdoğan, M.** (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 5, 51-63.
- _____. (2006). Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erdoğan, S.** (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi. Ankara: DPT Yayınları.
- Ergin, H.** (2007). Denetim. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları.
- Erkan, M., Özdemir, S., ve Karakoç, M.** (2010). Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12(1), 85-109.
- Erkaş, S. O.** (2012). *Mali Raporlar Kesin Hesap Tablolarının Yönetimin Kararlarına Etkisi*. Yayımlanmamış İdari Uzmanlık Tezi, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Ankara.
- Erol, M.** (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(1), 229-237.
- Eryılmaz, B.** (2007). Kamu Yönetimi. İstanbul: Okutman Yayıncılık.
- Falay, N.** (1997). Denetim Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi*, 25, 18-30.
- Gerekan, B. ve Pehlivan, A.** (2010). Kamu İç Denetim Elemanlarının İş Tatmin Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12(1), 29-54.
- Giray, A.** (1997). Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gökçen, G.** (2003). Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar ve Öneri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gönülaçar, Ş.** (2008). İç Denetimin Bürokratik Serencamı. *Mali Hukuk Dergisi*, 135, 1-21.
- Gül, H. E.** (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdiği Yenilikler ve Muhasebe Uygulamalarının Etkisi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gül, K. ve Ergün, H.** (2004). Muhasebe Mesleğinde Etik. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 11, 53-79.
- Güler M. S. ve Gülçiçek M.** (2006). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi. *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi, DEMUD Derneği*, 1, 57-71.

- Güler, C.** (2010). Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim, *Dış Denetim Dergisi*, 1, 145-154.
- Günay, M.** (2005). İdare Hukuku. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Güngör, A. A.** (1981). Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi. Ankara: DSİ Basım ve Foto-Film İşletme Müdürlüğü Matbaası.
- Gürkan, S.** (2008). *Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin (BDDT) Muhasebe Denetimine Etkileri ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarının BDDT Uygulamalarına İlişkin Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Güven, P.** (2006). *Bilgi Yönetimi Uygulamalarının Bağımlı ve Bağımsız Muhasebeciler Açısından Karşılaştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Hacıhasanoğlu, T.** (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Haftacı, V.** (2009). Maliyet Muhasebesi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V. ve Badem, C.** (2006). Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 15(2), 83-107.
- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>
[25.12.2012]
- <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf>
[06.07.2013]
- https://na.theiaa.org/standards-guidance/.../IPPF_Standards_2011-011.pdf
[19.06.2013]
- <http://muhasebeturk.org/ecopedia/394-k/3036-kamu-sektoru-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html> [17.09.2012]
- <http://tdkterim.gov.tr/bts/> [17.09.2012]
- <http://tdkterim.gov.tr/bts/> [09.08.2012].
- <http://tr.scribd.com/doc/56759789/MUHASEBEDENET%C4%B0M%C4%B0>
[18.11.2012]

Introduction**To**

Auditing http://www.mu.ac.in/myweb_test/study%20TYBCom%20Accountancy%20Auditing-II.pdf [20.12.2012]

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.9509&sourceXmlSearch=%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Koordinasyon%20Kurulu nun%20%C3%87al%C4%B1%C5%9Fma%20Usul%20ve%20Esaslar%C4%B1%20Hakk%C4%B1nda%20Y%C3%B6netmelik&MevzuatIliski=0> [21.07.2013]

İlhan, M. (2007). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Bütçe ve Denetim Üzerine Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Jackson, D. (2000). *The New National Accounts: An Introduction To The System of National Accounts 1993 and The European System of Accounts 1995*. US: Edward Elgar Publishing.

Kalaycı, Ş. (2008). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asli Yayın Dağıtım.

Kalenderoğlu, M. (2009). *Genel Muhasebe ve Mali Tablolar Analizi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kamu' da İç Denetim <http://www.icdenetim.net/kamuda-ic-denetim> [29.03.2013]

Kara, E. ve Kılıç, Y. (2011). Accounting Recording System On Accrual Basis At Local Authorities In Turkey: An Application In Gaziantep Local Municipality. *International Journal of Business and Social Science*, 15(2), 244-250.

Karaarsalan, E., Gülşen, H., ve Hastürk, M. (2006). Kamu Mali Yönetim ve Devlet Muhasebesi Ders Notları. Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Eğitim Semineri, Güncel Mevzuat Yayınları, 11, Antalya.

Karaarslan, E. (2002). Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi. *Maliye Dergisi*, 14, 1-18.

_____. (2002). Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık. *Mali Kılavuz Dergisi*, 15, 14-26.

_____. (2003). Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 8(3), 33-45.

_____. (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni. *Sayıştay Dergisi*, 54, 37-76.

- _____ . (2005). Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Kontrolörü, TÜRMOB Sirküler Rapor Serisi, 11, Ankara.
- _____ . (2008). Kamu Sektörüne Dahil Kamu İdarelerinin Tasnifi ve Bu Birimlerin Hukuki-Mali Yapıları. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Daire Başkanlığı Uzmanlık Araştırması, Ankara.
- _____ . (2006). “Kamu Muhasebesinde Taşlar Yerinden Oynadı”,<http://www.malihizmet.org/bolum/makale/dosya/33.pdf> [04.12.2012]
- _____ . (2009). Kamu Muhasebesinde Dönem Sonu İşlemleri. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Kontrolörü, TÜRMOB Sirküler Rapor Serisi, 7, Ankara.
- _____ . “Kamu Mali Yönetimi ve Mali Raporlama”,<http://www.kamumuhasebesi.org/bolum/kitap/dosya/41.pdf> [04.12.2012]
- _____ . “Kamu Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına”,
<http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/15.pdf> [03.08.2012]
- Karacabey, A. ve Gökgöz, F.** (2012). Çoklu Regresyon Modeli, Anova Tablosu, Matrislerle Regresyon Çözümlemesi, Regresyon Katsayılarının Yorumu. Ankara Üniversitesi Ders Notları, Ankara.
- Karacan, S.** (1998). Muhasebe Denetimi ve Maddi Duran Varlıkların Denetimi. *Kocaeli Üniversitesi İİBF. Dergisi*, 1, 1-25.
- Karanfiloğlu, A. Y.** (1999). Muhasebe Denetimi Kavramı İlke ve Yöntemleri. *Sayıştay Dergisi*, 35, 28-37.
- Kavut, L.** (2001), Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları. *İMKB Dergisi*, 5(20), 1-30.
- Kaya, B.** (2006). *Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi ve Uluslararası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Kenger, E.** (2001). Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları.<http://www.belgeler.com/blg/2ar2/denetim-yardimcisi-notlari> [20.02.2013]
- Kepekçi, C.** (1996). Bağımsız Denetim. Ankara: Cem Web Ofset.
- Kerimoğlu, B.** (2002). Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları. *Mali Kılavuz Dergisi*, 17, 87-102.

- Kesik, A.** (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 9(1), 94-114.
- Khafal, K.** (2007). *Faktör Analizi ve Bir Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Khan, M. A.** (1997). Performans Denetiminin Esasları. *Sayıştay Dergisi*, 24, 64-94.
- Kıymık, H.** (2009). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Devlet Muhasebe Sistemine Getirdiği Değişiklikler: Süleyman Demirel Üniversitesi Örnek Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Kiracı, M.** (2010). "Muhasebe Denetimi Ders Notları", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi http://iibf.ogu.edu.tr/mkiraci/DenetimDersNotlar%C4%B1_2010.pdf [10.02.2012]
- Koçberber, S.** (2008). Dünyada ve Türkiye' de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*, 68, 65-89.
- Koçyiğit, Ç. S.** (2005). 1007 Nolu Uluslararası Denetim Standardı "İşletme Yönetimi İle Bilgi Alışverişi". *Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1, 144-153.
- Korkmaz, U.** (2007). Kamuda İç Denetim 1. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Köse, H. Ö.** (2007). Dünyada ve Türkiye' de Yüksek Denetim, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, 145.Yıl Yayınları, Ankara.
- Kulak, F.** (2009). *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kuluçlu, E.** (2006). Yönetimin Denetiminde Denetimin Yönetimine. *Sayıştay Dergisi*, 63,3-37.
- Kutlu, H. A.** (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), 143-170.
- Kutlu, Ş.** (2008). *Entelektüel Sermayenin Hesaplanmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı: Katılım Bankalarında Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Laundon, K.C. & Laundon J. P.** (2006). *Management Information Systems*. United States of America: Pearson Prentice Hall.

- Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.** (2006). Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol Ve İç Denetim El Kitabı, Ankara.
- Maliye Bakanlığı,** “Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”, Resmi Gazete, 25814 K.N., Haziran, 2005.
- Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü,** (2002). Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Ankara.
- Memiş, M. Ü. ve Tüm, K.** (2011). Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37, 145-162.
- Mersin Üniversitesi İç Kontrol Standartları Eylem Planı.** <http://www.strateji.mersin.edu.tr/dosyalar/belge-740.doc> [29.03.2013]
- Muhasebe - i Umumiye Kanunu** <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/428.html> [07.12.2012]
- Murcia, F. D., Souza, F. C. & Borba, J. A.** (2008). Continuous Auditing: A Literature Review. *Organizações Em Contexto*, 4(7), 1-17.
- Nikiti, M.** (2000). “The Brith Of Modern Public Sector Accounting In France And Britain”, <http://www.univ-orleans.fr/log/Doc-Rech/Textes-PDF/2000-1.pdf> [02.12.2012]
- Okçu, M., Akman, E., ve Atatorun, A.** (2010). E- Devlet Kamu Yönetimini Etkin ve Etkili Kılar Mı?. Keysem-5, Kamu Yönetimi Sempozyumu, Konya.
- Organ, D. W.** (1990). The Motivational Basis of Organizational Citizenship Behaviour. *Research In Organizational Behaviour*, 12, 43-72.
- Önder, Ö. ve Türkoğlu, İ.** (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirme. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8(17), 197-214.
- Öndeş, T.** (2009). Firmalarda İç Denetim ve Noksanlık-Fazlalık İlişkisi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(2), 15-27.
- Öz, A. E.** (2007). *Devlet Muhasebesi İle İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- _____ . (2008). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi*, Yayınlanmamış Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

- Özdemir, S.** (2011). İç Denetim Etiği ve Kamu İç Denetçileri Tarafından Algılanışı. *Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3 (2), 150-168.
- Özdevecioğlu, M.** (2002). Kamu ve Özel Sektör Yöneticileri Arasındaki Davranışsal Çalışma Koşulları ve Kişilik Farklılıklarının Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19, 115-134.
- Özel İhtisas Komisyonu.** (2006). Kamu Harcama ve Kontrol Sisteminin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri. Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.
- Özen, A.** (2008). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Özeren, B.** (2006). Intosai Kamu Kesimi Kontrol Standartları Rehberi. Sayıştay Bilgi Notları, Ankara.
- Özkan, Y.** (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öztürk, C.** (2008). Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Denetim ve Benzeri Hizmetler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 25, 121-136.
- Özvere, B.** (2004). Avrupa Birliği’ne Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış. Sayıştay Bilgi Notları, Ankara.
- Özyürek, F.** (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 139-148.
- Pehlivan, O.**(2005). Kamu Maliyesi. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Research Program,** Accounting Information Systems. Section for Accounting/Centre for Business Solutions School of Business, Economics and Law University of Gothenburg http://www.gu.se/digitalAssets/1362/1362778_research-programme-ais.pdf [16.05.2013]
- Saçaklı, Y.** (2011). *Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Sağlam, U.** (2006). *Yatırımcının Korunması Açısından Aracı Kurumlarda Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamanın Değerlendirilmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Sakin, T.** (2008). *Türk Muhasebe Hukukunda Bağımsız Denetim İle İlgili Standartların Yeterliliğinin ve Uygulanma Düzeyinin Türk Ekonomisine Etkilerinin Araştırılması*, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Saltık, N.** (2006). İç Kontrol Özdeğerlendirme. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.
- _____. (2007). İç Kontrol Standartları. *Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü*, 1-47.
- Senal, S.** (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Sipahi, B., Yanık, S., ve Cevdet, T.** (2007). Devlet Muhasebesi 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Yönelik. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Soylu, H.** (2004). *Uluslar Arası Çalışmalar Işığında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe ve Raporlama Sisteminin Kamu Maliyesi Yönetiminde Önemi*, Yayınlanmamış Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara.
- Söyler, İ.** (2006). Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 283-299.
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.** (2012). İç Kontrol ve İç İşleri Bakanlığı Uygulamaları. İçişleri Bakanlığı, Ankara.
- _____. (2012). İç Kontrol ve İç İşleri Bakanlığı Uygulamaları, Ankara.
- Şahin, Ü.** (2008). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15, 289-302.
- Şen, İ. K.** (2008). *İç Kontrol Sistemi Unsurlarından Kontrol Faaliyetleri: Afyonkarahisar' da Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Şensoy, S.** (2006). *Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Taflan, Ş. G.** (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Bilgi Sistemi Olarak Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

- Tahirov, A.** (2008). *Türkiye Ve Azerbaycan'daki Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bilgi Yönetimi*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Taşcı, K.** (2010). *Özel Sektör ve Kamu Sektöründe İş Etiği Algısı ve Karşılaştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Teşken, Ö., Coşkun, A. ve Dağlar, H.** (2011). Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Güvenilirliğinin İncelenmesi: Göller Bölgesinde Faaliyette Bulunan Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 33, 99-117.
- Tikk, J.** (2010). Accounting Changes In The Public Sector In Estonia. *Business: Theory And Practice*, 11(1), 77-85.
- Tokay, S. H., Yakupçelebioğlu, N. S. ve Arsalan, S.** (2012). Devlet Muhasebe Sisteminin Önemi ve Devlet Bütçesinin Hazırlanmasındaki Rolü. 31. *Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Disiplinler Arası Yaklaşım*, 177-211.
- Topakkaya, A.** “Devlet Muhasebesi Standartları Alanında Yapılan Çalışmalar” http://www.demud.org.tr/duyurular/atopak_dms_rapor.pdf [22.02.2011]
- Toprak, D.** (2008). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu' nun 24 Ocak 1980 Kararları Işığında Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 313-333.
- Toraman, C. ve Akcan, A.** (2003).Muhasebe Denetiminde Etik Teori. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 3(8), 59-70.
- Tosun, E.** (1996). Türkiye’ de “Kamu Kesimi ve Özel Kesim” Ayrımının Normatif ve Reel Planda Önemi ve Sınırları. Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.
- Tunçay, D.** (2011). *İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi Ve Bir Anket Çalışması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Turguter, N.** (2011). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Açıklaması. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Türker, M.** (2006). Uluslararası Denetim Standartları' na Yakınsam Ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşumu. *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, 19, 87-98.
- Türmob ve Tesmer.** (2009). Denetim Cilt 1. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları.

- Urhan, V. F.** (2008). Türkiye’ de Yerel Yönetimlerin Yeniden Yapılandırılması. *Sayıştay Dergisi*, 70, 85-102.
- Uyanık, A.** (2001). Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme (Sigorta Sektörü Uygulamalı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Uzay, Ş.** (2004). Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı. *MÖDAV, The 1st Annual International Accounting Conference, Bildiri Kitabı*, 435-485.
- Uzay, Ş., Tañç, A., ve Erciyes, M.** (2009). Türkiye’ de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1. *Mali Çözüm Dergisi*, 95, 125-140.
- Uzunay, V.** (2007). Avrupa Birliğinde ve Türkiye’ de Kamu Mali Kontrol Sistemi Ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Üstün, Ü.S., Hepaksaz, E., Kılıç, R. ve Kuluçlu, E.** (2011). Kamu Mali Yönetim ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(3), 379-397.
- Xu, H.** (2003). *Critical Success Factors for Accounting Information Systems Data Quality*, Yayımlanmış Doktora Tezi, University Of Southern Queensland, Avustralya.
- Yamak, S.** (2008). *Kamu İşletmelerinin Serbest Piyasa Ekonomisine Uyumlaştırılmasında Etkin ve Etkili Yönetim Modeli Et ve Balık Kurumu Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Yanık, S.** (2002). Türkiye'deki Devlet Muhasebesi Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi. Türkiye 21. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla.
- Yavuz, M.** (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi Ve Gözetimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 107, 147-162,
- Yazıcı, M.** (2003). Kurumsal Muhasebe Denetimi. İstanbul: YMMO.
- Yılandıcı, M.** (2004). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz. Eskişehir: AÖF Yayınları.
- _____. (2006). İç Denetim Türkiye’ nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Yıldız, G.** (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 156(36), 155-178.

Yükçü, S. ve Yatağan, G. (2009). Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 1-13.

EKLER

EK 1: Anket Formu

KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ ETKİNLİĞİNİN, MUHASEBE ÇALIŞANLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: KAMU SEKTÖRÜNDE BİR ALAN ARAŞTIRMASI

Elinizdeki anket çalışması, Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Anabilim Dalı Yüksek Lisans kapsamında hazırlanan “*Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Etkinliğinin, Muhasebe Çalışanları Üzerindeki Etkisi: Kamu Sektöründe Bir Alan Araştırması*” başlıklı tez konusunun uygulama kısmına yönelik hazırlanmıştır.

Araştırmanın değeri ve başarısı tümüyle sizin katılıma ve netliğine bağlıdır. Soruların doğru ya da yanlış bir cevabı yoktur, lütfen sizin için hangi seçenek uygunsa onu işaretleyiniz. Elde edilen bilgiler tamamen bilimsel amaçlar için kullanılacak ve kesinlikle gizli tutulacaktır. Anket sorularına vereceğiniz cevaplar amaca yönelik sonuçlara ulaşmamızda büyük yardımcımız olacaktır. İlginiz için şimdiden teşekkür ederim.

Danışman: Yard.Doç.Dr. Tunga BOZDOĞAN
Uşak Üniversitesi İİBF

Zehra GENÇ
Uşak Üniversitesi İİBF

1. BÖLÜM GENEL BİLGİLER

1. Öğrenim Durumunuz

Lise Önlisans Lisans Diğer Yüksek Lisans Doktora

2. Mezun Olduğunuz Bölüm.....

3. Çalıştığınız Kurum/ Bölüm.....

4. Çalıştığınız Kurumdaki Göreviniz.....

5. Mesleki Deneyiminiz

1-5 6-10 11-15 16-20 21-...

6. Kurumunuzun Muhasebe Denetimi Hangi Aralıklarla Yapılmaktadır.....

2.BÖLÜM: KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİNE İLİŞKİN İFADELER

Lütfen her ifade için 1'den 5'e kadar bir ifade işaretleyiniz.								
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)				
Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum				
1.	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanları bilişim teknolojilerini muhasebe denetiminde yeterince kullanmaktadırlar.			1	2	3	4	5
2.	Denetimde yaşanan düzenlemelere ve gelişmelere sürekli olarak uyum sağlanmaktadır.			1	2	3	4	5
3.	Muhasebe alanında yapılan iç denetimler yeterlidir.			1	2	3	4	5
4.	Muhasebe alanında yapılan dış denetimler yeterlidir.			1	2	3	4	5
5.	Muhasebe denetimi ile kurumumuz faaliyetleri daha verimli/etkili bir şekilde sürdürebilmektedir.			1	2	3	4	5
6.	Etkin ve etkili bir dış denetim yapılmaktadır.			1	2	3	4	5
7.	Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları çerçevesinde yapılmaktadır.			1	2	3	4	5
8.	Etkin ve etkili bir iç denetim yapılmaktadır.			1	2	3	4	5
9.	Kamu muhasebesi sayesinde kamuda muhasebe birliği bilinci oluşturulmuştur.			1	2	3	4	5
10.	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanları gelişmelere ve değişime kolayca uyum sağlayabilmektedirler.			1	2	3	4	5
11.	Muhasebe bilgi sistemi, kamu yöneticilerinin ihtiyaç duyduğu bilgilerin tamamını sağlayabilir.			1	2	3	4	5
12.	Muhasebe bilgi sistemi, standartlar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.			1	2	3	4	5
13.	Muhasebe bilgi sistemi, iç kontrol sistemini etkiler.			1	2	3	4	5
14.	Kamu sektöründe hazırlanan yıllık raporlar ve mali tablolar herkes tarafında kolayca anlaşılır.			1	2	3	4	5
15.	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanları ihtiyaç duydukları mesleki veri ve bilgiye kolayca ulaşabilir.			1	2	3	4	5
16.	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanları bilişim teknolojilerinden yeterince yararlanabilir.			1	2	3	4	5
17.	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanları kendi aralarında bilgiyi ve deneyimlerini paylaşır.			1	2	3	4	5
18.	Kamu sektörü mevzuatı bilgilerini sürekli günceller.			1	2	3	4	5
19.	Muhasebe verileri yasalara ve mevzuata uygun bir şekilde kontrol edilmektedir.			1	2	3	4	5
20.	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanlarının hazırladığı raporlar gerçeği yansıtmaktadır.			1	2	3	4	5

3. BÖLÜM: DENETİMİN MUHASEBE ÇALIŞANLARINA ETKİSİNE İLİŞKİN İFADELER

Lütfen her ifade için 1'den 5'e kadar bir ifade işaretleyiniz.								
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)				
Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum				
1.	Ülkemizde kaliteli ve etkin bir muhasebe denetimi yapılmaktadır.			1	2	3	4	5
2.	Denetim, belge ve raporlarda yapılan hata ve hileleri ortaya çıkarmaktadır.			1	2	3	4	5
3.	Dış denetim iç denetimin önemini arttırmaktadır.			1	2	3	4	5
4.	Kamu sektöründe hazırlanan yıllık raporlar ve mali tablolar yönetimde karar almada etkili olarak kullanılmaktadır.			1	2	3	4	5
5.	Kamu sektörü muhasebesi uygulamalarında kurumsal yönetim ilkelerine (şeffaflık, hesap verilebilirlik, eşitlik, sorumluluk) uyulmaktadır.			1	2	3	4	5
6.	Kamu sektörü muhasebesi iç kontrol sistemi verimli bir şekilde çalışmaktadır.			1	2	3	4	5
7.	Kamuoyu, kurumunuza ait finansal raporlara güvenmektedir.			1	2	3	4	5
8.	Muhasebe bilgi sistemi ve iç denetim bir bütündür.			1	2	3	4	5
9.	Denetimden geçen raporlar bilginin güvenilirliğini artırır.			1	2	3	4	5
10.	Dış denetçinin bağımsızlığı önemlidir.			1	2	3	4	5
11.	Denetçilerin bağımsızlığı verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmaktadır.			1	2	3	4	5
12.	Muhasebe denetiminin bağımsız kuruluşlarca yapılması doğru bir uygulamadır.			1	2	3	4	5
13.	İç denetçilerin çalışma sonuçları yansız, nötr ve çıkar çatışmasından uzaktır.			1	2	3	4	5
14.	Denetçilerin bağımsızlığı yeterli mesleki bilgi ve tecrübe sahibi olmasını gerektirir.			1	2	3	4	5
15.	Kamu idareleri, kamu sektörü muhasebesi faaliyetlerini denetleyebilir.			1	2	3	4	5
16.	Muhasebecilerin görevi, kamu yükümlülüklerini yerine getirmektir.			1	2	3	4	5
17.	Yönetim, iç denetimin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak için kontroller yapmaktadır.			1	2	3	4	5
18.	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanlarına yeterince hizmet içi eğitim veriliyor.			1	2	3	4	5
19.	Muhasebe mesleğine başlamadan aldığınız eğitim, kamu sektörü muhasebe mesleği için yeterlidir.			1	2	3	4	5
20.	Hizmet içi eğitimler, mali bilginin kalitesini arttırmaktadır.			1	2	3	4	5
21.	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanları muhasebe etiğine, ilke ve kurallarına uygun olarak hareket etmektedirler.			1	2	3	4	5
22.	Kamu muhasebesi meslek etiği, kurumlarda meydana gelen yolsuzlukları azaltmaktadır.			1	2	3	4	5
23.	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanlarının performansları adil bir şekilde ödüllendirilmektedir.			1	2	3	4	5

EK 2: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kamu Sektörünün Sınıflandırılması

**(I) SAYILI CETVEL
GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ**

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Başbakanlık
- 4) Anayasa Mahkemesi
- 5) Yargıtay
- 6) Danıştay
- 7) Sayıştay
- 8) Adalet Bakanlığı
- 9) Millî Savunma Bakanlığı
- 10) İçişleri Bakanlığı
- 11) Dışişleri Bakanlığı
- 12) Maliye Bakanlığı
- 13) Millî Eğitim Bakanlığı
- 14) Bayındırlık ve İskân Bakanlığı
- 15) Sağlık Bakanlığı
- 16) Ulaştırma Bakanlığı
- 17) Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı
- 18) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 19) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
- 20) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 21) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 22) Çevre ve Orman Bakanlığı
- 23) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
- 24) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
- 25) Jandarma Genel Komutanlığı
- 26) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 27) Emniyet Genel Müdürlüğü
- 28) Diyanet İşleri Başkanlığı

- 29) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
- 30) Hazine Müsteşarlığı
- 31) Dış Ticaret Müsteşarlığı
- 32) Gümrük Müsteşarlığı
- 33) Denizcilik Müsteşarlığı
- 34) Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
- 35) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- 36) Devlet Personel Başkanlığı
- 37) Özürlüler İdaresi Başkanlığı
- 38) Türkiye İstatistik Kurumu
- 39) Gelir İdaresi Başkanlığı
- 40) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
- 41) Karayolları Genel Müdürlüğü
- 42) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 43) Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü
- 44) Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
- 45) Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
- 46) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
- 47) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü
- 48) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü
- 59) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
- 50) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü

**(II) SAYILI CETVEL
ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER**

**A) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK
TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ**

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi

- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
- 37) Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi

- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi
- 56) Ahi Evran Üniversitesi
- 57) Kastamonu Üniversitesi
- 58) Düzce Üniversitesi
- 59) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) Uşak Üniversitesi
- 61) Rize Üniversitesi
- 62) Namık Kemal Üniversitesi
- 63) Erzincan Üniversitesi
- 64) Aksaray Üniversitesi
- 65) Giresun Üniversitesi
- 66) Hitit Üniversitesi
- 67) Bozok Üniversitesi
- 68) Adıyaman Üniversitesi
- 69) Ordu Üniversitesi
- 70) Amasya Üniversitesi
- 71) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
- 72) Ağrı Dağı Üniversitesi
- 73) Sinop Üniversitesi
- 74) Siirt Üniversitesi

- 75) Nevşehir Üniversitesi
- 76) Karabük Üniversitesi
- 77) Kilis 7 Aralık Üniversitesi
- 78) Çankırı Karatekin Üniversitesi
- 79) Artvin Çoruh Üniversitesi
- 80) Bilecik Üniversitesi
- 81) Bitlis Eren Üniversitesi
- 82) Kırklareli Üniversitesi
- 83) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
- 84) Bingöl Üniversitesi
- 85) Muş Alparslan Üniversitesi
- 86) Mardin Artuklu Üniversitesi
- 87) Batman Üniversitesi

B) ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 4) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- 5) Türkiye Bilimler Akademisi
- 6) Türkiye Adalet Akademisi
- 7) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 8) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
- 9) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
- 10) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
- 11) Orman Genel Müdürlüğü
- 12) Vakıflar Genel Müdürlüğü
- 13) Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
- 14) Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü
- 15) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
- 16) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
- 17) Türk Akreditasyon Kurumu
- 18) Türk Standartları Enstitüsü

- 19) Millî Prodüktivite Merkezi
- 20) Türk Patent Enstitüsü
- 21) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
- 22) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
- 23) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
- 24) İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
- 25) Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 26) Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı
- 27) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
- 28) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- 29) Kamu Denetçiliği Kurumu
- 30) Meslekî Yeterlilik Kurumu
- 31) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu

(III) SAYILI CETVEL
DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- 2) Telekomünikasyon Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

(IV) SAYILI CETVEL
SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

- 1- Sosyal Güvenlik Kurumu
- 2- Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü