



**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
KAMUDA YAPILAN MUHASEBE DENETİMİNİN MUHASEBE
ÇALIŞANLARI NEZDİNDEKİ ALGISI: KARS ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
Özlem GÜNER
Danışman
Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK
KARS – 2020**



T.C.

**KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**KAMUDA YAPILAN MUHASEBE DENETİMİNİN
MUHASEBE ÇALIŞANLARI NEZDİNDEKİ ALGISI:
KARS ÖRNEĞİ**

Özlem GÜNER

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman

Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR

Dr. Öğr. Üyesi Merve KIYMAZ KIVRAKLAR

KARS – 2020

T.C.
KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Özlem GÜNER tarafından hazırlanan “**Kamuda Yapılan Muhasebe Denetiminin Muhasebe Çalışanları Nezdindeki Algısı: Kars Örneği**” başlıklı çalışma **23/01/2020** tarihinde yapılan tez savunma sınavı sonucunda **oy birliğiyle** başarılı bulunarak jürimiz tarafından **İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi** olarak **oy birliğiyle kabul** edilmiştir.

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ(Unvanı, Adı ve Soyadı)

Başkan : Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK

İmza: 

Üye : Dr. Öğretim Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR

İmza: 

Üye : Dr. Öğretim Üyesi Merve KIYMAZ KIVRAKLAR

İmza: 

ONAY

Bu tezin kabulü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Yaşar KOP

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “**Kamuda Yapılan Muhasebe Denetiminin Muhasebe Çalışanları Nezdindeki Algısı: Kars Örneği**” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlanmasına kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

SCIENTIFIC ETHIC STATEMENT

I have complied with scientific ethics and academic rules in the process from the suggestion stage of the “**Public Perception of Accounting Audit Performed in Public Sector: Kars Example**”, which I prepared as a master thesis, and that I obtained all the information in the thesis within the framework of scientific ethics and tradition. I declare that I have cited every citation directly or indirectly in this study that I prepared and that the works that I have used consisted of those shown in the bibliography.

23/01/2020



Özlem GÜNER

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
KISALTMALAR	iv
TABLO LİSTESİ.....	v
ŞEKİL LİSTESİ	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMLE İLGİLİ TEORİK ÇERÇEVE

1.1. Denetim Kavramı ve Özellikleri.....	3
1.2. Muhasebe Denetimi Kavramı ve Özellikleri	4
1.3. Muhasebe Denetiminin Türleri.....	6
1.3.1. Muhasebe Denetiminin Konusuna ve Amacına Göre Türleri	6
1.3.1.1. Faaliyet Denetimi	6
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi	6
1.3.1.3. Mali Tablolar Denetimi	7
1.3.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	7
1.3.2.1. Genel Denetim	7
1.3.2.2. Özel Denetim	7
1.3.3. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri.....	8
1.3.3.1. Sürekli Denetim	8
1.3.3.2. Sınırlı Denetim.....	8
1.3.3.3. Son Denetim.....	8
1.3.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	8
1.3.4.1. Bağımsız Denetim (Dış Denetim)	8
1.3.4.2. İç Denetim.....	8
1.3.4.3. Kamu Denetimi	9
1.4. Denetim ile Muhasebenin İlişkisi	9
1.5. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi.....	10
1.6. İç Kontrol Sistemi	12

1.6.1. İç Kontrol Sisteminin Unsurları.....	13
1.6.2. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri.....	14
1.6.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	15
1.6.4. İç Kontrol Standartları.....	16
1.7. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	18
1.7.1. Genel Standartlar.....	19
1.7.2. Çalışma Alanı Standartları.....	19
1.7.3. Raporlama Standartları.....	19
1.8. İç Denetim Standartları.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİ

2.1. Kamu Sektörü Tanımı ve Kamu Sektörü Muhasebesi Kavramları.....	22
2.1.1. Kamu Sektörü Tanımı.....	22
2.1.2. Kamu Sektörü Muhasebesinin Tanımı ve Amacı.....	23
2.1.3. Kamu Sektörü Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi.....	24
2.1.4. Kamu Sektörü Muhasebesine İlişkin Yaklaşımlar.....	27
2.1.4.1. Klasik Yaklaşımına Göre Kamu Muhasebesi.....	27
2.1.4.2. Çağdaş Yaklaşımına Göre Devlet Muhasebesi.....	28
2.1.5. Devlet Muhasebesi Sistemleri.....	30
2.1.5.1. Kameral Muhasebe Sistemi.....	30
2.1.5.2. Eski (Basit) Kameral Muhasebe Sistemi;.....	30
2.1.5.3. Yeni Kameral Muhasebe Sistemi.....	31
2.1.5.4. Schneider Muhasebe Sistemi.....	31
2.1.5.5. Constante Muhasebe Sistemi.....	34
2.1.5.6. Logismografi Muhasebe Sistemi.....	34
2.1.6. Kamu Sektörü Muhasebesinde Kullanılan Kayıt Yöntemleri.....	34
2.1.6.1. Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	35
2.1.6.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	36
2.1.6.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	36
2.1.6.4. Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	36
2.1.7. Dünyada Kamu Sektörü Muhasebesi Alanında Yaşanan Gelişmeler.....	37
2.2. Türkiye’de Kamu Denetimi.....	40

2.2.1. Kamu İç Denetimi	41
2.2.2. Kamuda Dış Denetim	42
2.3. Etkinlik Kavramı.....	43
2.4. Kamu Sektörü Muhasebe Denetiminde Kamu Çalışanlarını Etkileyen Kriterler	45
2.4.1. Denetçinin Bağımsızlığı	46
2.4.2. Muhasebe Bilgi Sistemi.....	47
2.4.3. Bilgiye Ulaşma Kolaylığı	48
2.4.4. Görev Bilincinin Geliştirilmesi.....	48
2.4.5. Etik Kavramı.....	48
2.5. Literatür Taraması.....	49

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMUDA YAPILAN MUHASEBE DENETİMİNİN MUHASEBE ÇALIŞANLARI NEZDİNDEKİ ALGISI: KARS ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Amacı	51
3.2. Araştırma Modeli ve Hipotezler	51
3.3. Araştırma Yöntemi ve Veri Toplama Araçları	52
3.4. Araştırma Evreninin Belirlenmesi ve Örneklem Seçimi	53
3.5. Analiz ve Bulgular	53
3.5.1. Demografik Bilgilere İlişkin Analiz Bulguları	54
3.5.2. Ölçeklere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	54
3.5.3. Ölçeklere İlişkin Güvenilirlik Analizleri.....	58
3.5.4. Ölçeklere İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizleri	60
3.5.5. Açımlayıcı Faktör Analizi Sonrası Güvenilirlik	63
3.5.6. Normallik Testleri	65
3.5.7. Araştırma Değişkenleri Arasındaki İlişkilerin Tespiti	65
3.5.8. Demografik Özelliklere İlişkin Fark Analizleri.....	69
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	78
KAYNAKÇA.....	81
EKLER.....	90
ÖZGEÇMİŞ.....	93

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK'e, eğitim hayatımdaki katkılarından ötürü değerli hocam Prof. Dr. Ötüken SENGER'e, tezin yazım aşamasında katkılarını esirgemeyen değerli arkadaşım Arş. Gör. Dr. Yağmur KERSE'ye ve kıymetli eşi Doç. Dr. Gökhan KERSE'ye, her daim en büyük destekçim olan sevgili eşim Ömer GÜNER'e teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Çalışmamı tamamlamam aşamasında moral ve motivasyonumu üst düzeyde tutmama yardımcı olan aileme, iş arkadaşlarıma, kendilerine ayırmam gereken zamandan çaldığım canım çocuklarım kızım Esila'ya ve oğlum Aras'a teşekkür ederim.

23/01/2020

Özlem GÜNER

KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme ANABİLİM DALI
KAMUDA YAPILAN MUHASEBE DENETİMİNİN MUHASEBE
ÇALIŞANLARI NEZDİNDEKİ ALGISI: KARS ÖRNEĞİ
YÜKSEK LİSANS TEZİ
Özlem GÜNER
Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK
2020 – VII + 93

ÖZET

Kamu sektörü muhasebesi sadece kamu sektöründe faaliyet gösteren kurumların mali nitelikteki işlemleriyle ilgilenmekte, hem ilgili bilgi kullanıcılarına hem de kamu kurumlarındaki çalışanlara bu yönde bilgi sağlamaktadır. Değişen ve gelişen dünya koşulları ile birlikte kamu sektöründe de birçok değişim meydana gelmektedir. Bu değişimleri kontrol etmek, sağlıklı bir muhasebe sistemi yaratmak adına kamu kurumlarında yapılan denetim faaliyetinin önemi de giderek artmaktadır. Denetim ve kamu sektörü muhasebesi ayrılmaz bir bütün olduğundan, genel olarak denetim faaliyetinin etkilendiği birçok unsur kamu sektörünü ve dolayısıyla kamu sektörü muhasebesini de etkilemektedir.

Bu çerçevede söz konusu çalışmanın amacı; sürekli ilerleme ve değişim içinde olan kamu sektöründe faaliyet gösteren kurumlardaki çalışanların, denetim faaliyetinden hangi kriterler bağlamında, ne yönde etkilendiğini tespit etmektir. Söz konusu amaç doğrultusunda, Kars ilinde faaliyet gösteren tüm kamu kurumlarına ulaşılarak yalnızca muhasebe çalışanlarını kapsayan bir anket çalışması yapılmıştır. Bu yolla toplanan veriler SPSS paket programıyla analiz edilmiştir. Yapılan analizlere göre kamu sektöründe çalışan muhasebe çalışanlarının davranışları, gerçekleştirilen denetim faaliyeti tarafından çeşitli kriterler bağlamında etkilenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Denetimi, Kamu Sektörü Muhasebesi, Denetim, Muhasebe

Kafkas University
Institute of Social Sciences
Department of Business
The Perception of Public Accounting Inspection on Accounting Employees: The
Example of Kars
Master's Thesis
Özlem GÜNER
Assoc. Prof. Dr Seyhan ÖZTÜRK
2020 – VII + 93

ABSTRACT

Public sector accounting deals only with the financial transactions of institutions operating in the public sector, and provides information in this direction to both relevant information users and employees in public institutions. Along with the changing and developing world conditions, many changes occur in the public sector. In order to control these changes and create a sound accounting system, the audit activity in public institutions is also increasingly important. Since auditing and public sector accounting are an integral whole, many factors that affect audit activity in general affect the public sector and therefore public sector accounting.

In this framework, the aim of the study is; It is to determine in which context and in what way the employees in the institutions operating in the public sector, which are in continuous progress and change, are affected by the audit activity. In line with this purpose, all public institutions operating in the province of Kars were contacted and a questionnaire covering only the accounting employees was conducted. The data collected in this way was analyzed with the SPSS package program. According to the analyzes, the behavior of the accounting employees working in the public sector is affected by the audit activity carried out in the context of various criteria.

Keywords: Auditing, Public Sector Accounting, Auditing, Accounting

KISALTMALAR

AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
IIA	The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Örgütü)
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions (Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
IMF	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
KMYKK	Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu
OECD	Economic Development and Cooperation Organization (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TDK	Türk Dil Kurumu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
UN	United Nations (Birleşmiş Milletler)
WB	World Bank (Dünya Bankası)
YMM	Yeminli Mali Müşavir
TCMB	Central Bank of Turkey Republic (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası)
DPT	State Planning Organization (Devlet Planlama Teşkilatı)
SNA93	International Accounts System 1993 (Uluslararası Hesaplar Sistemi 1993)
GFSM2001	State Financial Statistics Handbook 2001 (Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001)
ESA95	European Account System 1995 (Avrupa Hesap Sistemi 1995)
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu)
EUROSTAT	European Statistical Office (Avrupa İstatistik Ofisi)

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1: Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi	12
Tablo 1.2: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	18
Tablo 2.1: Kasa Defteri	31
Tablo 2.2: Gelir-Gider Ayrıntı Defterine Gelir Kaydı.....	31
Tablo 2.3: Yevmiye Defteri (Sol Tarafı).....	33
Tablo 2.4: Defterin (Sağ Tarafı)	33
Tablo 2.5: Uluslararası Kamu Muhasebe Standartları	40
Tablo 3.1: Muhasebe Çalışanlarının Demografik Bilgileri.....	54
Tablo 3.2: Denetim Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	55
Tablo 3.3: Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	56
Tablo 3.4: Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	57
Tablo 3.5: Görev Bilinci Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	58
Tablo 3.6: Muhasebe Denetimi Ölçeğinin Güvenilirlik Analizi	59
Tablo 3.7: Çalışan Davranışı Ölçeğinin Güvenilirlik Analizi	60
Tablo 3.8: Muhasebe Denetimi Ölçeği KMO ve Barlett Değerleri.....	61
Tablo 3.9: Muhasebe Denetimi Ölçeği Faktör Yükleri.....	61
Tablo 3.10: Çalışan Davranışı Ölçeği KMO ve Barlett Değerleri.....	62
Tablo 3.11: Çalışan Davranışı Ölçeği Faktör Yükleri	63
Tablo 3.12: Güvenirlilik (Cronbach Alpha) Bulguları.....	64
Tablo 3.13: Normal Dağılım Varsayım Testleri.....	65
Tablo 3.14: Araştırma Değişkenlerine İlişkin Pearson Korelasyon Analizi Bulguları	66
Tablo 3.15: Muhasebe Denetimi Boyutlarının Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutuna Etkisi	67
Tablo 3.16: Muhasebe Denetimi Boyutlarının Görev Bilinci Boyutuna Etkisi	68
Tablo 3.17: Muhasebe Denetiminin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi.....	69
Tablo 3.18: Cinsiyet Değişkeni Açısından Fark Bulguları	70
Tablo 3.19: Medeni Durum Değişkeni Açısından Fark Bulguları	71
Tablo 3.20: Yaş Değişkeni Fark Bulguları.....	72

Tablo 3.21: Eğitim Değişkeni Fark Bulguları	73
Tablo 3.22: Eğitim Değişkeni Tukey Testi	74
Tablo 3.23: Çalışma Süresi Değişkeni Fark Bulguları	75
Tablo 3.24: Gelir durumu değişkeni fark bulguları	76
Tablo 3.25: Gelir Durumu Değişkeni Tukey Testi	77



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil: 1.1: Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki.....	10
Şekil: 1.2: İç Kontrol Unsurları	14
Şekil: 1.3: İç Kontrol Standartları	17
Şekil: 1.4: İç Denetim Standartları.....	21
Şekil: 3.1: Araştırma Modeli	52



GİRİŞ

Kamuyu bilgilendirmek adına sunulan bilgilerin birçoğu muhasebe bilgilerinden oluşmaktadır. Muhasebe bilimi, kamunun bilgilendirilmesi için bu bilgileri üreterek önemli bir amaca hizmet etmektedir. Üretilen bu bilgilerin güvenilir ve gerçeğe uygun olması son derece önemli bir husustur. Kamuyu bilgilendirmek için devlet muhasebesinin bilgileri büyük bir öneme sahiptir. Vatandaşın devlete emanet ettiği varlıklar nelerdir ve vatandaş hangi yükümlülükler altında devlet tarafından sorumlu tutulmuştur? Bu noktada devlet muhasebesi bu soruların cevaplarını sistemli bir şekilde kamuoyuna sunacak ve siyasi sorumluluğunun alınmasına katkı sağlayacaktır.

Dünyada yaşanan ekonomik olaylar sonucunda kamu ve özel sektör iki bölüme ayrılmıştır. Sosyal ihtiyaçların karşılanabilmesi amacıyla kamu sektörü ortaya çıkmıştır. Özel sektör ise temelinde kar elde etmek olduğundan kamu sektöründen farklılaşmaktadır. Geniş bir anlama sahip olan kamu sektörü kullanıldığı anlama göre farklı tanımlamalara sahiptir (Özdevecioğlu, 2002: 118).

Değişen ve gelişen şartlar doğrultusunda kamu yönetiminde birçok değişimler olmakta ve devlet muhasebesi kavramı yerini daha geniş kapsama sahip olan kamu sektörü muhasebesi kavramına bırakmaktadır. Kamu sektörü muhasebesi sağlık, adalet, savunma, eğitim ve bayındırlık gibi kamu hizmetleri, az olan kamu kaynakları ile en etkili ve verimli şekilde kullanmak için bu hizmetleri sunabilmek adına bir mali sistemden oluşmaktadır. Bunun için mali verilerin en sağlıklı şekilde verilebilmesi için muhasebenin açık, doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Yani kamu sektörü muhasebesi, kurumların ve işletmelerin kaliteli bir bilgiye ulaşabilmesi için günümüz şartları doğrultusunda en iyi şekilde bilgi vermekle yükümlü olan bir sistemdir. Şeffaflık, hesap verilebilirlik, güvenilirlik ve doğruluk gibi unsurlar mali verilerin elde edilmesinde dikkat edilmesi gereken önemli etkenlerdir (Genç: 2013: 2).

Çalışmanın amacı, kamuda mali birimlerde denetim etkinliğinin muhasebe çalışanları üzerindeki etkilerinin incelenmesi, çalışanların nasıl etkilendiğine ilişkin sorunların neler olduğunun tespiti yapılarak bu sorunlarla ilgili gerekli önerilerin sunulmasıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramını tanımı, önemi, denetimin özellikleri, türleri, amaçları, iç kontrol kavramı, sistemleri ve muhasebe standartları, muhasebe denetimi kavramı, muhasebe denetiminin tarihsel gelişimi ve türlerine yer verilmiştir.

İkinci bölümde ise, kamu muhasebesinin tanımı, kamu sektörünün amacı ve özellikleri, kamu muhasebesinin tarihsel gelişimi, yaklaşımları ve kullandığı kayıt yöntemleri ve ülkemizde kamu denetimi, bağımsız denetim, kamu sektörü muhasebesi çalışanları ve çalışanları etkileyen kriterler ve etkinlik kavramı hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde ise kamu sektörü muhasebe denetiminin muhasebe çalışanlarının davranışları üzerindeki etkisi incelenmektedir. Kamu sektörü muhasebe çalışanlarına uygulanan anketin verileri, yorumları ve değerlendirmeler yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMLE İLGİLİ TEORİK ÇERÇEVE

1.1. Denetim Kavramı ve Özellikleri

Denetim kavramının kökeni oldukça eski tarihlere dayanmaktadır. İnsanların bir arada yaşaması ile birlikte önemi iyice artmıştır. Sanayideki gelişmeler ve değişimler ile birlikte ekonomideki hareketlilik başlamış ve kamu yatırımlarında da bir çok düşsel değişikliğe sebep olmuştur. Bundan dolayı kamu yaptığı faaliyetlerde ve aldığı kararlarda farklı bir bakış açısı ile denetime yaklaşmıştır. (Kuluçlu, 2006: 3).

Denetim kavramı bir faaliyetin sonuçlarının olabildiğince planlara uygun olmasını sağlamak için standartların oluşturulması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve eğer plandan ayrılan uygulamalar var ise bu noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesini ifade etmektedir (Sanal, 2002: 4).

Denetim anlamlı, rasyonel, planlı ve bilimsel bir sonuçtan oluşmaktadır. (Güredin, 2008: 11). Türk Dil Kurumu denetimi “*Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci*” olarak tanımlamaktadır (TDK, 2019).

Eldeki imkânları ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmak denetimin temel amacını teşkil etmektedir. Belirli bir program ile planlı bir şekilde işleyişi ve çıkan sonuçların önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunu araştırma, inceleme ve sorgulamam gibi tekniklerle tespit ederek, çıkan sonuçların ise objektif ve sistemli bir şekilde kurum ve kuruluşlara iletme aşamasına denetim denir (Candan, 2007: 7).

Erdoğan (2002: 56) denetimin özelliklerini şu şekilde sıralamaktadır:

- Denetim bir süreçten ibarettir. Bu durum denetimin dinç bir faaliyet içinde olduğuna işaret etmektedir. Bilgi ortaya koyma ve karar alma aşamalarından oluşan denetim planlı, akılcı ve bilimsel süreçtir.
- Denetim ekonomik faaliyet ve olayları kapsamı içine almaktadır. Muhasebenin ekonomik bilgilerini tespit etmek, ölçmek ve raporlamak işlevlerinden oluşmaktadır.

- Denetim, daha önceden tespiti yapılmış olan ortak esaslara dayanmaktadır. Sonuç ve bulguların kurum ve kuruluşlara sunulmasında ortak bir iletişim dili kullanılır. Bu dil ise önceden belirlenmiş hedefler, standartlar ve ölçütleri esas almaktadır.
- Denetim tarafsız bir olgudur. Denetçi önyargılardan uzak, bağımsız bir şekilde inceleme yaparak ve çıkan sonuçları objektif bir şekilde topladığı delillere dayandırarak ilgililere sunmaktadır.
- Denetimin son aşaması sonuçları bildirmedi (rapor). Denetçi incelemeye ilişkin sonuç ve görüşlerini yazılı bir rapor halinde sunmaktadır.
- Denetim geleceğe dönük bir faaliyettir. Esasen denetim geçmişteki olay, işlem ve faaliyetlere bakarak bir sonuca ulaşsa da gerçek amacı geçmişe dönük zararları gidermekten çok gelecekte meydana gelebilecek zararları önlemek için tedbirleri ortaya koymaktır. Bu bağlamda denetimin bir nevi gelecek sigortası olduğu söylenebilir.

1.2. Muhasebe Denetimi Kavramı ve Özellikleri

Muhasebe denetiminin geçmişi oldukça eski tarihlere dayanmaktadır. Başlangıçta tek amacı sahtekarlığın tespiti olan muhasebe denetimi 1900'lü yıllara gelindiğinde, Sanayi Devrimi'nin etkisiyle işletmelerin yapısının ve işlemlerinin daha karmaşık hale gelmesiyle birlikte olası istenmeyen hatalarla ilgilenmeye başlamıştır. Sahtekarlık tespiti hala önemli bir denetim amacı olarak kabul edilirken denetimin odağı maddi hata veya ihmallerden kaçınma ve uygun muhasebe ilkelerinin seçimini kapsayacak şekilde genişletilmiştir (Pincus, 1989: 54).

Gürbüz (1985), muhasebe denetimini genel itibarıyla; belirli bir ekonomik birim veya döneme ait parasal olarak ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluğunu belirlemek ve bunlar hakkında rapor vermek amacı ile bağımsız bir denetçi tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme süreci olarak ifade etmektedir (Karanfiloğlu, 1999: 28-29).

Muhasebe denetimi bir şirketin ya da kuruluşun finansal beyanlarını doğru ve eksiksiz olduklarından emin olmak için kontrol etme ve bu bilgileri resmi bir raporda sunma sürecidir (<https://dictionary.cambridge.org>. Erişim Tarihi:28.11.2019).

İktisadi eylem ve olaylarla ilgili öne sürülen düşüncelerin önceden belirlenmiş ölçülere uygunluğunu araştırarak ve çıkan sonuçları ilgili kişilere sunmak amacı ile tarafsız bir şekilde kanıt toplayarak ve yorumlayan sistemli sürece muhasebe denetimi denir (Güredin, 1995: 3).

Muhasebe denetimin özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Karanfiloğlu, 1999: 28-29):

- **Denetim karşılaştırma sürecinden oluşmaktadır.** Amacı, önceden tespit edilmiş ölçütler ile rakamlarla ifade edilen bilgiler arasındaki uyumu belirlemek, rakamlaştırılabilir bilgiler ile bu ölçütlerin karşılaştırılması olarak tanımlanmaktadır. Denetim yapabilmek için ilk önce kayıtlar, tablolar, tutarlar, v.b gibi rakamla ifade edilebilen bilgiler elde etmek gerekir. Karşılaştırma ölçütleri ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasa ve yönetmelikler, sözleşme şartları olabilir. Karşılaştırılabilir bilgiler ile ölçütler, denetim amacına göre değişir. Örneği; denetimin amacı, mali tabloları denetlemek ise rakamlaştırılabilir bilgiler finansal tablolarındır. Karşılaştırma ölçütleri ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Denetimin amacı kayıt işlemlerinin doğruluğunu araştırmak ise ilk unsur işletme personeline tutulmuş kayıtlardır. Ölçütler ise yetkililerce konulmuş olan prosedürler, yasal yükümlülükler ve yöntemlerdir.

- **Denetim belli bir ekonomik birime ait bilgileri kapsar.** Belli bir ekonomik dönem veya birim olarak ifade edilen sınırlama denetim kapsamına girmektedir. Denetim kapsamı genellikle belirli bir ekonomik dönem veya birim ile sınırlanır. Çoğu kez tüzel kişilikten oluşan ekonomik birim, ortaklıklar, kişisel firmalar olarak sıralanabilir.

Denetim genellikle bir yılı kapsamaktadır. Yalnız günümüzde şartlarında bir aylık, üç aylık, altı aylık dönemlerde denetim yapılması gerekmektedir. İstisnası durumlarda bazen işletmenin bütün ömrü ya da birkaç yılı denetim konusu yapılabilir.

- **Denetim delil toplama ve değerlendirme sürecinden oluşmaktadır.** Denetimin en kritik yönü; toplanan denetim bulguları, denetlenen işletmenin çalışanlarının veya üçüncü kişilerin, yazılı ve sözlü bildirimleri, denetçinin

gözlemleri gibi çok çeşitli biçimlerde olabilir. Denetim amacına ulaşabilmesi için, denetçi yeterli ölçüde ve kalitede delil toplamak zorundadır.

- **Denetim bağımsız ve uzman bir kişi tarafından yapılır.** Denetimi yapacak kişi rakamlarla ifade edilebilecek bilgileri ve bunların karşılaştırılacağı ölçütleri çok iyi bilmesi gerekmektedir. Denetim süreci boyunca yeterli ölçü ve kalitede delil toplaması gerekmektedir. Bu sebeple denetçi yüksek seviyede mesleki bilgi ve tecrübeye sahip uzman olması gerekmektedir.

1.3. Muhasebe Denetiminin Türleri

Muhasebe denetimi konusuna ve amacına göre, kapsamına göre, yapılış zamanına göre ve denetçinin statüsüne göre türlere ayrılmaktadır.

1.3.1. Muhasebe Denetiminin Konusuna ve Amacına Göre Türleri

Muhasebe denetimini konusu ve amacı bakımından 3 başlık altında toplanmaktadır. Bunlar; Faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve mali tablolar denetimidir.

1.3.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetiminin amacı, işletmelerin belirledikleri amaçlara ulaşip ulaşmadıklarını değerlendirerek faaliyetlerinin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını ortaya koyan bir denetim türüdür. Sadece muhasebe işlemleri ile sınırlı kalmayarak işletmenin diğer işlevlerini de içine almaktadır (Bozkurt, 2012: 29).

İşletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, iş akışlarını ve bilgi işlem faaliyetlerini belirlemeyi hedefleyen geniş kapsamlı bir faaliyettir. Diğer denetim türlerine göre faaliyet denetim türü daha karmaşık bir özelliğe sahiptir (Kepekçi, 1996: 3).

1.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Belirli bir otorite tarafından muhasebe kayıtlarının ve bilgilerinin belirlenmiş olan yasa ve yönetmeliklere uygunluğunun denetlenmesi uygunluk denetimi olarak ifade edilmektedir (Akarkarasu, 2000: 8).

Uygunluk denetiminin amacı, uzmanlarca konulmuş kurallara, uygulayıcıların ne oranda uyduklarını görmeye yöneliktir. İki farklı gruptan oluşan uygunluk denetimi, önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilmektedir. İşletmenin tepe yönetimi devlet kurumlarını oluşturan bu gruplar işletmenin kendi içindeki uyması gereken kurallara ne oranda uyulup uyulmadığını belirlemek uygunluk denetimi kapsamına girmektedir (Bozkurt, 2012: 28).

1.3.1.3. Mali Tablolar Denetimi

Bu denetim türü, işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir, genel kabul görmüş muhasebe ilkelere uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını araştırarak bilgi kullanıcılarına çıkan sonuçları raporlayarak denetim türüdür (Aksoy, 2005: 118).

Mali tablolar denetiminin amacı, işletmenin mali tablolarına güvenilirliğini artırarak bu tablolarda çıkan yanlış beyanları tespit etmek. Bu tabloları denetleyen denetçinin işletme ve herhangi bir guruptan bağımsız olarak hareket etmesi gerekir. Mali tablolar hakkındaki görüşlerinin güvenilir ve bir mantık çerçevesinde olması gerekir (Bozkurt, 2012: 28).

1.3.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamı göre denetim türü ikiye ayrılmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1.3.2.1. Genel Denetim

Genel denetim; işletmenin yapmış olduğu bütün işlemleri ve kayıtlarıyla muhasebe çalışanlarını kapsayan denetim türüdür. Bu denetimin amacı, işletmenin mali yapısındaki durumu ve muhasebe kayıtları karşılaştırıldığında birbirini tam olarak yansıtıp yansıtmadığının tespitini yapmaktır (Saçaklı, 2011: 11).

1.3.2.2. Özel Denetim

Özel denetim; muhasebenin sadece bir konusu hakkında bilgi vermeyi amaçlayan ve yalnızca bir konusu üzerinde durarak bu konu hakkında bilgi veren denetim türüdür (Karanfiloğlu, 1999: 32).

1.3.3. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri

Üç kısma ayrılan yapılış zamanına göre denetim türü aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

1.3.3.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, riskli işlemleri, rakamsal veri analizleri, denetim işlemleri ve planlarını, denetim teknolojisi ile ilişkili diğer yöntemleri bütünleştirerek işlemlerin tümünü kapsayan denetim türüdür (Memiş ve Tüm, 2011: 148-149).

1.3.3.2. Sınırlı Denetim

Kurum ve kuruluşların daimi olarak yaptığı denetimden dolayı hazırlanan mali tabloların, veri toplayarak ve çözüm üreterek inceleme yapan bağımsız denetçi tarafından yapılan işlemlerin tümü sınırlı denetim olarak tanımlanmaktadır (Ergin, 2007: 12).

1.3.3.3. Son Denetim

Kamu kurum ve kuruluşların ve işletmelerin özelleştirme gibi durumunda veya devir ya da bölünme gibi durumlarda, halka arz söz konusu olma durumunda yapılan denetime son denetim türü olarak tanımlanmıştır (Türmob ve Tesmer, 2009: 18).

1.3.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu denetim türü üçe ayrılmaktadır. Bunlar şu şekildedir:

1.3.4.1. Bağımsız Denetim (Dış Denetim)

Bağımsız denetim; bağımsız denetçiler tarafından işletmenin mali tablolarını denetleyerek bunun yanı sıra işletmenin vergi konularına, iç kontrol yapısına, işletmenin iç denetim işlevinin oluşumuna ve çeşitli kurumlarda temsil görevini üstlenerek raporlama sürecine denir (Kavut, 2001: 2).

1.3.4.2. İç Denetim

İç denetim bir işletmenin çalışanları ya da sözleşmeli personeli tarafından (dışarıdan tedarik edilirse) işletmenin tanımladığı şekilde işletme yönetiminin yararı için

yapılan denetim türüdür. Bir işletmedeki iç denetimin işlevi; işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve verimliliğini ayarlamak suretiyle izlemektir (Omotoso, 2016: 10).

İç denetim: objektif yaklaşarak güven sağlayıp, bağımsız bir hizmet vermek amacı ile bir kurum veya kuruluşun yapmak istediği faaliyetlerin gelişimini sağlamak gibi hizmetlerden oluşmaktadır (Demirbaş, 2005: 173).

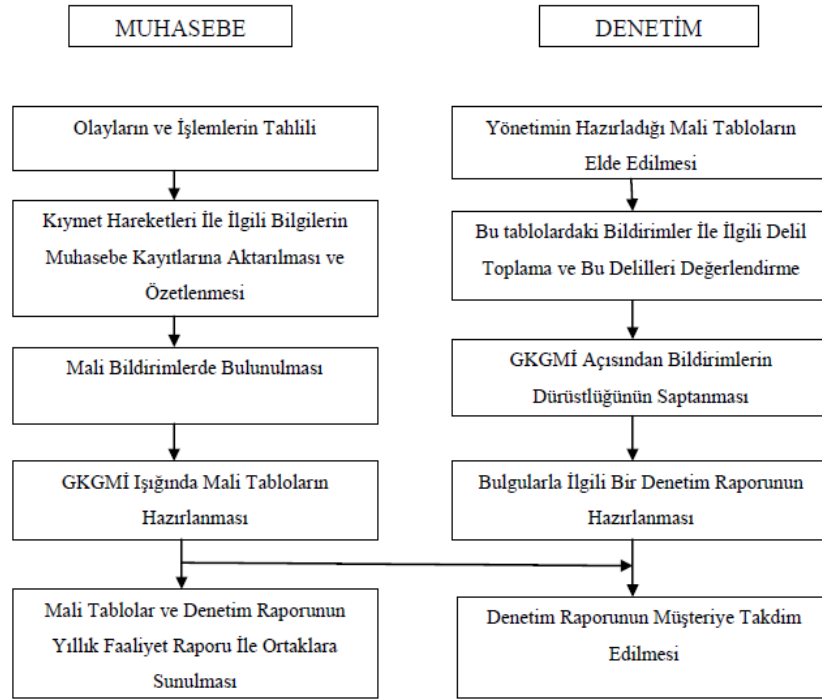
1.3.4.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yetkilerini yasa, yönetmelik, genel politikalardan alan kamu yararına ve kamu ihtiyaçları doğrultusunda, görevli denetçiler tarafından yapılan denetim faaliyetlerine denir (Ataman, 2010: 19).

1.4. Denetim ile Muhasebenin İlişkisi

Muhasebe ve denetim arasında bazı önemli farklılıklar bulunmaktadır. Yani muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri doğrultusunda mali tabloların hazırlanması, hazırlanan bu mali tabloların güvenilir olup olmadığı araştırılarak denetim sürecinin amaç ve yöntemleri arasında farklılıklar oluşmaktadır. Denetimin alt yapısını oluşturan muhasebedir. Yasa ve kurallar çerçevesinde denetleme muhasebesinin bu ilke yöntemlere uygunluğunu sağlamaya yönelik bir faaliyettir. Muhasebede oluşan aksaklık veya eksik kalan yönleri ortaya çıkaran muhasebe denetimidir. Yani ne muhasebe denetimsiz olur ne de denetim muhasebesiz olur. Şekil 1.1’de denetim ve muhasebe arasındaki ilişki gösterilmektedir (Erdoğan, 2002: 55).

Şekil: 1.1: Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki



Kaynak: Erdoğan, 2002: 55

1.5. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Denetim kavramı M.Ö 3500’li yıllara yani Mezopotamya uygarlığına kadar uzandığı görülmektedir. Bu dönemlerde görev dağılımı, iç kontrol sistemleri, mali işlemleri gösteren birçok kayıt ve bulgulara rastlanmaktadır. Mısır, Yunan, Çin, Pers ve İbrani Uygarlıkları da buna benzer sistemler kullanmışlardır. Antik Roma’da ise memurlar yaptıkları kayıtları ile başkalarının yaptıkları kayıtları karşılaştırarak bir hesap sorgu sistemi oluşturmuşlardır. Yalnız yıkılan bu imparatorlukla hesap sorgu sistemi ve mali işlemlerde son bulmuştur (Demir, 2006: 272).

Muhasebe denetiminin geçmişi oldukça eskidir. Başlangıçta tek amacı sahtekarlığın tespiti olan muhasebe denetimi 1900’lü yıllara gelindiğinde, Sanayi Devrimi’nin etkisiyle işletmelerin yapısının ve işlemlerinin daha karmaşık hale gelmesiyle birlikte olası istenmeyen hatalarla ilgilenmeye başlamıştır. Sahtekarlık tespiti hala önemli bir denetim amacı olarak kabul edilirken denetimin odağı maddi hata veya ihmallerden kaçınma ve uygun muhasebe ilkelerinin seçimini kapsayacak şekilde genişletilmiştir. (Pincus, 1989: 54).

Eski çağlarda denetim sadece işletme sahiplerinin kayıtlarını meydana çıkararak onların kontrolünü yapmak için uygulamıştır. Daha sonra bilimsel ve ekonomik gelişmelerin etkisiyle birlikte işletmelerin sahip olduğu hisselerindeki halka arz etme talepleri neticesinde işletme sahipleri ile yöneticiler birbirinden ayrılmıştır. Bu durum sonucunda bağımsız ve uzman kişilerin denetlemesi ihtiyacını doğurmuştur. Çünkü ortaklar yani sahipler işletme hesaplarındaki faaliyet sonuçlarının denetlenmesini istemektedirler (Muğal, 2007: 5).

Muhasebe ve denetim faaliyetleri 13 Haziran 1989 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanunu’nda bir meslek olarak tanımlanmış ve bu alanda profesyonel anlamda hizmet sunan kişilerin nitelikleri belirtilmiştir. Türkiye’de muhasebe denetimine ilişkin bir diğer önemli gelişme ise 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren tüm işletmeleri kapsayan tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmaya başlamasıdır. Ayrıca muhasebe ve denetim standartlarını saptamak üzere 1994’te Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, Türkiye muhasebe standartlarını saptarken, uluslararası standartlara uygun hazırlamayı amaç edinmiştir (Erdoğan, 2002: 52). Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi Tablo 1.1’de gösterilmiştir.

Tablo 1.1: 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>

1.6. İç Kontrol Sistemi

Muhasebe denetimi için iç kontrol ve iç kontrol sistemi önemlidir. Bundan dolayı kurumların hedeflerine ulaşabilmesi ve misyonlarını gerçekleştirmesi için önlerine çıkabilecek belirsizlikleri en az seviyeye indirebilmek amacı ile uygulanan sürece iç kontrol denir. Sürekli değişen çevre şartlarından dolayı kurumlar hizmet taleplerini gelecekte karşılama çıkabilecek tehlikeli durumlar veya fırsatların yaratabileceği risklerle baş edebilmesi için iç kontrole ihtiyaç duymaktadırlar. Başka bir ifadeyle, belirlemiş olduğu hedeflere gidebilmesi ve misyonlarını geliştirebilmesi için belli bir mantık çerçevesinde güvence altına alarak kurumun bütününe etkileyen yönetimi ve

personeli ile gerçekleştirdiği bir süreci oluşturmaktadır (www.hmb.gov.tr, Erişim Tarihi: 25.09.2019).

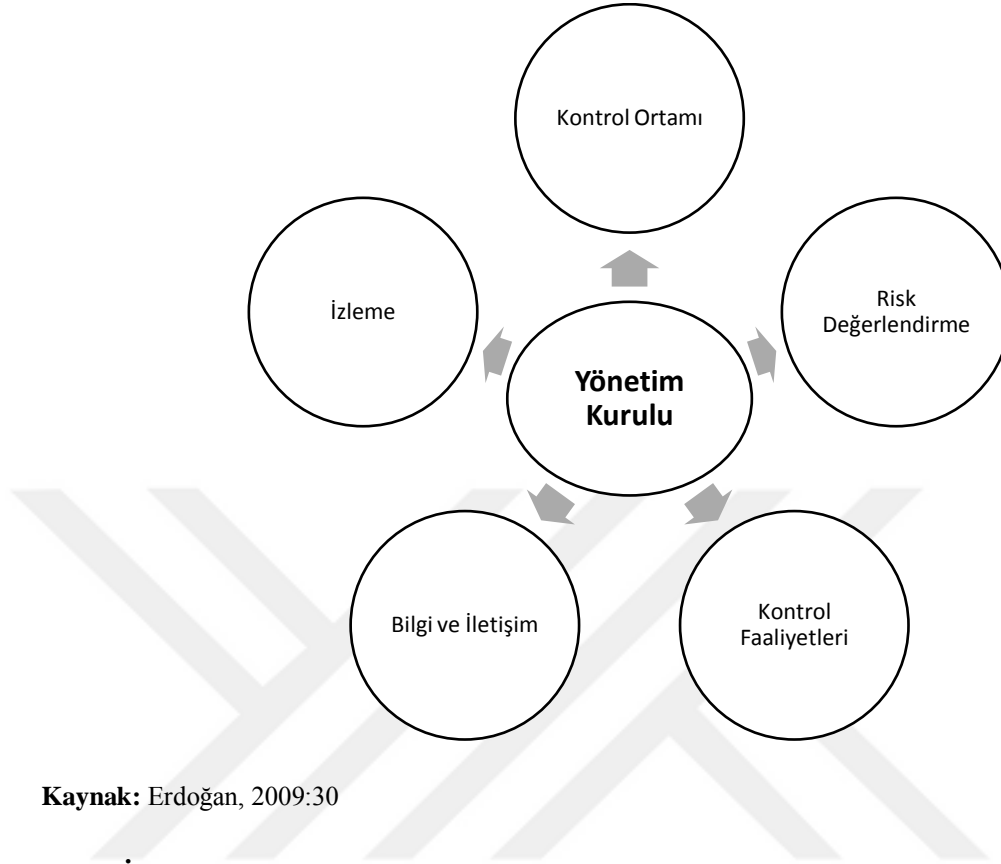
Çalışmaların süreklilik esasına dayanmasından dolayı kurumlar iç kontrol sistemine daha fazla ihtiyaç duymaktadır. Bunun nedeni iç kontrol sadece bir olay veya tek bir durumla ilgilenmez, kurumların bütün çalışmalarını kapsamı içine alır. Kurumun temelini oluşturan iç kontrol sistemi yönetimin bütün çalışmalarında ayrılmaz bir parçasını oluşturmuştur (Özeren, 2006: 6).

1.6.1. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

Kurumların amaçladıkları hedefleri ve yasalara uygun bir şekilde çalışmalarının ekonomik bir boyutta yürütülmesi, varlık ve kaynaklarının eksiksiz olması, muhasebe kaynaklarının tam ve güvenilir olarak kayıt altına alınması, mali bilgi ve yönetim bilgisinin doğru zamanda ve güvenli bir şekilde üretilmesini sağlamak için kurum tarafından oluşturulan mali ve mali olmayan kontroller bütününe denir (Maliye Bakanlığı, 2006: 3).

İç kontrol sistemi güven oluşturabilmek için kurum ve kuruluşların hedeflerine ulaşmalarında bazı unsurlardan faydalanmaktadır. Bu unsurlar şekil 1.2'de belirtildiği üzere, birbirleri ile ilişkili beş faktörden meydana gelmektedir (Akyel, 2010: 86):

Şekil: 1.2: İç Kontrol Unsurları



Kaynak: Erdoğan, 2009:30

1.6.2. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

Erdoğan (2009: 29-30) şirketlerin iç kontrol sistemlerinin genellikle, beş bileşenden meydana geldiğini belirtmiştir. Bu bileşenleri aşağıdaki gibi açıklamıştır:

- "**Kontrol ortamı**, geriye kalan dört iç kontrol unsurlarının temelidir. Kontrol ortamını etik değerler, personelin yetkinliği, yönetim felsefesi ve tarzı, yetki ve sorumlulukların paylaşılması gibi unsurlardan meydana gelir. Şirket çalışanlarının kontrol bilincini geliştirerek yönetimin iç kontrole karşı tutumunu ortaya koymaktadır."
- "**Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi**, kuruluşlar iç ve dıştan gelebilecek risklerle karşılaştıkları durumlarda kuruluşun amaçlarına ulaşmasında büyük öneme sahiptir. Risk değerlendirmesi; kuruluşun belirlediği amaçlara ulaşmasıyla ilgili risklerin belirlenmesi, analiz edilerek çözümlenmesi ve değerlendirilmesi sürecinden oluşmaktadır."

- "**Kontrol faaliyetleri**, Kuruluşun hedeflerine ulaşmasında karşılaşılabilecekleri riskleri yok etmek amacı ile gerekli eylemlerin yerine getirilmesini sağlarlar. Kontrol faaliyetleri örgütün her bölümünü ve faaliyetlerini kapsamaktadır."
- "**Bilgi ve iletişim süreçleri**, kişilerin yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için gerekli bilgilerin belirleyip, toparlayarak ilgili taraflara doğru bir şekilde ve zamanında iletilmesini kapsamaktadır. Dış paydaşların karar alma sürecinde verdikleri bilgiler büyük önem taşımaktadır. Müşteriler, tedarikçiler, düzenleyici kuruluşlar gibi dış etkenlerden bilgiler alınarak bunlarla iletişim halinde olunmalıdır."
- "**İç kontrol sisteminin etkinliğinin izlenmesi**, sistemin zaman içinde gösterdiği performansın değerlendirilmesidir. İzleme değişen şartlar ve gelişmeler sonucunda kurum uygulayabileceği yeni kontrol sistemleri belirlemelidir. Özel izleme faaliyetleri ise risk değerlendirmesi ve sürekli izleme faaliyetlerinin etkinliğine bağlı olarak başvurulan bir yöntem olup, izleme faaliyetleri sırasında iç kontrol sistemindeki zayıflıkların veya aksaklıkların olduğu ortaya çıkarsa yönetime raporlanmalıdır."

1.6.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Bütün işletmeler bir misyon sahibi olabilmek için baz amaçlar oluşturarak, bu amaçlara ulaşabilmek için stratejiler geliştirmiştir. Bir işletmede iç kontrol sistemi amaçları şu şekilde sıralanmaktadır (Türedi, 2012: 28):

- **İşletmenin Varlıklarını Korumak ve Her Türlü Kayıpları Önlemek;** İç kontrol sisteminin temel amacı, söz konusu varlıkların çalınması, amacı dışında kötüye kullanılması gibi olumsuzlukları önlemeye yönelik kontrol unsurlarından oluşmaktadır.
- **Muhasebe Verilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak;** Muhasebe verileri ile yönetim işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile karar alması muhasebe verilerinin önemini artırmaktadır. İşletmenin gerçek işlemleri belge ve kayıtlar ile muhasebe bilgisinin güvenilirliğini yansıtarak kayıt altına alınmayan işlemlerin olmaması gerekmektedir.

- **İşletme Faaliyetlerini Etkinliğini Arttırmak;** İşletme faaliyetlerini etkin bir biçimde yürütmesi yönetimin temel amaçlarından birisidir. Bir işletmenin en başında belirlediği amaç ve hedeflerine ulaşma seviyesi onun faaliyetlerindeki etkinliğini göstermektedir. Stratejik amaçlarla bu amaçlara ulaşılması için yürütülen faaliyetler arasındaki bağlantı iç kontrol ile kurulmaktadır.
- **Yönetim Politikalarına Bağlılığı Sağlama;** belirlenen usul ve yöntemler yönetim tarafından çalışanlara iletilir. Çalışanlar işletme çıkarlarını kişisel çıkarlarının üstünde tuttuğu, görev ve sorumluluklarını yerine getirdikleri sürece yönetime politikalarına bağlı kaldığını sağlamış olmaktadır.

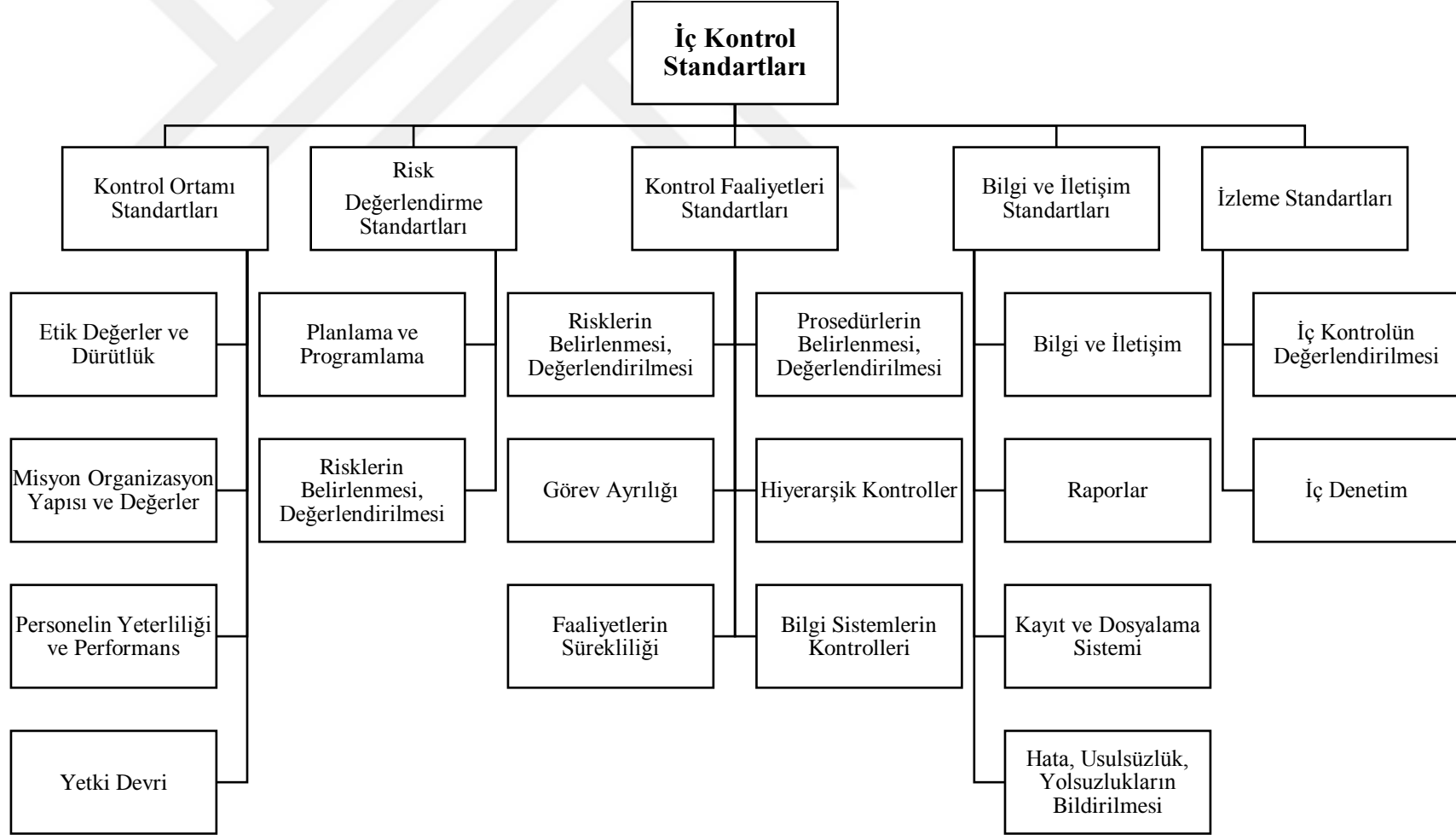
1.6.4. İç Kontrol Standartları

İç kontrol standartları COSO tarafından çıkarılan İç Kontrol Bütüncül Çerçeve (Internal Control Integrated Framework) isimli çalışması ile bu standartları belirlemiştir. Bu standartlar işletmeler ve kurumlara iç kontrol sistemleri hakkında değerlendirmeler ve geliştirmeler konusunda yardımcı olması için belirlenmiştir. Ayrıca, Uluslararası Sayıştaylar Birliği INTOSAI iç kontrol komitesi tarafından 2004 yılında “Kamu Sektörü için İç Kontrol Standartları Kılavuzu” çıkarılmıştır. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay tarafından “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” yayımlanmıştır. Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği kurumlarında 2000 yılında başlamış ve uygulanmak üzere iç kontrol standartları ile ilgili çalışmalara, her yıl düzenlemeler, eklemeler ve güncellemeler yapılmıştır (Uzunay, 2007: 10).

Kurumun bütün faaliyetlerinde etkili olabilecek standartlar belirlemiş olduğu amaçları doğrultusunda gerekli güveni vermesi için bir iç kontrol standardına sahip olması gerekir. Kurumdaki faaliyetlerin büyüklüğü ve bu faaliyetlerdeki çeşitliliği, kayıtlarındaki çokluğu iç kontrol standartları belirleme de birçok düzenlemeler ve yasalar çerçevesinde olması gerekir (Saltık, 2007: 7).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile belirlenmiş unsurlar şekil 1.3’de gösterilmiştir. Bunlar beş farklı unsurdan ve bu unsurların altındaki on sekiz standarttan oluşmaktadır.

Şekil: 1.3: İç Kontrol Standartları



Kaynak: Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012: 14

1.7. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Bu standart 1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Entstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilerek kabul görmüştür. Günümüze kadar ulaşmış bu standartlar ufak değişikliklere uğramıştır. Genel kabul görmüş muhasebe denetimin amacı denetim alanında yapılan çalışmaların kalitesini en üst seviyede tutabilmektir. Bu standartlar kısıtlayıcı özelliklere sahip olmamakla beraber yol gösteren bir kılavuz gibidir. Denetçinin niteliklerini, sorumluluklarını, yapması gereken çalışmaların neler olduğunu belirleyen kurallardır (Bozkurt, 2012: 35)

Muhasebe ilkeleri, muhasebe denetimi uygulandığında, incelemenin hedeflerini belirleyen ve bu hedeflerin nasıl gerçekleşeceğine yol gösteren temel verilerdir. Denetim standartları ise, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona faaliyetleri doğrultusunda yön veren ilkelerdir (Erdoğan, 2002: 58). Genel kabul görmüş muhasebe standartları Tablo 1.2’de gösterilmiştir.

Tablo 1.2: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1. Genel Standartlar	-Eğitim -Bağımsızlık Mesleki özen ve titizlik
2. Çalışma Alanı Standartları	-Planlama ve gözetim -İç kontrol sisteminin incelenmesi -Kanıt Toplama
3. Raporlama Standartları	-Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine Uygunluk -Tam açıklama -Görüş bildirme

Kaynak: Kavut, Taş ve Şavlı, 2009

1.7.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, denetçinin kişisel özelliklerini yansıtmaktadır. Denetçilerin ne gibi özelliklere sahip olması gerektiğini, davranışları ve mesleki eğitim düzeyini, bilgi ve deneyimlerini, kişisel özellikleri gibi esaslarından bahsetmektedir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009). Genel standart unsurları şu şekildedir (Bozkurt, 2012: 35);

- Denetimin gerekli mesleki eğitimi almış, alanında uzman kişiler tarafından yapılması gerekir,
- Denetçiler, denetim kapsamına giren tüm konularda bağımsız düşünce mantığı ile hareket etmelidirler,
- Denetim standartlarının eksiksiz bir biçimde yürütebilmesi için gerekli mesleki dikkate ve öneme sahip denetçilerin denetim çalışmalarında ve hazırlanan denetim raporlarında bu tutum içinde olmalıdırlar.

1.7.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, genel standartların tam tersine denetçinin kişiliği ile ilgilenmez. Denetçinin denetim çalışmalarında takip edeceği temel yolu göstermekte olup, genel standart unsurları şu şekilde sıralamaktadır (Genç, 2013: 50):

- Denetim çalışmaları doğru bir şekilde planlanmalı, denetçiler ve yardımcıları iyi bir biçimde gözlenmelidir.
- Denetçi çalışmalarının planını yaparak faaliyetlerinin niteliği, zamanlamasını, ve kapsamını belirlemek için iç kontrol sistemini incelenmeli ve değerlendirilmelidir,
- Denetim tekniklerinden olan gözlem, soruşturma ve doğrulama gibi yöntemler kullanılarak incelenen mali tablolar hakkında bir görüşe varabilmek için bu teknikler yardımı ile güvenilir kanıtlar elde etmelidir.

1.7.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları her denetim çalışması neticesinde hazırlanan denetim raporunda olması gereken özellikleri içermektedir. Denetçi bu raporları hazırlarken raporlama standartları çerçevesinde uyması gereken ilkeler olarak tanımlanmıştır (Kavut vd., 2009). (Bozkurt, 2012: 37) bu standartları aşağıdaki gibi açıklamıştır:

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını denetçi raporunda belirtmelidir,
- Denetimin yapıldığı döneme ait mali tablolarda yer alan muhasebe bilgilerinin bir önceki yıl ile aynı niteliklere sahip olup olmadıklarının kontrolü yapılmalıdır,
- Bilgi kullanıcılarının belirtilen raporlarda aksi bir durum söz konusu değilse incelenen bu mali tablolardan anlaşılabilir bir seviyede denetçi tarafından belirtilmelidir,
- Denetçi raporunda bir görüşe varmış olması gerekmektedir. Herhangi bir görüş ibaresi yoksa bunun nedenini raporda belirtmelidir. Yapmış olduğu incelemede denetçi vardığı sonucu raporda belirtmesi gerekmektedir.

1.8. İç Denetim Standartları

İç denetim standartları nitelik standartlar ve çalışma standartları olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Nitelik standartları denetçilerde olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetlerinin aşamalarına ve çıkan sonuçların takip edilmesine yöneliktir. İç denetim, kamu idaresindeki çalışmalara katkıda bulunmak ve gelişimi için kaynaklarının ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirerek ona yol göstermek amacı ile yapılan bağımsız bir şekilde objektif güvence sağlayarak yol gösteren faaliyettir. Bu faaliyet idarelerin yönetim, risk yönetimi, kontrol gibi süreçlerdeki etkinliğinin değerlendirmesini yaparak ve bu yönde gelişimini sağlamak için sistemli, sürekli ve disiplinli bir şekilde genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirmesidir (Akçay, 2012: 23-24).

İç denetim standartlarının amacı, uygulamalarında olması gereken en temel kuralları belirleyerek kurumsal faaliyetler içine giren sürece katkıda bulunarak gelişimine hız kazandırmaktır. İç denetim performansının değerlendirilmesi için uygun alt yapıyı oluşturarak iç denetimdeki faaliyetlerin önemini artırarak faaliyetlere katkıda bulunarak geliştirilmesi için çalışmalar yapmaktır (Yıllancı, 2006: 94).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde esas alınarak bununla beraber başka uluslararası denetim standartlarından da faydalanılmıştır. Bu

standartlar, iç denetim sürecinde uygulanması gereken faaliyetleri ve iç denetçilerin sahip oldukları özellikleri belirler. Bu standartlar ile iç denetimde bir plan, uygulama ve raporlama yapabilmek için bu denetçilerin objektif, doğru, dürüst ve bağımsız bir şekilde görevlerini yapabilmeleri için düzenlemeler yapar (Akçay, 2012: 23-24).

İç denetim standartlarını iki bölüme ayrılmaktadır. Şekil 1.4’de bu standartlar şu şekilde sıralanmıştır:

Şekil: 1.4: İç Denetim Standartları

İÇ DENETİM STANDARTLARI	
NİTELİK STANDARTLARI	ÇALIŞMA STANDARTLARI
Amaç, Yetki ve Sorumluluklar	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
Bağımsızlık ve Tarafsızlık	İşin Niteliği
Kalite Güvencesi ve Geliştirme Programları	Görevin Planlanması
Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat	Görevin Planlanması
	Görevin Planlanması
	Gelişmelerin İzlenmesi
	Yönetimin Riskleri Kabul Etmesi

Kaynak: Genç, 2013:53

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİ

2.1. Kamu Sektörü Tanımı ve Kamu Sektörü Muhasebesi Kavramları

Devlet, kişi ve kurumların bilgi ihtiyaçlarını gidermek amacı ile faaliyetlerini ve ekonomi üzerindeki etkisini kayıt altına almaktadır. Bu kayıt altına aldığı bilgileri doğru, güvenilir ve detaylı bir şekilde raporlayan sisteme devlet muhasebesi denir (Tümer ve Demirbaş, 2017: 71).

Bir işletmede oluşan hukuki, iktisadi ve mali nitelikteki işlemlere ilişkin bilgi belgelerin toplanması, kaydedilmesi ve raporlanarak ilgili yerlere sunulmasına muhasebe denir. Devlet, toplumsal gereksinimlerin karşılanmasını üstlenen bir kuruluştur. Bu gereksinimlerin karşılanması için gelir elde edilip ve bu gelirlerin dikkatli bir şekilde harcanması söz konusudur. Bu bağlamda devlet tüzel bir kişiliğe sahip olup, bu tüzel kişiliğin sahip olduğu varlıkların ve borçların izlenmesi sürecini oluşturur (Yanık, 2002: 1-2).

Devletin uyguladığı faaliyetlerde oluşan mali nitelikli işlemlerin toplanarak, kayıt altına alınması, sınıflandırılması ve çözümlenerek, ilgililere ve kurumlara raporlanan bilgi sistemine devlet muhasebesi denir. Bu tanımda belirtilen ilgili kişi ve kurumlar hükümet bünyesindeki politikacılar, yerli ve yabancı yatırımcılar, akademisyenler, halk vb.dir. Söz konusu kişiler ve kurumlara doğru ve güvenilir bilgileri vermek devlet muhasebesinin görevidir (Karaarslan, 2005: 1).

Muhasebeyi kamunun genel hizmetlerini kapsayacak şekilde göz önünde bulundurup bu doğrultuda ele almazsak bu defa çok dar kapsamda kalacak ve sonuç olarak kamuda bir hesap bütünlüğü sağlanmayacaktır. Bu açıdan bakarsak ve amaçlarını da göz önünde bulundurarak tüm kamu kurum ve kuruluşların kullandığı kamu kaynaklarının gösterildiği bir muhasebedir (Çetinkaya, 2004: 86).

2.1.1. Kamu Sektörü Tanımı

Devlet muhasebesi olarak bilinen muhasebe uygulamaları ekonomik gelişmeler sonucunda kamu sektörü muhasebesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet, kamusal gereksinimleri karşılamak ve harcamalar yapmak için kamusal mal ve hizmet

üretmektedir. Dolayısıyla vergi ve benzeri uygulamalar ile bu harcamaların karşılanması için gelir toplamaktadır. Kamu sektörü; sosyal, kültürel ve ekonomik gelişmeler açısından büyük bir önem sahiptir. Devlet muhasebesinin işlevi; ekonomik hayat üzerindeki etkisini kaydederek, bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu doğru, güvenilir ve kaliteli mali nitelikteki bilgileri çıkan sonuçlar neticesinde raporlar halinde bilgi kullanıcılarına vermektir. Devletin mali durumunu kapsayan idarelerin, kamu gelir ve giderlerinin hareketleri ve bu hareketler sonucunda oluşan fon kaynak ve bunların takibinin yapılması muhasebesinin kapsamı içerisine girmektedir. 5018 Sayılı Kanun'un getirmiş olduğu sınıflandırmayla birlikte merkezi devlet yönetiminden gelen devlet kapsamı yerine genel yönetim sektörü ve kamu sektörü kapsamları kullanılmaktadır (Sevim, Bozdoğan ve Topakkaya, 2009: 44).

Devletin mali değerlerini göstermek bu değerler üzerinde oluşan değişimleri görmek ve faaliyetlerinin toplum ve ekonomi üzerindeki etkilerini tespit etmek için bu faaliyetleri parasal olarak sebep ve neticelerinin belirli bir sistem içerisinde incelenmesi devlet muhasebesi olarak tanımlanmıştır (Cihangir, 1999: 26).

2.1.2. Kamu Sektörü Muhasebesinin Tanımı ve Amacı

Mali bir yıla ait olan faaliyet sonuçları, kamu kuruluş ve devletin bütçelenmiş olan gelir ve giderlerine uygunluğunu tespit etmek devletin temel amacını oluşturmaktadır. Devlet muhasebesi, bu amaçlar doğrultusunda mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderleri doğru bir şekilde tespit ederek bu faaliyet sonuçlarını raporlar halinde ortaya koyar. Devlet ve kuruluşlara ait varlık ve kaynakları tespit etmek ve dönem sonlarında ilgililere ihtiyaçları doğrultusunda rapor vermektir (Karaarslan, 2005: 1)

Devlet muhasebesi sisteminin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Çetinkaya, 2004: 86):

- Kurumların yapılabilecek seviyesindeki günlük işlemlerini yerine getirmek,
- Varlıkların mali durumundaki gelişimine katkıda bulunmak ve bunun maliyesini kontrol etmek,
- Mali durum ve ekonomik gelişmeler hakkında ilgili kişi ve kurumlara bilgi sağlamak, şekilde sıralanmaktadır.

Kamu sektörü muhasebesinin özelliklerini; buraya kadar anlatılanlardan yola çıkarak şu şekilde sıralamak mümkündür (Genç, 2013: 11):

- Karar verme aşamasında doğru bilgiye ulaşılmasını sağlamak,
- Kamu hesapları doğrultusunda bütçe gelir ve giderlerinin raporlanması ve sistemli bir şekilde sürekliliğinin sağlanması,
- Yapılmış olan hizmet giderlerinin tespit edilmesi,
- Yapılmış olan faaliyet sonuçları ve performansa ait bilgilerin sunumu,
- Bir mali yıla ait olan gelir ve giderlerdeki oluşan değişimleri analiz ederek, bir sonraki döneme ait değerlendirilmelerin yapılması,
- Belirli dönemler içinde kurumların mali durumuna ait açık ve anlaşılır bilgilerini, kamuoyuna rapor halinde verilmesi.

Yukarıda sıralanan bu özellikler doğrultusunda bütçe lemede, ekonomik olarak yapılan planlamaları, sorumlulukların belirlemede, çıkan faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi ve hesap vermede yol gösteren sistem kamu sektörü muhasebesidir (Genç, 2013: 12).

2.1.3. Kamu Sektörü Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Kamu sektörü muhasebesinin tarihine bakıldığında günümüze kadar ulaşmış olan belgeler neticesinde Osmanlı Devleti' nin kuruluşuna kadar dayandığı görülmektedir. Osmanlı Devleti Büyük Ruznamçe adını verdiği yevmiye defterine gelir kaynağı olarak kullandığı zekat, aşar, cizye, haraç gibi vergilerini gelir kaynaklarındaki artış ve azalışları tarih sırası ile kayıt altına aldığı bilinmektedir (Akdeniz, 1948: 3).

Tarımsal faaliyetlerin aktif olduğu dönemde kamu yönetimindeki gelişmelerin az olması muhasebeye olan ihtiyacı azaltmış ve bu alandaki gelişmeleri yavaşlatmıştır. Bundan dolayı muhasebe her zaman bulunduğu şartlar dahilinde sosyal ve ekonomik yapısına göre şekil almıştır. Ticaret ve endüstri alanındaki gelişmeler muhasebeye olan ihtiyacı artırarak muhasebenin bu alandaki gelişimine katkı sağlamıştır. Buna bağlı olarak kamu yönetiminin de önemini artırmıştır. Değişen şartlar ve gelişmeler neticesinde kamu sektörü muhasebesi önem kazanarak temelini oluşturmuştur. Kamu sektörü muhasebesi bütçe muhasebesi ile başlamış fakat gelişimini devlete ait menkul ve gayrimenkullerin satış ve kiralaması ile elde edilen gelir muhasebesine ve

daha sonrasında ise yönetim muhasebesine yerine bırakarak devam ettirmiştir (Güngör, 1981: 18).

1925 Cumhuriyet dönemi itibariyle kamu sektörü muhasebesi günümüz koşullarına uyum sağlamak için çalışmalara başlamıştır. İki yıl süren çalışmalar neticesinde 26 Mayıs 1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu mali yasa olarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunda yapılan değişiklikler uzun bir süre yürürlükte kalmasını sağlamıştır. Ancak zaman içinde sağlıklı bir kontrolün sağlanmadığı gözlenmiştir. Muhasebe sisteminin gelir-gider tahakkukları ve hazinenin gerçek durumunu tam anlamıyla yansıtmadığı için yeni bir düzenleme ile 1948 yılında Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmelikleri yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliklere zaman zaman eklemeler yapılmış ve bazı değişiklikler olmuştur. Artırılan hesap sayıları, eklenen tahakkuk hesapları, sayılarında artış olan nazım hesapları gibi değişiklikler muhasebe sistemini olumsuz bir şekilde etkileyerek büyük bir karmaşıklığa sokmuştur. Bu karmaşık neticesinde 14.01.1990 yılında 20402 sayılı Devlet Muhasebesi Yönetmelikleri Resmi Gazetede yayınlanarak tek bir yönetmelik altında toplayarak oluşan bu karmaşıklığı ortadan kaldırmıştır (Genç, 2013: 14).

Ülkemizde, 1995 yılında devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları kamu Mali Yönetim Projesi kapsamındaki genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlamış ve bu alandaki çalışmalara başlanmıştır. Daha sonra sermayeler için ise Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanarak yayınlanması ile devam etmiştir. Say2000i projesi uygulamaya konularak saymanlıktaki muhasebe işlemleri bilgisayar ortamında yapılarak çıkan sonuçlar konsolide edilerek bu alandaki çalışmalarda hızlanmıştır (Karaarslan, 2006: 8).

2004 yılına kadar yürürlükte kalan yönetmelikler gerekli olan ihtiyaçlara cevap veremediğinden yeniden kamu sektörü muhasebesinde bazı değişikliklere gidilmesine sebep olmuştur. Eksiklikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Karaarslan, Gülşen ve Hastürk, 2006: 108-109):

- Kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanması gereken standartları yoktur,

- 1990 yılı yönetmeliğinde yer alan kamu yönetimi muhasebesi olarak ifade edilen bu kavram yönetmelik kapsamında bulunan devlet muhasebesi kavramı dar ve muhasebe bütünlüğü oluşmamıştır,
- Nakit esasına göre muhasebe kayıtları yapılmaktadır,
- Bütçe temelli olan muhasebe sistemi, bazı kamu faaliyeti ve maddi duran varlıklar sistem içerisine girmemekte ve raporlanmamaktadır,
- Detaylı ve açıklayıcı hesaplar bulunmamaktadır,
- Sınıflandırılan hesaplar muhasebe mantığı dışındadır,
- Kamu sektörü muhasebesinde devamlılık esas değildir,
- Ödeneklerde ve nakit planlamalarda gerekli olan bilgilerin güvenilirliğinin olmaması,
- Kamuya ait olan borçların, tutulan muhasebe kayıtlarına istinaden tam ve güvenilir olarak yansıtmadığı,
- Kamu sektörü muhasebesi, bütçe hazırlık çalışmalarına herhangi bir yarar sağlamamaktadır,
- Kamuya ait olan mali tablolar elde edilmemektedir,
- Doğru bir veri tabanına sahip olmamasından dolayı uluslararası standartlar kapsamındaki mali raporlarının sağlıklı olmaması.

Yürürlükte olan yönetmeliğin sıralanan ihtiyaçları karşılamaması nedeniyle kamu muhasebesinde yukarıdaki gibi sıralanan eksiklikler doğrultusunda uluslararası standartlara uygun, tahakkuk esaslı ve değişim ve gelişmelere açık bir muhasebe sistemine geçilmesine karar kılınmıştır (www.erkankaraarslan.org, Erişim Tarihi:12.10.2019). Bundan dolayı yeniden yapılanma çalışmaları başlayarak 1995 yılında Maliye Bakanlığı ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası arasında Kamu Mali Yönetimi Projesi imzalanmıştır. Bu çalışmalar ile uluslararası standartlara uygun olan bir bütçe ve bütçe sistemini destekleyen bir muhasebe sistemi oluşturmak için çalışmalar başlamıştır. Daha sonra bu çalışmalar içerisinde kurum ve kuruluşlarda tahakkuk esasına geçilmesini de amaçlayan çalışmalarda olmuştur (Öz, 2007: 64).

Değişen ve gelişen şartlardan dolayı ülkemizde ve dünyada mevcut olan kanunun, modern mali yönetim mantığının dışında kaldığı , değişen ve gelişen ihtiyaçları karşılamaması ve kurumların kapsam dışında kaldığı için "55018 sayılı Kamu mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" çıkarılmıştır. Yürürlükte bulunan bu kanun yerine 2003 tarihinde yeni kanun yürürlüğe girmiş ve bütün hükümler 1 Ocak 2006 tarihi itibariyle uygulanmaya başlanmıştır (Akcakanat, 2011: 28).

2.1.4. Kamu Sektörü Muhasebesine İlişkin Yaklaşımlar

Daha önceki yıllarda gelişen devletler ile birlikte faaliyet alanının dar olması sebebiyle sadece bütçesel anlamda gelir ve giderler izlenmiştir. Devletin borç ve alacakları ile sahip olduğu mal varlıkları kapsam dışı kalmıştır. Zaman içerisinde devlet faaliyetlerinin alanı genişlemiştir. Bununla birlikte devlet muhasebesi, borç ve alacakları, bütçe ile belirlediği gelir ve giderleri, sahip olduğu mal varlığını takip eden bir muhasebe sistemi olarak şekil almıştır (Karaarslan, 2005: 5).

Değişimler sonucunda kamu sektörü muhasebesi klasik ve modern yaklaşımlar olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır.

2.1.4.1. Klasik Yaklaşım Göre Kamu Muhasebesi

Klasik devlet muhasebesi yaklaşımına göre devlet muhasebesinin görevi; devletin gelir ve giderlerini izleme ve bunların bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin kontrolünü sağlamaktır. Dolayısıyla klasik devlet muhasebesi, bir bütçe muhasebesidir (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 33-34).

Devletin mal varlığı, borç ve alacakları kapsam dışı bırakarak sadece gelir ve giderlerindeki takibin yapılmasına klasik devlet muhasebesi denir. Bu yaklaşıma göre devlet muhasebesi içinde devletin mal varlığı yer almaz (Gökçen, 2003: 34).

Bunun sebepleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Arıca, 2002: 16):

- Devlet, mevcut mal varlığının asıl sahibi olmadığı için bu mal varlığı üzerinde herhangi bir hak sahibi değildir. Yani devlet bu malların alım-satım ve kiralamasını yapamaz. Değişim değeri olmayan bu malların, herhangi bir muhasebe kaydını tutmak mümkün değildir.

- Devletin elinde bulunan mal varlığının gerçek sahibi devleti oluşturan bireylerdir. Devlet bu mal varlığının sahibi olamaz. Yalnızca amacı bu mal varlığının kayıt altına almakla beraber onu korumak zorundadır. Devleti oluşturan bireylere ait bilanço devlet bilançosu olarak tanımlanamaz.
- Devletin nakit hesabı ile mal varlığı hesabı bir arada tutulması muhasebe tekniği açısından zordur. Çünkü nakit hesap tahmini değerleri gösterirken, mal varlığı hesabı gerçek değerleri yansıtmaktadır. Bundan dolayı gerçek ve tahmini değerlerin aynı anda takip edilmesi mümkün değildir.
- Devlet muhasebe sistemine devlet mal varlığının dahil edilmesi devletin mal varlığını artırmak değil onu korumak ve etkin bir şekilde kullanmak olmalıdır.
- Devleti mal varlığını saptamak, değerleri belirlemek ve bunların yıpranma paylarını hesaplamak oldukça zordur. Çünkü mal varlığının envanterinin değerlerinin yapılması ve amortismanlarının hesaplanması mal varlığının çokluğundan dolayı zor bir hal almaktadır. Bu faaliyet alanını ancak küçük devletler gerçekleştirebilir. Büyük devletler için bu söz konusu değildir.
- Mal varlıklarının muhasebeleştirilmesi, oluşturulacak bilançoda gösterilmesi gerekmektedir. Bu bilançonun aktifindeki varlık ve alacaklarla, pasifindeki kaynak ve borçlar tam anlamıyla karşılık bulmadıklarından birbiriyle karşılaştırılmazlar. Bundan dolayı aktifte bulunan değerlerin likidesinin belirlenmesi güç bir hal almakta ve mal varlığının gerçek değerini göstermesi mümkün olmamaktadır.

2.1.4.2. Çağdaş Yaklaşım Göre Devlet Muhasebesi

Çağdaş yaklaşıma göre devlet muhasebesi, klasik anlayışın tam tersine, devlet gelir ve giderlerinin yanı sıra borç ve alacakları ile devletin mal varlığını da kapsmalı ve muhasebeleştirilmelidir. Çünkü devlet sahip olduğu mal varlığı ile zamanla büyüyen faaliyetleri ile bazı borç ve alacakları bulunmaktadır. Bu sebeple, kamu yönetiminin ihtiyaçlarını tam anlamıyla karşılamadığı için devlet muhasebesini bütçe muhasebesi olarak tanımlamak da doğru olmaz (Giray, 1997: 138).

Bütçedeki yapılan herhangi bir harcama gider olarak kabul edilse de mal varlığı açısından ise bu bir gider değildir. Aynı şekilde herhangi bir gelir bütçe açısından kabul edilse de mal varlığı açısından gelir değildir. Örneğin; alınan bir gayrimenkul

bütçe bakımından bir gider olmasına rağmen, mal varlığı açısından bir gider olmamaktadır. Çünkü, mal varlığı herhangi bir değişikliğe uğramamış ama nakit gayrimenkul haline gelmiştir. sağladığı fayda ise varlığın uzun dönemde tükenecek hale gelmiş ve para taşınmaz hal almıştır (Akarçay, 1980: 10).

Çağdaş görüş anlayışını savunanlar, klasik anlayışın bütçe muhasebesi ve devlet malvarlığının devlet muhasebesi içine alınması hususunda, klasik görüş sahiplerine aşağıdaki gerekçelerle karşılık vermektedir (Karaarslan, 2005: 7-8):

- Devletin elinde bulunan malvarlığının gerçek sahibi millettir. Söz konusu bu durumda dahi devletin sorumluluğu devam etmektedir. Devlet bu malların hesabını verebilmesi için malları korumalı ve değişiklikleri takip ederek kayıt altına alması gerekmektedir.
- Nitelik olarak bütçe hesapları ve varlık hesaplarının farklı olması, bunların bir arada olmasına engel değildir. Bütçe hesapları ile varlık hesapları ayrı gruplar halinde tutularak, bunlarla ilgili bağlantıyı yardımcı hesaplar aracılığı ile düzenleyerek söz konusu sorun ortadan kaldırılmış olmaktadır.
- Günümüz şartlarında devlet fonksiyonlarının artmasıyla birlikte malvarlığı muhasebesinin tutulması devletin mal varlığını artırma çabasının oluşumuna yol açmıştır. Devlet artırmış olduğu bu malvarlığı anlayışı modern devlet anlayışını ortaya çıkarmıştır.
- Devletin bilançosunda yer alan müzeler, tarihi eserler, saraylar gibi kıymetleri tam olarak değerlendirmek zor olsa da bu kalemlerin bilançoya alınması imkansız değildir. Bu durumda söz konusu kıymetlerin değeri yaklaşık olarak tespit edilerek devlet bilançosunda yer almasında da herhangi bir engel teşkil etmez.
- Bilançoda bulunan devletin mal varlığının likidesinin hesaplanmasının zor olması ve malvarlığının gerçek değerini göstermeyeceği düşüncesi doğru olmamakla beraber varlıkların bilançoda yer almasında herhangi bir sakınca söz konusu olamaz. Bu varlıkların hesaplarının tutulması, bunlarda meydana gelen artış ve azalışların izlenmesi kısmen de olsa tespit edilebilir.

2.1.5. Devlet Muhasebesi Sistemleri

Devlet muhasebe sisteminde beklenen faydalar ve ulaşılmak istenen hedefler, devlet muhasebe sistemlerinin değişimine ve gelişimini sağlamıştır. Devlet muhasebe sistemleri tarihsel gelişim süreci içerisinde muhasebe sistemlerini; Kameral muhasebe sistemi, Schneider muhasebe sistemi, Constante muhasebe sistemi ve Logismografi muhasebe sistemi şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Bu sistemlerden Kameral muhasebe sistemi ile Schneider muhasebe sistemi klasik görüşe dayanan yani bütçe odaklı muhasebe sistemleridir. Constante muhasebe sistemi ile Logismografi muhasebe sistemi ise modern görüş çerçevesinde şekillenen muhasebe sistemleridir (Karaarslan, 2004: 38).

2.1.5.1. Kameral Muhasebe Sistemi

İlk olarak 1789'da Avusturya'da uygulanmaya başlanan bu sistem özel bir cetvel ve sütunlarda bütçede yer alan gelir ve gider tahminlerini ve bütçe uygulama sonuçlarını gösteren bir sistemdir. Kameral muhasebe sistemi sadece nakit akımları izlenmektedir. Bütçe gelir ve giderlerinin izlenebilmesinden dolayı bu sisteme bütçe muhasebe sistemi de denilmektedir. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığındaki hareketlilik sistemin dışında kalmaktadır (Karaarslan, 2005: 9). Kasa defteri, defter-i kebir, gelir ve gider ayrıntı defteri kameral muhasebe sisteminde tutulmaktadır (Gökçen, 2003: 26).

Bu sistem tarihsel gelişimi açısından Eski (basit) kameral muhasebe sistemi ve Yeni kameral muhasebe sistem olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunlar aşağıdaki başlıklarda belirtilmektedir.

2.1.5.2. Eski (Basit) Kameral Muhasebe Sistemi;

Eski kameral muhasebe sistemi yalnızca kasa hareketlerini izlemektedir. Devletin mal varlığında meydana gelen değişimler ile borç ve alacakların durumlarını takibini yapmak mümkün değildir. Bu sistem de gelir ve gider olarak ikiye ayrılmaktadır. Kasa defteri ile gelir ve gider ayrıntı defteri olmak üzere iki tür defter kullanılmaktadır. Kasa defterine (Tablo 2.1), gelişen gelir ve giderler belgelendirilerek kayıt altına alınır. Gelir ve gider ayrıntı defteri de sorumlu kişi

tarafından gelir tahsilatları ve ödemelerin bütçedeki sıralamaya göre kaydedildiği defterdir (Güvemli, 1995: 33).

Tablo 2.1: Kasa Defteri

Tarih	İşlem	Belge	Gelir	Gider

Kaynak: Giray, 1997:139

2.1.5.3. Yeni Kameral Muhasebe Sistemi

Eski sistemin gelişmiş hali olarak tanımlamak mümkündür. Aralarındaki tek fark gelir ve gider tahakkuklarının kayıt altına alınması için gelir-gider ayrıntı defterine tahakkuk satırlarının eklenmesidir. Bu sayede tahakkuk edilmiş gelir ve giderlerin tahsil edilmeyen gelir veya ödenmeyen giderlerin takibini yapmak mümkündür. Ayrıca bu sistemde iki servis görev yapmaktadır. Bunlardan biri muhasebe servisi biri de kasa servisidir. Tahsildar tarafından kasa defteri, muhasebe servisi tarafından Tablo 2.2’de belirtildiği üzere gelir-gider ayrıntı defteri tutulmaktadır (Karaarslan, 2005: 10).

Tablo 2.2: Gelir-Gider Ayrıntı Defterine Gelir Kaydı

Tarih	Açıklama	Kasa No	Sene Başında Gelir Kalıntısı	Sene İçinde Tahakkuk Eden Gelir	Toplam	Tahsil Olunan Gelir	Gelecek Seneye Devreden Gelir	Düşünceler

Kaynak: Giray, 1997: 140

2.1.5.4. Schneider Muhasebe Sistemi

Bu sistem, Kameral muhasebe sisteminin geliştirilmiş hali olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sistem içerisine mahsup işlemlerini ve bütçe dışı alacak ile borç hesaplarına yer verilmiştir. Bütçe odaklı bir sistemdir. Schneider muhasebe sistemi

yevmiye defteri, defter-i kebir ve gelir gider ayrıntı defterleri kullanılmaktadır (Akarçay, 1980: 17).

Bu sistemde yapılan işlemlerin kayıt altına alınması farklı şekilde olmaktadır. Çift yanlı kayıt yöntemine göre muhasebe kayıtları gider yevmiyesinde bulunan sütunlara borç tutarlarını, gelir yevmiyesindeki kısma ise alacak tutarlarını kaydetmektedir. Nakit işlemlerle beraber mahsup, bütçe dışında kalan borç ve alacak hesaplarının da yer alması sağlamış olduğu faydalardandır. Ayrıca bu sistem, kar-zarar hesaplarının da çıkarılmasıyla birlikte bilanço düzenlenmesine imkan sağlamaktadır (Karaarslan, 2005: 11).

Schneider muhasebe sisteminde kullanılan yevmiye defteri, gelir ve gider kayıtları için iki bölüme ayrılmıştır. Yevmiye defterinin sol tarafına (Tablo 2.3) bütçe fasıl ve maddelerine göre sütunlar yer almıştır. Defterin sağ tarafı (Tablo 2.4) ise işletme, mağaza, sermaye ve cari hesaplar şeklinde dört sütundan oluşmuştur.

Tablo 2.3: Yevmiye Defteri (Sol Tarafı)

No	Tarih	Bütçe		Defter-i Kebir		Gelir ve Gider İçeriği	Kalıntı	Kasa	Mahsup
		Fasıl	Madde	Sayfa	No				

Kaynak: Giray, 1997: 144

Tablo 2.4: Defterin (Sağ Tarafı)

İşletme					Mağaza		Sermaye				Cari hesap
Genel Yönetim	H.Gazı Üretim	Diğer Mad.	Kar ve Zarar	Malz.	Kömür	Yükleme Yapılacak Kıymet	Yenileme	Ödünç Almalar	İhtiyat	Yenileme Fonları Yatırımları	

Kaynak: Giray, 1997:144

2.1.5.5. Constante Muhasebe Sistemi

Bu sistem bütçe hesaplarıyla birlikte malvarlığı hesaplarına da yer vermektedir. Sistem bütçede bulunan gelir ve giderdeki değişimi kayıt altına alma ilkesi ile hareket etmektedir. Yapılan bütün işlemlerde çift taraflı kayıt yöntemi kullanılmaktadır. Constante muhasebe sisteminde kasa defteri ve gelir- gider ayrıntı defteri olmak üzere iki defter tutulmaktadır (Çetinkaya, 2012: 244).

Constante muhasebe sisteminde tahakkuk eden gelir-gider ile ödenen veya tahsil edilen miktarları ayrı şekillerde görmek mümkündür. Ayrıca yevmiyedeki diğer hesaplar aracılığıyla devlet mal varlığındaki artış ve azalışlar ile mali yılın sonunda kâr zarar durumlarını da görebilmek mümkündür (Akmüt, 1973: 23).

2.1.5.6. Logismografi Muhasebe Sistemi

Logismografi muhasebe sisteminde bütçe hesaplarını ve malvarlığı hesaplarını birlikte tutmaktadır. Bu sistemde devlet malvarlığının hem sahibi hem de malvarlığının idarecisidir. iki ayrı hesap kalem altına alarak bunlardan mal sahibi (devlet) hesabı ile görevli (devlet memurları) hesabı olmak üzere iki hesap altında toplanır. Logismografi sistem, devlet muhasebesi sistemleri içinde büyük bir öneme sahiptir. Çünkü malvarlığı ve bütçe hesaplarını istenilen vakitte görülebilmesinin yanı sıra devletin yapmış olduğu işlemlerinin maliyetlerini ön planda tutulduğu sistemli bir tekniktir. Logismografi muhasebe sisteminde tutulan defterler ise şunlardır: muhasebe şeması, müsvedde defteri, yevmiye defteri, defter-i kebir (Karaarslan, 2005: 12).

2.1.6. Kamu Sektörü Muhasebesinde Kullanılan Kayıt Yöntemleri

Kamu sektörü muhasebesi sistemleri yıllarca nakit esasına dayalı muhasebe sistemini temel almıştır. Çünkü bütçeden çıkan ödenekler, ödenekler neticesinde yapılmış olan giderler, finansman giderleri toplanan gelirler ve ihtiyaç duyulan bazı bilgileri kapsadığı için daha çok gelir tahsilatlarının yapıldığı ya da harcamaların ödendiği sistemdir. Yani çağdaş anlamda devlet muhasebesinin çıkış noktasının nakit esasına dayalı muhasebe sistemi olduğu söylenmektedir (Gökçen, 2003: 24).

Devlet muhasebesi bir ucunda nakit esaslı son kısmında ise tahakkuk esaslı devlet muhasebesi görülmektedir. Bu ikisi arasında her iki tarafa da yakın diğer esaslar yer almaktadır. Yeni bir varlığa ilişkin muhasebe ve raporlama durumunu en iyi şekilde takip edebilmek için bir takım düzenlemeler görülmüştür. Genel olarak kullanılan bu yöntemler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (T.C.M.B, From Cash Accural Basis, 2002: 16):

- Nakit esasına dayalı devlet muhasebesi
- Uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesi
- Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi
- Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi

2.1.6.1. Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı muhasebe sistemi, devletin sahip olduğu malvarlıklarını, tahakkuk etmiş gelir ve giderlerini, varlıklara yapılmış olan ve aktifleştirilmesi gereken harcamaları, devletin borç ve diğer yükümlülüklerine ilişkin fiyat ve miktar değişimleri, ertelenmiş ödemeleri ve vergi giderlerini kayıt altına almamakta ve raporlamamaktadır (Gökçen, 2003: 24).

Yalnızca nakit akışlarından dolayı meydana gelen işlemleri kayıt altına alan nakit esasına dayalı devlet muhasebesi, işlemlerden sağlanmış olan hizmet ve faydaların ne zaman olduğu ile ilgilenmemektedir. Sadece mali olaylar ve nakit işlemlerde muhasebe işlemi yapılmaktadır (Karaarslan, 2005: 13).

Nakit esaslı muhasebe sistemi, yapmış olduğu işlemlerin kolay olmasından dolayı anlaşılması ve yönetilmesi açısından basit bir muhasebe sistemidir (Kerimoğlu, 2002:88) Dolayısıyla raporlama, muhasebe sistemleri, şeffaflık ve hesap verebilirliğini sağlayacak niteliklere sahip değildir. Bu sistem belirlediği hedefler ve amaçlarla ilgili herhangi bir durum tespiti yapamamaktadır (Çetinkaya, 2004: 88). Ayrıca devlet mal varlığı ve borçlarındaki değişimleri takip edemediğinden dolayı mali açıklık ve hesap verilebilirlik amaçları doğrultusunda olmadığından ekonomik analizler ve değerlendirmeler içinde bilgi sağlayamamaktadır (Taşgın, 2010: 22).

2.1.6.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesi, nakit esasında olduğu gibi mali işlemler gerçekleştiğinde yani nakit olarak tahsil edildiği ve ödemelerin yapıldığı zaman kaydeder (Taşğın, 2010: 23). Nakit esastan farkı yıl sonundaki hesaplar kapatılmayarak bir aylık bir süre tanınır. Bu süre zarfında bir önceki mali yıla ait bütçe gider faturalar gözden geçirilerek muhasebe kayıtları tutulur (TCMB, 2002: 6-7). Uyarlanmış nakit esasının sağladığı fayda; ait oldukları yıl içerisindeki mali işlemlerin muhasebe kayıtları o yıla dahil edilerek ve bu dönem içerisinde raporlanmasını sağlamaktadır (DPT, 2000: 28).

2.1.6.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakmadan bir ekonomik değer ortaya çıktığında, değişime uğradığında devir edildiğinde veya yok olduğunda kayıt altına alınır (Karaarslan, 2004: 42). Uyarlanmış tahakkuk esasına göre gelirler ölçülebilir ve elde edilebilir olduğunda gelirler kayıt altına alınarak raporlanır. Gider ve borçlar kaydedildiğinde tahakkuk esası, gelirler kaydedildiğinde ise nakit esası uygulandığından dolayı gider ve borçlar tahakkuk edildiğinde, gelirler de tahsil edildiğinde kaydedilmektedir (Taşğın, 2010: 23).

Bu sistemde duran varlıklar (arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, anıtlar v.s) muhasebe sistemine dahil edilememekte ve raporlanmamaktadır. Maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması, yeniden değerlendirme gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına göre uygulanması, anlaşılması basit ve bütçe odaklı olmayan yönetilmesi kolay bir sistemdir (TCMB, 2002: 6-7).

2.1.6.4. Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esaslı muhasebe; giderler ve gelirler bütçe odaklı değil de, bunların ekonomik boyutuna karşılık olarak kaydeder, devletin mal varlığının değeri ile devletin borçları arasındaki farkı tespit eder, varlıklar ve kaynaklar arasındaki ilişkiyi olması gerektiği gibi ortaya koyar. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi nakit olarak ödenip ödenmediğine bakılmadan kayıt altına alan bir sistemdir (Taşğın, 2010:24). Bu sistem avansları, emanete alınan ödenekleri, mal ve hizmetleri ve sermaye

ödeneklerini daha açık bir şekilde görmemizi sağlamaktadır (Coşkun, 2000: 245). Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde gelir ve giderler, maddi duran varlıklar, yükümlülükler, bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu gibi akımları içine alarak bunları kaydederek ve raporlamaktadır (Karaarslan, 2002: 62).

2.1.7. Dünyada Kamu Sektörü Muhasebesi Alanında Yaşanan Gelişmeler

Uluslararası mali kuruluşlar olan OECD, IMF, Dünya Bankası kamu sektörü muhasebesinde meydana gelen gelişmelerin temelini oluşturmaktadır. Devlete ve işlemlere ait mali istatistikler ve raporlama ihtiyacından dolayı Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi bütünleşmeler sonucunda meydana gelmiştir. Çünkü farklı özelliklere sahip olan muhasebe ve raporlama sistemlerinde ortaya çıkan mali raporların birbirine karıştırılması ve düzenlenmesi olanaksızdır. (Karaarslan, 2004: 43). Fakat ortak bir dil oluşturularak başka devletler ile mali bilgilerin birleştirilmesi ve bu devletlerin bilgilerini karşılaştırmak için uluslararası kuruluşları bütün ülkelerde emsal muhasebe sistemlerinin oluşturulabilmesi amacıyla gerekli çalışmaların hızlandırılmasını sağlamıştır (Erkaş, 2012: 10).

Yapılan çalışmalar bağlamında tüm kurumları kapsayan açıklanabilir bir muhasebe sistemine, raporlama standardına ve hesap planına ihtiyacı olduğu görülmüştür (Gökçen, 2003: 10).

Daha sonra bu amaçlar doğrultusunda son zamanlarda kamu sektörü muhasebesinde bazı 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).

- **Uluslararası Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)**

1993 yılında uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar neticesinde “1993 Ulusal Hesaplar Sistemi” yayınlanmıştır. Son zamanlarda bazı kurum ve kuruluşların yayımlarında gözlenen ekonomi ile ilgili kavramların tanımları ve kapsamaları arasındaki farklılığı ortadan kaldırmak sistemin amacını oluşturmaktadır. Ayrıca sistem “Ulusal Hesaplar Sistemi 1968” e oranla daha ayrıntılı ve kapsamlı sınıflandırmalar ve tablolar geliştirmiştir (Unur, İçöz, 2004: 308).

SNA 1993, Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası (WB) ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Bu konular itibariyle bu sistem muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken esasları oluşturmaktadır (Karaarslan, 2005: 19).

- **Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95)**

Avrupa Hesap Sistemi, Avrupa İstatistik Ofisi (EUROSTAT) tarafından Avrupa Birliğinin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşudur. Avrupa İstatistik Ofisi (EUROSTAT) tarafından hazırlanan ve birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler sağlamayı amaçlayan gerekli yapı ve prosedürleri ortaya koymaktadır (Kartalıcı, 2019: 267).

- **Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)**

Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (Government Finance Statistics-GFSM 2001); IMF tarafından hazırlanmıştır. Bütün ülkelerde dünya tahakkuk esasına göre bilanço, faaliyet ve devlet mali raporlarının hazırlanmasını, gelirlerin ve giderlerin aynı kalemde yer almasını ve raporlanmasını hedefleyen düzenlemedir (Kartalıcı, 2019: 267). Bu sistem kapsamı ve düzenlemiş olduğu kurullarla, özellikle varlıklar, yükümlülükler ve gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken hususları içermektedir (Karaarslan, 2005: 19).

- **Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC) Kamu Muhasebesi İlişkisi**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'ın bir alt komitesidir. Şu ana kadar IFAC 26 adet muhasebe standardı yayımlamış ve başa standartlar üzerinde çalışmalar yapmaktadır. Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi bütün dünyada geçerli

devlet muhasebe standartları ve raporlama standartları oluşumuna yönelik bir takım çalışmalar içindedir. Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, dünya ülkeleri ve ekonomik ve siyasi birleşmeler tarafından kabul görmektedir (Kıymık, 2009: 25).

Bu çalışma ve düzenlemeler arasında fazla bir fark yoktur. SNA93, GFSM2001 ve ESA95, gibi sistemler hesapların sınıflandırılması ve mali veriler gibi konularda aynı düzenlemelere sahiptirler. Bu sistemler kapsamında ekonomilerin sınıflandırılması ve bu sınıflandırılma dahilinde kamu sektörü muhasebesinin kurumsal yapısının belirlenmesine yönelik olmuştur (Karaarslan, 2006: 5).

Uluslararası Kamu Muhasebe Standartları Tablo 2.5’de gösterilmiştir.



Tablo 2.5: Uluslararası Kamu Muhasebe Standartları

Standardın Numarası	Standardın Adı
IPSAS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
IPSAS 2	Nakit Akış Tablosu
IPSAS 3	Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, Muhasebe Politikaları
IPSAS 4	Kur Değişikliklerinin Etkisi
IPSAS 5	Borçlanma Maliyetleri
IPSAS 6	Kontrol altındaki Kuruluşlar için Konsolide Mali Tablolar ve Muhasebe
IPSAS 7	İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebesi
IPSAS 8	Joint-Venture'lara Olan İştiraklerin Mali Raporlaması
IPSAS 9	Döviz İşlemlerinden Elde Edilen Gelirler
IPSAS 10	Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
IPSAS 11	İnşaat Sözleşmeleri
IPSAS 12	Varlıklar
IPSAS 13	Finansal Kiralamalar
IPSAS 14	Raporlama Sonrası İşlemler
IPSAS 15	Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum
IPSAS 16	Yatırım Araçları
IPSAS 17	Tesis, Makine ve Cihazlar
IPSAS 18	Bölgümlere Göre Raporlama
IPSAS 19	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
IPSAS 20	İlişkili Taraf Açıklamaları
IPSAS 21	Nakde Dönüşmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü
IPSAS 22	Genel Devlet Sektörü Hakkındaki Bilgilerin Açıklanması
IPSAS 23	Döviz Harici İşlemlerden Doğan Gelirler (Vergiler ve Transferler)
IPSAS 24	Mali Tablolarda Bütçe Bilgilerinin Sunumu
IPSAS 25	Çalışan Faydaları
IPSAS 26	Nakde Dönüşen Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Kaynak: Kıymık, 2009:26

2.2. Türkiye’de Kamu Denetimi

Denetim birçok örgütler, kuruluşlar ve hatta bireyler için büyük bir öneme sahiptir. Aynı şekilde kamu yönetimi içinde son derece gerekli ve önemlidir. Buna istinaden kamu yönetimi çeşitli denetim türlerinden yararlanılarak denetlenmektedir (Doğan, 2015: 128).

Kamu denetimi Türkiye'de Tanzimat Dönemi' yle gelişmeye başlamıştır. Denetimin kuramsal sınırları da bu dönemde şekil almaya başlamıştır. Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat gibi kurumlar bu dönem içinde kurulmuştur. Aslında Sayıştay'ın temelini oluşumuna sebep olan Muhasebat Genel Müdürlüğü de günümüze kadar ulaşmıştır (Akgül, 2000: 5). Ayrıca 2003 yılında mevzuata eklenen 5018 sayılı KMYKK da ülkemizdeki kamu denetiminin gelişmesi katkı sağlayan önemli gelişmelerdendir (Ataman, 2010: 19).

Gelişmelerden dolayı kamu denetimini; kamu adına kamunun ihtiyaçlarına cevap verebilmek için yetkilerini ve görevlerini kanunlardan alan denetçiler kurumların gerçekleştirdiği mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimleri şeklinde tanımlanabilir (Kenger, 2001: 8).

Türkiye' de iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki adet yüksek denetim kurumu bulunmaktadır. Bu kurumların görevleri ve yetkileri bir takım farklılıklar gösterebilir. Bunlar faaliyette buldukları kurumun yetkisi, denetim alanı, kamu kurumu, özel işletmeler ve özel statülü kurumlar olarak farklılaşmaktadır (Çıplak, 2009: 186).

Kamu denetimi ülkemizde iki bölüme ayrılmaktadır. Bunlar iç denetim ve dış denetim olarak inceleyebiliriz.

2.2.1. Kamu İç Denetimi

1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü IIA'in (The Institute of Internal Auditors) New York'ta kurulması ile modern iç denetim ortaya çıkmıştır. Enstitü, ABD dışındaki ilk birliğini 1944'de Toronto'da, Avrupa'daki ilk birliğini de 1948'de Londra'da kurmuştur. Halen IIA, dünya çapında 94 ülkede 249 şube ve enstitüde örgütlenmiş 100.000'den fazla iç denetçiyi temsil etmekte ve mesleğin gelişimi ve özdenetimi için hizmet vermektedir (Gönülaçar, 2007: 130,131).

Ülkemizde son zamanlarda kamu kurumlarında yavaşlamalar görülmektedir. Yavaşlamış olan bu yapıyı aktif duruma getirmek için kurumlara iç denetçiler görevlendirilmiştir. Bu gelişmelerden dolayı amaç kamu kurumlarında özel sektör yaklaşımının benimsenmesinin geliştirmektedir (Gerekan ve Pehlivan, 2010: 30).

IIA'ye göre iç denetim; kurumun yapmakta olduğu her türlü faaliyetini geliştirmek ve değer katmak amacı ile hareket eden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler, risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım geliştirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olurlar (Gönülaçar, 2008: 21).

İç denetimin amacı, kuruluş sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirmesi için çalışan personeline yardımcı olmaktır. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında kuruluş yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri bulunmaktadır. İç denetim fonksiyonunun kapsamını, kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkililiği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur (Özeren, 2000: 1).

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) (Gönülaçar, 2008: 2).

Kamu idarelerinde gerçekleştirilecek iç denetim faaliyetinin uygulanacağı temel beş alan bulunmaktadır. Bunlar; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi (IT) denetimi ve sistem denetimidir.

2.2.2. Kamuda Dış Denetim

Ülkemizde 1862 yılında devletin malları ile gelir ve giderlerini meclis adı altında denetleme yapılması için ilk olarak dış denetim kurumu olan ilk olarak dış denetim kurumu olan Sayıştay yani Divan-ı Ali-i Muhasebat adı ile kurulmuştur. 1983 yılında ise meclis adına KİT'lerin denetleme yapabilmesi için diğer bir dış denetim kurumu olan Yüksek Denetleme Kurulu yani başka bir ifadeyle Umumi Murakabe Heyeti kurulmuştur (Özel İhtisas Komisyonu, 2006: 43). Yapısal niteliklerinden

dolayı farklılıkların olması söz konusu olsa da Sayıştay'ın yapmış olduğu denetim dış denetim olarak tanımlanmaktadır. Sayıştay, iç denetçiler ile ilişki halindedir. İç denetçilerin bilgilerinden faydalanarak dış denetimi gerçekleştirmektedirler (Aktayla ve Abdulhakimoğulları, 2010: 196).

Mali yönetime yardımcı olmak, kamu yönetimine destek vermek, yönetimlerin performanslarını düzenlemek, şeffaflığı artırarak güvenilirliği sağlamak, yolsuzluğa karşı tedbirler almak ve kamu fonlarının verimli kullanılmasına yardımcı olmak dış denetimin amaçlarındandır. Ayrıca dış denetim, iyi yönetimi desteklemek, halkın kamu yönetimine olan güvenini artırmak, ulusal ve uluslararası hedeflere ulaşmaya katkı sağlamak, Birleşmiş Milletler Milenyum Kalkınma Hedeflerine ulaşılmasına katkı sağlamak amacı ile de çalışmalar yapmaktadır (Akyel, 2010: 79).

Yüksek denetim bazı özelliklerinden dolayı dış denetimden farklı bir boyut içine girmekte ve tanımında da farklılık olmaktadır. Kökeni Anayasaya dayanan yüksek denetim görevlerini anayasadan alan ve yasal güvence hakkına sahip olan birçok ülkede yargısal haklara sahip bağımsız kuruluşlarla meclis adına getirilen denetim olarak tanımlanmaktadır (Köse, 2007: 18).

2.3. Etkinlik Kavramı

Etkinlik, etkililik ve verimlilik muhasebe denetimi için gerekli kavramlar olup, çoğu zaman birbirinin yerine kullanılmakta hatta aynı anlama geldiğini kabul eden birçok araştırmacı bulunmaktadır. Fakat bazı araştırmacılar bu üç kavramın da tamamen farklı anlamlara sahip olduğunu söylemektedirler. Kısaca etkinlik; planlara ulaşmayı, verimlilik; en az maliyetle ürün ya da mali sonuçların elde edilmesi, etkinlik ise; işlemlerin doğruluğunun girdi-çıkıtı sistemler aracılığı görülebilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Yükçü ve Atağan, 2009: 1-2).

Etkinlik; bir performans ölçütüdür. Yani örgütlerin belirlemiş olduğu amaç ve stratejik hedefleri doğrultusunda gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerin neticesinde, belirledikleri bu hedef ve amaçlara ne oranda ulaştığını belirleyen ölçüttür. Bir faaliyetin, programın veya örgütün amaçlarına, hedeflerine en iyi derecede yaklaşmasıdır. Etkinlik görüşü en sade ifadeyle, bir faaliyet ile etkileri arasındaki ilişkinin belli bir değerini göstermektedir. Kamusal girişim, program veya projelerin

hedeflerinin veya sonuçlarının ölçülebilir olduğu varsayımına dayanmaktadır (Kubalı, 1998:36).

Etkinlik geniş anlamda, belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini ifade eder. Etkinlik görüşü, kamusal hizmetlerin, program veya projelerin hedeflerinin veya sonuçlarının ölçülebilir olduğu varsayımına dayanır. Aksi takdirde objektif bir ölçüm ve değerlendirme yapılması mümkün değildir. Buna karşın, etkinliğin tek ve bölünemez bir kavram olmadığı gözden kaçmamalıdır. Zaman ve bakış açısına göre değişen subjektif, değer yüklü unsurlar içermektedir. Göreli bir niteliği vardır. Bir kuruluşun etkinliği bakış açısına göre, ilgili taraflara (tüketici, üretici, kamu görevlileri, seçmenler, çalışanlar, yöneticiler gibi) göre farklı anlamlar içerebilmektedir (Candan, 2007:78).

Hesap verilebilirlik, şeffaflık, vatandaş odaklılık, katılımcılık, denetim, etkinlik gibi kavramlar etkinliğin temelini oluşturan unsurlar olarak sıralanabilir. Etkin bir kamu yönetimi varlığının korunması, etkin bir denetim sistemi ile sağlanmaktadır. Kamu yönetiminin temel ilkeleri olarak kabul gören hesap verebilirlik, saydamlık, etkinlik, verimlilik, tutumluluk, katılımcılık ve insan odaklılık gibi işletme yönetimi ilkeleri ile de bağdaşmaktadır. Bu anlamda kamu yönetiminin garantisi etkin bir denetim sistemidir (Akyel ve Köse, 2010: 10-23).

Etkinlik karmaşık bir kavram olduğundan herkesin anlayabileceği basit bir tanımlama yapılmamaktadır. Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı konu üzerinde bir araştırma yapmış ve karar verme aşamasında yardımcı olacak on iki adet özellik ortaya koymuştur. Bu özellikler şu şekilde sıralanmıştır (Kubalı, 1998:36):

- Yönetim düzenlemeleri; kurumun hedeflerinin, planlarının ya da faaliyetlerinin uyumlu, anlaşılır bir şekilde olması ve hedeflerinde, yapısında, yetki dağılımında ve karar verme süreçlerini olarak tanımlanmaktadır.
- İlgi; planların, sistemlerin ve işlemlerin karşılaştıkları sorunlar ve şartlar bakımından uygunluk derecesidir.
- Uygunluk; programlar, yapılan işlevler ve şartlar dahilinde harcanan emeğin kurumun hedefleri ve durumun gereklerine uygunluk derecesi.
- İstenen sonuçlara ulaşma; kurumun belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleştirime derecesi, güçlü eksik yönlerinin belirlemesi.

- Kabul; belirlenmiş olan hedef ve sonuçlardan tüketicilerin memnuniyet derecesi.
- İkincil etkiler; gerçek hedefler dışında istenen veya istenmeyen; olumlu ya da olumsuz sonuçların ortaya çıkma derecesi.
- Maliyetler ve üretkenlik; girdi ve çıktı arasındaki ilişkidir.
- Duyarlılık; kurumun değişen ve gelişen koşullara uyabilme derecesi.
- Mali sonuçlar; gelirlerin toplanma maliyetleri ve aktiflerin pasifleri karşılama derecesi.
- Çalışma ortamı; kurumdaki çalışanların kendilerini geliştirme motivasyonlarını ve performanslarını artırma uygunluğu.
- Varlıkların korunması; duran varlıklar, evrakların ve bilgilerin korunma derecesi
- İzleme ve raporlama; performans hakkındaki konuların ve fonksiyonların belirlenerek, bunların raporlanıp yorumlanmasına denir.

2.4. Kamu Sektörü Muhasebe Denetiminde Kamu Çalışanlarını Etkileyen Kriterler

Değişen ve gelişen dünya koşullarında kamu sektörü muhasebe çalışanlarını etkileyen birçok etken vardır. Bunlar eğitim düzeyi, meslek ahlakı, sosyal çevre, kişisel ahlak, kültürel unsurlar, mevzuat, kurumun kendine özgü kuralları ve çalışanların kurumdaki sahip oldukları haklar gibi birçok etken çalışanların davranışlarını etkilemektedir. Bu etkenleri, değişen ve gelişen şartlar doğrultusunda aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Genç: 2013:65)

- Denetim
- Denetçinin Bağımsızlığı
- Muhasebe Bilgi Sistemi
- Görev Bilincinin Geliştirilmesi
- Etik

Bu unsurlar aşağıdaki başlıklarda tek tek açıklanmaktadır.

2.4.1. Denetçinin Bağımsızlığı

Denetçi bağımsızlığını açıklamadan önce, bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramlarını açıklamamız gerekir. Ülkemizde bağımsız denetim konusunda yetkiye sahip kuruluş KGK'dır. Bu kuruluş yayımlamış olduğu Bağımsız Denetim Yönetmeliği içinde bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramlarını tanımlamıştır. Buna göre bağımsız denetim; finansal raporlama standartlarına uygun ve doğru bilgi verebilmek için işletmeler sundukları finansal bilgilerin makul güven sağladığı bağımsız denetim kanıtlarının toplanarak, denetim standartlarında yer alan gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak kayıt, defter ve belgeler üzerinde denetleme ve değerlendirmeler yapılarak raporlanması olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetçi ise; YMM ya da SMMM ruhsatına sahip olan ve KGK tarafından yetkilendirilmiş kişiler olarak tanımlanmıştır (KGK, 2012: 1).

Gelişen ekonomik şartlarla birlikte uluslararası şirketlerin artması ve yatırımların gelişmekte olan ülkelere yönelmesi, işletmelerin değişen koşullara uyum sağlaması güç hale gelmiştir. İşletmeler sermaye piyasalarına daha kolay girebilmeleri ve rekabet güçlerini artırmak için var olan muhasebe sistemlerini daha aktif hale getirerek şeffaf, karşılaştırılabilir, doğru finansal tabloları sunmaları ve en önemlisi bunları bağımsız denetimden geçirerek güvenilirliğini artırmaları gerekmektedir (Demir ve Çiftçi, 2016: 89).

Hem akılda hem de görünürde denetçi bağımsızlığını sağlaması gerekmektedir. Denetçi gerçek anlamda bağımsız olsa da, üçüncü kişilerin kendisinin bağımsız olmadığını düşündürecek hareketlerden uzak durması gerekmektedir. Denetim biriminde çalışan kişiler ve denetlenenler arasında bağımsızlık ilkeleri hakim olmalıdır. Denetçi bağımsızlığı, genel olarak biriminin yasal bağımsızlığı olarak düşünülmektedir. Fakat büyük bir öneme sahip olan yasal bağımsızlığın yanı sıra şahsi olarak denetçinin işletmelerden ekonomik ve sosyal anlamda da bağımsız olması gerekir (Arslan, 2010: 1).

Denetçiler görevlerini şahsi çıkarlardan uzak bir şekilde tam bağımsızlıkla yerine getirmek zorundadırlar. Çünkü denetim mesleğinin temelini oluşturan bağımsızlık ayrılmaz bir bütün olmalıdır. (Özyürek, 2012: 145-146).

Denetçinin bağımsızlığı denetimin kalitesini de etkilemektedir. Denetim kalitesi; müşterinin muhasebe sistemindeki bir ihlalinin denetçi tarafından hem tespit hem de rapor edilmesi olasılığı olarak tanımlanmaktadır. Bu noktada muhasebe sistemindeki bir ihlali bulma olasılığı denetçinin teknik özelliklerine bağlıken bu ihlali rapor etme olasılığı ise denetçinin bağımsızlığına bağlıdır (Deis ve Giroux, 1992: 464).

2.4.2. Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe Bilgi Sistemi; kurumun planlamasına, gelişimine ve finansal durumuna yönelik bilgi üretimi sağlayan ve işletme yöneticilerine yönelik bilgi sunumunda bulunan bir sistemdir. Muhasebe bilgi sistemi, içsel ve dışsal çevreler açısından işletme hakkında finansal bilginin önemi açısından bilgi kalitesi önemli olmaktadır. Özellikle şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluk anlayışına dayalı finansal bilgi raporlarının düzenlenmesinde önemli bir rol almaktadır (Demir, 2005: 144).

Muhasebe bilgisinin amacı; yöneticilerin karar alma aşamasında güvenilir ve doğru bilgileri sağlamak olmalıdır. Yani işletme için büyük bir öneme sahip olan muhasebe, mali sonuçları yansıtan bir sistem olmaktan ziyade işletmelerin karar alma sürecindeki tüm aşamalarda gerekli olan bilgi sistemine sahip olmalıdır. İşletmenin amaçlarını belirlemede yöneticiler, çalışanların ve işletme departmanlarının performansını değerlendirmede bu bilgidan faydalanmaktadır (Akgün ve Kılıç, 2013: 22-23).

Muhasebe bilgileri, işletme dışındaki üçüncü kişilerce alınacak kararlarda iletişim aşaması olmadığından faydalı olamaz. Bu nedenle, bir işletme en iyi muhasebe kayıtlarına sahip olsa bile, içerik açısından bu kayıtların ilgili kişilere ya da gruplara istenilen düzeyde ulaşmadığı sürece muhasebe tam olarak işlevini ve amacını yerine getirmiş olmaz (Üstün, 1982: 12-13).

Günümüzde gelişen bilgisayar teknolojileri işletmelerin bilgilere ulaşma ve bu bilgileri daha hızlı bir şekilde üretme konusunda büyük bir yarar sağlamıştır. Muhasebe bilgi sistemi daha detaylı ve daha çok kullanıcıya ulaşılabilir nitelikte bilgi üreten bir sistem haline dönüşmüştür. Muhasebe meslek mensupları her türlü bilgi sisteminin çeşitli düzeylerde uyarlanmasında ve bu sistemlerin denetim ve kontrolünde önemli görevler üstlenmektedirler (Pekdemir, 1999: 7).

2.4.3. Bilgiye Ulaşma Kolaylığı

Bilişim teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte bilgi toplumu kavramı gündeme gelmiştir. Bilgiye ulaşma kolaylığı da bilgi toplumunun en önemli özellikleri arasında yer almaktadır (Arslan, 2018: 1). Bilgiye ulaşmada öncelikle bir amacın var olması gerekir. Çünkü günümüzde üretilen milyarlarca bilgi içerisinde neyin arandığının net olarak bilinmemesi durumunda bilgiye ulaşım da zorlaşacaktır (Ortaş, 2018: 225). Denetimle bütünleşen bilgiye ulaşma kolaylığı sayesinde muhasebe çalışanlarına doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılması ve karar almaları noktasında yarar sağlamaktadır (Sakin, 2008: 55).

2.4.4. Görev Bilincinin Geliştirilmesi

Kurum veya işletme çalışanlarının müşterilerine, kamuya ve kendilerine karşı birçok sorumlulukları vardır. Kamuda muhasebe çalışanlarının görev bilinci; görevlerini yerine getirip gelirleri artırırken sorumluluklarını ve yükümlülüklerini göz önünde bulundurmaları gerekir. Söz konusu bu sorumlulukları yerine getirirken hem toplumun genel ahlak kurallarına hem de mesleki standartlara uymak zorundadır (Türk, 2004: 45).

2.4.5. Etik Kavramı

Genellikle etik ve ahlak kavramları aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak aralarında bazı ufak farklılıklar bulunmaktadır. Etik; insanın yerine getirmekle yükümlü oldukları ahlaki görevleri ve zorunlulukları ile ilgili olarak doğru ile yanlış olanın teorileştirilmiş haline denir. Ahlak ise, insanların sosyal hayattaki ilişkilerini düzenleyen kurallar bütününe denir. Yani iyi ve kötüyü ayırt etmek amacıyla bireylerin davranış ve karakterlerin günlük hayata yani pratiğe aktarılmasıyla işlevsellik kazanan bir kavramdır (Karacan, 2014: 14-15). Etik, doğru ve yanlış davranışı ifade ederken; ahlâk ise bu doğru ile yanlış ayırt ederek doğru olanı yapma sorumluluğudur (Türk, 2004: 1). Etik, bir davranışta neyin doğru neyin yanlış ya da adil veya adaletsiz olduğu inanişine dayanmaktadır. Etik gücünü insanın vicdanından almaktadır. İnsan duygularını, düşüncelerini, davranışlarını vicdanıyla hareket ederek doğru-yanlış, iyi-kötü, olumlu-olumsuz olarak değerlendirir. Bu şekilde kişi hem

kendisi hem de başkaları ile olan ilişkilerinde bir denge, düzen ve uyum içerisinde olur (Karacan, 2014: 11).

Meslek ahlakı, meslek mensupları tarafından yürütülen faaliyetler sırasında ya da meslekle alakalı herhangi bir faaliyet yürütülmediği durumlarda dahi, kanunlar çerçevesinde işlemlerin yapılması, toplumun değer yargıları ön planda tutularak güvenilir bilgiler üretilmesidir. Müşterilerin toplum ve diğer meslek mensupları ve meslek kuruluşları ile olan ilişkilerinde belli bir kural çerçevesinde yürütülmelidir (Kutlu, 2008: 103-104).

Muhasebede etik, muhasebe görevini gerçekleştiren kişinin objektif düşünerek, kendi kontrolünü sağlayan ve ahlaki dürüstlüğü ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, muhasebe meslek etiği, müşterilere ve topluma karşı en üst seviyeye ulaşmış ahlaki davranışlarla hizmet etmesi demektir. Bu hizmetleri gerçekleştiren kişilerin bu alanda uzman, sorumluluk sahibi, doğru, objektif ve güvenilir özellikleri taşıyan kişiler olmalıdırlar. Meslekte teknik bilginin önemi kadar güven duygusu da önemli bir yer almaktadır. Meslek mensuplarına olan güvenin korunması ve artırılması için muhasebecilerin yüksek ahlaki değerlere sahip olması gerekmektedir (Türk, 2004: 42).

2.5. Literatür Taraması

Yılmaz (2000), yapmış olduğu çalışmada Kamu iktisadi teşebbüslerinde başbakanlık yüksek denetleme kurulunca yapılan muhasebe denetiminin uluslararası denetim standartlarına göre değerlendirmesi incelemesini yapmıştır.

Bozdoğan (2007), uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları perspektifinden kamu sektöründe finansal raporlama ve belediyelere yönelik bir model önerisi adlı bir araştırma yapmıştır. Yapılan çalışmanın amacı, Türk Kamu Sektörü Kurumlarında uygulanmakta olan muhasebe sistemi incelenerek, uluslararası boyutta genel kabul gören uygulamalarla, Türk kamu sektörü kurumlarında finansal raporlamaya yönelik bir model önerisinde bulunmaktır.

Baydoral (2007), iç kontrol sistemi etkinliğinin muhasebe denetimindeki önemi ve kontrol riskinin belirlenmesi konulu çalışmada işletme ilgililerinin alacakları kararlarda doğru ve güvenilir bilgiye duydukları gereksinim sonucunda ortaya çıkan muhasebe denetimi, işletme varlıklarının korunması, her türlü hata, hile ve ihmal

olasılıklarının azaltılması amacıyla işletme yönetimince oluşturulan iç kontrol sistemi ve etkin olmayan bir iç kontrol sisteminden kaynaklanan kontrol riski kavramlarını ele almıştır.

Genç (2013), kamu sektörü muhasebe denetimi etkinliğinin, muhasebe çalışanları üzerine etkisi konulu Uşak ilinde bir alan araştırması yapmıştır. Bu araştırmasında çalışmanın amacı, “Kamu Kurumları Mali Birim” çalışanlarının kamu sektörü muhasebe sisteminin, denetiminin ve etkinliğinin belirlenmesini amaçlamıştır.

Gündüz (2013) yaptığı çalışmada kamu sektöründe muhasebe standartları, tahakkuk esası ve Türkiye’de uygulanmasını sosyal güvenlik kurumu ve Rize belediyesi örneği çerçevesinde incelemiştir. Bu çalışma ile kamu sektöründe uygulanacak muhasebe standartlarının ele alınması ve Türkiye’deki kamu kurum ve kuruluşlarına yön verecek şekilde açıklanması, olası sorunların en baştan görülerek çözüme kavuşturulmasını amaçlamıştır.

Demir (2016), muhasebe denetiminde iç kontrol sisteminin önemi adlı çalışmasında muhasebe denetiminde iç kontrol sisteminin önemini ortaya koymayı amaçlamış ve araştırma sonrasında elde edilen sonuçlar doğrultusunda işletmeler için iç kontrol sisteminin özellikle artan kapasite ile birlikte belirleyici rolleri olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Eker (2018), muhasebe denetiminde yapılan hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin önemi konusunda bir çalışma yapmıştır.

Muhasebe, denetim ve kamu sektörü muhasebe denetimi konusunda yapılmış olan çalışmalara bakıldığında literatürde muhasebe ve denetim konusunda pek çok çalışmanın mevcut olduğu fakat kamu sektörü muhasebesi denetimi konusunda çok fazla çalışmanın olmadığı gözlenmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMUDA YAPILAN MUHASEBE DENETİMİNİN MUHASEBE ÇALIŞANLARI NEZDİNDEKİ ALGISI: KARS ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu bölümünde kamu sektörü muhasebe denetimi etkinliğinin muhasebe çalışanlarının davranışlarına olan etkisine yönelik yapılan uygulamaya ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bu doğrultuda öncelikle araştırmanın amacı açıklanarak araştırmanın modeli ve hipotezleri oluşturulmuştur. Daha sonra araştırmada kullanılan yöntemler ve analiz bulgularına yer verilmiştir.

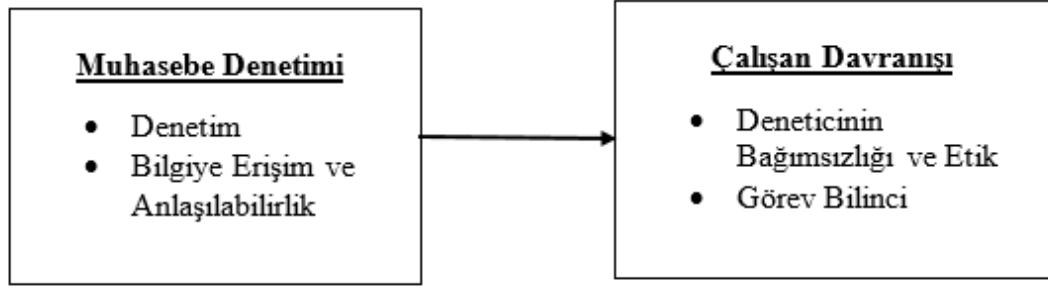
3.1. Araştırmanın Amacı

Değişen ve gelişen dünya koşulları kamu sektöründe de birçok değişime sebep olmuştur. Bu çalışma ile sürekli değişim içinde olan kamu sektörü ve çalışanlarını etkileyen etkenlerin neler olduğuna değinilmiştir. Denetim ve kamu sektörü ayrılmaz bir bütün olduğu için bu çalışmada amaç, kamuda çalışanların üzerindeki denetim etkinliğinin ölçütüne bakılarak, çalışanları ne oranda etkilemiş ve bu etki ile kuruma sağlamış olduğu fayda ya da kurumun çalışanlarının beklentilerini ne oranda karşıladığı üzerinde durulmuştur. Bu çalışma Kars ili kamu kurumlarındaki tüm muhasebe çalışanları ile yapılmıştır.

3.2. Araştırma Modeli ve Hipotezler

Araştırmada muhasebe denetimi etkinliğinin muhasebe çalışanlarının davranışları üzerinde etkisi olduğu düşünülmektedir. Bu amaçla ilgili yazın incelenerek araştırma modeli ve hipotezleri oluşturulmuştur. Araştırma modeli Şekil 3.1’de gösterilmiştir.

Şekil: 3.1: Araştırma Modeli



Araştırma modelinden yola çıkılarak aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

H₁: Muhasebe denetimi çalışan davranışını pozitif yönde ve anlamlı düzeyde etkiler.

H_{1a}: Denetim denetçinin bağımsızlığını ve etiğini pozitif yönde ve anlamlı düzeyde etkiler.

H_{1b}: Denetim görev bilincini pozitif yönde ve anlamlı düzeyde etkiler.

H_{1c}: Bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik denetçinin bağımsızlığını ve etiğini pozitif yönde ve anlamlı düzeyde etkiler.

H_{1d}: Bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik görev bilincini pozitif yönde ve anlamlı düzeyde etkiler.

3.3. Araştırma Yöntemi ve Veri Toplama Araçları

Araştırma verilerinin toplanmasında anket tekniğinden yararlanılmıştır. Bu doğrultuda alan yazını incelenerek çalışma amacına uygun ölçüm araçları belirlenmiş ve önceki çalışmalarda güvenilirliği ve geçerliliği kanıtlanmış ölçekler kullanılmıştır.

Araştırmada kullanılan anket formu 3 bölüm ve 37 ifadeden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde kamu sektörü muhasebe çalışanlarının demografik bilgilerine yönelik ifadeler bulunmaktadır. İkinci bölüm kamu sektörü muhasebe denetimini ölçmeye yönelik 16 ifadeden oluşmaktadır. Üçüncü bölümde ise muhasebe çalışanlarının davranışlarına ilişkin 15 ifade yer almaktadır. Anket formunda yer alan ölçekler Genç 'in (2013) çalışmasından uyarlanmıştır. Formda yer alan her bir ölçek 5'li Likert tipinde hazırlanmıştır (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4-Katılmıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum).

3.4. Araştırma Evreninin Belirlenmesi ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın evreni Kars ilindeki kamu sektörü muhasebe çalışanlarından oluşmaktadır. Araştırmacı çalışanlarla bire bir görüşme yaparak anket formunun doldurulmasını sağlamıştır.

Anket uygulamasının yapıldığı dönemde Kars ilinde kamu sektöründe toplam 138 muhasebe çalışanın bulunduğu saptanmıştır. Araştırma için gerekli örneklem büyüklüğü 102 olarak tespit edilmiştir (www.etikarastirma.com. Erişim Tarihi:19.12.2019). Bu doğrultuda araştırmacı her bir kurumu ziyaret ederek toplam 106 muhasebe çalışanına ulaşmıştır. Ziyaret edilen kurumlara ilişkin bilgiler ise şu şekildedir:

Kars Belediye Başkanlığı'ndan 23 çalışana, Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü'nden 3 çalışana, Devlet Su İşleri 24. Bölge Müdürlüğü'nden 6 çalışana, Karayolları 18. Bölge Müdürlüğü'nden 13 çalışana, Milli Eğitim Müdürlüğü'nden 8 çalışana, İl Afet ve Acil Durum Müdürlüğü'nden 2 çalışana, Sağlık İl Müdürlüğü'nden 4 çalışana, Defterdarlık 'tan 16 çalışana, Kars Valiliği'nden 2 çalışana, İl Göç İdaresi Müdürlüğü'nden 2 çalışana, Kars İl Nüfus ve Vatandaşlık Müdürlüğü'nden 4 çalışana, Kars Müftülüğü'nden 3 çalışana, Kars Kadastro Müdürlüğü'nden 3 çalışana, Serhat Kalkınma Ajansı'ndan 3 çalışana, İl Özel İdaresi'nden 5 çalışana, Kars Tarım İl Müdürlüğü'nden 3 çalışana, Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü'nden 5 çalışana ve Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nden 1 çalışana ulaşılmıştır.

3.5. Analiz ve Bulgular

Çalışmada SPSS paket programından yararlanılarak Frekans analizi, Açıklayıcı Faktör Analizi, farklılıkları test etmek için de Anova testi yapılmıştır. Anlamlı farklılıkların olduğu durumda Tukey testi, varyansın homejen olmadığı durumda ise Tamhane T2 testi tercih edilmiştir. İlişkileri test etmek için de Pearson Korelasyon Testi yapılmıştır.

3.5.1. Demografik Bilgilere İlişkin Analiz Bulguları

Araştırmaya katılan muhasebe çalışanlarına ilişkin frekans analizleri yapılmış ve demografik bilgiler Tablo 3.1 'de aktarılmıştır.

Tablo 3.1: Muhasebe Çalışanlarının Demografik Bilgileri

Değişken	Kategori	Frekans	(%)	Değişken	Kategori	Frekans	(%)
Cinsiyet	Kadın	43	40,6	Medeni Durum	Evli	67	63,2
	Erkek	63	59,4		Bekâr	39	36,8
Yaş	18-24	3	2,8	Eğitim Durumu	Lise veya altı	14	13,2
	25-34	46	43,4		Ön Lisans	28	26,4
	35-44	41	38,7		Lisans	56	52,8
	45 üstü	16	15,1		Lisans Üstü	8	7,5
Çalışma Süresi	1 yıldan az	5	4,7	Gelir	1501-2500 TL	17	16
	1-5	20	18,9		2501-3500 TL	19	17,9
	6-10	40	37,7		3501-4500 TL	43	40,6
	10 yıldan fazla	41	38,7		4501-5500 TL	17	16
					5500 TL'den fazla	10	9,4

Tablo 3.1'e göre araştırmaya katılma muhasebe çalışanlarının 43'ü kadın 63'ü erkektir. Bu katılımcılardan 67'si evliyken 39'u bekarıdır. Yaş değişkeni açısından 25-34 yaş arasındakilerin sayısı daha fazladır (46). Bu yaş grubunu sırasıyla 35-44 (41), 45 üstü (16) ve 18-24 (3) yaş grubu izlemektedir. Eğitim açısından lisans (56) düzeyindekiler en fazla iken bu grubu önlisans (28), lise veya altı (14) ve lisansüstü (8) düzeyleri izlemektedir. Çalışma süresi değişkeni açısından bulgulara bakıldığında 10 yıldan fazla (41) ve 6-10 yıl arası (40) çalışanlar sayıca fazlayken, 1-5 yıl arası (20) ve 1 yıldan az (5) süredir çalışanlar sayıca azdır. Son olarak gelir durumu açısından ise 3501-4500 grubunun daha fazla sayıda olduğu, bu grubu ise sırasıyla 2501-3500 (19), 1501-2500/4501-5500 (17) ve 5500'den fazla (10) gruplarının izlediği gözlenmektedir.

3.5.2. Ölçeklere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmada yer alan ölçek boyutlarına ilişkin ifadelerin aritmetik ortalaması, standart sapması, frekans dağılımları ve yüzde değerleri sırasıyla aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 3.2: Denetim Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	\bar{X}	SS	1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
MD1	3,2075	1,01152	3	2,8	30	28,3	21	19,8	46	43,4	6	5,7
MD2	3,1887	1,01525	5	4,7	26	24,5	24	22,6	46	43,4	5	4,7
MD3	2,9340	1,07144	7	6,6	37	34,9	24	22,6	32	30,2	6	5,7
MD4	2,9717	1,07311	8	7,5	31	29,2	30	28,3	30	28,3	7	6,6
MD5	3,2736	1,00979	6	5,7	16	15,1	36	34	39	36,8	9	8,5
MD6	2,8491	1,10231	10	9,4	36	34	27	25,5	26	24,5	7	6,6
MD7	2,8585	1,04598	10	9,4	30	28,3	37	34,9	23	21,7	6	5,7
Genel	3,0404	,82966										

Tablo 3.2’de denetim boyutunda yer alan ifadelerin değerleri yer almaktadır. Tabloya bakıldığında MD5 (Muhasebe denetimi ile kurumumuz faaliyetlerini daha verimli/etkili bir şekilde sürdürebilmektedir.) ifadesinin en yüksek ortalamaya (\bar{X} =3,2736) sahip olduğu görülmektedir. Bu ifadeyi sırasıyla MD1 (Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanları bilişim teknolojilerini muhasebe denetiminde yeterince kullanmaktadırlar.), MD2 (Denetimde yaşanan düzenlemelere ve gelişmelere sürekli olarak uyum sağlanmaktadır.),MD4 (Muhasebe alanında yapılan dış denetimler yeterlidir.), MD3 (Muhasebe alanında yapılan iç denetimler yeterlidir.), MD7 (Etkin ve etkili bir iç denetim yapılmaktadır.) ve MD6 (Etkin ve etkili bir dış denetim yapılmaktadır.) ifadeleri takip etmiştir.

Tablo 3.3: Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	\bar{X}	SS	1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
MD10	3,2453	,97406	3	2,8	27	25,5	21	19,8	51	48,1	4	3,8
MD11	3,5377	,90685	4	3,8	11	10,4	22	20,8	62	58,5	7	6,6
MD13	3,0849	1,06116	4	3,8	36	34	20	18,9	39	36,8	7	6,6
MD14	3,3302	,99256	4	3,8	20	18,9	27	25,5	47	44,3	8	7,5
MD15	3,6509	,93648	3	2,8	10	9,4	23	21,7	55	51,9	15	14,2
MD16	3,6792	,96162	4	3,8	7	6,6	26	24,5	51	48,1	18	17
Genel	3,4214	,68784										

Tablo 3.3’de görüldüğü üzere Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik boyutunda MD16 (Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanlarının hazırladığı raporlar gerçeği yansıtmaktadır.) ifadesi en yüksek ortalamaya ($\bar{X}=3,6792$) sahiptir. Daha sonra sırasıyla MD15 (Muhasebe verileri yasalara ve mevzuata uygun bir şekilde kontrol edilmektedir.), MD11 (Muhasebe bilgi sistemi, standartlar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.), MD14 (Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanları bilişim teknolojilerinden yeterince yararlanabilir.), MD10 (Muhasebe bilgi sistemi, kamu yöneticilerinin ihtiyaç duyduğu bilgilerin tamamını sağlayabilir.) ve MD13 (Kamu sektöründe hazırlanan yıllık raporlar ve mali tablolar herkes tarafında kolayca anlaşılır.) değişkenleri gelmektedir.

Tablo 3.4: Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	\bar{X}	SS	1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
DE2	3,6604	,93490	3	2,8	10	9,4	22	20,8	56	52,8	15	14,2
DE3	3,7642	,93148	4	3,8	5	4,7	22	20,8	56	52,8	19	17,9
DE5	3,8491	,72759	2	1,9	3	2,8	16	15,1	73	68,9	12	11,3
DE6	4,0094	,72368	0	0	4	3,8	15	14,2	63	59,4	24	22,6
DE7	3,5283	,95825	2	1,9	14	13,2	31	29,2	44	41,5	15	14,2
DE8	4,0377	,80385	0	0	5	4,7	17	16	53	50	31	29,2
DE14	,36981	,87472	1	0,9	9	8,5	28	26,4	51	48,1	17	16
Genel	3,7925	,60227										

Tablo 3.4'deki değerler incelendiğinde Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik boyutunda en yüksek ortalamaya ($\bar{X}=4,0377$) sahip ifadenin DE8 (Denetçilerin bağımsızlığı yeterli mesleki bilgi ve tecrübe sahibi olmasını gerektirir.) olduğu görülmektedir. Daha sonra onu sırasıyla DE6 (Denetçilerin bağımsızlığı verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmaktadır.), DE5 (Muhasebe bilgi sistemi ve iç denetim bir bütündür.), DE3 (Dış denetim iç denetimin önemini arttırmaktadır.), DE14 (Kamu muhasebesi meslek etiği, kurumlarda meydana gelen yolsuzlukları azaltmaktadır.), DE2 (Denetim, belge ve raporlarda yapılan hata ve hileleri ortaya çıkarmaktadır.) ve DE7 (İç denetçilerin çalışma sonuçları tarafsız ve çıkar çatışmasından uzaktır.) ifadeleri izlemektedir.

Tablo 3.5: Görev Bilinci Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	\bar{X}	SS	1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
DE1	2,7170	1,07575	12	11,3	38	35,8	30	28,3	20	18,9	6	5,7
DE10	3,3491	,89488	3	2,8	14	13,2	39	36,8	43	40,6	7	6,6
DE11	2,4434	1,10480	25	23,6	33	31,1	26	24,5	20	18,9	2	1,9
Genel	2,8365	,81162										

Görev Bilinci boyutuna ilişkin değerler incelendiğinde DE10 (Yönetim, iç denetimin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak için kontroller yapmaktadır.) ifadesinin en yüksek ortalamaya ($\bar{X}=3,3491$) sahip ifade olduğu görülmektedir. Sırasıyla DE1 (Ülkemizde kaliteli ve etkin bir muhasebe denetimi yapılmaktadır.) ve DE11 (Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanlarına yeterince hizmet içi eğitim veriliyor.) ifadelerinin ortalamaları ise $\bar{X} = 2,7170$ ve $\bar{X}=2,4434$ 'tür (Bknz. Tablo 3.5).

3.5.3. Ölçeklere İlişkin Güvenilirlik Analizleri

Güvenirlilik, bir çalışmada kullanılan ölçeğin tutarlı olup olmadığını ve kalıcı bir ölçek olup olmadığını göstermektedir (Kerse, 2017: 132). Araştırmada öncelikle her iki ölçekteki maddelere kendi içinde güvenilirlik analizi yapılmıştır. Analizde madde toplam puan korelasyonu değerlerinin 0,30'dan yüksek olması referans alınmıştır (Hinton, vd., 2004: 363). Muhasebe denetimi ölçeğine yapılan güvenilirlik analizinde MD12 sorusunun düzeltilmiş madde toplam puan korelasyonunun (0,262) referans değeri sağlamadığı tespit edilerek analiz dışında bırakılmıştır. Akabinde elde edilen bulgular Tablo 3.7'de sunulmuştur.

Tablo 3.6: Muhasebe Denetimi Ölçeğinin Güvenilirlik Analizi

	Madde Silinirse Ölçek Ortalaması	Madde Silinirse Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Puan Korelasyonu	Madde Silinirse Cronbach Alpha Katsayısı
MD1	45,0660	91,910	,570	,911
MD2	45,0849	89,736	,688	,907
MD3	45,3396	88,436	,715	,906
MD4	45,3019	87,260	,777	,904
MD5	45,0000	89,238	,720	,906
MD6	45,4245	89,237	,650	,908
MD7	45,4151	90,436	,626	,909
MD8	45,0283	92,333	,601	,910
MD9	45,0566	90,340	,685	,907
MD10	45,0283	93,952	,481	,914
MD11	44,7358	93,568	,547	,912
MD13	45,1887	94,440	,408	,917
MD14	44,9434	91,216	,622	,909
MD15	44,6226	92,447	,592	,910
MD16	44,5943	92,529	,570	,911

Araştırmada çalışan davranış ölççeğine yapılan güvenilirlik analizi bulguları Tablo 3.6'da verilmiştir. Tablo 3.6 incelendiğinde bazı ölçek maddelerinin bulunmadığı gözlenmektedir. Bu durumun nedeni güvenilirlik analizinde DE15 (0,148), DE16 (0,195) ve DE12 (0,232) sorularının düzeltilmiş madde toplam puan korelasyonunun 0,30 referans değerinden düşük olmasıdır. Söz konusu bu nedenle ilgili maddeler analizden çıkarılmış ve kalan maddelere ilişkin bulgular Tablo 3.7 'de sunulmuştur.

Tablo 3.7: Çalışan Davranışı Ölçeğinin Güvenilirlik Analizi

	Madde Silinirse Ölçek Ortalaması	Madde Silinirse Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Puan Korelasyonu	Madde Silinirse Cronbach Alpha Katsayısı
DE1	39,5472	32,974	,506	,815
DE2	38,6038	33,461	,560	,809
DE3	38,5000	33,757	,532	,812
DE4	38,6132	33,211	,627	,804
DE5	38,4151	35,140	,547	,812
DE6	38,2547	35,239	,538	,813
DE7	38,7358	33,434	,545	,811
DE8	38,2264	35,396	,454	,818
DE9	38,7075	36,018	,392	,823
DE10	38,9151	36,155	,319	,829
DE11	39,8208	34,949	,323	,833
DE14	38,5660	33,848	,567	,809

3.5.4. Ölçeklere İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizleri

Açımlayıcı faktör analizi, değişkenlerdeki birbiriyle ilişkili maddeleri gruplayan ve ortak faktörler altında toplayan bir analiz yöntemidir (Kerse, 2017: 128). Araştırmada her bir ölçeğe sırasıyla varimaks açımlayıcı faktör analizi yapılmıştır. Analizler için araştırma örnekleminiz 106 olduğu için madde faktör yüklerinin 0,50'nin üstünde olması dikkate alınmıştır (Yaşlıoğlu, 2017: 78). Bunun yanında faktörlerde binişiklik incelenmiş ve binişik olan her bir maddenin diğer binişik olduğu faktör yükleri arasında 0,10'un altında fark olan maddeler analizden çıkarılmıştır (Çokluk vd., 2012:233). Öte yandan analizde örneklem yeterliliğini gösteren Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi değerinin 0,60 ve Barlett Küresellik Testi değerinin 0,000 olması referans alınmıştır (Kerse, 2017: 129). Muhasebe denetimi ölçeğine yapılan faktör analizinde MD8 ve MD9 maddelerinin binişik olması ve söz konusu binişiklik kriterine sağlamaması nedeniyle analizden çıkarılmıştır. Bu

maddelerin analizden çıkarılmasıyla elde edilen KMO ve Bartlett değerleri Tablo 3.8’de verilmiştir.

Tablo 3.8: Muhasebe Denetimi Ölçeği KMO ve Barlett Değerleri

Kaiser-Meyer-Olkin Testi (KMO)		,839
Barlett Küresellik Testi (Barlett’s Test of Sphericity)	Ki-Kare	744,185
	S.d.	78
	p	,000

Tablo 3.8’deki bulgular KMO değerinin 0,60’dan yüksek olduğunu ve Barlett değerinin referans değeri karşıladığını göstermektedir. Muhasebe denetimi ölçeğine ilişkin madde faktör yükleri ve ilgili bulgular Tablo 3.9’da yer almaktadır.

Tablo 3.9: Muhasebe Denetimi Ölçeği Faktör Yükleri

Faktörler	Faktör Yükleri	Özdeğerler	Açıklanan Varyans	Toplam Varyans%
1.Faktör: Denetim	,831	4,352	33,479	33,479
MD6	,827			
MD3	,811			
MD7	,805			
MD4	,706			
MD2	,704			
MD5	,509			
MD1	,831			
2. Faktör: Bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik		3,219	24,765	58,244
MD13	,761			
MD15	,679			
MD14	,679			
MD10	,650			
MD11	,615			
MD16	,595			

Tablo 3.9'daki bulgulardan her bir maddenin madde faktör yükünün 0,50'den yüksek olduğu görülmektedir. Analizde ölçek maddeleri iki (2) boyut altında toplanmıştır. Birinci boyuttaki maddeleri denetime ilişkin maddeleri içerdiği için orijinal ölçekteki gibi “denetim” olarak isimlendirilmiştir. İkinci boyut ise orijinal ölçekteki “bilgiye erişim” ve “anlaşılabilirlik” boyutlarının birleşiminden oluşmuştur. Bu nedenle boyut “Bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik” olarak isimlendirilmiştir. Analizde her bir boyutun özdeğerinin 1'den yüksek olduğu tespit edilmiştir. Öte yandan ölçek genel olarak toplam varyansın %58,244'ünü açıklamıştır.

Muhasebe denetimi ölçeğinin faktör yapısı belirlendikten sonra Çalışan Davranışı ölçeğinin faktör analizi yapılmıştır. Analizde DE9 sorusunun faktör yükü 0,50'nin altında olduğu için; DE4 sorusu ise binişiklik kriterini sağlamadığı için analizden çıkarılmıştır. Bu maddelerin çıkarılması sonucu elde edilen KMO ve Bartlett değerleri Tablo 3.10'da verilmiştir.

Tablo 3.10: Çalışan Davranışı Ölçeği KMO ve Barlett Değerleri

Kaiser-Meyer-Olkin Testi (KMO)		,748
Barlett Küresellik Testi (Barlett's Test of Sphericity)	Ki-Kare	348,853
	S.d.	45
	p	,000

Tablo 3.10'da yer alan bulgular KMO değerinin ve Barlett değerinin referans değeri karşıladığını göstermektedir. Çalışan Davranışı ölçeğine ilişkin madde faktör yükleri ve ilgili bulgular Tablo 3.11'de yer almaktadır.

Tablo 3.11: Çalışan Davranışı Ölçeği Faktör Yükleri

Faktörler	Faktör Yükleri	Özdeğerler	Açıklanan Varyans	Toplam Varyans%
1.Faktör: Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik		3,515	35,151	35,151
DE6	,801			
DE3	,750			
DE7	,714			
DE5	,707			
DE8	,695			
DE2	,670			
DE14	,554			
DE6	,801			
2. Faktör: Görev Bilinci		1,996	19,962	55,113
DE11	,851			
DE10	,751			
DE1	,725			

Tablo 3.11'deki bulgulardan kullanılan ölçekteki her bir maddenin madde faktör yükünün 0,50'den yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan açımlayıcı faktör analizinde ölçek maddeleri iki (2) boyut altında toplanmıştır. Birinci boyuttaki maddeler orijinal ölçekteki “Denetçinin Bağımsızlığı” ve “Etik” boyutlarının birleşiminden oluşmuş bu nedenle boyut “Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik” olarak isimlendirilmiştir. İkinci boyut ise orijinal ölçekteki gibi göreve ilişkin bilinç maddelerini içermiş bu nedenle “Görev Bilinci” olarak isimlendirilmiştir. Analizde elde edilen bulgular her bir boyutun özdeğerinin 1'den yüksek olduğunu ve ölçeğin toplam varyansın %55,113'ünü açıkladığını göstermiştir.

3.5.5. Açımlayıcı Faktör Analizi Sonrası Güvenilirlik

Ölçeklerin açımlayıcı faktör analizi ile faktör yapısı belirlendikten sonra hem boyutlar hem de genel düzeyde güvenilirliklerine bakılmıştır. Ölçeklerin

güvenilirliğine ilişkin analizler Cronbach Alfa Güvenilirlik Katsayısı incelenerek belirlenmiştir. Bu katsayı 0 ile 1 arasında değerler alır ve 1 değerine yakın olması arzulanır. Bu katsayıya ilişkin referans şu şekildedir (Kalaycı, 2009: 405):

- $0,00 < \text{alfa} < 0,40$ ise güvenilir değildir.
- $0,40 < \text{alfa} < 0,60$ ise güvenilirlik düşüktür.
- $0,60 < \text{alfa} < 0,80$ ise oldukça güvenilirdir.
- $0,80 < \text{alfa} < 1,00$ ise yüksek güvenilirdir.

Ölçklere yapılan güvenilirlik analizi (cronbach alpha) bulguları Tablo 3.12’de sunulmuştur.

Tablo 3.12: Güvenirlilik (Cronbach Alpha) Bulguları

Ölçek	Önerme Sayısı	Cronbach’s Alpha
Denetim Boyutu	7	0,901
Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutu	6	0,800
Genel Muhasebe Denetimi	13	0,902
Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutu	8	0,830
Görev Bilinci Boyutu	3	0,696
Genel Çalışan Davranışı	11	0,795

Tablo 3.12’deki bulgulara göre her bir ölçek gerek boyutlar gerekse genel düzeyde güvenilirdir. Öte yandan referans alınan güvenilirlik kriterlerine göre “Genel Çalışan Davranışı” ve “Görev Bilinci Boyutu” için oldukça güvenilirlik söz konusuken “Genel Muhasebe Denetimi”, “Denetim Boyutu”, “Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutu” ve “Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutu” için yüksek güvenilirlik mevcuttur. Dolayısıyla araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilir olduğu belirlenmiştir.

3.5.6. Normallik Testleri

Araştırmada temel analizlere geçmeden önce verilere normallik dağılım testleri yapılmıştır. Normal dağılım araştırma değişkenlerinin dağılım ölçüleriyle ilgili olan bir durumu yansıtır. Çarpıklık ve basıklığa ilişkin değerlerin +/-1 değerleri arasında olması verilerin normallik varsayımını sağladığını göstermektedir (Gürbüz ve Şahin, 2018: 214). Normallik dağılım testi için değişkenlere yapılan analizlerde elde edilen bulgular Tablo 3.13’da verilmiştir.

Tablo 3.13: Normal Dağılım Varsayım Testleri

Değişkenler	Çarpıklık		Basıklık	
	İstatistik	Standart Hata	İstatistik	Standart Hata
1.Denetim Boyutu	-,291	,235	-,232	,465
2.Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutu	-,434	,235	,224	,465
3.Genel Muhasebe Denetimi	-,365	,235	,223	,465
4.Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutu	-,530	,235	,486	,465
5.Görev Bilinci Boyutu	,138	,235	-,719	,465
6.Genel Çalışan Davranışı	-,402	,235	,844	,465

Tablo 3.13 incelendiğinde çarpıklığa ve basıklığa ilişkin değerlerin referans kriterleri (yani -1 ve +1 arasında) arasında kaldığı, bu nedenle normallik varsayımını sağladığı görülmektedir. Bu aşamadan sonra yapılacak olan analizlerde elde edilen bu bulgu dikkate alınmıştır.

3.5.7. Araştırma Değişkenleri Arasındaki İlişkilerin Tespiti

Muhasebe denetimi, muhasebe denetiminin boyutları, çalışan davranışı ve çalışan davranışının boyutları arasındaki ilişkileri belirlemek için Pearson korelasyon analizi

yapılmıştır. Araştırmada Pearson Korelasyonunun tercih edilmesinin nedeni verilerin normallik varsayımını sağlamasıdır. Analize ilişkin bulgular Tablo 3.14’de aktarılmış ve yorumlanmıştır.

Tablo 3.14: Araştırma Değişkenlerine İlişkin Pearson Korelasyon Analizi Bulguları

	Ortalama	Standart Sapma		1	2	3	4	5	6
1.Denetim Boyutu	3,0404	,8297		1					
2.Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutu	3,4214	,6878	r	,602*	1				
			p	,000					
3.Genel Muhasebe Denetimi	3,2163	,6865	r	,929*	,855*	1			
			p	,000	,000				
4.Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutu	3,7925	,6022	r	,486*	,538*	,565*	1		
			p	,000	,000	,000			
5.Görev Bilinci Boyutu	2,8365	,8116	r	,644*	,544*	,671*	,267*	1	
			p	,000	,000	,000	,006		
6.Genel Çalışan Davranışı	3,5057	,5402	r	,670*	,666*	,744*	,901*	,659*	1
			p	,000	,000	,000	,000	,000	
*p<0,05 **p<0,01									

Tablo 3.14’de aktarılan korelasyon bulguları incelendiğinde gerek ölçek geneli gerekse boyutlar düzeyinde pozitif yönde anlamlı düzeyde ilişkiler olduğu görülmektedir. “Denetim boyutu” ve “bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik boyutu” ile “denetçinin bağımsızlığı ve etik boyutu”, “görev bilinci boyutu” ve bir bütün olarak çalışan davranışı değişkeni arasında %99 önem düzeylerinde pozitif yönde ilişkiler bulunmaktadır. Bir bütün olarak muhasebe denetimi ile “denetçinin bağımsızlığı ve

etik boyutu” ve “görev bilinci boyutu” arasında da %99 önem düzeyinde pozitif yönde ilişkiler mevcuttur. Benzer şekilde bir bütün olarak muhasebe denetimi ile çalışan davranışı arasında da %99 önem düzeyinde pozitif bir ilişki görülmektedir.

Araştırma değişkenleri ve boyutları arasındaki ilişkiler belirlendikten sonra etkinin tespiti için regresyon analizi kullanılmıştır. Regresyon analizi için çoklu doğrusal regresyon ve basit doğrusal regresyon analizleri yapılmıştır. Muhasebe denetimi değişkeninin boyutlarının bağımsız, Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik boyutunun bağımlı olduğu bir durumda yapılan çoklu doğrusal regresyon analizi bulguları Tablo 3.15’de sunulmuştur.

Tablo 3.15: Muhasebe Denetimi Boyutlarının Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutuna Etkisi

Bağımsız	Bağımlı	Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik		
		β	t	p
Denetim		,255	2,521	,013
Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik		,385	3,812	,000
R^2		,331		
Düzeltilmiş R^2		,318		
F		25,481**		
*p<0,05, **p<0,01				

Tablo 3.15’deki bulgular analize ilişkin kurulan denklemin %99 önem düzeyinde anlamlı olduğunu göstermektedir ($R^2 = ,331$ ve $F = 25,481^{**}$). Bir diğer bulgu muhasebe denetiminin boyutlarının denetçinin bağımsızlığı ve etik boyutunu pozitif yönde ve anlamlı (denetim $\beta=,255$ ve $p<0,01$; bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik $\beta=,385$ ve $p<0,01$) olarak etkilediğini göstermektedir. Bir diğer ifadeyle denetim boyutu ve bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik boyutu denetçinin bağımsızlığını ve etik davranışını pozitif olarak etkilemektedir. Dolayısıyla denetim ve bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik ne kadar fazla olursa denetçinin bağımsızlığını ve etik davranışı da o kadar fazla olmaktadır. Bu nedenle de H1a ve H1c hipotezleri kabul edilmektedir.

Muhasebe denetimi değişkeninin boyutlarının bağımsız, Görev Bilinci boyutunun bağımlı değişken olarak ele alınan ve bu doğrultuda yapılan çoklu doğrusal regresyon analizi bulguları Tablo 3.16’da sunulmuştur.

Tablo 3.16: Muhasebe Denetimi Boyutlarının Görev Bilinci Boyutuna Etkisi

Bağımsız	Bağımlı		
	Görev Bilinci		
	β	t	p
Denetim	,497	5,441	,000
Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik	,245	2,688	,008
R^2	,454		
Düzeltilmiş R^2	,443		
F	42,741**		
* $p < 0,05$, ** $p < 0,01$			

Tablo 3.16’da yer alan bulgulardan analize ilişkin kurulan denklemin %99 önem düzeyinde anlamlı olduğu görölmektedir ($R^2 = ,454$ ve $F = 42,741^{**}$). Tablodaki bir diğer bulguya göre muhasebe denetiminin boyutlarının görev bilinci boyutunu pozitif yönde ve anlamlı (denetim $\beta = ,497$ ve $p < 0,01$; bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik $\beta = ,245$ ve $p < 0,01$) olarak etkilediği tespit edilmiştir. Bir diğer ifadeyle denetim boyutu ve bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik boyutu görev bilinci davranışını pozitif olarak etkilemekte; yani denetim ve bilgiye erişim ve anlaşılabilirliğin yüksek olması görev bilincinin de yüksek olmasını sağlamaktadır. Bu nedenle de H1b ve H1d hipotezleri kabul edilmektedir.

Araştırmada yukarıda yapılan boyutsal düzeyde analizlerin yanında ölçeklerin bütünü dikkate alınarak da analiz yapılmıştır. Bu doğrultuda muhasebe bağımsız, muhasebe çalışanları davranışlarının bağımlı değişken olarak ele alınmış ve basit doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Bulguların tümü Tablo 3.17’de verilmiştir.

Tablo 3.17: Muhasebe Denetiminin Muhasebe Çalışanlarına Etkisi

Bağımsız	Bağımlı	Çalışan Davranışı		
		β	t	p
Genel Denetimi	Muhasebe	,585	11,351	,000
R^2		,553		
Düzeltilmiş R^2		,549		
F		128,843**		

Tablo 3.17'deki bulgular analiz için kurulan araştırma denkleminin %99 önem düzeyinde anlamlı olduğunu göstermektedir ($R^2 = ,553$ ve $F = 128,843^{**}$). Tablodaki bir diğer bulguya göre muhasebe denetimi çalışanların davranışlarını pozitif yönde ve anlamlı ($\beta = ,585$ ve $p < 0,01$) olarak etkilemektedir. Bir diğer ifadeyle muhasebe denetiminin artması çalışanların denetçi bağımsızlığı ve etik ve görev bilinci davranışlarını artırmaktadır. Bu nedenle de H1 hipotezi kabul edilmektedir.

3.5.8. Demografik Özelliklere İlişkin Fark Analizleri

Araştırmada temel bulgulara yönelik yukarıda yapılan analizlerin ve yorumların yanında demografik özelliklerin “denetim”, “bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik”, “denetçinin bağımsızlığı ve etik” ve “görev bilinci” boyutlarında farklılık ortaya çıkarıp çıkarmadığı da incelenmiştir. Bu doğrultuda verilerin normallik varsayımını sağladığı da dikkate alınarak iki gruplu değişkenler için bağımsız örneklem t testi; üç ve daha fazla gruplu değişkenler için tek yönlü varyans (ANOVA) testi yapılmıştır (Tarhan, 2015). Öte yandan ANOVA testinde anlamlı farklılıkların olduğu durumlarda farklılığın kaynağını belirlemek için varyans homojenliğinde Tukey testi, varyansın homejen olmadığı durumda Tamhane's T2 testi tercih edilmiştir. Cinsiyet değişkenine yapılan t testi bulguları aşağıda Tablo 3.18'de verilmiştir.

Tablo 3.18: Cinsiyet Değişkeni Açısından Fark Bulguları

	cinsiyet	N	Ortalama	Std. Sapma	p
Denetim Boyutu	kadın	43	2,8538	,75624	,055
	erkek	63	3,1678	,85888	
Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutu	kadın	43	3,2364	,74467	,021
	erkek	63	3,5476	,62104	
Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutu	kadın	43	3,7708	,60540	,761
	erkek	63	3,8073	,60455	
Görev Bilinci Boyutu	kadın	43	2,5426	,62158	.001
	erkek	63	3,0370	,86781	

Tablo 3.18'deki cinsiyete ilişkin fark buğuları incelendiğinde “bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik ($p<0,01$)” ile “görev bilinci ($p<0,01$)” boyutlarında anlamlı farklılığın olduğu görülmektedir. Bu bulgulara göre erkeklerin (ort.=3,5476) bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik algısı kadınlara (ort.=3,2364) göre daha yüksektir. Benzer şekilde görev bilinci boyutunda da erkeklerin algısı (ort.=3,0370) kadınlardan (ort.=2,5426) daha fazladır.

Medeni durum değişkeni için yapılan t testi bulguları aşağıda Tablo 3.19'da sunulmuştur.

Tablo 3.19: Medeni Durum Değişkeni Açısından Fark Bulguları

Medeni durum			N	Ortalama	Std. Sapma	p
Denetim Boyutu	evli	67	3,0469	,79516	,917	
	bekar	39	3,0293	,89645		
Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutu	evli	67	3,4030	,64494	,720	
	bekar	39	3,4530	,76371		
Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutu	evli	67	3,7548	,56861	,401	
	bekar	39	3,8571	,65874		
Görev Bilinci Boyutu	evli	67	2,8358	,82953	,991	
	bekar	39	2,8376	,79056		

Tablo 3.19'daki medeni duruma ilişkin elde edilen fark bulgularına göre çalışanların medeni durumları muhasebe denetimi ve çalışan davranışları algısında farklılığa yol açmamaktadır.

Yaş değişkeninin “denetim”, “bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik”, “denetçinin bağımsızlığı ve etik” ve “görev bilinci” boyutlarında farklılık ortaya çıkarıp çıkarmadığı ANOVA testi ile incelenmiş ve bulgular Tablo 3.20'de sunulmuştur.

Tablo 3.20: Yaş Değişkeni Fark Bulguları

		Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalama	F	p
Denetim Boyutu	Gruplar arası	1,968	3	,656	,952	,419
	Grup İçi	70,308	102	,689		
	Toplam	72,276	105			
Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutu	Gruplar arası	1,235	3	,412	,867	,461
	Grup İçi	48,443	102	,475		
	Toplam	49,678	105			
Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutu	Gruplar arası	1,217	3	,406	1,122	,344
	Grup İçi	36,870	102	,361		
	Toplam	38,087	105			
Görev Bilinci Boyutu	Gruplar arası	4,354	3	1,451	2,284	,083
	Grup İçi	64,811	102	,635		
	Toplam	69,166	105			

Yaş değişkeniyle ilgili Tablo 3.20’de yer alan bulgular incelendiğinde muhasebe çalışanlarının yaş grupları arasında muhasebe denetimi ve çalışan davranışları algısında farklılığın olmadığı görülmektedir.

Eğitim değişkeninin “denetim”, “bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik”, “denetçinin bağımsızlığı ve etik” ve “görev bilinci” boyutlarında farklılığa yol açıp açmadığını belirlemek için ANOVA testi yapılmış ve bulgular Tablo 3.21’de sunulmuştur.

Tablo 3.21: Eğitim Değişkeni Fark Bulguları

		Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalama	F	p
Denetim Boyutu	Gruplararası	1,153	3	,384	,551	,649
	Grup İçi	71,123	102	,697		
	Toplam	72,276	105			
Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutu	Gruplararası	,560	3	,187	,387	,762
	Grup İçi	49,119	102	,482		
	Toplam	49,678	105			
Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutu	Gruplararası	2,827	3	,942	2,726	,048
	Grup İçi	35,260	102	,346		
	Toplam	38,087	105			
Görev Bilinci Boyutu	Gruplararası	1,372	3	,457	,688	,561
	Grup İçi	67,794	102	,665		
	Toplam	69,166	105			

Tablo 3.21'deki eğitim değişkenine ilişkin fark bulguları incelendiğinde eğitim düzeyi açısından sadece "Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik" boyutunda anlamlı bir farklılığın bulunduğu görülmektedir. Söz konusu farklılığın kaynağını belirlemek için ilgili testlere başvurulmuş; varyans homejenliğinin olması nedeniyle Tukey testi tercih edilmiştir. Teste ilişkin bulgular Tablo 3.22'de sunulmuştur.

Tablo 3.22: Eğitim Değişkeni Tukey Testi

(I) eğitim durumu	(J) eğitim durumu	Ortalama Farkı (I-J)	Std. Hata	p
lise veya altı	önlisans	,18878	,19245	,761
	lisans	-,19133	,17568	,697
	lisansüstü	,04847	,26058	,998
önlisans	lise veya altı	-,18878	,19245	,761
	lisans	-,38010*	,13608	,031
	lisansüstü	-,14031	,23571	,933
lisans	lise veya altı	,19133	,17568	,697
	önlisans	,38010*	,13608	,031
	lisansüstü	,23980	,22223	,703
lisansüstü	lise veya altı	-,04847	,26058	,998
	3 önlisans	,14031	,23571	,933
	lisans	-,23980	,22223	,703

*. Ortalama farkı 0,05 önem düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 3.22'deki farka ilişkin Tukey testi bulguları incelendiğinde “Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik” boyutundaki farkın önlisans eğitim düzeyi ile lisans düzeyi arasında olduğu görülmektedir. Bulgulara göre lisans eğitim düzeyindekilerin “Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik” boyutuna ilişkin algı ortalaması önlisans eğitim düzeyindekilerden (I-J=,38010ve p=,031) daha yüksektir.

Çalışma süresinin “denetim”, “bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik”, “denetçinin bağımsızlığı ve etik” ve “görev bilinci” boyutlarında farklılık ortaya çıkarıp çıkarmadığını belirlemek için ANOVA testi yapılmış ve bulgular Tablo 3.23'de sunulmuştur.

Tablo 3.23: Çalışma Süresi Değişkeni Fark Bulguları

		Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalama	F	p
Denetim Boyutu	Gruplararası	2,148	3	,716	1,041	,378
	Grup İçi	70,128	102	,688		
	Toplam	72,276	105			
Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutu	Gruplararası	1,579	3	,526	1,116	,346
	Grup İçi	48,099	102	,472		
	Toplam	49,678	105			
Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutu	Gruplararası	2,509	3	,836	2,398	,072
	Grup İçi	35,578	102	,349		
	Toplam	38,087	105			
Görev Bilinci Boyutu	Gruplararası	2,272	3	,757	1,155	,331
	Grup İçi	66,894	102	,656		
	Toplam	69,166	105			

Tablo 3.23'deki farka ilişkin ANOVA bulguları incelendiğinde çalışma süresi değişkeninin ele alınan değişkenlerin hiçbirinde farklılığa yol açmadığı görülmektedir. Dolayısıyla çalışma süresi muhasebe denetimi ve çalışan davranışı algısında farklılık yaratmamaktadır.

Son olarak gelir düzeyinin “denetim”, “bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik”, “denetçinin bağımsızlığı ve etik” ve “görev bilinci” boyutlarında herhangi bir farklılığa yol açıp açmadığı ANOVA testi ile incelenmiş ve bulgular Tablo 3.24'de sunulmuştur.

Tablo 3.24: Gelir durumu değişkeni fark bulguları

		Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalama	F	p
Denetim Boyutu	Gruplararası	7,165	4	1,791	2,779	,031
	Grup İçi	65,111	101	,645		
	Toplam	72,276	105			
Bilgiye Erişim ve Anlaşılabilirlik Boyutu	Gruplararası	,693	4	,173	,357	,839
	Grup İçi	48,986	101	,485		
	Toplam	49,678	105			
Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik Boyutu	Gruplararası	,614	4	,154	,414	,798
	Grup İçi	37,473	101	,371		
	Toplam	38,087	105			
Görev Bilinci Boyutu	Gruplararası	2,825	4	,706	1,075	,373
	Grup İçi	66,341	101	,657		
	Toplam	69,166	105			

Tablo 3.24'deki gelir düzeyi değişkenine ilişkin fark bulguları incelendiğinde sadece "Denetim" boyutunda anlamlı bir farklılığın olduğu göze çarpmaktadır. Söz konusu farklılığın nedenini tespit etmek için varyans homejenliğinin bulunması nedeniyle Tukey testi tercih edilmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 3.25'de verilmiştir.

Tablo 3.25: Gelir Durumu Değişkeni Tukey Testi

(I) gelirdurumu	(J) gelirdurumu	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
1501-2500 TL	2501-3500 TL	,57010	,26805	,217
	3501-4500 TL	-,05746	,23003	,999
	4501-5500 TL	,45378	,27539	,471
	5500 TL'den fazla	,10168	,31998	,998
2501-3500 TL	1501-2500 TL	-,57010	,26805	,217
	3501-4500 TL	-,62756*	,22118	,043
	4501-5500 TL	-,11632	,26805	,993
	5500 TL'den fazla	-,46842	,31368	,569
3501-4500 TL	1501-2500 TL	,05746	,23003	,999
	2501-3500 TL	,62756*	,22118	,043
	4501-5500 TL	,51124	,23003	,180
	5500 TL'den fazla	,15914	,28188	,980
4501-5500 TL	1501-2500 TL	-,45378	,27539	,471
	2501-3500 TL	,11632	,26805	,993
	3501-4500 TL	-,51124	,23003	,180
	5500 TL'den fazla	-,35210	,31998	,806
5500 TL'den fazla	1501-2500 TL	-,10168	,31998	,998
	2501-3500 TL	,46842	,31368	,569
	3501-4500 TL	-,15914	,28188	,980
	4501-5500 TL	,35210	,31998	,806

*. Ortalama farkı 0,05 önem düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 3.25’de yer alan farka ilişkin Tukey testi bulgularından “Denetim” boyutundaki farkın 2501-3500 TL gelir düzeyi ile 3501-4500 TL gelir düzeyi arasında olduğu görülmektedir. Tablodaki söz konusu bulgular 3501-4500 TL gelir düzeyindekilerin “Denetim” boyutuna ilişkin algı ortalamasının 2501-3500 TL gelir düzeyindekilerden (I-J=,62756 ve p=,043) daha yüksektir. Araştırmada ele alınan diğer değişkenlerde gelir düzeyi açısından farklılık belirlenmemiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe denetimi ve kamu muhasebesi birbirine ihtiyaç duyan ve bütünlük oluşturan alanlardır. Çevresel değişimlerle birlikte kamu sektöründeki faaliyetlerde de birçok değişiklikler olmaktadır. Bunlar eğitim düzeyi, sosyal çevre, kişisel ahlak, kültürel unsurlar, mevzuattaki değişimler, kuruma ait kurallar ve çalışanların kurumdaki hakları gibi etkenler olarak sayılabilmekte ve bunlar çalışan davranışlarını etkilemektedir. Bu bağlamda çalışmada: denetim, denetimin bağımsızlığı, muhasebe bilgi sistemi, görev bilincinin geliştirilmesi ve etik gibi kavramlar üzerinde durulmaktadır.

Bir hesap sistemi olan devlet muhasebesi yapmış olduğu faaliyetlerin ekonomik olarak nasıl sonuçlandığı üzerinde durmaktadır. Daha sonra değişimlere uğrayan devlet muhasebesi kavramı biraz daha genişleyerek yerini kamu sektörü muhasebesi kavramına bırakmıştır. Kamu sektörü muhasebesinin amacı kurum ve kuruluşların gelir giderlerini görmek ve meydana gelen değişimleri kaydedip yorumlamaktır. Kamu muhasebesi şeffaf ve hesap verilebilirlik özelliklerine sahip olmalıdır.

Bu araştırmada kamu sektörü muhasebe denetimi için muhasebe çalışanlarının davranışlarını etkileyen kriterlerin neler olup olmadığına bakılmıştır. Araştırmada Kars İli merkezindeki 18 kuruma gidilerek toplam 106 mali birim çalışanı ile birebir görüşülerek uygulanan anketler ile verilere ulaşılmıştır.

Kars ili genelinde yapılan çalışma için oluşturulan 5 hipotezi şu şekilde açıklamak mümkündür. Bu doğrultuda kabul edilen hipotezlere göre;

- Muhasebe denetimi faaliyetlerinin çalışan davranışlarını pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Yani kamudaki muhasebe denetiminin çalışanların davranışları üzerindeki etkisinin olumlu yönde olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda denetim büyük bir öneme sahip olmakla beraber çalışanların davranışları üzerindeki etkisinden dolayı da gereken önem verilmelidir. Yapılan denetimimin çalışan davranışlarındaki etkisinin söz konusu olması ile birlikte performans ve çalışma disiplini açısından da büyük bir etken olduğu gözlenmiştir.
- Denetçinin bağımsızlığı ve etik arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Denetçinin bağımsızlığı etik açısından büyük bir öneme sahip

olduğu sonucuna varılmıştır. Çünkü etik konusu içinde büyük bir öneme sahip olan denetçinin bağımsızlığı, denetçinin bağımsız düşünmesi, görevlerini şahsi çıkarlar dışında tutarak yerine getirmesi verileri doğru, güvenilir ve tarafsız bir şekilde vermesi gerekmektedir.

- Denetim görev bilincini pozitif yönde etkilediği kanaatine varılmıştır. Bu hipoteze göre; görev bilincinin oluşmasında denetim önemli bir etkidir. Görev bilincinin oluşabilmesi için muhasebe denetiminin olması gerekmektedir. Görevlerini yerine getirip, gelirleri artırırken sorumluluklarını ve yükümlülüklerini göz önünde bulundurmaları gerekir. Denetim sayesinde bu sorumlulukları yerine getirirken hem toplumun genel ahlak kurallarına hem de mesleki standartlara uymak zorundadır.
- Bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik denetçinin bağımsızlığı ve etiği açısından pozitif yönde etkilendiği görülmektedir. Denetim ile bilgiye erişim bir bütündür. Denetçiler teknolojik gelişmelerden faydalanarak kullanıcılara doğru, güvenilir bilgiler sunarak bu kullanıcıların karar almasında etkili olacaklardır. Aynı şekilde bilgiye erişimde denetçinin bağımsızlığı kamu çalışanlarında etik kavramının büyük bir öneme sahip olması gerekmektedir. Bundan dolayı etik özelliklere sahip denetçinin bilgiye erişimde herhangi bir sıkıntı yaşayacağı söz konusu olmaz.
- Bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik görev bilincinin pozitif yönde etkilediği tespitine varılmıştır. Bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik açısından bilgiye ulaşmada çalışanların görev bilincine sahip olması önemli bir etken olduğu görülmektedir. Sorumluluklarını yerine getirirken sahip oldukları ahlaki değerlerle bilgiye erişim konusunda çalışanların görev bilincine sahip olmaları gerekmektedir. Görev bilinci ile hareket edildiğinde bilgiye erişim ve anlaşılabilirlik daha kolay ve etik olacaktır.

Genel olarak bu çalışmanın sonucu değerlendirildiğinde; kamu sektöründeki çalışanların etik kavramını geliştirebilmesi yönünde muhasebe denetiminin önemi artırılmalıdır. Bu alanda yapılan çalışanların etik bilincine sahip özelliklerin geliştirilmesini sağlamaya yönelik olmalıdır. Kamu sektörü muhasebe çalışanlarında bilgiye ulaşım kolaylığı ve görev bilincinin geliştirilebilmesi için muhasebe

denetimine önem verilmelidir. Yine aynı şekilde yöneticilerin çalışanlara verileri kolay ulaşımı sağlayabilmeleri ve görev bilincinin oluşabilmesi için muhasebe denetimi büyük bir öneme sahip olmalıdır.

Sonuç olarak bu anlatılanlardan yola çıkarsak muhasebe denetiminin denetçinin bağımsızlığı, görev bilinci, etiği açısından büyük bir öneme sahip olduğunu görülmektedir. Yöneticilerin muhasebe çalışanlarına eğitimler vererek daha bilinçli bir şekilde çalışması etik ve görev bilinci kavramlarını geliştirerek, denetçilerin bağımsızlığını sağlamış olacaktır.



KAYNAKÇA

- Akarçay, V.(1980)“Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması”, Sermet Matbaası, İstanbul, s:17
- Akarkarasu, N. (2000). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, Yeterlilik Etüdü, İstanbul.
- Akçakanat, Ö. (2011). Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Akçay, S. (2012), Kamu Sektörü’nde İç Denetim’in Etkinliğinin Ölçülmesi Ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, doktora tezi, Kütahya
- Akçay, S. (2012). Kamu Sektörü’nde İç Denetim’in Etkinliğinin Ölçülmesi Ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, doktora tezi, Kütahya
- Akdeniz, G. (1948). Devlet Muhasebesi. İstanbul: İsmail Akgün Basımevi.
- Akgül, A. B. (2000). Türk Denetim Kurumları. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akgün, A.İ. ve Kılıç, S. (2013) Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi. Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa
- Akmut, Ö. (1973)Türkiye Devlet Muhasebesi, Baylan Matbaası, Ankara
- Aksoy, T.(2005). Yeni Türk Ticaret Kanunu Işığında Denetim ve Muhasebe Yasak Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 16,117-146.
- Akyel, R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim Ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 19, Sayı 3, Sayfa 1-22
- Akyel, R. ve Köse, H. Ö. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Anlayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. Türk İdare Dergisi, 466, 9-45.

- Arıca, A. 2002,Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.
- Arslan, A. (2010), “Bağımsızlık ve Tarafsızlık Noktasından Denetim Mesleğinde Etik Kurallar Üzerine”, s.1
- Arslan, K. (2018). Bilişim ve Yazılım Teknolojilerinin Fikri ve Sınai Mülkiyet Hakları açısından Türkiye ve Uluslararası Alandaki Görünümü. İstanbul Medipol Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, yüksek lisans tezi, İstanbul.
- Ataman, B. (2010). Türkiye’ de Kamu Denetimi Ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış. Maliye- Finans Yazıları, 87, 17-26.
- Baydoral, O. (2007). İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi Ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bozdoğan, T. (2007). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinde Kamu Sektöründe Finansal Raporlama Ve Belediyelere Yönelik Bir Model Önerisi. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Candan, E. (2007). Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Cihangir, M.(2005) Türkiye Devlet Muhasebe Sistemi Ayniyat Muhasebesi İlişkileri, İ.Ü Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi.
- Coşkun, G. (2000), Devlet Bütçesi: Türk Bütçe Sistemi, Ankara: Turhan Kitabevi, Altıncı Baskı.
- Çetinkaya, Ö. (2004) Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler Ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 46. Seri
- 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.

- Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyüköztürk, Ş.(2012). Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik: SPSS ve Lisrel Uygulamaları: Pegem Akademi Yayıncılık.
- Deis, D. R. ve Giroux, G. A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*. 67(3): 462-479.
- Demir, B. (2005) Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*,
- Demir, E. Ve Çiftçi, Y. (2016). Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 18 (31): 88-97
- 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.
- Ders Notları. Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Eğitim Semineri, Güncel Mevzuat Yayınları, 11, Antalya.
- Doğan, K.C. (2015) Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim Ve Kamu Yönetimindeki Yeri, *Onbudsman Akademik Dergisi*.
- DPT, (2000) VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: DPT Yayınları.
- Eker (2018), muhasebe denetiminde yapılan hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin önemi konusunda bir çalışma yürütmüştür.
- Erdoğan, S. (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar Ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Planlama Uzmanlığı Tezi, Ankara.
- Erkaş, S. O. (2012). Mali Raporlar Kesin Hesap Tablolarının Yönetimin Kararlarına Etkisi. Yayımlanmamış İdari Uzmanlık Tezi, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Ankara.

- Genç, Z. (2013). Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Etkinliğinin, Muhasebe Çalışanları Üzerine Etkisi: Uşak İlinde Bir Alan Araştırması. Yüksek Lisans Tezi, Uşak
- Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Yönelik. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Giray, A. (1997). Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi, Üçüncü Baskı.
- Gökçen, G. (2003). Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar ve Öneri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gönülaçar, Ş. (2007) İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, Mali Hukuk Dergisi s:130-131
- Gönülaçar, Ş. (2008). İç Denetimin Bürokratik Serencamı. Mali Hukuk Dergisi, 135, 1-21.
- Gündüz, F. (2013). Kamu Sektöründe Muhasebe Standartları, Tahakkuk Esası Ve Türkiye’de Uygulanması: Sosyal Güvenlik Kurumu Ve Rize Belediyesi Örneği. (Doktora Tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güngör, A. A. (1981). Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi. Ankara: DSİ Basım ve Foto-Film İşletme Müdürlüğü Matbaası.
- Gürbüz, Ş. ve Şahin, F. (2018). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: Felsefe-Yöntem-analiz. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Güredin, E. (1995). “Muhasebe Denetim ve Mali Analiz” Anadolu Üniversitesi Yayınları 2. Baskı, No:835, Eskişehir.
- Güvemli, O. (1995)“Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu’na Kadar 1.Cilt”, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayın No:1, İstanbul, s:33
- Hinton, P. R., Brawnlow, C, McMurray, I. ve Cozens, B. (2004). SPSS Explained, Great Britain: Routledge.
- Kalaycı, Ş. (2009). Spss Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. Ankara: Asil Yayınevi.

- 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 “Kamu Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına”, <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/15.pdf> [12,10,2019]
- Karaarslan, E. (2005) Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, Ankara
- Karaarslan, E.(2004), “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 54, Temmuz-Eylül 2004.
- Karacan, S. (2014). Etik Kavramı Ve Muhasebe Meslek Etiği. Umuttepe Yayınları, Birinci Basım
- 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.
- Kavut, L., Taş, O., ve Şavlı, T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. İSMMMO yayınları
- Kenger,E. (2001) Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları [.http://www.belgeler.com/blg/2ar2/denetim-yardimcisi-notlari](http://www.belgeler.com/blg/2ar2/denetim-yardimcisi-notlari) [20.02.2013]
- Kerimoğlu, B. (2002) Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları“, Mali Kılavuz Dergisi, no.17, s.88.
- Kerse, G. (2017). İşe Bağlanma ve Politik Davranış Algısını Etkileyen Örgütsel Faktörler. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- 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

- Köse, H. Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye’ de Yüksek Denetim, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, 145.Yıl Yayınları, Ankara.
- Kubalı, D.(1998) Performans Denetimi; Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, T. C. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, Ankara
- Kuluçlu, E. (2006) Yönetimin Denetiminde Denetimin Yönetimine, Sayıştay Dergisi, 63, 3-37.
- Kutlu, H.A. (2008). Muhasebe Meslek Ahlakı. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım
- Omoteso, K. (2016). Audit Effectiveness: Meeting the IT Challenge. Routledge.
- Ortaş, İ. (2018). “Bilgi ve İletişim Çağında Bilimsel Bilgiye Erişimin Önemi ve Türkiye'nin Bilgiye Erişim Potansiyeli”. Türk Kütüphaneciliği, 32(3): 223-232.
- 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.
- Özeren, B. (2000). İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. Ankara: Sayıştay Yayınları. Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi 8.
- Özeren, B. (2006). Intosai Kamu Kesimi Kontrol Standartları Rehberi. Sayıştay Bilgi Notları, Ankara.
- Özyürek, F. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 4(1), 139-148.
- Pekdemir, Recep & M. Mete Önal, (1999)“Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri”, İ.İ.E. Yönetim Dergisi, Yıl:1, Sayı:34, İstanbul,
- Pincus, K. V. (1989). “Financial auditing and fraud detection: Implications for scientific data audit”. Accountability in Research: Policies and Quality Assurance, 1(1): 53-70

- Saçaklı, Y. (2011). Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- 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. (2007). İç Kontrol Standartları. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 1-47.
- Sanal, R. (2002): Türkiye'de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu, TODAİE Yayınları, No:314.
- Sevim, Ş. Bozdoğan, T., ve Topakkaya, A. (2009) Uluslararası Kamu Sektörü Prof. Dr. Yrd. Doç. Dr. Şerafettin Sevim Tunga Bozdoğan Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Ali Topakkaya Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler
- Sipahi, B., Yanık, S., ve Cevdet, T. (2007). Devlet Muhasebesi 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde
- Soylu, H. (2004). Uluslar Arası Çalışmalar Işığında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe ve Raporlama Sisteminin Kamu maliyesi Yönetiminde Önemi, Yayınlanmış Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara.
- T. C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://www.hmb.gov.tr/ic-kontrol-nedir> Erişim Tarihi: 25.09.2019
- T.C. Maliye Bakanlığı, (2002), Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları; Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Ankara.
- Tarhan, Y. (2015). Tüketicilerin etnosentrik eğilimlerinde rolü olan faktörlerin etkisinin incelenmesi: Kars ilinde bir uygulama. (Yüksek Lisans Tezi), Kars: Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Taşğın, Y. (2010) Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Değerlendirilmesi Ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Erzurum
- Tümer, Ö. , Demirbaş, T. (2017) Devlet Muhasebesinde Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına İlişkin Bir Değerlendirme,
- Türedi, S. (2012). İç Kontrol Sistemi Ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi. 4(1): 27-37.
- Türk Dil Kurumu (TDK),
http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GT.S.5da6c2f78757a1.27922262 Erişim Tarihi: 16.07.2019
- Türk, Z. (2004) Muhasebe Meslek Ahlakı. Adana:Nobel kitapevi.
- Uzunay, V. (2007). Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi Ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler. Devlet Bütçe Uzman Yardımcısı İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi tezi. Ankara
- Üstün, R. (1982). Muhasebe bilgilerinin finansal kontrol amacıyla bölüm yöneticilerine iletilmesi ve bir anket uygulaması. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 242/162.
- Yanık, S.(2002). Türkiye’deki Devlet Muhasebesi Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi. Türkiye 21. Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Muğla.
- Yaşlıoğlu, M.M. (2017). Sosyal Bilimlerde Faktör Analizi ve Geçerlilik: Keşfedici ve Doğrulayıcı Faktör Analizlerinin Kullanılması. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, 46(Özel Sayı), 74-85.
- Yılancı, M. (2006). İç Denetim Türkiye’ nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Yılmaz, H. (2010). Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunca Yapılan Muhasebe Denetiminin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Değerlendirmesi. (Master Tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

<https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/financial-auditing> , Erişim Tarihi: 28.11.2019

<http://etikarastirma.com/tr/icerik/bilgi-merkezi/10>, Erişim Tarihi:19.12.2019



EKLER

ANKET FORMU

Değerli çalışan;

Bu anket formu Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalında yürütülen yüksek lisans tezi kapsamında düzenlenmiştir. Çalışma, kamu sektörü muhasebe çalışanlarının muhasebe denetimine ilişkin tutumlarını incelemek amacıyla yapılmaktadır. Vermiş olduğunuz bilgiler kesinlikle gizli tutulacak, üçüncü kişiye/kuruma aktarılmayacaktır. İlgi ve yardımlarınız için teşekkür ederim.

Özlem GÜNER

(iletişim: ozlemerdagi@hotmail.com)

1.Bölüm

Lütfen, durumunuza en uygun olan seçeneğin baş tarafındaki parantezin içine (X) işareti koyunuz.	
1. Cinsiyetiniz	() Kadın () Erkek
2. Medeni Durumunuz	() Evli () Bekar
3. Yaşınız	() 18-24 () 25-34 () 35-44 () 45-54 () 55-64 () 65-74
4. Eğitim Durumunuz	() Okur-yazar () İlköğretim () Lise () Ön Lisans () Lisans () Lisansüstü
5. Çalışma Süreniz	() 1 yıldan az () 1-5 yıl arası () 5-10 yıl arası () 10 yıldan fazla
6. Aylık Geliriniz	() 500-1500 TL () 1501-2500 TL () 2501-3500 TL () 3501-4500 TL () 4501-5500 TL () 5500 TL'den fazla

2. Bölüm: Kamu Sektörü Muhasebe Denetimine İlişkin İfadeler						
Aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi belirtiniz.						
		Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum 4: Katılıyorum 5: 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 faaliyetlerini 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	Etkin ve etkili bir iç denetim yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
8	Kamu muhasebesi sayesinde kamuda muhasebe birliği bilinci oluşturulmuştur.	1	2	3	4	5
9	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanları gelişmelere ve değişime kolayca uyum sağlayabilmektedirler.	1	2	3	4	5
10	Muhasebe bilgi sistemi, kamu yöneticilerinin ihtiyaç duyduğu bilgilerin tamamını sağlayabilir.	1	2	3	4	5
11	Muhasebe bilgi sistemi, standartlar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.	1	2	3	4	5
12	Muhasebe bilgi sistemi, iç kontrol sistemini etkiler.	1	2	3	4	5
13	Kamu sektöründe hazırlanan yıllık raporlar ve mali tablolar herkes tarafında kolayca anlaşılır.	1	2	3	4	5
14	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanları bilişim teknolojilerinden yeterince yararlanabilir.	1	2	3	4	5
15	Muhasebe verileri yasalara ve mevzuata uygun bir şekilde kontrol edilmektedir.	1	2	3	4	5
16	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanlarının hazırladığı raporlar gerçeği yansıtmaktadır.	1	2	3	4	5

3. Bölüm: Denetimin Muhasebe Çalışanlarına Etkisine İlişkin İfadeler						
Aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi belirtiniz.						
		Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
	1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum 4: Katılıyorum 5: 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 sektörü muhasebesi uygulamalarında kurumsal yönetim ilkelerine (şeffaflık, hesap verilebilirlik, eşitlik, sorumluluk) uyulmaktadır.	1	2	3	4	5
5	Muhasebe bilgi sistemi ve iç denetim bir bütündür.	1	2	3	4	5
6	Denetçilerin bağımsızlığı verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmaktadır.	1	2	3	4	5
7	İç denetçilerin çalışma sonuçları tarafsız ve çıkar çatışmasından uzaktır.	1	2	3	4	5
8	Denetçilerin bağımsızlığı yeterli mesleki bilgi ve tecrübe sahibi olmasını gerektirir.	1	2	3	4	5
9	Kamu idareleri, kamu sektörü muhasebesi faaliyetlerini denetleyebilir.	1	2	3	4	5
10	Yönetim, iç denetimin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak için kontroller yapmaktadır.	1	2	3	4	5
11	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanlarına yeterince hizmet içi eğitim veriliyor.	1	2	3	4	5
12	Muhasebe mesleğine başlamadan aldığınız eğitim, kamu sektörü muhasebe mesleği için yeterlidir.	1	2	3	4	5
13	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanları muhasebe etiğine, ilke ve kurallarına uygun olarak hareket etmektedirler.	1	2	3	4	5
14	Kamu muhasebesi meslek etiği, kurumlarda meydana gelen yolsuzlukları azaltmaktadır.	1	2	3	4	5
15	Kamu sektörü muhasebe bölümü çalışanlarının performansları adil bir şekilde ödüllendirilmektedir.	1	2	3	4	5

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı	Özlem GÜNER
Doğum Yeri	Arpaçay
Doğum Tarihi	02.01.1990

LİSANS EĞİTİM BİLGİLERİ

Üniversite	Anadolu Üniversitesi
Fakülte	İşletme Fakültesi
Bölüm	İşletme

İŞ DENEYİMİ

Çalıştığı Kurum	Kars Belediye Başkanlığı
Görevi/Pozisyonu	Mali Hizmetler Müdürlüğü-Tahk. ve Tahs. Şef. / Tahsildar
Tecrübe Süresi	7 yıl

İLETİŞİM

E-mail	ozlemerdagi@hotmail.com
--------	-------------------------