

## KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ ETKİNLİĞİNİN, MUHASEBE ÇALIŞANLARI ÜZERİNE ETKİSİ: AMASYA ÜNİVERSİTESİ ÇALIŞANLARI ALAN ÇALIŞMASI

Sinan CEYLAN<sup>1+</sup> ve Mihriban COŞKUN ARSLAN<sup>2\*</sup>

<sup>1</sup>Muhasebe ve Finansman /Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat, Türkiye

<sup>2</sup> İşletme Bölümü/ Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat, Türkiye

\*Sorumlu Yazar: mihriban.arslan@gop.edu.tr

+Sunucu: cylvnsinan@hotmail.com

Sunum/Bildiri Türü: Sözlü/Tam Metin

**Özet-** Bu çalışmanın amacı, kamu sektörü muhasebe denetimlerinin muhasebe çalışanları üzerindeki etkilerini belirlemektir. Bu etkinin varlığını ve yönünü ölçmek için Amasya Üniversitesi tüm fakülte, yüksekokul ve idari birimlerde yer alan 55 muhasebe birimi çalışanına anket uygulaması yapılmıştır. Araştırma sorusu olan 9 hipotezi test etmek için regresyon analizi yapılmıştır. Analiz sonuçlarına göre 7 hipotez kabul edilirken 2 hipotez reddedilmiştir. Kurulan bu hipotezlerden etik boyutu ile denetim ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği arasında anlamlı bir ilişki, denetçinin bağımsızlığı boyutu ile bilgiye ulaşım kolaylığı, denetim ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği arasında anlamlı bir ilişki ve görev bilincinin geliştirilmesi boyutu ile denetim ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği boyutları arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler-** Kamu Sektörü Muhasebesi, Denetim, Regresyon Analizi

**Abstract-** The purpose in this study is to determine the influence of public accountant management on the employees of this field. To determine the existence and direction of this influence, 55 accountants who work at academy, faculty and management in the University of Amasya have been applied a questionnaire. Regression analysis has been performed to test the 9 hypotheses of this work. 7 out of 9 hypotheses have been confirmed while 2 have been denied by the results. A meaningful correlation between ethics intelligibility of the knowledge system and supervising, a meaningful correlation among supervising and independency of the supervisor level, ease of reach to the knowledge and intelligibility of the knowledge and a meaningful correlation between improving task awareness level and intelligibility of the knowledge system and supervising have been detected by the hypotheses.

**Keywords-** public sector, public accounting, supervision, supervising on accounting

### 1.GİRİŞ

Günümüzde mali yönetim alanında yaşanan gelişmelerle birlikte devlet muhasebesi kavramı yerini daha geniş kapsam içeren kamu sektörü muhasebesi kavramına bırakmıştır. Kamu sektörü muhasebesi, kıt olan kamu kaynaklarının en etkili ve verimli bir şekilde kullanılarak; temel kamu hizmetlerinin yürütüldüğü mali bilgi sistemidir. Kamu sektörü muhasebesi, kamu kurumlarının ihtiyaç duyduğu mali hizmeti karşılamayı hedefleyen sistemdir. Bu sistemde yer alan en önemli öğeyse; kamu hesaplarında şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin olmasıdır. Bu şekilde bilginin güvenilirliğinin ve doğruluğunun artırılması hedeflenmektedir. Bu şeffaflığın ve güvenilirliğin artırılması için de kamu sektöründe denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Kamu sektörü muhasebesinin gelişimi denetimin gerekliliğini de beraberinde getirmiştir. Denetim kavramı; mali alandaki çalışmalara ve olaylara ait tezlerin, kabul edilmiş kriterler arasındaki ilişkileri araştırarak, sonuçlarını gerekli kullanıcılara sunmak üzere hazırlanan verilerin, objektif bir biçimde toplanıp değerlendirilmesiyle sonuçlanan sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe denetimi, mali birim veya döneme ilişkin verilerin daha önceden belirlenen standartlara uygun olup olmadığının araştırılması ve bu konuda bir rapor hazırlanması amacıyla, bağımsız uzmanlarca yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2010: 23). Kamu sektörü muhasebesi

denetimi etkinliğinin artmasında en önemli paydaş hem denetimden etkilenen hem de denetçi olarak denetim sürecini etkileyen unsuruyla bu alanda çalışan bireylerdir.

Bu çalışmada, kamu sektörü muhasebe denetim etkinliğinin muhasebe çalışanları üzerinde ne yönlü ve nasıl bir etkisi olduğunun ölçülmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda kurumlar tarafından belirlenen denetim, bilgiye ulaşım ve bilgi sistemi boyutlarının, muhasebe çalışanlarının kişiye bağlı olarak belirlenen etik, bağımsızlık, görev bilinci boyutları üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Araştırmada kullanılan veriler; Amasya Üniversitesi tüm fakülte, yüksekokul ve idari birimlerde yer alan 55 muhasebe birimi çalışanından anket yöntemi ile toplanmıştır. Araştırma sorusu olarak belirlenen toplam 9 hipotez regresyon analizi ile test edilmiştir. Regresyon analizinde bağımlı değişken olarak; kişiye bağlı olarak belirlenen boyutlar olan etik, bağımsızlık ve görev bilinci; bağımsız değişken olarak da kurumlarca tespit edilen boyutlar olan denetim, bilgiye ulaşım ve bilgi sistemi kullanılmıştır. Kurumlar tarafından belirlenen boyutlar bağımsız değişkeni oluştururken, kişiye bağlı olarak belirlenen boyutlar da bağımlı değişkeni oluşturmaktadır. Çünkü bağımsız değişkenler; denetim, bilgiye ulaşım ve bilgi sistemi boyutları kurumların kuruluşundan itibaren sabittir ve değişim göstermezler. Fakat bağımlı değişkenler; etik, bağımsızlık ve görev bilinci boyutları ise her bir çalışan tarafından farklı algılanarak yorumlanabildiği için kişiden kişiye değişim

göstermektedir (Genç, 2013). Ayrıca ankete katılanların demografik bilgileri de frekans analizi ile açıklanmıştır.

## 2. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBESİ VE DENETİMİ

Muhasebe; bir iktisadi kurumda meydana gelen ve para ile ifade edilen işlemleri ve olayları toplayan kaydeden, sınıflandıran, raporlar halinde özetleyen ve bu raporları analiz ederek ve yorumlayarak ilgilenen kişilere bilgi sağlayan bir bilim ve uygulamadan oluşan bir sistem olarak tanımlanabilir (Ergin, 2006; s,18). Kamu muhasebesi ise kamu gelir ve giderlerinin tespiti, tahsisi, tasnifi, tahsili ve ödenmesi ile ilgili işlemlerin hepsini kapsayan bir kayıt sistemidir. Kamu sektörü muhasebesinin bu özelliklerinden anlaşılıyor ki; kamu sektörü muhasebesi: ekonomik planlamada, bütçelemede, sorumluluğu belirlemede, hesap vermede ve faaliyet sonuçlarını değerlendirilmesinde kolaylık sağlayan bir sistemdir (Aydoğdu, 2001: 210).

Muhasebe Denetimi; bir kurumun mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine ya da kurumların hukuki sistemleri gereği olarak farklı bir muhasebe sistemine uygun düzenlenecekse buna uygun bir şekilde düzenlenerek belirlemeye ve raporlamaya yönelik denetimdir. Finansal tablolar ve bu verilerin kaynağını meydana sağlayan kayıt, evrak ve diğer emareler üzerinden yürütülmekte olan çalışmalara dayalı olan ve bu verileri denetim raporunda özetleyen sistemli bir inceleme şeklidir (Kaya, 2005: 10). Pek çok kaynakta kapsamına göre denetim türleri içerisinde yer alan kamu denetimi ise kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir (Baydarol, 2007).

### Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi

Kamu sektörü kurumlarının mevcut ve gelecek dönemlerdeki faaliyet performanslarının başarıları, gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sisteminin varlığıyla ölçülebilir, değerlendirilebilir ve de geliştirilebilir. Dolayısıyla, kamu sektörü muhasebesi ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması sürecinde doğru, tutarlı ve zamanlı bilgi üretecek nitelikte olmalıdır (Bozdoğan, 2007). Kamu sektörü muhasebesi, mali saydamlığı ve hesap verilebilirliğin temel direğini oluşturmaktadır (Karaaslan, 2005: 2).

### 2.1. Kamu Sektörü Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Tarihte devlet bütçesi fikri kamu sektörü muhasebesi fikrinin doğmasını neden olmuştur. Çünkü ilk kamu sektörü muhasebesinin bütçe muhasebesi şeklinde olduğu kesin olarak bilinmektedir. Büyük devletler ve özellikle demokratikleşme süreci çok eskilerde dayanan devletler, bütçe fikrinin oluşmasına zemin hazırlamışlardır. Kamu sektörü muhasebesinin başlangıcı da büyük krallıkların, imparatorlukların ve demokratik devletlerin kuruluşu ile başlamaktadır (Hacıosmanoğlu, 2008: 7-8). Tarımsal gelişme dönemlerinde muhasebeye daha az ihtiyaç duyulması, kamu yönetiminin gelişmesini de yavaşlatmıştır. Ancak, ticaretin ve endüstrinin gelişmeye başlamasıyla birlikte muhasebeye olan ihtiyaç artmış ve muhasebe önem kazanmıştır. Böylece kamu yönetiminin de önemi artmıştır. Bu gelişmeler kamu sektörü muhasebesinin temelini oluşturmuştur. Tarihi serüvenine bütçe muhasebesi ile başlayan kamu sektörü muhasebesi, gelişimini patrimonial muhasebesi ve daha sonrasında da

yönetim muhasebesi ile devam ettirmiştir (Güngör, 1981: 18). Günümüze kadar ulaşan belgeleri incelediğimizde ülkemizde kamu sektörü muhasebesi tarihinin Osmanlı Devleti' nin kuruluşuna kadar uzandığı görmekteyiz. Zekat, aşar, cizye, haraç gibi İslami vergileri gelir kaynağı olarak kullanan Osmanlı Devleti, gelirlerinde meydana gelen artış ve azalışlarını Büyük Ruznamçe adını verdiği bir yevmiye defterine tarih sırasıyla kaydettiği bilinmektedir. “*Hazine-i Birun*” denilen dış hazineden toplanan gelirler, “*Hazine-i Enderun*” denilen iç hazineye aktarılmıştır (Akdeniz, 1948: 3). Tarihsel bir perspektifte bakıldığında, Genel ve Katma bütçeli idareler için tutulan muhasebeye ilişkin işlemler ilk kez 1882 yılında mal sandıkları için çıkarılan “Tensiki Kayıt Talimatnamesi” ile yazılı bir biçimde kurala bağlanmıştır. Söz konusu Talimatnameye göre kasa defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmaktaydı. Bu muhasebe sistemi “Kasa Muhasebesi” şeklinde tanımlanmaktadır. İkinci Meşrutiyeti takiben “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” çıkarılmıştır. Aynı yıllarda Muhasebat Genel Müdürlüğü de kurulmuştur. Bu kanun talimatnamesine göre, hesaplar ikili kayıt usulüne göre tutulmaktaydı. Ancak getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yetersizliğinden Talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı 1918 yılında alınabilmişti. Söz konusu Talimatnameye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmaktaydı. Bu sisteme göre Sayıştay’a hesap verme görevi defterdarlara aitti. İlçe malmüdürleri hesaplarını defterdarlara vermekte idiler. 1948 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamalat Yönetmelikleri yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu yönetmeliklerde 1953-74-75-77-81-86-87 ve 1989 yıllarında önemli değişiklikler ve ilaveler yapılmış, hesap sayısı artırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır. Yönetmeliklerde yapılan bu değişikliklerin muhasebe sistemini iyice karışık hale getirmesi üzerine, Devlet Muhasebesi Yönetmelikleri 14.01.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adı altında birleştirilmiştir. Ülkemizde, bu alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanması ve yayımlanması ile sürdürülmüştür. 2001 yılında başlanıp, 2002 yılında pilot uygulamalarına geçilen genel yönetime dâhil kamu idarelerinde tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulmasına başlanılmıştır. 2004 yılı başından itibaren de, “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” nin yayınlanmasıyla birlikte tahakkuk esaslı yeni bir muhasebe sistemi oluşturulmaya çalışılmaktadır (Bozdoğan, 2007).

### 2.3. Kamu Sektörü Muhasebe Denetiminde Kamu Çalışanlarını Etkileyen Kriterler

Denetim, denetçinin bağımsızlığı, muhasebe bilgi sistemi, bilgiye ulaşma kolaylığı, görev bilincinin gelişmesi, etik olmak üzere 6 alt başlık kamu sektörü muhasebe denetiminde kamu çalışanlarını etkileyen kriterleri oluşturmaktadır.

**Denetim:** Bir iktisadi bölüm ya da yıla ait verilerin önceden belirlenen kriterlere olan uygunluk derecesini incelemek ve bu konu hakkında bir rapor hazırlamak amacı ile bağımsız uzman

kişilerce gerçekleştirilen delil toplama ve değerlendirme süreçlerinden oluşmaktadır (Balci, 2008: 44-45).

**Denetçinin Bağımsızlığı:** Denetçinin bağımsız düşünce mantığına sahip olmasını, işin belli bir yönü için ya da devlet adına yapılıyor olduğu mantığı ile hareket etmesini ve hiç kimsenin çıkarını düşünmeden görevini yerine getirmesini sağlamaktadır (Koçyiğit, 2005: 146).

**Muhasebe Bilgi Sistemi:** Ulaşılması istenen ortak amaca uygun olarak, girdileri kabul ederek çıktılar üreten ve birbirleriyle ilişkili bileşenlerden oluşan süreç sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, kurumun ya da işletmenin mali tablolarının hazırlanma sürecinde şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerine bağlı kalınmasını sağlayan önemli bir unsurdur.

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

**Görev Bilincinin Gelişmesi:** Kurum ya da işletme çalışanlarının görevlerinin getirdiği sorumluluklarının daha fazlasını üstlenmeye gönüllü olmalarını ifade etmektedir (Organ, 1990: 47). Muhasebe mesleğinde özellikle de denetimin temeli yapısında görev bilinci yaklaşımı mevcuttur. Kamuda muhasebe çalışanlarında görev bilinci; denetçinin kurumun ya da işletmenin faaliyetine devam edebileceğine dair şüphesini, diğer tüm kamu çıkarlarından üstün tutması sonucunu gerektirmektedir (Genç, 2013).

**Etik:** Etik ve ahlak çoğu kez birbirlerinin yerine ve dönüşümlü olarak kullanılmakla birlikte genel olarak bu iki kavramın birbirinden farklı olduğu kabul edilmektedir. Etik, ahlak felsefesi olarak da tanımlanmakta olup bu anlamda insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları, doğru yanlış ya da iyi-kötü gibi ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplini. Ahlak olgusal ve tarihsel olarak yaşanan bir şey olmasına karşılık etik, bu olgunun kendisine yönelik araştırmadır. Kısacası etik bir kişi ya da toplumun ahlak standartlarını oluşturan kurallar bütünüdür (Kutlu, 2008: 146). En basit şekli ile ahlak ve etiği tanımladığımızda; doğru ve yanlış davranış kuralları etiği ifade ederken, bu kurallara uyulması ya da uyulmaması da ahlaki ifade etmektedir (Yıldız, 2010: 160).

**2.4. Kamu Sektörü Muhasebe Çalışanlarının Etkinliği ve Muhasebe Çalışanları:** Etkililik planlara ulaşmayı, verimlilik ürün ya da mali sonuçların minimum maliyetle elde edilmesini ifade ederken etkinlik ise; girdi çıktı sistemleri vasıtası ile işlerin doğru yapılabilme kabiliyetini ifade etmektedir (Yükçü ve Atağan, 2009: 1-2 ). Etkinlik kavramı; etkililik ve etkinlik olarak da ifade edilirken daha çok etkinlik olarak kullanılmaktadır (Candan, 2007: 78). Girdi çıktı sistemleri vasıtasıyla faaliyetlerin doğru yapılabilme kabiliyeti olarak tanımlanmaktadır. Özetle etkinlik, doğru işlerin yapılması olarak tanımlanmaktadır (Okçu, Akman ve Atatorun, 2010: 7). Kamu hizmetleri yerine getirilirken yapılan harcamalarda kanunlar ve hedeflenen amaçlara uygunluk, etkinlik ve verimlilik büyük önem taşımaktadır. Sınırlı olan kamu kaynaklarından en yüksek kamusal faydayı sağlamak için 5018 sayılı kanunla kamu muhasebesi çalışanları harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileri şeklinde görev dağılımları ile sınıflandırılmaktadır.

### 3. KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE DENETİMİ ETKİNLİĞİNİN, MUHASEBE ÇALIŞANLARI ÜZERİNE ETKİSİ

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

#### 3.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın amacı kamu sektörü mali çalışanlarının muhasebe denetimi etkinliğinden nasıl ve ne derece etkilendiklerinin ve bu etkileşimin kamu kurumları için getirilerinin neler olduğunun tespit edilmesidir.

Bu amaçla özellikle kamu sektörü muhasebe alanında çalışan bireylere yapılacak anket ile birlikte bireylerin muhasebe denetimi boyutlarından denetim sürecinden ne düzeyde etkilendikleri ve bu süreci daha etkili hale getirebilecek değişkenler araştırılacaktır. Ayrıca, daha önce üniversite muhasebe çalışanlarının katıldığı bilimsel bir çalışma bulunmadığından, çalışma literatüre katkı sağlaması açısından önem arz etmektedir.

#### 3.2. Çalışmanın Ana Kütlesi ve Kısıtlılıkları

Araştırmanın evreni Amasya Üniversitesi muhasebe birimi çalışanları olup araştırma kapsamında tüm çalışanlara ulaşılmıştır. Bu çalışmada 55 muhasebe birimi çalışanına ulaşılarak eksiksiz katılım sağlanmıştır. Bu çalışma kamu sektörünün bir parçası olan üniversite çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Şüphesiz ki kamu sektörünün yansıtılabilecek pek çok kurum mevcuttur. Tekbir kurum olan üniversitenin bu çalışmada yer alması çalışmanın sınırlılığıdır.

#### 3.3. Literatür Taraması

Muhasebe, denetim ve kamu sektörü muhasebe denetimi konusunda yapılan alan çalışmaları incelendiğinde literatürde muhasebe ve denetim konusunda pek çok çalışmanın var olduğu fakat kamu sektörü muhasebesi denetimi konusunda sınırlı sayıda çalışmanın olduğu gözlemlenmiştir.

Baydoral (2007), iç kontrol sistemi etkinliğinin muhasebe denetimindeki önemi ve kontrol riskinin belirlenmesi konulu çalışmasında işletme ilgililerinin alacakları kararlarda doğru ve güvenilir bilgiye duydukları gereksinim neticesinde 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.

Bozdoğan (2007), uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları perspektifinden kamu sektöründe finansal raporlama ve belediyelere yönelik bir model önerisi adlı bir araştırma yapmıştır. Yaptığı çalışmada Bozdoğan'ın amacı, Türk Kamu Sektörü Kurumlarında uygulanmakta olan muhasebe sistemini irdeleyerek, uluslararası boyutta genel kabul gören uygulamalar ışığı altında, Türk kamu sektörü kurumlarında finansal raporlamaya yönelik bir model önerisinde bulunmaktadır.

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

Gündüz (2013) ise yaptığı çalışmada kamu sektöründe muhasebe standartları, tahakkuk esas ve Türkiye’de uygulanmasını sosyal güvenlik kurumu ve Rize belediyesi örneği çerçevesinde incelemiştir. Gündüz (2013), çalışmasında 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.

Genç (2013), ise 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.

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 yürütmüştür.

### 3.4. Çalışmanın Yöntemi ve Hipotezleri

Çalışmada kamu sektörü muhasebe denetimi etkinliğini ölçmek ve muhasebe çalışanları üzerinde ne yönlü ve nasıl bir etki bıraktığını belirlemek amacıyla araştırma yöntemi olarak nicel yöntemlerden anket yöntemine başvurulmuştur. Verilerin analizinde hipotezleri test etmek için SPSS 20.0 paket programı kullanılmış, çoklu doğrusal regresyon analizi ve frekans analizi yapılmıştır. Bu çalışmada Bozdoğan ve Genç (2013), tarafından geliştirilen ve üç bölüm şeklinde hazırlanana ilk bölümde; kişisel bilgileri belirlemeye yönelik altı soru, ikinci bölümde; kamu sektörü muhasebe denetiminin etkinliğini belirlemeye yönelik yirmi soru ve üçüncü bölümde denetimin muhasebe çalışanlarına etkisinin belirlemeye yönelik yirmi üç soru olmak üzere toplamda kırk dokuz adet sorudan oluşan anket kullanılmıştır.

Bu araştırmanın hipotezleri:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.5. Çalışmanın Bulguları

Çalışmanın amacı doğrultusunda Amasya üniversitesi muhasebe birimi çalışanlarına yapılan anketin ilk bölümünde yer alan kişisel bilgiler frekans analizi ile açıklanmıştır.

Tablo 1. Frekans Analizi Sonuçları

	n	%
Cinsiyet		
Kadın	16	29.1
Erkek	39	70.9
Yaş		
18-29	10	18.20
30-39	35	63.6
40-49	8	14.5
50-59	2	3.6
Bölüm		
Muhasebe	9	16.4
İşletme	21	38.2
İktisat	7	12.7
Kamu	4	7.3
Uluslararası İlişkiler	4	7.3
Diğer	10	18.2
Görev		
Muhasebe	20	36.4
Satın Alma	9	16.4
Taşınır	10	18.2
Mali Denetim	11	20
Bilgisayar İşletmeni	5	9.1
Çalışma Süresi		
1-5	17	30.9
6-10	23	41.8
11-15	11	9.1
16-20	4	7.3
21+	6	10.9
Öğrenim Durumu		
Lise	4	7.3
Önlisans	8	14.5
Lisans	40	72.7
Yüksek lisans	3	5.5

Tablo 1’de katılımcıların demografik özelliklerinin sayı ve yüzdelik oranları gösterilmektedir. Ayrıca katılımcılara ne sıklıkla denetim geçirdikleri sorulmuş ve 29 kişi (%52.7) hiç yapılmadığı, 21 kişi (%38.2) yılda bir, 3 kişi (%5.5) iki yılda bir ve 2 kişi (%3.6) üç yılda bir yanıtını vermiştir.

H1,H2 ve H3’ü test etmek için yapılan regresyon analizinde bağımlı değişken etik, bağımsız değişkenler ise denetim, bilgiye ulaşma kolaylığı ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliğidir.

Tablo 2. Etik Regresyon Analizi

Değişkenler	$\beta$	Anlamlılık Düzeyi
Denetim	.475	.000
Bilgiye ulaşma	.034	.811
kolaylığı	.365	.013

Bilgi Sisteminin Anlaşılabilirliği		
------------------------------------	--	--

Bağımlı Değişken: Etik

Tablo 2'deki regresyon modeli için kullanılan regresyon katsayılarını ve bunların anlamlılık düzeylerini vermektedir. Denetimde meydana gelen bir birimlik değişim, etik üzerinde 0,475 birimlik pozitif bir değişime neden olurken, bilgiye ulaşım kolaylığında meydana gelen bir birimlik değişim, etikte 0,034 birimlik pozitif bir değişim meydana getirirken, bilgi sisteminin anlaşılabilirliğinde meydana gelen bir birimlik değişim, etikte 0,365 birimlik pozitif bir değişim meydana getirmektedir. Tabloda yer alan anlamlılık düzeyi sütunu incelendiğinde etik ile denetim, bilgi sisteminin anlaşılabilirliği arasındaki ilişki  $p < 0,05$  düzeyinde anlamlı iken; bilgiye ulaşma kolaylığı anlamsızdır. Bu bilgiler ışığında H1, H3 hipotezleri kabul edilirken; H2 hipotezi reddedilir.

Çalışmanın hipotezlerini test etmek için çoklu doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. H4, H5 ve H6'yı test etmek için yapılan regresyon analizinde bağımlı değişken denetçinin bağımsızlığı, bağımsız değişkenler ise denetim, bilgiye ulaşma kolaylığı ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliğidir.

Tablo 3. Denetçinin Bağımsızlığı Regresyon Analizi

Değişkenler	B	Anlamlılık Düzeyi
Denetim	.276	.009
Bilgiye ulaşma kolaylığı	.299	.022
Bilgi Sisteminin anlaşılabilirliği	.363	.007

Bağımlı Değişken: Denetçinin Bağımsızlığı

Tablo 3'teki regresyon modeli için kullanılan regresyon katsayılarını ve bunların anlamlılık düzeylerini vermektedir. Denetimde meydana gelen bir birimlik değişim, denetçinin bağımsızlığında 0,276 birimlik pozitif bir değişime neden olurken, bilgiye ulaşım kolaylığında meydana gelen bir birimlik değişim, denetçinin bağımsızlığında 0,299 birimlik pozitif bir değişim meydana getirirken, bilgi sisteminin anlaşılabilirliğinde meydana gelen bir birimlik değişim, denetçinin bağımsızlığında 0,363 birimlik pozitif bir değişim meydana getirmektedir. Tabloda yer alan anlamlılık düzeyi sütunu incelendiğinde denetçinin bağımsızlığı ile bilgiye ulaşım kolaylığı, bilgi sisteminin anlaşılabilirliği arasındaki ilişki  $p < 0,05$  düzeyinde anlamlıdır. Bu bilgiler ışığında H4, H5, H6 hipotezleri kabul edilmektedir.

H7, H8 ve H9'u test etmek için yapılan regresyon analizinde bağımlı değişken görev bilincinin gelişmesi, bağımsız değişkenler ise denetim, bilgiye ulaşma kolaylığı ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliğidir.

Tablo 4. Görev Bilincinin Gelişmesi Regresyon Analizi

Değişkenler	$\beta$	Anlamlılık Düzeyi
Denetim	.475	.000
Bilgiye ulaşma kolaylığı	.092	.513
Bilgi Sisteminin anlaşılabilirliği	.312	.033

Bilgi Sisteminin Anlaşılabilirliği		
------------------------------------	--	--

Bağımlı Değişken: Görev Bilincinin Gelişmesi

Tablo 4'teki regresyon modeli için kullanılan regresyon katsayılarını ve bunların anlamlılık düzeylerini vermektedir. Denetimde meydana gelen bir birimlik değişim, görev bilincinin gelişmesi üzerinde 0,475 birimlik pozitif bir değişime neden olurken, bilgiye ulaşım kolaylığında meydana gelen bir birimlik değişim, görev bilincinin gelişmesinde 0,092 birimlik pozitif bir değişim meydana getirirken, bilgi sisteminin anlaşılabilirliğinde meydana gelen bir birimlik değişim, görev bilincinin gelişmesinde 0,312 birimlik pozitif bir değişim meydana getirmektedir. Tabloda yer alan anlamlılık düzeyi sütunu incelendiğinde görev bilincinin gelişmesi ile denetim, bilgi sisteminin anlaşılabilirliği arasındaki ilişki  $p < 0,05$  düzeyinde anlamlı iken; bilgiye ulaşma kolaylığı anlamsızdır. Bu bilgiler ışığında H7, H9 hipotezleri kabul edilirken; H8 hipotezi reddedilir.

### 3.6. Sonuç, Öneriler ve Kısıtlar

Yapılan bu çalışma sonucu değerlendirildiğinde kamu sektörü muhasebe çalışanlarının, kamu muhasebe denetimi etkinliğinden etik, görev bilincinin gelişmesi, denetçinin bağımsızlığı boyutlarının denetim, bilgiye ulaşma kolaylığı ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği boyutlarından etkilenme durumları şu şekilde özetlenebilir:

- Kamu denetçisinin bağımsızlığının oluşmasında bilgiye ulaşım kolaylığı, bilgi sisteminin anlaşılabilirliği ve denetim etkili olmaktadır. Kamu idarecilerinin, denetçi bağımsızlığı konusunda, gerekli olan bilgiye ulaşma kolaylığına ve kullanılan bilgi sisteminin açık ve anlaşılır oluşuna ayrıca denetime ehemmiyet göstermeleri gerekmektedir.
- Kamu sektörü muhasebe çalışanlarında etik bilincinin geliştirilebilmesinde bilgi sisteminin anlaşılabilirliği ve denetim kavramları etkili olmaktadır. Kamu sistemi içerisindeki yöneticilerin çalışanlarında etik bilincini oluşturabilmeleri için denetim ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliğine ağırlık vererek, muhasebecilerin etik bilincinin artması sağlanabilir.
- Kamu sektörü muhasebe çalışanlarında görev bilincinin geliştirilebilmesinde muhasebe denetimi ve bilgi sisteminin anlaşılabilirliği etkili olmaktadır. Bu bağlamda yöneticilerin çalışanlarında görev bilincini geliştirmeleri için bilgi sistemini daha açık ve anlaşılır hale getirmeleri ve denetim sistemine önem vermeleri önerilebilir.

Yapılan bu çalışma ışığında muhasebe çalışanlarının görev bilinci ve etik değerlerin gelişmesinde, denetçi bağımsızlığının sağlanmasında bilgi sisteminin anlaşılabilirliği, denetim, bilgiye ulaşma kolaylığının etkili olduğu görülmektedir. Kamu idarecileri bu bilgiler değerlendirildiğinde çalışanlara ilgili konularda eğitimler düzenleyerek, workshop çalışmaları planlayarak, seminer ve konferanslar düzenleyerek muhasebe çalışanlarının gelişmesini destekleyebilirler. Alınan

eğitimin etik değerler çerçevesinde etkin bir şekilde performanslara yansıtılmasını sağlayabilirler.

#### KAYNAKÇA

- Akdeniz, G. (1948). Devlet Muhasebesi. İstanbul: İsmail Akgün Basımevi.
- Aydoğdu, A. (2001). Devlet Muhasebesinin İşlevselliği. Yirminci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu Ve Misyonu. 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu (209-223). Kayseri.
- Balcı, A. (2008). *Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile Ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi: Sas 99 Kapsamında İncelenmesi Ve Spk Düzenlemesi İle Karşılaştırılması*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- 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.
- 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.
- Eker, (2018). *Muhasebe Denetiminde Yapılan Hata Ve Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Genç, Z. (2013). *Kamu Sektörü Muhasebe Denetimi Etkinliğinin, Muhasebe Çalışanları Üzerine Etkisi: Uşak İlinde Bir Alan Araştırması*. (Yüksek Lisans Tezi). Uşak: Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- 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: Dsi Basım Ve Foto-Film İşletme Müdürlüğü Matbaası.
- Karaarslan, E. (2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu Ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Kontrolörü*. Türmob Sirküler Rapor Serisi, 11. Ankara.
- Kaya, U. (2005). *Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı Ve Türkiye Açısından Gerekliği*. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt:7, Sayı: 1 Mart.
- Koçyiğit, Ç. S. (2005). 1007 Nolu Uluslararası Denetim Standardı “İşletme Yönetimi İle Bilgi Alışverişi”. *Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1, 144-153.
- Okçu, M., Akman, E., Ve Atatorun, A. (2010). E- Devlet Kamu Yönetimini Etkin Ve Etkili Kılar Mı?. *Keysem-5, Kamu Yönetimi Sempozyumu*. Konya.
- Sakin, T. (2008). *Türk Muhasebe Hukukunda Bağımsız Denetim İle İlgili Standartların Yeterliliğinin Ve Uygulanma Düzeyinin Türk Ekonomisine Etkilerinin Araştırılması*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 156(36), 155-178.
- 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.
- Yükücü, S. Ve Yatağan, G. (2009). Etkinlik, Etkililik Ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 1-13.