

**T.C.
İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**KAMU MUHASEBESİNDE İLKE, ESAS VE ETİK: UYGULAMALI BİR
ALAN ARAŞTIRMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
Sinan BAŞKAN
1700004498**

**Anabilim Dalı: İşletme
Programı: İşletme - Uzaktan Öğretim**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU

EYLÜL 2021

T.C.
İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**KAMU MUHASEBESİNDE İLKE, ESAS VE ETİK: UYGULAMALI BİR
ALAN ARAŞTIRMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Sinan BAŞKAN
1700004498

Anabilim Dalı: İşletme
Programı: İşletme - Uzaktan Öğretim

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU
Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Mahmut PAKSOY
: Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN

EYLÜL 2021

ÖNSÖZ

Kamu alanında ilk göreve başladığım günden bu yana özellikle sürdürdüğüm görevlerde hem şahsımın hem de bu zamana dek çalışmış olduğum çalışma arkadaşlarımın yaşamış olduğu sorunlar ve bunlara dair kendilerinin de katkıda bulunduğu bir çalışma ortaya koymaya çalıştım, umarım ki; hem kamu alanına hem de diğer çalışma alanlarına faydalı olur.

Bu akademik çalışmamda bilgi ve tecrübelerini bir an olsun eksik etmeden, devamlı olarak beni yönlendiren ve her türlü yardım ve katkıda bulunan danışmanım Prof. Dr. Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU'na, yazım sürecinde akademik katkılarını sunan Dr. Öğr. Üyesi Nurcan BULUT'a, yüksek lisans eğitim süreci boyunca emek veren tüm değerli hocalarıma teşekkürlerimi, uzun süren çalışma boyunca her türlü desteklerini yanımda hissettiğim eşim Melike BAŞKAN ve kızım Zerya Lina BAŞKAN'a sevgilerimi sunarım.

Son olarak bu çalışmayı üniversite yıllarımda tanımış, derslerini büyük bir zevkle dinlemiş ve kendilerinden olabildiğince istifade etmiş olduğum değerli hocalarım Prof. Dr. Betül ALTUNTAŞ, Prof. Dr. Serap ÖZEN ve Doç. Dr. Recep KAPAR'a ithaf ediyorum.

EYLÜL, 2021

SİNAN BAŞKAN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
TABLolar LİSTESİ	vi
KISA ÖZET	vii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1
1. Kamu Yönetiminde Esas, İlke ve Etik	2
1.1. Kamu Yönetimi Tanım ve Öğeleri.....	2
1.1.1. Yönetim Kavramı	2
1.1.2. Kamu Yönetimi Kavramı	3
1.1.2.1.Kamu Yönetiminin Tarihsel Geçmişi	5
1.1.2.2 Kamu Yönetiminin Diğer Disiplinlerle İlişkisi	7
1.1.2.3. Klasik Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetimi	8
1.2. Kamu Yönetiminde Esas.....	10
1.2.1.Türk Tipi Kamu Yönetiminde Esas ve Usuller	10
1.2.2.Çağdaş Dünyadan Örneklerle Kamu Yönetiminde Esas ve Usuller	11
1.3.Kamu Yönetiminde İlke.....	12
1.3.1.Teoride Bulunan İlkeler	14
1.3.1.1.Ulusal ve Uluslararası Anlamda Uygulamalar	15
1.3.2.Pratikte Uygulanan İlkeler	16
1.3.2.1. Ulusal ve Uluslararası Anlamda Uygulamalar	16
1.4.Kamu Yönetiminde Etik	17
1.4.1.Kamu Yönetimi-Etik İlişkisi	18
1.4.2.Kamu Yönetiminde Etik Dışı Davranışlar ve Çeşitleri	19
1.4.3.Türk Kamu Yönetiminde Etik	22

1.4.4.Dünya Kamu Yönetiminde Etik	23
1.4.5.Hesap Verilebilirlik-Etik İlişkisi	24
1.4.6.Kamu Çalışanlarının Etik Anlayışı	25
1.4.7.Kamu Yönetiminde Dejenerasyon-Etik İlişkisi	25
2. Muhasebe ve Kamu Muhasebesinde Esas, İlke ve Etik	27
2.1. Muhasebe	27
2.1.1. Muhasebe Kavramı	27
2.1.1.1.Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	28
2.1.1.2.Finansal Tablolar	30
2.1.1.3.Hesap	31
2.1.1.4.Muhasebe Süreci	32
2.1.1.5.Hazır Değerler	32
2.1.1.6. Alacaklar	33
2.1.1.7.Finansal Varlıklar	33
2.1.1.8.Stoklar	34
2.1.2.Kamu Muhasebesi	34
2.1.3.Özel Muhasebe	35
2.1.4.Türkiye’de Muhasebe Anlayışı	36
2.1.4.1.Kamu Sektöründe Muhasebe Anlayışı	36
2.1.4.2.Özel Sektörde Muhasebe Anlayışı	37
2.2. Kamu Muhasebesinde Esas.....	38
2.2.1.Mevcut Esaslar	38
2.2.1.1.Mevcut Esaslara Yön Veren Kurum ve Kuruluşlar.....	39
2.3. Kamu Muhasebesinde İlke.....	41
2.3.1.Tarihsel Gelişim	41
2.3.2.Yürürlükteki İlkeler ve Uygulamalar	41
2.3.2.1.Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	42

2.3.2.2.Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği.....	43
2.3.3.Uluslararası Anlamda Kabul Görmüş İlkeler.....	43
2.4. Kamu Muhasebesinde Etik	44
2.4.1.Etik Kavramı	45
2.4.2.Muhasebe Mesleğinde Etik	45
2.4.3.Muhasebe Mesleğinde Etikle Alakalı Düzenlemeler	45
2.4.3.1.Uluslararası Alandaki Düzenlemeler	46
2.4.3.2. İç Denetim Enstitüsü Aracılığıyla Yapılan Düzenlemeler	48
2.4.4.Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik Çalışmaları.....	49
2.4.4.1.Maliye Bakanlığı Aracılığıyla Yapılan Yayınlarda Etik.....	49
2.4.4.2. 3568 Sayılı Meslek Kanununda Etik.....	50
2.4.4.3.TÜRMOB Tarafından Çıkarılan Yönetmenliklerde Etik.....	51
2.4.4.4.Sermaye Piyasası Kanunu’nda Etik	52
2.4.5.Etik Olmayan Muhasebe Uygulamalarının Etkisi.....	53
3. Uygulamada Kamu Muhasebesinde Esas, İlke ve Etik: Bitlis Örneği	54
3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı	54
3.2. Araştırmanın Evreni.....	54
3.3. Anket Sorularının Hazırlanması ve Uygulanması	55
3.4. Araştırmada Kullanılan Yöntem	55
3.5. Araştırmanın Değişkenleri	55
3.6. Ölçeklerin Güvenilirliği Analizleri	55
3.7. Verilerin Analizi, Bulgular ve Yorum	56
3.7.1. Kamu Muhasebesinde Etik Kavramının Etkisi ve Gruplar Arası Analiz.....	56
3.7.2. Kamu Muhasebesinde Personelin Karar Alma Sürecine Etkisi ve Aidiyet Sorunu ve Gruplar Arası Analizi	60
3.7.3. Kamu Muhasebesinde Personelin Görev Bilinci ve Gruplar Arası Analiz.....	62
3.7.4. Kamu Muhasebesinde Personel Açısından Ödül, Ceza ve Gruplar Arası Analiz	65

3.7.5. Kamu Muhasebesi ve Teknolojik Gelişmeler ve Gruplar Arası Analiz.....	67
3.7.6 Kamu Personelinin Demografik Verilerinin Dağılımı	69
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	72
KAYNAKÇA	79
EKLER	85
Ek: 1 Yönetici Anket Soruları	85
Ek: 2 Memur Anket Soruları	87



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Kamu Yönetimi Kuramlarının Karşılaştırılması Tablosu.....	9
Tablo 2: Güvenilirlik Analizi SPSS Tablosu (Yönetici)	56
Tablo 3: Güvenilirlik Analizi SPSS Tablosu (Memur)	56
Tablo 4: Etik Frekans Dağılım Tablosu (Yönetici).....	57
Tablo 5: Etik Frekans Dağılım Tablosu (Memur).....	58
Tablo 6: Aidiyet ve Karar Alma Sür. Dahil Olma Frekans Dağılım Tablosu (Yönetici)	60
Tablo 7: Aidiyet ve Karar Alma Sür. Dâhil Olma Frekans Dağılım Tablosu (Memur)	61
Tablo 8: Görev Bilinci Frekans Dağılım Tablosu (Yönetici)	62
Tablo 9: Görev Bilinci Frekans Dağılım Tablosu (Memur)	63
Tablo 10: Ödül ve Ceza Frekans Dağılım Tablosu (Yönetici).....	65
Tablo 11:Ödül ve Ceza Frekans Dağılım Tablosu (Memur).....	66
Tablo 12:Teknolojik Gelişmeler Frekans Dağılım Tablosu (Yönetici)	67
Tablo 13:Teknolojik Gelişmeler Frekans Dağılım Tablosu (Memur)	68
Tablo 14: Demografik Özellikler Tablosu (Yönetici).....	69
Tablo 15: Demografik Özellikler Tablosu (Memur).....	70

Üniversite : İstanbul Kültür Üniversitesi
Enstitüsü : Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Ana Bilim Dalı : İşletme ABD
Programı : İşletme – Uzaktan Öğretim
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Eylül 2021

KISA ÖZET

Kamu Muhasebesinde İlke, Esas ve Etik: Uygulamalı Bir Alan Araştırması

Muhasebe bilimi özellikle son yüzyılda mevcut ticari faaliyetlerin artışı ve devamlı büyüyen kapitalizmin kendine has kazanma arzusu ile hem ülkemizde hem de uluslararası boyutta önemli bir konuma ulaşmıştır. Bu bağlamda muhasebe kayıtları ile şirketlerin ve kamudaki kuruluşların ne tür faaliyetler içerisinde olduğunu tam olmasa dahi kısmen anlayabilmek mümkün hale gelmiştir.

Muhasebe mesleğinin ülkemizde özel sektör anlamında kamuoyu tarafından genel olarak ağır sorumlulukları bulunan ve stres yükünün fazlaca olduğu bilinmektedir. Ancak madalyonun diğer yüzü olan kamu sektöründe ise kamuoyunun bu konuda ne denli bilgi sahibi olduğu tam olarak bilinmemektedir. Söz konusu kamu alanında çalışan ve bu mesleği yerine getirmekle görevli kamu personelinin ilke esas ve etik konusunda yaşamış oldukları sorunların neler olduğu, uygulamalı bir alan araştırması sonucunda elde edilen bulgularla incelenecektir.

Muhasebe mesleğinin tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik ve sorumluluk gibi ilkeleri bu mesleğin gerekli esaslarıdır. Ancak bu değerler özel sektörde olduğu kadar kamuda da yok olmaya başlamıştır. Bu çalışma ile günümüzde olabildiğince sıradanlaştırılan, fazla önem arz etmeyen muhasebe mesleğini ve bu mesleği icra eden kamu çalışanlarına Bitlis ilinde bulunan bazı kamu kurum ve kuruluşlar bağlamında değinilmeye çalışılacaktır. Muhasebe alanında özellikle son yıllarda artan etik dışı uygulamalar, ilkesizlikler ve kural dışı uygulamaların kamu sektöründeki yansıması, söz konusu bu görevi kamuda sürdürmeye çalışan personelin ise ne tür zorluklarla karşılaştığı ve bunlarla nasıl başa çıktığı incelenecektir. Bu çalışma ile özellikle kamu sektöründe olabildiğince göz ardı edilen bu mesleğe ve çalışanların sorunlarına farklı bir bakış açısıyla bakmaya çalışılacaktır.

Yapılan araştırma neticesinde kamu muhasebesi alanında çalışan memur ve yönetici düzeyindeki personelin etik, aidiyet, görev bilinci, ödül ve ceza ve teknolojik gelişmeler hakkında birim içi ve kamu muhasebesi anlamında büyük oranda farklı fikirlere sahip oldukları saptanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Yönetimi, Kamu Muhasebesi, İlke, Etik.

University : **Istanbul Kultur University**
Institute : **Institute Of Graduate Studies**
Major : **Business Administration USA**
Program : **Business Administration - Distance Education**
Thesis Advisor : **Prof. Dr. Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU**
Thesis Type and Date : **Master – June 2021**

ABSTRACT

Principles, Essentials, and Ethics in Public Accounting: An Applied Field Study

Accounting science has reached an important position both in Turkey and internationally, especially in the last century, with the increase in existing commercial activities and the constantly growing capitalism's unique desire to earn. In this context, it has become possible to a large extent to understand what kind of activities private companies and public institutions are engaged in through accounting records.

It is known by the public that the accounting profession has heavy responsibilities and high stress load in terms of the private sector in Turkey. However, in the public sector, which is the other side of the coin, it is not known exactly how much the public knows about this issue. The problems experienced by the public personnel working in the public sector and in charge of fulfilling this profession have been examined with the findings obtained as a result of an applied field research.

Principles such as impartiality, confidentiality, honesty, reliability, and responsibility are indispensable principles of the accounting profession. However, these values have begun to disappear in the public sector as far as in the private sector. Within this thesis, it will be mentioned the accounting profession, which is banalized and not given enough importance today, and the problems experienced by public employees who practice this profession in the context of some public institutions and organizations in the province of Bitlis. The reflection of unethical practices and unprincipled behaviours in the public sector in the field of accounting especially in recent years, what kind of difficulties the personnel in the public face while trying to maintain this duty and how they try to cope with these difficulties are analysed. In this study, it has been tried to look at the accounting profession, which is ignored in the public sector, and the problems experienced by those working in this field from a different perspective.

As a result of the research, it has been understood that the personnel at the level of civil servants and managers working in the field of accounting in the public sector have widely different ideas about ethics, belonging, sense of duty, reward-punishment and technological developments in terms of internal and public accounting.

Keywords: Public Administration, Public Accounting, Principle, Ethics.

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants (Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)

Canadian GAAP: Canada Generally Accepted Accounting Principles (Kanada Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri)

CIA: Certified Internal Auditor (Uluslararası İç Denetçi)

DMK: 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu

IFRS: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)

IFAC: International Federation of Accountants Association (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

IMF: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)

KBS: Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)

SAY2000İ: Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TEPAV: Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı

TÜRMÖB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UK GAAP: United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles (Birleşik Krallık Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri)

US GAAP: American Generally Accepted Accounting Principles (Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri)

YKY: Yeni Kamu Yönetimi

GİRİŞ

İnsanoğlunun yaşantısında temel veya temel olmayan birçok ihtiyacı bulunur. Bu ihtiyaçları bizlere arz eden kurum ve kuruluşlar bunları kayıt altına almak zorundadırlar. Söz konusu muhasebe kavramı bu noktada karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe kavramı, finansal anlamda para ile ölçülebilen iş ve işlemlerin kayıt altına alınması, gruplandırılması, özet şeklinde raporlanması ve gerektiğinde ilgili merci ve makamlara arz edilmesi olarak açıklanabilir.

Ülkemizde 1927 yılında kamu mali yönetim sisteminin ilk kanunu olan “1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile kamu alanında ilk yasal düzenlemeye gidilmiş olup, 20. yüzyılın sonlarında yaşanan çeşitli düzenlemelere rağmen kanun ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiştir. “Kamu Mali Yönetim Projesi” kapsamında çeşitli iyileştirme ve reformlara ihtiyaç duyulmuştur. 2006 yılında resmiyete kavuşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu ile kamu mali literatürüne farklı terim ve kavramlar dâhil olmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünden kamu yönetimine dair çeşitli kavramlar, ikinci bölümünde muhasebe ve kamu muhasebesinin ülkemiz ve uluslararası bağlamda ele alınması ve son bölümde ise kamu muhasebesi alanında çalışan personelin Bitlis ilinde bulunan bazı kamu kurum ve kuruluşlarda yapılan anket çalışması ile olumlu ve olumsuz görüşlerin neler olduğunun tespit edilmesi şeklinde düzenlenmiştir.

Bu akademik çalışmanın amacı kamu muhasebesi alanında çalışan kamu personelin etik, aidiyet, teknolojik gelişmeler gibi konularda anket çalışması ile yaşamış oldukları deneyimlerini, görüşlerini ve sorunlarını yansıtarak neler olduğunun tespiti ve buna dair çözüm ve önerilerde bulunmaktır.

1. Kamu Yönetiminde Esas, İlke ve Etik

1.1. Kamu Yönetimi Tanım ve Öğeleri

1.1.1. Yönetim Kavramı

Yönetim kavramı, belli bir hedefi gerçekleştirmek için bir araya gelen kişi veya kişileri yönlendiren ve onları bu hedef etrafında toplayan bireysel veya grupsal çalışmalardır. Yönetim kavramı genel olarak sanayi devrimiyle ortaya çıkan, kökeninde daha çok kitleleri belli bir düzen içinde yönetip ekonomik fayda sağlama amacı gütmüştür. Yönetim teorisinde her ne kadar düzenli bir sistemin insanlar için faydalı olduğu anlatılsa da işin özünde ekonomik amaçlar olduğu için insani değerlere olabildiğince uzak kalınmıştır. Yönetim kavramı çeşitli yazarlar tarafından şu şekillerde tanımlanmıştır:

W. Valdo yönetimi; “Örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesi için sorun çözme, planlama, örgütleme, koordinasyon ve değerlendirme gibi fonksiyonlara ilişkin ilke, kavram, teori, model ve tekniklerin sistematik ve bilinçli bir şekilde özenle uygulanmasıyla ilgili faaliyetlerin tümüdür” biçiminde açıklamıştır. (Açıkgöz, 1994).

Yönetim süreci ve buna yönelik çalışmalar insanoğlunun tarihi kadar eskidir. İnsanların toplu bir şekilde yaşamaları ve müşterek hedeflere ulaşmak istemeleriyle yönetim fikrinin ortaya çıktığını söylemek muhtemeldir. Zira müşterek hedeflere varmak uğruna şahsi uğraşların bir koordinasyon içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Hodgkinson’un anlattığı üzere insan ailenin içine doğar ki bu en ufak toplumsal grup olarak isimlendirilebilir ve ailenin de içinde bulunduğu daha büyük toplulukların içinde hayatını devam ettirir ve ölür. Sonuç olarak bu süreçte insanlar yönetir ve/veya yönetilirler (Arıkboğa, 2008).

Yönetim çeşitli bilim dalları tarafından kendince farklı açıklamalara sahip olsa da, bu bilimlerin tümünden belli algılamalar alarak, kesin amacı olan, başka insanların çabalarıyla örgütsel hedefleri kanıtlama yolundaki gayrettir (<http://www.aysegulyildirimkaptanoglu.com/rsmlr/dosya/Yonetimveyoneticilik.pdf>).

Yönetim hakkında farklı açıklamaların iki temel sebebi bulunur. İlk sebep olarak; yönetimi açıklayanların, yönetim tarzına dair inançlarının değişik olmasıdır. İkinci sebep olarak ise; örgütün hedeflerinin birbirinden farklı olmasından ötürüdür (Bayrakçı, 1989).

Söz konusu tanımlamaların birçoğunda ortak paydalar bulunmaktadır:

- Yönetim başka kişileri çalışmaya yönlendirebilmektir,
- Yönetim insanları işe yönlendirebilmektir,
- Yönetim tanıdığı insanı istemesidir,
- Yönetim kendinden daha zeki kişileri, kendi kontrolü altında çalıştırabilme faaliyetidir,

- Yönetim birden fazla kişiden oluşan bir takımın ortak çabası ile tüm takım üyelerinin belli bir hedef için emek ve diğer imkânlarını bir araya getirerek yaptıkları aksiyonları belirten bir süreçtir (Saticı, 1998).

Yönetim olgusu daha çok profesyonel anlamda sanayi devrimi ile yaşamımıza girmiş ve insan hayatının en alt kademesinden en üst kademesine dek devam eden bir faaliyete dönüşmüştür.

1.1.2. Kamu Yönetimi Kavramı

Kamu yönetimi insanların birlikte yaşamaya başladıkları andan itibaren içinde bulundukları toplumsal yapıyı belli bir düzen ve sistemde idare etmeleridir. Bu yapı idarenin en önemli temel taşı devlet denilen mekanizmadır. Bu mekanizma özünde kamu yönetiminin sıkıntısız işleyebilmesi için belli kural ve yasalar çıkarmıştır. Söz konusu bu kural ve yasalar belli yaptırımlara sahiptir. Kamu yönetimi genel olarak belli amaçlar çerçevesinde bir araya gelen insan topluluklarının kendi ihtiyaç, beklenti ve huzurunu tesis etmek için örgütlenmesidir. Bu örgütlenme yasal olarak devletin bizzatı kendisiyle mümkündür. Kamu yönetimi kavramı çeşitli yazarlar tarafından şu şekillerde tanımlanmıştır:

Düzenli yapıya sahip toplumlarda kamu yönetiminin varlığı; kamu gücünün yapılanmasını ve nasıl çalıştığını içerir. Söz konusu kamu yönetimi, mevcut devletin her çeşit görev ve yapılarını içerisinde bulundurmaktadır. Bu anlamda devletin yargılama, yasama ve bir kısım diğer faaliyetlerinin dışında kalan iş ve işleyişleri içerisinde bulundurulur. Diğer bir ifadeyle kamu ekonomik teşebbüslerini, yerel yönetimi (il özel idaresi ve belediyeler gibi), uluslararası kurum ve kuruluşların çalışmaları ve ulusal devlet yönetimini kapsamaktadır (Ergün, Polatoğlu 1988).

İktidarda bulunan siyasi yapı, kamu yönetimi ile kamuya ait faaliyetleri, ülkedeki halkın istek ve talepleri yönünde verimli, etkili bir biçimde yürütebilme gücünü elinde tutan yapıdır. Kamu yönetiminin geniş manada tanımıyla, kamu politikasının yerine getirilmesi amacıyla yapılan faaliyetlerin bütünüdür. Kamu

yönetimi siyasi değerleri bir ilgi alanı şeklinde uygulama araçları ile sunma biçimidir (<http://old.staff.neu.edu.tr/~apolatoglu/files/turkkamyon.pdf>).

Akademik anlamda bir bilim dalı olan kamu yönetimi; sosyolojiden politikaya, hukuk biliminden işletme bilimine uzanan çeşitli disiplinler arası bağlantıyı sağlayan ve bu disiplinlerden kendisine yararlı olacak bilgileri alıp, kamudaki hizmetlerin, sorunların çözümüne uygulayan bir disiplin biçimidir (<http://web.hitit.edu.tr/dosyalar/duyurular/ugurozer@hititedutr150220178C5O8X8A.pdf>). Bu bağlamda kamu yönetimi bilimi birçok bilim dalı ile iç içe geçmiş vaziyettedir.

Bir mesleki nitelik taşıyan kamu yönetimi aynı zamanda bir etkinlik ve düzen vasfına sahiptir. Kamu yönetimi bürokrasi ile halk arasında bir köprü olup, çeşitli bilim dallarından kendisine en faydalı olanları alır ve problemlerin çözülmesi için kullanır.

Bu bağlamda kamu yönetimi; kamudaki siyasi işlerin oluşturulması, uygulamaya konulması, tasarlanması, sevk edilmesi, kontrol edilmesi, gibi işlemlerin tamamıdır. Sonuç olarak yönetimi meydana getiren faktörlerin ortaya çıkarılması, davranış, konum, organizasyon ve fonksiyonların ifade edilmesi söz konusudur (Eryılmaz, 1999).

Kamu Yönetimi: “Kamudaki bürokrasiyi ve onun hizmette bulunduğu vatandaşla olan münasebetini anlamaya ve geliştirmeye dair pratik ve teoriden oluşan bir disiplindir”. Avrupa’da kamu yönetimi “Administrative Science” diye bilinen bilim dalı, Amerika’da ise “Public Administration” şeklinde kavramlaştırılmıştır. Geniş manada kamu yönetimi, demokratik yapılarda devletin kamusal faaliyetlerini ve birimlerini bir bütün şeklinde ele alırken, dar manada kamu yönetimi ise devletin siyasi gücü kapsamında bulunan yürütme organları ve bunların işlevsel ve yapısal durumlarını ifade etmektedir (Eldemir, 2019).Devletin kamu yönetimindeki faaliyetleri olabildiğince düzenli ve kapsayıcı olmalıdır.

Kamu yönetimi disiplini için düzenlenen müşterek çalışmalar kapsamlı yasaların oluşmasını sağlamıştır. Daha yaygın bir anlatım yöntemiyle bu tür kapsamlı yasalar kamu yönetimi disipliniyi çözmek için kullanılmaktadırlar. Kamu yönetimi disipliniyi doğal bilimlere benzetmek için yapılan çalışmaların hepsi varsayılan veya gerçek yasaların düzeltilemez şahsi anlayıştan meydana gelen çürümelerini ve ilgisiz kültürel ortamın etkilerini kuralsal erdemlerin üzerine çıkartmaktadır (Demir ve Yavaş, 2015).

Kamu yönetimi her ne kadar da insanlık tarihi kadar eski ise de yaşanan sanayi devrimi neticesinde belli bir sisteme ve kalıba konulmuş ve yönetimler tarafından devletlerin etkili yaptırımları sonucunda günümüzde hemen hemen her demokratik toplumun vazgeçilmezlerinden biri olmuştur. Çünkü kamu yönetimi insanların kendilerini bir toplum içerisinde huzurlu ve güvenli hissedebilmelerinin en önemli parçası haline gelmiştir. Bu yüzden günümüz toplumları, devletlerin demokratik olmasındaki en önemli şartlardan birinin kamu yönetiminin sağlanmasını esas görmüşlerdir.

1.1.2.1.Kamu Yönetiminin Tarihsel Geçmişi

Yeryüzünde insanoğlu için devletin varlığı vazgeçilemez bir olgudur. Nitekim bu olgu kamu yönetimi ilkesinin yaşatılması ve korunması için devletin daha da geliştirilmesi fikrini ortaya çıkarmaktadır. Bu anlamda kamu yönetimi tarihsel süreç içerisinde pek çok düşünürün ilgisini çekmiştir. Bu düşünceler devletin daha iyi nasıl yönetilebileceği ve insanların toplumdaki refah ve güvenliklerinin sağlanmasına yönelik idi. İbn-i Haldun, Hobbes, Locke, Rousseau gibi isimler buna yönelik inceleme ve araştırmalar yapmış düşünürlerden sadece bazılarıdır.

Günümüzdeki kamu yönetimi bilimi sömürgecilik anlayışına göre inşa edilmiş bir evrende alışılmış sömürgecilikten modern sömürgeciliğe geçiş kademesinde oluşmaya başlamıştır. Bu süreçte kamu yönetimi bilimi genel manada yönetim ve bürokrasiye dair kurgulanmış bir uğraşı şeklinde anlaşılmıştır. Bu sebeple 1945-1980 yılları arasındaki toplumsal gelişmenin tek anahtarı olarak devlet ve devletin temel anahtarı olan kamu yönetimi görülmekteydi. Bu yüzden devlet yapısını en şekilde bilmek, etkin bir biçimde çalışmasını sağlamak ve toplumsal ilerlemeyi başarabilmek için kamu yönetimi biliminin araştırılması gereksinimi ortaya çıkmıştır (Demir ve Yavaş, 2015).

“Kameral Bilimler” 18. yüzyılda Prusya’da ortaya çıkmasıyla birlikte kamu yönetimi bilimi bu bilimin inceleme alanına girmiştir. Aslında Kameralizm, farklı iktisat bölümleri arasında fonksiyonel ilişkileri meydana çıkarma ve ekonomik kuvvetlerin yönetiminde iktidara düşen vazifeleri saptayan ve devlet idaresini dizginleştirerek bir eğitim ve öğretim konusu yapmaya çalışmıştır (Kalfa, 2011).

Kameralizm felsefesi 15. yüzyılda İtalya’da ve Alman İmparatorluğu’nda ortaya çıkmış, ana amaç genel manada ekonomik gücünü toplumdan alan bir devlet anlayışı benimsenmeye başlanmıştır. İlk zamanlarda, kameral bilimlerden kamu mali

yönetimi bağlamında yararlanılmakta iken, ilerleyen yıllarda kanunlardan bağımsız şekilde bütün kamu yönetimi mevzularını içeren boyuta ulaşmıştır (Usta ve Akıncı, 2018).

Kameralizmin kamu yönetimi anlamındaki en mühim iddiası, devlet denilen sistemin kamu yönetimini sağlam ve diri tutabilmesinin öncelikli şartı toplum içerisinde hayatını sürdüren kişilerin ekonomik bağlamda devleti desteklemeleridir. Kameralizmin ortaya çıkıp büyümesinde ve yönetim anlayışına dönüşmesinde mezhep savaşları olarak da adlandırılabilen “Otuz Yıl Savaşları”nın tesiri fazlasıyla olmuştur. Almanca diyalog kuran kişilerin üçte birinin yaşamını yitirdiği bu savaşların neticesinde yönetim felsefesinde bir yenilik mecburi hale dönüşmüştür (Usta ve Akıncı, 2018).

Otuz Yıl Savaşlarının bitişiyle yaşanan olay, ileride örgütlü bir kamu yönetiminin uygun sistem ve teorilere dayalı olmasını mecburi kılmaktaydı. Batı Avrupa’da bu olaya cevap, kökleri 16. yüzyıla kadar uzanan merkantilist ekonomi fikri tarafından sunulmuştur (Usta ve Akıncı, 2018).

Kamu yönetimi felsefesi ilk çağlarda genel olarak toplumların refahını, huzurunu tesis etmek için var iken; 16. yüzyıldan sonra merkantilist ekonomi düşüncesi ön plana çıkmıştır. Özellikle 20. yüzyıla dek ‘İnsan devlet için var olmalıdır’ düşüncesinden ‘Devlet insan için var olmalıdır’ düşüncesine evrilmiştir.

20. yüzyılın son çeyreğinde hem globalleşme hem de kapitalizmin yaratmış olduğu liberalizm etkisi ile birlikte devletin hantal yapısı çeşitli soru işaretlerini beraberinde getirmiştir. Bu anlamda devletin daha faal olması için bir takım çeşitli eylem ve projeler geliştirilmiş ve nitekim piyasadan çekilmesi veya küçülmesi fikri ön planda olmuştur. Fakat bu konuda devletin ekonomiden nasıl çekilmesi veya nasıl küçültüleceği ve verilen hizmetlerin kalitesinin ne derece iyi olacağı gibi tartışmalar gündeme gelmiştir. Böylece devletin üstlenmiş olduğu rol sorgulanmış ve yeni bir tanımlama ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda piyasa içerisinde devletin bir oyuncu olarak değil sadece kural koyucu veya hakem rolünde olması gerektiği belirlenmiştir. Tüm bu yaşananlar sonucunda bireylerin daha katılımcı bir role bürünmesi, problemlerini, isteklerini ve memnuniyetsizliklerini daha rahat bir şekilde yönetime sunmaları açısından umutlar oluşmuştur. Bu umutlar ve ihtiyaçlar baz alındığı vakit yönetişim olgusu kamu yönetiminde tartışmaya açık hale gelmiştir. Bu yönetim (yönetişim) anlayışında amaç, özel kesimden yurttaşlar ile sivil toplumun yönetime

aktif bir biçimde katılımını sağlamaktır (Demir ve Yavaş, 2015). Bu anlayış özellikle kamu yönetimi felsefesinin tekrardan insan odaklı olmasını öngören bir anlayıştır.

1.1.2.2 Kamu Yönetiminin Diğer Disiplinlerle İlişkisi

Kamu yönetimi genel anlamda siyaset, sosyoloji, idare hukuku, tarih ve işletme bilimleri ile yakın ilişkiler içerisinde. Bunlardan ilki olan siyaset bilimi kamu yönetimi kavramı ile en çok karıştırılan kavramdır. Siyaset bilimi bir toplum hakkında nihai, bağlayıcı kararların alınması süreci olup; kamu yönetimi kavramı ise belli bir hedefi gerçekleştirmek için bir araya gelen kişi veya kişileri yönlendiren ve onları bu amaç etrafında toplayan bireysel veya grupsal çalışmalardır. Açıklamalardan anlaşılacağı üzere siyaset tüm sosyal hayatı ilgilendiren kararlar bütünü iken, kamu yönetimi ise siyaset mekanizmasının yaptığı tercihlerle ilgilenmektedir. Diğer bir ifade ile yapılması gereken faaliyetlerin saptanmasında siyaset bilimi etkili iken; belirlenen faaliyetlerin yerine getirilmesi boyutunda da kamu yönetimi bilimi etkilidir. Söz konusu birçok demokratik ülkede sistem bu şekilde işlemekte ve herhangi bir yönetim sorunu ortaya çıkmamaktadır.

İnsan yapısı gereği sosyal bir varlıktır. Geçmişten günümüze dek insanların toplu halde yaşaması ve bu şekilde birbirlerine yardımcı olmaları kabul görmüş bir gerçektir. Bu anlamda kamu yönetiminin insan topluluklarını anlamasındaki en büyük yardımcısı sosyoloji bilimidir. Çünkü yönetim bilimi insan odaklı hareket eder ve sonuç olarak insanları anlamaya çalışır. Bu bağlamda kamu yönetiminin içerisinde olan kişi veya kişiler sosyoloji biliminin insan odaklı çalıştığını bilmesi gerekir. Sonuç olarak sosyoloji de toplumdaki her türlü yapıyı ve insan ilişkilerini incelediği için kamu yönetimi ile bir etkileşim halinde olmamaları mümkün değildir.

Hawthorne gözlemlerine dayanan sosyal-psikolojik yaklaşım; bürokratik sistem ve bu sistem içindeki çalışanlar arasındaki etkilenmenin araştırılması biçiminde ortaya konan yaklaşımın, psikoloji ve sosyoloji gibi bilimlerin desteğiyle organizasyondaki insan hal ve hareketini araştırmayı hedeflediğini açıklamaktadır (Saklı, 2011)

Hukuk, bir tüzel veya özel işletmenin veyahut da bir kamu kuruluşunun faaliyet alanını yasalar yoluyla belirler. Kamu yönetimi ve idare hukuku bu çerçevede ele alındığında ise birbirleri ile devamlı etkileşim halinde olan faaliyetlerdir. Kamuya ait herhangi bir işletmede idare hukukunun etkili ve adaletli bir şekilde yerine getirilmesi o toplumdaki bireylerin refahı ve huzuru için vazgeçilmez bir unsurdur. Nitekim aksi

bir durumda kamu yönetimi faaliyeti toplumda değersiz bir hal almaya başlar. Bu yüzden kamu yönetiminde hukuk ilkesi en önemli değerlerin başında gelir.

Venedik Komisyonu'na (Avrupa Hukuk Yoluyla Demokrasi Komisyonu) göre hukuk devletinin özellikleri şunlardır:

- a) Ayrımcılık yapılmamalı ve yasalar karşısında herkes eşit olmalıdır.
- b) İnsan haklarına saygılı olunmalıdır.
- c) Adli işlemler tarafsız ve bağımsız mahkemeler aracılığı ile yapılmalıdır.
- d) Yasalara bağlı olunmalıdır.
- e) Keyfi uygulamalar olmamalıdır.
- f) Yasalar, demokratik hesap verilebilir ve açık usullere yönelik bir süreç kapsamında yürürlüğe konulmalıdır (Özaltın, 2019).

Tarih biliminin geçmişten günümüze dek katkıda bulunmadığı tek bir bilim dalı yoktur. Kamu yönetimi biliminin bugüne kadar sahip olduğu birçok yaklaşım, teori ve fikir tarih bilimi ile öğrenilmiş ve geleceğe de aktarılacaktır. Söz konusu bu bilim sayesinde geçmişte var olmuş devletlerin örgütsel anlamda kamu yönetimini nasıl uyguladıkları, organizasyon ve bürokratik olarak ne gibi faaliyetlerde bulundukları günümüze dek aktarılmıştır.

İşletme bilimi ile kamu yönetimi biliminin birbirlerine benzer oldukları ispatlanmaya çalışılmış, bu bilim dalına olan benzerlik ve yakınlık diğer bilim dalları ile ayrımları ortaya çıkarmada araç olarak kullanılmıştır. Woodrow Wilson işletme yönetiminin benzerliğine ilk vurgu yapan kişidir. Her ikisinin yani kamu yönetimi bilimi ile işletme biliminin temelde konu olarak “örgüt yönetimi” anlamında benzer olmaları ve “yönetim” fonksiyonunu bulundurması söz konusu alanların herhangi birinde ortaya çıkacak değişikliklerin diğer alana yayılmasına yol açmaktadır. Bu şekli ile, iki bilim dalının da içeriğini var eden noktalar itibariyle belli oranda bir benzerlik bulunmaktadır (Saklı, 2011).

1.1.2.3. Klasik Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetimi

Klasik kamu yönetimi yaklaşımı bağlamında kamu yöneticileri; toplum sağlığını ıslah etmek, toplumdaki emniyeti ve çevrenin sağlıklı olmasını sağlamak, daha iyi bir hayat için bunun gibi bazı vazifeleri yürütmekle sorumludurlar. Yurttaşların ya da bazı kesimlerin kendileriyle alakalı konulara katılmaları seyirci kaldıkları (daha doğrusu bırakıldıkları) bilinmektedir (Kaya, 2017). Bu anlayışta

bireyler tamamen devlet tarafından kontrol altına alınmış ve katılımcı bir demokrasi anlayışı bulunmamaktadır.

Yeni kamu yönetimi yaklaşımı 1980 - 2000 li yıllar aralığında etkin olmuş, nitekim 2000 yılından sonra modern kamu yönetimi anlayışına geçilmiştir. Bu yaklaşımda devletler klasik kamu yönetiminin aksine oyun kurucu değil sadece oyunda hakem rolünde olacaklardır. Özellikle 20. yüzyılda egemen bir hal alan liberal anlayış her alanda etkili olmuş ve kamu yönetimi alanına da etki etmiştir. Bu yeni yönetim anlayışında bireyler genel manada devletten bir beklenti içerisinde olmamakla birlikte, katılımcı bir demokrasi anlayışına sahiptirler. Söz konusu bu iki yaklaşımın karşılaştırılması bariz bir biçimde demokratik katılım olgusunu ortaya çıkaracaktır.

Yaklaşımların her birinin meydana geldiği zamanın koşullarına ait bir biçimde çeşitli niteliklerinin olduğu görülmektedir. Bu yüzden yöneten ile yönetilen ilişkisi üç yaklaşıma uygun olarak çeşitlilik sunmaktadır (Kaya, 2016).

Tablo 1: Kamu Yönetimi Kuramlarının Karşılaştırılması Tablosu

	Geleneksel Kamu Yönetimi	Yeni Kamu İşletmeciliği	Yeni Kamu Hizmeti
Teorik ve epistemolojik temel	Politik teori	İktisadi teori	Demokrasiye uygun teori
Rasyonalite	“İdari birey”	“Ekonomik birey”	Politik, iktisadi ve mantığa dayalı örgütlülük
Kamu yararı düşüncesi	Politik olarak tarif edilmiş ve yasal olarak açıklanmış	Şahsi kazançların toplamının sembolü olma	Paylaşılan erdemlere dair söyleşim
Kamu hizmetçileri kime karşı sorumludurlar	Seçmenlere ve yurttaşlara	Hizmetten faydalananlara	Yurttaşlara
Hükümetin rolü	Kürek çekmek	Dümende kalmak	Hizmette bulunmak
Politikalar için mekanizmalar	Programların yönetimi hâlihazırdaki kurumlar vasıtasıyla yapılmakta	Özel ve sivil toplum kurumları ile beraber programları yürütmek	Kamu, özel ve sivil toplum kuruluşları arasında ortak yönetim kurma
Hesap verebilirlik yaklaşımı	Kamu idarecileri seçilmiş politik yöneticilere karşı mesuliyet sahibidirler.	Şahsi menfaatlerin toplamı	Kanunlara, toplumsal erdemlere, profesyonel unsurlara, politik standartlar ile kamu menfaatine uyulmalıdır.
Organizasyonel yapı	Bürokratik düzen uyarınca alt-üst bağlantısına dayanan bir otorite sistemi mevcuttur.	Asıl denetim merkezdedir ve kamu kurumları, desantralizasyon bir yapıdadırlar.	İttifak halinde bir düzen mevcuttur.
Kamu idarecilerinin temel motivasyonları	Ödeme ve yararlanma, sivil kazançların muhafazası	Girişimci ruh, kamunun büyüklüğünün belirlenmesi arzusu	Kamuya hizmet dürtüsü mevcuttur.

(Kaya, 2017).

1.2. Kamu Yönetiminde Esas

Türk Dil Kurumuna göre esas kelimesi; ‘Bir şeyin özünü oluşturan ana öge, temel’ anlamı taşımaktadır. Kamu yönetiminin esasını ise halk yani bir nevi toplum oluşturur. İlk çağlardan günümüze dek insan topluluklarına dair belli bir amacı bulunan her türlü faaliyet ve ilişki kamu yönetiminin inceleme konusunu oluşturmuştur.

Bir kamu yönetimi anlayışında sadece belli kesimlerin istek ve arzuları egemen ise o kamu yönetiminin uzun soluklu olması beklenemez. Bu anlamda iyi bir kamu yönetiminin en önemli esaslarından biri tüm toplumu ve kesimleri kapsayıcı olması yönündedir.

1.2.1. Türk Tipi Kamu Yönetiminde Esas ve Usuller

Tüm dünyada var olduğu üzere Türk tipi kamu yönetiminde de esas halkın kendisidir. Nitekim Türk tipi kamu yönetiminin tarihine bakıldığı zaman kurulan büyük devletlerin birçoğunun uzun ömürlü olmasında kamu yönetimini iyi uyguladıkları ve halkın istek ve arzularını dikkate almaları etkili olmuştur.

Yönetimle alakalı Türk tarihinde yapılmış çalışmalar şu şekilde sıralanabilir:

- a) Farabi’nin - El Medinetü’l Fazıla,
- b) Yusuf Has Hacı - Kutadgu Biliğ
- c) Nizâm-ül Mülk - Siyasetnâme
- d) Koçi Bey Risaleleri
- e) Kâtip Çelebi - Bozuklukların Düzeltilmesinde Tutulacak Yollar
- f) Defterdar Sarı Mehmet Paşa – Devlet Adamlarına Öğütler

isimli eserleri sayılabilir (Yıldız, Babaoğlu ve Şahin, 2016).

Cumhuriyet dönemine gelindiğinde ise kamu yönetimi sistemi genel olarak Osmanlı’dan devralınmış bir geleneksel yapıyı çeşitli reform hareketleri ile düzenleme çabası içinde olmuştur. Türkiye’de merkeziyetçi anlayışın sona ermesi çok partili hayat ile başlar. Bu sayede de mevcut kamu yönetimi anlayışı da etkilenecek yüzünü halka daha çok dönmüştür. Söz konusu kamu yönetimi 1980’lere dek çeşitli düzenlemeler ve reformlara maruz kalmış ve sonrasında ise liberalizmin etkisi ile başka bir evreye sürüklenmiştir. Bu aşamada ise mevcut devletin varlığı tüm dünyada olduğu gibi kamu yönetiminde de minimize olmuştur. Bu aşamada devlet piyasa aktörü olarak değil, denetleyici ve düzenleyici olma pozisyonuna geçmiştir.

Günümüzde hala uygulanan bu sistemde kamu yönetimi anlayışında önemli değişiklikler yaşanmış, özellikle 2000’li yıllardan sonra hesap verilebilirlik ve tüm bireyleri kapsayıcı anlayış hakim olmaya başlamıştır.

Günümüz Türk tipi kamu yönetiminin garantörlüğünü mevcut anayasa ile yasalar oluşturmakta ve bağımsız mahkemelerce denetlenmektedir.

1.2.2.Çağdaş Dünyadan Örneklerle Kamu Yönetiminde Esas ve Usuller

Dünya üzerinde var olan birçok demokratik devlet belli bir kamu yönetimi esasına sahiptir. Söz konusu bunların yine birçoğunun geçmişinde kamu yönetiminin nasıl olduğu açık ve net bir şekilde görülmektedir.

Bugün Avrupa’daki birçok devletin temel kaynağını oluşturan Roma İmparatorluğundaki kamu yönetimi anlayışdır ve bu anlayış belli bir sistem ve düzen içerisinde bulunmaktaydı. Roma İmparatorluğu’nun yapısı, çağın gereklerini karşılayacak bir yapıya sahiptir. Saltanat sisteminden demokrasiğe geçiş Cumhuriyet dönemiyle başlamıştır. İmparatorluk dönemi ile Roma idari yapısı değişmiştir. Değişen bu idari yapıda halkın istekleri ve düşünceleri geçmişe nazaran daha çok dikkate alınmaya başlanmıştır.

Günümüz modern dünya devletleri ise özellikle 80’li yıllardan gelen liberalizm rüzgârının etkisiyle halklarına her alanda olduğu üzere kamu yönetimi alanında açık ve şeffaf olmayı benimsemişlerdir. Bu devletlerden biri olan Japonya’da ‘Yeni Kamu Yönetimi’ anlayışı egemendir. Söz konusu anlayış günümüzde pek çok ülkede etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Bu anlayış günümüz devletleri arasında gitgide yaygın hale gelmektedir. Akademi dünyası Asya’nın bilim ve teknoloji anlamında en önde olan devleti Japonya’da “Yeni Kamu Yönetimi” bağlamında ne gibi gelişmeler olduğunu merak etmektedirler. “Yeni Kamu Yönetimi” yenilikleri çeşitli yardım programları vasıtasıyla birtakım Asya devletlerine Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası aracılığıyla takdim edilmiş durumdadır. Ocak 2020 döneminde Prof. Pollitt, ile yapılan bir röportajda batıdaki akademisyenlerin Japon “Yeni Kamu Yönetimi” çalışmalarını anlamalarının önündeki en büyük engelin dil olduğunu belirtmektedir (Özer, 2012).

Kamu yönetimi alanında yakın zamanda birçok dünya ülkesinde çeşitli reform çalışmaları bulunmakta, özellikle 1980 li yıllardan bu yana birçok dünya ülkesinin kamu gündemini meşgul etmektedir. Devletin yapacağı reform ve yenilikler bir devlet politikası olup, iktidarda olan siyasi oluşumlardan bağımsızdır. Örneğin birçok ülkede

mevcut siyasi partiler görüşlerinin tam tersi olmasına karşın piyasa temelli reformları uygulamaya koymuşlardır. Başka ülkelerde de (sözgelimi İngiltere) 1990 lı yıllarda iktidara gelen siyasi partiler kendilerinden önce uygulamaya konulmuş reformlara dokunmamış ve devam edecek olanları ise devam ettirtmişlerdir (Gökçe ve Turan, 2008).

1.3.Kamu Yönetiminde İlke

Kamu yönetiminde belli başlı temel ilkeleri genel olarak şu şekilde sıralayabiliriz;

- Hesap verilebilirlik
- Şeffaflık
- Eşitlik
- Sorumluluk

Hesap verebilmek, yetki ve sorumlulukları kapsamında bir kurum ve kuruluşta personelin, gördükleri iş ve işlemlerle alakalı olarak yükümlü olduğu makamlara açıklama yapması ve başarısızlık veya yetersizlik durumunda ise sorumluluğu üzerine almasıdır. Hesap vermekte, yükümlülük üzerine alan personelin yetki ve yükümlülükleri açıkça belirtilmelidir. Bu yükümlülük, iyi çalışmanın ödüllendirilmesi, kötü çalışmanın ise neticelerini kabul etmeyi gerektirir. Yükümlülük aşağıya doğru delege edilebilir ancak bu durumda delege edilen işler ile ilgili olarak da hesap verilebilmelidir (Eldemir, 2019).

Kamu yönetiminde etkili bir hesap verebilmenin uygulanması için aşağıda bulunan konularda belli çalışmaların yapılması gerekmektedir.

- Rol ve yükümlülüklerin net bir biçimde belirlenmesi ve tarafların bunun üzerinde anlaşmasının olması gerekmektedir.
- Performansa dair gelecek verilerinin açık, şeffaf ve elle tutulur olması gerekir.
- Performansa dair gelecek verilerinin, imkân, sorumluluk ve kaynaklar kapsamında dengeli olması gerekir.
- Raporlamadaki bilgiler tam ve inanılır olmalıdır. Kamu sektörünün hesap vermeye olan ihtiyacı yüksek olup, sadece kesin işler değil, karar süreçlerinin de bu çerçevede olması gerekir. Hesap verebilmenin sağlanması için türlü tekniklerin

olmasıyla birlikte, kamu görevlileri için başlıca hesap verebilmenin yolu, ast üst bağlantısı biçiminde birim içi hiyerarşi yardımıyla elde edilmektedir (Eldemir, 2019).

Hesap verilebilirlik ilkesi özellikle her alanda olduğu üzere kamu yönetimi alanında giderek önem kazanmaktadır. Nitekim günümüzdeki birçok demokrat ülke kendi halkına açık ve net şekilde hesap vermekten kaçınmamaktadır. Söz konusu ülkelerdeki bu bilinç ve demokrat yapı kamu yönetimi ilkelerinden biri olan hesap verilebilirliğin temel şart olduğunun farkındadırlar. Bu hesap verilebilirlik ilkesi tamamıyla bir toplumda herhangi kesimin ayrıcalıklı olmasının önüne set çeker ve o ülkedeki karar verici makam sahipleri vermiş oldukları kararların hesabını vereceklerinin bilinciyle iş ve işlemler yapar.

Kamu yönetimin bir diğer ilkesi olan saydamlık, kurum ve kuruluşun çalışmalarıyla alakalı bilginin ulaşılabilir ve anlaşılabilir olmasıdır. Saydamlık, çalışmalar anlamında yararlı olduğu gibi, şüpheli ortamlarda güven ve istikrara da katkıda bulunur (Eldemir, 2019).

Yönetimde saydamlığın temel ilkesi, doğru bilgi akışının kesintiye uğramadan elde edilmesiyle mümkündür. Bilgilerin talep edilen kişiler tarafından sıkıntısız bir şekilde ulaşılabilir olması gerekmektedir. Kamu yönetiminde saydamlığın olması, özel sektörün ve kişilerin karar verme mekanizmasını etkilemekte olup, siyasi ve idari saydamlık, izlenen siyaset ve kurallar devlet-yurttaş ve kurumlar arasında bir kontrol görevi sağlayacaktır (Eldemir, 2019).

Kamu yönetiminde ortaya konan saydamlık, ekonomik anlamda da saydamlığı sağlayacak olup, bu durum kaynak dağılımının uygun seviyede olmasını ve ekonominin dengeli bir şekilde büyümesini sağlayacaktır. Tam tersi halinde ise piyasadaki bilgi noksanlıkları işlem maliyetlerini arttıracak, piyasa dengesizlikleri var olmaya başlayacaktır (Eldemir, 2019).

Günümüz bilgi toplumlarında her alanda olduğu gibi kamu yönetimi alanında da bireyler kamunun yaptığı her iş ve işlemde haberdar olmak istemektedirler. Demokratik bağlamda bugün herhangi bir devlet veya kamu kuruluşu saydamlık ilkesi ile ters düşmek istemez. Aksi taktirde globalleşen dijital dünyada bu yapının varlığının uzun olması mümkün olmayacaktır.

Eşitlik fikri hayatımızın birçok yerinde karşımıza çıkmakta olup, burada; tüm iştirakçi ve hak sahiplerinin herhangi bir ayrımcılığa uğramadan, eşitlikçi ve bağımsız davranılması ve fırsat eşitliğine sahip olması anlamındadır. Kamu yönetimi anlamında eşitlik fikri “kesin eşitlik” olarak öngörülmemektedir. Gelir düzeyine, sahip olunan

imkânlarla, alınan eğitime, kişisel yeti ve yeteneklere bağlı olarak herkesin elde ettiği refah ve mutluluk düzeyi farklı olabilir. Asıl konu, devletin eşit fırsatlar arz etmesi ve yurttaşlara eşit seviyede katılım imkânı vermesidir (Eldemir, 2019).

Kamuda yönetimi elinde tutan kamu görevlileri ve kurumların, hizmetlerin arzında herkese adil ve eşitlikçi davranması gerekir. Bazı hizmetler toplumun bazı kesimine yönelik olsa da, yaşlılara verilen bakımevi hizmetinde olduğu gibi, yaşlı insanlar arasında hizmet arzında herhangi bir ayrımcılığa gitmemek gerekmektedir. Her ne olursa olsun kamu görevlileri hizmet sunarken ilk başta insan faktörünü dikkate almalıdırlar. Sonuçta topluma hizmet arz edilirken onların kadın-erkek veya başka ırklardan geliyor olması gibi çeşitlilikler sadece hizmet kalitesinin yükseltilmesi amacıyla kabul edilebilir (Eldemir, 2019).

Kamu yönetimi anlamında yapılan bir açıklamaya göre sorumluluk; “devletin toplumsal değişmelere süratle yanıt verebilecek beceriye sahip olması ve esnek olmasıdır” (Eldemir, 2019).

Sorumluluk konusunun, özel sektöre göre kamu kurum ve kuruluşlarında daha fazla konuşulmasının sebebi, kamu hizmetinin taşıdığı değişik vasıflar nedeniyledir. “Kamu hizmeti, kamu menfaatine dair ya aracısız kamu kurum ve kuruluşları tarafından ya da kamu kurumlarının kontrolü ve koruması tarafından özel kişilerce sürdürülen ortak nitelikteki mal ve hizmetlerden oluşur. Devlet hizmetinin; devlet yararı, devlet finansmanı, devlet yetkisi, devletin kontrolü ve koruması olmak üzere dört temel faktörü bulunmaktadır”. Devlet hizmetinin toplumun tamamını alakadar etmesi ve devlet hizmetinin her bir faktörünün itibarı sebebiyle karar alıcıların ve yöneticilerin sorumluluk duygusunu gözden kaçırmaksızın hareket etmesi gerekir. Kamu yöneticisinin, yasalara ve topluma karşı olan sorumluluk şuuruyla ile yönetim sunması, sürdürülen hizmetlerde kamu faydasını gözetmesi beklenmektedir (Eldemir, 2019).

1.3.1. Teoride Bulunan İlkeler

Yeni nesil kamu yönetimi anlayışı iki teorinin bileşiminden oluşmaktadır. Bunlardan ilki olan yeni kurumsal iktisat teorisi (new institutional economics); işlem maliyetleri (transaction cost theory), kamu tercihi (public choice) ve asıl vekil teorisine (principal-agent theory) dayanır. Diğer teori ise klasik bilimsel yönetim yerine, kamu yönetimini iktisat temelli konu alan yönetim ideolojisi (managerialism-işletmecilik)

teorisidir. Bu anlayış, idari reform öğretilerinin bir araya gelmesiyle profesyonel bir yönetim anlayışına dayanır (Tekin, 2017).

Kamu kurum ve kuruluşlarının davranışlarını, özel şirketlerle benzer şekilde ele alan teoriye, kamu tercihi teorisi denilmektedir. “Arz ve talep”, “en yüksek çıktı” ve “fayda” gibi ifadelerle açıklanmaktadır. Bu teoride politikacılar kendi kişisel çıkar ve menfaatlerini dikkate alarak bu doğrultuda hareket ederler. Söz konusu bu anlamda yapılan bu eylemler kamu yararının aksine kamu zararına neden olmaktadır. Bu bağlamda politikacılar bu tür eylemlerden vazgeçmeyecek ve bu yönde kararlar almaya devam edeceklerdir (Tekin, 2017).

Asıl-vekil teorisinde bir nevi özel kuruluşlardaki yönetim kademesinde olan hissedarların menfaat benzeşmezliklerini ele almaktadır. Teori, yeni nesil kamu yönetiminin kaynağında bulunan kontrat sistemi (contracting-out) ve vatandaş koşulu (citizen’s charter) benzeri çalışmalar şeklinde kamu yönetimine uyarlanmıştır (Tekin, 2017).

İşlem maliyetleri teorisinin kaynağında, kamusal anlamda mal ve hizmetlere ulaşmada bir yarış içerisinde bulunma, sözleşme ve ihale yapılacak ise şayet, aynı özel kuruluşlardaki işleyiş misali, kamusal işlem ve eylemlerin maliyet fiyatlarında da yüksek bedellerden kaçınılacağı düşüncesi bulunmaktadır (Tekin, 2017).

Yeni kamu yönetimi görüşünün teorik kaynaklarından başka biri olan yönetim felsefesi teorisi (işletmecilik), özel sektör yönetim görüşünü kamu yönetiminin üstünde gören ve özel sektör şekli yönetim tekniklerini araştıran bir mantalitedir. Yeni kamu yönetimi görüşüyle özdeşleşmiş olan bu teori, kamu yönetiminde piyasalaştırma, ticari davranma, ticari yarış, özelleştirme, seçim, kalite ölçütleri, stratejik yönetim, anlaşma, verimlilik ölçümü ve yorumlaması gibi prensipleri öne plana çıkarmaktadır (Tekin, 2017).

1.3.1.1.Ulusal ve Uluslararası Anlamda Uygulamalar

Özellikle 80’li yıllarda hız kazanan kamu yönetimindeki şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkesi gereği demokratik devletler kamusal alanda yapmış oldukları her türlü iş ve işlemi gözler önüne koymakla mükellef hale gelmişlerdir.

Ulusal ve uluslararası yasal anlamda çeşitli düzenlemelere gidilmiş, akabinde ise kamu yönetimi alanında bazı uygulamalar hayata geçirilmiştir. Bazı uygulamalar ise teoride kalmıştır.

1.3.2.Pratikte Uygulanan İlkeler

Kamu yönetimindeki temel 4 ilke pratikte demokratik bir yapıya sahip her ülke için vazgeçilemez unsurların başında gelmektedir.

1.3.2.1. Ulusal ve Uluslararası Anlamda Uygulamalar

Ulusal anlamda ülkemizde kamu yönetiminin temel ilkeleri gereği birçok uygulamaya yer verilmiştir. Bunlardan bazıları şunlardır;

- Yönetime katılım
- Açıklık ve hesap verilebilirlik
- Yerelleşme
- Stratejik planlama
- Düzenleyici etki analizi
- E-devlet uygulamaları

Kamu yönetimi iyileştirmesinin yurttaş yönünden manası, kamu hizmetlerinden daha rahat faydalanma, bürokrasinin en aza indirilmesi, demokrasi, insan hakları ve hukuk devletin ihya edilmesi, kısacası yurttaş merkezli yönetimdir. Emek verenlerden yönünden de, ücret ve yetkilerde artış, ilerleme imkânları, sosyal haklarda gelişme manasına gelmektedir (Çetin, 2010).

Son 20 yılda Türk kamu yönetiminde yapılan iyileştirmelerle önemli bir inkılabın meydana geldiği görülmektedir. Mevzubahis düzenlemelerin başlangıcı, gelişmiş ülkelerde kabul gören yeni kamu yönetimi fikridir. Batılı ülkelerdeki sosyal, ekonomik ve siyasal şartların var ettiği bu tezin benimsediği prensiplerin, Türkiye'nin evrildiği tarihsel süreçlerle ve bugünkü sosyo-ekonomik ve kültürel erdemlerle örtüşme boyutunu ve neticelerini görmek için zamana ihtiyaç vardır. Avrupa Birliği kurumlarına ve medeniyetine eklemleme uğraşlarıyla uyumlu gözüken kamu yönetiminde yeniden yapılanma uğraşları, aynı zamanda küresel ölçütleri yakalama stratejisinin uygulanmakta olduğunun elle tutulur işaretlerini de yansıtmaktadır (Çetin, 2010).

Uluslararası boyutta ise kamu yönetiminin temel 4 ilkesi üzerine çeşitli uygulamalar yürürlüğe konulmuştur. Genel anlamda şeffaflık ilkesi temelde esas alınmış, birçok ülkede her alanda olduğu üzere kamu yönetimi alanında da demokratik ve topluma faydalı uygulamalar ortaya çıkmıştır. Özellikle 80'li yıllardan sonra liberal yapının kendini tüm dünyada fazlasıyla hissettirmesi sonucu kamu yönetimi alanında

tüm demokrat ülkeler kendi toplumların istek ve ihtiyaçlarına cevap vermeye çalışmışlardır.

1.4.Kamu Yönetiminde Etik

Etik ifadesi, toplumda bireyden beklenen hal ve davranışların yine toplum tarafından kabul edilen erdem ve kanunlar çerçevesinde gerçekleşiyor olmasıdır. Söz konusu etik kavramı günümüzde bireyin doğru hal ve davranışlarda bulunma düşüncesidir.

Etik kelimesi genel itibariyle bir toplumda kabul görmüş “Doğru-Yanlış” veya “İyi-Kötü” gibi kavramların neler olduğuna dair kıstaslardır. Bu bağlamda etik kavramı birçok toplumda hemen hemen aynı değerlere sahiptir. Etik anlamında insanların kendi aralarındaki bulunan değerlerin doğru veya yanlışlığı tektir. Örneğin, “yalan söyleme” eylemi dünyanın her yerinde yanlış bulunan bir eylemdir.

Etik ve ahlak kavramları genel manada birbirinden farklıdır. Fakat birçok toplumda insanlar bu kavramların tam olarak ne olduğunun farkında değil veya birbirleriyle karıştırmaktadır. Etik, ahlak kavramına göre daha genel bir kavramdır. Ahlak, bir toplumda var olan ama yazılı olmayan kurallardır, etik ise ahlak kavramına göre daha geniş manada olan yazılı kurallardır. Örneğin toplumda tek bir ahlak sistemi bulunurken, etik konusunda ise birçok alan (kamu etiği, meslek etiği, sanat etiği vb.) bulunmaktadır.

Etik kavramının bu denli hayatımızın içinde olması ister istemez kamu yönetimi alanını da etkilemiştir. Söz konusu özellikle kamu yönetiminde;

- Dünya üzerinde birçok kamu alanında politik anlamda etik değerlerin olabildiğince dikkate alınmaması,
- Ülkedeki vatandaşların özellikle etik-dışı davranışlar yüzünden devlete, kamuya olan güvenlerinin yok olması ve radikal bir değişiklikte tekrardan güvenin sağlanması fikrinin ortaya çıkmış olması,

tüm bu yaşananların sonucunda şu anda birçok ülkede belli bir etik düzenin kurulması için gerekli çalışmalar yürütülmekte ve uluslararası anlamda ülkeler kendi aralarında çeşitli yapılar oluşturmaktadırlar.

1.4.1.Kamu Yönetimi-Etik İlişkisi

Etik kavramı ile kamu yönetimin bir araya gelmesi günümüz yönetim anlayışında kaçınılmazdır. Bunun sebebi ise, kamuda görev yapan kişilerin; çoğu zaman kendilerine verilen yetki çerçevesinde keyfi uygulamalarda (Politika oluşturma, vatandaşlarla ilişkilerin yönetilmesi, kamu kaynaklarının kullanımı vb.) bulunmasını engellemek için kamuda etik kavramı bir zorunluluk haline gelmiştir. Etik bu noktada söz konusu toplumsal faydayı en üst düzeye çekmek için başvurulmuş en önemli kavramdır (Yüksel, 2010). Söz konusu bu mekanizma kamuda görevli kişilerin yanlış davranışlarda bulunması engellemekte ve kamu hizmetlerinin daha adil ve eşitlikçi bir biçimde yürütülmesini sağlamaktadır.

Bir toplumda düzeni sağlamaya yönelik sözlü ve yazılı kurallar olduğu vakit, kamuda çalışan kişilerin görev ve sorumluluklarını yerine getirmeye çalışırken iki temel madde üzerinden hareket ederler. Kanunlar ve etik değerler bu iki temel madde olup; büyük önem arz etmekle beraber, kamu çalışanlarını etkileme dereceleri birbirinden farklıdır. Bu kavramların ilki olan kanunlar, kamu çalışanlarının hal ve hareketlerini dışsal anlamda saptamakta ve kamu çalışanlarını kontrol etmektedir. Kamu çalışanları mevcut kanunlar ve standartların yardımı ile kamu menfaati yönünden iş ve eylemlerde bulunmaya zorlanmaktadır. Etik değerler ise, kamu çalışanlarının yapacakları hal ve hareketleri vicdani olarak denetim ve yönetim altına almaktadır. Bir kamu çalışanı temelden almış olduğu ahlaki eğitim (etik değerler) ile yapmış olduğu kamusal hizmeti kamu yönetimi etiğini de göz önüne alarak yerine getirmektedir. Bir kamu çalışanının ahlaki olarak gelişmişlik seviyesi etik değerler ile doğru orantılıdır (Yatkın, 2015). Söz konusu kamu yönetimi alanındaki bu iki madde yüzde yüz olmasa dahi bu alanda belli başlı sistemin oluşması anlamında fazlasıyla önem arz etmektedir.

Kamu yönetimi etiği, mevcut kamu hizmetleri ve kamu kaynaklarının toplumda sadece belli bir kesime yönelik olmasını engellemesinin ve eşit miktarda tüm toplumu kapsayacak şekilde dağıtılması anlamında büyük bir öneme sahiptir. Kayırmacılık ve ayırmacılık kavramları kamu yönetimi etiği içerisinde bulunmayan kavramlardır. Bir toplumda yönetimin daha adil, hakkaniyetli ve etkin olabilmesi için kamu yönetimi etiğinin kamu çalışanları da dâhil olmak üzere tüm toplum tarafından benimsenmesi büyük bir öneme sahiptir (Akçakaya ve Hasanoğlu, 2009). Kamu yönetiminde kişi veya kişiler belli bir düzen varlığının bilincinde olması sebebiyle

kanuna aykırı faaliyette bulunamayacaklardır. Sonuç olarak böyle bir keyfiyetin olmaması kamu yönetimi babında faaliyetlerin daha adil ve eşitlikçi yürütülmesini sağlayacaktır.

1.4.2.Kamu Yönetiminde Etik Dışı Davranışlar ve Çeşitleri

Kamu yönetiminde, kamu görevlileri kendi sorumluluk ve yetki alanına giren iş ve işlemlerde mevcut yasalara ve kamu etik anlayışına uymakla mükelleftirler. Kamu yönetiminde kişisel çıkarlar mevcut yasa ve etik anlayışını aşmamalıdır; aksi taktirde hem etik dışı hem de yasa dışı işlemler meydana gelir. Her mevcut meşru alanda olduğu üzere kamu yönetiminde de kamu görevlisinin davranışları da hukuki çerçevede düzenlenmiştir. Bu bağlamda etik konusu yasal kurallardan sonra gelir.

Yasalar, etik değerlere riayet etmeyen ve bu değerleri dikkate almayan kamu çalışanlarına hukuksal boyutta uygulanacak olan kovuşturma ve soruşturma usullerinin neler olduğu, yaptırımların ve sürecin işleyişinin nasıl ilerlediği anlamında bilgi sunan hukuki standartları belirlemektedir (Çalık, 2012). Bu anlamda kamu yönetimi alanındaki kamu görevlilerinin belli bir hukuki çerçevede hareket etmelerini sağlayan çeşitli yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Tüm bu düzenlemelerin amacı kamu yönetiminde hem yasa dışı hem de etik dışı uygulamaların ortadan kaldırılmasıdır.

Kamu yönetimi özellikle 20. yüzyılın son çeyreğinde globalleşen dünyada şartlarından etkilenmiş ve bunu sonucunda da belli etik ilkeleri kendine şiar edinmiştir. Söz konusu etik ilkeleri en çok etkileyen şeffaflık ilkesi olmuştur. Kamu yönetimi içerisinde etiğin büyük bir yer edinmeye başlaması ile birlikte, birçok ülkede etik davranış kriterleri yasal boyutta mevzuatta yer edinmiş ve kamu görevlilerinin riayet etmesi gereken etik ilkeler, kamu hizmetinin tümünü içeren biçimde normal bir hale getirilmiştir (Erim, 2018).

Etik dışı davranış, etik ilkeler ve etik ilkelere karşıtlık ve yakışsızlık, davranış veya uygulamaya aykırılık şeklinde tanımlanabilmektedir (Erim, 2018). Söz konusu kamu yönetimi alanında oluşabilecek etik dışı davranışların kaynağı o alanda yürürlükte olan yasa ve etik değerlere uyulmamasından kaynaklanmaktadır.

Kamu yönetimi alanında bulunan etik dışı ilkeleri; yolsuzluk, rüşvet, ayırmacılık-kayırmacılık, oy ticareti, patronaj olmak üzere beş başlık altında toplamak mümkündür (Erim, 2018).

Yolsuzluk tanımı Dünya Bankası'na göre; belli özel yararlar elde etmek için eldeki kamu gücünün kötü amaçla kullanılmasıdır. Bu bağlamda bir kamu personelinin şahsi çıkarı için rüşvet alması yahut kabul etmesi halinde kamu görevi istismarı ortaya çıkmaktadır. Yolsuzluk eğilimi yalnızca ırklara, etniklere ve dini kitlelerle bağdaştırılamaz, çünkü bu eğilim toplumdan topluma hatta şehirden şehre dahi büyük farklılıklar arz etmektedir (Berksoy ve Yıldırım, 2017).

Yolsuzluk problemi hem ulusal ve hem de uluslararası anlamda her toplumun kanayan yarası haline gelmiştir. Özellikle her geçen gün artan dünya nüfusunun ve buna bağlı devlet mekanizmasının kontrolü olabildiğince zor bir hal almaya başlamıştır. Devletler bu problemle başa çıkmak için çeşitli yasal yaptırımlara başvurmaktadır. Yolsuzluk özellikle günümüzde az gelişmiş ve 3. dünya ülkelerinde sıklıkla karşılaşılan bir olaydır. Böyle bir sorunun bu tür ülkelerde ortaya çıkması genel manada toplumda pek olağandışı karşılanmazken; demokratik ve hukuk ilkelerine bağlı ülkelerde ise çok büyük tartışmalara ve hatta iktidarın veya yapının değişmesine sebep olabilmektedir.

Kamu yönetimindeki ikinci problem olan rüşvet ise bir kamu görevlisinin mevcut elindeki kamu gücünü kullanarak kişisel menfaati için maddi veya manevi çıkar sağlamasıdır. Rüşvet kavramından, kamu hizmetinde bulunan şahıs veya şahısların müşterileri durumundaki özel şahıs, ekip ya da kurum ve kuruluşlarla olan münasebetlerinde, özel menfaatler karşılığında belirli tutum ve hareket kalıpları sergilemesi anlaşılmaktadır (Erim, 2018). Kamu görevlisinin genel olarak böyle davranması hem etik dışı hem de toplumun genel çıkarlarına aykırıdır.

İdari anlamda bulunan sorunlar, rüşvet kavramının oluşmasında en önemli nedenlerden biri olarak dikkate alınabilir. Rüşvetin var olmasında statükonun varlığı yadsınamayacak derecede önemlidir. Söz konusu yönetimin olabildiğince tek elden yönetilmeye çalışıldığı yani merkezi yönetimin aktif; yerel yönetimlerin ise pasif kaldığı ülkelerde etik yönetim anlayışına aykırı faaliyet veya işlemlerin fazla olması sıradan hale gelmiştir. Diğer sebep olarak ise; bu konuda devletin gitgide büyümesi sonucunda, yükümlülüklerinin çoğalması, bunları vaktinde hakkıyla yerine getirememesi olarak gösterilebilir (Yatkın, 2015). Rüşvetin birçok nedeni bulunmakla birlikte özellikle az gelişmiş ve 3. dünya ülkelerinde bu denli artmasındaki en önemli iki nedeni; denetim mekanizmalarının pasif kalması ve bu ülkelerde çalışan kamu görevlilerinin doğal olarak toplumdan ve ailelerinden almış oldukları ahlaki eğitimin zayıf kalmasıdır.

Kamu alanında kayırma kavramı, bir kamu işinde kamu personelinin maddi fayda elde etmekten öte sorumluluklar nedeniyle şahıslara çeşitli imtiyazlar sunma eylemidir (Yılmaz ve Kılavuz, 2002). Kayırmacılık diğer bir ifade ile; kamuda görev yapan kişi veya kişilerin, tanıdıklarına veya akrabalarına hukuksuz bir biçimde imtiyazlı faaliyetler yapması, desteklemesi, kayırılması halidir. Ayırmacılık-kayırmacılık ifadeleri aslında Türkçe’de torpil ve arka çıkma ifadelerine denk gelmektedir (Erim, 2018).

Kayırmacılık-ayırmacılık kavramlarının temelinde yine başrolde olan kamu görevlisinin kendi kişisel çıkar ve menfaatleri bulunmaktadır. Çünkü kişi bu konuda herhangi birine sağlamış olduğu kayırmacılık ile kısa veya uzun vadede bir beklenti içerisinde girmektedir.

Kayırmacılık-ayırmacılık kavramları aslında kamu yönetiminde en çok işin ehline verilmemesi şeklinde karşımıza çıkar. Bu konu aslında ‘torpil’ kavramını karşımıza çıkarır. Bu kavram kamuya en çok zarar verenlerin başında gelir. Çünkü hem kısa hem de uzun vadede işin uzmanı olmayan birine teslimi ilerde ciddi sıkıntılar yaratmakta ve bu da kamuda israfa neden olmaktadır.

Kamu alanındaki bir diğer sorun ise, oy maksimizasyonu peşinde olan siyasetçinin kendisini destekleyen kitleyi kayırarak hizmet kayırmacılığı yapmasıdır. Söz konusu bir nevi oy satın alma olarak da ifade edilen bu kavram, siyasi ve ahlaki anlamda toplumsal bozulmanın bir diğer nedenini oluşturmaktadır. Politik anlamda bazı süreçlerde karar vermek zordur; çünkü bazı verilecek kararlar sert şartlara ve kurallara bağlı olabilir (Yavuziğit, 1996).

Oy ticareti kavramı genel olarak her ne kadar da birbirlerine karşıt fikirlere sahip olsalar dahi yasama anlamında ellerinde yetki bulunan parlamentonun kendi çıkarları hususunda ortak karar almalarıdır. Örneğin; milletvekili maaşlarının ciddi oranda arttırılması, emekli milletvekili ikramiye miktarlarının arttırılması gibi konularda hemfikir oldukları gözlenmiştir.

Fransızca’dan dilimize geçen patronaj kelimesi, üst makamda bulunan biri ya da birilerince desteklenen veya kullanan manalarına gelmektedir. Kamudaki kurum ve kuruluşlarda bulunan üst düzey yetkilileri, politik süreç zarfında seçimle yönetime gelen siyasi partilerin yönetimleri tarafından görevlerinden alınarak bunların yerine politik taraftarlık, çeşitli farklı düşünce gibi faktörleri kıstas alarak yeni kişiler atamasıdır. İşte bu durum literatürde patronaj olarak adlandırılmaktadır. Patronaj; yine benzer bir tanımlamayla siyasetin içerisinde olan partilerin herhangi bir seçim zaferi

sonrasında kendisine yakın olan veya destekleyen kişi ve kişilere haksız bir biçimde çeşitli ayrıcalık sağlaması durumudur (Erim, 2018)

Patronaj kavramı özellikle yine demokrasi ve hukuktan nasibini alamamış ülkelerde karşımıza fazlasıyla çıkmaktadır. Bu durum ister istemez kamuda ‘adamlık’ kavramını doğurmaktadır. Böyle bir durumun varlığı ise kamuda istikrarın, liyakatin önünü kesmekte ve nitekim kamu hizmetlerini sekteye uğratmaktadır.

1.4.3. Türk Kamu Yönetiminde Etik

Özellikle Türkiye’de kamu yönetimi alanındaki en önemli eksikliklerden biri etik kavramının tam olarak anlaşılamamış olması ve uygulanamamasıdır. Söz konusu bu durum kişisel olmaktan çıkıp kurumsallaşmaya başlamıştır. Böyle bir durumun varlığı toplumun devlete olan inancını zedelemektedir. Türk kamu yönetiminde etik dışı eylemlerin artmasının arkasındaki ana sebepler ise, etik davranış ölçütlerinin tam olmayışı, hesap verme sistemlerinin fonksiyonsuz kalması, kamudaki hukuk devleti kriterlerinin olabildiğince uygulanamaması, kamuda etik ikliminin kurulamamış olması, bürokrasinin merkezci ve statükocu anlayışı, politikacıların bürokrasi üzerindeki hükmü, takdir hakkının keyfince kullanımı, kamu yönetiminde şeffaflık yetersizliği, ekonomik sebepler, eğitim eksikliği ve etik mevzusuna olabildiğince değer verilmemesidir (Özdemir, 2008). Ülkemizde kamuda her ne kadar teorikte var olan etik kavramı maalesef pratikte kendinden söz ettirememektedir. Bu durum kamuda her türlü yasa dışı iş ve işlemin varlığının olabileceğini ortaya koymaktadır.

Türkiye’de etik dışı davranış kalıplarının önüne geçmek ve yönetimde etik altyapıyı tesis etmek amacıyla Devlet Memurları Kanunu’nun yanı sıra çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır (Çalık, 2012). Söz konusu ülkemizde ilgili etik altyapısının düzenlenmesinde DMK ile birlikte Kamu Görevlileri Etik Kurulu’nun temelini oluşturan düzenlemeler şunlardır:

- 1982 Anayasası,
- “Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun” (5176 sayılı Kanun),
- “Devlet Memurları Kanunu” (657 sayılı Kanun),
- “Vergi Usul Kanunu” (213 sayılı Kanun),
- “Bankalar Kanunu” (4389 sayılı Kanun),
- “Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu” (4735 sayılı Kanun),

- “Kamu İhale Kanunu” (4734 sayılı Kanun),
- “Sermaye Piyasası Kanunu” (2499 sayılı Kanun),
- “Çıkar Amaçlı Su. Örgütleriyle Mücadele Kanunu” (4422 sayılı Kanun),
- “Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun” (3071 sayılı Kanun),
- “Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun” (4483 sayılı Kanun),
- “Türkiye Büyük Millet Meclisi Üyeliği ile Bağdaşmayan İşler Hakkında Kanun” (3069 sayılı Kanun),
- Bağımsız Düzenleyici Kurumları Düzenleyen Kanunlar,
- “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu” (5018 sayılı Kanun),
- “Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun” (2443 sayılı Kanun),
- “Sayıştay Kanunu” (832 sayılı Kanun),
- “Kanuna Mugayir Tahakkuk ve Tediye Muamelatını İhbar Edenlere İkramiye İtasına Dair Kanun” (1156 sayılı Kanun),
- “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu” (4982 sayılı Kanun),
- “Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu” (3628 sayılı Kanun),
- “Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşlere Dair Kanun” (2531 sayılı Kanun),
- “Yeni Türk Ceza Kanunu” (5237 sayılı Kanun),
- “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” (Saylam, 2007).

1.4.4.Dünya Kamu Yönetiminde Etik

Etik kavramı her ne kadar ülkemiz açısından önemli ise diğer tüm demokratik ülkeler için de o denli önemlidir. Bu bağlamda ele alındığında örneğin AB ülkeleri kendi yapıları ve ülkeleri için belirli etik ilkeleri oluşturmuşlardır.

AB ülkelerini ele alacak olursak eğer, bu yapı kendi içerisinde bulunan Avrupa Komisyonu vasıtasıyla kendi ülkelerine yönelik kurallar ve yine kendi kurumlarına yönelik de yayınlar yapmıştır. Komisyonun uyulması icap eden etik hükümlere dair ilk uğraşısı 1968 yılında “Personel Düzenlemeleri” (Staff Regulation) isimli belgedir. Bu belgede; komisyon çalışanının tam olarak bağımsızlık ve yalnızca komisyona bağlılık mevzularına, komisyon çalışanının hiçbir yerden armağan ya da imtiyaz kabul

etmeme, göreve gelen çalışanın her çeşit gelir eyleminden ayrılma ve eğer komisyon dışında gelir eyleminde olacaksa müsaade alması zorunluluğu, komisyon çalışanı eşlerinin gelir eylemlerinin komisyona bilgi verilmesi mevzularına yer verilmiştir. Komisyona dair öteki iki mühim belge ise, “İyi davranış ilkeleri” (Code of Good Administrative Behaviour) ve “Komisyon Personeli için Profesyonel Etik Standartları ile İlgili Bildiri” (Communication On Standarts Of Professional Ethics For İts Staff) adlı belgelerdir. Komisyonu direkt bu biçimde davranmaya sevk eden sebepler ise, komisyondaki yönetim zayıflığının güvenilirliğini eksiltmesi, üyelerin ve çalışanın problemleri konusundaki bilinmezlik, iletişim problemleri ve ihbarcılık sisteminin çalışmaması, komisyonun vazifelerini yürütmeye aciz kaldığı ve etik dışı uygulamalara açık olduğu fikrinin etkin olduğu belirtilmektedir (Korkut, 2010).

Söz konusu tüm bu gelişmelerin kökeninde amaç; daha demokratik ve şeffaf bir yönetim anlayışının oluşturulmak istenmesi ve tüm etik ilkelere aykırı iş ve işlemlerin ortadan kaldırılmasıdır.

1.4.5.Hesap Verilebilirlik-Etik İlişkisi

Bu iki kavram arasında aslında yakın bir bağlantı olduğunu söylemek mümkündür. Her ikisi de bir nevi denetim şeklidir; personelin ve kurum ve kuruluşların mesuliyetini geliştirmeyi hedefler. Etik, kişinin içindeki denetimi ve mesuliyeti; hesap verebilirlik ise dıştan kişiye ait bir kontrol hikâyesini açıklar. Bu bağlamda etik, kendi kendine hesap verebilirlik şekli veya kamu yönetimindeki yöneticilerin davranışlarının iç denetimi olarak açıklanabilir. Bu açıdan etik, şahsi mesuliyet hissi, bireysel iç denetimdir; hesap verebilirlik ise, kamu yöneticileri üzerinde dış kontrol uygulaması sürecidir (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011).

Kamu yönetiminde etik, kamudaki yöneticilerin, kararlar alırken ve kamu hizmetlerini yürütürken uymaları gereken, bitarafılık, doğruluk, kibarlık, hak, şeffaflık, hesap verebilirlik, kamu faydasını gözetme, göreve sadakat, yeterlilik, yaratıcılık, etkinlik, nitelik gibi bir takım ahlaki esas ve değerler bütününe denir. Bu esas ve değerler, kararların nasıl alınacağı ve eylemlerin/görevlerin nasıl yapılması gerektiğini tayin etmede kamu görev ve görevlilerine rehber olur; hizmetlerin ve emek verenlerin ölçülmesinde temel kıstas olarak kullanılır (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011).

Hesap verilebilirlik ilkesi kamu yönetiminde en önemli ilkelerden biridir. Bir kamu görevlisinin kamu adına yaptığı her türlü iş ve işlemde kendince şunun bilincinde olması gerekmektedir; ‘Yaptığım bu iş hem hukuken hem de vicdanen

doğru mudur?’ İşin hukuki boyutunun karşılığı hesap verilebilirlik iken, vicdani boyutu ise etikdir. Kamu görevlisi özellikle yapacağı her işlemde kamunun ortak faydasını kendi kişisel çıkarının önünde görmeli ve buna uygun davranmalıdır.

1.4.6.Kamu Çalışanlarının Etik Anlayışı

Kamu görevlileri bir mal veya hizmet üretirken iki etkene bağlı hareket ederler. Bunlardan ilki yasalar, ikincisi etik değerlerdir. Az gelişmiş ve 3. dünya ülkelerinde maalesef çoğu kamu görevlisinin bu iki etkeni pek de dikkate almadığı gözlemlenmiştir. Bu sorunun temelinde toplumun ahlaki yapısının çok da sağlam olmadığı ve nitekim bu sorunlu anlayışın toplum tarafından pek de yadırganmadığı görülmüştür. Oysaki gelişmiş demokratik ülkelerde kamu çalışanların bu konuda pek de sıkıntılı olduğu söylenemez. Söz konusu bu ülkelerde kamudaki sorunlu bir etik olayı toplum tarafından hoş karşılanmaz ve toplumun bu konuda talebinin dile gelmesine gerek kalmadan o ilgili kamu görevlisi kendi görevinden istifa eder.

Kamu yönetiminde söz konusu bir etik hiyerarşisinin olduğunu söylemek mümkündür. Düzenin ilk aşamasında kamu personelin “bireysel ahlak” yapılarının olduğunu görmekteyiz. Aslında bu ahlak türü kamu personelinin kendisine ait öznel geçmişi vasıtasıyla biçimlendirilmektedir. Bu konuda örneğin; dinsel faktörler, inançlar, aile yapısı, toplumsal ve kültürel değerlerin tesiri ve şahsi deneyimler kamu personelinin ahlaki durumunu belirleyen kıstaslardır. Düzenin ikinci aşamasında ise “mesleki etik” yer alır. Bu etik anlayışında ise kamu personelinin vazifesini icra ederken, mesleğine dair standartlar ölçüsünde hareket etmesidir. Sonndan bir önceki aşamada yer alan “örgütsel etik” kamu personelinin hal ve hareketlerini kurumsal olarak ortaya konulan hedefi elde edebilmek için önceden belirlenen talimatlara göre yapmasıdır. Son aşamada ise “toplumsal etik” bulunmaktadır. Bu anlayış yapısında ise kamu personelin bir anlamda kişiyi koruyacak hal ve hareketlerde bulunması, diğer taraftan ise bir bütün olarak toplumun gelişimine katkıda bulunacak şekilde davranmalarıdır (Özdemir, 2008).

1.4.7.Kamu Yönetiminde Dejenerasyon-Etik İlişkisi

Kamu yönetimi alanında bulunan etik dışı ilkeler maalesef bu alanı olabildiğince olumsuz yönde etkilemiştir. Bunlar; yolsuzluk, rüşvet, ayrımcılık-kayırmacılık, oy ticareti, patronaj gibi etik dışı ilkelerdir. Bu etik dışı ilkeler hem ülkemizde hem de birçok toplumda kanayan bir yara haline gelmiştir. Gün geçtikçe

dejenerasyonun etkisi artmakta ve etik uygulamalar sadece teoride kalmaktadır. Bozulmanın gitgide artmasının en önemli nedenlerinden biri hukuki boyutta tam manasıyla bir düzenlemenin olmayışıdır.

Kamu yönetiminde etikle ilgili konuların giderek hız kazanması çağdaş kamu yönetimi modellerinin gelişmesiyle başlamıştır. Örneğin, Amerika’da 19. yüzyılda “yağma sistemi” kamu yönetiminin hakikatini meydana getirir. Yağma sistemine göre, iktidarda olan siyasi parti, kamu bürokrasisini kendi istediği biçimde sıfırdan yenileme imkânına sahiptir (Özdemir, 2008).

Yağma sisteminin artışıyla kamu yönetimi sisteminde gün geçtikçe çürüme ve büyük bir ahlaki bozulma kendini göstermeye başlamıştır. Bu gelişmenin bir neticesi olarak Amerika’da yağma sisteminin yok edilmesi ve politikadan ayrı bir kamu yönetimi sistemi oluşturulması yönünde bir konsensüs havası oluşmuştur. Nitekim ülkede 1883 tarihinde yağma sistemi kaldırılmış ve politikadan ayrı uzman bir kamu yönetimi sistemi kurulması konusunda önemli faaliyetlerde bulunulmuştur. Özellikle kamu personel sisteminde yeterlilik esasının hakim olmasıyla birlikte, başta usulsüzlükler olmak üzere kimi etik dışı uygulamanın bertaraf edileceği yönünde umutlar artmıştır (Özdemir, 2008).

Demokratik yapıların zayıf olduğu ülkelerde dejenerasyon her zaman büyük bir sorun olmuştur. Çünkü bu tip ülkelerde genel manada herhangi bir yönetim değişikliğinde seçimi kazanan oluşum, bunu bir demokrasi zaferi olarak görmekten çok bir savaşın sonucu olarak görür. Sonuç olarak kendince elde etmiş olduğu bu başarının karşılığında da ülkedeki her türlü eylemi yapma özgürlüğünü yakaladığını düşünür. Nitekim böyle bir düşüncenin pratiğe dönüşmesi kamu yönetiminde sadece etiği değil, toplumun tüm dinamiklerini olumsuz yönde etkiler.

Toplumsal dejenerasyonun olabildiğince fazla olduğu yapıların temelinde ahlaki temellerin sağlam olmadığı açıktır. Söz konusu bu bozulma veya yozlaşma toplumun sadece belli bir alanına sirayet etmez, kamu yönetimi alanını da etkisi altına alır. Kamu yönetimi alanında dejenerasyonun ortadan kaldırılmasının tek çözümü toplumun ahlaki yapısının daha sağlam ve dayanıklı getirilmesidir. Aksi taktirde kamuda saat başı çıkarılacak etikle ilgili yasa, yönetmelik, genelge vb. düzenlemeler ile yol alınamayacağı aşikardır. Sonuç olarak; “Sineklerle uğraşmak değil, bataklığı kurutmak önemli.”

2. Muhasebe ve Kamu Muhasebesinde Esas, İlke ve Etik

2.1. Muhasebe

2.1.1. Muhasebe Kavramı

Muhasebe terimi saymanlık, hesaplaşma, hesap işleriyle meşgul olma, hesapların tümü, hesap faaliyetlerinin yapıldığı yer, olarak sözlüklerde karşımıza çıkar (Özyürek ,2009).

Muhasebe terimi genel hayatın her noktasında bulunur. Örneğin bir evin hesap işinden veyahut bir devletin tüm mali işlerine kadar hayatımızın içinde bulunmaktadır. Ancak muhasebe genel olarak ticari işletmeler için hayati önem taşır. Bir işletmenin ilk açıldığı andan kapanacağı ana dek muhasebe o işletmenin içerisinde bulunan tek organdır (Özyürek, 2009).

Muhasebe kavramı özel veya kamu sektörü fark etmeksizin; işletmelerin belli bir dönemdeki mali ve ekonomik faaliyetlerini kaydeden, çeşitli analizlerde bulunan, raporlayan bölüm veya kısımlara ayıran ve yorumlayan bir sistemdir. Muhasebedeki hareketler, hesap türüne uygun olarak tanzim edilir. Bunlar işletme varlıkları, borçlar, gelirler, giderler ve öz sermaye hesaplarını kapsar. Kısaca muhasebe, tüm hesaplama işlemlerini içeren hesaplar bütünüdür.

Muhasebenin amacını tamamlayabilmesi için belli vazifeleri bulunmaktadır. Bu vazifelere muhasebenin fonksiyonları denmektedir. Muhasebenin fonksiyonlarını kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama şeklinde dört temel kategoride sınıflandırabiliriz (www.bilgiegitim.com).

Kaydetme Fonksiyonu: Finansal işlerin evraklara istinaden muhasebe düzenine uygun olarak muhasebe defterlerine kaydetme basamağıdır. Muhasebenin en mühim ve birinci fonksiyonudur. Muhasebede kayda geçmeler yanlış yapılırsa diğer fonksiyonların da bir manası kalmaz. Yapılan her aksiyonun muhasebe sisteminde kaydı yapılmak mecburiyetindedir. Bu işlemler de evraklara istinaden yapılır. Muhasebe düzeninde iki çeşit kayıt şekli bulunmaktadır. Tek taraflı kayıt ve çift taraflı kayıt.

Sınıflandırma Fonksiyonu: Kayıt edilen veriler belli zaman dilimlerinde düzenlenip vasıflarına göre kategorilere ayrılır. Böylece çeşitli vasıf ve kategorilerdeki işleri birbirleriyle karıştırmadan çeşitli gruplarda araştırılabilir. Sınıflandırma işleri

muhasebe düzeni içerisinde muhasebe defterlerinden büyük defterlere (defteri kebir) yapılmaktadır.

Özetleme Fonksiyonu: Gruplandırılan işler dönem sonunda derlenip toparlanarak daha rahat neticeler çıkarmak ve yapılan kayıtların denetimini elde etmek için özetlenir. Dönem sonlarında kurum ve kuruluşlar binlerce belki de on binlerce işlem yapmış olurlar. Bu işlemleri tek tek araştırmak fazla vakit alacağından, benzer vasıftaki işlemleri özetlemek görmek isteyen kişi ve kişilere daha fazla fayda sunmaktadır. Muhasebe düzeninde özetleme fonksiyonu muhasebe tablolarından mizan kullanılarak yapılır.

Raporlama Fonksiyonu: Final aşamasında raporlama fonksiyonunda kayıt edilen, gruplandırılan ve özetlenen işler finansal tablolar aracılığıyla netice basamağına gelir. Bu netice basamağı da raporlamadır. Raporlama muhasebe düzeninin en son basamağı ve değerlendirme basamağıdır. Muhasebenin en mühim fonksiyonlarından. Raporlarda kurum ve kuruluşların her çeşit neticeleri ortaya çıkarılarak kurum ve kuruluş için bilgiler ve yorumlar yapılmaktadır. İşletme bu raporlar yardımıyla istikbaline hüküm vermekte ve yeni hükümler almaktadır. Raporlama basamağında muhasebe tabloları kullanılır ve bu tabloların en mühimleri bilanço ve gelir tablosudur.

Muhasebe bu fonksiyonları sıralı bir şekilde yürüterek kurum ve kuruluşların finansal işlerine ilişkin neticeler sunarak; hem idareyi, hem hükümeti hem de üçüncü şahısları bilgilendirmektedir. Kısaca muhasebe böyle bir düzendir ve yurdumuzda 26.12.1992 tarihinde Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe konulmuş Muhasebe Sistemi zaman ilerledikçe değerini artırmaktadır.

2.1.1.1.Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

İnsanlık tarihinde ticaret yazının icadından önce dahi bulunmaktaydı. Bu ticaret takas usulü ile yapılmakta ve para henüz icat edilmemiş idi. Her ne kadar paranın icadı gerçekleşmemiş olsa dahi muhasebe kavramı insanlık tarihine girmişti. Ancak daha sonra paranın icadı ile muhasebe kavramı her gün geçen daha fazla kullanılmaya başlanmıştır.

Tarihsel olarak muhasebe bilimine M.Ö. 5000 yıllarına kadar uzanmakta ve birçok eski medeniyette ve Orta Çağ'da bu bilime dair kayıtlara rastlanılmıştır.

Tarihte ilk döküm işlerinin Mısır'da mal takip etme gayesiyle yapıldığı bilinir. Bilhassa besin unsurlarının alım satım işlerinin kaydedilmeye başlanmasıyla

muhasabe sistemi gündelik kayıt ve dönemsel döküm ile de Eski Mısır'da belirmeye başlamıştır. Bu medeniyette bu bilimin tarihine dair mühim denilebilecek bir diğerk değişiklik ise, yazılı projelerin ve muhasebenin bütçe kısmının belirmeye başlanmış olmasıdır. Mezopotamya'nın köklü medeniyetlerinden olan eski Mısır'dan değişik olarak eski Babil'de kayıtlarla vakaların belirme dönemlerinin beraber incelenmesi ve muhasebenin dönem ile bağının kurulmuş olması söz konusudur. Bir malın türü, alanın ve satanın adları ve sayısı haricinde devretme zamanının da kil levhalara işlendiği görülmüştür. Eski Babil'de bunun dışında muhasebeyle alakalı ilk yazılı talimatlar da görülmüştür. Muhasebeyle alakalı yazılı kararlar Hammurabi yasalarında (M.. 2200 - 2150) bulunmaktadır (www.muhasabetr.com).

13. yüzyıl batı Avrupa'sında bugünkü Kasa Defterine çok benzeyen bir defter tutulmakta bu defter üstünde yapılacak iyileştirmeler için özel onayla sorumlu notere müracaatta bulunulmakta, defterlerin yeknu periyodik dönemlerle alınmaktaydı. Kamu muhasebesinin, finansal muhasebeden daha evvel ilerlemiş olması, bilhassa 14. yüzyılın tümünde muhasebenin maliyetler ve mal eylemlerinin saptanmasıyla kontrol hedefine özgü olarak kullanılması neticesini ortaya çıkarmıştır. Aynı yüzyıl sonlarına doğru finansal yaşamın büyümesine benzer olarak, karın bulunması hedefine özgü muhasebe çalışmaları görülmüştür. Tekrardan benzer şekilde muhasebe bilgilerinin denetim çalışması ilk kez İngiltere'de belirmiştir. Bu işlemleri yapan uzmanlar kraliyet aracılığıyla kanunen vazifelendirilmiş "mali denetçiler" şeklinde isimlendirilmişlerdir (www.muhasabetr.com).

Orta ağın başında büyük politik ve ekonomik travmalar sonucu, ilk çağların sonuna doğru Yunanlılar ve Romalılar tarafından geliştirilen hesap tutma yöntemi geriye gitmiş, sonrasında ise ticaret genişlemesi, kredili faaliyetlerin çoğalması ve şirketlerin kurulmaya başlaması ile tekrardan büyüme sürecine girmiştir. Benzer ağda İslam Dünyası'nda matematik bilimindeki gelişmelerin neticesinde Arap Medeniyeti'ne dair sayım cetvelleri, cari hesaplar, türlü hesap zetleri ve yönetim hesapları Batıda da kullanılmaya başlamıştır. Günümüz muhasebe kuramının kökenini yaratan çift taraflı kayıt sisteminin (muzaaf muhasebe metodu) 13.yüzyıldan bu yana İtalya'da kullanılmaya başlandığı, 1296 tarihinde Floransa'da tutulan kayıtlardan anlaşılmaktadır. Ancak bu kayıt yönteminin önceden Doğu'da kullanılmış olması olasılığı da bulunmaktadır (İmamoğlu ve Altun, 2012).

Yapılan alışmalar sonucunda çift taraflı kayıt sistemi, bilim insanı Luca Pacioli tarafından yazıya dökülmüş, 1494 yılında Venedik'te hazırlanıp yayına

konulmuştur. Luca Pacioli Summa Arithmetica isimli eserinin Particularis di Compitus e Scripturis (defter tutma ve ona ait evrak üzerine bir araştırma) başlıklı kısmını çift taraflı kayıt sisteminin özünü tanımlamaya ayırmıştır. Kaynağın yazıya dökülmesinden önce iki asra yakın süre boyunca uygulanan sistem, adı geçen eserde, bir nizam altında sunulmuştur. İlgili kaynak, bu alandaki ilk çalışma olarak kabul görmekle birlikte, bu fikri değiştirebilecek bir başka eserin daha varlığı bilinmektedir. Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mâzandarani tarafından 1363 yılında Farsça dilinde yazıya dökülen “Risale-i Felekiye/Kitab-us Siyagat” adlı el yazması eserde de günümüzde uygulanan muhasebenin özü görülmektedir. Başlangıç kısmında, 5 kaynağa “Risâle-i Felekkiye” isminin verildiği açıklanmış, son sayfada ise “Kitab-us Siyagat”ın eksiksiz bitirildiği belirtilmektedir. Hesap tutma yöntemi yurdumuzda da, Batı ülkelerindeki gibi iktisadi yaşama benzer bir gelişme göstermiştir. Yurdumuzda muhasebe ilk defa 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile bir nizama bağlanmıştır. İsmi anılan kanun, Fransız Ticaret Kanunu’nun açıklaması anlamında olduğundan muhasebe uzun vakit Fransız muhasebe kültürünün etkisinde kalmıştır. Günümüzde kullanılan nice muhasebe kavramı (aktif, pasif, sukont, provizyon vb.) kültürümüze Fransızca’dan geçmiştir. Söz konusu muhasebe orta öğretimde kimi mekteplerin programına girmiş, 1883 yılında faaliyete giren İstanbul Ticaret Mekteb-i Âlisi’nin esaslı derslerinden biri olarak verilmeye başlanmıştır (İmamoğlu ve Altun, 2012).

Söz konusu muhasebe biliminin tarihi ve yayılım alanı birçok medeniyet ve uygarlıklarda kendine yer edinmiştir. Çünkü insanlık tarihi var olduğundan bu yana devamlı alışveriş ilişkisi var olmuş ve nitekim bunun sonucunda da bu bilim ister istemez varlığını sürdürmüştür. Görünen o ki insanlık var olduğu sürece muhasebe bilimi de var olacaktır.

2.1.1.2.Finansal Tablolar

Muhasebe alanında bazı bilgiler gruplandırılarak ve kayda geçirilerek rapor şekline dönüştürülürler.

Finansal tabloların düzenlenmesinde temel olarak alınan kavram ve prensipler ile Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer yasa kararlarının çeşitli uygulamalara imkân verildiği hallerde, işletmeler bu bağlamda yasa kararlarınca kendilerinden talep edilen bilgi ve belgeleri temin edecek biçimde gerekli düzenlemeyi yaparlar.

Fakat bu düzenleme ilgili bölümlerde bulunan prensipler temelinde düzenlenecek finansal tabloların tekliği prensibini değiştirmez. Finansal tablolar Ek ve Temel şeklinde iki gruba ayrılır (www.muhasabenews.com).

1- Ek Finansal Tablolar

- Öz kaynaklar değişim tablosu
- Nakit akım tablosu
- Satışların maliyeti Tablosu
- Kar dağıtım tablosu
- Fon akım tablosu

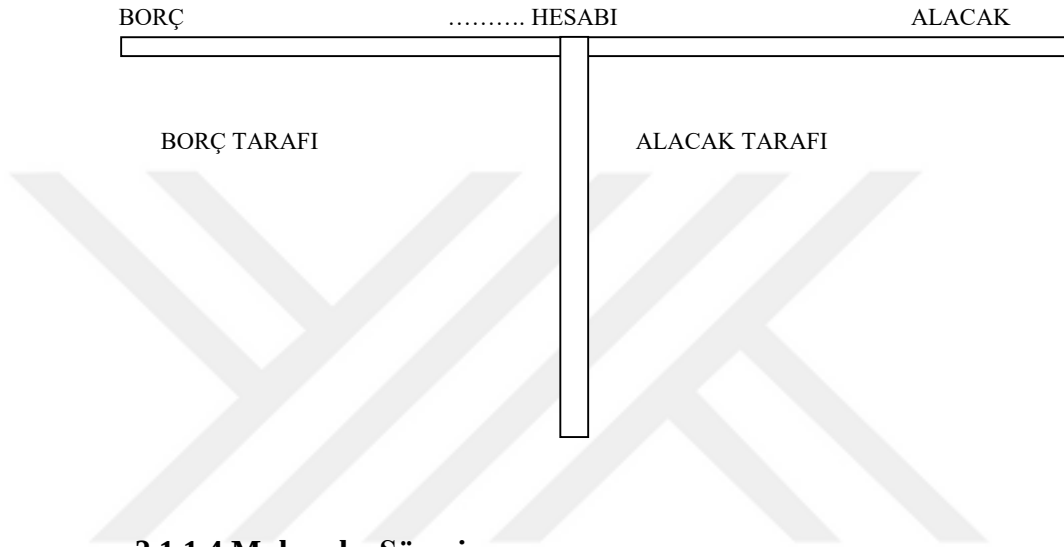
2- Temel Finansal Tablolar

- Gelir tablosu
- Bilanço

2.1.1.3.Hesap

Kurumsal şekilde, finansal eylemleri, her finansal eylemle beraber yeni bir muhasebe düzeneği hazırlayarak, izlemek mümkündür. Bu şekilde bir açıklama biçimi, çift taraflı kayıt tekniğinin daha rahat anlaşılması açısından zorunludur. Fakat, yirmi dört saat içinde binlerce, belki on binlerce finansal eylemin ortaya çıktığı bir şirkette, finansal eylemlerin bu şekilde takibi kullanışlı olarak mümkün değildir. Bu sebeple muhasebede, finansal eylemlerin izlenmesinde daha akılcı bir çözümün elde edilmesi mecburidir. Muhasebede bu aşamada yapılması gereken hesaplar temin etmektedir. Hesap finansal eylemlerin elverişli bir biçimde izlenmesi yanında, bilgilerin gruplandırılması vazifesini de yerine getirir. Diğer bir ifadeyle hesaplar her eylemin ilgili olduğu yere de toplanılmasına imkân verirler. Örneğin hesaplar yardımı ile kasaya ait eylemler bir yerde, finansal mallara ait eylemler başka bir yerde toplanırlar. Muhasebe hesap, sadece matematiksel dört işlemden çıkan sonuçların karşılaştırılmasından ibaret değildir. Muhasebede hesap çift taraflı bir cetveldir. Cetvelin sol kısmında ‘ borç’ sağ kısmına ise ‘alacak’ denilmektedir. Borçlu ve alacaklı taraf yekûnları arasındaki sonuca ise ‘kalan’ denilmektedir. Kalan hesabını elde etmek için, hesabın borcundaki ve alacağındaki rakamlar toplanır ve her iki taraf arasındaki fark alınır. şayet borçlu kısım toplamı alacaklı kısmın toplamından daha fazlaysa hesap borç kalanı, alacaklı kısım toplamı borçlu kısım toplamından daha fazlaysa hesap alacak kalanı verir. Diğer bir ifadeyle hesap hangi kısım toplamı daha fazlaysa onun kalanını vermektedir. Hesapta her iki kısım toplamı karşılıklı olarak

eşitse, hesap kapatılır, kalan vermemiştir denilmektedir. Muhasebede hesap şeklinde isimlendirilen iki taraflı cetvelin her iki kısmında da sütunlar bulunur. Fakat kuramsal olarak açıklanan muhasebe derslerinde, hesabı bu biçimde ayrıntılı olarak göstermek epey süre almakta ve gereksizdir. Bu yüzden muhasebe derslerinde hesap, eylemlerin kolaylaştırılması amacıyla özetle ‘T’ biçiminde gösterilmektedir. Bu biçimde kolaylaştırılmış hesabın şekli aşağıdaki gibidir (<https://staff.emu.edu.tr/emeltosun/Documents/BDEM%20111/BDEM%20111%20Bolum%204.doc>).



2.1.1.4.Muhasebe Süreci

Kamu veyahut özel sektöre ait işletmelerin mali işlerine ilişkin bilgiler, bu muhasebe tarafından takip edilmekte ve arşivlenip raporlanmaktadır. Bu sayılan iş ve işlemler belli bir süreç çerçevesinde yerine getirilir. Bu sürece muhasebe süreci denir.

Muhasebe sürecinin başlaması ile bitmesi arasında geçen süreye ise muhasebe dönemi denir. Vergi kanunlarına göre ülkemizde muhasebe dönemi bir takvim yılı olarak belirlenmiş olup, yılbaşında (1 Ocak) başlayıp, yılsonunda (31 Aralık) son bulur. Muhasebe dönemi bir yıl sürebileceği gibi bir yıldan az da sürebilir. Bir yıldan az süren muhasebe dönemlerine kıst muhasebe dönemi denir.

2.1.1.5.Hazır Değerler

İşletmenin nakit olarak paralarının takip edildiği, kasasında veya bankadaki hesabında bulunan ve arzu edildiğinde hemen nakite çevrilebilen tüm para cinsi ve çeklerin tamamına hazır değerler denmektedir. Bu değerler şunlardır;

- Kasa
- Verilen çekler ve gönderilen ödeme emirleri

- Alınan çekler
- Döviz gönderme hesabı
- Bankalar
- Döviz hesabı
- Diğer hazır değerler

2.1.1.6. Alacaklar

Bir ticari faaliyet içinde olan işletmenin satış gibi esas etkinliklerinden kaynaklı ve süresi bir takvim yılını aşmayan senetsiz ve senetli alacakların takip edildiği bilanço hesap grubuna denir. Aşağıdaki bilanço hesapları ticari alacaklara ait hesap grubu içerisinde yer alır. Bu hesaplar şunlardır; (Atatürk Üni. Aöf Yayını, 2012)

- Alıcılar
- Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- Alacak Senetleri
- Verilen Depozito ve Teminatlar
- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)
- Diğer Alacaklar
- Şüpheli Ticari Alacaklar

2.1.1.7. Finansal Varlıklar

Elde veya bankada bulunan para, işletmenin gelecekteki mali varlık ya da borçlarının takasına dair yapılan anlaşmadan oluşan hakkı, diğer bir işletmenin öz kaynağıyla ilgili olan finansal araç, işletmenin öz kaynağı ile ilgili finansal aracılığı ile ödeyeceği veya ödeyebileceği olan, almak mecburiyetinde olduğu türev olmayan sözleşmeyle takas ve satın alma dışındaki biçimlerde ödeyeceği veya ödeyebileceği türev bir sözleşmedir (Fındık, 2016).

Dört sınıfa ayrılan finansal varlıklar şu şekildedir:

- a) Kredi ve alacaklar
- b) Karı ya da zararı gerçeğe uygun değer farkı yansıtılan finansal varlıklar
- c) Satışa uygun finansal varlıklar
- d) Süresi dolana kadar elde tutulan varlıklar

(<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2014Seti/TMS39.pdf>)

Muhasebe alanında bir varlığın finansal sayılabilmesi için işletmeye veya sahibine gelir getirici bir niteliğe sahip olması gerekir. Aksi taktirde bu varlık muhasebe için bir finansal varlık olamaz.

2.1.1.8.Stoklar

Stoklar kategorisi; ticarethanenin üretiminde kullanmak, satışında bulunmak ya da sarf etmek amacı ile edinmiş olduğu, yarı ürün, ürün, hurda, artık, ticari mal ve ilk madde ve malzeme gibi bir yıldan az bir dönemde kullanılması muhtemel olan veyahut bir yıl içinde paraya dönüştürebileceği tahmin edilen mallardan meydana gelir. Henüz faturası bulunmayan stoklar, bulunmuş oldukları hesabın içerisinde gösterilirler. Hesaplar aşağıdaki kategoride bulunanlardır:

Verilen Sipariş Avansları
Diğer Stoklar
Yarı Mamüller - Üretim
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
İlk Madde Malzeme Hs.
Mamüller
Ticari Mallar

Ticarethaneler ürün akışlarını takip etmek, perakende satış fişi, ücret çizelgesi, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası ve vergi matrahlarını dürüst bir biçimde kanıtlamak, vb. diğer evrakları hazırlamak zorundadırlar (İmamoğlu ve Altun, 2012).

2.1.2.Kamu Muhasebesi

Kamu muhasebesi devletin yürütmekte olduğu iş ve işlemlere ilişkin oluşan mali özellikteki faaliyetlerine dair verilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve analiz edilip yorumlanması şeklinde ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir (Serçemeli, 2010).

Kamu muhasebesi devletin yapmak görevli olduğu faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerin muhasebesidir. Devletin faaliyet alanı arttıkça kamu muhasebesinin de alanı genişlemektedir. Bu konuda uygulanan metotların ne kadar kaliteli olması gerektiği ortaya çıkmış ve hemen hemen her ülke kamu muhasebesi konusunda kayıtların hatasız olması için en iyi teknolojik yapıları tercih etmeye ve geliştirmeye çalışmıştır.

Kamu muhasebesinin asıl amacı kamuya ait gelir ve giderlerinin hesabını kayıt altına almak ve bunları gerektiğinde sağlıklı bir şekilde ilgili mecralara sunabilmektir. Kamu muhasebesinde sadece mevcut nakit hareketleri yer almaz, aynı zamanda kamunun sahip olduğu nakit dışı varlıklar (taşınır ve taşınmaz mallar vb.) da yer alır.

Kamuya ait finansal bilgilerin ve belgelerin doğru ve sağlam bir biçimde kayıt altına alınıp saklanması; zamanı geldiğinde incelenerek değerlendirilmesi ve sonuç olarak yönetime dair bilgiler ile finansal bilgi ve belgelerin karar aşamasındaki idarecilere vaktinde sunulması, kaliteli bir kamu finansal yönetim için şarttır. Karar aşamasında, kaliteli bir biçimde düzenlenen yönetim bilgi sistemi idarecilere gerekli bilgiyi, raporu, güvenilir ve doğru şekilde sunar. Böyle bir durumun varlığı idarecilerin, hesap verebilme sorumluluklarına yardımcı olup, hem zamanlama açısından hem de düzgün kararlar vermelerine yardımcı olur (Karaarslan, 2007).

2.1.3.Özel Muhasebe

Özel muhasebe genel anlamda özel sektörün yapmak görevli olduğu faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerin muhasebesidir. Hem ülkemizde hem de birçok ülkede kamu sektörü muhasebe alanında öncelikli alan olmuş ve sonrasında özel sektöre yönelik çeşitli düzenlemeler hayata geçirilmiştir.

Özel sektör muhasebeyle çoğunlukla vergi boyutu açısından; kamu sektörü ise kesin hesap, mali sorumluluk ve bütçeyle ilgilenmişlerdir. Geçmişte ülkemizde özellikle özel sektörün muhasebe alanındaki en büyük korkusu vergi kanunlarına aykırı hareket etmemek ve buna dayalı ceza almamaktır. Hal böyle olunca ister istemez özel sektörde muhasebenin gelişimi pek de sağlıklı olmamış ve sadece belli bir alan üzerinden yol almışlardır.

Ülkemizde 26.12.1992 yılında özel muhasebecilik alanına yönelik olarak kayda geçen en önemli olaylardan birisi Maliye Bakanlığı'nca yayınlanıp zorunlu olarak uygulanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"nin resmiyete geçmesidir. Ancak ilgili kanun 01.01.1994 tarihi itibari ile uygulamaya konulmuştur. Bu tebliğin hayata geçmesi ile birlikte; bilanço ilkesine göre kayıt yapan tüzel ve gerçek kişilere ait girişim ve işyerlerinin faaliyet ve neticelerinin güvenilir ve sağlıklı bir şekilde muhasebe kaydının yapılması, finansal tablolar aracılığıyla ilgili kişi veya kişilere takdim edilen verilerin kıyaslanması ve tutarlılık niteliklerini muhafaza ederek mevcut hali yansıtanın sağlanması ve işyerlerinde kontrolün rahat bir biçimde yapılması hedeflenmiştir. İlgili muhasebe tebliği ile;

- Muhasebe alanında kavram birlikteliği sağlanıp anlaşılır olma,
- Finansal tablolarda bulunan hesap isimlerinin bütün mensuplar için aynı anlama gelmesi,
- Değişik dönemlere ait değişik işyerleri ile aynı işyerinin verilerinin karşılaştırılması,
- Karar verme noktasında bulunan idarecilere muhasebeye ait verilerin doğru ve yeterli olarak sunulması,
- İlgililer ile işyerleri arasında güven faktörünün var edilmesi, sağlanmıştır (Çanakçıoğlu, 2018).

2.1.4.Türkiye’de Muhasebe Anlayışı

Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişiminde 1926 yılına dek Fransız sisteminin, 1926 – 1960 yılları arasında ise Alman sisteminin etkili olduğu görülmüştür. Türkiye’de 1960 yılından itibaren ABD’deki muhasebe anlayışının egemen olmaya başladığı gözlenmektedir (Turan, 2017). Muhasebe alanında birtakım çeşitli mali müşavirlik ve muhasebecilik kanun tasarıları belli dönemlerde (1947, 1958, 1963, 1966 ve 1983 yıllarında) düzenlenmiş ve Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne arz edilmiş fakat kanunlaşmamıştır. Ülkemizde uzun yıllar boyunca muhasebe alanındaki uygulamaları çeşitli kanunlar (Sermaye Piyasası Kanunu, Vergi Kanunları, Bankalar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu) yönlendirmiştir. Uzun yıllar mesleğin yalnızca vergi muhasebesi olarak algılanmasında bu mesleğe dair herhangi bir yasal dayanağın olmaması etkin rol oynamıştır (Ahtuğlu, 1986).

19. yüzyıldan itibaren birçok alanda hem Osmanlı hem de Türkiye Cumhuriyeti devlet anlayışı batı odaklı bir yapıya sahip olduğu için keza muhasebe alanında da bu yapılar örnek alınmış ve üzerine çeşitli eklemeler yapılarak yeni bir muhasebe anlayışı oluşturulmuştur.

2.1.4.1.Kamu Sektöründe Muhasebe Anlayışı

1927 ve 1948 yıllarında Türk Devlet Muhasebe Sisteminin temelini, sırasıyla uygulamaya konulan ve yasal hale dönüşen, 1050 sayılı Genel Muhasebe Yasası ile Devlet Muhasebesi ve Genel Muhasebesi Yönetmeliği oluşturmaktadır (Aydın, 2018).

2003 yılına gelindiğinde 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” 1050 sayılı Kanunun yerine geçmiştir. Buradaki amaç kamu mali

yönetiminde “saydamlık” ve “hesap verilebilirlik” ilkeleri çerçevesinde yeni bir kanunla yola devam etmektedir.

1980 li yıllarda hayatımıza dâhil olan neoliberal politika anlayışı bazı alanlarda çeşitli olumsuz etkiler bırakmıştır. Bu politika anlayışı neticesinde mevcut 1050 sayılı Kanunun kaldırılıp, yerine olağandışı bir şekilde 5018 sayılı Kanun getirilmiştir. Tüm bu yaşanan olaylar neticesinde merkezi yönetimin finansal gücünün dağıtımı ve kaldırılması, finansal yapının tam anlamıyla ortadan kalkması, birtakım çeşitli yolsuzluk ve usulsüzlüklerin daha artmasına sebep olmuş bir kanundur. Bu değişiklikle var olan mali anayasanın varlığı tehdit altına girmiştir. 5018 sayılı Kanundan önce yürürlükte olan ve Cumhuriyet tarihimiz kadar eski olan 1050 sayılı Kanun çok az değişikliğe uğramıştır. 1050 sayılı Kanunla kamu yönetiminde yeniden çeşitli düzenlemeler öngörülmüş ve Kamu Yönetimi Temel Kanunu ile uygulamaya konulan ancak bazı maddelerinin veto edilmesi sebebiyle yasalaşamamış olan kanundur. Bu kanun yönetim sistemimizde birtakım olumlu değişiklikler yapılmasına ilişkin değişiklikler barındıran değişikliklerin ilki ve en önemlisidir (Karatepe, 2006).

2.1.4.2.Özel Sektörde Muhasebe Anlayışı

Özel sektörde dünya üzerinde birçok ülkede belli bir standarta sahip çeşitli raporlama sistemleri bulunmaktadır. Bu raporlama sistemlerinin temel amacı farklı ülkelerdeki işletmelerin, birbirlerinin finansal tablolarını anlayabilmelerini, karşılaştırbilmelerini ve tüm işletmelerin finansal raporlamalarda aynı dili konuşmalarıdır.

AB’de IFRS, Birleşik Krallık’ta UK GAAP, Kanada’da Canadian GAAP ve son olarak Amerika’da kullanılan US GAAP gibi raporlama sistemleri bulunmaktadır. Bahsettiğimiz üzere tüm sistemlerinin amacı belli bir ülkenin şirketinin yıl içerisindeki faaliyetlerinin ortak bir dille okunması ve buna göre hareket edilmesidir.

Günümüzdeki teknolojik gelişmeler dikkate alındığında artık dünyanın hiçbir yerinde herhangi bir yatırımcı ekonomik verileri ve şirketleri incelemekten gözü kapalı yatırım yapmamaktadır. Bu sebeple yukarıda bahsettiğimiz sistemleri uygulamayan veya dikkate almayan herhangi bir ülkenin ekonomisi ancak tamamıyla içe dönük bir ekonomiye dönüşür, böyle bir ekonomik sistemin de globalleşen dünya şartlarında pek de uzun ömürlü olacağı söylenemez. Bu yüzden bu raporlama sistemlerinin hemen hemen birçok ülke tarafından kullanıldığı ve tüm ekonomik verilerin şeffaflıkla sunulduğu açık ve net bir şekilde ortadadır.

2.2. Kamu Muhasebesinde Esas

Kamu muhasebesi çalışmalarını organize eden hususlar bilhassa muhasebe prensipleri ve muhasebenin ana kavramları içerisinde bulunan gelir tablosu ve bilanço prensipleri ve milletler arası düzenlemeler babında dikkate alınmalıdır (Yanık Serap, E.T: 15.03.2021).

2.2.1.Mevcut Esaslar

Kamu muhasebesinde mevcut esaslar Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan temel kavramlar ve yine muhasebe düzeninde bulunan gelir tablosu ve bilanço prensipleri ile incelenebilir.

Kamu muhasebesinin temel esaslarını etkileyen kavramlar şu şekilde sıralanmaktadır;

- Özün Önceliği Kavramı,
- İhtiyatlılık Kavramı,
- Tutarlılık Kavramı,
- Maliyet Esası Kavramı,
- Dönemsellik Kavramı,
- Kişilik Kavramı,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
- Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- Parayla Ölçülme Kavramı,
- Tam Açıklama Kavramı,
- Önemlilik Kavramı,

Kamu muhasebesinde bilanço kavramı karşımıza şu şekilde çıkmaktadır;

Genel yönetim muhasebe yönetmeliğine göre; “Bilanço ilkelerinin amacı, kamu idaresinin tasarrufundaki kaynaklar ile bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıtlarının yapılması, mali tablolarının hazırlanması ve raporlanması yoluyla, belli bir tarihte kamu idaresinin mali durumunun ilgililer için saydam ve gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Kapsama dâhil kamu idareleri bilançolarını yönetmelikte belirtilen şekil ve esaslara göre hazırlayıp sunar. Bilançolar hesap tipinde hazırlanır. Hesap tipi bilançonun sol tarafında varlıklar, sağ tarafında ise yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar yer alır” (www.mevzuat.gov.tr)

Bir diğerk kavram olan gelir tablosu ise şu şekilde karşımıza çıkar;

Gelir tablosunda temel amaç; gelirlerin, giderlerin, satışların, satışların maliyetinin zarar ya da kara ilişkin hesapları ve belirli dönemlere dair işletme eylem sonuçlarının gruplandırılmış biçimde ve hatasız olarak gösterilmesini sağlamak şeklinde açıklanmıştır (Yanık, E.T: 15.03.2021). Buradaki temel fark devletin özel sektör gibi karlılığı hedef alması değil, kamu hizmetlerinin kaliteli ve sorunsuz bir şekilde yürütölmesidir. Gelir tablosu kar hedefinin olduğu yerde bulunur, dolayısı ile kamu sektöründe yer almaz. Bu sebeple gelir tablosuna dair ilkeler, hedefler vb. durumlar kamu muhasebesinde yer almayacaktır (Yanık, E.T: 15.03.2021).

Bahsedilen tüm kavramların ortak özelliği ve amacı bir demokratik hukuk devletinde kamu muhasebesinin şeffaf ve açık olması ve sonucunda da tüm kamuyu kapsayıcı bir yapıya dönüşmesidir.

2.2.1.1.Mevcut Esaslara Yön Veren Kurum ve Kuruluşlar

Ölkemizde geçmiş dönemlerde bu konuda yetkili kurumlar TBMM, Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı idi. Ancak mevcut uygulamalar ve bundan sonraki ortaya çıkacak uygulamalara yön verecek kurum ve kuruluşların başında Hazine ve Maliye Bakanlığı, TBMM ile Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı gelmektedir. Söz konusu bu ilgili kurumlar kamudaki muhasebe ve buna ilişkin her türlü faaliyetten birinci dereceden sorumlu ve yetkilidirler.

Ölkemizde geçmişten bu yana bu esaslara yön veren bazı gelişmeler ve faaliyetler meydana gelmiştir. Bunlardan bahsedecek olursak şayet;

- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Yasasıyla 1927 yılında yürürlüğe giren kamu mali yönetim yapımız oluşturulmuştur.

- 1995 yılında ölkemizde kamu muhasebesi sisteminde iyileştirme çalışmaları tahakkuk esasına geçmeyi hedefleyen katma bütçeli ve genel kuruluşlarda “Kamu Mali Yönetim Projesi” çalışmalarıyla başlamış ve döner sermayeli kuruluşlar için “Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği”nin düzenlenmesi ve yayımlanmasıyla devam etmiştir. SAY2000i uygulamasının faaliyete geçmesiyle bilgisayar ortamında muhasebe işlemlerinin saymanlıklarda takibi sağlanmış, neticeleri birleştirilmiş ve çalışmalar hız kazanmıştır. Muhasebat Genel Müdürlüğu’nün yapısında 2001 yılında genel yönetim kapsamında bulunan kamu kurum ve kuruluşlarında genel ölçütleri olan, tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin yapılması amacı ile bir çalışma topluluğu kurulmuştur. Pilot uygulama çalışmalarına

2002 yılında bütçe sınıflandırması ile beraber tahakkuk esaslı kamu muhasebesinin denenmesi kararlaştırılarak başlanılmıştır. 19.11.2003 tarihinde “Devlet Muhasebe Genel Yönetmeliği” ile düzenlenen genel yönetim kapsamında olan birimlere dair raporlama ve muhasebe kriterlerinin bulunduğu hesap projesi Bakanlar Kurulu Kararı ile yayımlanmıştır. 20.02.2004 tarihinde mükerrer Resmi Gazete’de çerçeve hesap projesine uygun biçimde, tam tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” merkezi yönetim kapsamındaki genel ve katma bütçeli kuruluşlar için düzenlenmiş ve yayımlanarak yürürlüğe konmuştur. Bütün bu yapılan çalışmalar sonucunda ortaya konulan yönetmeliklerle oluşturulan muhasebe sistemi, ara mali tablolar ile yıllık mali tabloları, yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer ara mali verileri de dâhil olmak üzere gelir ve giderlerin kıyaslanmaları ve çözümlenmeleri yapmaya yetkin ve devlet hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine uygundur (Karaarslan, 2005).

Kamu mali yönetimindeki en ciddi düzetme ise, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizi yeniden düzene koyan 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayına konulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla yapılmıştır. 5018 Sayılı Kanun kamu mali yönetiminde çok ciddi bir iyileştirmedir. Günümüze kadar uygulamada olan ve hala uygulanan bir kanundur. Bu kanunla, kamuya ilk olarak iç denetim, performans esaslı ve çok yıllık bütçeleme, kamu muhasebesinde yönetim sorumluluğu ilkesi, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, saydamlık ilkesi gereği kamu kurum ve kuruluşlarına her yıl yaptıkları hizmetleri yıllık eylem raporları ile kamuoyuna sunma gibi birçok çalışma yürürlüğe girmiştir (Akçay, 2017).

Devlet mali yönetimi ve kamu muhasebesi alanındaki en son olay ise; 16 Mayıs 2017 tarihli, 30068 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan genelge ile Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Politika Belgesi ve Eylem Planı sunularak kamu muhasebesinde yeni bir dönem başlatılmıştır. Bu dönem, en başta yeni temel muhasebe paketlerinin ve yeni temel ödeme işlemleri paketinin alınmasıyla başlamaktadır. Sonraki aşamada ise gerçek kullanıma geçilmeden önce 2017 yılında denemelerle devam edip, yine 2017 yılında merkezi yönetim kapsamındaki kurum ve kuruluşlarda asıl kullanıma geçişle beraber 2018 yılı itibarıyla da geçiş sürecinin bitirilip, 2001 yılında faaliyete geçerek günümüze kadar kullanılarak kamu muhasebesinin bilgisayar ve internet üzerinden kaydedilmesine vesile olan SAY2000İ muhasebe paket programının ise 2018 yılı itibarı ile kapatılması öngörülmüş ve nitekim de kapatılmıştır (Akçay, 2017).

Hazine ve Maliye Bakanlığı aracılığı ile hayata geçirilen Kamu Harcama ve Bilişim Sistemi (KBS) ile SAY2000İ sistemi tamamen devre dışı kalmıştır. KBS'ye bağlı sistemlere ait uygulamalar, değişik rollerde tahmini 200.000 kişi tarafından ve 60.000 harcama biriminde kullanıma konulmuştur. Tüm bunların dışında 1,8 milyon memurun maaşının hesaplanması, tüm hesaplamalara dair bilgi ve belgelerin e-Denetim kapsamında Sayıştay'ın Bilgi İşlem Merkezine elektronik ortamda aktarılması sağlanmıştır. Memurlar, e-Devlet üzerinden Kamu Elektronik Bordro Sistemi ile her dönem maaşlarına ilişkin dökümleri alabilmektedir (muhasibat.hmb.gov.tr). Söz konusu böyle bir sistemin varlığı devletin kamu kurumlarında çalışan memurları için hem zaman tasarrufu, hem de israfı önlemektedir.

2.3. Kamu Muhasebesinde İlke

Kamu muhasebesinde ilke genel olarak muhasebenin temel ilkelerinden temelini alır. Bu konuda temel amaç belli bir uyum ve düzeni kamunun tümünde sağlamak ve yürütmektir. Bu ilkeler kamu idarelerinde belirli dönemlerde ortaya konulan mali rapor, faaliyet ve tablo gibi kamuyu aydınlatıcı bilgi ve belgelerde belirli bir sistemin oluşturulmasına yöneliktir.

2.3.1.Tarihsel Gelişim

23.12.2014 tarihinde kamu muhasebesinde bulunan mevcut ilkeler Resmi Gazete'de yayınlanan "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" ile yürürlüğe girmiştir.

2.3.2.Yürürlükteki İlkeler ve Uygulamalar

Esas muhasebe ilkeleri "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği"nde şunlardır;

- Bütçe uygulama sonuçları tablosu ilkeleri
- Faaliyet sonuçları ilkeleri
- Bilanço ilkeleri
 - Nazım hesaplara ilişkin ilkeler
 - Varlıklara ilişkin ilkeler
 - Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler
 - Öz kaynaklara ilişkin ilkeler

Hazine ve Maliye Bakanlığınca hayata geçirilen kamudaki mevcut e-uygulamalar ise şunlardır;

- Döner Sermaye Sistemi (DMİS)
- Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS)
- Devlet Muhasebe Sistemi
- Yeni Harcama Yönetim Sistemi (MYS)

2.3.2.1.Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

23.12.2014 tarihinde Resmi Gazete’ de yayınlanan ‘Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin sırasıyla amacı, kapsamı ve dayanağı şu şekilde tanımlanmıştır;

“Bu Yönetmeliğin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesidir.”

“Bu Yönetmelik, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsar.”

“Bu Yönetmelik; 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49 uncu maddesi, 13/12/1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 11 inci maddesi ve 3/12/2014 tarihli ve 2014/7052 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır” (www.mevzuat.gov.tr).

Söz konusu yönetmelik ile açıklandığı üzere temel amaç; kamuya karşı daha şeffaf ve açık bir şekilde hesap verilebilir bir yapının oluşması, keyfi uygulamaların son bulması ve en nihayetinde demokratik bir hukuk devletine yakışır şekilde davranmaktır.

2.3.2.2.Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği

19.11.2003 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği”nin sırasıyla amacı, kapsamı ve dayanağı şu şekilde tanımlanmıştır;

Bu Yönetmeliğin amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi ile mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir.

Bu Yönetmelik, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsar. 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi ve aynı zamanda kurumlar vergisi mükellefi olan kamu idareleri, bu Yönetmeliğin sadece bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve hesapların konsolidasyonuna ilişkin hükümlerine tabidir.

Bu Yönetmelik, 5018 sayılı Kanunun 49 uncu, 80 inci ve geçici 3 üncü maddeleri ile 13/12/1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 11 inci maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır (www.mevzuat.gov.tr).

İlgili yönetmelik sonraki yıllarda yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yönetmeliğin de temel amacı kamuya karşı şeffaf ve hesap verilebilirlik bir muhasebe sistemine sahip olmaktır.

2.3.3.Uluslararası Anlamda Kabul Görmüş İlkeler

Uluslararası anlamda kabul görmüş muhasebe ilkelerinin temelinde AB, OECD, IMF ve Dünya Bankası gibi ekonomik ve politik ittifakların birliklere ve uluslara dair finansal raporlar ve istatistiki rakamlar gerekliliğinden meydana gelmiştir. Bu temel ilkelerden bahsedecek olursak şayet bunlar aslında bir nevi muhasebenin ilkeleridir:

- Toplumsal Mesuliyet İlkesi
- Net Beyan Etme İlkesi

- Belgelendirme ve Objektiflik İlkesi

Bu ilkeleri hayata geçirmek için yaşanan gelişmeler şunlardır;

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (IFAC-PS)
- Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 (GFSM 2001)
- Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95)
- Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

Söz konusu değinilen uygulama ve faaliyetler çok farklı yapılara sahip değillerdir. Bilhassa SNA93, ESA95 ve GFSM2001 kamu finansal istatistiki verilerin boyutu konusunda ve hesapların gruplandırılması anlamında birbirlerine yakın düzenlemeleri kapsamaktadır. Kamu Muhasebesinin kapsamı üzerinde uzunca bir süre durulması gerektiği açık ve nettir. Bu kapsam, ulusal ekonomik bazda gruplandırmaya tabi kılındığında; sosyal güvenlik, yerel yönetimler ve merkezi yönetim şeklinde meydana çıkmaktadır (Karaarslan, 2005).

2.4. Kamu Muhasebesinde Etik

Muhasebede etik, resmi boyutta kabul görmüş meslek üyelerinin topluma ve kendine yetebilme, güvenilirlik, objektiflik, özgür kararlar alabilmek, kendi kendilerini kontrol etmelerinin ve doğruluğun timsalidir. Başka bir ifade ile muhasebede etik, yasalara tutarlı faaliyetlerin yanı sıra topluluğun o andaki değerlerini de gözeterek güvenilir bilgi ve belgelerin takdim edilmesi için uyulması gereken kurallar bütünü olarak ifade edilebilir (Bilen ve Yılmaz, 2014).

Kamuda muhasebe alanında görevli kişilerin mesleki yeterlilik ve teknik bilgiye sahip olmaları gerekir ancak bu becerilerinin yanında olması gereken en önemli özellik ise mesleğinde etik kurallara uymasıdır. Şayet kişi her ne kadar becerikli olsa da etik konusunda eksiklikleri varsa o mesleği yürütmesi hem kendi adına hem de sorumlu olduğu toplum adına sıkıntı yaratacaktır.

Kamuda bu alanda görev yapan kişilere etik konusunda çeşitli eğitici ve bilgilendirici seminer ve toplantılar yapılmalıdır.

Özellikle ülkemizde maalesef bu mesleğin içerisinde olan kamu görevlileri çoğu zaman kendilerine duyulan güveni suiistimal etmektedirler. Böyle bir durumun varlığının tespit edilmesi halinde ise kişiye çeşitli yaptırımlar olarak dönmektedir.

2.4.1.Etik Kavramı

Yunanca kişilik manasına gelen “ethos” kelimesinden türeyen etik kelimesi kusursuz ve soyut durumu belirterek ahlaki kuralların ve erdemlerin araştırılması sonucunu ortaya koymaktadır. Bu anlamda toplumda yaygın bir biçimde etik, ahlak kurallarına göre daha özel ve felsefikdir, diyebiliriz (Aydın, 2001).

2.4.2.Muhasebe Mesleğinde Etik

Muhasebe mesleğinde özellikle kamuda çalışan personelin özel sektörde çalışan meslektaşlarına göre topluma karşı sorumlulukları daha fazladır. Çünkü kamuda çalışan kişi her yapmış olduğu iş ve işlemde toplumun tümüne karşı sorumlu iken, özel alanda çalışan kişinin ise sorumluluğu bu denli geniş değildir.

Kamuda çalışan personelin mesleki anlamda yeterli olmasının yanında etik değerlere uymalarını sağlayacak kriterlere de sahip olması gerekmektedir. Bu kriterlerden bazıları şunlardır;

- Bağımsızlık,
- Bütünlük Objektiflik
- Profesyonel Davranış
- Gizlilik
- Dürüstlük
- Çıkar Çatışmasından Kaçınılması
- Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Gelişime Açık Olma

Söz konusu kişi bu temel kriterlerle yapmış olduğu her iş ve işlemde sonuna kadar sahip çıkması halinde, mesleğindeki birçok etik kurala da uymuş olacaktır.

2.4.3.Muhasebe Mesleğinde Etikle Alakalı Düzenlemeler

Muhasebe alanında bugüne kadar birçok kurum ve kuruluş tarafından (Ulusal ve uluslararası) çalışmalar yapılmış ve bu konuya dair yine birçok düzenleme hayata geçmiştir. Meslekte bulunan kişiler için çeşitli eğitimler düzenlenmiş, belirli kurallar oluşturulmuş, orta öğretimde ve üniversitelerde bu konuda yayınlar basılmış, dersler ve kürsüler oluşturulmuştur.

Muhasebe mesleği konusunda hem ülkemizde hem de yurtdışındaki örgütlerce çeşitli faaliyetler düzenlenmekte ve neticede oluşturulan ilkelere yani etik kuralların neler olduğu hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.

2.4.3.1.Uluslararası Alandaki Düzenlemeler

Muhasebe mesleğinde birçok uluslararası kurum ve kuruluş çeşitli düzenlemelere gitmiş ve akabinde yapmış oldukları bu düzenlemeleri diğer kurum ve kuruluşlarla paylaşmışlardır. Bu düzenlemelerden bazıları ise şunlardır;

1966 tarihli, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” Amerika Birleşik Devletleri’nde muhasebe mesleğinin öncü yapılarından olan AICPA aracılığıyla yayımlanmıştır. 1988 yılında bu standartlar enstitü tarafından “Mesleki Davranış Yasası”nda tekrardan yeni haliyle düzenlenmiş ve uygulamaya konulmuştur. Yasada bulunan davranış prensipleri, muhasebe mensubu tüm bireylerin uyması gereken zorunlu hal ve hareketleri kapsayan ilkeler ve meslek ahlakı bağlamında kabul edilemez davranışları tanımlamaktadır (Bilen ve Yılmaz, 2014)

Mesleki Davranış Kanunu’nda bulunan ilkeleri aşağıda yer almaktadır:

AICPA Mesleki Davranış Kanunu İlkeleri:

- Sorumluluklar; serbest biçimde faaliyet gösteren muhasebe mensuplarının adına iş yaptıkları kişiye, iş arkadaşına ve kamuya karşı aynı mesafede olduklarını bilerek eylemlerin herhangi bir tarafın lehine veya aleyhine bozulmaması.

- Kamu yararı; yapılan eylemler neticesinde kamu yararı gözetilerek genel iktisada zarar verecek durumların ortaya çıkmasını önlemelidir.

-Dürüstlük; mesul olunan bütün tarafların payının her ne sebeple olursa değişmeyeceği düşüncesinin mesul olunan taraflara verilerek onların huzurunda gereken itimatın sağlanmasıdır,

- Tarafsızlık ve Bağımsızlık; taraf adına bedel karşılığında iş yapılıyor olsa bile, meslek mensuplarının yapılan iş sürecinde tarafsız olduğunu aklederek bağımsız olarak eylemlerini devam ettirmesidir.

- Özenli çalışma; sorumluluk şuuruyla tamamlanan eylemleri, taraflardan birini mağdur olmayacak şekilde, teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlakının vermiş olduğu şuur ile hareket etmesidir.

- Verilen hizmetin boyutu ve vasfı; meslek mensuplarının verecekleri hizmetlerin kanunda anlatılanların dışında kalanlarını seçerken, işin vasfı ve boyutunu belirlemede meslek etiğini göz önünde tutarak tercih edilmesidir (Çukacı, 2006).

Dört bölümden oluşan AICPA Mesleki Davranış Kuralları Kanunu; prensipler, tanımlamalar, davranış talimatları, ahlaki değerlerdir. Kanunda bulunan prensipler,

yükümlülükler, doğruluk, kamu menfaati, bağımsızlık ve nesnellik, mesleki gayret ve sunulan hizmetin kalitesi ve boyutu biçiminde sıralanmıştır (İşgüden ve Çabuk, 2001).

Söz konusu enstitü tarafından yapılan düzenleme ile açıkça görülmektedir ki, etik konusunda meslek çalışanlarına yapacakları her iş ve işlemde bir kılavuz sunulmuştur.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) aracılığıyla “Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları” yürürlüğe konulmuştur. 18 kısımdan meydana gelen bu kuralların 7 kısmı tüm muhasebecilere, 7 kısmı serbest bir şekilde meslek faaliyetinde olan muhasebecilere, 4 kısmı de serbest olmayan muhasebecilere uygulanabilir.

Bütün muhasebecilere uygulanabilecek ahlak hükümleri şunlardır:

- Dürüstlük ve objektiflik,
- Vergisel boyutta çalışmalar,
- Ahlak kavgalarının analizi,
- Mesleki ehliyet,
- Mahremiyet,
- Limit üstü eylemler, yani bölgesel teknik ölçütlerin ve ahlak hükümlerinin önceliği,
- Sergileme.

Bazı (Serbest meslek eyleminde bulunan) muhasebecilere uygulanabilecek ahlak hükümleri şunlardır: (Bilen ve Yılmaz, 2014).

- Mesleki özgürlük,
- Mesleki ehliyet ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına ilişkin yükümlülükler,
- Ücret ve komisyonlar,
- Serbest muhasebeciliğe yakışmayan alışkanlıklar,
- Başka serbest meslek eyleminde bulunan muhasebecilerle olan münasebetler,
- Kamu faydasına yapılan çalışmalar,
- Tanıtım ve motivasyon.

Bağımsız olmayan muhasebecilere uygulanacak ahlak hükümleri ise şunlardır;

- Dürüstlük kavgası,
- İş arkadaşlarına destek,
- Mesleki ehliyet ve bilginin sunulma biçimi

Her alanda olduğu üzere özellikle 20. yzyılın sonlarına doğru artan globalleşme ile tüm dünyada birçok meslekte mesleki dezenformasyon meydana gelmiş ve muhasebe mesleği de bundan ne yazık ki etkilenmiştir. Çevremizde maalesef birçok meslek erbabı mesleğini severek ve isteyerek yapmaktan öte yalan yanlış bilgilerle daha çok nasıl yükselebilirim veya nasıl kazanabilirim, sorusuna yanıt aramaktadır. Söz konusu durum böyle olunca birçok meslek kuruluşu ile meslek odaları ilgili mesleklere ait çeşitli düzenlemelere yönelmişlerdir. Bu yapılan düzenlemelerin büyük çoğunluğu o mesleğe ait belli bir etik kuralının oluşturulması yönünde olmuştur. Bu çalışmalar hem ulusal hem uluslararası kuruluşlarca yapılmış ve hayata geçirilmiştir. Yukarıda bahsedilen olan düzenleme de sadece bu çalışmalardan biridir.

2.4.3.2. İç Denetim Enstitüsü Aracılığıyla Yapılan Düzenlemeler

Enstitü, üyelerinin uymakla yükümlü olacağı etik kurallar belirlemiştir. Etik kuralları tespit etme hedefi, Enstitü aracılığıyla, iç denetim mesleğinde etik geleneği var etmek ve yaygın hale getirmek şeklinde tanımlanmıştır. Etik kurallar için dört esas prensip ve 11 davranış standartı tespit edilmiştir. Bu prensip ve standartlar aşağıda bulunmaktadır.

Prensipler:

- Sır saklama,
- Objektiflik
- Doğruluk
- Mesleki yeterlilik.

Davranış standartları:

-Üyeler ve CIA (Certified Internal Auditor)'ler vazifelerini ve yükümlülüklerini yürütürken adil, tarafsız ve çalışkan olacaktır.

-Üyeler ve CIA'lar kuruluşlarının problemleri ile alakalı bütün mevzularda ya da hizmet verdikleri bireylere sadık kalacaktır. Ancak CIA'lar ve üyeler kasten rastgele bir uygun olmayan ya da illegal bir eylemin tarafı olmayacaktır.

-Kurumuna ya da iç denetim mesleğine yakışksız eylemlere kasten katılamazlar. Kurumunun menfaati ile çatışan ya da vazife ve yükümlülüklerini tarafsız bir biçimde yürütmelerini önleyici eylemlere girmeye sakınırlar.

-Mesleki tercihlerine hasar verecek ya da hasar verebileceği varsayılan, personelden, alıcılardan, satıcılardan ve kurumsal iş münasebetinde bulundukları birey

ve kuruluşlardan kıymetli herhangi bir şeyi/armağanı reddederler, sadece mesleki yeterlilikleri ile sonuçlandırmayı bekledikleri hizmetleri yüklenirler.

-“İç Denetim Uygulama Standartları” ile uyuşma yakalanması amacıyla isabetli işlemleri kullanırlar.

-Vazifeleri esnasında temin edilen bilgileri kullanırken akliselim olurlar. Gizli bilgileri, bireysel kazançları uğruna kullanamayacakları gibi, kanunlara karşıt ya da kurum yararına hasar verecek biçimde kullanamazlar.

-İşlerin neticelerini kayda geçerken, bildikleri bütün evraklara dayalı olarak doğruları ortaya koyarlar. Eğer bu doğrular ortaya konulmazsa, araştırmada bulunan faaliyet raporları saptırılabilir ya da illegal uygulamalar saklanabilir.

-Uzmanlıklarında düzelme ve hizmetlerin nitelik ve aktifliği amacıyla daima çabalarlar.

-Mesleki çalışmalarda “enstitü” aracılığıyla anlatılan yeterlilik, ahlaklılık ve itibar yüksek normlarına sahip çıkma sorumluluğunun şuurunda olurlar. Üyeler, “kararnamelere” riayet eder ve enstitünün amaçlarını korurlar (Koçberber, 2008).

1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde kurulan bu enstitü şu an itibariyle 165’i aşan üye ülke, 180 bin üye, 108 ulusal enstitü ve tüm dünyada 140.000’i aşan sertifikalı iç denetçisi ile kocaman bir kuruluş olma yolunda ilerlemekte ve ayrıca konferanslar, yayınlar ve rehberlik de sağlamaktadır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsünde (IIA), yurdumuzun temsilciliğini Türkiye İç Denetim Enstitüsü yürütmektedir.

2.4.4.Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik Çalışmaları

Muhasebe alanında özel veya kamu fark etmeksizin bu mesleği icra meslek elemanları yaptıkları her iş ve işlemde etik değerlere bağlı kalmalıdır. Çünkü söz konusu bu değerler bu meslek ve kamu için çok önemlidir. Özel sektörde kişi etik değerlere bağlı kaldığında kendi firmasını temsil ederken; kamudaki kişi yapacağı her işlemde devleti temsil etmektedir. Bu yüzden kamudaki etik değerler fazlasıyla önem arz etmektedir.

2.4.4.1.Maliye Bakanlığı Aracılığıyla Yapılan Yayınlarda Etik

12 ana muhasebe ilkesi, 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Maliye Bakanlığı’nca 1992 yılında yayımlanarak açıklanmış olup, MSUGT’ye göre özün önceliği ilkesi, tam açıklama ilkesi, tutarlılık ilkesi, tarafsızlık

ve belgelendirme ilkesi ve sosyal sorumluluk ilkesi muhasebe mesleğindeki etik ile alakalı düzenlemelerdendir (Sakarya ve Kara, 2010).

Bu kavramlardan ilki olan “sosyal sorumluluk ilkesi” söz konusu diğer ilkelere nazaran etikle doğrudan alakalı bir ilke olup, etiğe dair kurallara uymayı mecburi görmektedir. Bu ilkenin uygulanışı veya uygulanma biçimi diğer ilkeleri direkt veya dolaylı olarak etkilemektedir. Bu bağlamda sosyal sorumluluk ilkesi meslek içerisinde bulunan kişilerin üstlenmiş oldukları sorumlulukları yerine getirmesini, mesleğin hedefini, manasını ve kapsamını ifade etmektedir (Sakarya ve Kara, 2010).

2004 yılında 5176 sayılı Yasa Resmi Gazete’de yayınlanıp yürürlüğe konulmuştur. Bu yasa ile kamuda görev yapan personelin hizmette bulunduğu topluma karşı bir sorumluluk şuuru ile ve etik davranış ilkelerine göre hareket etmesini sağlamaktır. Bu yasa mevcut kamu görevlileri için önemli etik kuralları ve esasları barındırmaktadır.

2.4.4.2. 3568 Sayılı Meslek Kanununda Etik

İlgili kanunda ayrıca meslek etiği ve ahlakına yönelik düzenlenmiş herhangi kavram bulunmadığı, genel anlamda meslek elemanlarının uymaları gereken bazı kurallara yer verildiği anlaşılmaktadır. Bu düzenlemeler genel olarak 3568 Sayılı Kanunun maddelerinde şu şekilde geçmektedir:

- Disiplin suçları
- Yasaklar (ticaret yasağı, hizmet akdi vb.)
- Meslek sırları
- Meslekle ilgili çalıştırılmayacaklar ve işbirliği dahi yapılamayacağı
- Yemin
- Unvanların haksız kullanılmaması
- Kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak
- Meslek mensubunda bulunması gereken şartlar
- Genel şartlar (kamu haklarından mahrum bulunmama, ağır hapis, memuriyetten çıkarılmama, meslek şeref ve haysiyetine uymayan davranışlar)
- Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklar
- Mesleki ahlak, düzen ve gelenekleri korumak
- Reklam Yasağı

- Ücret

2.4.4.3.TÜRMOB Tarafından Çıkarılan Yönetmenliklerde Etik

TÜRMOB ülkemizde muhasebe alanında görev yapan kişilerin hak ve hukuklarını muhafaza ve yüceltmek adına hareket ederken, kamu faydasını da gözetten bir birliktir. Modern dünyanın en önemli meslek gruplarından olan mali müşavirlik mesleği 13 Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı Kanun (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli mali Müşavirlik Kanunu) ile resmi boyutuna ulaşmıştır. Yıllardır verilen mücadele nihayetinde başarı ile sonuçlanmış ve kısa bir zamanda da birleşmeyi ve bu birleşmeyi bir çatı altında yani TÜRMOB çatısı altında başarmışlardır (www.turmob.org.tr).

TÜRMOB aracılığıyla 19.10.2007 tarihinde Resmi Gazete ‘de “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” çıkmıştır. TÜRMOB yapısında oluşturulan Etik Komitesi hizmetlerinde, toplumsal sorumluluk şuurunun iyileştirilmesi, etik erdemlere bağlılığın sağlanması, yarışma anlayışının daha nitelikli hizmet arzında şeklinde olması, inanılabilirlik ve saygınlığının geliştirilmesi, mesleki münasebetlerde etik ilkelere uyumun sağlanması, meslek etiğinin öğretilabilir ve öğrenilebilir olduğundan hareketle, etik eğitimin oluşturulması gibi hedeflere ulaşılması amaçlanmıştır. Bunun dışında, IFAC aracılığıyla yayımlanan ve TÜRMOB aracılığıyla da tercümesi yaptırılan muhasebe meslek mensupları hakkında etik kurallar el kitabı 2013 yılında yayınlanmıştır (Yılmaz, Yıldırım ve Bahar, 2015).

2001’de TÜRMOB aracılığıyla “Mecburi Meslek Kararları” yayınlamıştır. Bu kararda 3568 sayılı Kanun'a bağlı olarak ruhsatname sahibi olan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin olması gereken minimum vasıflar, meşru davranışları ve yükümlülükleri 3568 sayılı Kanun ile bu kanuna dayanılarak oluşturulan Yönetmeliklerle yapılmıştır.

Bu zorunlu meslek hükümlerinin hedefi, meşru esasları aşan miktarda meslek mensuplarının kendilerini denetlemeleri gayesiyle moral ilkeler sistemini, çevre, alıcılar ve öbür meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken talimatları içermektedir (Yılmaz, Yıldırım ve Bahar, 2015).

19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de TÜRMOB aracılığı ile yayımlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında

Yönetmelik” (Etik Yönetmeliği), ile temel amaç, üst seviyede mesleki bilgi ve modern dünyasına görüşüne sahip, toplum tarafından güvenilen ve saygı duyulan, sosyal sorumluluk şuuru bulunan, günümüz kapitalist dünya sisteminde çalıştığı meslekte daha iyi konumda olması için etik değerler çerçevesinde daha rekabetçi meslek mensupları topluluğu oluşturmaktır. Bu bahsedilen prensipler muhasebe alanında çalışan kitlenin mesleki faaliyetlerinde asgari etik ilkeler olarak belirlenmiş olup, 3568 sayılı Kanuna göre resmi anlamda bu unvana sahip olan, bağımlı ya da bağımsız biçimde faaliyet gösteren bütün meslek çalışanları ile meydana getirdiği işletme ve kuruluşların çalışmaları, etik yönetmeliğinin kapsamı içerisinde yer alır (Yılmaz, Yıldırım ve Bahar, 2015).

Etik yönetmeliği gereğince, bütün meslek üyelerinin tabii olacakları esas etik kuralları dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış şeklinde sıralandırılmıştır. Bunlar özetle şu şekilde tanımlanabilir: (Yılmaz, Yıldırım ve Bahar, 2015).

Dürüstlük, meslek üyelerinin bütün mesleki ve iş münasebetlerinde doğru sözlü ve dürüstçe hareket etmeleridir.

Tarafsızlık, yandaş ve peşin hükümlü hareket ederek; üçüncü kişilerin adaletsizce ve münasebetsiz şekilde yaptıkları zorlamaların meslek üyelerinin meslek alanındaki tercihlerine tesir etmemesi ya da engel olmamasıdır.

Mesleki ehliyet ve gayret, meslek üyesinin mesleki eylemlerini yaparken teknik ve mesleki normallere yakışır şekilde, özen ve çaba içinde hareket etmesidir.

Gizlilik, meslek mensubunun iş münasebetleri nihayetinde ulaştığı bilgileri açıklamasını zorunlu kılacak bir hak ya da vazifesi olmadıkça üçüncü kişi veya topluluklara açıklamaması ve bu tür bilgilerin meslek üyesinin veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanmamasıdır.

Mesleki davranış ise meslek üyesinin var olan kanun ve yönetmeliklere riayet etmesini ve mesleğin saygınlığına zarar verecek her çeşit hareketten kaçınmasını ifade etmektedir.

2.4.4.4.Sermaye Piyasası Kanunu’nda Etik

2499 sayılı Sermaye Piyasası Yasası ile 1981 yılında kurulan mali ve idari bağımsızlığa haiz olan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) denetleyici ve düzenleyici bir kamu kurumudur. Kurulun hedefi ilgi yasasının 1. maddesinde net bir açık bir şekilde tanımlanmış olup; birikimlerin menkul kıymetlere yatırımı yapılarak, toplumun

ekonomik gelişmeye direkt bir biçimde katılımını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının azim, güvenilir ve şeffaflık içinde çalışmasını, birikim sahiplerinin hak ve hukuklarının muhafaza etmek, düzenlemek ve kontrol etmektir (https://tr.wikipedia.org/wiki/Sermaye_Piyasas%C4%B1_Kurulu).

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile toplamda 23 adet tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğlerde etik konusu ile tebliğler 1 ve 16 nolu tebliğlerdir. Etik ile ilgili başlıklar şunlardır: (Bilen ve Yılmaz, 2014).

- Mesleki Ehliyet İlkesi
- Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması
- Mesleki Tecrübe
- Mesleki Özgürlük
- Sır Saklama
- Rekabet Yasağı
- Vazife Değişiminde ve Kabulünde Mesuliyet
- Unvan Kullanımı

İlgili kurul söz konusu alanla ilgili kendi üzerine düşeni yapmaktan kaçınmayarak gereken tüm çalışma ve özveriye kamuya sunmuştur.

2.4.5. Etik Olmayan Muhasebe Uygulamalarının Etkisi

İçinde bulunduğumuz teknoloji ve bilim çağında hemen hemen her alanda kamuya karşı bir şeffaflık ve açıklık bulunmakta ve gitgide önemini artırmaktadır. Bu konuda devlet veya özel sektör fark etmeksizin hemen hemen her kurum ve kuruluş bu olguyu kabul etmektedir. Şeffaflık ve açıklık mevzusu bir kurum veya kuruluşta ilkelerden biri olmadığında; yani kamuya karşı herhangi bir kapalılık olduğunda, kamu da bu kurum ve kuruluşlara kapılarını kapatmaktadır.

Yaşamış olduğumuz düzende ekonomik yapıların ayakta kalabilmeleri için bazı görev ve sorumluluklarını yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu görev ve sorumlulukların başında bu yapıya ait etik değerlerdir. Bu değerler söz konusu kamuda kıymet görmelidir, aksi taktirde bu yapıların uzun soluklu olmaları düşünülemez.

Toplumun bir nevi ekonomik yapısını da yansıtan muhasebe faaliyeti konusunda etik olmayan uygulamaların yaşanması demek o toplumda söz konusu olay kamu yönetiminde ise yönetimlerin değişeceğine, eğer özel sektörde ise o kuruluşun varlığının kısa sürede biteceğine işarettir. Bu yüzden özellikle günümüzde iktidarlar

ekonomik anlamda etik olmayan bir uygulamanın ne gibi sonuçlar yaratacağının farkındadırlar.

Söz konusu devletler ve şirketler kendilerine ait ekonomik verileri yalan ve sahte bilgilerle (Hayali gelirlerin kaydı, kazanç veya zarar rakamları ile ilgili yalan beyan, ticari veya başka giderlerin saklanması vb.) kamuoyuna sunarak kısa vadede günü kurtarabilirler, ancak uzun vadede ise tamamen yok olmaya mahkûmdurlar.

Özellikle son yıllarda hem ülkemizde hem de dünyada birçok kurum ve kuruluş kendi ülkelerinin veya yabancı ülkelerdeki borsalarda halka açılmaktadırlar. Bu açılma ile kuruluş bir nevi kendini yatırımcılara sunmaktadır. Yatırımcının böyle bir tercihi yapmasındaki en büyük faktör o yapıya ait muhasebe (Gelir tablosu, bilanço vb.) kayıtlarıdır. Şayet bu yapı kendisine ait ekonomik verileri yalan yanlış bilgilerle doldurup kamuoyuna sunması halinde kısa vadede belki tercih sebebi olacaktır, ancak uzun vadede ise piyasadan kaybolup gidecektir.

3. Uygulamada Kamu Muhasebesinde Esas, İlke ve Etik: Bitlis Örneği

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırmanın amacı Bitlis ilinde bulunan bazı kamu kurum ve kuruluşlarda muhasebe alanında görev yapan kamu personelinin iş tatmin düzeylerine etki eden faktörler, mesleki faaliyetlerinde yaşamış oldukları sorunlar ile etiğe ve meslek etiğine yaklaşımlarını belirleyen faktörlerin neler olduğunun saptanmaya çalışılmasıdır. Bu yönde anket soruları hazırlanmış ve araştırma bu anket çalışmasından elde edilen veriler üzerine inşa edilmiştir.

3.2. Araştırmanın Evreni

Bu araştırmanın evreni Bitlis ilinde bulunan bazı kamu kurum ve kuruluşlarda kamu muhasebesi alanında görev yapan kamu personelidir. Bu bağlamda bu meslek mensuplarına yüz yüze ve mail yoluyla anket uygulanmıştır. Ancak 322 olan meslek mensubundan 271'ine ulaşılmış ve 203 tanesi anketimize cevap vermiştir. Kolay örneklem ana kütleyi %74,90 oranında temsil etmektedir.

3.3. Anket Sorularının Hazırlanması ve Uygulanması

Bu çalışmanın araştırma kısmı olan anket sorularının hazırlanmasında mevcut tezin içeriğinde kaynak gösterilen eserler ilham alınmış ve bir kamu personeli olarak bu alandaki yaşanan tecrübelerden yola çıkılmıştır. Uygulanma boyutu ise için ise Bitlis ilinde bulunan bazı kamu kurum ve kuruluşlar seçilmiş ve bu kurumda kamu muhasebesi alanında çalışan kamu personeli ile yüz yüze ve mail yoluyla anket uygulanmıştır.

3.4. Araştırmada Kullanılan Yöntem

Bu araştırmada hazırlanan 2 farklı grup için anket soruları nicel araştırma yöntemine göre hazırlanmıştır. Her iki gruba da toplamda 6 başlık altında toplamda 40 adet soru sorulmuş ve elde edilen veriler SPSS paket programına yüklenerek istatistiksel yorumlamaya uygun hale getirilmiştir.

3.5. Araştırmanın Değişkenleri

İlke ve esas araştırmanın değişkenleri; etik, aidiyet ve görev bilincidir. Söz konusu bu değişkenler kuruma bağlı olmaksızın var olan değişkenler olup nesnel ölçütlere sahiptirler.

3.6. Ölçeklerin Güvenilirliği Analizleri

Çalışmanın anket sonucu SPSS paket programı yardımı ile analize hazır hale getirilmiş ve bu çıkan verilerin güvenilirlik analizleri Cronbach alfa güvenilirlik analizi ile test edilmiştir.

Cronbach alfa güvenilirlik analizi Lee Cronbach tarafından 1951 yılında ortaya konulmuş bir analiz çeşididir. Maddeler ikili (doğru/yanlış, evet/hayır vb.) olarak kodlanmadığında yani likert tipli ölçeklerde kullanılması uygun bir iç tutarlılık analizidir. Cronbach alfa likert tipli ölçeklerde sıklıkla kullanılmaktadır. Cronbach alfa aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

$0 < R^2 < 0.40$ ise güvenilir değil,

$0.40 < R^2 < 0.60$ ise düşük güvenilirlikte,

$0.60 < R^2 < 0.80$ ise oldukça güvenilir,

$0.80 < R^2 < 1.00$ ise yüksek güvenilirlik anlamındadır (Yıldız ve Uzunsakal, 2018).

Anket çalışmasının ortaya koymuş olduğu sonuçlar ise şu şekildedir:

Tablo 2: Güvenilirlik Analizi SPSS Tablosu (Yönetici)

Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,819	,847	34

Tablo 2’de yönetici alanında yapılan anketin sonuçları yukarıda da görüldüğü üzere olabildiğince yüksek güvenilirliğe sahiptir.

Tablo 3: Güvenilirlik Analizi SPSS Tablosu (Memur)

Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,923	,919	34

Tablo 3’de memur alanında yapılan anketin sonuçları yukarıda da görüldüğü üzere olabildiğince yüksek güvenilirliğe sahiptir.

3.7. Verilerin Analizi, Bulgular ve Yorum

Çalışmada iki farklı (yönetici ve memur) gruba anket soruları yöneltilmiştir. Çıkan sonuçlar ve analizler çeşitli başlıklar altında ele alınmıştır. (Not: Aşağıda bulunan tablolar likert ölçeği dikkate alınarak; En yüksek puan (5) olmak üzere (4), (3), (2) ve en düşük puan (1) olacak şekilde düzenlenmiştir. Kesinlikle Katılmıyorum 1, Katılmıyorum 2, Kısmen Katılıyorum 3, Katılıyorum 4, Kesinlikle Katılıyorum 5).

3.7.1. Kamu Muhasebesinde Etik Kavramının Etkisi ve Gruplar Arası Analiz

Çalışmada kamu muhasebesinde etik kavramına yönelik oluşan veriler aşağıdaki tablolara şu şekilde yansımıştır.

Tablo 4: Etik Frekans Dağılım Tablosu (Yönetici)

ETİK (Yönetici Grubu)				
No	Soru		Frekans	Yüzde %
1	Etığe dair bilgi kaynağıın bulunmaktadır.	5	33	51,56%
		4	19	29,69%
		3	8	12,50%
		2	2	3,13%
		1	2	3,13%
		Toplam	64	100,00%
2	Etik yasaları/kuralları olmalıdır.	5	53	82,81%
		4	8	12,50%
		3	1	1,56%
		2	2	3,13%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
3	Yasalar olmasa da etik kurallarına bağlı kalırım.	5	50	78,13%
		4	10	15,63%
		3	4	6,25%
		2	0	0,00%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
4	Etikle ilgili yasalar/kurallar etkilidir.	5	26	40,63%
		4	22	34,38%
		3	11	17,19%
		2	3	4,69%
		1	2	3,13%
		Toplam	64	100,00%
5	Aylık kazancım etik ilkelerimi etkiler.	5	8	12,50%
		4	4	6,25%
		3	12	18,75%
		2	6	9,38%
		1	34	53,13%
		Toplam	64	100,00%
6	Etikle alakalı kanuni boşlukları lehime kullanırım.	5	4	6,25%
		4	5	7,81%
		3	2	3,13%
		2	53	82,81%

		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
7	Etik ilkelerine uyup uymama konusunda baskı altındayım.	5	2	3,13%
		4	5	7,81%
		3	6	9,38%
		2	2	3,13%
		1	49	76,56%
		Toplam	64	100,00%
8	İş ortamımda etik dışı davranışa yönelten etkenler bulunmaktadır.	5	3	4,69%
		4	8	12,50%
		3	13	20,31%
		2	13	20,31%
		1	27	42,19%
		Toplam	64	100,00%

Tablo 4'e göre; sorulan sorulara verilen cevaplar mevcut mevzuata, ilkelere uygun ve işyerinde bulunan havanın ise olumlu yönde olduğuna dair cevaplar içermektedir.

Tablo 5: Etik Frekans Dağılım Tablosu (Memur)

ETİK (Memur Grubu)				
No	Soru		Frekans	Yüzde %
1	Etığe dair bilgi kaynağım bulunmaktadır.	5	38	27,34%
		4	35	25,18%
		3	49	35,25%
		2	2	1,44%
		1	15	10,79%
		Toplam	139	100,00%
2	Etik yasaları/kuralları olmalıdır.	5	107	76,98%
		4	26	18,71%
		3	6	4,32%
		2	0	0,00%
		1	0	0,00%
		Toplam	139	100,00%
3	Yasalar olmasa da etik kurallarına bağlı kalırım.	5	100	71,94%
		4	23	16,55%
		3	10	7,19%

		2	2	1,44%
		1	4	2,88%
		Toplam	139	100,00%
4	Etikle ilgili yasalar/kurallar etkilidir.	5	62	44,60%
		4	28	20,14%
		3	33	23,74%
		2	6	4,32%
		1	10	7,19%
		Toplam	139	100,00%
5	Aylık kazancım etik ilkelerimi etkiler.	5	31	22,30%
		4	12	8,63%
		3	24	17,27%
		2	15	10,79%
		1	57	41,01%
		Toplam	139	100,00%
6	Etikle alakalı kanuni boşlukları lehime kullanırım.	5	10	7,19%
		4	11	7,91%
		3	32	23,02%
		2	14	10,07%
		1	72	51,80%
		Toplam	139	100,00%
7	Etik ilkelerine uyup uymama konusunda baskı altındayım.	5	14	10,07%
		4	7	5,04%
		3	12	8,63%
		2	29	20,86%
		1	77	55,40%
		Toplam	139	100,00%
8	İş ortamımda etik dışı davranışa yönelten etkenler bulunmaktadır.	5	18	12,95%
		4	23	16,55%
		3	24	17,27%
		2	29	20,86%
		1	45	32,37%
		Toplam	139	100,00%

Tablo 5'e göre; sorulan sorulara verilen cevaplar yine yöneticilerde olduğu üzere mevcut mevzuata, ilkelere uygun ancak işyerinde bulunan havanın ise yüzde yüz olumlu olmadığı yönünde olduğuna dair cevaplar içermektedir.

Bu iki grubun birinci soruda kaynak anlamında birbirine yakın olduğu yani memur grubu ile yönetici grubunun birbirine yakın oranlarda olduğu, dördüncü soruda ise yöneticilerin memurlara göre etik konusundaki yasa ve kuralların daha az etkili olduğunu düşünmesi; altıncı soruda ise söz konusu boşluğu kullanma oranının memurların yöneticilere göre yüksek olduğu; ve son olarak da iş ortamında bulunan etik dışı davranışların yöneticilere göre memurlarda daha fazla olduğunu söylememiz mümkündür.

3.7.2. Kamu Muhasebesinde Personelin Karar Alma Sürecine Etkisi ve Aidiyet Sorunu ve Gruplar Arası Analizi

Çalışmada kamu muhasebesinde personelin karar alma sürecine etkisi ve aidiyet sorunu kavramına yönelik oluşan veriler aşağıdaki tablolara şu şekilde yansımıştır.

Tablo 6: Aidiyet ve Karar Alma Sür. Dahil Olma Frekans Dağılım Tablosu (Yönetici)

AİDİYET VE KARAR ALMA SÜREÇLERİNE DAHİL OLMA (Yönetici Grubu)				
No	Soru		Frekans	Yüzde %
1	İşimden memnunum.	5	34	53,13%
		4	24	37,50%
		3	4	6,25%
		2	1	1,56%
		1	1	1,56%
		Toplam	64	100,00%
2	Birimimizde aidiyet ve motivasyonumuzu arttırmak için çalışma ve eğitimler bulunmaktadır.	5	11	17,19%
		4	16	25,00%
		3	18	28,13%
		2	13	20,31%
		1	6	9,38%
		Toplam	64	100,00%
3	Birimimde karar alma süreçlerinde kapsayıcı davranırım.	5	42	65,63%
		4	18	28,13%
		3	3	4,69%
		2	1	1,56%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
4	Birim başarılarını ast kademedeki personelle paylaşıyorum.	5	44	68,75%
		4	13	20,31%
		3	5	7,81%
		2	2	3,13%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
5		5	50	78,13%
		4	11	17,19%

6	Kendimi biriminin bir parçası olarak görüyorum.	3	3	4,69%
		2	0	0,00%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
	Personelin işiyle ilgili kararlarda kendisine fikrini sorarım.	5	44	68,75%
		4	20	31,25%
		3	0	0,00%
		2	0	0,00%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%

Tablo 6'a göre; aidiyet duygusunun yüksek olduğu, birimdeki çalışanlarla olabildiğince hoşgörölü ve demokratik bir ortamın sunulduğu, ancak aidiyet ve motivasyonu arttırmak için çalışma ve eğitimlerin zayıf kaldığı söylenebilir.

Tablo 7: Aidiyet ve Karar Alma Sür. Dâhil Olma Frekans Dağılım Tablosu (Memur)

AİDİYET VE KARAR ALMA SÜREÇLERİNE DÂHİL OLMA (Memur Grubu)				
No	Soru		Frekans	Yüzde %
1	İşimden memnunum.	5	50	35,97%
		4	31	22,30%
		3	32	23,02%
		2	6	4,32%
		1	20	14,39%
		Toplam	139	100,00%
2	Biririmizde aidiyet ve motivasyonumuzu arttırmak için çalışma ve eğitimle yapılmaktadır.	5	22	15,83%
		4	21	15,11%
		3	35	25,18%
		2	13	9,35%
		1	48	34,53%
		Toplam	139	100,00%
3	Biririmde karar alma süreçlerinde bana da danışılmaktadır.	5	34	24,46%
		4	38	27,34%
		3	32	23,02%
		2	5	3,60%
		1	30	21,58%
		Toplam	139	100,00%
4	Yöneticim birimin başarılarını bizlerle paylaşır.	5	54	38,85%
		4	23	16,55%
		3	26	18,71%
		2	11	7,91%
		1	25	17,99%
		Toplam	139	100,00%
5	Kendimi biriminin bir parçası olarak görüyorum.	5	71	51,08%
		4	24	17,27%
		3	23	16,55%
		2	10	7,19%
		1	11	7,91%

		Toplam	139	100,00%
6	İşimle ilgili kararlarda fikrim sorulmaktadır.	5	57	41,01%
		4	36	25,90%
		3	15	10,79%
		2	12	8,63%
		1	19	13,67%
		Toplam	139	100,00%

Tablo 7'e göre; aidiyet duygusunun çok yüksek olmadığı, yöneticiler tarafından karar alma süreçlerine dahil edilme boyutunda zayıf kaldığı ve aidiyet ve motivasyonu arttırmak için çalışma ve eğitimlerin pek fazla olmadığı söylenebilir.

İlgili anket başlığında karşımıza yöneticilerle memurların birbirlerini desteklemeyen görüşlerinin ortaya çıktığı çıktığını söyleyebiliriz. Sadece aidiyet ve motivasyonu arttırmak için çalışma ve eğitimlerin zayıf kaldığı konusunda hem fikir olduklarını görmekteyiz.

3.7.3. Kamu Muhasebesinde Personelin Görev Bilinci ve Gruplar Arası Analiz

Çalışmada kamu muhasebesinde personelin görev bilinci kavramına yönelik oluşan veriler aşağıdaki tablolara şu şekilde yansımıştır.

Tablo 8: Görev Bilinci Frekans Dağılım Tablosu (Yönetici)

GÖREV BİLİNCİ (Yönetici Grubu)				
No	Soru		Frekans	Yüzde %
1	Birimimizde bölümler arası ilişkiler çok sağlıklıdır.	5	25	39,06%
		4	23	35,94%
		3	13	20,31%
		2	2	3,13%
		1	1	1,56%
		Toplam	64	100,00%
2	Personelin yaptığı işle ilgili benden ne beklediğini iyi biliyorum.	5	32	50,00%
		4	28	43,75%
		3	4	6,25%
		2	0	0,00%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
3	Personeli bilgi ve yeteneklerine uygun iş/işlerde görevlendiririm.	5	37	57,81%
		4	21	32,81%
		3	6	9,38%
		2	0	0,00%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%

4	Birimimizde çalışanlara görev ve sorumluluklar objektif ve adil bir şekilde dağıtılmaktadır.	5	41	64,06%
		4	17	26,56%
		3	6	9,38%
		2	0	0,00%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
5	Personelin yaptığı işle ilgili inisiyatif kullanmasına izin veririm.	5	23	35,94%
		4	25	39,06%
		3	10	15,63%
		2	6	9,38%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
6	Tüm çalışanlarımızda tasarruf bilinci vardır.	5	28	43,75%
		4	17	26,56%
		3	14	21,88%
		2	5	7,81%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
7	Birimimizde vizyon, misyon ve değerler bilinmektedir.	5	28	43,75%
		4	14	21,88%
		3	19	29,69%
		2	3	4,69%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
8	Yaptığımız işte kalite birinci sıradadır.	5	27	42,19%
		4	24	37,50%
		3	7	10,94%
		2	6	9,38%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%

Tablo 8'e göre; birim içi ilişkilerin sağlıklı olduğu, personelin dikkate alındığı, kalite, vizyon ve misyon konularının ise olabildiğince önemsendiğini görmekteyiz.

Tablo 9: Görev Bilinci Frekans Dağılım Tablosu (Memur)

GÖREV BİLİNCİ (Memur Grubu)				
No	Soru		Frekans	Yüzde %
1	Birimimizde bölümler arası ilişkiler çok sağlıklıdır.	5	36	25,90%
		4	38	27,34%
		3	36	25,90%
		2	11	7,91%
		1	18	12,95%
		Toplam	139	100,00%
2	Yaptığım iş ile ilgili benden ne beklendiğini iyi biliyorum.	5	78	56,12%
		4	46	33,09%
		3	11	7,91%
		2	2	1,44%
		1	2	1,44%
		Toplam	139	100,00%

3	Bilgi ve yeteneklerime uygun işte/işlerde çalışıyorum.	5	58	41,73%
		4	38	27,34%
		3	21	15,11%
		2	8	5,76%
		1	14	10,07%
		Toplam	139	100,00%
4	Birimimizde çalışanlara görev ve sorumluluklar objektif ve adil bir şekilde dağıtılmaktadır.	5	39	28,06%
		4	30	21,58%
		3	32	23,02%
		2	12	8,63%
		1	26	18,71%
		Toplam	139	100,00%
5	Yaptığım işle ilgili inisiyatif kullanabiliyorum.	5	45	32,37%
		4	37	26,62%
		3	23	16,55%
		2	14	10,07%
		1	20	14,39%
		Toplam	139	100,00%
6	Tüm çalışanlarımızda tasarruf bilinci vardır.	5	56	40,29%
		4	27	19,42%
		3	29	20,86%
		2	12	8,63%
		1	15	10,79%
		Toplam	139	100,00%
7	Birimimizde vizyon, misyon ve değerler bilinmektedir.	5	45	32,37%
		4	27	19,42%
		3	33	23,74%
		2	18	12,95%
		1	16	11,51%
		Toplam	139	100,00%
8	Yaptığım işte kalite birinci sıradadır.	5	54	38,85%
		4	35	25,18%
		3	34	24,46%
		2	6	4,32%
		1	10	7,19%
		Toplam	139	100,00%

Tablo 9'a göre; birim içi ilişkilerin çok iyi derecede olmadığı, kendisinden beklenileni bildiğini, adil bir görev dağılımının zayıf kaldığı ve inisiyatif kullanma imkanının yine zayıf olduğunu söyleyebiliriz.

Aidiyet konusunda olduğu üzere bu konuda da yöneticilerle memurlar arasında farklı görüşler bulunmaktadır. Söz konusu yöneticilerle memurların bilgi yetenek, birim içi adil görev dağılımının ve inisiyatif alma konularında zıt fikirlere sahip olduklarını söyleyebiliriz.

3.7.4. Kamu Muhasebesinde Personel Açısından Ödül, Ceza ve Gruplar Arası Analiz

Çalışmada kamu muhasebesinde personelin ödül ve ceza kavramına yönelik oluşan veriler aşağıdaki tablolara şu şekilde yansımıştır.

Tablo 10: Ödül ve Ceza Frekans Dağılım Tablosu (Yönetici)

ÖDÜL VE CEZA (Yönetici Grubu)				
No	Soru		Frekans	Yüzde %
1	Birimimizde adil bir takdir ve ödüllendirme sistemi vardır.	5	12	18,75%
		4	24	37,50%
		3	13	20,31%
		2	6	9,38%
		1	9	14,06%
		Toplam	64	100,00%
2	Terfi, ilerleme ve gelişme için fırsat tanınmaktadır.	5	16	25,00%
		4	23	35,94%
		3	17	26,56%
		2	5	7,81%
		1	3	4,69%
		Toplam	64	100,00%
3	Çalışanların motivasyonu için ilerleme olanakları oluşturulmaktadır.	5	14	21,88%
		4	22	34,38%
		3	19	29,69%
		2	5	7,81%
		1	4	6,25%
		Toplam	64	100,00%
4	Birimimizde takdir ve ödüllendirme sistemi adildir.	5	19	29,69%
		4	22	34,38%
		3	14	21,88%
		2	3	4,69%
		1	6	9,38%
		Toplam	64	100,00%
5	Birimimizde takdir ve ödüllendirme sistemi gibi ceza sistemi de adildir.	5	22	34,38%
		4	22	34,38%
		3	9	14,06%
		2	5	7,81%
		1	6	9,38%
		Toplam	64	100,00%
6	Personelin işiyle ilgili hatada ceza boyutunu personele yansıtım.	5	9	14,06%
		4	10	15,63%
		3	22	34,38%
		2	11	17,19%
		1	12	18,75%
		Toplam	64	100,00%

Tablo 10'a göre; genel olarak ödül, ceza, terfi ve ilerleme konusunda olumlu düşüncelerinin olmadığı, personelin yapmış olduğu hatayı birçoğunun personele yansıttığı görülmüştür.

Tablo 11:Ödül ve Ceza Frekans Dağılım Tablosu (Memur)

ÖDÜL VE CEZA (Memur Grubu)				
No	Soru		Frekans	Yüzde %
1	Birimimizde adil bir takdir ve ödüllendirme sistemi vardır.	5	23	16,55%
		4	14	10,07%
		3	24	17,27%
		2	15	10,79%
		1	63	45,32%
		Toplam	139	100,00%
2	Terfi, ilerleme ve gelişme için fırsat tanınmaktadır.	5	26	18,71%
		4	22	15,83%
		3	25	17,99%
		2	14	10,07%
		1	52	37,41%
		Toplam	139	100,00%
3	Çalışanların motivasyonu için ilerleme olanakları oluşturulmaktadır.	5	14	10,07%
		4	20	14,39%
		3	30	21,58%
		2	24	17,27%
		1	51	36,69%
		Toplam	139	100,00%
4	Birimimizde takdir ve ödüllendirme sistemi adildir.	5	19	13,67%
		4	20	14,39%
		3	20	14,39%
		2	22	15,83%
		1	58	41,73%
		Toplam	139	100,00%
5	Birimimizde takdir ve ödüllendirme sistemi gibi ceza sistemi de adildir.	5	18	12,95%
		4	23	16,55%
		3	30	21,58%
		2	18	12,95%
		1	50	35,97%
		Toplam	139	100,00%
6	İşimle ilgili hatada ceza boyutu tarafıma yansıtılır.	5	34	24,46%
		4	31	22,30%
		3	27	19,42%
		2	20	14,39%
		1	27	19,42%
		Toplam	139	100,00%

Tablo 11'e göre; ödül, ceza, terfi, motivasyon ve ilerleme konusunda olumlu düşünenlerin sayısının bir hayli az olduğu görülmektedir.

Ödül ve ceza konusu anket içerisinde ilk kez iki grubun cevaplarının birbirlerine çok yakın olduğunu göstermiştir. Birimlerde bulunan ast ve üst personelin büyük bir kısmı ödül ve ceza konusunda olabildiğince hemfikirdirler. Böyle bir durumun varlığı kurum içerisinde moral ve motivasyonu olumsuz yönde etkilemektedir.

3.7.5. Kamu Muhasebesi ve Teknolojik Gelişmeler ve Gruplar Arası Analiz

Çalışmada kamu muhasebesinde personelin teknolojik gelişmeler kavramına yönelik oluşan veriler aşağıdaki tablolara şu şekilde yansımıştır.

Tablo 12: Teknolojik Gelişmeler Frekans Dağılım Tablosu (Yönetici)

TEKNOLOJİK GELİŞMELER (Yönetici Grubu)				
No	Soru		Frekans	Yüzde %
1	Birimimde işlerle ilgili teknolojik gelişmeleri takip ederim.	5	39	60,94%
		4	19	29,69%
		3	6	9,38%
		2	0	0,00%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
2	Personelin işinde teknolojik gelişmeler hakkında bilgilendirme yapıyorum.	5	25	39,06%
		4	27	42,19%
		3	11	17,19%
		2	1	1,56%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
3	İşlerle ilgili teknolojik gelişmelerin önemli olduğunu düşünüyorum.	5	48	75,00%
		4	15	23,44%
		3	1	1,56%
		2	0	0,00%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
4	Teknolojik gelişmeleri takip konusunda teşvik edici davranırım.	5	35	54,69%
		4	21	32,81%
		3	8	12,50%
		2	0	0,00%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
5	Personelin yaptığı iş teknolojik anlamda gelişime açıktır.	5	25	39,06%
		4	25	39,06%
		3	11	17,19%
		2	3	4,69%
		1	0	0,00%
		Toplam	64	100,00%
6	Birimimde bizimle ilgili teknolojik gelişmeler hakkında hizmet içi eğitimler bulunmaktadır.	5	13	20,31%
		4	15	23,44%
		3	11	17,19%
		2	13	20,31%
		1	12	18,75%
		Toplam	64	100,00%

Tablo 12'e göre; büyük bir kısmın teknolojik gelişmeleri takip ettiği, personele bu konuda bilgi verdiği ve teşvikte bulunduğu, teknolojiyi değerli bulduğunu, ancak

bu konuda gelişimi arttırmak için çalışma ve eğitimlerin zayıf kaldığını belirttiklerini söyleyebiliriz.

Tablo 13:Teknolojik Gelişmeler Frekans Dağılım Tablosu (Memur)

TEKNOLOJİK GELİŞMELER (Memur Grubu)				
No	Soru		Frekans	Yüzde %
1	Birimimde işimle ilgili teknolojik gelişmeleri takip ederim.	5	66	47,48%
		4	52	37,41%
		3	17	12,23%
		2	4	2,88%
		1	0	0,00%
		Toplam	139	100,00%
2	İşimde amirim tarafından teknolojik gelişmeler hakkında bilgilendiriliyorum.	5	40	28,78%
		4	44	31,65%
		3	23	16,55%
		2	8	5,76%
		1	24	17,27%
		Toplam	139	100,00%
3	İşimle ilgili teknolojik gelişmelerin önemli olduğunu düşünüyorum.	5	91	65,47%
		4	30	21,58%
		3	14	10,07%
		2	2	1,44%
		1	2	1,44%
		Toplam	139	100,00%
4	Teknolojik gelişmeleri takip konusunda teşvik edilirim.	5	45	32,37%
		4	37	26,62%
		3	21	15,11%
		2	18	12,95%
		1	18	12,95%
		Toplam	139	100,00%
5	Yaptığım iş teknolojik anlamda gelişime açıktır.	5	63	45,32%
		4	28	20,14%
		3	32	23,02%
		2	10	7,19%
		1	6	4,32%
		Toplam	139	100,00%
6	Birimimde işimle ilgili teknolojik gelişmeler hakkında hizmet içi eğitimler yapılmaktadır.	5	31	22,30%
		4	17	12,23%
		3	18	12,95%
		2	31	22,30%
		1	42	30,22%
		Toplam	139	100,00%

Tablo 13'e göre; büyük bir kısmın teknolojik gelişmeleri takip ettiği, teknolojiyi değerli bulduğunu, ancak bu konuda gelişimi arttırmak için çalışma ve eğitimlerin zayıf kaldığını, teşvik konusunda çoğunun yeterli desteği aldığını ve bilgilendirildiklerini söyleyebiliriz.

Söz konusu başlığa ait soruların bir kısmında yöneticilerle ile memurların aynı veya zıt fikirlerde olduğunu söylemek mümkündür. Teknolojik gelişmelerin önemsenmesi, teknolojiye değer verilmesi ve yapılan işin teknolojik gelişime açık olduğu, bilgilendirme ve hizmet içi eğitim gibi fikirleri iki grubun büyük çoğunluğunun desteklediği ancak, teşvik konusunda ise zıt fikirlere sahip olduklarını söyleyebiliriz.

3.7.6 Kamu Personelinin Demografik Verilerinin Dağılımı

Yapılan anket çalışması sonucunda kamu muhasebesi alanında çalışan yönetici ve memur kesimine ait çeşitli veriler ortaya çıkmıştır. Söz konusu veriler Tablo 12 ve Tablo 13 de ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır.

Tablo 14: Demografik Özellikler Tablosu (Yönetici)

Demografik Özellikler (Yönetici Grubu)			
Özellikler		Frekans	Yüzde %
Yaş	20-30	0	0,00%
	31-45	25	39,06%
	46-65	39	60,94%
	Toplam	64	100,00%
Cinsiyet	Erkek	62	96,88%
	Kadın	2	3,13%
	Toplam	64	100,00%
Eğitim Durumu	İlkokul	0	0,00%
	Ortaokul	0	0,00%
	Lise	3	4,69%
	Önlisans	4	6,25%
	Lisans	40	62,50%
	Y. Lisans	8	12,50%
	Doktora	9	14,06%
	Toplam	64	100,00%
Aylık Net Gelir	3.500,00 TL - 5.000,00 TL	0	0,00%
	5.001,00 TL - 7.000,00 TL	9	14,06%
	7.001,00 TL ve üzeri	55	85,94%
	Toplam	64	100,00%
Medeni Hal	Evli	62	96,88%
	Bekar	2	3,13%
	Toplam	64	100,00%
Unvan	Harcama Yetkilisi	28	43,75%
	Gerçekleştirme Görevlisi	36	56,25%
	Toplam	64	100,00%

Yönetici grubuna yapılan anket sonucuna baktığımızda yaş aralığının %39,06 sını 31-45 yaş, %60,94 ünün ise 46 yaş ve üzeri; cinsiyet boyutunda %96,88 sini erkek, %3,13 ini kadın; eğitim anlamında %4,69 unu lise, %6,25 ini ön lisans, %62,50 sini lisans, %12,50 sini yüksek lisans ve %14,06 sını ise doktora mezunu; gelir kısmında %14,06 sını 5.001,00 TL-7.000,00 TL, %85,94 ünü ise 7.001,00 TL üzeri geliri; medeni hal olarak %96,88 sini evli, %3,13 ünü ise bekar ve son olarak unvan kısmına geldiğimizde ise %43,75 ini harcama yetkilisi, %56,25 ini ise gerçekleştirme görevlisi olduğunu görmekteyiz.

Tablo 15: Demografik Özellikler Tablosu (Memur)

Demografik Özellikler (Memur Grubu)			
Özellikler		Frekans	Yüzde %
Yaş	20-30	26	18,71%
	31-45	85	61,15%
	46-65	28	20,14%
	Toplam	139	100,00%
Cinsiyet	Erkek	118	84,89%
	Kadın	21	15,11%
	Toplam	139	100,00%
Eğitim Durumu	İlkokul	0	0,00%
	Ortaokul	0	0,00%
	Lise	19	13,67%
	Önlisans	35	25,18%
	Lisans	77	55,40%
	Y. Lisans	8	5,76%
	Doktora	0	0,00%
	Toplam	139	100,00%
Aylık Net Gelir	3.500,00 TL - 5.000,00 TL	66	47,48%
	5.001,00 TL - 7.000,00 TL	56	40,29%
	7.001,00 TL ve üzeri	17	12,23%
	Toplam	139	100,00%
Medeni Hal	Evli	110	79,14%
	Bekar	29	20,86%
	Toplam	139	100,00%
Unvan	Mali Hiz. Uzm.	10	7,19%
	Mali Hiz. Uzm Yard.	15	10,79%
	Mutemet	70	50,36%
	Diğer Muh. Pers.	44	31,65%
	Toplam	139	100,00%

Memur grubuna yapılan anket sonucuna baktığımızda yaş aralığının %18,71 ini 20-30 yaş, %61,15 ini 31-45 yaş, %20,14 ünü ise 46 yaş ve üzeri; cinsiyet boyutunda %84,89 unu erkek, %15,11 ini kadın; eğitim anlamında %13,67 sini lise, %25,18 ini ön lisans, %55,40 ını lisans, %5,76 sını yüksek lisans mezunu; gelir kısmında %47,48 ini 3.500,00 TL – 5.000,00 TL, %40,29 unu 5.001,00 TL-7.000,00 TL, %12,23 ünü 7.001,00 üzeri; medeni hal olarak %79,14 ünü evli, %20,86 sının ise bekar ve son olarak unvan kısmına geldiğimizde ise %7,19 unu mali hizmetler uzmanı, %10,79 unu mali hizmetler uzman yardımcısı, %50,36 sını mutemet ve %31,65 inin ise diğer muhasebe personeli olduğunu görmekteyiz.



SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Kamu yönetimi kavramı, insanların bir arada yaşamaya başladıkları andan itibaren içinde bulunmuş oldukları toplumu belli kurallar çerçevesinde idare etmeleridir. Bu idare şekli nitekim devlet denen mekanizma ile sağlanır. Bu bağlamda devletin yapacağı her iş ve işlem hukuki boyutta bir dayanağa sahip olmalıdır. Bu hukuki boyutun yanı sıra aynı zamanda devletin işlerini yapmakla görevli çeşitli kademelerdeki personel de iş etiğine uygun hareket etmelidir.

Muhasebe, bilgi sistemine dayanan, aynı zamanda yeri geldiğinde hazırlamış olduğu veri ve bilgileri topluma, devlete ve çeşitli sivil toplum kuruluşlarına şeffaflık ilkesi çerçevesinde sunan bir bilim dalıdır. Bu mesleğin yerine getirilmesi konusunda hem özel sektörde hem de kamu sektöründe etik kavramı vazgeçilemez bir öneme sahiptir. Çünkü bu kavram muhasebe biliminin sağlıklı bir bilgi sistemine sahip olması gereken birçok ilkeyi kendisinde barındırmaktadır. Bu anlamda hem ülkemizde hem uluslararası boyutta bu mesleğin sağlıklı bir şekilde ilerleyebilmesi için etikle ilgili çalışmalar, hukuki düzenlemeler vb. faaliyetler düzenlenmektedir. Ülkemizde 1927 yılında başlayan kamu muhasebe sistemi düzeni zaman içerisinde çeşitli yenilikler ve düzenlemelerle günümüze dek gelmiştir. Bu süreç içerisinde söz konusu muhasebe sisteminde çeşitli olumsuz durumlar meydana gelmiş ve yönetimler bu olumsuzlukları çözmek için birtakım uygulamaları devreye koymuştur.

Toplumun her kademesinde bulunan etik kavramının kamu muhasebesi alanında düşünülmemesi mümkün değildir. Çünkü her toplum kendisine sunulan hizmetlerin şeffaf bir biçimde yeri geldiğinde açıklanmasını ister. İşte tam da bu noktada etik kavramı devreye girer. Bu faaliyetleri yürüten personelin etik ilkelere riayet etmesi, topluma bilgilerin doğru ve sağlıklı bir biçimde akışını mümkün kılacaktır. İlke, esas ve etik kavramları özellikle kamu alanında muhasebe sisteminde önemli bir yere sahiptir. Söz konusu bu kavramlar tüm toplumu direkt etkilemektedir. Çünkü mevcut toplumun devlete sunmuş olduğu vergi vb. ödemelerle belli bir kaynak ortaya çıkmakta ve bu kaynak yine toplumun ihtiyacına yönelik kullanılmaktadır. Bu çalışmanın özünü oluşturan ilke, esas ve etik kavramlarının etkili olması tüm topluma önemli kazanımlar sağlayacaktır.

Ülkemizde kamu muhasebesi alanında görev yapan bazı ast ve üst personelin bir anket çalışması ile belli başlıklar altında fikirlerinin neler olduğu anlaşılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede Bitlis ilinde bulunan bazı kamu kurum ve kuruluşlarda muhasebe alanında görevli personele anket uygulanmış ve analiz edilerek bir takım tespitlerde bulunulmuştur. Bu yapılan tespitler 5 ana başlık altında sorulan sorulardan meydana gelmekte olup, kısaca şu sonuç ve farklılıklar ortaya çıkmıştır;

Etik

Bu başlık adı altında 8 adet soru sorulmuş olup, verilen cevaplara istinaden ortaya çıkan analiz şu şekilde oluşmuştur.

E1 - “Etığe dair bilgi kaynağım bulunmaktadır.”

Memur ve yönetici boyutunda verilen cevapların büyük bir kısmı bilgi kaynaklarının olduğu yönündedir. Ancak yöneticilerin memurlara göre vermiş oldukları olumlu cevap oranı daha yüksektir.

E2 – “Etik yasaları/kuralları olmalıdır.”

Bu soru neticesinde verilen cevaplar her iki grup için de yasa veya kuralların olması gerektiği yönündedir.

E3 – “Yasalar olmasa da etik kurallarına bağlı kalırım.”

Personelin büyük bir kısmı kurallara bağlı kalmak yönünde tercihte bulunmuştur. Ancak memur kesiminde az da olsa olumsuz yönde tercihte bulunanlar mevcuttur.

E4 – “Etikle ilgili yasalar/kurallar etkilidir.”

Personelin diğer sorulara nazaran bu soruya yüzde yüz olumlu yönde cevaplar vermediği ortaya çıkmıştır. Bu konuda verilen cevapların yönetici ile memur boyutunda farkı ise yöneticilerin memurlara nazaran yasa veya kuralların etkili olduğu yönünde olmuştur.

E5 – “Aylık kazancım etik ilkelerimi etkiler.”

Genel bir değerlendirmede yapıldığında, genel havanın çok iyi olmadığı, memur kesiminde verilen cevapların yönetici grubuna göre daha olumsuz olduğunu söylememiz mümkündür.

E6 – “Etikle alakalı kanuni boşlukları lehime kullanırım.”

Sorulan soru neticesinde verilen cevaplar genel manada olumludur, ancak yönetici kesimin memur kesime göre cevapları olumlu olarak daha güçlüdür. Yani büyük bir kısmı boşlukları lehime kullanmam seçeneğini tercih etmiştir.

E7 – “Etik ilkelerine uyup uymama konusunda baskı altındayım.”

Personelin salt çoğunluğu bu konuda baskı altında olmadığını ifade etmekle beraber, yönetici grubunda bulunanların memurlara nazaran daha az baskı altında oldukları ortaya çıkmıştır.

E8 – “İş ortamında etik dışı davranışa yönelten etkenler bulunmaktadır.”

Personelin genel olarak bu konudaki görüşleri olumlu olmasına karşın birbirine yakın oranda bir cevap dağılımı bulunmaktadır. Ancak söz konusu yöneticilerin memurlara göre vermiş oldukları olumlu cevap yüzdesi daha yüksektir. Yani memurlara göre iş ortamında etik dışı davranışa yönelten etkenler daha fazladır, diyebiliriz.

Aidiyet ve Karar Alma Süreçlerine Dahil Olma

A1 – “İşimden memnunum.”

Personelin yapmış olduğu işinden dolayı genel olarak memnun olduğunu ama çok yüksek bir oranda bulunduğunu söylememiz mümkün değildir. Ancak yöneticilerin memurlara nazaran memnuniyet oranı daha fazladır, diyebiliriz.

A2 – “Birimimizde aidiyet ve motivasyonumuzu arttırmak için çalışma ve eğitimler bulunmaktadır.”

Hem üst hem de ast boyutunda personelin bu konuda pek de olumlu cevaplar vermediklerini görmekteyiz. Daha önceki birçok soruda birbirine uzak cevaplar veren yönetici ve memurların bu konuda hemfikir içerisinde oldukları ortaya çıkmıştır.

A3 – “Birimimde karar alma süreçlerinde kapsayıcı davranırım.” - “Birimimde karar alma süreçlerinde bana da danışılmaktadır.”

İlk soru yönetici grubuna, ikinci soru ise memur grubuna sorulmuştur. Ortaya çıkan sonuç genel olarak birbirini desteklememektedir. Çünkü yönetici grubun büyük bir kısmı kapsayıcı davrandığını, memur grubunun ise bunun aksine yöneticilerin çok da kapsayıcı davranmadıklarını ifade etmişlerdir.

A4 – “Birim başarılarını ast kademedeki personelle paylaşıyorum.” - “Yöneticim birimin başarılarını bizlerle paylaşır.”

İlk soru yönetici grubuna, ikinci soru ise memur grubuna sorulmuştur. Ortaya çıkan sonuç genel olarak birbirini desteklememektedir. Çünkü yönetici grubun büyük bir kısmı başarıları paylaştığını, memur grubunun ise bunun aksine yöneticilerin başarıları paylaşmadıklarını ifade etmişlerdir.

A5 – “Kendimi birimin bir parçası olarak görüyorum.”

Personelin büyük bir çoğunluğu kendini çalıştığı birimin bir parçası olarak görmektedir. Ancak bu aidiyet duygusu memurlarda yöneticilere göre daha düşük seviyededir.

A6 – “Personelin işiyle ilgili kararlarda kendisine fikrini sorarım.” – “İşimle ilgili kararlarda fikrim sorulmaktadır.”

İlk soru yönetici grubuna, ikinci soru ise memur grubuna sorulmuştur. Ortaya çıkan sonuç genel olarak birbirini desteklememektedir. Çünkü yönetici grubun yüzde yüze yakını personelin fikirlerini önemseymediğini, memur grubunun ise kendi fikirlerinin yöneticiler tarafından yüzde yüz önemsenmediğini ifade etmişlerdir.

Görev Bilinci

G1 – “Birimizde bölümler arası ilişkiler çok sağlıklıdır.”

Personelin bu soruya vermiş oldukları cevaplara istinaden birim içi ilişkilerin genel manada sağlıklı olduğu söylenebilir. Ancak bu memnuniyet oranı yönetici grubunda daha yüksektir.

G2 – “Personelin yaptığı işle ilgili benden ne beklediğini iyi biliyorum.” - “Yaptığım işle ilgili benden ne beklediğini iyi biliyorum.”

İlk soru yönetici grubuna, ikinci soru ise memur grubuna sorulmuştur. Ortaya çıkan sonuç genel olarak her iki grupta da olumludur diyebiliriz. Sonuç olarak hem ast hem üst pozisyonundaki personel iş anlamında belli bir bilinç içerisindedir.

G3 – “Personeli bilgi ve yeteneklerine uygun iş/işlerde görevlendiririm.” - “Bilgi ve yeteneklerime uygun işte/işlerde çalışıyorum.”

İlk soru yönetici grubuna, ikinci soru ise memur grubuna sorulmuştur. Ortaya çıkan sonuç genel olarak olumlu cevaplar verildiği ve birbirini destekler nitelikte olduğu görülmüştür. Ancak yine de belli bir oranda memur yeteneklerine uygun işlerde çalışmadığını ifade etmiştir.

G4 – “Birimizde çalışanlara görev ve sorumluluklar objektif ve adil bir şekilde dağıtılmaktadır.”

Memur grubunda verilen cevaplar genel olarak eşit bir dağılıma sahiptir. Yani söz konusu birim içi adaletin çok iyi olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Yönetici grubunda ise birim içinde adalet konusunun iyi olduğu yönünde bir ağırlık mevcuttur. Bu konuda iki grup birbirine zıt fikirlere sahiptir.

G5 – “Personelin yaptığı işle ilgili inisiyatif kullanmasına izin veririm.” – “Yaptığım işle ilgili inisiyatif kullanabiliyorum.”

İlk soru yönetici grubuna, ikinci soru ise memur grubuna sorulmuştur. Memurların salt çoğunluğu genel anlamda inisiyatif kullanabildiklerini belirtmişlerdir. Yönetici grubunda ise çalışanlara bu konuda fazlasıyla izin verildiği belirtilmiştir. Her ne kadar da iki grubun düşünceleri aynı yönde olsa da, yöneticilerin memurlara nazaran vermiş oldukları olumlu yanıt oranı daha yüksektir.

G6 – “Tüm çalışanlarımızda tasarruf bilinci vardır.”

Personelin genel manada bu konudaki fikirleri olumlu yönde olup, tüm çalışanlarda tasarruf bilincinin olduğu yönündedir.

G7 – “Birimimizde vizyon, misyon ve değerler bilinmektedir.”

Vizyon, misyon ve değerler hakkında personelin genel fikri memurlarda çok güçlü olmamakla birlikte olumlu; yöneticilerde ise fazlasıyla güçlü bir şekilde yine olumlu olduğu yönündedir.

G8 – “Yaptığım işte kalite birinci sıradadır.”

Kalite konusunda memurların genel düşüncesinin olumlu olduğu ancak bariz bir yüksek orana sahip olmadığı yönündedir. Yöneticilerin ise bu konudaki düşüncesi güçlü bir şekilde olumlu olduğu yönündedir. Genel olarak personelin kalite konusundaki fikirleri olumludur.

Ödül ve Ceza

Ö1 – “Birimimizde adil bir takdir ve ödüllendirme sistemi vardır.”

Bu konuda birçok personelin pek de olumlu cevaplar vermediği; özellikle memur grubunda olanların büyük bir kısmı adil bir takdir ve ödüllendirmenin olmadığı görüşünde birleşmişlerdir. Yönetici grubun ise memurlara nazaran sistemin biraz daha iyi olduğunu belirtmişlerdir.

Ö2 – “Terfi, ilerleme ve gelişme için fırsat tanınmaktadır.”

İlk soruda olduğu üzere bu soruda da memurların büyük bir kısmı fırsatın tanınmadığını; yöneticilerin salt çoğunluğu ise bu konuda memurlarla aynı fikirde olmadıklarını belirtmişlerdir.

Ö3 – “Çalışanların motivasyonu için ilerleme olanakları oluşturulmaktadır.”

Ankette bu soruya cevap veren memurların büyük bir kısmı ilerleme olanakları konusunda pek ümitli olmadıklarını; yöneticilerin ise büyük bir kısmı bu konuda ilerleme olanaklarının oluşturulduğunu belirtmişlerdir.

Ö4 – “Birimimizde takdir ve ödüllendirme sistemi adildir.”

Bu konuda özellikle memur grubunda olanların büyük bir kısmı adil takdir ve ödüllendirme sisteminin olmadığı görüşünde birleşmişlerdir. Yöneticilerin ise sistemin biraz daha iyi olduğunu yani takdir ve ödüllendirme sisteminin adil olduğunu düşünmektedirler.

Ö5 – “Birimimizde takdir ve ödüllendirme sistemi gibi ceza sistemi de adildir.”

Bu konu hakkında özellikle memur grubunda olanların adil bir sistemin varlığının olmadığını; yönetici grubunda olanların ise memurların aksine adil bir sistemin olduğunu düşünmektedirler.

Ö6 – “Personelin işiyle ilgili hatada ceza boyutunu personele yansıtırım.” – “İşimle ilgili hatada ceza boyutu tarafıma yansıtılır.”

İlk soru yönetici grubuna, ikinci soru ise memur grubuna sorulmuştur. Sonuç olarak yöneticiler bu konuda cezai işlemleri personele yansıtmadıklarını; memurlar ise bu düşüncenin aksine cezai işlemlerin kendilerine yansıtıldığını belirtmişlerdir.

Teknolojik Gelişmeler

T1 – “Birimimde işlerle ilgili teknolojik gelişmeleri takip ederim.”

Personelin teknolojik gelişmeleri takip oranı olumlu anlamda yüksek bir orana sahiptir.

T2 – “Personelin işinde teknolojik gelişmeler hakkında bilgilendirme yapıyorum.” – “İşimde amirim tarafından teknolojik gelişmeler hakkında bilgilendiriliyorum.”

İlk soru yönetici grubuna, ikinci soru ise memur grubuna sorulmuştur. Söz konusu çıkan sonuç memurlar ve yönetici boyutunda birbirini olumlu anlamda destekler niteliktedir. Ancak bir kesim memur amiri tarafından bilgilendirmediğini ifade etmektedir.

T3 – “İşlerle ilgili teknolojik gelişmelerin önemli olduğunu düşünüyorum.”

Personelin işiyle ilgili teknolojik gelişmelerin önemli olduğunu düşünmesi olumlu anlamda yüksek bir orana sahiptir.

T4 – “Teknolojik gelişmeleri takip konusunda teşvik edici davranırım.” – “Teknolojik gelişmeleri takip konusunda teşvik edilirim.”

İlk soru yönetici grubuna, ikinci soru ise memur grubuna sorulmuştur. Bu konu hakkında yöneticilerin teşvik edici oldukları ortaya çıkmıştır. Ancak memur grubuna

göre ise tam aksine yöneticileri tarafından tam anlamıyla teşvik edilmedikleri belirtilmiştir.

T5 – “Personelin yaptığı iş teknolojik anlamda gelişime açıktır.” – “Yaptığım iş teknolojik anlamda gelişime açıktır.”

İlk soru yönetici grubuna, ikinci soru ise memur grubuna sorulmuştur. Söz konusu işin gelişime açıklığı tüm personel için olumlu anlamda yüksek bir orana sahiptir.

T6 – “Birimimde işimizle ilgili teknolojik gelişmeler hakkında hizmet içi eğitimler bulunmaktadır.”

Personelin vermiş olduğu cevaplar genel manada dengeli bir dağılım gösterse de genel tablo personele göre eğitimlerin eksik kaldığı yönündedir.

Çalışma sonucunda ortaya çıkan sonuçlara göre değerlendirilmesini düşündüğümüz konular mali boyutta yani maaş vb. durumların personel lehine düzeltilmesi, her kurumun etik konular hakkında kendi yönetmeliğini oluşturması, personele ihtiyaç duyduğu hizmet içi ve dışı eğitimlerin verilmesi, ödül ve ceza konusunda hakkaniyetli bir tavrın sergilenmesi ve personelin mutlu olacağı şekilde istihdam edilmesidir.

Kamu muhasebesi alanında çalışan personele yönelik sorunların çözülmesi için hem kurumların hem de yetkililerin daha aktif olması gerekmektedir. Örneğin çözüme yönelik konularda sendika vb. kuruluşların olumlu girişimlerde bulunması personeli olabildiğince daha verimli çalışmaya teşvik edecektir. Tüm bunların yanı sıra etkin bir denetim mekanizmasının varlığı ve personele değer verildiğini gösteren çalışmalar kamu muhasebesi alanında belli bir disiplini, etiği sağlayacak ve personeli motive edecektir.

KAYNAKÇA

- Açıkgöz, Kemal. *Eğitimde Etkili Yönetici Davranışları*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 1994.
- Akçakaya, Murat ve Mürteza Hasanoğlu. “21. Yüzyılda Kamu Personeli: Etik Sorunlar ve Yeni Arayışlar.” Kamu Etiği Sempozyum Bildirileri 2. 25-26 Mayıs 2009.
- Ahtuğlu, Mehmet Ali. “Düzenlenmiş Meslek: Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği”, *Dokuz Eylül Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi*, C:1, S:1,1986.
- Akçay, Serkan. “Kamu Mali Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolünün Etkinleştirilmesi Çabaları ve Bütünleşik Yeni Devlet Muhasebesine Geçiş.” *Artvin Çoruh Üniversitesi*, 2017.
- Arıkboğa, Şebnem. *Yönetim ve Organizasyon*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi İktisat Lisans Programı. E.T.: 15.03.2021.
- Aydın, İnyet Pehlivan. *Yönetişel Mesleki ve Örgütsel Etik*, Pegem Yayıncılık, 2001.
- Berksoy, Turgay ve Nuh Ekrem Yıldırım. “Yolsuzluk Kavramına Genel Bir Bakış: Problemler Ve Çözüm Önerileri.” *Journal of Awareness (JoA)*, Cilt:2 Sayı:1, 2017.
- Bilen, Abdulkadir, Yunus Yılmaz. “Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik İlgili Çalışmalar”, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 2014: 57-72.
- Çalık, Kadir. “Kamu Yönetiminde Etik Değerlerden Sapma: Bir Kamu Örgütü Üzerine Alan Araştırması.” Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012.
- Çanakçıoğlu, Mustafa. Geçmişten Günümüze Türkiye’deki Muhasebe Sistemleri, *Turkish Studies Current Debates in Social Sciences (CUDES-2018) Volume 13/23, Summer 2018: 11-23.*

- Çetin, Sefa. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 19, Sayı 3, 2010, Sayfa 23-38.
- Çukacı, Yusuf Cahit. "Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama", *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), 2006: 89-111.
- Satıcı, Özgür. "Yönetim Nedir?" Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Yüksek Lisans Programı. Ankara, 2015.
- Demir, Konur Alp ve Hikmet Yavaş. "Kamu Yönetiminin Geleceği Üzerine Kavramsal Bir Tartışma." *Yönetim Bilimleri Dergisi* Cilt: 13, Sayı: 25, 2015: 91-113.
- Ergün, Turgay. ve Aykut Polatoğlu. *Kamu Yönetimine Giriş*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1988.
- Eldemir, Serdar. "Kamu Yönetiminde Kurumsal Yönetim İlkeleri Ve Bir Kurumsal Derecelendirme Model Önerisi." Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Kamu Yönetimi Doktora Programı, Doktora Tezi, Ankara, 2019.
- Erim, Gizem. "Kamu Yönetiminde Etik Anlayışı: Türk Kamu Yönetimi ve İngiliz Kamu Yönetiminde Etik Uygulamaların Karşılaştırmalı Analizi." Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2018.
- Eryılmaz, Bilal, Kamu Yönetimi. İstanbul: Erkam Matbaası, 1999.
- Eryılmaz, Bilal. Hale Biricikoğlu. "Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik". İş Ahlakı Dergisi, Cilt 4 Sayı 7, Mayıs 2011.
- Fındık, Hakkı. "Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi." *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak 2016.
- Gökçe, Orhan ve Erol TURAN, "Kamu Yönetiminin Dönüşümü ve Dönüşümün Temel Unsurları", Selçuk Üniversitesi, *İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Konya, 2008.
- İmamoğlu, Alaettin ve Nuri Sait Altun, Düzce Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Genel Muhasebe 1 Ders Notu, Ekim 2012, E.T. :15.03.2021.
- İşgüden, Burcu ve Adem Çabuk. "Meslek Etiği Ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri", Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İktisadi

- ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı, Sosyal Bilimler Dergisi, 2016.
- Kalfa, Ceren. “Kamu Yönetimi Disiplininin Gelişimi ve Kimlik Tartışmaları.” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.16, S.1 2011: 403-417.
- Karaarslan, Erkan. “Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları”, Türmob Yayınları, Sirküler Rapor Serisi Seri No: 2005 – 11, Ankara, 2005.
- Karaarslan, Erkan. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Soru Ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi, Ankara: Mitaged Yayınları, 2007.
- Karatepe, Kamil. “Mali Anayasada Değişiklik Sorunu: 5018 Çözümlemesi.” *Memleket Siyaset ve Yönetim*, Cilt: 1, Sayı: 2, Eylül 2006.
- Kaya, Fevzi. “Kamu Yönetimi Kuramları ve Vatandaş İlişkisi Üzerine Bir Analiz”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 8, Sayı 17, 2016: 280-292.
- Kaya, Fevzi. “Kamu Yönetimi Yaklaşımlarının Karşılaştırmalı Analizi.” *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 10 Sayı: 53, 2017
- Koçberber, Seyit. “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, 68, 2008: 65-89.
- Korkut, Mert. “Avrupa Birliği Etik Anlayışının Türk Kamu Yönetimi’ne Yansımaları.” *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*, Edirne, 2010.
- Özaltın Oğuzhan. “Türkiye’de Kamu Yönetimi Açısından Hukuk Devleti Algısının Ölçümü.” *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi* 54(4) 2019: 1746-1774
- Özdemir, Murat. “Kamu Yönetiminde Etik.” *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 4, Sayı 7, 2008: 179-195.
- Sakarya, Şakir ve Suat Kara. “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması.” *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12 (18), 2010: 57-72.
- Saklı, Ali Rıza. “Disiplinler Arası Bir Disiplin Olarak Kamu Yönetimi”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13/2 (2011): 97-120.

- Serçemeli, Murat. “Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye’deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü’nde Bir Uygulama” *Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD*, Erzurum, 2010.
- Saylam, Görkem. “Kamu Yönetiminde Etik Çalışmalar ve Türkiye’deki Son Gelişmeler.” *Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara, 2007.
- Usta, Sefa ve Abdulvahap Akıncı. “Bir Alman Yönetim Yaklaşımı Olarak Kameralizm. M. Üniversitesi, İİBF, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, “*Journal of Political Administrative and Local Studies*”, Sakarya Kitabevi, 2016, ss.59-83.
- Yıldız, Mete, Cenay Babaoğlu ve Bican Şahin. “Kamu Politikasını Türk İdare Tarihi Üzerinden Çalışmak.” *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 34, Sayı 2, 2016: 133-158.
- Özer, Mehmet Akif. “*Yeni Kamu Yönetimi*”, Ankara: Barış Kitabevi, 2012.
- Özyürek, Hamide. “Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*, Ankara, 2009.
- T.C. Atatürk Üniversitesi “*Açıköğretim Fakültesi Yayını*”, Genel Muhasebe, 2012. ISBN: 978-975-442-225-2. E.T: 15.03.2021.
- Tekin, Ömer Faruk. “5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Yeni Kamu Yönetimi İlkeleri Bağlamında İncelenmesi.” *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 14, 2017: 199-218.
- Turan, Ayhan. “Muhasebe Meslek Mensuplarında İş Yaşamı Kalitesi Ve İşten Ayrılma Niyeti İlişkisi.” *Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD*, Gaziantep, Eylül 2017.
- Yanık, Serap. “Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi.” E.T. : 15.03.2021
- Yatkın, Ahmet. *Kamuda Etik Yönetimi*. Ankara: Nobel Yayınları, 2015.

Yavuzyiğit, M. Hikmet .“Türkiye’de Rüşvet ve Yolsuzlukların Nedenleri İle Çözüm Yollarının Tartışılması”. *Sayıştay Dergisi*, Sayı 23, 1996: 11-36.

Yılmaz, Abdullah ve Raci Kılavuz. “Türk Kamu Bürokrasisinin İşlemsel Sorunları Üzerine Notlar.” *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, 2002: 17-31.

Yılmaz, Erdal, Suat Yıldırım, Hüseyin Hüsnü Bahar. “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2015.

Yıldız, Doğan ve Ece Uzunsakal. “Alan Araştırmalarında Güvenilirlik Testlerinin Karşılaştırılması ve Tarımsal Veriler Üzerine Bir Uygulama” Yıldız Teknik Üniversitesi, *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 2018, Sayı: 1

Yüksel, Cüneyt. *Devlette Etik “Dünyada ve Türkiye’de Kamu Yönetiminde Etik, Yasal Altyapı ve Uluslararası Uygulamalar*. İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, 2010.

https://tr.wikipedia.org/wiki/Sermaye_Piyasas%C4%B1_Kurulu E.T.: 15.02.2021.

<<http://www.aysegulyildirimkaptanoglu.com/rsmlr/dosya/Yonetimveyoneticilik.pdf>> E.T. : 15.02.2021.

<<http://old.staff.neu.edu.tr/~apolatoglu/files/turkkamyon.pdf>> E.T. : 15.03.2021

<<http://web.hitit.edu.tr/dosyalar/duyurular/ugurozer@hititedutr150220178C5O8X8A.pdf>> E.T. : 15.03.2021.

<www.bilgiegitim.com> E.T. : 15.03.2021.

<<https://www.muhasabenews.com>> E.T. : 15.01.2021.

<<https://staff.emu.edu.tr/emeltosun/Documents/BDEM%20111/BDEM%2011%20Bolum%204.doc>> E.T. : 15.01.2021.

<<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2014Seti/TMS39.pdf>>E.T. : 15.04.2021.

<<https://muhasibat.hmb.gov.tr/kamu-harcama-ve-muhasebe-bilisim-sistemi-kbs-nedir>> E.T. : 15.05.2021.

<www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=3&MevzuatNo=20058844&MevzuatTertip=5> E.T. : 15.01.2021.

<<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/3.5.20147052.pdf>> E.T. : 15.03.2021.

<www.muhasibetr.com> E.T. : 15.02.2021.

<www.turmob.org.tr>E.T. : 15.03.2021.

<<https://docplayer.biz.tr/31797476-Yonetim-kavrami-ve-tarihsel-gelisimi.html>> E.T. : 15.03.2021.



EKLER

Ek: 1 Yönetici Anket Soruları

YÜKSEK LİSANS TEZ ANKETİ								
Not: Aşağıdaki bulunan likert ölçeğini esas alarak; En yüksek puan (5) olmak üzere (4), (3), (2) ve en düşük puan (1) olacak şekilde her bir satırdaki kutunun yalnızca bir tanesini işaretleyiniz. (Bu anket kamu muhasebesi alanında yapılan bir anket çalışmasıdır.)								
Kesinlikle Katılmıyorum 1, Katılmıyorum 2, Kısmen Katılıyorum 3, Katılıyorum 4, Kesinlikle Katılıyorum 5.								
1. BÖLÜM: DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER								
No								
1	Yaşınız	20-30	31-45	46-65				
2	Cinsiyetiniz	Erkek	Kadın					
3	Eğitim durumunuz	İlkokul	Ortaokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora
4	Aylık net geliriniz	3.500,00 TL - 5.000,00 TL	5.001,00 TL - 7.000,00 TL	7.001,00 TL ve üzeri				
5	Medeni haliniz	Evli	Bekar					
6	Unvanınız	Harcama Yetkilisi	Gerçekleştirme Görevlisi					
2. BÖLÜM: ETİK								
No		5	4	3	2	1		
1	Etığe dair bilgi kaynağım bulunmaktadır.							
2	Etik yasaları/kuralları olmalıdır.							
3	Yasalar olmasa da etik kurallarına bağlı kalırım.							
4	Etikle ilgili yasalar/kurallar etkilidir.							
5	Aylık kazancım etik ilkelerimi etkiler.							

6	Etikle alakalı kanuni boşlukları lehime kullanırım.					
7	Etik ilkelerine uyup uymama konusunda baskı altındayım.					
8	İş ortamımda etik dışı davranışa yönelten etkenler bulunmaktadır.					
3. BÖLÜM: AİDİYET VE KARAR ALMA SÜREÇLERİNE DAHİL OLMA						
No		5	4	3	2	1
1	İşimden memnunum.					
2	Birimimizde aidiyet ve motivasyonumuzu arttırmak için çalışma ve eğitimler bulunmaktadır.					
3	Birimimde karar alma süreçlerinde kapsayıcı davranırım.					
4	Birimin başarılarını ast kademedeki olan personelle paylaşıyorum.					
5	Kendimi birimin bir parçası olarak görüyorum.					
6	Personelin işiyle ilgili kararlarda kendisine fikrini sorarım.					
4. BÖLÜM: GÖREV BİLİNCİ						
No		5	4	3	2	1
1	Birimimizde bölümler arası ilişkiler çok sağlıklıdır.					
2	Personelin yaptığı işle ilgili benden ne beklediğini iyi biliyorum.					
3	Personeli bilgi ve yeteneklerine uygun iş/işlerde görevlendiririm.					
4	Birimimizde çalışanlara görev ve sorumluluklar adil ve eşit bir şekilde dağıtılmıştır.					
5	Personelin yaptığı işle ilgili inisiyatif kullanmasına izin veririm.					
6	Tüm çalışanlarımızda tasarruf bilinci vardır.					
7	Birimimizde vizyon, misyon ve değerler bilinmektedir.					
8	Yaptığımız işte kalite birinci sıradadır.					
5. BÖLÜM: ÖDÜL VE CEZA						
No		5	4	3	2	1
1	Birimimizde adaletli bir ödüllendirme ve takdir sistemi vardır.					
2	Terfi, ilerleme ve gelişme için fırsat tanınmaktadır.					
3	Çalışanların motivasyonu için ilerleme olanakları oluşturulmaktadır.					
4	Birimimizde takdir ve ödüllendirme sistemi adildir.					

5	Birimimizde ceza sistemi adildir.					
6	Personelin işiyle ilgili hatada ceza boyutunu personele yansıtırım.					
6. BÖLÜM: TEKNOLOJİK GELİŞMELER						
No		5	4	3	2	1
1	Birimimde işlerle ilgili teknolojik gelişmeleri takip ederim.					
2	Personele işindeki teknolojik gelişmeler hakkında bilgilendirme yaparım.					
3	İşlerle ilgili teknolojik gelişmelerin önemli olduğunu düşünüyorum.					
4	Teknolojik gelişmeleri takip konusunda teşvik edici davranırım.					
5	Personelin yaptığı iş teknolojik anlamda gelişime açıktır.					
6	Birimimde işimizle ilgili teknolojik gelişmeler hakkında hizmet içi eğitimler bulunmaktadır.					

Ek: 2 Memur Anket Soruları

YÜKSEK LİSANS TEZ ANKETİ								
Not: Aşağıdaki bulunan likert ölçeğini esas alarak; En yüksek puan (5) olmak üzere (4), (3), (2) ve en düşük puan (1) olacak şekilde her bir satırdaki kutunun yalnızca bir tanesini işaretleyiniz. (Bu anket kamu muhasebesi alanında yapılan bir anket çalışmasıdır.)								
Kesinlikle Katılmıyorum 1, Katılmıyorum 2, Kısmen Katılıyorum 3, Katılıyorum 4, Kesinlikle Katılıyorum 5.								
1. BÖLÜM: DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER								
No								
1	Yaşınız	20-30	31-45	46-65				
2	Cinsiyetiniz	Erkek	Kadın					
3	Eğitim durumunuz	İlkokul	Ortaokul	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora
4	Aylık net geliriniz	3.500,00 TL - 5.000,00 TL	5.001,00 TL - 7.000,00 TL	7.001,00 TL ve üzeri				

5	Medeni haliniz	Evli	Bekar					
6	Unvanınız	Mali Hiz. Uzmanı	Mali Hiz. Uz. Yard.	Mutemet	Diğer Muh. Pers.			
2. BÖLÜM: ETİK								
No		5	4	3	2	1		
1	Etığe dair bilgi kaynağım bulunmaktadır.							
2	Etik yasaları/kuralları olmalıdır.							
3	Yasalar olmasa da etik kurallarına bağlı kalırım.							
4	Etikle ilgili yasalar/kurallar etkilidir.							
5	Aylık kazancım etik ilkelerimi etkiler.							
6	Etikle alakalı kanuni boşlukları lehime kullanırım.							
7	Etik ilkelerine uyup uymama konusunda baskı altındayım.							
8	İş ortamımda etik dışı davranışa yönelten etkenler bulunmaktadır.							
3. BÖLÜM: AİDİYET VE KARAR ALMA SÜREÇLERİNE DAHİL OLMA								
No		5	4	3	2	1		
1	İşimden memnunum.							
2	Birimimizde aidiyet ve motivasyonumuzu arttırmak için çalışma ve eğitimler yapılmaktadır.							
3	Birimimde karar alma süreçlerinde bana da danışılmaktadır.							
4	Yöneticim birimin başarılarını bizlerle paylaşır.							
5	Kendimi birimin bir parçası olarak görüyorum.							
6	İşimle ilgili kararlarda fikrim sorulmaktadır.							
4. BÖLÜM: GÖREV BİLİNCİ								
No		5	4	3	2	1		
1	İş yerimizde farklı bölümlerde ilişkiler çok sağlıklıdır.							
2	Benden işimle alakalı ne beklenildiğini iyi biliyorum.							
3	Yeteneğime ve bilgime uygun işlerde çalışıyorum.							

4	Birimimizde çalışanlara adil ve eşit görev dağılımı yapılmaktadır.					
5	Yaptığım işle ilgili inisiyatif alabiliyorum.					
6	Tüm çalışanlarımızda tasarruf bilinci vardır.					
7	Birimimizde vizyon, misyon ve değerler bilinmektedir.					
8	Yaptığım işte kalite birinci sıradadır.					
5. BÖLÜM: ÖDÜL VE CEZA						
No		5	4	3	2	1
1	Birimimizde adaletli bir ödüllendirme ve takdir sistemi vardır.					
2	Terfi, ilerleme ve gelişme için fırsat tanınmaktadır.					
3	Çalışanların motivasyonu için ilerleme olanakları oluşturulmaktadır.					
4	Birimimizde takdir ve ödüllendirme sistemi adildir.					
5	Birimimizde ceza sistemi adildir.					
6	İşimle ilgili hatada ceza boyutu tarafıma yansıtılır.					
6. BÖLÜM: TEKNOLOJİK GELİŞMELER						
No		5	4	3	2	1
1	Birimimde işimle ilgili teknolojik gelişmeleri takip ederim.					
2	İşimde amirim tarafından teknolojik gelişmeler hakkında bilgilendiriliyorum.					
3	İşimle ilgili teknolojik gelişmelerin önemli olduğunu düşünüyorum.					
4	Teknolojik gelişmeleri takip konusunda teşvik edilirim.					
5	Yaptığım iş teknolojik anlamda gelişime açıktır.					
6	Birimimde işimle ilgili teknolojik gelişmeler hakkında hizmet içi eğitimler yapılmaktadır.					