

YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI VE MUHASEBE

Abdülkadir PEHLİVAN^(*)
Bilal GEREKAN^(**)

Özet: Etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ve hesap verilebilirlik gibi kavramları bünyesinde barındıran Yeni Kamu Yönetimi anlayışı ile günümüzde kamu kurumlarından rasyonel bir örgütlenme biçimi beklenmektedir. Hesap vermeyi kolaylaştıran yeni bir muhasebe sistemi ise beklenen bu örgütlenme şeklinin en önemli unsurlarından birisidir. Bu nedenle yeni dönemde muhasebenin işlevi giderek önem kazanmaktadır. Bu çalışmada yeni dönem kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde muhasebenin işlevi açıklanmış ve bu yeni süreçte yaşanan sorunlara ilişkin eleştirilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı, Muhasebe

Abstract: Rational organizing is expected from the public institutions with New Public Management which cover the efficiency, productivity, economic efficiency and accountability. For being easier to accountability, new an accounting system is the more important component this organizing. In this reason, the role of the accounting to become important in the new term. In this study, given the place to what the role of accounting in the new term public management and critiques about issues in the new process.

Key Words: Concept of the New Public Management, Accounting

I. Giriş

1980'li yıllardan itibaren başta ABD ve İngiltere'de olmak üzere refah devleti uygulamalarının eleştirildiği, buna karşılık, özel sektörün avantajlarına vurgu yapıldığı bir döneme girilmiştir. Adalet, eşitlik, kamu yararı gibi kavramların öne çıktığı refah devleti döneminin aksine yeni dönemde, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, hesap verilebilirlik gibi kavramlar öne çıkmaya başlamıştır. Kamu sektörü, yeni dönemin değerlerini gerçekleştirmede yetersiz kalacağı için eleştiri konusu yapılmıştır (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 210). Özelleştirme, yani kamunun mülkiyetine son verilmesi, kamusal yönetim usullerinin terk edilmesi, kamunun düzenleme ve denetiminin olabildiğince azaltılması; bütün bunlar yapılamıyorsa ve bir mal veya hizmet mutlaka kamu sektörü tarafından sunulacaksa, bunun da olabildiğince özel sektöre benzer bir biçimde sunulması, tek seçenek olarak görülmeye başlanmıştır. Etkinlik, verimlilik ve hesap verilebilirlik gibi kavramlar, hem özel sektörde hem de kamu sektöründeki yöneticilerin rasyonel bir örgütlenmeye gitmelerini zorunlu hale getirmiştir. Bu örgütlenmenin en önemli unsurlarından birisi de, finansal açıdan ne durumda olduğuna ilişkin hesap vermeyi kolaylaştıracak bir muhasebe sisteminin kurulması olmuştur (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 210).

^(*)Arş. Gör. Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

^(**)Arş. Gör. Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

Bu çalışmanın amacı; yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde etkinlik, verimlilik ve hesap verilebilirliğin anahtarı olan muhasebe sisteminin işlevinin belirlenmesi, Türkiye’de yeni kamu yönetimi ve muhasebe konusundaki gelişmelerin ve bu yeni anlayışa yönelik literatürde yer alan eleştirilerin ve uygulama eksikliklerinin üzerinde durulmasıdır. Bu kapsamda çalışmada; ilk olarak yeni kamu yönetimi anlayışının kavramsal çerçevesi üzerinde durulmuş, sonra da bu yeni dönemde muhasebenin işlevi açıklanmaya çalışılmış, ardından Türkiye’de bu konudaki yeni gelişmeler açıklanmış ve son olarak da bu yeni anlayışa yönelik literatürdeki eleştiriler ve uygulamadaki eksiklikler üzerinde durulmuştur.

II. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı

Yeni Kamu Yönetimi anlayışı, bir dizi gelişmenin bir parçasıdır. 1970’li yıllar, Batılı ülkeler için artan kamu harcamalarının devlete yük olduğu, üstelik bu yükün, petrol krizleriyle daha da arttığı yıllardır. 1940’lı yıllardan itibaren Keynezyen uygulamaları sürekli eleştiren değişik liberal okulların, 1980’li yıllarla birlikte kamu sektörünün büyümesinden kaynaklanan sorunlara çözüm olacağı umuduyla iktidara geldiği görülmektedir. Örneğin kamu tercihi okulu, kamu sektörünün de, yani siyasetçilerin ve bürokrasinin de aslında özel sektörde olduğu gibi kişisel çıkar amacıyla hareket ettiğini ileri sürmüştür. Kamu sektöründeki özel çıkar, örneğin, siyasetçilerin seçilmek için rasyonel kamu harcamalarından uzaklaşma, bürokratlar için ekonomik kaygılar bir kenara bırakılarak büroların büyütülmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu dönem Batılı gelişmiş ülkeler için, aynı zamanda, artan eğitimle birlikte farklı bir demografik yapıyla karşı karşıya olduğumuz bir dönemdir. Zira eğitilmiş yeni nüfusun kamu harcamalarına ilişkin eleştirel tutumları da yeni kamu yönetimi anlayışına sempatiyle bakılmasında önemli ölçüde etkili olmuştur (Bilgiç, 2003: 28 vd.).

Genel kabul gören anlayışta, yeni kamu yönetimi anlayışı, politikadan yönetime bir kayışı ifade etmektedir. Performans ölçümünü gündeme getirmekte, klasik bürokratik yapılanmadan yarı otonom yapılanmaya vurgu yapmakta ve girdi kontrolünden çok çıktı kontrolü üzerinde durmakta, ömür boyu yaşam ilkesi yerine dönemlik sözleşmeleri öngörmektedir. Halkla ilişkiler ve reklama önem verirken, sabit maaş yerine performansa göre maaşı benimsemektedir. Merkezi personel denetimi yerine başarıya serbestisini savunurken, yasamadan çok kendi kendine düzenlemeye önem vermektedir (Özer, 2005: 11). Bu anlayış, kamu hizmetlerinin üretilmesi ve yönetilmesi işlevlerini birbirinden ayırmakta ve yönetim sorumluluğunu kendinde bırakarak hizmet üretimini piyasa mekanizması koşullarına bırakmaktadır (Eryılmaz, 2004: 57). Yeni kamu yönetimi anlayışında reformların temel yönü şu şekilde sıralanabilir (Alkış, 2008: 15):

- Hem yukarıdan aşağıya ve hem de merkezden taşraya doğru yetki dağıtmak ve böylece katı bir merkeziyetçi yönetimden uzaklaşmak,
- Buna karşılık kurum ve kuruluş yönetimlerini daha zorlayıcı performans taahhütleriyle; sayıca daha az fakat daha etkili kontrollerle ve daha net ve sıkı hesap verme yükümlülüğüyle bağlamak,
- Kıt olan kamu kaynakları için, bütçe ödeneklerinden pay alma konusunda kamu kurum ve kuruluşları arasında rekabet ortamları yaratmak,
- Mal ve hizmet üretiminde vatandaşların istek ve taleplerine karşı çok daha duyarlı politikalar izlemeyi kamu kurum ve kuruluşlarının birincil amacı haline getirmek,
- İnsan kaynakları yönetiminde iyileştirmeler sağlamak,
- Bilişim teknolojisinden alabildiğine yararlanarak hizmetleri daha hızlı, ucuz ve kaliteli üretebilmek,
- Kural koyma hizmetlerinin kalitesini yükseltmek.

Bu kapsamda yeni kamu yönetimi anlayışı, sosyal devletin yerine düzenleyici devleti, müdahaleci devletin yerine asli fonksiyonlarına çekilmiş minimal devleti, katı, hiyerarşik, kurallara sıkı sıkıya bağlı, gizlilik esasına dayanan bir bürokratik yapılanma yerine esnek, katılımcı, sonuç odaklı, şeffaf ve hesap verebilir bir alternatif örgütlenmeyi savunmaktadır (Kartal, 2006: 11).

Yeni kamu yönetimi anlayışının temel felsefesini bir cümleyle ifade etmek gerekirse şu söylenebilir: Eğer bir mal veya hizmet özel sektör eliyle sunulabilecekse özelleştirilmelidir; eğer bu mümkün olmuyorsa, olabildiğince özel sektördeki yönetim usûlleri takip edilerek ve merkeziyetçi bir anlayışla değil de yerinden yönetim ilkesine göre sunulmalıdır. Özel sektördeki yönetim usûlleri derken de kastedilen, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, hesap verilebilirlik, şeffaflık gibi ilkelerdir. Yeni kamu yönetimi anlayışında sosyal niteliği olan hizmetler bile hükümete bağımlı olmadan ekonomik kriterlere uygun bir şekilde sunulacaktır (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 221). Bu yüzden, yeni dönemin sorumluluk anlayışı da bir önceki dönemin sorumluluk anlayışından farklı olacaktır (Seal ve Vincent-Jones, 1997: 408).

III. Yeni Dönemde Muhasebenin İşlevi

Burada, yeni dönemde muhasebenin yerine getirebileceği işlevlerden sadece birkaçına değinilmekle yetinilecektir:

A. Performans Denetimi ve Muhasebe

Muhasebe, bu yeni dönemde hayatî derecede önemli hale gelmiştir. Zira özel yönetim usulleriyle yönetilecek örgütlerin finansal durumunu değerlendirme konusunda bize güven verecek bir sisteme ihtiyaç vardır. Bu da yeni dönemin koşullarına uygun muhasebe sistemleridir. Örneğin, bu yeni dönemin en önemli uygulamalarından birisi, performans denetimidir. Performans denetimi, bir örgütün faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının

gözden geçirilmesini kapsar (Günler, 2006: 30). Bir faaliyetin performansını değerlendirebilmek için öncelikle ölçülebilir nitelikte olması veyahut da ölçülebilecek bir hale getirilmesi gerekir. Bu açıdan muhasebenin sağlayacağı bilgi oldukça önemli olacaktır. Önceki dönemde bir kamu kurum veya kuruluşu, hesap verirken bir faaliyeti hukuka uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğini ortaya koymak zorundaydı. Oysa şimdi, aynı zamanda yapılan faaliyetin maliyet kontrolünü içerip içermediği, aynı alanda faaliyet gösteren rakipleriyle olan durumunun ne olduğu, önceden belirlenmiş olan performans hedeflerini yakalayıp yakalamadığı gibi konuları da belirtmek zorundadır (Seal ve Vincent-Jones, 1997: 417).

Performans denetimi, yönetim muhasebesinin hayatî işlevlerinden birisi olarak görülmüştür. Zira muhasebe kayıtlarındaki bilgilerin değerlendirmeyi yapan öznelerin davranışlarını etkilediği kabul edilmektedir (Johansson ve Baldvinsdottir, 2003: 219). Bu yüzden, muhasebeye dayalı olarak performans denetimi yapmak, bir başka ifadeyle muhasebe rakamları ile performanstaki iyileşmeler arasındaki ilişki, üzerinde durulması gereken konulardan birisidir.

B. Hesap Verilebilirlik ve Muhasebe

Yine yeni dönemin en önemli kavramlarından birisi, hesap verilebilirliktir. Hesap verilebilirlik, bireylerin davranışlarını hangi gerekçeyle yaptıklarını izah edebilmelerini ifade etmektedir. Muhasebenin, bu anlamda, hesap verilebilirliğin bir parçası olduğu açıktır (Jones ve Dugdale, 2001: 38, ayrıca bkz. Hopwood, 1990: 8). Seal ve Vincent-Jones (1997: 407)'a göre muhasebenin özü, hesap verebilmek düşüncesidir. Hesap verme sorumluluğunun temel amacı, bürokrasilerin daha fazla vatandaşa hesap vermesinin sağlanarak geliştirilmesidir. Bunlara ilave olarak, kamusal yetkilerin doğru kullanımının sağlanması ve suiistimalinin önlenmesi, kamusal kaynakların kamusal niteliklere ve yasalara uygun olarak kullanımının güvence altına alınması da hesap verme sorumluluğunun diğer amaçlarıdır. (Aktan vd., 2004: 170).

Modern anlamda hesap verebilirlik kavramı öncelikle Anglo-Sakson kültürün hâkim olduğu Amerika ve İngiltere gibi ülkelerde ortaya çıkmıştır. Özellikle Yeni Kamu Yönetimi uygulamalarının yaygınlaşması ile kavram bu ülkelerde kamu yönetiminin temel taşlarından biri haline gelmiştir. Ülkemizde de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile amaçlanan hesap verebilirlik sistemi gelişmiş ülkelere uyumun sağlanmasıdır (Ciğerci, 2007: 23). Bu kapsamda 5018 sayılı Kanunun 8. maddesinde hesap verme sorumluluğu; “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır” şeklinde açıklanmıştır. Bu bakımdan hesap verilebilirlik ilkesinin bir gereği olarak tezahür eden hesap

verme sorumluluğunun, siyasi, idari, mali ve cezai yönleri bulunmaktadır (Söyler, 2006: 291).

C. Post-Bürokrasi ve Muhasebe

Yeni kamu yönetimi anlayışıyla birlikte gündeme gelen bir diğer kavram da post-bürokrasidir. Kuralları takip eden, örgütün içi ile dışı arasında katı çizgiler çeken, hiyerarşiye büyük önem veren, tam zamanlı çalışmayı esas alan Weberyen bürokrasinin aksine post-bürokrasi, hiyerarşik yapıların azaltılmasını, esnekliği, yarı-zamanlı çalışmayı vurgular (Grey ve Garsten, 2001: 230). Weberyen bürokrasi, takdir hakkını olabildiğince sınırlandırarak bir anlamda belirsizliği ortadan kaldırmaya çalışmış; bürokrasiye olan güven duygusunun artmasını sağlamıştır. Bürokrasi, hem bir sisteme olan güveni, hem de bürokrasiyi oluşturan kişilerin güvenilir olması anlamında kişisel güveni ifade etmesi bakımından, ikili bir işlev üstlenmiştir (Grey ve Garsten, 2001: 234-235). Bugün bu yapı büyük ölçüde değişmektedir. Örneğin, Weberyen bürokrasinin tek bir işi çok iyi yapması beklenen uzman bürokratlarının yerini, birden fazla işi, üstelik farklı kurumlarda yapabilecek "portföy işçileri" almaktadır (Grey ve Garsten, 2001: 240).

Hemen belirtmek gerekir ki, bugünün post-bürokratik dünyasında da ortak bazı yanlar bulmak mümkündür. Örneğin, tüketicilerin taleplerine duyarlı, çok farklı pozisyonlarda çalışabilecek, esnek, grup çalışmasına yatkın yönetici tiplmesi, evrenselliği, bu yönüyle tahmin edilebilirliği temsil etmektedir. Bütün bu evrensel yanlarına rağmen yeni dönem, muhasebeciler de dahil çalıştıkları yerlere uyum sağlayabilen yeni çalışan tipi, güvenilirliğin sürdürülebilmesi bakımından post-bürokratik dönemin özelliklerinden birisidir (Grey ve Garsten, 2001: 245 vd.).

Kuşkusuz, yeni kamu yönetim anlayışının muhasebe ile etkileşim içine girdiği alanlar bu üç kavramla sınırlı değildir. Örneğin, yeni kamu yönetimi anlayışının vurgu yaptığı bir başka kavram, etkinlik ve verimliliklerdir. Muhasebe de zaten, geleneksel olarak, optimal bilgi sağlama yoluyla kâr etmenin bir aracı olarak görülür (Burns, 2000: 568). Bu yönüyle de yeni kamu yönetimi anlayışının muhasebe ile dirsek temasında olduğu söylenebilir.

IV. Türkiye'de Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Ve Muhasebe

Türkiye'de Yeni Kamu Yönetimi anlayışının benimsenme sürecinde bir dizi gelişmeler yaşanmıştır. Öncelikle Kamu Yönetimi Temel Kanunu adı altında bir düzenlemeyle yeni kamu yönetimi anlayışının temel ilkeleri Türk kamu yönetimine aktarılmak istenmişse de bu gerçekleştirilememiştir. Ancak yapılan başka düzenlemelerde yeni kamu yönetimi anlayışının temel ilkeleri esas alınarak bu anlayışın benimsenmesi için çaba harcanmıştır. Bu dönemde örneğin, kamu yönetiminde şeffaflığı sağlamak düşüncesiyle Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çıkarılmış; bürokrasiyi azaltmak düşüncesiyle merkeze ait olan bazı yetkilerin yerel yönetimlere aktarılmasını amaçlayan Belediye Kanunu,

Büyükşehir Belediyesi Kanunu, İl Özel İdaresi Kanunu gibi kanunlar çıkarılmıştır.

Yine bu dönemde kamu yönetiminde farklı bir bütçe hazırlamayı ve dolayısıyla farklı bir hesap verme biçimini öngören 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2004) çıkarılmıştır. Bu Kanun, kamu yönetiminde performansa dayalı hesap vermeyi de hesap verme sisteminin bir parçası haline getirmiştir (Ateş ve Çetin, 2005: 280). Kamu mali yönetiminde yapılan yenilikler küresel rekabete ve uluslararası standartlara uyum amacı etrafında şekillenmiştir (Güzelsarı, 2007: 161). 5018 sayılı kanun ile kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişinin, kamu bütçelerinin hazırlanmasının ve uygulanmasının, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinin, raporlanmasının hesap verilebilir ve saydam bir biçimde yapılması ile mali kontrolün düzenlenmesi amaçlanmıştır (Serttaş, 2006: 1). Bu bakımdan muhasebe sistemi açısından bakıldığında 5018 sayılı kanunla öncesine nazaran (1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu) büyük bir değişimin amaçlandığı görülmektedir. 1050 sayılı kanunda nakit esaslı muhasebe sistemi benimsenirken 5018 sayılı kanunda tahakkuk esaslı muhasebe sistemi benimsenmektedir. Ayrıca 1050 sayılı kanun kapsamında muhasebe sisteminde kurumlararası farklı uygulamalar mevcut iken 5018 sayılı kanunla kamu idareleri arasında muhasebe birliği sağlanmıştır (Candan, 2006: 9).

Bu yeni dönemde hem Sayıştay'ın yapacağı dış denetim, hem de kamu kurum ve kuruluşlarının içindeki iç denetçilerin yapacağı denetim, artık eski usul ve esaslara göre değil yeni usul ve esaslara göre yapılacaktır. Sayıştay, 1990'lı yılların ortalarından itibaren performans denetimi grubu oluşturmuş, bu konuda telif ve tercüme yayınlar yapmış, raporlar hazırlamış; bir anlamda, yeni döneme hazır girmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre iç denetçiler de İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenecek, geliştirilecek ve uyumlaştırılacak standartlar ve yöntemler yoluyla denetim yapacaklardır.

V. Eleştiriler

Literatürden de yararlanılarak yeni dönemin kabul ettiği muhasebe sistemine ilişkin bazı eleştirilere yer vermek, yararlı olacaktır.

(a) Yeni muhasebe sistemlerinin kabulü, otomatik olarak verimliliği artırmıyor. Makro seviyede yapılan kamu sektörü reformlarının etkilerini görmek için tek tek örgütlerde neler olup bittiğine, örgütü oluşturan kişi ve gruplar arasındaki eylemlere ve etkileşimlere bakmak yararlı olacaktır. Bazen, örgütlerin yeni reformları kabul etmekle örgütün meşruiyetini ve itibarını korumak, ama öte yandan bu reformun gerekliliklerine ayak direyerek reformdan beklenen sonuçların elde edilmesine mani olmak isteyebildikleri görülebilmektedir (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 213). Eğer durum böyleyse, ekonomik rasyonelliğin bir sembolü olarak kamu sektöründe kabul edilen yeni

muhasabe sistemi, örgütün üyelerinin davranışlarını değiştirmekten ziyade dış dünyaya karşı meşruiyetini koruma çabasından başka bir anlama gelmeyecektir (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 214). Hatta yeni muhasabe sistemleri, statükonun devamını sağlamak için bir araç olarak bile kullanılabilir (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 216).

(b) Yeni muhasabe sistemleri, merkezin bütçe üzerinde sıkı kontrolünü esas almaktadır. Yöneticiler ise eski alışkanlıklarının bir uzantısı olarak bütçelerinin yetersizliğinden şikâyet edecekler; uygulamaya ilişkin bilgilerinin yokluğundan dolayı sürekli olarak maliyetleri kısımlarını söyleyen kendilerini denetleyen muhasebecileri ise eleştireceklerdir. Bu, bir bakıma, yeni sistemin bekçisi durumunda olan, kendilerine güven beslenen muhasebecilerle yeni şartlarda yöneticilik yapanlar arasında bir çatışmanın yaşanmasına sebep olacaktır (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 225).

Eğer kamu yönetimi reformu sonucu örgütsel performansı artırmak istiyorsak, bilgilerinden yararlanacak olduğumuz muhasebecilere güven duyulması oldukça önemlidir (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 231). Buradaki güven, hem muhasebecilerin kişiliklerine, hem kabiliyetlerine hem işledikleri verilerin yöntemlerine yönelik güven şeklinde geniş bir biçimde yorumlanmalıdır.

(c) Yönetim muhasebesi alanındaki değişiklikleri devrimci değil de evrimci değişiklikler olacağı, bir başka ifadeyle, var olan kurumlara, güç ilişkilerine ve muhasebecilere güvene dayanacağı, bunların göz ardı edilmesi durumunda değişimden beklenen yararların elde edilmesinde beklenmeyen gelişmelerin yaşanabileceği akıldan çıkarılmamalıdır (Scapens, 2006: 27).

(d) Güven ile denetim, yakından ilişkili, bazen aynı anda var olabilen ama bazen de çatışabilen iki ayrı kavramdır. Eğer muhasabe bir denetim aracı olarak kullanılıyorsa, denetlenenlerin özerkliğini azaltacağı ve onlar üzerinde strese sebep olacağı için örgüt içinde güvene dayalı ilişkileri zedeleyen bir araç haline gelebilir. Bu yüzden, özellikle bu yeni dönemin yöneticileri ile muhasebecileri örgütün hedeflerine ulaşması için ortaklaşa hareket etmenin yollarını aramalıdır. Muhasebecinin yöneticiyi veyahut da çalışanları denetlemek için şekli denetiminin bir parçası olarak kullanılması durumunda örgüt içinde kişiler arası ilişkileri zedeleyebileceği unutulmamalıdır (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 231).

(e) Muhasebecilerden daha yaşlı olanları ve eski kurumsallaşmış normlara ve iş yapma tarzına alışkın olanların yönetici ya da üst kademe görev alacaklarından, yeni dönemin koşullarına uygun bir muhasabe sistemini hayata geçirerek maliyetleri düşürmeye kalkışmak, kuşak çatışmasından dolayı büyük ölçüde zorlaşacaktır (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 232).

(f) Yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde merkezi idarenin veyahut da onun yetkili bir organının sıkı denetimi altında iş yapmak durumunda kalan yönetimlerin, kendisine güven duyulmadığı hissine kapılabileceği akıldan çıkarılmamalıdır (Seal ve Vincent-Jones, 1997: 427).

(g) Bazen, bir kurumsal düzenlemeye gidildiğinde bunun kâğıt üstünde öngörüldüğü gibi bir neticeyi üreteceği varsayılır. Ama bu her zaman böyle olmaz. Zira kurumlar, bu kurumu oluşturan tarafların arasındaki etkileşimin bir ürünü olarak, bir sürecin sonucunda başta hiç de öngörülme-yen bir neticenin ortaya çıkmasına sebep olabilirler (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 237). Bu anlamda, yeni muhasebe sistemlerinden beklenen yararı elde etmek, bir anlamda, yöneticiler ile muhasebeciler arasındaki güven duygusuna, direnme potansiyeline ve güç ilişkisine bağlıdır (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 234). Ayrıca, değişimin yaşandığı bağlama, özellikle yerel koşullara da dikkat etmek yararlı olacaktır (Nor-Aziah ve Scapens, 2007: 238).

Malezya'daki kamu iktisadi teşekkülleri üzerine yapılan çalışmada; dışsal baskılara dayanılmadığı için uygulamaya sokulan muhasebe uygulamaları, örgüt içerisinde çatışmalara sebep olmuştur. Muhasebecilere olan güven eksikliği yöneticilerin kendilerini muhasebeyi kullanmaktan kaçınmaya itmiştir. Burada gevşek bağlaşım, yani yeni uygulamaya bir taraftan sarılıyormuş gibi gözükme, diğer taraftan bu uygulamanın gerekliliklerini gereği gibi yerine getirmeme, muhasebecilere duyulan güvensizliğin bir neticesiydi. Ama örgüt yönetimi, dışsal baskılara direnemeyeceğini düşündüğünden teknik gereklilikleri yerine getireceğini de bir anlamda kabul etmiş izlenimi vermek istedi. Bu örnek, yönetim muhasebesi uygulamalarını birlikte şekillendiren içsel ve dışsal kurumlar arasındaki etkileşimi göstermesi bakımından oldukça öğreticidir (Scapens, 2006: 23).

Bunlar, literatürde yer alan eleştirilerden sadece birkaçıdır. Yeni dönem bu eleştirileri dikkate almak durumundadır. Aksi halde, büyük beklentiler içinde girilen reformların kendisinden beklenen yararları beraberinde getirmediği bir durumla karşı karşıya kalınacaktır.

VI. Sonuç

Buraya kadar, son çeyrek yüzyılda kamu yönetimi anlayışındaki bir değişimden; bu değişimin doğrultusunun, mümkünse kamu sektörünün küçültülmesi, bu yapılamıyorsa olabildiğince özel sektör gibi iş görmesi yönünde olduğundan söz edilmiştir. Yine, muhasebenin; yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde özelleştirilen mal ve hizmetlerin sunumunda olduğu gibi, kamu sektörünün elinde tutulan ama büyük ölçüde özel yönetim usullerine göre sunulmaya çalışılan mal ve hizmetlerin sunumunda da önemini koruduğuna vurgu yapılmıştır. Ayrıca, yapılan düzenlemelerle yeni kamu yönetimi anlayışının temel ilkelerinin Türk kamu yönetimine aktarılmak istendiği ve bu çerçevede örneğin, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu çıkarıldığına işaret edilmiştir. Bu kanunun, Türk kamu yönetiminde performansa dayalı bütçe uygulamasına geçilmesini öngördüğüne; böyle bir düzenlemenin kamu sektörünün finansman sorunlarını farklı bir dille ifade etmek, yani yeni bir muhasebe sistemine geçmek anlamına geldiğine değinilmiştir.

Son olarak da, bu sürecin sorunsuz olmadığına, literatürdeki eleştirilerin dikkate alınmaması durumunda büyük beklentiler içinde girilen reform çabalarının boşa gideceğine dikkat çekildi.

Sonuç olarak, yeni bir muhasebe sisteminin gerekliliği yeni kamu yönetimi anlayışının gereklerinin en önemlilerinden biri olan hesap verilebilirliği ve bunun uzantısı olan saydamlığı sağlamasından ileri gelmekte olduğu söylenebilir. Bu bakımdan kurumlarda daha şeffaf bir sistemin geliştirilmesi ve bürokrasinin azaltılması arzu edilen bir durumdur. Ayrıca saydamlığı esas alan bir muhasebe sistemi modernliğin ve çağdaşlığın sembolüdür. Çağın gereklerini sağlayacak şeffaf ve etkin bir muhasebe sisteminin benimsenmesi kurumlarımızın gelişimi ve geleceği açısından oldukça önemlidir.

Kaynaklar

- Aktan, Coşkun Can, vd. (2004). "Kamu Maliyesinde Çağdas Yaklaşımlar", Ankara, Seçkin Yayınevi.
- Alkış, Abdulsamet (2008), "Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu", *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış*, 2, s.12 – 26.
- Ateş, Hamza ve Dilek Çetin (2004), "Kamuda Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçe", *Çağdaş Kamu Yönetimi II*, (ed.) Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, s. 129-158.
- Bilgiç, Veysel (2003), "Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı", *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, (ed.) Asım Balcı ve diğerleri, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 25-38.
- Candan, Ekrem (2006), "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 296, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?id=3225>, s. 1-9.
- Ciğerci, İsmail (2007), "Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim", *Yüksek Lisans Tezi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE.
- Eryılmaz, Bilal (2004), "Kamu Yönetiminde Değişim", *II. Kamu Yönetimi Forumu*, 7-8 Ekim, Hacettepe Üniversitesi İİBF, Ankara.
- Grey, Chris ve Christina Garsten (2001), "Trust, Control and Post-Bureaucracy", *Organization Studies*, 22 (2), s. 229-250.
- Günler, Serkan (2006), "Türk Kamu Yönetiminde Denetim ve Yeni Bir Öneri", *Yüksek Lisans Tezi*, Kırıkkale Üniversitesi SBE.
- Güzelsarı, Selime (2007), "Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü Türkiye’de Mali İdarede Yeniden Yapılanma", *Doktora Tezi*, Ankara Üniversitesi SBE.
- Johansson, Inga-Lill ve Gudrun Baldvinsdottir (2003), "Accounting for Trust: Some Empirical Evidence", *Management Accounting Research*, 14, s. 219-234.

- Jones, T. Colwyn ve David Dugdale (2001), "The Concept of An Accounting Regime", *Critical Perspectives on Accounting*, 12, s. 35-63.
- Kartal, Alparslan (2006), "Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türkiye'ye Yansımaları Olarak Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı", *Yüksek Lisans Tezi*, Kocaeli Üniversitesi SBE.
- Nor-Aziah, Abu Kasim ve Robert W. Scapens (2007), "Corporatisation and / Accounting Change: The Role of Accounting and Accountants in a Malaysian Public Utility", *Management Accounting Research*, 18, s. 209-247.
- Özer, Akif (2005), "Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi", *Sayıştay Dergisi*, 59, s.3 – 46.
- Scapens, Robert W. (2006), "Understanding Management Accounting Practices: A / Personal Journey", *The British Accounting Review*, 38, s. 1-30.
- Seal, Willie ve Peter Vincent-Jones (1997), "Accounting and Trust in the Enabling of Long-Term Relations", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10 (3), s. 406-431.
- Serttaş, Cem (2006), "Yeni Devlet Muhasebe Sistemi ve Yerel Yönetimlerde Yeni Devlet Muhasebe Sistemine Geçiş", *Yüksek Lisans Tezi*, Anadolu Üniversitesi SBE.
- Söyler, İlhami (2006), "Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, s.283 – 300.
- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Yayımlı Tarihi: 09.06.1927.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Yayımlı Tarihi: 24.12.2003.