

MUHASEBE VE DENETİME

BAKIS

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 18 • Sayı/Issue : 55 • Eylül / September 2018 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



- 📖 **Büyük Veri - Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına ve Muhasebe Mesleğine Etkisi**
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN - Doç. Dr. M. Uğur AKDOĞAN
- 📖 **İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Arttırmada Bilgi İfşası Modelinin Kurulması**
Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA - Yrd. Doç. Dr. Günay Deniz DURSUN
- 📖 **Türkiye’de Banka Genel Müdürlerinin Lisans Öğrenimlerinin Bankaların Performansı Üzerinde Etkisi: BİST Bankalar ve Özel Finans Kurumları Sektörü Örneği**
Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK
- 📖 **Öncülleri ve Sonuçları Bağlamında “Whistleblowing: Sorun Bildirme”**
Doç. Dr. Hayat Ebru ERDOST ÇOLAK - Arş. Gör. Esra GENÇ
- 📖 **Bulanık Mantık Yöntemiyle Açlık Kan Şekeri Karlılık Analizi: Bir Sağlık Kuruluşunda Uygulama**
Dr. SMMM Tunay ASLAN - Doç. Dr. Cevdet KIZIL
- 📖 **İşletmelerin Büyüme Stratejilerinde Muhasebe-Denetim Ekseninde Mali Kontrol ve Yönetim**
Dr. Masum TÜRKER
- 📖 **Kayıtlar İle Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulmasının (Defter-Beyan Sistemi) Mali Müşavirler Tarafından Değerlendirilmesi**
Dr. Öğr. Üyesi Oğuzhan ÇARIKÇI
- 📖 **Muhasebede Hata Yönetimi ve İş Performansı Arasındaki İlişkinin Görev Karmaşıklığı Bağlamında Değerlendirilmesi**
Dr. Öğr. Üyesi Metin UYAR
- 📖 **Hile Alanında Bilimsel Dergilerde Yer Alan Ulusal Makaleler: (2008-2017 Literatür Taraması)**
Çiğdem KURUÇAY - Dr. Öğr. Üyesi Murat SERÇEMELİ
- 📖 **İç Denetimde Kurumsal Kültür Denetimi**
Öğr. Gör. Gözde BİRCAN



MUHASEBE VE DENETİME BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year: 18 Sayı/Issue : 55 Eylül / September 2018

TÜRMOB ADINA SAHİBİ

Owner on behalf of TURMOB

A. Masis YONTAN

&

Genel Yayın Yönetmeni

Executive Editor

Yahya ARIKAN

&

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Responsible For Desk Editor

Ali E. DOĞANOĞLU

&

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

&

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Semih ÖZ

Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

&

Hakemli Dergi / Refereed Journal

Yayın Türü : Süreli Yaygın

Publication Type : Periodical issue

&

TÜRMOB tarafından yayınlanmaktadır

İdari Merkez / Administrative Office

İncek Kızılcaşar Mah. 2669.Sk. No:19 Gölbaşı/ANKARA

Tel: (0.312) 586 00 00

E-mail : alid@turmog.org.tr

<http://www.turmog.org.tr/TurmogWeb/EKutuphane/EKANasayfa.aspx>

&

Basım Yeri / Published in : ANKARA

Basım Tarihi / Date of Publication : 28.09.2018

Dört ayda bir yayımlanır

Published three times a year

&

TÜBİTAK-ULAKBİM Sosyal Bilimler

Veri Tabanı'na (SBVT) kayıtlıdır.

EBSCO tarafından taranmaktadır.

Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences

Database. Indexed by Ebscohost Academic Search

Complete

&

Dizgi Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

&

Baskı / Print

Ziraat Gurup Matbaacılık A.Ş.

İstanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA

Tel : (312) 384 73 44

Matbaa Sertifika No : 14429

&

ISSN: 1307-6639

BİLİM HAKEM KURULU ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Ali Alagöz

Prof. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Prof. Dr. Aylin Poroy Arsoy

Prof. Dr. Sinan Aslan

Prof. Dr. Yıldız Ayanoglu

Prof. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazitli

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Prof. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömlekci

Prof. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. Nuran Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Doç. Dr. Deniz Umut Erhan

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Fazıl Gökğöz

Prof. Dr. Recep Güneş

Prof. Dr. Kadir Gürdal

Prof. Dr. Ali Ersin Güredin

Prof. Dr. Rüstem

Hacırüstemoğlu

Prof. Dr. Cemal İbiş

Prof. Dr. Mustafa İpçi

Prof. Dr. Mevlüt Karakaya

Prof. Dr. Aydın Karapınar

Prof. Dr. Reşat Karcıoğlu

Prof. Dr. Uğur Kaya

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Doç. Dr. Murat Kiracı

Prof. Dr. Güray Küçükkocaoğlu

Prof. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Eray Mercan

Prof. Dr. Can Şimga Mugan

Prof. Dr. Rifat Ortaç

Prof. Dr. Semih Öz

Doç. Dr. Yiğit Özbek

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Prof. Dr. Güven Sayılğan

Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu

Dr. Veysi Seviğ

Prof. Dr. Orhan Sevilengül

Prof. Dr. Fevzi Sürmeli

Prof. Dr. Münir Şakrak

Prof. Dr. Hülya Talu

Prof. Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu

Doç. Dr. İpek Türker

Dr. Masum Türker

Prof. Dr. Selçuk Uslu

Prof. Dr. Süleyman Uyar

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzun

Doç. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalın

Prof. Dr. F. Münevver Yılcancı

Prof. Dr. Göksel Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yüksekü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Prof. Dr. Figen Zaif

İÇİNDEKİLER

CONTENTS

Prof. Dr.
Nalan AKDOĞAN
Doç. Dr.
M. Uğur AKDOĞAN

Büyük Veri -Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin
Muhasebe Uygulamalarına ve Muhasebe Mesleğine Etkisi
*Big Data - Influence of the Developments That Occurred in
Information Technology on Accounting Practices and
Accounting Profession*

1

Prof. Dr.
Gülümser ÜNKAYA
Yrd. Doç. Dr.
Günay Deniz

İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Arttırmada Bilgi İfşası Modelinin
Kurulması
*Establishment of Whistleblowing Model in Increasing the
Effectiveness of the Internal Control System*

15

Doç. Dr.
Cevdet Yiğit ÖZBEK

Türkiye’de Banka Genel Müdürlerinin Lisans Öğrenimlerinin
Bankaların Performansı Üzerinde Etkisi:
BİST Bankalar ve Özel Finans Kurumları Sektörü Örneği
*Effect on the Performance of Banks in Turkey Bank’s Ceo’s
Bachelor’s Degree: BIST Banks and Special Finance
Corporations Sector Sample*

25

Doç. Dr. Hayat Ebru
ERDOST ÇOLAK
Arş. Gör. Esra GENÇ

Öncülleri ve Sonuçları Bağlamında
“Whistleblowing: Sorun Bildirme”
Antecedents and Consequences of Whistleblowing

41

Dr. SMMM
Tunay ASLAN
Doç. Dr. Cevdet KIZIL

Bulanık Mantık Yöntemiyle Açlık Kan Şekeri Karlılık Analizi:
Bir Sağlık Kuruluşunda Uygulama
*Fasting Blood Glucose Profitability Analysis With Fuzzy Logic
Method: An Implementation in a Healthcare Organization*

59

Dr. Masum TÜRKER

İşletmelerin Büyüme Stratejilerinde Muhasebe-Denetim
Ekseninde Mali Kontrol ve Yönetim
*Financial Control and Management in Accounting-Audit
Axis in Growth Strategies of Enterprises*

85

Dr. Öğr. Üyesi
Oğuzhan ÇARIKÇI

Kayıtlar İle Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulmasının
(Defter-Beyan Sistemi) Mali Müşavirler Tarafından
Değerlendirilmesi

*Profesinoal Accountants Assessing the Keeping of Books and
Records Electronically (Tax Return System)*

119

Dr. Öğr. Üyesi
Metin UYAR

Muhasebede Hata Yönetimi ve İş Performansı Arasındaki
İlişkinin Görev Karmaşıklığı Bağlamında Değerlendirilmesi
*Assessment of The Relationship Between Error Management
and Job Performance in the Accounting in the Context of Task
Complexity*

141

Çiğdem KURUÇAY
Dr. Öğr. Üyesi
Murat SERÇEMELİ

Hile Alanında Bilimsel Dergilerde Yer Alan Ulusal Makaleler:
(2008-2017 Literatür Taraması)

National Articles on Fraud Published in Scientific Journals

161

Öğr. Gör.
Gözde BİRCAN

İç Denetimde Kurumsal Kültür Denetimi

The Supervision of Corporate Culture in Internal Audit

175

BÜYÜK VERİ - BİLİŞİM TEKNOLOJİSİNDEKİ GELİŞMELERİN MUHASEBE UYGULAMALARINA VE MUHASEBE MESLEĞİNE ETKİSİ

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN*
Doç. Dr. M. Uğur AKDOĞAN**

Makale Gönderim Tarihi : 02/05/2018 / Kabul Tarihi : 10/07/2018

ÖZ

Günümüzde, bilişim teknolojilerdeki gelişim, yapay zeka ve otomasyon, internet ve sosyal medya ağları üzerinden büyük hacimli ve çok çeşitli bilgiyi hızlı bir şekilde elde etme olanağına sahip olma, her alanda olduğu gibi muhasebe ve denetim uygulamalarını da etkilemekte ve muhasebe mesleğinde yeni yeteneklere sahip olmayı gerekli kılmaktadır. Büyük veri olarak tanımlanan süreçte, bilişim ve teknolojik altyapının gelişimi ile ortaya çıkan algılayıcılar ve sistemler tarafından oluşturulan büyük hacimli ve hızlı bir şekilde ulaşılan çok çeşitli verilerin toplanması, saklanması ve yapısal veri analizlerinin yapılması, işe yarayan bilgilerin toplanması büyük öneme sahiptir. Dijital ortamda muhasebe bilgilerinin üretilmesi, çeşitli denetim tekniklerinin geliştirilen yeni bilgisayar programları ile yapılması; mali müşavirlerin, yeminli mali müşavirlerin, bağımsız denetçilerin de hayatını etkilemekte görevlerini yaparken bu değişime ayak uydurmalarını gerekli kılmaktadır. Önceleri elle yapılan birçok iş artık otomasyon yoluyla yapay zeka teknolojileri kullanılarak yapılmaya başlanmıştır. Geleceğin muhasebecisi; robotlarla çalışabilen, dijital gelişmelere ayak uydurabilen ve teknolojik gelişmeler karşısında veri analizini başarıyla yapabilen, liderlik özellikleri gelişmiş verileri okuyabilen ve bu konuda şirketlere danışmanlık yapan kişiler olacaktır. Muhasebenin çalışma alanı değişeceğinden meslek mensuplarının yeni yeterlilikler kazanması gerekecektir. Geleceğin muhasebecisi, gelecekteki teknolojik değişimleri kucaklayabilen, sistemin bir parçası olabilen kişiler olacaktır.

Anahtar Kelimeler : Büyük veri (big data), endüstri 4.0, endüstri 5.0, Dijital dönüşüm, muhasebe mesleği

Jel Sınıflandırması: M41, M48

* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi

** Yeminli Mali Müşavir.

BIG DATA - INFLUENCE OF THE DEVELOPMENTS THAT OCCURRED IN INFORMATION TECHNOLOGY ON ACCOUNTING PRACTICES AND ACCOUNTING PROFESSION**ABSTRACT**

Nowadays, developments on information technology, artificial intelligence and automation, having the opportunity to acquire high volume, very velocity and wide variety of data and several types of information in a quick manner through the internet and social media networks influence accounting and auditing practices as it is in other fields and requires having new talents related to accounting profession. In the process that is defined big data, the collection and keeping of high volume and several types of information that were accessed in a quick manner and were made up by sensors and systems generated from the development of infrastructure regarding informatics and technology as well as making their structured data analysis and the collection of helpful information are very much important. Digital production of accounting information, and making of several auditing techniques using newly developed accounting softwares influence chartered accountants and auditors whose make accounting and auditing practices and require them to adopt themselves with this change. Many of the works that were done manually at first, has started to be realized through automation using the technology of artificial intelligence. Accountant of the future will be the ones who are capable of working with robots, complying with digital developments, making successful data analysis considering technological developments, as well as they will be the ones having developed sense of leadership, capacity of interpreting data, and providing consulting services in this context. Due to the fact that field of study of accounting will change, it is required that those work for the accounting profession will have new qualifications. Accountant of the future will be a part of the system by adopting new technological developments that will occur in the future.

Keywords: big data, industry 4.0, industry 5.0, digital transformation, accounting professions

Jel Classification: M41, M48

1. GİRİŞ

Charles Duell - Amerikan patent dairesi başkanı, 1899 yılında “*Artık yeni hiçbir şey yok. İcat edilebilecek her şey icat edildi.*” söylemin de bulunduğu ikinci endüstri devrimi başlamış iş bölümüne dayalı elektrik enerjili kitlesel üretimler yapılmaya başlamıştı. O tarihten günümüze birçok icat oldu teknolojiye büyük değişimler gerçekleşti ve toplum 5.0 (endüstri devrimi 5.0) olarak adlandırılan robotların kullanıldığı yapay zekadan yararlanan döneme gelindi. Endüstri devrimi diye adlandırılan teknolojik gelişmelerin zaman yolculuğu aşağıdaki gibi gelişerek dünya endüstri tarihine iz bırakmıştır.

lojik gelişmelerin zaman yolculuğu aşağıdaki gibi gelişerek dünya endüstri tarihine iz bırakmıştır.

- İlk endüstri devrimi (1.0): su ve buhar gücünü kullanarak mekanik üretim sistemleri ile ortaya çıkmıştır. 1712 yılında buhar makinesi bulunmuştur. 18. yüzyılın sonunda 1784 yılında ilk endüstriyel dokuma tezgahı kullanılmaya başlamıştır

- İkinci endüstri devrimi (2.0):1840 yılında Telgraf ve 1880 yılında Telefon İcatları ve 1920 yılında Taylorizm (Bilimsel yönetim) felsefesinin benimsenmesi ile yirminci yüzyıl başlarında elektrik gücünün yardımıyla seri üretim tanıtılmış, iş

bölümüne dayalı elektrik enerjili kitlesel üretimler yapılı olmuştur.

- Üçüncü endüstri **devrimi (3.0)** : 1970 li yıllarda; dijital devrim, elektroniklerin kullanımı ve BT (Bilgi Teknolojileri)'nin gelişmesiyle üretim süreçlerinde otomasyon yaygınlaşmıştır. 1971 yılında İlk mikro bilgisayar (Altair 8800), 1976 yılında Apple I (S. Jobs ve S. Wozniak) kullanılmaya başlanmıştır. Bilgi teknolojilerinin gelişmesi birçok sektörde üretim süreçlerinde otomasyonu başlatmıştır.

- **Dördüncü endüstri devrimi (4.0)**, 21. yüzyıl otonom makineler ve sanal ortamlar devreye girmiş ve günümüzde siber fiziksel sistemlere dayalı üretim uygulanmaya başlamıştır. Bu dönemdeki belli başlı gelişmeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz. (endüstri 4.0 Platformu)

- 1988 AutoIDLab. (MIT)
- 2000 Nesnelerin İnterneti
- 2010 Hücresel Taşıma Sistemi
- 2020 Otonom Etkileşim ve Sanallaştırma

Endüstri 4.0, teknolojilerin ve değer zinciri organizasyonları kavramlarının kolektif bir bütünüdür. Siber-Fiziksel sistemlerin kavramına, nesnelerin, internetine ve hizmetlerin internetine dayalıdır. Bu yapı akıllı fabrikalar vizyonunun oluşmasına büyük katkı sağlamaktadır. Endüstri 4.0 genel olarak aşağıdaki 3 yapıdan oluşmaktadır.

- Nesnelerin İnterneti
- Hizmetlerin İnterneti
- Siber-Fiziksel Sistemler

Endüstri 4.0 ile modüler yapı akıllı fabrikalar kapsamında, fiziksel işlemleri siber-fiziksel sistemlerle izlemek, fiziksel dünyanın sanal bir kopyasını oluşturmak ve merkezi olmayan kararların

verilmesi hedeflenmektedir. Nesnelerin interneti ile siber-fiziksel sistemler birbirleriyle ve insanlarla gerçek zamanlı olarak iletişime geçip işbirliği içinde çalışabilecektir. Hizmetlerin interneti ile hem iç hem de çapraz örgütsel hizmetler sunulacak ve değer zincirinin kullanıcıları tarafından değerlendirilecektir. (**endüstri 4.0 Platformu**)

Endüstri 4.0, 6 ilkeye dayanmaktadır. (**endüstri 4.0 Platformu**)

i) Karşılıklı Çalışabilirlik: Siber fiziksel sistemlerin yeteneği ile (örn. iş parçası taşıyıcıları, montaj istasyonları ve ürünleri) nesnelerin interneti ve hizmetlerin interneti üzerinden insanların ve akıllı fabrikaların birbirleriyle iletişim kurmasını içerir.

ii) Sanallaştırma: Bu yapı akıllı fabrikaların sanal bir kopyasıdır. Sistem, sensör verilerinin sanal tesis ve simülasyon modelleri ile bağlanmasıyla oluşur.

iii) Özerk Yönetim: Siber-Fiziksel sistemlerin akıllı fabrikalar içinde kendi kararlarını kendi verme yeteneğidir.

iv) Gerçek-Zamanlı Yeteneği: Verileri toplama ve analiz etme yeteneğidir. Bu yapı anlayışın hızlıca yapılmasını sağlar.

v) Hizmet Oryantasyonu: Hizmetlerin interneti üzerinden siber-fiziksel sistemler, insanlar ve akıllı fabrika servisleri sunulmaktadır.

vi) Modülerlik: Bireysel modüllerin değişen gereklilikleri için akıllı fabrikalara esnek adaptasyon sistemi sağlar.

- **Toplum 5.0 (Beşinci endüstri devrimi de denilebilir)** Teknolojik gücü doğru yönetecek akıllı toplumun gelişimine katkı sağlamasını amaçlayan felsefe olarak tanımlanmaktadır.

Endüstri 5.0: Toplum odaklı insansız teknolojileri ifade eder. Toplum 5.0 kavramı Japonlar tarafından "Toplum için teknoloji" önerisi olarak ortaya

atıldı. Bilgi toplumundan süper akıllı topluma geçişi ifade etmektedir.

Bu makalede özellikle Büyük veri (Big data) hakkında ve toplum 5.0 felsefesinin robotlarla yaşamının etkileri değerlendirilerek, teknolojideki bu dijital dönüşümün muhasebe ve denetim uygulamaları üzerindeki etkisi analiz edilerek muhasebe mesleğinin yapay zekayla birlikte nasıl var olabileceği değerlendirilecektir.

2. BÜYÜK VERİ (BIG DATA)

2.1. Büyük Verinin Niteliği

Büyük veri sosyal medya paylaşımları, fotoğraf arşivleri, sürekli kayıt alınan 'log' dosyaları gibi farklı kaynaklardan elde edilen tüm verilerin anlamlı ve işlenebilir hale dönüştürülmüş biçimidir.

Büyük veri, özellikle internet ve sosyal medya ağları üzerinden ortaya çıkan verilerin anlamlı ve işlenebilir hale getirilmesi sürecidir. Bilişim ve teknolojik altyapının gelişimi ile ortaya çıkan algılayıcılar ve sistemler tarafından oluşturulan, büyük hacimli ve hızlı bir akım şiddeti olan çeşidi bol ve hızla gelen veriyi; toplama, saklama, temizleme, görselleştirme, analiz etme ve anlamlandırma işlemlerinin gerçekleştirilmesi büyük veri (Big data) olarak adlandırılmaktadır.

Büyük verinin, mevcut veri tabanı yönetim araçları ve geleneksel veri işleme uygulamaları kullanılarak işlenmesi, büyük verinin çok geniş ve karmaşık veri setlerinden oluşması; verinin elde edilme, iyileştirilme, depolama, arama, paylaşma, transfer, analiz ve görselleştirme aşamalarında zorlukların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Bu kapsamda; üretimden perakende ve hizmet sektörüne kadar her alanda, işletmeler verimliliklerini artırmak, riskleri değerlendirmek, avantajlı ve zayıf yönlerini belirlemek amacıyla büyük verilerden ve analizlerinden faydalanmayı istemektedir.

Bilginin hızlı bir şekilde eskidiği ve teknolojinin de akıl almaz bir şekilde boyut değiştirdiği günümüzde dünyada kullanılan verilerin % 90'ının sadece son iki yılda yaratıldığı söylenmektedir (<http://www.accaglobal.com>). Bilişim çağını yaşayan dünyada artık çok fazla kaynaktan, dağınık, karmaşık ve büyük bir veri üretimi gerçekleşmektedir.

Dünyanın en büyük muhasebe kuruluşlarından birisi olan ACCA (Association of Certified Chartered Accountants) ve IMA (Institute of Management Accountants) tarafından 2013 yılında yapılan bir ankette, şirketlerin % 62'sinin geleceklere için büyük verilerin önem arz ettiği sonucu ortaya çıkmıştır. Aynı anket, muhasebe alanını önemli ölçüde yeniden şekillendirecek ikinci en etkili unsur olarak büyük veriyi göstermiştir (<http://www.accaglobal.com>). Günümüzün finansal işlemleri geçmiştekilerden oldukça farklılıklar göstermektedir.

Verilerin analizinde kullanılan geleneksel karar destek süreçleri verilerin büyüklüğü ile baş edememektedir. İşletmeler en azından kendi verilerinin gücünden tam kapasite ile yararlanabilmek için karar destek süreçlerinde yeni teknolojilerden yararlanmaları gerekmektedir.

Son yıllarda artan bir ilgi ile hayatımıza giren veri olgusu sürekli rekabet içerisinde yaşamlarını sürdürmek zorunda olan işletmeler için de büyük imkânlar sunmaktadır. İşletmeler, dağıtım ve lojistik optimizasyonu, işlem sürelerini azaltma, müşteri kayıplarını önleme, müşterilerin takibi, şeffaflık, müşteriye uygun hizmet ve mal sunum gerçekleştirmek, performans geliştirmek ve sürdürülebilir bir ekonomik yaşam sağlamak amacıyla kullandıkları büyük veri ve analizleri sonucunda elde edilen bilgiler sayesinde zaman ve maliyet kısıtlarını en iyi şekilde kendi lehlerine çevirmektedirler.

Günümüzde veri analizlerinin önemi arttıkça, veri

bilimi de önemini artırmıştır. Veri bilimi; teknolojik altyapıdan, programcılıktan, matematiksel ve istatistiksel tekniklerden ve bilimsel araştırma gibi çeşitli kaynaklarla desteklenmektedir

Büyük verilerin analizinde klasik analiz yöntemleri yeterli olmamaktadır. Bilgilerin karmaşıklığı ve büyüklüğü disiplinler yöntemleri ve yeni yaklaşımları gündeme getirmektedir. Verilerin detaylarına ulaşabilmek, örtülü bağlantıları ortaya çıkarabilmek, algoritmalar sayesinde öngörülerde bulunabilmek, yapısal olmayan verileri çözümleyebilmek analiz süreçlerini oluşturmaktadır. (<http://www.accaglobal.com>)

1.2. Büyük Veri Bileşenleri

Büyük verinin beş özelliğini ifade etmek üzere “5 V” simgesi kullanılmaktadır. (ACCA and IMA 2013)(Aslan,Özerhan2017)

- Veri Büyüklüğü (Volume)
- Verinin Hızı (Velocity)
- Verinin Çeşitliliği (Variety)
- Verinin Değeri (Value)
- Veriyi Doğrulama (Veracity)
- i- Veri Büyüklüğü (Volume)

Veri büyüklüğü, çok sayıda yapılandırılmış ve yapılandırılmamış veri büyüklüğünü ifade eder. Verilerin yaklaşık %90 nın yapılandırılmamış veriden oluştuğu söylenmektedir. Büyük veri sayesinde, yüksek hızda üretilen verilerin çok hızlı artması, küresel anlamdaki veri hacmini de ciddi oranda artırmaktadır. Mobil araçlar ve kablosuz veri süreçleri, sürekli veri üretmekte ve internet tabanlı uygulamalar üzerinde her dakika milyonlarca veriyi kullanıma sunmaktadır. Söz konusu artışlar, verinin işleme, saklanma, bütünleştirme ve arşive gönderim gibi hususlarda yeni teknolojilerin kullanımını gerekli kılmaktadır. Ancak bulut

teknolojisi gibi yeni teknolojilerin yaygınlaşması ile birlikte verilerin depolanması kolaylıkla yapılabilmekte ve istenilen zamanda veriler kullanılabilir. (Yılmaz, Bülbül, Atik 2017, S.89)

ii- Verinin Hızı (Velocity)

Geleneksel anlamdaki veri işleme teknolojinin ötesinde, büyük veri üretimindeki hızın çok fazla olması ve gittikçe artış göstermesi, veri analizindeki yarı-gerçek ve gerçek zamanlı veri işleme ihtiyaçlarını önemli ölçüde artırmaktadır. Bundan dolayı, daha hızlı üretilebilen veri, verinin ihtiyaç duyulan yerdeki işlem hızını da artırmakta ve veri çeşitliliğine önemli katkılar sunmaktadır. (Yılmaz, Bülbül, Atik 2017)

iii- Verinin Çeşitliliği (Variety)

Günümüzde çok çeşitli, birbirine benzemeyen çeşitli yollarla kolayca elde edilebilen veriler bulunmaktadır. Bu veriler yapılandırılmış olabileceği gibi, yapılandırılmamış ya da yarı yapılandırılmış da olabilmektedir. Dolayısıyla, nihai kullanıcılar tarafından sosyal medya üzerinde, internet tabanlı uygulamalarda ve algılama cihazlarındaki bilgiler, dinamik olmasının yanında yapılandırılmamış bilgiler olarak ortaya çıkmaktadır. (Aslan, Özerhan 2017, S.886)

iv- Verinin Değeri (Value)

İşletmelerde kullanılan geleneksel veriler durağan yapıda ve daha ziyade geçmişe yönelik saklanacak bilgiler özelliğinde olduğu için genellikle gelecek hakkında önemli bilgiler sunamamaktadır. Geleceğe ilişkin trendlerin analizi, meydana gelebilecek değişikliklere karşı hazırlıkların yapılması ve karar alınması büyük verinin sunduğu değer sayesinde mümkün olabilecektir.

Bu kapsamda büyük veri, verinin üretimi ve işlenmesi ile ilgili konularda işletmelere ciddi katkılar sunmakta ve artı değer yaratmaktadır. Böylece karar verme mekanizmalarına sağlanan anlık

girdiler, sağlıklı ve doğru kararların verilmesinde önemli yere sahip olmaktadır. (Yılmaz, Bülbiil, Atik 2017)

v- Verinin Doğrulanması (Verification)

Büyük verinin sağlamış olduğu olağanüstü yoğunluk ve veri akışı içerisinde, verilerin güvenli olması da önemli bir husustur. Veri akışı sırasında meydana gelebilecek aksaklıklar, veri işleme süreçlerine de doğrudan etki edebilecektir. Dolayısıyla, doğru kaynaktan, uygun şekilde ve miktarda ve de doğru kişilerin elinde üretilen veriler, verilerin doğrulanması ve gizliliği açısından kritik unsurlar arasında yer almaktadır.

3. DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARINA VE MUHASEBE MESLEĞİNE ETKİSİ

3.1. Dijital Dönüşümün Muhasebe Uygulamalarına Etkisi

Dijital dönüşüm; geleneksel iş modellerini etkilemiş ve değişen müşteri ve çalışan ihtiyaçlarını karşılamak için dijital işletmelere dönüşmüştür. Organizasyonlar, müşteriler ve rekabet hakkında daha çok bilgiyi saklamak ve analiz etmek için büyük veri kullanıldıkça, alış veriş gibi pazarlama faaliyetleri daha çok kişiselleşmiştir. Dijital değişimin iş dünyası için getirdiği;

- Büyük veri,
- Dijital analiz,
- Bulut Değişim,
- E- fatura, E Dönüşüm,
- Siber Güvenlik,
- Endüstri 4-0,5-0,
- Yeni nesil ERP,
- Nesnelere İnterneti,

İş modellerini de etkilemiştir. Çeşitli alanlarda görülen bu değişim, muhasebe ve denetim uygulamalarını da etkilemiştir. Muhasebe mesleğinin, tarihsel gelişim sürecine baktığımızda, Neydik? Ne olduk? Ne olacağız ? sorularının yanıtını analiz etmemiz gerekir.

i- Önceleri muhasebeci, işletmede meydana gelen finansal olayları elle fiziki muhasebe defterlerine kaydediyor, sınıflandırıyor ve bu bilgileri özetleyerek bilanço dediğimiz finansal durum tablosunu ve performansını görmek üzere de kar-zarar tablosunu ayrıntılı bilgiye ihtiyaç duymadan, herhangi bir sınıflama yapmadan düzenliyordu. Çünkü bu dönemlerde;

- Muhasebe bilgilerinin kullanıcıları azdı.
- Finansal raporlamada sadece bilanço ve gelir tablosu düzenleniyordu
- Sermaye piyasaları gelişmemiştii
- Maliyet muhasebesi uygulamalarında gider dağıtımlarında, mamul maliyetlerinin hesaplanmasında zorluklar yaşıyordu.
- Maliyetler yıllık olarak hesaplanıyordu.
- Muhasebe servislerinde çok kişi çalışıyordu

ii. Bilgisayarların kullanıma girmesi ile elle tutulan defterler bilgisayar ortamında tutulmaya başlamış, satın alınan muhasebe programları aracılığı ile finansal tablolar daha kolay hazırlanmaya başlamıştır. Ülkemizde uygulanan tek düzen muhasebe sistemi de daha sağlıklı ve karşılaştırılabilir bilgi üretilmesine olanak vermiştir. Sermaye piyasasının da gelişmesiyle de kamuya sunulan finansal tablo sayısı artmış nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu da düzenlenmeye başlamıştır. Maliyetler aylık olarak çıkarılmaya başlamıştır. Ancak yine de bu finansal tablo verilerinin bilgilerin doğruluğunun testinde, ilgililere sunumunda,

muhasabe meslek mensubunun bizzat çalışmasını gerekli kılmıştır. Bilgisayar programlarının kullanımını sadece meslek mensubuna zamandan tasarruf imkanını sunmuş elle yapılan birçok matematiksel işlemin bilgisayar ortamında daha kolay hazırlanmasına olanak vermiştir.

iii. İnternetin icadı ve yaygın olarak kullanılmaya başlanması, büyük verinin oluşumu ve teknolojik değişim ve dönüşümler ekonomik hayatı büyük ölçüde etkilemektedir. Muhasebe sistemleri bulut bilişim hizmeti ile birleşerek Bulut Muhasebesine (Cloud Accounting) yönelmiştir. Bulut bilişim işletmelere bir çok ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir altyapı sunmaktadır. Klasik muhasabe programları yerine bulut bilişim tabanlı muhasabe programları uygulamaya girmiştir. Türkiye’de internet ve internet teknolojilerinin kullanımının dünya ortalamalarında olduğu görülmektedir. Ülkemizdeki şirketlerin % 31’i buluta geçmiş durumdadır ve % 40’ı ise buluta geçmeyi düşündüğünü belirtmektedir. En fazla üretim şirketlerinin başı çektiği görülmüştür. Kamu sektörünün de yüzde 25’inin bulut bilişimi kullandığı görülmektedir. Bulut bilişim muhasabe sektöründe kullanımının her geçen gün hızla yayılmaktadır. Bulut bilişim tabanlı muhasabe sistemlerini kullanan işletmelerin sağlayacağı muhtemel faydalar ise şöyledir: (Dimutruı ve Matei, 2014, 843)

- İleri teknolojiyi çok düşük maliyetlerle kullanabilmek.
- Zaman ve mekandan bağımsız çalışma olanağı.
- Müşteri ilişkilerini daha hızlı yönetebilmek.
- Daha hızlı hizmet verebilme olanağı.
- Yasal güncellemelerin yazılıma hızla yansması özelliği
- Tüm kullanıcıların güncellemelerinin aynı anda ve bedel ödemededen gerçekleşmesi.

- Müşteri işletme ile iş yükünün kolaylıkla paylaşılabilmesi.

- Veri kaybı yaşanmaması ve sınırsız yedekleme olanağı.

- Kurulum, destek ve eğitimlerden sınırsız faydalanma olanağı.

- Müşteri ile muhasabe şirketi arasındaki iletişim modelleri

Bulut Tabanlı Muhasebe Programlarının Özelliği aşağıdaki gibi sırlanabilir

- Sisteme uzaktan erişim bulunmaktadır

- Kurulum ve güncelleme uzaktan otomatik gerçekleşir

- İş yeri dışında bağımsız çalışma olanağı bulunmaktadır

- Yedekleme bulut bilişim sisteminde ve yerel terminalde gerçekleştirilir

- Mevzuat değişiklikleri bulut bilişim sisteminden kolayca izlenebilir

- İşlemler süratli yapılabilir, zaman kayıpları yaşanmaz

- Faturaların ve diğer resmi belgelerin web tabanlı doldurulması ve gönderimi mümkündür

- İşletme yöneticilerinin finansal verilere istedikleri an uzaktan erişimi mümkündür

- Mali müşavirlerde müşteri işletmeler ile sürekli web tabanlı iletişim kurmaları mümkündür.

Nesnelerin interneti ile siber-fiziksel sistemler birbirleriyle ve insanlarla gerçek zamanlı olarak iletişime geçip işbirliği içinde çalışma olanağı sunmuştur. Hizmetlerin interneti ile hem iç hem de çapraz örgütsel hizmetler sunulmakta ve değer zincirinin kullanıcıları tarafından değerlendiril-

mektedir. Modüler yapıllı akıllı fabrikalar, iş yerleri günümüzde faaliyette bulunmaya başladı. Fabrikada bir siparişin alınması durumunda, bu siparişle ilgili ilk madde ve malzeme alımları otomatik olarak devreye girmekte, yan sanayi için üretim planlaması anında yapılmaktadır. Stokların asgari bulundurma düzeyine düşmesinde sistem otomatik olarak yeni siparişler vermektedir.

Hizmetlerin ve nesnelerin internetine örnek olarak şu örnek verilebilir. Akıllı otellere örnek olarak, bir yolcunun kaldığı otelde ertesi gün sabah altıda ayrılacağı ve uçağının örneğin sabah yedide olduğu için uyandırma verildiği ve uyandırma saatinin beş olarak karar verildiği bir örnekte, yolcunun uçağının iki saat rötarlı olduğunu otomatik olarak öğrenen sistemin yolcuya saat beşte değil saat yedide uyandırma vermesi, bu iletişim ağının biri birini okumasına örnektir. Bu otomatik iletişim, nesnelerin interneti geliştikçe her alanda görülecektir.

Teknolojik değişim ve dönüşümlerin muhasebe işlemlerinde kullanılması, varlık ve kaynakların izlenmesinde performans ölçümünde, nakit akışlarının izlenmesinde, iç kontrollerin etkinliğinin artırılmasında ve etkin finansal ve finansal olmayan bilgilerin raporlanmasında büyük kolaylıklar sağlamıştır. Kamu otoritelerine sunulacak bilgilerin, verilecek beyannamelerin internet ortamında sunumu yukarıda da açıklandığı üzere, muhasebe meslek mensubuna zamandan ve maliyetten büyük tasarruf sağlamaktadır. E-defter, E-fatura, E-beyanname, E-Bordro gibi internet ortamında düzenlenen belgeler muhasebe meslek mensubunun işini kolaylaştırmıştır.

Maliye Bakanlığı gibi ilgili gözetim ve denetim kurumları işletmelerin durumunu denetlemek için artık işletmeye gitmek zorunda değildir. İnternet ortamında gelen bilgiler aracılığı ile şirketlerin hesaplarını ve raporlarını kendi ofislerinde denetleyebilmektedir. Müşterinin bankasındaki para

hareketleri, sigortaladığı nesnelerin sigorta bedelleri, şirkete ilişkin her türlü hareket teknolojik değişimler sonucunda bütünleşik sistemler olarak çalışmakta ve ilgili otoritelere yararlı bilgiler otomatik olarak verilmektedir.

Dijital teknolojiadaki değişim, maliyet ve yönetim Muhasebesi uygulamaları üzerinde de olumlu etkileri olmaktadır. İşletmeler açısından, üretilen mal ve hizmetlerin toplam ve birim maliyetini hesaplamak ve bu bilgileri dönemler itibariyle birbiriyle karşılaştırmak ve analiz etmek, işletme amaçlarının hayata geçirilmesinde son derece önemlidir. Bahsedilen tüm işlemlerin elektronik ortamda yapılıyor olması ise işletmeye zaman ve maliyet açısından önemli katkılar sağlamaktadır. Büyük veri sayesinde, anlık olarak erişilebilen finansal ve finansal olmayan bilgiler, yönetime yine anlık olarak ulaştırılabilmekte ve finansal bilgi kullanıcılarının kullanımına da hızlıca sunulabilmektedir. Ayrıca, büyük veri ile birlikte, maliyetlere ilişkin bilgilerin süratli bir şekilde elde edilebilmesi, işlem maliyetlerini düşürerek, alınacak kararların doğruluğu ve bilgilerin yeterliği açısından yönetimin performansını artıran bir faktör durumundadır. Büyük veri kapsamında elektronik kaynaklardan elde edilen bilgiler, işletme fonksiyonlarından planlama ve kontrol çalışmalarına da kılavuzluk etmektedir. Böylece, karar modellerinin oluşturulması, belirli zaman diliminde güvenilir bilgilerin edinilmesi ve alınacak kararların sonuçlarının değerlendirilmesi hızlı bir şekilde yapılmış olmaktadır. Bütçelerin hazırlanmasında, gelecekle ilgili bilgilerin temininde dijital ortamda elde edilen bilgiler kolaylık sağlamaktadır. Teknolojik imkânlarla beraber ortaya çıkan yeni yaklaşımlar, muhasebeye ilişkin elde edilen veri ve bilgiler, yönetimin ihtiyaç duyduğu zamanda ve istediği miktarda veriyi kullanabilmesine olanak sağlamıştır. Bu olanak yönetim muhasebesinde alınacak kararları hızlandırmıştır, geleneksel yöntemlerin dışında, veri yönetimine ilişkin belli

başlı yöntemlerin kullanılması imkan dahilinde olmuştur. Büyük veri kapsamında elde edilen karmaşık bilgilerin, sınıflandırma ve yapılandırmaya tabi tutularak veri standardının sağlanması ve veri yönetimi teknolojiyle bütünleşerek karar almada kullanışlı hale gelmesi oldukça kolay hale gelmiş bulunmaktadır (Schwalbe,2002:88). Bu kapsamda kurumsal kaynak planlaması sistemleri önemli boyutlara ulaşmıştır.

Büyük verinin; karar alma süreçlerini hızlandırmadaki katkıları çok yönlüdür. İşletme stratejileri doğrultusunda kaynakların verimli kullanılması, risk yönetimine olanak sağlayarak işletme performansının artırılması, kontrol süreçlerinin süratli ve zamanında çalışması ile aksaklıkların zamanında giderilmesi ve işletme hedeflerine ulaşmaya imkan vermesi gibi katkılar bunlardan bazılarıdır.

3.2 Dijital Dönüşümün Denetim Uygulamalarına Etkisi

Bilgi teknolojisindeki değişim, büyük veri imkanları, denetçinin de görevini daha süratli ve güvenli olarak yapmasına olanak sağlamıştır. İşletme faaliyetlerinin denetimi ve denetim sonucu sunulan raporlar, finansal bilgi kullanıcılarının verdikleri kararlarda daha rasyonel davranmalarına ve amaçları doğrultusundan tutarlı davranış geliştirmelerine yardımcı olmaktadır. Finansal raporlamadaki güvenilirlik, faaliyetlerdeki etkinlik, ilgili yasa ve mevzuata uygunluk, işletmelerin bilgiye gerçek

zamanlı olarak erişebilmesini ve doğru bilgilere dayanarak faaliyetlerini sürdürmesini gerektirmektedir (Doyrangöl, 2007: 302). Faaliyetlerin kontrol edilmesi ve yönetimin etkinliğinin sürdürülmesi bütün yöneticilerin öncelikli konuları arasındadır. Büyük veri sayesinde online (çevrimiçi) sistemlerin kurulumu ve buralardan veri aktarımının yapılması, işletme faaliyetlerinin anlık olarak izlenebilmesine ve içeride meydana gelen gelişmelere hızlıca karşılık verilmesine yardımcı olmaktadır. (Sledgianowski, 2017:5) Gerçek zamanlı bilgiler sayesinde kaynakların verimli kullanımını desteklenmekte ve sorumlulukların kontrolü de kolaylaşmaktadır.

Denetim sürecinde dijital dönüşümün etkisini; denetimin amacına ve sürecine bakarak açıklayabiliriz. Denetimin amacı; finansal tabloların, geçerli finansal raporlama standartlarına uygunluğu hususunda görüş verebilmek için *Makul Güvenceyi* sağlayacak *Yeterli* ve *Uygun Bağımsız Denetim Kanutlarının* elde edilmesi için *Bağımsız Denetim Tekniklerinin* kullanılarak işletmenin işlemlerinin denetlenmesi ve denetim sonuçlarının *Raporlanmasıdır*. Denetim uygulama süreci aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır.

Gerek riskin değerlendirilmesinde, gerekse riske karşılık vermede ve raporlama aşamalarında, denetçi teknolojik gelişmelerden yararlanmakta ve bilgiye daha süratle ulaşarak çalışmasında sürat kazanmakta, maliyetten tasarruf etmektedir.

1. RİSKİ DEĞERLENDİRME	2. RİSKE KARŞILIK VERME	3. RAPORLAMA	4. KALİTE KONTROL
<ul style="list-style-type: none"> - Müşteri kabulü - İşletmenin Tanınması - İşin Planlanması - Takımı Oluşturma - Önemlilik Seviyesini Belirleme 	<p>Denetim Tekniklerinin Uygulanması</p> <p>İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi</p>	<p>Çalışma Dosyasının Hazırlanması</p> <p>Raporlama</p>	<p>Kalite kontrolün yapılması</p>

Riskin değerlendirilmesi sürecinde; denetçiler büyük ölçüde teknolojiden yararlanmaktadır.

<p>RİSKİ DEĞERLENDİRME</p> <p>Müşteri kabulü</p> <p>İşletmenin Tanınması</p> <p>İşin Planlanması</p> <p>Takımı Oluşturma</p> <p>Önemlilik Seviyesini Belirleme</p>	<p>Teknolojiden yararlanma</p> <p>İnternet İncelemesi</p> <p>Bilgilerin e-posta ortamında alınması</p> <p>Excel analizleri</p> <p>Takımın bir araya gelmeden de işbölümü yapabilmesi</p> <p>Database üzerinden dosya Oluşturulabilmesi</p> <p>Daha detaylı veri analizleri</p>
---	---

Riske karşılık verme sürecinde de denetçinin teknolojiden yararlanma olanaklarını aşağıdaki gibi gösterebiliriz:

RİSKE KARŞILIK VERME	Yapılan işler	Teknolojiden Yararlanma
Denetim Tekniklerinin Uygulanması İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	Defter, belge ve kayıt incelemesi Yeniden Hesaplama Yeniden Uygulama Analitik inceleme Mutabakatlar Gözlem Görüşme	Şirkete gitmeden denetim imkanı E-fatura & E-defter uygulamaları Excel formülleri Software giriş izinleri E-posta yazışmaları Kayıtlı kamera görüntüleri Analitik çalışmalar, - karşılaştırmalar Emsal (Benchmark) analizleri GELECEK: Tüm yazılımlarla aynı dili konuşan bir denetim programı

Raporlama aşamasında denetçinin teknolojiden yararlanmasını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

RAPORLAMA	Teknolojiden Yararlanma
Çalışma Dosyasının Hazırlanması Raporlama	Çalışma dosyalarının hazırlanmasında, yapılacaklar listesinden iş takibinin sağlanması Kimlerin dosyalara giriş yaptığının izinin takibi Çapraz referanslamaların kolaylığı Kolay erişim Hazır formatlar kullanılabilmesi Yazışmaların da raporlanabilmesi

Kalite Kontrolün yapılması sürecinde de teknolojik gelişmeler denetçinin işini kolaylaştırmaktadır.

<p>KALİTE KONTROL</p>	<p>Teknolojiden Yararlanma</p> <ul style="list-style-type: none"> -Gözden Geçirme ekiplerine erişim kolaylığı -Çalışmaların daha kolay analizi -Etik ilkelere uyumun kolayca izlenebilmesi
------------------------------	--

Yukarıdaki açıklamalardan da görüleceği üzere teknolojiye gelişmelerden yararlandığı sürece, nesnelere internet bilgilerini kullanarak yararlı bilgileri analiz edip sonuca ulaşmak denetim sürecinde denetçilere kolaylıklar sağlayacaktır. Ancak kuşkusuz, teknolojiye bu değişimin sağladığı yararlar yanında bazı olumsuzlukları da olacaktır. Örneğin;

- Okuma ve Çalışma Alışkanlıklarının Değişmesi
- Hızlı Değişen Sistemlere Adaptasyon
- Teknoloji Uyum Maliyetleri
- Bilgi Güvenliğinin Sağlanması
- Kontrol Edilmesi Gereken Verilerin Çokluğu gibi.

3.3. Teknolojik Gelişimin Muhasebe Mesleğine Etkisi

Teknolojiye bu hızlı değişim, Muhasebe mesleğini ne yönde etkileyecektir? Gelecekte muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulmayacak mı? Bu sorunun yanıtında, muhasebe mesleğinin devamında, muhasebe meslek mensubunun konuya yaklaşımı ve kendisini gelecekteki teknolojik değişimlere

hazırlamasına bağlıdır. Muhasebe mesleği, defter tutma yerine, veri analizine, danışmanlığa, denetim, stratejik planlamaları yapmaya yönelecektir.

Geleceğin muhasebecisi; robotlarla çalışabilen, dijital gelişmelere ayak uydurabilen ve teknolojik gelişmeler karşısında veri analizini başarıyla yapabilen, liderlik özellikleri gelişmiş verileri okuyabilen ve bu konuda şirketlere danışmanlık yapan kişiler olacaktır. Muhasebenin çalışma alanı değişeceğinden meslek mensuplarının yeni yeterlilikler kazanması gerekecektir. Geleceğin muhasebecisi, gelecekteki teknolojik değişimleri kucaklayabilen, sistemin bir parçası olan kişiler olacaktır.

Türkiye’de muhasebe dünyasına robotların girmesi zaman alacaktır. Ancak internetin gelişimi dijital ortamın gelişmesi teknolojinin bir araç olarak kullanılmasını ve meslek mensubunun yükünü azaltmasına, kendisine daha çok zaman ayırmasına olanak verecektir. Meslek mensubunun zaman geçirmeden bilişim teknolojisini öğrenmesi ve onu bir araç olarak kullanması, verilerin analizini yapabilme yeteneğini geliştirmesi, stratejik planlamalarda rol alabilmesi varlığını uzun yıllar sürdürmesini garantileyecektir.

4. SONUÇ

Günümüzde, bilişim teknolojilerdeki gelişim, yapay zekâ ve otomasyon, internet ve sosyal medya ağları üzerinden büyük hacimli ve çok çeşitli bilgiyi hızlı bir şekilde elde etme olanağına sahip olma, her alanda olduğu gibi muhasebe ve denetim uygulamalarını da etkilemekte ve muhasebe mesleğinde yeni yeteneklere sahip olmayı gerekli kılmaktadır. Dijital ortamda muhasebe bilgilerinin üretilmesi, çeşitli denetim tekniklerinin geliştirilen yeni bilgisayar programları ile yapılması; mali müşavirlerin, yeminli mali müşavirlerin, bağımsız denetçilerin de hayatını etkilemekte görevlerini yaparken bu değişime ayak uydurmalarını gerekli kılmaktadır. Önceleri elle yapılan birçok iş artık otomasyon yoluyla yapay zekâ teknolojileri kulla-

nılarak yapılmaya başlanmıştır. Geleceğin muhasebecisi; robotlarla çalışabilen, dijital gelişmelere ayak uydurabilen ve teknolojik gelişmeler karşısında veri analizini başarıyla yapabilen, liderlik özellikleri gelişmiş verileri okuyabilen ve bu konuda şirketlere danışmanlık yapan kişiler olacaktır. Muhasebenin çalışma alanı; veri analizi, danışmanlık, riski ölçüp değerlendirmek, değer yaratmak, stratejik planlar yapma, kamuya sunulan bilgilerin doğruluğuna makul güvence vermek, geleceği öngörmek gibi danışmanlık alanlarına yönelecektir. Meslek mensuplarının yeni yeterlilikler kazanması, teknolojik gelişmelere kolay uyum sağlayan kişiler olması gerekir. Geleceğin muhasebecisi, gelecekteki teknolojik değişimleri kucaklayabilen, yeni sistemin bir parçası olabilen kişiler olacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, M.Uğur; Dijital Dönüşümün Vergi ve Muhasebe Denetimine Etkileri, (2016) Mödav Osmaniye Konferansı,

Aslan, Ümmühan, Özerhan, Yıldız; (2017) .Big Data, Muhasebe Ve Muhasebe Mesleği; Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19 (4) 862-868.

Dimitrui, O., Matei, M., (2014); A New Paradigm Of Accounting Through Cloud Computing, Procedia Economics and Finance, Volume 15, s.840-846, ISSN 2212-5671

Doyrangöl, Nuran Cömert, (2007) İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, Türkiye’de Muhasebe Denetim Alanında Yayımlanan Araştırmalar(1995-2005)ve Seçme Yazılar, Editör: Şaban Uzun ve Seval Kardeş Selimoğlu, İSMMMO Yayınları No:82, İstanbul.

Schwalbe, Kathy Information Technology Project Management, Canada Course Technology Thomson Learning, 2002:

Sledgianowski, Deb, Mohamed Goma, Christine Tan; Toward integration of Big Data, Technology and Information Systems Competencies into the Accounting Curriculum, Journal of Accounting Education

Yılmaz. Bülent, Bülbül Samet, Atik, Murat; Büyük Verinin (Big Data) Muhasebe Üzerindeki Etkisi ve Muhasebeye Sağladığı Katkıların İncelenmesi, Kara Harp Okulu Bilim Dergisi; Haziran 2017, cilt 27, sayı 1, s79-112

(<http://www.accaglobal.com>)

([http//endüstri 4.0 Platforumu](http://endüstri.4.0.platforumu))

([https:// inspiriacom/cloud accounting](https://inspiriacom/cloud-accounting))

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ ARTTIRMADA BİLGİ İFŞASI MODELİNİN KURULMASI

Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA*

Yrd. Doç. Dr. Günay Deniz DURSUN**

Makale Gönderim Tarihi :19.02.2018 / Kabul Tarihi : 27/04/2018

ÖZ

Küresel dünyada yaşanan muhasebe skandalları sonucu, işletmeler için denetim ve kontrol faaliyetleri daha da önemli bir hale gelmiştir. Hata ve hileleri önleme, maliyetleri düşürme, verimliliği artırma amacı ile kurulan iç kontrol sistemleri, işletmelerin varlıklarını korumada, doğru ve güvenilir finansal raporlama yapmalarını sağlamada, birçok işletme için zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması kamu yararını ilgilendiren işletmeler için Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında zorunlu olsa da etkinliğinin sağlanması konusunda uygulamada yaşanan sorunların çözümü adına bilgi ifşa modelinin kurulmasının şekil ve şartları bu makalede önerilmeye çalışılmaktadır. İşletmelerde yaşanan yasal olmayan ve etik olmayan davranışların ortaya çıkarılması olarak bilinen bilgi ifşasının, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmada kullanılması ve kolay uygulanabilir olması için örnek bir model üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Bilgi İfşası, Etik

ESTABLISHMENT OF WHISTLEBLOWING MODEL IN INCREASING THE EFFECTIVENESS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM

ABSTRACT

As a result of the global accounting scandals, auditing and control activities for enterprises have become even more important. Internal control systems established to prevent errors and irregularities, reduce costs, and increase productivity, has become a necessity in the provision of accurate and reliable financial reporting in order to protect the assets of the enterprises. However, the internal control system has not been employed effectively, even though it is obligatory for the enterprises concerned with the public interest within the scope of the Public Financial Management and Control Law and Turkish Commercial Code. In this article, the terms and conditions of the establishment of the whistleblowing model is introduced for the solutions of the problems encountered in the application and effectiveness of the internal control system, although, are proposed. The model focuses on a sample so that the uncovering of unethical behavior in business, legal and known as whistleblowing can be used to increase the effectiveness of the entity's internal control system.

Keywords: Internal Control, Whistleblowing, Ethic.

* İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi, gulumserunkaya@aydin.edu.tr

** İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi, gunaydenizdursun@aydin.edu.tr

1. GİRİŞ

Küreselleşme ve rekabetin artması, bilgi kullanıcılarının doğru kararlar verebilmeleri açısından işletmelerin mali bilgilerinin güvenilirliği konusuna olan önemi arttırmıştır. Uluslararası muhasebe standartları kapsamında, finansal tabloların temel niteliksel özellikleri arasında sayılan gerçeğe uygun sunuş ile finansal tablo bilgilerinin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ve zamanında sunulmuş olması bilgi kullanıcılarının doğru karar vermelerini sağlamaktadır. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği bağımsız denetimle güvence altına alınmış ve bağımsız denetime tabi işletmelerin iç kontrol sistemi kurmaları zorunlu hale getirilmiştir.

İç kontrol sistemi ile işletme varlıkları korunurken, bir taraftan doğru ve güvenilir finansal raporlama amacı diğer taraftan da çalışanların işletme politikalarına bağlılıklarının sağlanması ile verimlilik artışı hedeflenmektedir. Bu temel amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı diğer bir ifade ile iç kontrol sisteminden istenen güvenceyi sağlayıp sağlamadığı sistemin etkinliği ile ölçülmektedir.

İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak için kabul gören temel varsayımlar; işin belirli kısımlarında farklı personelleri görevlendirme (görevlerin ayrılığı ilkesi), işin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesi, muhasebe işlemlerinin objektif belgelere dayandırılarak yapılması, muhasebe belge ve kayıtlarının fiziksel olarak korunması ve bağımsız mutabakat işlemleridir. Bu varsayımlar ile etkinliği sağlanmak istenen iç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşeni göz önüne alınarak işletme yönetiminin hedeflediği makul güvenceyi sağlaması adına bilgi ifşasının da bir araç olarak kullanılması mümkündür.

Bilgi ifşası; varlıkların yanlış veya kötü kullanımı, hata, hile ve işletmenin verimliliğini etkileyen konularda yapıldığında bu durum işletmenin iç kontrol sisteminin de etkinliği arttıracak bir fayda sağlayabilecektir. Ancak bu noktada, ifşanın nereye yapılacağı, neyin ifşa edileceği, izlenecek yöntem gibi konuların işletme tarafından belirlenememesi durumu işletme içinde ya da dışında bir kaos ortamına neden olabilecektir.

Bu çalışma ile bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği artırma amacına yönelik bilgi ifşasının nasıl kullanılacağı ortaya konulmaktadır.

2. BİLGİ İFŞASI KAVRAMI

Küresel pazarda, firmaların verimlilik artışı sağlamaya yönelik gerekli koşulları düzenleyerek maliyetleri ve giderleri azaltmaları ile sağlayacakları rekabet avantajlarını üst seviyelere çıkarmaları mümkündür.

Verimliliği artırma amacı taşıyan Toplam Kalite Yönetimi, işletmeyi bir bütün olarak ele almakta, müşteri memnuniyeti ve süreklilik anlayışı ile bütün çalışanları kaliteli ürün ya da hizmetten sorumlu tutmaktadır. Toplam Kalite Yönetimi'nin kalite anlayışı çerçevesinde hataların azaltılması, verimliliğin artırılması ve bu yolla kar artışının sağlanması hedeflenmektedir (Budak ve Budak, 2004:114-139).

1906'lı yıllarda suçun engellenmesi amacı ile kullanılan bilgi ifşası (Hersh 2002: 243), bu çalışmada; bir yönetim aracı olarak ele alınmakta ve verimliliğin artırılması, hataların önlenmesi konusunda işletmeler için bir modelleme ile açıklanmaya çalışılmaktadır.

İngilizce "whistleblowing" kavramından çevrilen bilgi ifşası, ıslık çalma anlamı ile örgütsel olarak ilk kez İngiltere'de polislerin potansiyel suçlulara

rı uyarması ile karşımıza çıkmaktadır (Mercan ve diğerleri 2012: 171). Yasal olmayan bir davranışın önlenmesi için kullanılan “whistleblowing” zamanla etik olmayan davranışların önlenmesi amacı ile de kullanılmaya başlanmıştır.

Dilimize bilgi ifşası olarak çevrilen bu kavram; bir örgütte iş görenlerin ya da geçmişte çalışmış olanların örgütteki yasal olmayan, ahlak dışı ve kurallara aykırı eylemleri bu durumları engelleyebilecek kişi ya da kurumlara bildirmesini ifade etmektedir (Kehinde ve Osagie 2017:19).

1988’de Amerika’daki yolsuzluk ve suistimalleri ortaya çıkarma amacı ile kurulan Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) tarafından hazırlanan raporlarda, varlıklarının çalınması veya zimmete geçirilmesi ya da kötü kullanımı, nakit hırsızlığı, fatura usulsüzlüğü, çek tahrifatı, bordro usulsüzlüğü, işletme kaynaklarının kötü kullanımı ve stoklarda kayıplar (ACFE 2016) en çok tespit edilen bilgi ifşasına girebilecek türde eylemlerdir. Ancak ifşaya konu olacak eylem ve davranışlarla ilgili bir sınır olmayıp, etik ve yasal olmayan tüm konu başlıkları düşünülmelidir.

Bilgi ifşası çeşitli açılardan sınıflandırılabilir (Park ve diğerleri 2008: 930): Örgüt hiyerarşisi açısından formel ve informal bilgi ifşası, ifşayı yapan açısından isimli ve isimsiz bilgi ifşası, ifşanın yapılacağı yer açısından kurum içi ve kurum dışına olan bilgi ifşaları. Formel örgüt yapılarında, bilgi akışı önceden belirli bir hiyerarşi içerisinde gerçekleştiğinden ifşa da bu iletişim zincirini takip ederek raporlanmaktadır. İnfomal örgüt yapılarında farklı kademelerde herhangi bir hiyerarşi olmaksızın iletişim kurulmakta ve bu yolla bilgi formel yapıya göre daha hızlı yayılmaktadır. İfşada bulunacak kişi, kurum içine ya da dışına yapacağı ifşalarda ismini açıklamayı veya saklamayı tercih edebilir. Bu durumun iş görenin koşulları, işletme

yönetiminin bakış açısı, baskı, korku gibi çeşitli unsurlara bağlı olduğunu düşünmek mümkündür.

Bilgi ifşası kavramının tanımı ve türlerine ilişkin literatürde yapılan incelemelerde ifşanın işletmede çalışan ya da geçmişte çalışmış kişiler tarafından yapıldığı ifade edilmektedir. Ancak ifşa, işletme ile ilgili 3.kişiler tarafından da kurum içine ya da dışına olacak şekilde gerçekleştirilebilir.

İşletme ile ilgili 3.kişiler olarak tanımlanan; tedarikçiler, tüketiciler, potansiyel yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar, devlet ve rakipler (Mucuk, 2008:29, KGK) tarafından da ifşa söz konusu olabilir.

Bilgi ifşası ile ilgili yapılan araştırmalar özellikle eğitim ve sağlık sektöründe çoğunlukla kamu yararı taşıyan konuların yine çoğu zaman kurum dışına olacak şekilde ifşa edildiğini göstermektedir (Uyar ve Yelgen 2015: 98-100).

Ülkemizde özellikle kamu işletmelerinde kurulan ihbar servisleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının aynı zamanda da toplumun çıkarları gözetilerek; yolsuzluk, usulsüzlük, yasa dışı davranışlar önlenmeye çalışılmaktadır. Özellikle kamu spotları aracılığı ile toplum faydası sağlayan konularda bilgilendirme yapılarak bilgi ifşası özendirilmektedir. Yeşilay ve Sağlık Bakanlığı’nın ortak projesi kapsamında kapalı alanlarda sigara içilmesinin önlenmesine ve toplum sağlığını korumaya yönelik kullanılan ihbar hatları bu duruma bir örnektir. Ancak kişisel şikayetlerin toplum yararının önüne geçtiği durumlarda da bilgi ifşası kullanılmaktadır. BİMER (Başbakanlık İletişim Merkezi), kaçakçılık ihbar hattı, trafik ihbar hattı gibi sıklıkla kullanılan ihbar hatları kimi zaman kişisel şikayet hatları olarak algılanmakta olsa da sonuçları toplum yararına olan kararların alınmasına ve uygulanmasına yardımcı olmaktadır.

İfşada bulunacak kişinin neyi, nereye ifşa edeceği konusunda tam bilgiye sahip olması gerekmektedir. Özel sektör işletmelerinde yaşanan etik ve yasal olmayan eylem ve davranışların ifşa edilebilirliği ile ilgili olarak her işletmenin kendine özgü yöntemler geliştirdiğini söylemek mümkündür.

Bilgi ifşası, işletme içerisinde ahlak dışı, illegal, etik olmayan davranış ve eylemlerin ortaya çıkarılması olduğundan sorumlu bir çalışan davranışının sonucu olarak da düşünülmelidir. Kimi zaman ifşa edilen bilgi, işletme yönetiminin, diğer çalışanların ya da işletmenin paydaşlarının hoşuna gitmesi de muhasebenin diğer tüm temel kavramlarını içermekle birlikte sosyal sorumluluk kavramı ile finansal tabloların temel niteliksel özelliklerinden biri olan gerçeğe uygun sunuşun sağlanabilmesi açısından da önemlidir.

3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ ARTTIRMADA BİLGİ İFŞASI

İşletme varlıklarını korumak, doğru ve güvenilir finansal raporlama yapılmasını sağlamak, çalışanların işletme politikalarına bağlılıklarını arttırmak ve verimlilik artışı sağlamak amacı ile üst yönetim tarafından konulan prosedürler olarak tanımlanan iç kontrol sistemi (Güredin 2014: 316), 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile de kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) için bir zorunluluk olarak mevcuttur.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenmesi ve geliştirilmesi iç denetim biriminin görevi olup (Pickett, 2003:239), İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA) tarafından iç denetim; kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız,

nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri olarak tanımlanmıştır.

İç kontrol sisteminin amaçlarını sağlamada çeşitli kontrollerden faydalanılmaktadır. Söz konusu kontroller; istenmeyen durumların meydana gelmesini önleyici kontroller, meydana gelmiş bir istenmeyen durumu ortaya çıkarıcı kontroller, istenen bir durumun meydana gelmesine ya da oluşmasına sebebiyet veren yönlendirici kontroller, olmayan ya da maliyeti çok yüksek herhangi bir kontrolün doğurduğu boşluğu doldurucu ve telafi edici kontroller olarak dört grupta sınıflandırılmaktadır. İstenmeyen bir durumu ortaya çıkaran kontrolleri düzeltmek, önleyici kontrollere göre daha maliyetli olabilir. Önleyici kontrol olarak da ele alabileceğimiz bilgi ifşası, temelde işletmenin istemediği durumun önüne geçmesini sağlayacak bir sistem olarak düşünülmelidir.

Literatürde yapılan araştırmalar, mevzuata aykırılığın tespitinde sisteme gelen ihbarların %60'ının çalışanlar tarafından ifşa edildiğini, hileli işlemlerin tespitinde ise %43'ünün ihbarlar sonucunda (ACFE 2012: 14) ortaya çıkarıldığını göstermektedir. Bu nedenle; hata, hile ve yolsuzlukları önleyecek sistemin işletme içerisinde etkinliğinin sağlanması önem taşımaktadır. Yapılan araştırmalar, bilgi ifşasının kimi zaman kurum içine kimi zaman da kurum dışına olacak şekilde gerçekleştirildiğini ortaya koymaktadır. Bu noktada temel olan bilgi ifşasında bulunan çalışanın davranış kararı olmaktadır.

İfşada bulunan kişinin davranış şeklinin sonucu, kurumda kalmaya devam etmek ya da kurumdan ayrılmak yönünde olabilir. Aşağıda Tablo 1'de bilgi ifşasında bulunan kişinin davranışı ve kararları yer almaktadır.

Tablo 1. Bilgi İfşasında Bulunan Kişinin Davranışı ve Olası Kararları

Davranış	Olası Karar
Hiçbir şey yapmamak	Kurumda kalmak
	Kurumdan ayrılmak
Çalışma arkadaşları ile paylaşmak	Kurumda kalmak
	Kurumdan ayrılmak
Kurum içine raporlamak	Kurumda kalmak
	Kurumdan ayrılmak
Kurum dışına raporlamak	Kurumda kalmak
	Kurumdan ayrılmak
İşten ayrılmak	Kurumdan ayrılmak

Kaynak: Uyar ve Yelgen, s.90

Örneğin; çalıştığı kurumda bilinen çalışma usul ve esaslarına aykırılık olduğunu düşünen çalışan, bu durum karşısında bu duruma taraf olup olmama konusunda tereddüt yaşayarak kurumda çalışmaya devam etme ya da ayrılma kararı ile karşı karşıya kalmaktadır. Eğer durumun paylaşılması çalışan açısından ciddi bir tehdit unsuru oluşturuyorsa çalışan bu koşullarda durumu paylaşmaktan kaçınacaktır. Bilginin ifşa edilememesi, işletmenin ve paydaşlarının alacakları kararlar üzerinde etkili olacaktır. Muhasebenin özellikle kamu-yu aydınlatma ilkesi ve önemlilik kavramı gereği, bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek derecede önemli bilgilerin saklanması ya da ortaya çıkartılmaması yanlış kararlar alınmasına neden olabilecektir.

Tablo1’de yer alan davranış ve kararlar, işletmenin çalışanlarına özgü durumları ifade

etmektedir. Ancak işletme ile ilgili 3.kişilerin bilgi ifşasındaki davranış ve kararları işletme çalışanlarınıninkilerden farklılık göstermektedir. İşletme ile ilgili tarafın bilgi ifşasına ilişkin davranışları; hiçbir şey yapmamak, çevresi ile paylaşmak, kurum içine aktarmak şeklinde olabilir. Söz konusu davranış türlerinin hepsi için ilişkili taraftaki kişinin kararı, kurum ile çalışmaya devam etme ya da kurum ile ilişkisini sonlandırma şeklinde olacaktır.

4. BİLGİ İFŞASI MODELİNİN KURULMASI

İşletmeler günümüzde rekabet avantajı sağlamada verimlilik artışı üzerinde durmaktadırlar. Verimliliği arttıran unsurlardan biri de hata ve hilelerin önlenmesi olup, işletme içerisinde kurulan etkin bir iç kontrol sistemi ile söz konusu artış sağlanmaktadır.

İç kontrol sisteminde hata, hile ve yolsuzlukların önüne geçmesini sağlamada kullanılacak

araçlardan biri olarak bilgi ifşası düşünülmelidir. Yasal ve etik olmayan davranışların ortaya çıkarılması olarak makalede açıklanan bilgi ifşasının, ülkemizde kamu kurum ve kuruluşlarında özellikle kamu yararı adına uygulandığını ifade edebiliriz. Kamu alanında ihbar hatları ile kurulan bu sistem, kurumların iç kontrol sistemlerinin etkinliğini sağlamada da fayda yaratmaktadır. Örneğin, bir çalışan işletmesi ile ilgili sigortasız çalıştığına ilişkin durumu Sosyal Güvenlik Kurumu'na isimli ya da isimsiz telefon, mail, dilekçe ile ifşa edebilir. Aynı konuya ilişkin işletmenin çalışanı olmayan bir kişi de bu ifşayı gerçekleştirebilir. Bir başka örnek ise vergi ve mal kaçakçılığı konusunda yapılan ifşalardır. Yapılan ifşanın doğruluğunun ispatı halinde ifşa sahibine maddi ödül verilmektedir.

Kamu yararı amacı taşıyan ifşaların, iç kontrol sistemi kurmak zorunda olan işletmeler için kullanılabilir hale gelmesi ve iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmayı sağlamasına yönelik olarak işletme içerisinde nasıl uygulanacağı konusunda tarafımızdan geliştirilen modelin detayları aşağıdadır:

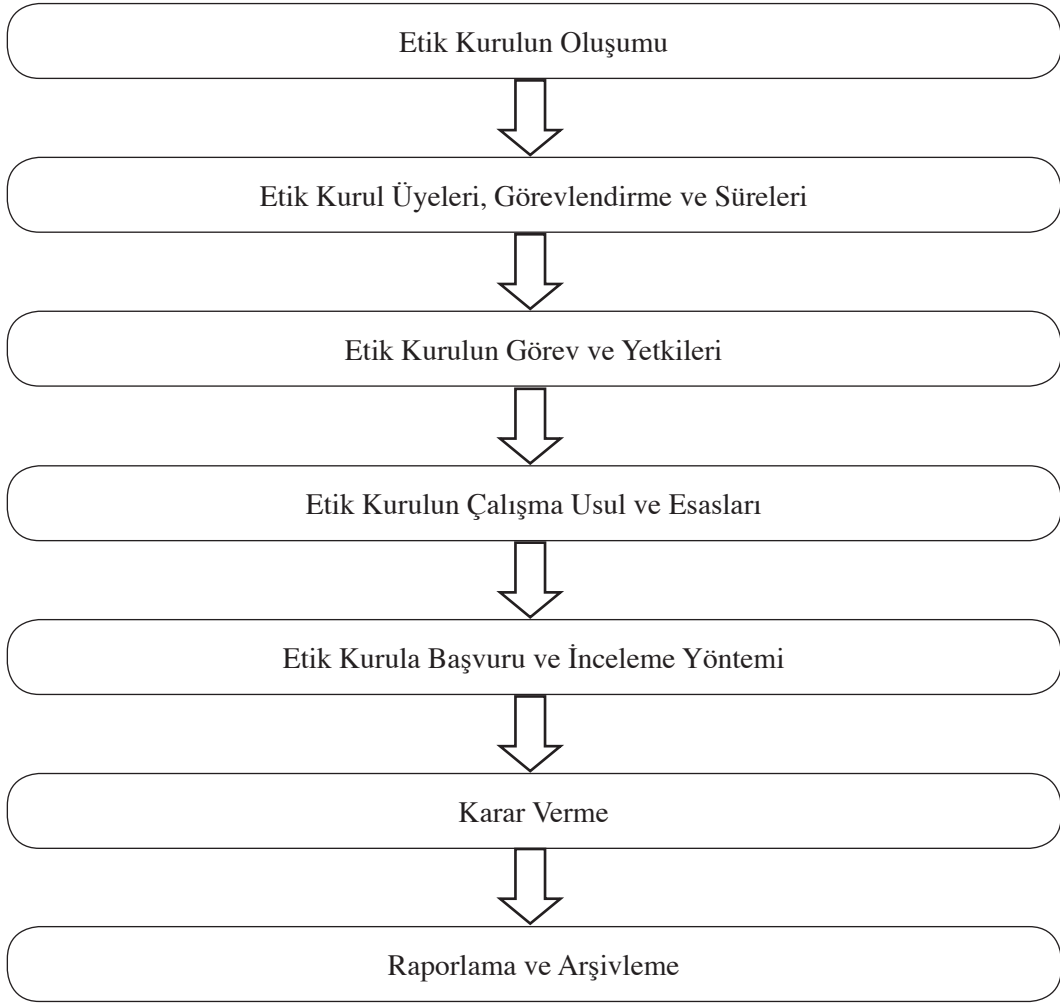
- **Etik kurulun varlığı, Türk Ticaret Kanunu ile teşvik edilmeli:** İç kontrol sistemi kurmak zorunda olan işletmelerin, kurmay görevi görece bir etik kurul oluşturmaları ihtiyari olmamalıdır. Kurulun varlığı yasal düzenlemeler ile teşvik edilmeli ki bu durumda bilgi ifşasının etik kurul süzgecinden geçerek işletme yönetimine raporlanması sağlanmalıdır.
- **İşletme içerisinde, çalışma güvencesi sağlanmış bir etik kurul olmalı:** İşletmenin üst yönetimine bağlı çalışan bir etik kurul kurulması modelin ilk aşaması olarak düşünülmelidir. Etik kurul, işletmede etik kültürünü yerleştirme amacı ile çalışan yeterli sayıda uzman personel tarafından oluşturulmalıdır. Etik kurula

ifşa edilecek bilgilerin kurul tarafından toplanması, değerlendirilmesi ve raporlanmasının yapılması ve kurul üyelerinin çalışma güvencesinin sağlanması gerekmektedir. İş akdine sona verilme baskısı altında çalışmasının önüne geçilmesi, etik kurulun faaliyetlerinin devamlılığı için oldukça önemlidir.

- **Bağımsız denetim çalışmasında etik kurul raporları denetçiye açık olmalı:** Bağımsız denetime tabi işletmelerin, denetim çalışmaları sırasında iç kontrol sisteminin de dolaylı olarak denetlendiği düşüncesi ile etik kurul raporlarının bağımsız denetçilere açık olması sağlanmalıdır. Bağımsız denetçi, etik kurulun raporlarından yola çıkarak işletmenin mali tablolarının gerçeğe uygunluğu konusunda fikir sahibi olması ve denetim kanıtlarına yön vermesi mümkündür.
- **Etik kurul, belirli periyotlarla şirket çalışanlarına etik ve/veya yasal olmayan, kurula ifşa edilebilir durumlar ve kurulun çalışma prensipleri ile ilgili bilgi vermeli:** Yasal mevzuatla teşvik edilen ve şirket yönetimine bağlı çalışan kurul, işletme çalışanlarına belirli aralıklarla etik değerler ve yasal olmayan konularla ilgili vermelidir. Bu toplantılar, bilgi ifşasında bulunacak çalışanların neyi, ne zaman, nereye ifşa edeceklerini bilmeleri açısından önemlidir. Etik kurul, çalışanlara yönelik düzenleyeceği bu toplantılarla, iç kontrol sisteminin etkinliğini arttıracak ifşaların ödüllendirilmesi üzerinde de durabilir. Ödüller, ifşaların etkinliğinin artırılması açısından da önemli kabul edilmektedir.

5. ETİK KURULUN ÇALIŞMA YÖNERGESİ

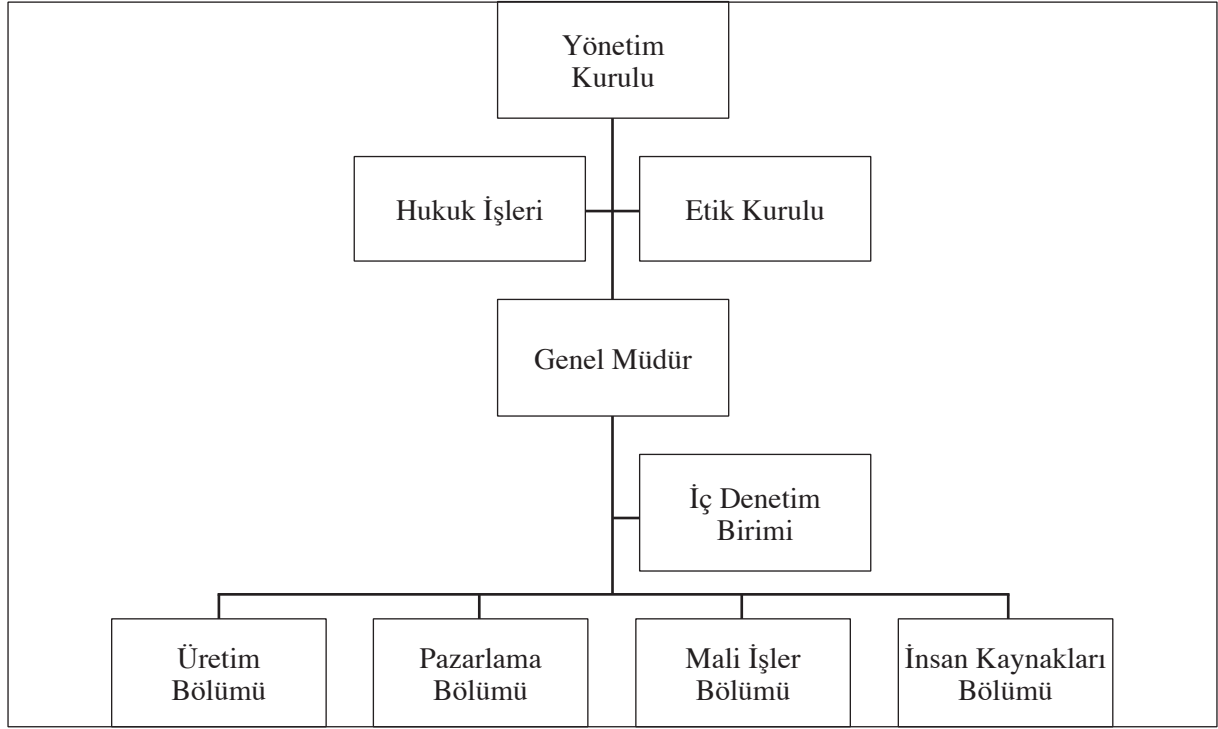
Etik kurul, çalışma yönergesi aşağıda yer alan Şekil 1'deki aşamaları izleyecek şekilde hazırlanmalıdır:



Şekil 1. Etik Kurul Çalışma Yönergesi Adımları

Etik kurulun amacı: işletme içerisinde kurulacak etik kurulun amacı, örgütte etik kavramının benimsenmesini sağlamak, kurula başvuran çalışanların hak ve güvenliklerini korumak olmalıdır. Kurul, etik ve yasal olmayan durumlara ilişkin tam zamanında, kapsamlı ve objektif incelemeler yapma amacı taşımaktadır.

Etik kurulun oluşumu: İşletme yönetim kurulu tarafından seçilecek kurul üyeleri; tarafsız, işletme politikalarını benimsemiş ve analiz yeteneği güçlü kişilerden oluşturulmalıdır. Etik kurul, işletme yönetim kurulunun kararı ile göreve başlamalıdır. Etik kurul, Şekil 2’de yer alan örnekteki gibi işletme organizasyonu içerisinde yer almalıdır.



Şekil 2. Organizasyon Şeması Örneği

Etik kurul üyeleri ve görevlendirme: Etik kurul biri başkan olmak üzere en az üç kişiden oluşmalıdır. Kurul üyeleri en az iki yıl için seçilmelidir. Görev süresi dolan üyelerin tekrar seçimi, işletme yönetim kurulunun kararı ile gerçekleşmelidir. Mazeretsiz üç kez toplantıya katılmayan veya etik kurallara aykırı davranan üyelerin görevi kendiliğinden sona ermeli ve tekrar seçimi gerçekleşmemelidir. Etik kurul üyeleri, yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmeli ve işletme faaliyetlerinde görev almamalıdır. Kurul üyeleri, göreve başlamadan önce etik ilkelere uyacağı, tarafsız ve objektif davranacağına ilişkin bir taahhütname imzalamalıdır.

Etik kurulun görev ve yetkileri: Kurul, etik ve yasal olmayan bilgi ifşalarının değerlendirilmesini

en geç on beş gün içerisinde sonuçlandırmalıdır. Sürenin yeterli olmadığı durumlarda, etik kurul yönetim kurulundan ek süre talep edebilmeli ancak bu süre on beş günü geçmemelidir. Etik kurul, gerekli gördüğü takdirde etik ve yasal olmayan durumlara ilişkin tüm bilgi, belge ve kayıtları işletmenin diğer birimlerinden isteyebilir.

Etik kurulun çalışma usul ve esasları: Kurul üyeleri, üye tam sayısının üçte iki çoğunluğu ile toplanmalı, salt çoğunlukla karar vermelidir. İlk toplantıda kurul üyelerinin seçeceği başkan, yönetim kuruluna bildirilmelidir. Etik kurul, ihtiyaç halinde işletmenin diğer birim yöneticilerinin yazılı görüşünü alabilir ve toplantılarına davet edebilir olmalıdır.

Etik kurula başvuru ve inceleme yöntemi: Etik kurulun, çalışanlara etik ve yasal olmayan konular ile ilgili verdiği bilgiler çerçevesinde, isimli ya da isimsiz ifşaları dikkate alması gerekmektedir. Söz konusu ifşaların etik kurul tarafından toplanması aynı zamanda doğruluğunun ve güvenilirliğinin de test edilmesi önemlidir. Bilgi ifşasının, çalışanlarla yapılacak rutin toplantılar ile elektronik posta aracılığı ile etik kurula yapılacak ihbarlar ve kurulun yapacağı anket çalışmaları ile elde edilmesi mümkündür. Dikkat edilmesi gereken konu, ifşa edilecek bilginin direkt olarak etik kurula yapılması gerektiğidir. Bunun sağlanamaması durumunda, örgüt yapısı içerisinde ortaya çıkacak informel iletişim ağı ile bilgi kirliliği söz konusu olacaktır. Kurula işletme içinden ya da dışından başvuru yapılabilir. Etik kurul, başvuruları ön incelemeye tabi tutar. Kurulun onbeş günde bir yapılan olağan toplantılarında, başvurular değerlendirilir. Gerektiğinde, kurul üyeleri başvuru sahibini toplantıya davet edebilir. Kurul kendisine yapılan bilgi ifşasında; bilginin yeterliliği, etik olup olmadığı, yasal olup olmadığı, ortaya çıkaracağı kayıp açılarından inceleme yapar. Başvuru sahibinin kimliğinin gizli tutulmasına ilişkin önlemler alınır.

Karar verme: Kurula yapılan başvurular incelenerek değerlendirilir. İfşa edilen bilginin kanıtları ve ilgili dokümanları karar vermede kullanılır. Kurul, salt çoğunlukla karar verirken karara karşı olan üyeler nedenlerini belirterek kurul kararlarını imzalamalıdır.

Raporlama ve arşivleme: Etik kurul, bilgi ifşası sonucu; hata, hile, yolsuzluk, verimsizlik, varlıkların kötü ya da yanlış kullanımı gibi iç kontrol sisteminin etkinliğini bozan durumların çözümüne ilişkin önerileri ile birlikte bir rapor hazırlamalıdır. Etik ve yasal olmayan davranışların tespiti-ne ilişkin durumlar, yaratacakları olası sonuçlar

ile birlikte raporda sunulmalıdır. Tespit edilen ve incelemeye alınan bütün bilgi ifşaları kurul üyelerinin imzaladığı tutanaklar ile işletme yönetim kuruluna raporlanmalıdır. Kurula ait bütün belge ve yazışmalar tarih sırasına göre dosyalanmalıdır. Söz konusu dosyalara erişim, yalnızca etik kurul üyeleri ile sınırlandırılmalıdır.

6. SONUÇ

Etik ve yasal olmayan davranışların açığa çıkarılması olarak tanımlanan bilgi ifşası, kurum içine ya da kurum dışına yapılmaktadır. Bilgi ifşasının, kamu yararı taşıması nedeni ile kurum dışına yapılan bilgi ifşaları önemli olmakla birlikte, ifşaların kurum içine yapılarak iç kontrol sisteminin etkinliğini arttıran bir kontrol prosedürü olarak kullanılması, işletmenin verimliliğini arttıracak bir yol olarak düşünülmektedir.

Bilgi ifşasının gerçek dışı olması, işletmeye ve işletme ile ilgili kişi ya da kurumlara zarar verebilir. Söz konusu zararı ortadan kaldırmak ve işletme lehine kullanılabilir hale getirmek için, gerçek dışı bilgi ifşasının işletmeye verebileceği zararlar konusunda işletme çalışanlarının öncelikle eğitilmesi gereklidir. Bilgi ifşasının doğru ve yaygın kullanımı zamanla toplumun da bu konuda bilinçlenmesine katkı sağlayacaktır.

Bu çalışma ile bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği artırma amacına yönelik; çalışma güvencesi sağlanmış bir etik kurul oluşturulması ve bu kurulun varlığının yasal düzenlemelerle teşvik edilmesi, belirli süreler ile kurulun şirket çalışanlarına etik ve yasal olmayan durumlarla ilgili bilgi vermesi, etik kurulun anket, birebir görüşme, ihbar hatları gibi araçlarla çalışanlardan bilgi toplamasının sağlanması, etik kurulun işletme yönetim kuruluna çalışmalarını raporlaması ve raporların bağımsız denetçilere de açık olması üzerine kurulu bir model geliştirilmiştir.

KAYNAKÇA

- Association of Certified Fraud Examiners. 2012. Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse. https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtnn/2012-report-to-nations.pdf (Erişim Tarihi: 10.01.2018)
- Association of Certified Fraud Examiners. 2016. Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse. <http://www.acfe.com/rtnn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf> (Erişim Tarihi: 10.01.2018)
- Budak, G. Budak, G. (2004), İşletme Yönetimi, Barış Yayınları, İzmir.
- Güredin, E. (2014), Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hersh, M.A. (2002). Whistleblowers-Heroes or Traitors?: Individual And Collective Responsibility For Ethical Behaviour, Annual Reviews in Control, 26, 243-262.
- Kamu Gözetim Kurumu, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/K%C3%87_2018.pdf (Erişim Tarihi: 19.01.2018)
- Kehinde, F. H. ve Osagie O. U. I. (2017), Effective Whistle-blowing Mechanism and Audit Committee in Nigerian Banking Sector, Journal of Business and Management Sciences, Vol. 5, No. 1, 18-26 <http://pubs.sciepub.com/jbms/5/1/3/index.html> (Erişim Tarihi: 15.01.2017)
- Mercan, N. Altınay, A. ve Aksanyar, Y. (2012), Whistleblowing (Bilgi İfşası, İhbar) ve Yolsuzlukla Mücadelede İç Denetimin Değişen ve Gelişen Rolü, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 4(2).
- Mucuk, İ. (2008), Modern İşletmecilik, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Near, J.P. ve Miceli, M.P. (1985), Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing, Journal of Business Ethics, <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2F978-1-4020-3826-8.pdf> (Erişim Tarihi: 05.10.2017)
- Park, H. Blenkinsopp, J. Oktem, M.K. ve Ömürgönülşen, U. (2008), Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms of Whistleblowing: A Comparison of South Korea, Turkey, and the U.K. Journal of Business Ethics, 82.
- Pickett, K. H. S. (2003), The Internal Auditing Handbook, Publication Data, UK.
- The Institute of Internal Auditors – IIA, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf> (Erişim Tarihi: 25.01.2017)
- Uyar, Süleyman ve Yelgen, Esin (2015), “Bilgi İfşası (Whistleblowing) Ve Denetim”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt:13 Sayı:1, Ocak, 85-106.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> (Erişim Tarihi: 17.10.2017)
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> (Erişim Tarihi: 23.09.2017)

TÜRKİYE'DE BANKA GENEL MÜDÜRLERİNİN LİSANS ÖĞRENİMLERİNİN BANKALARIN PERFORMANSI ÜZERİNDE ETKİSİ: BİST BANKALAR VE ÖZEL FİNANS KURUMLARI SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ

Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK*

Makale Gönderim Tarihi : 25.04.2018 / Kabul Tarihi : 20/06/2018

ÖZ

Bankalar ülke ekonomisi içerisinde önemli yeri olan ekonomik birimlerdir. Bankaların iyi yönetilmesi bankanın başarısını etkilediği gibi ülke ekonomisinin başarısını da etkilemektedir. Bankaların iyi yönetilmesi için Bankacılık Kanunu'nda yöneticilerin niteliklerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Kanun'da banka genel müdür adaylarının hukuk, iktisadi ve idari alanlarda en az lisans seviyesinde öğrenim görmesi yeterli görülürken, mühendislik alanında lisans öğrenimine sahip adayların ek olarak hukuk, iktisadi ve idari alanlardan birisinde lisansüstü öğrenim görmeleri zorunlu tutulmuştur. Böylece mühendislik kökenli genel müdürlerin de Kanun'da sayılan diğer alanlardan mezun genel müdürlere benzer yönetim niteliklerine sahip olacağı var sayılmaktadır. Her iki alanda öğrenim görmüş genel müdürlerin yönettiği bankaların performansı arasında farklılık olup olmadığının amaçlandığı bu çalışmada Mann-Whitney U testi kullanılmıştır. Performans ölçütü olarak ortalama aktif kârlılık oranı, ortalama özkaynak kârlılık oranı ve net faiz marjı belirlenmiştir. Araştırma sonucunda genel müdürlerin farklı lisans alanlarından gelmesinin üç ayrı kârlılık oranı açısından farklılık yaratmadığı sonucuna varılmıştır.

Jel Kodu: G21, M10, M40

Anahtar Kelimeler: Genel müdür, Bankacılık Kanunu, lisans eğitimi, kârlılık

* Gazi Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu öğretim üyesi, ORCID No: 0000-0002-5554-8124
yigitozbek@gmail.com

EFFECT ON THE PERFORMANCE OF BANKS IN TURKEY BANK'S CEO'S BACHELOR'S DEGREE: BIST BANKS AND SPECIAL FINANCE CORPORATIONS SECTOR SAMPLE**ABSTRACT**

Banks are economic units that have an important place in the country's economy. Good management of banks affects the success of the bank as well as the success of the country's economy. Regulations on the qualifications of the managers have been made in the Banking Law in order to manage the banks well. Candidates for bank CEO's are required to have at least bachelor's degree in law, economics and administrative fields, while candidates with a bachelor's degree in engineering are required to have additional postgraduate training in law, economics and administrative fields. Thus it was assumed that CEOs of engineering background would have similar administrative qualifications to the other CEOs listed in the Banking Law. The Mann-Whitney U test was used in this study to determine whether there is any difference between the performance of the banks administered by the CEOs in both areas. The average return on assets (ROA), average return on equity (ROE) and net interest margin (NIM) were determined as performance measures. As a result of the research, it was concluded that the CEO's coming from different fields did not make any difference in terms of three different profitability ratios.

Jel Codes: G21, M10, M40

Keywords: Chief Executive Officer (CEO), Banking Law, bachelor's degree, profitability

1. GİRİŞ

Bankaların da içerisinde bulunduğu finansal sektör hem piyasadaki fonları toplaması hem de bu fonları gereksinme duyanlara asimetrik bilgi dezavantajını azaltıp dağıtarak ülke ekonomisini etkileyen önemli ekonomik aktörlerden birisidir. Öyle ki, ülkelerin yaşadığı ekonomik krizlerin çoğunun tetikleyicisinin bankacılık sistemindeki krizler olduğu bilinmektedir. 1970'li yıllarda İspanya ve İngiltere; 1980'li yıllarda ABD, Avustralya, Danimarka, Gana, Kanada, Latin Amerika ülkeleri (Arjantin, Şili, Kolombiya, El Salvador, Meksika, Venezüella gibi), Madagaskar, Malezya, Norveç, Uruguay, uzak doğu (Hong Kong, Filipinler, Sri Lanka, Tayland gibi), Yeni Zelanda; 1990'lı yıllarda Arjantin, Brezilya, Bolivya, Endonezya, Finlandiya, Fransa, Hindistan, Hong Kong, İsveç, İtalya, Japonya, Kore, Meksika, Mısır, Nijerya, Rusya, Tayland, Türkiye, Vene-

züella, Zimbabve'de (Hoggarth, Reis and Saporta, 2002) yaşanan bankacılık krizleri ülke ekonomilerini önemli ölçüde etkilemiştir. Demirgüç-Kunt ve Detragiache (1998) 53 ülke üzerinde yaptıkları araştırmada banka krizlerinin liberal ekonomilerde daha fazla görüldüğü sonucuna varmışlardır. Yaşanan krizlerin ardından 1998 yılında Basel Komitesi tarafından birinci sermaye yeterlilik uzlaşısı yayımlanmasına karşın 2000'li yıllarda da finansal sektördeki krizler ABD'nin yanı sıra Latin Amerika ülkeleri ve Türkiye'nin de içinde bulunduğu ülkelerin ekonomilerini etkilemeye devam etmiştir. Basel Komitesi krizlerin azaltılması için ikinci, üçüncü uzlaşmaları yayımlayıp sermaye yeterliliğini güçlendirerek finansal istikrarı sağlama çabalarını sürdürmektedir. Bankacılık sektörünün sorumluluklarını yerine getirememesinin, krizlerle ülke ekonomilerini güç durumlara sokmasının makroekonomik koşullar, teknolojik gelişim, finansal araçlardaki çeşitlilik, rekabetin

şiddetlenmesi, yasal düzenlemelerdeki yetersizlik gibi banka dışı sebeplerin yanında; yetersiz iç kontrol, yetersiz risk yönetimi gibi yönetimde zayıflık olarak nitelendirilebilecek iç sebeplerden kaynaklandığı çeşitli araştırmalarda ortaya konulmuştur. Bankaların daha iyi yönetilerek sistematik krizlerden kurtulabilmeleri için yasal düzenlemeler de dahil olmak üzere çeşitli alanlarda ilke ve standartlara ihtiyaç duyulmuştur.

Basel Komitesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Uluslararası Para Fonu, Dünya Bankası gibi örgütlerin geliştirdiği ilke ve standartlar, bu örgütlere üye ülkeler tarafından benimsenmiş ve yürürlüğe sokulmak amacıyla yasal mevzuat düzenlemeleri yapılmaya başlanmıştır. Bir yandan ülke yönetiminin gereksinimi bir yandan da yukarıda sayılan örgütlere üyeliğin ve Avrupa Birliği müktesebatına uyumun gereklilikleriyle yürürlüğe sokulan yasal düzenlemelerden birisi 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'dur. Türkiye'de yaşanan Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizlerinin ardından, 2005 yılında kabul edilen bu Kanun ile 4389 sayılı Bankalar Kanunu yürürlükten kaldırılarak günün gereksinimlerini karşılamayı amaçlayan bir kanun yürürlüğe konulmuştur.

Finansal başarısızlık sebeplerinden birisinin yöneticilerin nitelikleri olarak görülmesi, Kanun'da bu konuda da düzenleme yapılmasını gerektirmiştir. Bankaların genel müdür ve yardımcılarını için gerekli nitelikler Bankacılık Kanunu'nun 25. maddesinde açıklamıştır. Buna göre "banka genel müdürlerinin hukuk, iktisat, maliye, bankacılık, işletme, kamu yönetimi ve dengi dallarda en az lisans düzeyinde, mühendislik alanında lisans düzeyinde öğrenim görmüş olanların ise belirtilen alanlarda lisansüstü öğrenim görmüş olmaları ve bankacılık veya işletmecilik alanında en az on yıllık mesleki deneyime sahip olmaları şarttır". Bu hüküm gereğince banka genel müdürü olabilmek için en az on

yıllık mesleki deneyime sahip olunması, öğrenim alanı gözetilmeksizin ortak bir koşuldur. Genel müdür adayları lisans eğitimleri açısından da;

- i) mühendislik alanında eğitilmiş ve
- ii) hukuk ve iktisadi - idari alanlarda (hukuk, iktisat, maliye, bankacılık, işletme, kamu yönetimi ve dengi dallarda) eğitilmiş

olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılabilir. Kanun yönetim formasyonu açısından aradaki farklılığın giderilebilmesi amacıyla mühendislik kökenli genel müdür adaylarının genel müdür olabilmesi için hukuk ve iktisadi - idari alanlarda lisansüstü öğrenim görmüş olmalarını şart koşmuştur.

Kanunun gerekçesinde bankacılık sektörünün ülke ekonomisi içerisinde önemli bir yere sahip olmasının yanında sektörün yoğun bir rekabet ortamı içerisinde olması, yeni finansal araçların ortaya çıkması, hızla gelişmesi nedeniyle teknolojideki karmaşıklık, işletmecilik konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip kişilerin yönetim kademesinde olması zorunluluğunu getirdiği belirtilmiştir. Uluslararası düzenlemeler de bu yöndedir. Yine gerekçede belirtildiği gibi; Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün belirlediği kurumsal yönetim ilkeleri ve Basel Komitesinin belirlediği etkin gözetim ve denetim temel ilkeleri üst yönetimin yeterli mesleki deneyim ve eğitime sahip olmasını gerektirmektedir.

Araştırmanın problem cümlesi genel müdürlerin lisans öğrenimlerindeki farklılaşmanın bankanın performansı üzerinde farklılık yaratıp yaratmadığıdır. Bankaların performansı ile ilgili araştırmaların tamamına yakınında kullanılan kârlılık oranları araştırmamızda da performans ölçüsü olarak kullanılmıştır. Literatürde konuyla, ilgili bir çalışmaya rastlanmaması, çalışmanın özgün değerini ve literatüre katkısını ortaya koymaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde şirketlerin performanslarını / kârlılıklarını etkileyen faktörleri araştıran çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bankacılık üzerine yapılan bu türden çalışmaların çoğu bankaya özgü, sektöre özgü ve / veya makroekonomik değişkenlerin kârlılık üzerinde etkilerini ölçmektedir. Yönetim kurulu ile banka kârlılığı arasındaki ilişkiyi saptamaya çalışan sayılı araştırmaya rastlanmasına karşın, bu araştırmanın konusunu oluşturan banka genel müdürlerinin lisans öğrenimi alanları ile bankanın performansı arasındaki ilişkiyi araştıran bir çalışmaya rastlanmamıştır. Yapılan çalışmaların çoğunluğu, banka performansını etkileyen belirleyicilerin saptanması amaçlıdır. Banka performansını etkileyen belirleyiciler konusuyla ilgili yurt dışında yapılan çalışmalar daha çok 2000'li yıllardan başlayarak yoğunlaşmıştır. Bu çalışmaların bir kısmı ülkeler arası karşılaştırmalar yaparken çoğu çalışma belirli bir ülkenin bankacılık sektörünü incelemektedir. Yurt dışı literatür konusunda Işık (2017) geniş bir özet sunmuştur. Türkiye'de sektörde faaliyet gösteren bankaların analizi ise daha çok 2010 yılından başlayarak yoğunlaşmaktadır. Aşağıda Türkiye'de bankacılık sektöründe mevduat bankalarının kârlılığını etkileyen faktörleri sebep sonuç ilişkisine dayanarak analiz eden 2010 yılı ve sonrasındaki ampirik çalışmalara ve içsel etkenlere ilişkin bulgularına yer verilmiştir.

Demirhan (2010) Türkiye'de bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mevduat bankalarının finansal yapılarının kârlılıkları üzerindeki etkisini ölçmeyi amaçlayan çalışmasında 32 bankanın 2003 yılı birinci çeyreğinden 2008 yılının ikinci çeyreğine kadar olan verilerinden yararlanarak kurduğu model panel veri analizi ile test etmiştir. Yazar makalesinde aktif kârlılık oranı, özkaynak kârlılık oranı, net faiz marjı ve faiz dışı gelirler oranından oluşan dört veriyi bağımlı değişken olarak belirlemiştir. Makalenin konusu gereği finansal yapıyı ifade eden oranlar ile birlikte bankaya özgü dört

veri daha bağımsız değişken olarak belirlenmiştir. Bankaların yerli - yabancı olmak üzere sınıflandırıldığı çalışmada; yerli bankaların aktif ve özkaynak kârlılığını en çok etkileyen finansal yapı değişkeninin alınan krediler olduğu görülürken bu değişkenin yabancı bankaların kârlılık oranlarını etkilemediği; yabancı bankaların kârlılığını etkileyen en önemli değişkenin özsermayenin toplam kaynaklara oranı olduğu; tüm finansal yapı değişkenlerinin yerli bankaların net faiz gelirleri üzerinde etkili olduğu görülürken, yabancı bankaların hiçbir finansal yapı değişkeninin net faiz gelirlerini etkilemediği; yerli ve yabancı banka türlerinin her ikisinde de özsermaye oranının aktif ve özkaynaklar kârlılık oranları ile pozitif ilişkisi olduğu, dolayısıyla Türk bankacılık sektöründe temsilci maliyetleri hipotezinin geçerli olmadığı saptanmıştır.

Aygün, Taşdemir ve Çavdar (2010) çalışmalarında İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında (İMKB) bankacılık sektöründe kayıtlı 12 bankanın 2006 - 2008 dönemine ait verilerden yararlanarak yönetim kurulu üye sayısı ile bankaların kârlılıkları arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Banka performans göstergesi olarak aktif kârlılık oranı ve Tobin's q olmak üzere iki bağımlı değişken kullanılmıştır. Bağımsız değişken olarak yönetim kurulundaki üye sayısı, kontrol değişkeni olarak da bankalara özgü değişkenler kullanılmıştır. Uygulanan regresyon ve korelasyon analizleri sonucunda; yönetim kurulu üye sayısı ile banka performansı arasında negatif ve istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler ortaya çıkmıştır. Ayrıca bankanın halka açıklık oranı ile banka performansı arasında pozitif ve istatistiksel olarak oldukça anlamlı ilişki olmasına karşın, banka performansı ile banka risklilik göstergeleri arasında da negatif ve anlamlı ilişkiler saptanmıştır.

Alp, Ban, Demirgüneş ve Kılıç (2010) tarafından, 2002 - 2009 döneminde Türkiye'de faaliyet gösteren kamu ve özel sermayeli bankalarda kârlılığın

içsel belirleyicilerinin saptanması amacıyla aktif kârlılık oranının bağımlı değişken olarak belirlendiği çalışmada bir çoklu regresyon modeli düzenlenmiştir. Çalışmanın sonucunda sermaye yeterliliğinde ve büyüklüğündeki artışın kârlılığı olumlu yönde; likiditede ve faaliyet giderlerindeki artışın ise kârlılığı olumsuz etkilediği gözlemlenmiştir.

Kırkulak Uludağ ve Gökmen (2011) çalışmalarında 1999 - 2009 yılları arasındaki verilerden yararlanarak Türk bankacılık sektöründe kârlılığı belirleyen etkenleri sabit ve rassal etkiler yöntemleri ile Dinamik Genelleştirilmiş Momentler (GMM) modeli uygulayarak araştırmıştır. Çalışma sonucunda; içsel etkenlerden birisi olan; aktifi nispeten küçük bankaların kârlılarının yüksek olduğu, özsermayesi düşük bankaların da daha kârlı oldukları sonucuna varılmıştır.

Türkiye'deki üç kamu 10 özel bankanın 2008 yılı finansal verileriyle gri ilişkisel analiz yöntemi kullanarak analiz yapan Uçkun ve Girginer (2011) çalışmalarının sonunda; likiditesi çok yüksek olan bankaların kârlılıklarının diğer bankalara göre daha düşük olduğu; kamu bankalarına ait kârlılık oranlarının, özel bankalara ait aktif kalitesiyle ilgili oranların bankaların finansal performanslarında etkili olduğu sonuçlarına ulaşmıştır.

Gülhan ve Uzunlar (2011) 1990 - 2008 yılları arasında Türkiye'de faaliyet gösteren yerel ve yabancı bankaların verilerini panel veri analizi yöntemi ile analize tabi tutmuşlardır. Çalışmanın tek bağımlı değişkeni aktif kârlılığı oranıdır. Bağımsız değişken olarak hem bankaya özgü hem de makroekonomik değişkenler kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda bankaların sermaye yeterliliği, faaliyet giderleri, likidite durumu, büyüklüğü, menkul kıymet cüzdanı ve takipteki krediler gibi bankalara özgü değişkenlerin aktif kârlılığı üzerinde anlamlı etkilerinin olduğu görülmüştür.

Alper ve Anbar (2011) 2002 - 2010 yılları arasın-

da Türkiye'deki bankaların kârlılıkları üzerindeki makroekonomik ve bankaya özgü belirleyicileri test ettikleri çalışmalarında banka kârlılık ölçüsü olarak aktif kârlılığı oranı ve özkaynak kârlılığı oranını kullanmış, varlık büyüklüğü ve faiz dışı gelirlerin banka kârlılığı üzerinde olumlu; kredi portföyünün ve takipteki kredilerin büyüklüğünün banka kârlılığı üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Akbaş (2012) Türkiye'de 2005 - 2010 döneminde faaliyet gösteren bankaların kârlılıklarını etkileyen bankaya özgü, sektöre özgü ve makroekonomik etkenleri inceleyen çalışmasında panel veri yöntemini kullanmıştır. Aktif kârlılık oranı ve özkaynak kârlılık oranı bağımlı değişken olarak tanımlanmıştır. Çalışmada; kredi kayıpları karşılıklarının brüt kredilere oranının, toplam giderlerin toplam gelirlere oranının, mevduat türünden Herfindahl - Hirschman Endeksinin ve enflasyon oranının aktif kârlılığı oranı ile istatistiksel olarak anlamlı ve ters yönlü ilişkileri bulunduğu; özkaynakların aktif oranının, kredi kayıpları karşılıklarının brüt kredilere oranının, toplam giderlerin toplam gelirlere oranının, toplam varlıkların logaritmasının ve aktif türünden Herfindahl - Hirschman Endeksinin, özkaynak kârlılığı oranı ile istatistiksel olarak anlamlı ve ters yönlü ilişkili oldukları sonuçlarına varılmıştır.

İskenderoğlu, Karadeniz ve Atioğlu (2012) çalışmalarında, ticari bankaların büyüme, büyüklük ve sermaye yapısı kararlarının kârlılığa etkisini Arellano - Bover / Blundell - Bond sistem Genelleştirilmiş Momentler Metodu analizi ile araştırmıştır. İMKB'de işlem gören 13 bankanın 2004 - 2009 yılları arasındaki çeyrek dönemlik veriler üzerinden yürütülen araştırmada aktif kârlılık oranı ile özkaynak kârlılık oranı bağımlı değişken olarak tanımlanırken, önceki dönem kârlılık oranları, sermaye yapısını ifade eden oranlar, büyüklük değişkenleri, büyüme değişkenleri ve vergi oranı bağımsız değişkenler olarak tanımlanmıştır. Bu

çalışmada bağımsız değişkenler bankaya özgü değişkenleri kapsadığı gibi makroekonomik değişkeni de kapsamaktadır. Çalışmanın sonucunda, mevduatların özkaynaklara oranının kârlılık oranları üzerinde olumsuz etkisi olduğu; aktif büyüklüğü ile özkaynak büyüklüğünün bankaların aktif kârlılığı ve özkaynak kârlılığı üzerinde olumlu etkisi olduğu; bankalar tarafından toplanan fonların iyi değerlendirilemediği, büyüme ve büyüklüğün kârlılık üzerindeki olumlu etkisi olduğu; aktif kârlılığı ile özkaynak kârlılığının gecikmeli değerlerinin olumlu sonuçlar verdiği, dolayısıyla elde edilen kârların kalıcılığı olduğu yargılarına ulaşılmıştır.

Tanrıöven ve Yenice (2014) bankaların türev araç kullanımının kârlılık ve risklilik üzerindeki etkisini araştırdıkları çalışmalarını 46 bankanın 2002 Aralık - 2014 Mart dönemleri arasında yer alan çeyrek dönemlik verileri ve bilançolarından yararlanarak eşbütünleşme analizi ile yürütmüşlerdir. Çalışmada bankaların türev araç kullanımının genel olarak riskliliği, kur riskini, likidite riskini, özkaynak kârlılığını ve aktif kârlılığını artırdığı gözlemlenmiştir.

Samırkaş, Evcı ve Ergün (2014) Türkiye’de faaliyet gösteren mevduat bankalarının 2003 Ocak - 2012 Haziran dönemleri arasındaki verilerinden yararlanarak çoklu doğrusal regresyon analizi ile kârlılığın içsel belirleyicilerini araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda söz konusu bankaların aktif kârlılık ve özkaynak kârlılık oranlarının; Faiz Dışı Gelirlerin Aktif Toplamına oranından ve Özkaynak / Toplam Aktif oranından pozitif yönde etkilendiği; mevduat faiz oranlarındaki artışların aktif kârlılık oranı üzerinde negatif yönde etki yarattığı saptanmıştır.

Güneş (2015) 2002 - 2012 dönemine ait verilerle Türk bankacılık sektöründeki kamu ve özel yerli ve yabancı sermayeli 22 mevduat bankasının kârlılığını belirleyen etkenleri araştırmıştır. İçsel,

dışsal ve sektörel etkenlerin kullanıldığı araştırmada aktif kârlılığı oranı, özkaynak kârlılığı oranı ve panel veri yönteminden yararlanılmıştır. Söz konusu iki kâr unsurunun bağımlı değişken olarak kullanıldığı analiz sonucunda, içsel faktörlerden sermayenin, her iki kârlılık unsuru için en önemli değişken olduğu anlaşılmıştır.

Türkiye’de faaliyet gösteren konsolide finansal tablo düzenleyen 19 bankanın 2002 Aralık - 2013 Aralık dönemine isabet çeyrek dönemlik verilerden yararlanarak panel veri analizi yöntemiyle çalışma yapan Karataş (2015), çalışmasında kârlılığı etkileyen içsel ve dışsal etkenleri araştırmıştır. Aktif kârlılık oranı, özkaynak kârlılık oranı ve net faiz marjı kârlılık göstergeleri olarak çalışmanın bağımlı değişkenidir. Sonuçlar içsel etkenler açısından değerlendirildiğinde belirlenen dönemde bankaların sermaye yeterlilik oranı, Borç / Aktif oranı, personel için yapılan giderler, faiz gelirlerinin toplam gelirler içerisindeki payı, faaliyet çeşitliliği (sigortacılık gibi) arttıkça aktif kârlılığının arttığı; aktif içindeki likit varlık payının ve takibe düşen kredi oranının artmasının aktif kârlılığını azalttığı görülmüştür. Personel için yapılan giderlerin, Borç / Aktif oranının ve faiz gelirlerindeki artışın özkaynak kârlılığını artırdığı saptanırken; sermaye yeterliliği ölçütünün ve bankaların faaliyet çeşitliliğinin özkaynak kârlılığı üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır. Borç / Aktif oranında, personel için yapılan giderlerde, sermaye yeterlilik oranında, faiz gelirlerinin toplam gelirler içerisindeki payında ve bankanın faaliyet çeşitliliğindeki artışların net faiz marjını artırdığı görülürken; bankaların yükümlülüklerini ödeme gücünü ve takibe düşen kredi oranını gösteren değişkenlerin net faiz marjı üzerinde istatistiki bir anlamı olmadığı saptanmıştır.

Türk bankacılık sektöründe kârlılığı belirleyen faktörleri 30 ticari bankanın 2003 - 2010 yılları arasındaki çeyrek dönem verilerini dinamik panel veri teknikleri ile analiz eden Tuzcu (2015),

bağımlı değişken olarak aktif kârlılık oranı ve net faiz oranı; bağımsız değişken olarak da bankaya özgü belirleyiciler olduğu varsayımıyla sermaye, kredi riski, verimlilik, harcama yönetimi, boyut ve türev araç değişkenlerini kullanmıştır. Çalışmanın sonucunda kârlılık üzerinde en belirleyici etkenlerin sermaye ve kredi riski olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca türev araçların riskten korunma amacıyla kullanıldığı da çalışmada ulaşılan bir başka sonuçtur.

Sarıtaş, Kangallı Uyar ve Gökçe (2016) Türkiye’de faaliyet gösteren 11 banka üzerinde sistem dinamik panel veri analizi ile yaptıkları çalışmada aktif kârlılık oranı ve özkaynak kârlılık oranını bağımlı değişken olarak kabul ederek bunları etkileyen etkenleri araştırmıştır. Yazarlar kullandıkları içsel değişkenlerden geçmiş aktif kârlılığının ve takipteki kredilerin toplam krediler içindeki payının artmasının aktif kârlılığına olumsuz olarak yansıdığı; özkaynakların toplam varlıklara oranının artmasının ve toplam gelir toplam gider oranının artması bankaların aktif kârlılığına olumlu olarak etki ettiği sonucuna varmışlardır. Özkaynak kârlılığını etkileyen faktörler konusunda geçmiş dönem özkaynak kârlılığı oranlarındaki artışın cari yıldaki özkaynak kârlılığı oranı üzerinde olumsuz etkisi olduğu da ulaşılan sonuçlar arasındadır.

Reis, Kılıç ve Buğan (2016) panel veri analizi ile yürüttükleri çalışmalarında kârlılık ölçüsü olarak kullandıkları aktif kârlılığı ve net faiz marjını bağımlı değişkenler olarak belirlemişlerdir. İçsel ve dışsal etkenlerin kârlılık üzerindeki etkisini araştıran çalışmada 14 mevduat bankasının 2009 - 2013 dönemlerine ait finansal tablolarından alınan veriler kullanılmıştır. Çalışmada kaldıraç oranı (Borç Toplamı / Aktif Toplamı) ve Krediler / Mevduat oranının aktif kârlılığı ve net faiz marjını olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Sevim ve Eyüboğlu (2016) çalışmalarında Borsa İstanbul’da (BİST) faaliyet gösteren 13 ticari ban-

kanın 2002 - 2013 dönemi finansal tablo verilerini panel veri analizi yöntemiyle analiz ederek bankaların performansları üzerinde etkili olan içsel etkenleri araştırmıştır. Aktif kârlılık oranı ve özkaynak kârlılık oranının bağımlı değişken olarak belirlendiği çalışmanın sonucunda; aktiflerin net faiz getirisi ve Kredilerden Alınan Faiz / Ortalama Krediler oranlarının her iki oran üzerinde istatistik açıdan anlamlı ve pozitif etkisi olduğu, Kredilerin Ortalama Getirisi ve Krediler / Toplam Aktifler oranı faktörlerinin ise istatistik açıdan anlamlı ve negatif bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Saldanlı ve Aydın (2016) 2004 - 2014 döneminde Türkiye’de bankacılık sektöründe faaliyet gösteren 23 mevduat bankasının kârlılığını etkileyen faktörleri panel veri analizi ile incelemiştir. Bağımlı değişkenin aktif kârlılığı oranı olduğu modelde; Özkaynaklar / Toplam Aktifler, Likit Aktifler / Kısa Vadeli Yükümlülükler, Faiz Dışı (Net) Gelirler / Toplam Aktifler, Faiz Gelirleri / Faiz Giderleri değişkenlerinin; bağımlı değişkenin özkaynak kârlılığı oranı olduğu modelde ise yalnızca Faiz Dışı Net Gelirler / Toplam Aktifler değişkenin anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çalmaşur ve Daştan (2016) 2001 - 2014 yıllarını kapsayan dönemde Türk bankacılık sektöründe faaliyette bulunan 42 bankanın piyasa yapısı ve kârlılık arasındaki ilişkiyi en küçük kareler panel veri yöntemi ile ölçmeyi amaçlamıştır. Çalışmanın sonucunda bankacılık sektöründeki yoğunlaşmanın, daha büyük piyasa paylarının, daha büyük bankaların kısmen daha yüksek kârlar elde ettikleri yargısına ulaşılmıştır.

Türkiye’de faaliyette bulunan farklı sermaye sınıflandırmasına sahip ticari bankaların kârlılığını etkileyen içsel faktörleri panel veri analizi ile araştıran Işık (2017), çalışmasında söz konusu bankaların 2009 yılı birinci çeyrek ilâ 2016 yılı üçüncü çeyrek arasındaki verilerini kullanmıştır. Çalışmada gelir çeşitlendirme, mevduat seviyesi, banka

ölçeği ve banka istikrar düzeyi gibi değişkenlerin, bağımlı değişken olarak belirlenen aktif kârlılığını olumlu yönde etkilerken; faaliyet giderleri ve sermaye yeterliliği değişkenlerinin ise bağımlı değişkeni olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Okuyan ve Karataş (2017) Türkiye’de faaliyet gösteren ticari bankaların 2002 yılı birinci çeyrek ilâ 2013 yılı dördüncü çeyrek arasındaki verilerinden yararlanarak bankacılık sektöründe kârlılığı etkileyen faktörleri araştırmıştır. Panel veri analizi ile yürütülen çalışmada özkaynak yeterliliği, mevduat büyüklüğü, personel giderlerindeki fazlalık, ana faaliyet gelirlerinin yüksekliği, aktif büyüklüğü unsurlarının kârlılığı oranını olumlu yönde etkilerken, likit varlıklardaki fazlalık ve takipteki kredilerdeki artışın kârlılığı olumsuz yönde etkilediği ortaya çıkmıştır.

Küçükbay (2017) tarafından 28 Türk mevduat bankasının 2009 - 2013 yıllarını kapsayan verileri üzerinde yapılan çalışmada aktif kârlılık oranı ve net faiz marjı bağımlı değişken olarak kullanılmış ve bunları etkileyen içsel etkenler panel veri analizi ile değerlendirildikten sonra Avrupa Birliği bankalarının aynı dönemdeki kârlılık belirleyicileri konulu bir çalışma ile karşılaştırılmıştır. Çalışmada Türkiye’de banka büyüklüğünün aktif kârlılığını ve net faiz marjını olumsuz etkilediği ortaya konulurken kredi oranı ve mevduat oranının istatistiki olarak aktif kârlılığını etkilemediği sonucuna varılmıştır. Türkiye’de sadece kredi oranı ve sermaye oranının net faiz marjını istatistiki olarak anlamlı etkilediği de ulaşılan bir başka sonuçtur.

Gökçe (2017) Türkiye’de faaliyet gösteren 13 ticaret bankasının 2005 yılı dördüncü çeyrek ilâ 2016 yılı üçüncü çeyreği arasındaki verilerinden yararlanarak panel veri analizi ile yürüttüğü çalışmada, farklı kredi türleri ile faiz gelirleri, takipteki krediler, komisyon gelirleri, krediler için ay-

rılan karşılıkların, bağımlı değişken olarak belirlenen net kâr / zarar üzerindeki etkisini araştırmıştır. Bu çalışmada diğer çoğu araştırmadan farklı olarak bağımlı değişken olarak kârlılık oranlarından birini kullanmak yerine net kâr / zarar rakamının kullanılması dikkati çekmektedir.

Işık ve Belke (2017) BİST’te 12 mevduat bankasının 2010 - 2015 yılları arasındaki verileri üzerinden yaptıkları araştırmada net faiz marjlarının bankaya özgü ve makroekonomik belirleyicileri üzerinde çalışmıştır. Panel veri analizi tekniği kullanılarak sürdürülen araştırmada net faiz marjlarının en önemli belirleyicileri arasında bankaya özgü faktörlerden örtülü faiz ödemeleri, kredi riski, yönetim verimliliği, işletme maliyeti ve banka büyüklüğü değişkenleri olduğu tespit edilmiştir. Çalışma sonucuna göre; yüksek işletme maliyeti, kredi riski ve örtülü faiz ödemeleri banka net faiz marjlarını önemli ölçüde artırırken; daha büyük boyut ve yönetsel verimlilik, net faiz marjlarını düşürme eğilimindedir.

Kadioglu, Telceken ve Ocal (2017) sorunlu kredilerin Türkiye’deki bankaların kârlılıkları üzerindeki etkisini panel regresyon yöntemi kullanarak araştırmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkenleri aktif kârlılık oranı ve özkaynak kârlılık oranıdır. Yazarlar 55 bankanın 2005 yılı birinci çeyreğinden 2016 yılı üçüncü çeyreğine kadar topladıkları verileri analiz ederek; takipteki alacaklar ile özkaynak kârlılığı oranı ve aktif kârlılığı oranı ile ölçülen banka kârlılığı arasında önemli ve negatif bir ilişki olduğu sonucuna varmışlardır. Araştırmacıların bulgularına göre sorunlu krediler arttıkça, aktif kalitesi düştükçe özkaynak kârlılığı ve aktif kârlılığı oranları azalmaktadır.

Işık, Yalman ve Koşaroğlu (2017), 2006 - 2014 döneminde Türkiye’deki 20 mevduat bankasının kârlılığını etkileyen içsel ve dışsal etkenlerin panel veri analizi yoluyla belirlenmesini amaçlayan çalışmalarında; kârlılığın içsel etkenlerden kredi

riski ve likidite yönetimi değişkenlerinden negatif yönde; sermaye, faiz gelirleri ve faiz dışı gelirler gibi değişkenlerden ise pozitif yönde etkilendiği sonuçlarına ulaşmıştır.

3. VERİ SETİ VE BULGULAR

Bu çalışmada bankacılık sektöründe görev yapan mühendislik alanında lisans öğrenimi görmüş genel müdürlerin yönetiminde buldukları bankaların performansı ile genel müdürleri hukuk ve iktisadi - idari alanlarda lisans öğrenimi görmüş bankaların performansı arasında farklılık olup olmadığını ölçülmesi amaçlanmıştır. Bankacılık Kanunu'nda mühendislik alanında lisans öğrenimi görmüş genel müdür adaylarına genel müdür olabilmek için hukuk ve iktisadi - idari alanlarda lisansüstü öğrenim görme zorunluluğu getirmiştir. Kanun'un gerekçesinde açıkça belirtilmese de mühendis kökenli genel müdür adaylarının, belirtilen alanlarda lisansüstü öğrenim görerek, yönetime ilişkin nitelikleri kazanacakları ve hukuk ve iktisadi - idari alanların lisans mezunları ile benzer nitelikte bir yönetim sergileyecekleri varsayılmıştır. Araştırma Borsa İstanbul'da (BİST) "Bankalar ve Özel Finans Kurumları" sektöründe işlem gören bankaların 2016 yılı bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları esas alınarak yürütül-

müştür. Araştırmaya konu banka ve özel finans kurumlarının genel müdürlerinin öğrenimine ilişkin bilgiler her bir kurumun faaliyet raporundan, şirketlerin kârlılık oranları ise Türkiye Bankalar Birliği (TBB) tarafından yayımlanan Bankalarımız adlı yayından ve Türkiye Katılım Bankaları Birliği'nin web sitesinden alınmıştır. Araştırmanın tek bağımsız değişkeni araştırmaya konu kurumların genel müdürlerinin lisans öğrenimi türüdür.

3.1. Veri Seti

BİST'de işlem gören bankalar "Bankalar ve Özel Finans Kurumları" başlıklı sektör altında listelenmektedir. Listede toplam 13 şirket yer almına karşın araştırmaya 11 banka dahil edilmiştir. Sektör listesinden çıkartılan Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. ile Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş., araştırmaya konu edilen bankalardan farklı olarak, "Kalkınma ve Yatırım Bankaları" olarak sınıflandırılmakta ve farklı işlevler üstlenmektedir. Bu nedenle söz konusu bankalar araştırma kapsamına alınmamıştır.

BİST bankalar ve özel finans kurumları sektöründeki 11 mevduat / katılım bankasının ticaret ünvanları ile bankalara ilişkin araştırmaya esas olacak veriler Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Mevduat Bankaları ve 2016 Yılı Kârlılık Oranları

BANKA ADI	ORTALAMA AKTİF KARLILIĞI (AK) %	ORTALAMA ÖZKAYNAK KARLILIĞI (ÖKK) %	NET FAİZ (KAR PAYI) MARJİ (NFKM) %
AKBANK T.A.Ş.	1,8	15,5	2,9
ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.	0,7	9,5	3,1
DENİZBANK A.Ş.	1,5	14,2	3,9
ICBC TURKEY BANK A.Ş.	0,2	2,3	2,6
QNB FİNANSBANK A.Ş.	1,3	12,5	4,4
ŞEKERBANK T.A.Ş.	0,5	4,9	0,2
TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.	1,9	15,1	3,9
TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.	1,2	12,2	3,0
TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.	1,6	13,5	3,5
TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.	1,4	14,7	3,3
YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.	1,3	11,8	3

Kaynak: Türkiye Bankalar Birliği (2017), Bankalarımız 2016 (www.tbb.org.tr); Türkiye Katılım Bankaları Birliği, Veri seti, (http://www.tkbb.org.tr/veri-seti)

Tablo 1’de yer alan bankalarından Türkiye Halk Bankası A.Ş. ile Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. kamusal sermayeli mevduat bankaları; Akbank T.A.Ş., Şekerbank T.A.Ş., Türkiye İş Bankası A.Ş. ile Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. özel sermayeli mevduat bankaları; Al Baraka Türk Katılım Bankası A.Ş. katılım bankası; Denizbank A.Ş., Finans Bank A.Ş., ICBC Turkey Bank A.Ş. ile Türkiye Garanti Bankası A.Ş. yabancı sermayeli mevduat bankaları olarak sınıflandırılmaktadır. Farklı alt sınıflandırmalara tabi tutulan bu bankaların ortak amaçları, piyasadan topladıkları fonları piyasaya arz edip kâr elde etmektir.

3.2. Değişkenler ve Hipotezler

Bir bağımsız, üç bağımlı değişkenin bulunduğu araştırmada bağımsız değişken kategorik, bağımlı değişkenler ise sürekli değişkendir. Değişkenlerin yapısı ve veri sayısının az olması nedeniyle araştırmada parametrik olmayan testlerden Mann - Whitney U Testi kullanılmıştır. Normallik dağılımının ölçümü için Shapiro - Wilk testi kullanılmış, ortalama özkaynak kârlılığı oranı ve net faiz (kâr payı) marjının normal dağılmadığı hesaplanmıştır. Her iki oranın da p değerleri 0,05’den küçüktür. Grupların küçük frekanslara sahip olması ve dağı-

lımların normal dağılım testleri ile test edildiğinde bazı değişkenlerde normal dağılımın sağlanamaması nedeniyle, parametrik testlerden t testi yerine parametrik olmayan testlerden Mann - Whitney U Testi'nin verilerin çözümlenmesinde kullanılmasının uygun olacağı (Ergün, 1995; Gamgam ve Altunkaynak, 2013) değerlendirilmiştir.

Finansal raporlardan üretilen “ortalama aktif kârlılık oranı”, “ortalama özkaynak kârlılık oranı” ve “net faiz (kâr payı) marjı”, çalışmanın bağımlı değişkenleri olarak belirlenmiştir. Bağımlı değişkenler oransal olarak ifade edilmektedir. Araştırmada kullanılan bankalar farklı büyüklükte olduklarından, mutlak değer verilerinin kullanılması araştırmayı anlamsız kılacağı için oranlardan yararlanılmıştır. Literatür taramasında da görüleceği gibi söz konusu bağımlı değişkenlerin üçünün de birlikte kullanıldığı araştırmalar vardır. Araştırmaların bir kısmında yalnızca ortalama aktif kârlılığı ile ortalama özkaynak kârlılığı oranı kullanılmıştır. Bazı araştırmacılar (Demirgüç-Kunt and Huizinga, 1999; Athanasoglou, Brissimis and Delis, 2008; Dietrich and Wanzenried, 2011) ise aktif kârlılık oranının en iyi ölçüm aracı olduğunu ileri sürmüştür. Bankaların kârlılık oranlarından birisi olan “Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Kâr (Zarar) / Toplam Aktifler Oranı”, araştırmaya konu bankalarda 2016 yılında durdurulan faaliyet bulunmadığı için değerlendirmeye alınmamıştır.

“Dönem Net Kârı (Zararı) / Ortalama Toplam Aktifler” formülü ile hesaplanan ortalama aktif kârlılığı oranı, gelir tablosu ile bilanço (finansal durum tablosu) arasındaki ilişkiyi ortaya koyar ve bankaların kârlılık durumunu ölçmekte kullanılan önemli bir orandır. İşletmenin tüm varlıklarından sağlanan vergiden sonraki kârı gösteren bu oranın payında yer alan kâr rakamı bankanın esas ve diğer faaliyetlerinden sağlanan tüm kârı dikkate aldığı için bankanın tüm yatırımlarını ifade eden ak-

tif toplamı ile bağlantı kurarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkartır. Banka varlıklarının iyi yönetilip yönetilemediğinin göstergesidir. Ayrıca aktif kârlılığının standart sapması, ortalama aktif kârlılığı oranı ile “Özsermaye / Toplam Aktifler” oranının toplamına bölünerek, bankaların finansal yönden sağlamlığını, iflase ne kadar uzak olduğunu ölçmekte önemli bir gösterge olan “z-score”a ulaşılır (Gökmen, Demir ve Bozdağ, 2013).

Ortalama özkaynak kârlılık oranı, net kârın ortalama birinci kuşak sermayeye (ödenmiş sermaye, döneme ve geçmiş yıllara ait kâr / zarar ile kanuni, ihtiyari ve olağanüstü yedekler) bölünmesi ile hesaplanır (Atasoy, 2007). Özsermaye, banka ortaklarının banka üzerindeki haklarını temsil ettiğinden, ortakların önemseydiği kârlılık ölçeklerinden birisidir, ortakların bankaya koydukları getiri oranını ifade eder. Ortalama özkaynak kârlılığı oranı bankanın finansal kaldıraç oranından etkilenir (Güneş, 2015).

Ortalama aktif kârlılığı oranı ve ortalama özkaynak kârlılığı oranı bankanın kontrol edebildiği bankaya özgü (likidite yapısı, karşılık ayırma politikası, banka büyüklüğü gibi) ve kontrol edemediği (sektöre özgü, ekonomik yapı, yasal çerçeve gibi) dışsal değişkenlere bağlı olduğundan, ortak özellikleri olan iki orandır.

Mevduat bankalarında “Net Faiz Geliri / Aktif Toplamı”, katılım bankalarında ise “Nât Kâr Payı / Aktif Toplamı” formülü ile hesaplanan net faiz (kâr payı) marjı pek çok araştırmada kullanılmasına karşın, sorunlu krediler için ayrılan karşılıkların etkisini yansıtmadığı için eleştirilen bir orandır. Net faiz (kâr payı) gelirleri; faiz (kâr payı) gelirlerinden faiz (kâr payı) giderlerinin çıkartılması ile hesaplanır. Kârı azaltıcı bir unsur olan karşılıklar gelir tablosunda yer almasına karşın, mevduat bankalarında “net faiz gelir - gideri” kaleminin, katılım bankalarında “net kâr payı gelir - gideri”

kaleminin arkasından geldiği için faiz (kâr payı) geliri ile doğrudan ilişkili olduğu halde etkisi net faiz (kâr payı) marjında görülmemektedir. Ayrıca net faiz (kâr payı) gelir ve giderleri içerisinde çok yüksek oranda olmasa da bankanın menkul kıymetlerden sağladığı faiz (kâr payı) gelirlerini ve borçları için ödediği faiz giderlerini de kapsamaktadır. Eleştirilere karşın net faiz (kâr payı) marjı bir bankanın krediler ve mevduat (toplanan fon) için fiyatları ayarlama gücünü açıklamaktadır ve bankanın piyasadaki tekel gücünü temsil eden bir orandır (Gasimova ve Karimov, 2017).

Testler SPSS 21 programı ile gerçekleştirilmiştir. Bağımsız değişken "LISANS", bağımlı değişkenlerden ortalama aktif kârlılığı oranı "AK", ortalama özkaynak kârlılığı oranı "OKK" ve net faiz (kâr payı) marjı ise "NFKM" biçiminde kodlanmıştır.

Araştırmanın her bir bağımlı değişkeni için kurulan üç hipotezi aşağıdadır:

H1₀: Hukuk ve iktisadi - idari alanlardan lisans öğrenimi gören bir banka genel müdürü ile mühendislik lisans öğrenimi gördükten sonra hukuk ve idari - iktisadi alanlarda lisansüstü öğrenimi gören bir genel müdürün yönetimi ortalama aktif kârlılığı oranı üzerinde farklılık yaratmaz.

H1₁: Hukuk ve iktisadi - idari alanlardan lisans öğrenimi gören bir banka genel müdürü ile mühendislik lisans öğrenimi gördükten sonra hukuk ve idari - iktisadi alanlarda lisansüstü öğrenimi gören bir genel müdürün yönetimi ortalama aktif kârlılığı oranı üzerinde farklılık yaratır.

H2₀: Hukuk ve iktisadi - idari alanlardan lisans öğrenimi gören bir banka genel müdürü ile mühendislik lisans öğrenimi gördükten sonra hukuk ve idari - iktisadi alanlarda lisansüstü öğrenimi gören bir genel müdürün yönetimi ortalama özkaynak kârlılığı oranı üzerinde farklılık yaratmaz.

H2₁: Hukuk ve iktisadi - idari alanlardan lisans öğrenimi gören bir banka genel müdürü ile mühendislik lisans öğrenimi gördükten sonra hukuk ve idari - iktisadi alanlarda lisansüstü öğrenimi gören bir genel müdürün yönetimi ortalama özkaynak kârlılığı oranı üzerinde farklılık yaratır.

H3₀: Hukuk ve iktisadi - idari alanlardan lisans öğrenimi gören bir banka genel müdürü ile mühendislik lisans öğrenimi gördükten sonra hukuk ve idari - iktisadi alanlarda lisansüstü öğrenimi gören bir genel müdürün yönetimi net faiz (kâr payı) marjı üzerinde farklılık yaratmaz.

H3₁: Hukuk ve iktisadi - idari alanlardan lisans öğrenimi gören bir banka genel müdürü ile mühendislik lisans öğrenimi gördükten sonra hukuk ve idari - iktisadi alanlarda lisansüstü öğrenimi gören bir genel müdürün yönetimi net faiz (kâr payı) marjı üzerinde farklılık yaratır.

3.3. Bulgular

SPSS 21 programı ile gerçekleştirilen analiz sonucu elde edilen istatistikler Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Mann-Whitney U Tablosu

	Test Statistics ^a		
	AK	OKK	NFKM
Mann-Whitney U	8,500	8,000	8,500
Wilcoxon W	36,500	36,000	36,500
Z	-1,042	-1,134	-1,044
Asymp. Sig. (2-tailed)	,298	,257	,296
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,315 ^b	,315 ^b	,315 ^b
Exact Sig. (2-tailed)	,339	,315	,339
Exact Sig. (1-tailed)	,167	,158	,173
Point Probability	,018	,042	,036

a. Grouping Variable: LISANS

b. Not corrected for ties.

Tablo 2’de ortalama aktif kârlılığı oranı ile ilgili istatistik bilgiler değerlendirildiğinde p değeri 0,05’den büyük ($0,167 > 0,05$) olduğundan H_1 hipotezi kabul edilir. Diğer bir ifade ile hukuk ve iktisadi - idari alanlardan lisans öğrenimi gören bir banka genel müdürü ile mühendislik lisans öğrenimi gördükten sonra hukuk ve idari - iktisadi alanlarda lisansüstü öğrenimi gören bir genel müdürün yönetimi ortalama aktif kârlılığı oranı üzerinde %95 güvenilirlikle farklılık yaratmaz.

Bağımlı değişkenlerden bir diğeri olan ortalama özkaynak kârlılığı oranı ile ilgili istatistikler değerlendirildiğinde de p değeri 0,05’den büyüktür. $0,158 > 0,05$ olduğundan H_2 hipotezi kabul edilir. Bunun anlamı, hukuk ve iktisadi - idari alanlardan lisans öğrenimi gören bir banka genel müdürü ile mühendislik lisans öğrenimi gördükten sonra hukuk ve idari - iktisadi alanlarda lisansüstü öğrenimi gören bir genel müdürün yönetimi ortalama özkaynak kârlılığı oranı üzerinde %95 güvenilirlikle farklılık yaratmadığıdır.

Bankacıların önemseydiği diğer performans göstergelerinden birisi olan net faiz (kâr payı) marjı açısından da sonuç benzerdir. Bu oran için p değeri 0,05’den büyük olduğundan ($0,173 > 0,05$) H_3 hipotezi kabul edilir. Hukuk ve iktisadi - idari alanlardan lisans öğrenimi gören bir banka genel müdürü ile mühendislik lisans öğrenimi gördükten sonra hukuk ve idari - iktisadi alanlarda lisansüstü öğrenimi gören bir genel müdürün yönetimi net faiz (kâr payı) marjı üzerinde %95 güvenilirlikle farklılık yaratmaz.

4. SONUÇ

Bir kurumun üst yönetimi içinde önemli bir yeri olan genel müdür, kurumun yönetim kurulunun belirlediği ilke ve politikaların uygulanması sorumluluğunu üstlenmesi nedeniyle kilit personel olarak kabul edilmektedir. Genel müdür her ne kadar Kanun gereğince başkan olarak yönetim kurulunda yer almasa da yönetim kurulunun uygulamacı üyesidir. Kurumun hedeflerine ulaşmasında

uygulama sorumluluğunu üstlenir ve performans sonuçları konusunda yönetim kuruluna (sonraki aşamada da genel kurula) hesap verir. Bu çalışmada Bankacılık Kanunu'nun genel müdürün öğrenimi konusundaki hükmünün bankanın performansını etkileme durumu araştırılmıştır.

Bir bankanın önemli performans göstergeleri arasında yer alan kârlılık oranları çalışmada bağımlı değişken olarak belirlenmiştir. Bankacılık Kanunu'nda belirtilen genel müdür olma koşulları arasında ayırıcı bir unsur olan, genel müdürün mühendislik lisans öğrenimi görmesi halinde Kanun'da belirtilen alanlardan birisinde lisansüstü öğrenimi görmüş olması koşulu, mühendislik öğrenimi lisanslı banka genel müdürünün bankanın hedeflerine ulaşmasında yeterli görülmediği izlenimi doğurmaktadır. Kanun koyucu tarafından, mühendislik lisans öğrenimli kişilerin hukuk ve iktisadi - idari alanlarda lisansüstü öğrenimi görek genel müdür sıfatıyla banka yöneticiliği formasyonuna kavuşabileceği değerlendirilmiştir.

Araştırmanın konusunu da Kanun'un bu değerlendirmesinin test edilmesi oluşturmaktadır. 2016 yılında BİST'de işlem gören 11 mevduat / katılım

bankasının genel müdürlerinin lisans alanları bağımsız değişken olarak kabul edilmiş ve mühendis kökenli olan ve olmayan genel müdürlerin yönetimlerinin bağımlı değişken olarak kabul edilen üç ayrı kârlılık oranı üzerinde fark yaratıp yaratmadığı test edilmiştir. Örnek sayısının küçük olması ve değişkenler arasında normal dağılıma sahip olmayan değişkenler olması nedeniyle araştırmada parametrik testler uygulanamamış, parametrik olmayan testlerden değişken yapısına uygun olan Mann - Whitney U testi uygulanmıştır.

Test sonucunda hukuk ve iktisadi - idari alanlarda lisansüstü öğrenimi görmüş mühendis kökenli bir banka genel müdürü ile hukuk ve iktisadi - idari alanlarda lisans öğrenimi görmüş bir banka genel müdürünün yönetiminin; bankanın ortalama aktif kârlılığı oranı, ortalama özkaynak kârlılığı oranı ve net faiz (kâr payı) marjı üzerinde farklılık yaratmadığı ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara dayanılarak, mühendis kökenli genel müdürlerin hukuk ve iktisadi - idari alanlarda lisansüstü öğrenim görek banka üst düzey yöneticiliği formasyonuna ulaştığı, böylece lisans öğrenimi hukuk ve iktisadi - idari alanlarda olan genel müdürlerin ulaştığı performansa ulaştığı da ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

- Akbaş, H.E. (2012). Determinants of Bank Profitability: An Investigation on Turkish Banking Sector. *Öneri Dergisi*, 10(37), 103-110.
- Alp, A., Ban, Ü., Demirgüneş, K. ve Kılıç, S. (2010). Türk Bankacılık Sektöründe Kârlılığın İçsel Belirleyicileri. *İMKB Dergisi*, 12(46), 1-13.
- Alper, D. ve Anbar, A. (2011). Bank Specific and Macroeconomic Determinants of Commercial Bank Profitability: Empirical Evidence from Turkey. *Business and Economics Research Journal*, 2(2), 139-152.
- Atasoy, H. (2007). Türk Bankacılık Sektöründe Gelir-Gider Analizi ve Kârlılık Performansının Belirleyicileri (Yayımlanmamış Uzmanlık Yeterlilik Tezi). Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Ankara.
- Athanasoglou, P., Brissimis, S.N., ve Delis, M. (2008). Bank-Specific, Industry-Specific and Macroeconomic Determinants of Bank Profitability. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 18(2), 121-136.
- Aygün, M., Taşdemir, A. ve Çavdar, E. (2010). Banka Performansı Üzerinde Yönetim Kurulu Büyüklüğünün Etkisi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(3), 67-78.
- Bankacılık Kanunu, Erişim Adresi: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5411.pdf>
- Çalmaşur, G. ve Daştan, H. (2016). Türk Bankacılık Endüstrisinde Piyasa Yapısı ve Kârlılık İlişkisi. *Ege Akademik Bakış*, 16(2), 363-378.
- Demirgüç-Kunt, A. ve Detragiache, E. (1998). Financial Liberalization and Financial Fragility. Annual World Bank Conference on Development Economics, Erişim Adresi: <http://siteresources.worldbank.org/INTABC-DEWASHINGTON1998/Resources/demirguc.pdf>
- Demirgüç Kunt, A. ve Huizinga, H. (1999). Determinants of Commercial Bank Interest Margins and Profitability: Some International Evidence. *World Bank Economic Review*, 13(2), 379-408.
- Demirhan, D. (2010). Türkiye'deki Mevduat Bankalarının Finansal Yapıya İlişkin Kararlarının Kârlılık Üzerine Etkileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 45, 157-168.
- Dietrich, A. ve Wanzenried, G. (2011). Determinants of Bank Profitability Before and During the Crisis: Evidence from Switzerland. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 21(3), 307-327.
- Ergün, M. (1995). Bilimsel Araştırmalarda Bilgisayarla İstatistik Uygulamaları. Ocak Yayınları, Ankara.
- Gamgam, H. ve Altunkaynak, B. (2013). SPSS Uygulamalı Parametrik Olmayan Yöntemler. 5. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gasimova, G. ve Karimov, A. (2017). Sermaye Yeterliliği Açısından Basel III Kriterinin Gerekliliği ve Türk Bankacılık Sistemine Etkileri. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 19-45.
- Gökçe, H. (2017). Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bankaların Sağladığı Kredilerin Yapısı, Dağılımı ve kârlılığa etkisi. Pamukkale Üniversitesi Açık Erişim Arşivi. Erişim Adresi: <http://acikerisim.pau.edu.tr:8080/xmlui/handle/11499/2539>
- Gökmen, G., Demir, Y. ve Bozdağ, H. (2013). Küresel Mali Krizin Türk Bankacılık Sektörüne Etkileri: Yerli ve Yabancı Bankaların İflas Riskleri Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Özel Sayı, 49-58.
- Gülhan, Ü. ve Uzunlar, E. (2011). Bankacılık Sektöründe Kârlılığı Etkileyen Faktörler: Türk Bankacılık Sektörüne Yönelik Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15 (1): 341-368.
- Güneş, N. (2015). Banka Kârlılığının Belirleyicileri: 2002-2012 Dönemi Türk Mevduat Bankaları Üzerine Bir İnceleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(3), 265-282.

Hoggarth, G., Reis, R. ve Saporta, V. (2002). Cost of Banking System Instability: Some Empirical Evidence. *Journal of Banking & Finance*, 26(5), 825-855.

Işık, Ö. (2017). Türkiye’de Faaliyet Gösteren Kamu, Özel ve Yabancı Sermayeli Ticari Bankaların Kârlılığının İçsel Belirleyicileri. *Journal of Economics, Finance and Accounting*, 4(3), 342-353.

Işık, Ö. ve Belke, M. (2017). An Empirical Analysis of the Determinants of Net Interest Margins of Turkish Listed Banks: Panel Data Evidence from Post-Crisis Era. *Sosyoekonomi*, 25(34), 227-245.

Işık, Ö., Yalman, İ. N. ve Koşaroğlu, Ş. M. (2017). Türkiye’de Mevduat Bankalarının Kârlılığını Etkileyen Faktörler. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 362-380.

İskenderoğlu, Ö., Karadeniz, E. ve Atioğlu, E. (2012). Türk Bankacılık Sektöründe Büyüme, Büyüklük ve Sermaye Yapısı Kararlarının Kârlılığa Etkisinin Analizi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1), 291-311.

Kadioglu, E., Telceken, N. ve Ocal, N. (2017). Effect of the Asset Quality on the Bank Profitability. *International Journal of Economics and Finance*, 9(7), 60-68. Erişim adresi: <http://ccsenet.org/journal/index.php/ijef/article/view/67629/37334>

Karataş, Y. (2015). Ticari Bankalarda Kârlılığı Belirleyen Faktörler: Türk Ticari Bankacılık Sektörü Üzerine Bir Uygulama (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

Küçükbay, F. (2017). Banka Kârlılığını Etkileyen Faktörler: Avrupa Birliği Bankaları ve Türk Bankaları Arasında Karşılaştırma. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(1), 137-149.

Okuyan, H. A. ve Karataş, Y. (2017). Türk Bankacılık Sektörünün Kârlılık Analizi. *Ege Akademik Bakış*, 17(3), 395-406.

Reis, Ş. G., Kılıç, Y. ve Buğan, M. F. (2016). Banka Kârlılığını Etkileyen Faktörler: Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 72, 21-36.

Saldanlı, A. ve Aydın, M. (2016). Bankacılık Sektöründe Kârlılığı Etkileyen Faktörlerin Panel Veri Analizi ile İncelenmesi: Türkiye Örneği. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, 24, 1-9.

Samırkaş, M. C., Evcı, S. ve Ergün, B. (2014). Türk Bankacılık Sektöründe Kârlılığın Belirleyicileri. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(8), 117-134.

Sarıtaş, H., Kangallı Uyar, S. G. ve Gökçe, A. (2016). Banka Kârlılığı ile Finansal Oranlar ve Makroekonomik Değişkenler Arasındaki İlişkilerin Sistem Dinamik Panel Veri Modeli ile Analizi: Türkiye Araştırması. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(1), 87-108.

Sevim, U. ve Eyüboğlu, K. (2016). Ticari Banka Performansının İçsel Belirleyicileri: Borsa İstanbul Örneği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17(2), 211-223.

Tanrıöven, C. ve Yenice, S. (2014). Bankaların Türev Araç Kullanımlarının Risklilik ve Kârlılık Üzerine Etkisi-Türkiye Örneği. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(3), 25-46.

Tuzcu, S. E. (2015). The Effect of Derivates Activity on Bank Profitability Before and During the Subprime Mortgage Crisis: Evidence From Turkey. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(1), 29-56.

Türkiye Bankalar Birliği (2017). Bankalarımız 2016. Erişim Adresi: https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/istatistikraporlar/ekler/808/Bankalarimiz_2016.pdf

Türkiye Katılım Bankaları Birliği. Veri Seti. Erişim Adresi: <http://www.tkbb.org.tr/veri-seti>

Uçkun, N. ve Girginer, N. (2011). Türkiye’deki Kamu ve Özel Bankaların Performanslarının Gri İlişki Analizi ile İncelenmesi. *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, 46-66.

Uludağ, B. K. ve Gökmen, H. (2011). Türk Bankacılık Sektörünün Kârlılığının Dinamik Yaklaşımla Test Edilmesi. *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, 26(308), 71-98.

ÖNCÜLLERİ VE SONUÇLARI BAĞLAMINDA “WHISTLEBLOWING: SORUN BİLDİRME”

Doç. Dr. Hayat Ebru ERDOST ÇOLAK*

Arş. Gör. Esra GENÇ**

Makale Gönderim Tarihi : 13/05/2018 / Kabul Tarihi : 11/06/2018

ÖZ

Whistleblowing, örgütlerdeki yasal olmayan ve/veya etik dışı davranışların, gönüllü olarak ifşa edilmesi eylemidir. Amaç, uygunsuz davranışın sonlandırılmasıdır. Süreç, örgüt içine ya da dışına ifşaat şeklinde olabileceği gibi; anonim ya da kimliği belirli şekilde de olabilir. Whistleblowing yolsuzlukları ve haksız kazançları önleyen etkili araçlardan birisidir.

Bu çalışmanın amacı, whistleblowing sisteminin işleyişi hakkında, öncülleri ve etkileri bağlamında bilgi vermek ve genel bir değerlendirme yapmaktır. Bunun için derinlemesine literatür analizi yapılmıştır. Halen, whistleblowerların bir “hain” mi yoksa “kahraman” mı olduğu ve işgörenlerin örgütlerine sadakati ile kamu yararının korunması ikilemleri tartışılmaktadır.

Whistleblowingin öncülleri; bireyin kontrol odağı, özgeci hareket etme, güvenlik ve çevre hakkında endişe duyan bireyler olma, dışadönük bireyler olma gibi bazı bireysel değişkenlerle incelenmiştir. Örgüt düzeyinde ise örgütün whistleblowinge ilişkin politikalarının olup olmaması ve bunun whistleblowing davranışı üzerine etkisi incelenmiştir.

Whistleblowingin whistleblowerlara ve örgüte olan maliyetleri değerlendirilmiş ve dış whistleblowingde örgütlerin yasal yaptırımlarla karşı karşıya kaldığı ve imajlarının zedelendiği, oysa iç bildirim kanallarının teşviki sayesinde örgütlerin çok fazla zarar almadan bu süreci çözüme kavuşturmalarının mümkün olduğu vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: whistleblowing, whistleblower, sorun bildirme, ifşa etme, ihbar, whistleblowingin öncülleri, whistleblowingin sonuçları

* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, erdost@politics.ankara.edu.tr
(ID: orcid.org/0000-0002-1335-7784)

** Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

ANTECEDENTS AND CONSEQUENCES OF WHISTLEBLOWING**ABSTRACT**

Whistleblowing is the act of voluntarily disclosing illegal and/or unethical behavior or practices in organizations. The goal is to end inappropriate behavior. The process may be in the form of anonym or explicit disclosure of inappropriate behavior to within or outside the organization.

The purpose of this study is to make a general assessment about whistleblowing in the context of its antecedents and consequences. An in-depth literature review was conducted for this purpose. This review suggests that whether whistleblowers are a “treacherous” or “hero” and whether they should observe public benefit and report illegal/unethical practices or be loyal to their organizations are some current topics being investigated.

Antecedents of whistleblowing have been examined at the individual level through such variables, as locus of control, altruism, extrovertedness and concern for safety and environmental issues. At the organizational level, the existence of organizational policies towards whistleblowing and their impact on the act of whistleblowing have been among the issues examined.

Whistleblowing has also been assessed in terms of its costs to whistleblowers and organizations. These assessments have indicated that whistleblowing to outside the organization results in legal sanctions and damaged reputation while whistleblowing to within the organization allows the problem to be solved without having too much damage.

Keywords: whistleblowing, whistleblower, antecedents of whistleblowing, consequences of whistleblowing

1. GİRİŞ

Kurumlardaki etik olmayan ve/veya yasadışı uygulamalar, güvenilen çalışanların ihaneti, yetersiz iç kontrol sistemleri vb. sebeplerle paydaşların milyarlarca lira zarara ve itibar kaybına uğratılmasının sonuçları, sadece firmayı etkilemekle kalmayıp, çoğunlukla toplumun geneline de yayılabilmektedir. Günümüz iş dünyasının çalkantılı ve bol spekülasyonlu, skandallı, vahşi ortamı; işletmelerin varlığını sürdürebilmeleri ve toplumsal sağlık

için etik, adalet, güven, imaj, sosyal sorumluluk, sürdürülebilirlik, sadakat, tedbir alma, zamanında müdahale gibi konuları tekrar tekrar sorgulatıp, hayata geçirilmeleri konusundaki çabaların yoğunlaştırılmasını gerektirmektedir.

2001 Enron skandalı, Çin'deki 2008 zehirli süt tozu skandalı ve 2008-2010 finansal çöküşü hatalı davranışların zamanında düzeltilmemesi sonucu olabileceklerin sadece birkaç örneğidir (Keenan, 2002a; Dalton ve Radtke, 2013). Örgütlerde-

ki yasal olmayan ve/veya etik dışı davranışların, gönüllü olarak ifşa edilmesi eylemi olan whistleblowing, yolsuzlukları önleyen etkili araçlardan birisidir.

İngilizce “whistleblowing” kavramı için Türkçe yazında; “sorun bildirme”, “ifşa etme”, “ihbar etme”, “bilgi/haber uçurma”, “izharcılık” vb. kavramlar kullanılmakta olup henüz yerleşmiş bir karşılığı olmadığından whistleblowing kavramı da yaygın şekilde alanyazında yer almaktadır. Bu çalışmada whistleblowing ve -bağlama göre- sorun bildirme / ihbar/ ifşa kavramları tercih edilmiştir.

Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) 2016 yılı raporunda; susitimallerin ortaya çıkarılmasında en yaygın yöntemin ihbarlar (% 39,1) olduğu ve finansal tablo suistimallerinin yarattığı mali kayıplar açısından ilk sırada yer aldığı görülmektedir (ACFE, 2016dan aktaran Çiftci ve Çiftci, 2017:107).

Yaşanan birçok olumsuz gelişme sonucunda, etik değerler konusunda kamuoyundaki duyarlılık ve talepler yoğunlaşmıştır. Muhasebe mesleği mensuplarının mesleki faaliyetlerinden, yatırımcılar, kredi verenler, devlet, vb. toplumun birçok unsuru da etkilenmektedir. Bu özelliği sebebiyle, muhasebe mesleği ile ilgili “sosyal sorumluluk”, “kamu yararı” ve “kamu hizmeti” gibi kavramların öne çıktığı görülmektedir (Çiftci ve Çiftci, 2017:111). İşgörenlerin örgütlerinde gördükleri yasadışı ve / veya etik dışı uygulamalar karşısındaki ikilemlerini çözebilmek adına sorun bildirme konusunda bilinçlendirilmeleri önem arz etmektedir.

Bu çalışma, temel kaynağını Erdost Çolak ve Genç’in 2016 yılında yaptıkları derinlemesine literatür analizinden almaktadır. Öncelikle, ulus-

lararası yazında konunun farklı bağlamlarda nasıl değerlendirildiğinin ve ilişkilendirilen değişkenlerin saptanması amacıyla, uluslararası veri tabanlarında yer alan, atıf alma oranı yüksek nitelikteki on işletme /yönetim dergisi -2017 yılına dek yıl sınırlaması olmaksızın – incelenmiştir.

Araştırma Kapsamındaki Dergiler:

Academy of Management Review,

Administrative Science Quarterly,

Journal of Organizational Behavior,

Research in Organizational Behavior,

Journal of Organizational Culture, Communications and Conflicts,

Journal of Business Ethics,

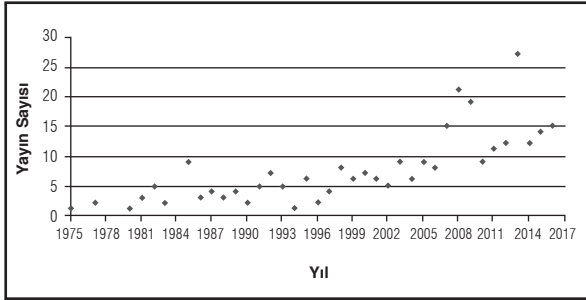
Journal of International Business Ethics,

Journal of International Business Research,

Harvard Business Review

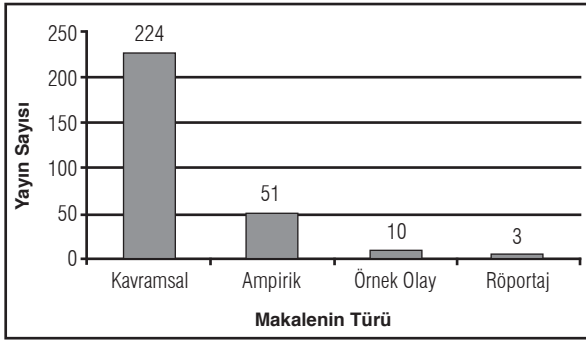
Bu bağlamda 656 makale incelenmiş; araştırma amacına uygun çalışmalar seçilmiş ve nihai olarak belirlenen 288 makale sistematik olarak incelenmiştir. Makaleler; yıl, yazarın ülkesi, whistleblowing’in makalenin ana konusu mu alt konusu mu olduğu, makalenin türü, makalede whistleblowing’in ele alındığı konu, araştırma yöntemi, araştırmanın yapıldığı coğrafya, araştırmaya katılan bireylerin mesleği, analiz biriminin birey ya da örgüt düzeyinden hangisi olduğu, veri toplama yöntemi, whistleblowing’in sebep, süreç ya da sonuçları bağlamında mı ele alındığı, bağımlı / bağımsız değişken gibi kriterler çerçevesinde analiz edilmiştir.

Yıllara göre makale sayısında artış Şekil 1’de görülmektedir.



Şekil 1: Yıllar itibariyle makale sayıları

Makalelerin büyük çoğunluğu kavramsal çalışılmıştır.



Şekil 2: Makalelerin türü

Değerlendirme yapılırken hem konunun yazında hangi bağlamda yer aldığı araştırılmış, hem de incelenen makalelerin bulguları, tartışma ve öneri kısımlarının da detaylı incelemesi sonucu varılan bazı sonuçlar, çalışanlar ve işletmeler açısından da yol gösterici olabileceği kanaati ile dikkate sunulmuştur. Halihazırda kaleme alınmış bu makale, bu 288 makale bulgularının bir kısmından yararlanılarak ve tarama çerçevesi genişletilip adı geçen on derginin üzerine çıkılarak hazırlanmıştır. Bu çalışmanın amacı, sorun bildirme sisteminin işle-

yişi hakkında, öncülleri ve etkileri bağlamında bilgi vermek ve genel bir değerlendirme yapmaktır.

Time dergisi, 1927’den beri Aralık sayısında, geçmiş yıla damgasını vuran bir kişiyi “yılın kişisi” olarak seçmektedir. 2002 yılında bir değil üç kişiyi, üç whistleblowerı yılın kahramanları olarak ilan etmiştir (Time,2002): Birisi, ABD’nin en büyük şirketlerinden biri olan Enron’da, üst düzey yönetici pozisyonundaki Sherron Watkins, diğeri dünyaca ünlü WorldCom şirketinin mali denetçisi ve başkan yardımcısı Cynthia Cooper, üçüncüsü de FBI’dan Coleen Rowley.

Üç whistleblower da sorunu önce üst yönetimle paylaşmış, üç olayda da örgüt içinde çözüme ulaşamamış, yazışmalar Kongre’ye veya basına sızdırılmış ve whistleblowerlar iddialarını kamuoyu karşısında tartışmak zorunda kalmışlardır. Time dergisine verilen ortak bir röportaj sırasında üçü adına konuşan Cooper şunları belirtmiştir: “Biz kendimizi kahraman gibi hissetmiyoruz. Kendimizi işimizi yapmış gibi hissediyoruz”.

Watkins, Enron’da Genel Müdür Yardımcılığı sırasında, işletme içinde meydana gelen muhasebe yolsuzluklarını fark etmiş ve üst yöneticisine ifşada bulunmuştur. Akabinde, Genel Müdür Yardımcılığından alınarak düşük statüdeki pasif bir göreve getirilmiş; bunun üzerine, şirketteki yolsuzlukları yetkili kişi ve kuruluşlara bildirerek işten ayrılmıştır. Böylece Enron’un çöküşü başlamış; borsaya kayıtlı Enron şirketinde ortaya çıkan muhasebe ve mali denetim skandalları Amerikan kamuoyunun mali piyasalara güvenini sarsmıştır.

Cooper, şirketin muhasebe hesaplarında oynama yapılarak gerçekleştirilen 9 milyar dolarlık yolsuzluğu saptamış ve bu durumu denetçi Arthur Andersen’e bildirmiştir. Fakat denetim şirketi olayı görmezden gelmiştir. Cooper da saptadığı hususları hükümete bildirmiş ve yolsuzluğu ortaya çıkarmıştır. Olay sonucunda WorldCom Finans

Müdürü 65 yıl hapis istemi ile yargılanmış; Cooper ise terfi ettirilmiş ve maaşı ikiye katlanmıştır (Near, v.d: 2004; Gao, v.d: 2015; Sayğan ve Bedük, 2011).

Rowley, FBI direktörü Mueller'e teröristlerin araştırılması ile ilgili olarak üst seviyelerde kötü yönetim uygulamaları yapıldığı iddiasını içeren bir not göndermiş; ancak kurum içinde göz ardı edilmiştir. Enron, FBI, WorldCom ve diğer örgütlerdeki skandallardan beri, whistleblowing kamu çevrelerinin ve akademik çevrelerin giderek dikkatini çekmektedir (Gao v.d, 2015: 87). İki olayda iddia konusu hatalı davranış finansal iken, diğerinde operasyoneldir.

Bu tür olayların tekrarlanmasını önlemek amacıyla, ABD Kongresi, 2002'deki Sarbanes-Oxley Yasası olarak bilinen düzenleme ile whistleblowerların korunmasını öngörmüş; muhasebe mesleği üzerindeki denetim arttırılmıştır (Sayğan ve Bedük, 2011:168).

2. "WHISTLEBLOWING" (SORUN BİLDİRME) VE "WHISTLEBLOWER" KAVRAMLARI

Whistleblowing kavramı, İngiliz polisinin suç işleme eğiliminde olan kişiyi uyarmak amacıyla ısıklık çalmasına ya da bir hata olduğunda hakemin düdüğü çalarak oyunu durdurmasına dayanmaktadır (Sayğan ve Bedük, 2013; Çiftci ve Çiftci, 2017:114).

Whistleblowing; mevcut veya eski bir işgörenin, örgüt içinde gerçekleştirilen, işverenlerinin kontrolü altındaki yasadışı ve/veya ahlak dışı olarak algılanan uygulamaları, örgüt içindeki daha yüksek bir otoriteye -tedbir alabilme kabiliyetine sahip kişilere- veya örgütün dışına bildirmesi /ifşa etmesidir (Near ve Miceli, 1985; O'Sullivan ve Ngau, 2014). Amaç; söz konusu durumun sona erdirilmesidir.

Whistleblowing konusu davranışlar "ciddi", "çok ciddi olmayan" ve "diğerlerine zarar veren" davranışlar olarak üçe ayrılmaktadır (Keenan, 2002b: 22): Ciddi hatalı davranış örnekleri, işletme fonlarının veya mallarının çalınması, rüşvet veya komisyon alınması; çok ciddi olmayan hatalı davranış örnekleri, danışmanlara veya satıcılara adil olmayan avantajlar verilmesi ve gerekli olmayan veya yetersiz hizmet ya da mal alımı yoluyla meydana gelen boşa kullanım; diğerlerine zarar veren davranış örnekleri ise, ayrımcılık, cinsel taciz ve sağlık veya güvenlik ihlalleridir.

Near vd. (2004), büyük bir askeri üsde yaptıkları çalışmada hatalı davranışları 7 kategoriye -çalma, boşa kullanım, kötü yönetim, güvenlik sorunları, cinsel istismar, ayrımcılık, yasal ihlaller olmak üzere- ayırmışlardır.

Miceli ve Near (1984) işgörenleri; hatalı davranışı görmeyen bireyler, hatalı davranışı gören ancak bildirmeyen bireyler, hatalı davranışı görüp sadece iç kanallara bildiren bireyler ve hatalı davranışı görüp hem iç kanallara hem de dış kanallara ihbar eden bireyler şeklinde dört kategoriye ayırmışlardır.

Whistleblowerlar; çevreye ve ekonomiye zarar veren eylemlere sessiz kalmayarak, uygunsuz davranışın engellenmesi amacıyla, bu eylemleri işletmelerinin veya bürokrasilerinin içine veya dışına duyuran bireylerdir (Greenwood, 2015).

Kimileri whistleblowerları çevre ve gıda güvenliği gibi etik değerleri savunan "kahramanlar" olarak görürken, bazılarıysa "hainler" olarak görmektedirler. Onlara göre hatalı davranış sadece örgütler tarafından düzeltilmelidir ve dışarıya ihbar etme davranışı örgütün gizliliğine zarar vermektedir (Grant, 2002:392; Dasgupta ve Kesharwani, 2010:60; Park, Blenkinsopp ve Park, 2014:121; O'Sullivan ve Ngau, 2014:405; Banerjee ve Roy, 2014:14 ve Liu, Liao ve Wei, 2015:107).

Bok (2000), whistleblowing'i üç unsura ayırmıştır; muhalefet, sadakat ihlali ve suçlama. Yazara göre, whistleblowerlar örgütteki rollerini kötüye kullanarak işverenlerine ve iş arkadaşlarına ihanet etmektedirler ve işverenleri tarafından haksızlığa uğratıldıklarını hissettikleri için whistleblowing eylemini gerçekleştirmektedirler (akt. Grant, 2002: 393).

Kavrama olumsuz yaklaşımda, whistleblowerlar genellikle sadakatsizlikle ve hainlikle suçlanarak sosyal dışlanmaya maruz bırakılmaktadır; olumlu niteleyen görüş ise, etik açıdan sorun bildirmenin meşru olduğunu kabul eder (Çiftci ve Çiftci, 2017); whistleblowerları 'gizli kanun koruyucular' olarak adlandırarak, kahraman olarak görürler (Banerjee ve Roy, 2014:14).

Whistleblowerları muhbirlerden ve dedikoduculardan ayıran unsur, whistleblowingin hatalı bir davranışı sonlandırma ve bunun tekrarlanmamasını sağlama amacı taşımasıdır (Near v.d, 2004: 221). Nitekim whistleblowing, whistleblowerın kişisel yakınmasından ziyade diğerlerini tehdit eden hatalı bir davranışın açığa çıkarılmasıdır (Banerjee ve Roy, 2014: 8).

Hatalı davranışların bildirimini, dış denetim kuruluşlarından ziyade, örgütün iç işleyişine yakın üyeler (işgörenler, yönetim kurulu üyeleri veya iç denetçiler) tarafından yapılmaktadır (Mesmer-Magnus ve Viswesvaran, 2005: 277). Hatalı davranışların bildirilmesi yasal olmayan uygulamalar ile mücadele edebilmek için istenilen bir davranıştır, ancak bu süreçte misillemeler whistleblowerların sıklıkla karşı karşıya kaldığı olumsuz sonuçlardır (Contu, 2014: 393). Birçok whistleblower önceden sahip olduğu çalışma koşullarını tekrar elde edemekte ve ayrımcılığa maruz kalmaktadır. İş kaybı, rütbe indirme, çalışma şartlarının kalitesinin düşürülmesi, hakaret ve casusluk suçlaması gibi olumsuz durumlar whistleblowerların karşılaştığı

misillemelerin bazı örnekleridir (Mesmer-Magnus ve Viswesvaran, 2005: 277).

3. "WHISTLEBLOWING"İN ÖNCÜLLERİ

En az bir örgüt üyesi hatalı davranışın farkına varmadıkça whistleblowing eylemi gerçekleşmeyecektir. Ancak, hatalı davranışın farkına varan herkes sorun bildirmemektedir. Whistleblowerları kariyerlerini riske atma pahasına ihbar etme davranışına iten motivasyonlar (Dozier ve Miceli, 1985) nelerdir?

Whistleblowerların büyük çoğunluğu hatalı davranışı bildirmeye mecbur olduklarını açıklamaktadırlar. Tıpkı Rowley'in belirttiği gibi: "Doğru olduğuna inandığım şeyi yapmak zorundaydım" demektedirler.

Akademisyenler ve uygulayıcılar whistleblowing davranışlarının belirleyicilerini ortaya çıkarmaya çalışmışlar; bireysel değişkenleri, bağlamsal ve örgütsel nitelikleri incelemişlerdir. Bulguları şöyle özetlemek mümkündür: Bireyin kontrol odağı, özgeci hareket etme, fonksiyonel faydacı olma, iyi eğitim almış olma, mükemmeliyetçi olma, güvenlik ve çevre hakkında endişe duyan bireyler olma, dışadönük bireyler olma, işlerine karşı olumlu tutumlar besleme whistleblowing ile ilişkilendirilen bazı bireysel değişkenlerdir.

Örgüt düzeyinde ise, örgütün whistleblowinge ilişkin politikalarının olup olması ve bunun whistleblowing davranışı üzerine etkisi incelenmiştir .

Whistleblowerı harekete geçiren başlıca unsurlardan birisi **kontrol odağıdır** (İzraeli ve Jaffe, 1998; Chiu, 2003). İç kontrol odaklılar, başlarına gelenler konusunda kendi davranışlarının bir etkisi olduğunu ve davranışlarının bir fark yarattığını hissetmektedirler. Dış kontrol odaklılar, olayları dış güçlerin şekillendirdiğini hissetmekte; dikkatlerini çeken hatalı bir davranış olduğunda olayla-

rı değiştiremeyeceklerine inanmakta, bunu ihbar etmenin bir anlamı olmadığını düşünmektedirler (Dozier ve Miceli, 1985: 829).

Alan yazında, **özgeci davranış** (diğerkamlık) da whistleblowing motivasyonu olarak değerlendirilmektedir. Özgecilik, kendi çıkarlarını gözetmeksizin başkalarının iyiliğini düşündürmektedir (Dasgupta ve Kesharwani, 2010: 62). Whistleblowerlar sadece özgecilik tarafından motive ediliyorlarsa, yani tam anlamıyla başkalarının faydasını düşünerek hareket ediyorlarsa, çoğunlukla ortaya çıkacak sonuçları veya misillemeleri düşünmeksizin hareket edeceklerdir (Dozier ve Miceli, 1985: 823-824). Leeds'e göre bir davranışın özgeci olarak nitelendirilmesi için üç ölçüt bulunmaktadır: (1) eylem kendi içinde bir amaçla son bulur ve bu son kişisel bir kazanç ile bağlantılı değildir, (2) eylem gönüllüdür ve (3) eylem iyi bir şekilde sonuçlanır (akt. Dozier ve Miceli, 1985: 824). İlk ölçüt, whistleblowerın gizli bir kişisel kazanç veya zafer güdüsüne sahip olmamasını gerektirir. Ancak, whistleblowerların davranışları sonucunda bazı kişisel faydalar elde etmeyi amaçladıkları durumlar söz konusudur. Örneğin, whistleblowerlar kendini üstün gösterme ve ün elde etme arayışında olabilmektedirler (Miceli ve Near, 1988: 268); önceden uğradıkları aşağılanmalar ve adaletsizlikler için intikam almayı umabilmektedirler; çalışma koşullarında yaşanan güvenlik ihlalleri gibi kendilerini doğrudan etkileyen bir sorunu düzeltmek isteyebilmektedirler. Bu nedenle, whistleblowing davranışları Leeds'in ilk ölçütünü her zaman karşılamamaktadır. Eylemin gönüllü olması ölçütü de her zaman karşılanmamaktadır. Whistleblowing davranışında bulunulması, eyleme geçen bireyin işinin bir gereği ya da iş tanımının bir parçası olmasından kaynaklanabilmektedir ya da whistleblower kendini bazı bilinen etik standartlara uyma konusunda zorunlu hissettiği için eyleme geçmiş olabilmektedir. Bu nedenle

whistleblowing davranışını gönüllü ya da gönülsüz olarak sınıflandırmak zordur. Leeds'in üçüncü ölçütünün karşılanması oldukça zordur, çünkü whistleblowing evrensel olarak iyi görülmemektedir (Dozier ve Miceli, 1985: 824-825). Whistleblowing davranışının özgeci görülmesinin nedeni, whistleblowerın, örgütün çıkarlarına, tüketicilerine, çalışanlarına ve büyük çerçeveden bakıldığında toplumun tamamına zarar veren hatalı bir davranışı düzeltmek arzusunda olmasıdır (Dasgupta ve Kesharwani, 2010: 62).

Araştırmalara göre whistleblowerlar genellikle, daha fazla iş sorumluluğuna sahip, işletme içinde profesyonel pozisyonu olan, örgüt içindeki hizmet süresi göreceli olarak daha uzun olan, örgüt içinde büyük bir çalışma grubunun parçası olan ve istihdam edildikleri örgüt hakkındaki algıları 'örgütün işgörenlerin şikayetleri konusunda sorumluluğu olduğu' yönünde olan bireyler olma eğilimindedirler (Dasgupta ve Kesharwani, 2010: 58).

Hatalı davranıştan haberdar olup ihbarda bulunmayan pasif gözlemciler, gözlemedikleri hatalı davranışın önemli olmadığını, kendi üzerlerinde doğrudan bir etkiye sahip olmadığını ve whistleblowerlara oranla hatalı davranışa ilişkin ellerinde çok daha az kanıt olduğunu belirtmektedirler. Ayrıca, pasif gözlemcilerin whistleblowerlara kıyasla kendilerini örgütlerine daha az adayan bireyler oldukları bulgusu elde edilmiştir (Miceli ve Near, 1985: 539-540). Kıdemi düşük olan ve genç işgörenler, etik olarak sorunlu uygulamaları sorgulamaları halinde iş arkadaşlarının kendilerine saygı göstermeye devam edeceklerini düşünmektedirler (Stansbury ve Victor, 2009).

Sorun bildirme niyetini etkileyen unsurlardan biri '**seyirci etkisi**'dir. Hatalı davranışı birden fazla işgören gözlemlediğinde sorumluluğun dağılması söz konusu olduğu için algılanan bireysel sorumluluk miktarı azalacak ve hatalı davranışı bir işgö-

renin gördüğü duruma kıyasla bu davranışa ilişkin bildirim niyeti miktarında azalma olacaktır (Gao, Greenberg ve Wong-On-Wing, 2015: 86).

İhbarda bulunmamanın bir diğer nedeni de whistblowerların genellikle **ahlaki ikilem** yaşamalarıdır. Bu ikilemin nedeni, işverenlerine karşı duydukları sadakat ile mesleki etik kuralları arasındaki çatışmadır (İzraeli ve Jaffe, 1998: 19).

Hatalı davranışın türü de ihbarda bulunmayı etkileyen unsurlardan bir tanesidir. İşgörenler kötü yönetim, cinsel taciz veya yasal ihlaller gibi hatalı davranışları rapor etme konusunda; çalma, boşa harcama, güvenlik sorunları veya ayrımcılık gibi hatalı davranışlara nazaran daha istekli davranmaktadırlar (Near v.d, 2004: 219).

Hatalı davranış gözlemleyen bireyin **ahlaki değer yönelimleri** whistleblowing davranışı ve türü üzerinde güçlü bir etkiye sahiptir (Park, Blenkinsop ve Park, 2014; Taylor ve Curtis, 2010).

Profesyonel kimlik ile whistleblowing niyeti arasında pozitif bir ilişki saptanmıştır (Taylor ve Curtis, 2010). Whistleblowingin ortaya çıkmasında, **kurbanlara karşı duyulan empatinin** derecesinin belirleyici olduğu bulgusu da kayda değerdir (Singer, Mitchell ve Turner, 1998). Öfke duygusunun şiddeti whistleblowingin ortaya çıkma olasılığını etkilemektedir (Jones v.d, 2014).

Hatalı davranışın türü, örgütün yapısı gibi faktörler whistleblowingin ortaya çıkıp çıkmamasını etkilerler. Yasal ihlaller (%53), kötü yönetim (%43) ve cinsel taciz (%40) en çok ihbar edilen hatalı davranışlar arasındayken; kötüye kullanım ve ayrımcılık (%17) en az ihbar edilen hatalı davranıştır (Near v.d, 2004: 230). Hiyerarşik, bürokratik veya otoriter yapısı ağır basan örgütler whistleblowinge karşı daha kapalı olabilmektedirler. Örneğin, askeri birliklerde otoritenin sorgulanması veya emir komuta zincirinin ihlal edilmesi, acil cezai tedbir alınması gereken ciddi bir tehdit

olarak algılanabilmektedir (Miceli ve Near, 1989: 94).

Etik liderlik davranışı ve lider-üye değişiminin kalitesi whistleblowing ile pozitif ilişkilidir (Bhal ve Dadhich, 2011); otantik liderlik seviyesinin yüksek olması, iç whistleblowingi desteklemektedir (Liu, Liao ve Wei, 2015).

Örgütsel sessizlik; işgörenlerin örgütsel sorunları çözebilecek bilgi ve düşüncelerini kasıtlı olarak dile getirmekten kaçınmalarıdır (Morrison ve Milliken, 2000: 707-708). İşgörenler liderlerinin hatalı davranışı engellemedeki dürüstlüklerinden ve adaletlerinden şüphe duyarlarsa, potansiyel risklerden kaçınmak için sessiz kalmaktadırlar (Liu, Liao ve Wei, 2015: 110).

Hatalı davranış gerçekleştirenin sahip olduğu **güç** ihbarda bulunma niyetini etkilemektedir. Güç statüsü yüksek olan bireylerin misilleme gücü de yüksek olmakta dolayısıyla bu durumda ihbar niyeti azalmaktadır (Gao, Greenberg ve Wong-On-Wing, 2015).

Alt kademe işgörenlerinin whistleblowing niyeti, hatalı davranış yapanın yöneticileri olması halinde iş arkadaşları olması durumuna göre daha düşük ölçülmüştür (Gao, Greenberg ve Wong-On-Wing, 2015: 86).

Misillemenin ciddiyeti whistleblowing niyetinin belirleyicilerinden bir tanesidir. Misilleme korkusu, whistleblowing üzerinde güçlü bir olumsuz etkiye sahiptir (Liu, Liao ve Wei, 2015: 111). Bu bağlamda, misilleme olasılıklarına daha duyarlı olan pasif gözlemciler misilleme korkusu nedeniyle ihbar faaliyetinde bulunmaktadırlar (Miceli ve Near, 1985: 540).

Keenan (2002), yöneticilerin yönetim kademesine göre misilleme korkularını ölçmüştür. Yaptığı araştırma sonucunda, misilleme korkusunun alt kademe yöneticilerde en yüksek, orta kademe yö-

neticilerde orta ve üst kademe yöneticilerde en az olduğu bulgusunu elde etmiştir (Keenan, 2002b: 25).

Misilleme tehdidinde bulunulması, whistleblowernin tehdidi yöneltene karşı öfke ve kin duymasına neden olarak, tehdidi yok sayıp kararından caymamasını da sağlayabilir. Bunun bir örneği, gerçek hayattan filme uyarlanan The Insider isimli Hollywood yapımı filmde görülmektedir. Tütün endüstrisinde hatalı davranışta bulunan bireyler, eski bir işgörenin bilgi uçurma kararını ortadan kaldırmak için işgörenin ailesini ve kariyerini tehdit etmişlerdir. Ancak bu taktik ters tepmiş, eski işgören hatalı davranışı yapanlara karşı iyice öfkelenerek, hatalı davranışta bulunanların, ürünleri hakkındaki gerçekleri kasten yanlış raporladıklarını ihbar etmiştir. Gerçek hayatta da benzer şekilde whistleblowerların tehdit altındayken bilgi uçurma kararlarının öfke ve kin duygusu tarafından harekete geçirildiğini ortaya koyan kanıtlar bulunmaktadır (Gundlach, Douglas ve Martinko, 2003: 114).

Algılanan adaletsizlik ile whistleblowing olasılığı arasında pozitif bir ilişki olduğu bulunmuştur (Jones v.d, 2014).

Kültürün whistleblowing üzerine olan etkisi üç bağlamda gerçekleşmektedir: hangi davranışın hatalı olarak algılandığı, buna uygun olan tepki (hiçbir şey yapmamak, tarafların yüzleşmesi, whistleblowing v.b) ve hangi tür whistleblowingin uygun kabul edileceği (Park v.d, 2008: 930)...

Sorun bildirme ve ilkeli örgütsel muhalefet gibi pozitif ve negatif olarak kolayca sınıflandırılmayan isteğe bağlı davranışlar kapalı kültürlerde genellikle negatif olarak algılanmaktadır (Bennett ve Stamper, 2002:274'den aktaran Özgener vd. 2018:199).

Avrupa'da, hatalı davranışı en az ihbar eden işgörenler **Fransız işgörenler**dir. Fransız işgörenlerin sadece yüzde kırkı hatalı davranış ile karşı-

laştıklarında sonuçları göze alıp ifşa faaliyetinde bulunmaktadırlar. Fransızların aksine, **İngiliz işgörenlerin** yüzde seksen altısı misilleme korkusu taşımadan hatalı davranışları ihbar etmekten çekinmemektedirler (Clemmons, 2007: 16). Anglo-Amerikan kültürde whistleblowing kolay kabul edilen bir davranıştır ve kahramanca bir davranış olarak görülmektedir. Asya'da, Kıta Avrupası'nın çoğunda ve Doğu Avrupa'da daha ihtiyatlı karşılanmakta ve ahlaki olarak "kınanması gereken muhbirlik eylemi" olarak görülmektedir (O'Sullivan ve Ngau, 2014: 406).

Whistleblowing yönetim uygulamaları için değerli olmasına rağmen, **Çin**'deki işletmelerde nadir olarak rastlanmaktadır. Whistleblowerlar, iş arkadaşlarından ve mevcut ya da gelecekteki işverenlerinden kendilerine karşı yöneltilebilecek misilleme ve dışlama gibi kişisel risklerden çekinmektedirler. Çin'de kişisel uyumun sürdürülmesini gerektiren sosyal kültürel motif, bireylerin birbirlerinin hatalı davranışlarını göz ardı etmelerini veya yolsuzluk gibi çatışma yaratan durumlardan kaçınmalarını sağlamaktadır. Bu nedenle, Çin'de whistleblowing davranışı, kişilerarası ilişkileri zedeleyen olumsuz bir davranış olarak görülmektedir (Liu, Liao ve Wei, 2015: 109). Çin halkı, sessiz kalmanın değerine saygı göstermekte bu nedenle hatalı davranışı fark etseler bile bunu açığa çıkarmaktan hoşlanmamaktadırlar (Liu, Liao ve Wei, 2015: 116). Whistleblowing **Malezya** kültüründe de fonksiyonel değildir; çünkü, Malezyalılar bildiklerini kendilerine saklamaktadırlar. Lehmann'ın araştırmasında Malezyalılar bu davranışın 'doğa'larına aykırı olduğunu belirtmişlerdir (akt. O'Sullivan ve Ngau, 2014: 406).

Örgütsel politikalar da whistleblowing üzerinde etkiye sahiptir. Perrucci ve diğerleri, whistleblowingi bireysel bir eylem olarak algılama eğilimi olduğunu ancak whistleblowingin whistleblowerların kişisel özelliklerine odaklan-

mak yerine örgütsel yapıların daha iyi analiz edilerek anlaşılabilirliğini öne sürmüşlerdir.

Örgüt içerisinde iç whistleblowinge ilişkin politikaların var olması halinde, gözlemciler daha fazla iç whistleblowing davranışında bulunmakta ve dış whistleblowing davranışı azalmaktadır (Barnett, Cochran ve Taylor, 1993). Whistleblowing sistemlerinin örgütün yasal meşruiyetinin devam ettirilmesi için önemli olduğu algısı ve işletmenin büyüklüğü, whistleblowing uygulanmasını olumlu yönde etkilemektedir. Ancak, whistleblowing **maliyetlerinin faydasından** yüksek olacağı algısı, sorun bildirme davranışını olumsuz yönde etkilemektedir (Pittroff, 2014). Örgütlerde **anonim whistleblowing kanalının varlığı**, bireyin whistleblowing niyetini artırmaktadır (Pope ve Lee, 2013). Hatalı bir davranış ile karşılaşıldığında; örgütün anonim whistleblowing kanalının örgüt dışından üçüncü bir tarafca yönetilmesi durumunda, örgüt tarafından yönetilmesine kıyasla whistleblowing niyeti daha fazla olacaktır. Böyle bir örgüt yapısında, hatalı davranışı gözlemleyen bireyden **başka bir birey daha hatalı davranışın farkındaysa**, whistleblowing niyeti daha da güçlü olacaktır (Gao v.d, 2015).

Bazı örgütler whistleblowing bildirimlerini almak için **özel birimler** kurarken, bazı örgütler işgörenlerini muhtemel ahlakdışı veya yasadışı durumlarla karşılaşmaları halinde bu durumu örgütün yasal mercilerine bildirmeleri konusunda **teşvik eden etik kurallar** uygulamaktadırlar (Keenan, 2000: 199).

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) raporuna göre, suistimal vakalarının içinde ihbarla tespit edilenler incelendiğinde, ihbar hattı mekanizmasının bulunduğu kurumlarda (% 47,3), ihbar hattı bulunmayan kurumlara (%28,2) göre ihbarın daha yoğun olduğu belirlenmiştir (Çiftci ve Çiftci, 2017:115).

Erdost ve Çolak (2004), A.B.D. ve Japonya'da muhasebe öğrencileri ile yapılan bir araştırmayı uyarlayarak, Türkiye ve A.B.D'de işletme öğrencileri ile çalışmışlar; deneklere kısa bir senaryo vermişlerdir. Öykü ve sorular örgüt içi sorun bildirme anlayışına yaklaşımı irdelemektedir. Senaryoya göre, muhasebe personeli pozisyonuna yakın zamanda alınan bir çalışanın, yönetici yardımcısının zayıf iç kontrol sisteminden faydalanıp zimmetine para geçirdiğinden şüphelendiği anlatılmaktadır. Öykünün devamında bu çalışanın ne yapması gerektiğine, çeşitli kademede yöneticilere karşı sorumluluk derecelerine dair sorular sorulmuştur.

Her iki grupta da, çalışanın işletme sahiplerinin menfaatlerini korumaya mecbur oldukları, sorunun yönetici ile konuşulması gerektiği, ancak zayıf iç denetim sisteminin düzeltilmesinden bu çalışanın sorumlu olmadığı sonuçları saptanmıştır.

Algılanan örgütsel destek yüksek olduğunda, whistleblowinge olan tutum, algılanan davranışsal kontrol, bağımsızlık düşkünlüğü, raporlama konusunda duyulan kişisel sorumluluk ve bildirimde bulunmanın kişisel maliyeti ile iç whistleblowing niyeti arasındaki ilişki önemli miktarda pozitif olmakta; tersi durumda ise dış whistleblowing niyeti arasındaki ilişki önemli miktarda pozitif olmaktadır (Alleyne, Hudaib ve Haniffa, 2015).

Örgüte dair bir diğer değişken, **örgütsel etik kültürüdür**. Zayıf etik iklim kıyasla, güçlü bir etik iklim whistleblowing niyetini artırmaktadır (Dalton ve Radtke, 2013).

Bir işgörenin haberdar olduğu yasadışı veya etik dışı olay hakkında ifşada bulunması kolay değildir. Günümüzde whistleblowing Avustralya, Japonya, Güney Kore, Yeni Zelanda, Büyük Britanya ve ABD gibi ülkelerde yasalarca güvence altına alınmıştır. Türkiye'de bu konuda yasal bir girişim bulunmamaktadır.

4. WHISTLEBLOWING SÜRECİ ve WHISTLEBLOWING TÜRLERİ

Birey, örgüt içerisinde ortaya çıkan veya örgüt tarafından gerçekleştirilen ciddi bir hatalı davranış veya yolsuzluk ile karşılaştığında pratik olarak üç seçeneğe sahiptir: (1) sessiz kalabilir, (2) bunu iç kanallara veya sorumlu kişiye bildirebilir, (3) dışarıdaki yetkililere veya medyaya bildirebilir (Borrie ve Dehn, 2002: 97).

Whistleblowing süreci dört adımdan oluşmaktadır: Potansiyel whistleblower ilk adımda, gözlemediği eylemin yasadışı ve/veya ahlak dışı bir davranış olup olmadığına karar vermekte; ikinci aşamada eylemi rapor edip etmemeye karar vermekte; eylemi rapor etme yönünde karar aldı ve uyguladı ise, üçüncü aşamada örgüt, whistleblowing davranışına hatalı davranışı sonlandırarak veya yok sayarak tepki vermekte; son aşamada örgüt, eylemi ihbar eden whistleblower hakkında ne yapacağına (yok sayma, susturma, cezalandırma, v.b) karar vermektedir (Near ve Miceli, 1985: 4-5). Whistleblower örgütün whistleblowinge verdiği tepkiden tatmin olmazsa, ifşa eylemini örgütün dışına yöneltebilmektedir (Dworkin ve Near, 1997; Dasgupta ve Kesharwani, 2010; O’Sullivan ve Ngau, 2014; Andrade, 2015).

Birçok yazar whistleblowing davranışını iç ve dış whistleblowing olmak üzere kategorize ederken (Andrade, 2015; Caillier, 2015; Liu, Liao ve Wei, 2015); Park vd.(2008) üç başlık altında sınıflandırmıştır: Formal-informal whistleblowing, kimliği belirli - kimliği belirsiz (anonim) whistleblowing ve iç - dış whistleblowing. *Formal-informal whistleblowing*de belirleyici olan, hatalı davranış rapor ederken kullanılan iletişim kanalının örgütte yer alıp almadığıdır. Formal whistleblowingde, whistleblower bu tarz davranışları rapor etmek için getirilen standart örgütsel prosedürleri izlemektedir. İnfomal whistleblowingde ise whistleblower, söz konusu davranış yakın bir

iş arkadaşına veya güvendiği başka birine anlatmaktadır. *Kimliği belirli whistleblowing*de whistleblower ifşa eylemini gerçekleştirirken kimliğini açıkça belirtmekte; kimliği belirsiz (anonim) whistleblowingde ise, kimliğini gizlemekte veya uydurma bir isim kullanmaktadır. Whistleblowerlar hatalı davranışı örgütün içindeki bireylere rapor ediyorsa iç whistleblowing; hatalı davranışı kanun uygulayıcıları veya medya gibi örgütün dışındaki bireylere veya kurumlara rapor ediyorsa dış whistleblowing söz konusu olmaktadır (Caillier, 2015: 458). Dış whistleblowing vasıtasıyla hatalı davranış kolaylıkla ve hızlı bir biçimde kamuoyuna yayılmakta ve işletmelerin imajı zarar görmektedir. Bu nedenle dış whistleblowing çoğunlukla liderler tarafından teşvik edilmemektedir (Liu, Liao ve Wei, 2015: 107).

Örgüt içinde işgörenlerin gözlemedikleri hatalı davranışlara ilişkin endişelerine örgüt tarafından değer veriliyorsa, “umut” hissi varsa, işgörenler iç whistleblowing davranışına yönelmekte; “öfke” hissi varsa dış whistleblowinge yönelmektedirler (Barnett, Cochran ve Taylor, 1993; Henik, 2008).

Whistleblowingin yönüne etki eden değişkenlerden biri kıdemdir. Dworkin ve Baucus’un araştırması (1998) hatalı olarak işten atılan işgörenlerden örgütteki kıdemi düşük olanların hatalı davranışı örgüt dışına ihbar ettiklerini, kıdemi yüksek olanların örgüt içine ihbar ettiklerini göstermiştir (Dworkin ve Baucus, 1998). Araştırmalarının bir diğer sonucu, örgüt dışına ihbar edenlerin ellerinde bulunan kanıtlar, örgüt içine ihbar edenlere kıyasla daha güçlüdür. Nayir ve Herzig’e (2012) göre, bireycilik ve idealistlik seviyesi yüksek olan bireyler anonim ve dış whistleblowinge daha meyillidirler. Otantik liderlik ile iç whistleblowing arasında pozitif ilişki vardır (Liu, Liao ve Wei, 2015: 107).

Hatalı davranışın örgüt içinde bir alıcıya ifşa edilmesi örgüte sadakate uygun bir davranış olarak

görüldürken, örgüt dışında bir alıcıya ifşa edilmesi sadakatsiz bir davranış olarak görülmektedir (Andrade, 2015: 321). Çalışanın sadakatli davranma yükümlülüğüne göre, işgörenin işverenin zararına hareket etmemesi gerekir. Ancak, *işyerinde insan / çevre sağlığını ve güvenliğini tehdit eden eylem ve davranışlarda bulunuluyorsa, bu usulsüz davranışların kamu yararı için açığa çıkarılması gerekmektedir*. Bu durumda resmi makamlara ve hatta medyaya ifşa edilmesi sadakat borcuna aykırılık teşkil etmemektedir. Çünkü, işverenin korunmaya değer haklı menfaatinden söz edilemez, korunması gereken menfaat kamusal menfaattir (Aydın, 2003:96).

Whistleblowing eyleminin örgüte sadakatsizlik olduğunu iddia edenler, whistleblowingin sadece whistleblowerın davranışından kaynaklanmadığını örgütün içinde bulunduğu koşulların ve yolsuzlukların whistleblowinge yol açtığını göz önünde bulundurmalıdırlar (Grant, 2002: 393).

Ulusal / uluslararası düzenleyici kurumlar tarafından muhasebe mesleği için; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleğe uygun davranış “temel etik ilkeler” olarak belirlenmiştir. Suç oluşturan bir durum söz konusu olduğunda ihbar zorunluluğu getirilmesi, gizlilik ilkesinin yaygın ve önemli bir istisnası olarak kabul edilmektedir. Muhasebecilerin kamuyu aydınlatma ve kamu yararına uygun davranma sorumluluğu olduğu, yasalarda ve meslek etiği ilkelerinde yer almaktadır (Çiftci ve Çiftci, 2017:107).

5. “WHISTLEBLOWING”İN SONUÇLARI

Whistleblowing eyleminin karşılığında; hatalı davranışın düzeltilmesi, whistleblowerı karşı misillemede bulunulması ve whistleblowerın örgütün misillemesine misilleme ile cevap vermesi olası karşılıklardır (Dasgupta ve Kesharwani, 2010: 63).

Whistleblowerlar çoğunlukla olumsuz davranışlara maruz kalmakta, misillemeler ile karşılaşmaktadırlar: İtibar kaybına uğramakta; karakterleri, akıl sağlıkları ve güvenilirlikleri sorgulanmakta, ortada bir sorun yokken sorun yaratan hoşnutsuz insanlar olarak anılmakta, soyutlanmakta, altından kalkamayacakları sorumluluklar ve iş yükü verip başarısızlığa sevk edilmekte, gizli dosyaları çalma gerekçesiyle dava etmekle tehdit edilmekte, işine son verilmektedir (Burton ve Near, 1995: 19; Dasgupta ve Kesharwani, 2010: 63-64). Watkins, Time dergisine verdiği demeçte ünvanının indirildiğini, görevlerinin kendinden alındığını, sonuç olarak Enron’dan ayrıldığını ve hikayesini anlatmak üzere bir kitap anlaşması imzaladığını belirtmiştir (Near v.d, 2004: 220).

Yıllar boyunca, whistleblowing örgütün çıkarlarına ters bir eylem olarak görülmüştür. Dış whistleblowingin örgütler açısından sonuçları, faaliyetlerin durdurulması veya sonlandırılması, yasal yaptırımlar, para cezaları, itibar kaybı olabilir. Oysa iç whistleblowing sistemi iyi işletildiğinde, whistleblowerlar örgütlere güvenli olmayan ürünleri ya da çalışma koşullarını veya hileli ya da zararlı uygulamaları düzeltme konusunda yardımcı olabilmektedirler. Böylelikle örgütler; satış kayıpları, işgörenlerin ve müşterilerin zarar görmesi, maliyetli davalar ve kötü tanıtım gibi önemli olumsuz sonuçlardan kaçınılabilmektedir (Miceli ve Near, 1985: 526).

Medyada geniş yankı bulan Volkswagen emisyon skandalında bu durumun bir örneği görülmektedir. A.B.D’de hileli yazılım kullanarak emisyon değerlerini düşük gösteren Alman firması, hem çevreye zarar vermiş hem de prestiji zedelenerek tarihinin en sıkıntılı dönemlerinden geçmiş; on beş milyon dolar para cezası ile karşı karşıya kalmıştır. Cezaının yaklaşık beş milyon dolarının araçların çevreye verdiği zararı telafi etmeye yönelik projelere ve

sıfır emisyon araştırmalarına fon olarak aktarılması kararlaştırılmıştır (BBC.com, 2016).

Avustralyalı eski gazeteci ve hacker Julian Assange ve arkadaşları tarafından 2006 yılında kurulmuş olan Wikileaks isimli internet sitesi birçok whistleblowerı bir araya getirmektedir. Sitenin kuruluş amacı, gizli kalan belgeleri ve görüntüleri kamuoyuna sızdırmaktır. Wikileaks ABD askeri helikopterlerinin Bağdat'ta masum sivilleri öldürmesi, Çin'deki Budist rahip katliamı, İngiltere'deki ırkçı BNP partisi üye listeleri, İzlanda'daki bankacılık yolsuzlukları, Guantanamo'daki işkenceleri de içeren birçok skandalın kanıtlarını yayınlamıştır (Ergun Özler vd., 2010: 174). Wikileaks olayı, whistleblowingin onurlu bir eylem olarak görülmesini sağlamıştır (O'Sullivan ve Ngau, 2014: 405).

Whistleblowing örgütsel sorunlara çözüm getirebilmesi sayesinde uzun dönem örgütsel etkinliği arttırmakta ve whistleblower tarafından açığa çıkarılan hatalı davranışı ortadan kaldırdığı için firma mensuplarına, yatırımcılara ve toplumun geneline fayda sağlarken, iç kontrol sistemlerinin gelişmesine de katkıda bulunmaktadır (Patel, 2003). İç whistleblowinge, örgütlere daha az zarar verdiği ve yönetime hatalı davranışın kamuya duyurulmadan düzeltilmesi olanağını sunduğu için daha olumlu bakılmaktadır (Park, Blenkinsopp ve Park, 2014: 122). İşletmeler, işgörenlerin whistleblowing davranışını örgüt içinde gerçekleştirmeleri sayesinde dış whistleblowingin olumsuz tanıtım ve yasal incelemelere maruz kalma gibi işletme imajını zedeleyici negatif sonuçlarından kaçınabilmektedirler (Miceli ve Near, 1988: 267; Andrade, 2015: 322).

6. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Hileli işlemler, rüşvet ve yolsuzlukların raporlanması konusunda sorun bildirme sisteminin önemi-

ni ortaya koyan incelemelerden biri, Pricewaterhouse Coopers tarafından 129 ülkede 6337 katılımcı ve 5400'den fazla şirketin üst düzey temsilcileriyle görüşülerek oluşturulan "2016 Küresel Ekonomik Suçlar Araştırması"dır. Bu araştırmanın sonuçlarına göre büyük örgütlerde ekonomik suçların ortaya çıkarıldığı yöntemler (PWC, 2016dan aktaran Özgener vd. 2018:198):

İç Denetim %76

Yönetsel Raporlama %54

Sorun Bildirme Mekanizmaları (Whistleblowing) %42

Dışsal Denetim %40

Diğer İçsel İzleme Prosedürleri %8

Diğer Dışsal İzleme Prosedürleri %4

Diğer %4 şeklinde-dir.

Yolsuzluğun veya yasadışı uygulamanın ihbar edilmesi; kültür, uygulamalar ve yasalar tarafından güvenli ve kabul edilebilir görülmektedir.

Hem iç kontrol hem de sosyal kontrol işlevi gören sorun bildirme sisteminin önem kazanmasıyla birlikte, işletmeler bu konuda politikalar geliştirme gereksinimi duymaya başlamışlardır (Özgener vd. 2018: 201). Amerikan bürokrasisinin bir muhalefet yapma şekli olan whistleblowing ilk olarak 1960'lı yılların sonlarında ortaya çıkmış ve 1978 yılında çıkarılan Kamu Hizmeti Reform Kanunu ile kurumsallaşmıştır (Bowman, 1991:105-108'den aktaran Özgener vd. 2018:202). Yine İngiltere'de 1998 yılında çıkarılan "Kamu Yararına Açığa Vurma Yasası", 1996 yılında çıkarılan "İşgören Hakları Yasası'nın eksiklerini gidererek kamu yararına açığa vurmada dolaylı zarar görecekle veya işten çıkarılacak kişileri korumaktadır. Söz konusu kanun kamu ve özel sektördeki bütün çalışanları kapsamaktadır (Vinten, 2000:585'den

aktaran Özgener vd. 2018:202). Bu kanuni düzenlemeler işverenin yanlış yaptığı herhangi birşey hakkında endişelenen işgörenin işten çıkarılmasını veya mağduriyetini önlemeyi amaçlamıştır (Gennard, 2002:585'den aktaran Özgener vd. 2018:202-203).

Gizlilik ilkesi temel bir kural olsa da, sınırsız bir itaati esas alan gizlilik anlayışından sorumlu gizlilik anlayışına doğru geçilmeye başlanması, whistleblowing'i destekleyen bir bakış açısını yansıtmaktadır (Çiftci ve Çiftci, 2017:123). Muhasebeciler için genel bir çerçeve çizmesi açısından önemli olan IESBA Etik Kuralları'nda (Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB) yapılan değişikliklerle, ilk kez yasa ve düzenlemelere uyumsuzluk durumunda meslek mensuplarına gizlilik ilkesini öteleyerek ihbarda bulunma yükümlülüğü getirilmektedir. Bu düzenlemeyle muhasebe mesleğinin kamu yararı ve sosyal sorumluluk misyonu daha fazla öne çıkarılarak, mesleğin itibarının yükseltilmesi hedeflenmektedir.

Whistleblowing'in etik bir davranış olduğu yargısı ile whistleblowing niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır (Chiu, 2003). Ancak, bir bireyin etik olarak yanlış gördüğü olaylara dair endişelerini bildirmesi sonucunda yönetim tarafından 'sorun yaratıcı' ve iş arkadaşları tarafından da 'ispiyoncu' olarak anılacağına dair olan inancı, whistleblowing'in ortaya çıkmasını olumsuz yönde etkilemektedir (Stansbury ve Victor, 2009).

Dworkin ve Near'ın (1997), whistleblowing davranışının cesaretlendirilmesi için önerileri, whistleblowerın finansal olarak ödüllendirilmesidir. Yazarlara göre, halihazırda ödül beklentisi olmaksızın ifşa eylemini gerçekleştiren geleneksel whistleblowerlar üzerinde bunun herhangi bir

etkisi olmayacaktır. Ancak, bir birey whistleblowing eylemini gerçekleştirip gerçekleştirilmeme karar sürecinde kar-zarar analizi yaparken bireye ödül sunulması durumunda, bireyin çıkar algısı artacak, karşılaşılabileceği finansal maliyet düşecek ve karşılaşılabileceği riskler azalacaktır (Dworkin ve Near, 1997: 8). Bu durum pratikte karşılık bulunmuştur. Bazen örgütler, örgütün herhangi bir çalışanı tarafından para çalınmasının ihbar edilmesi durumunda ödüller vaat etmektedirler. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde yasal düzenlemeler, whistleblowing eylemi sonucunda kurtarılan toplam paranın yüzde otuzuna kadarını whistleblower'a ödül olarak vermeyi mümkün kılmaktadır (Dasgupta ve Kesharwani, 2010: 62).

Whistleblowing'in, iç bildirim kanallarıyla teşviki sayesinde örgütler çok fazla zarar almadan bu süreci çözüme kavuşturabilmektedirler. Whistleblowerlar, iç bildirim kanallarından tatmin olmayıp da dış bildirim kanallarına yöneldiklerinde, olay çok daha maliyetli bir boyut kazanmaktadır. Dış whistleblowing yüzünden örgütler yasal yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmekte, olayın basına yansımalarıyla birlikte örgütün imajı zedelenebilmektedir. Bu bağlamda, örgütlere önerilebilecek husus iç whistleblowing kanallarının teşvik edilmesi gerektiğidir. Örgütler maliyetli olan dış whistleblowing'i engellemek için, işgörenlerin örgüt içi ihbar kaynaklarına yönelmelerini teşvik edebilirler; etik danışma hatları, ombudsman, arabulucular ve emsal gözden geçirme panelleri potansiyel whistleblowerları örgüt içi raporlamaya yöneltebilir. Böylece misilleme tehdidi azalır, ihbarda bulunmanın algılanan maliyeti düşer (Gundlach, Douglas ve Martinko, 2003: 116). Sonuçta hem whistleblower hem de örgüt, whistleblowing eyleminden en az zararı göreyerek kurtulabilir.

KAYNAKÇA

- Alleyne, P., Hudaib, M., and Haniffa, R., (2015), The Moderating Role of Perceived Organisational Support in Breaking the Silence of Public Accountants, *Journal of Business Ethics*, s.s. 1-19.
- Andrade, J. A., (2015), Reconceptualising Whistleblowing in a Complex World, *Journal of Business Ethics*, 128, 321-335.
- Aydın, Ufuk (2003); “İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi Uçurması (Whistleblowing)”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 79-100.
- Banerjee, S., and Roy, S., (2014), Examining the Dynamics of Whistleblowing: A Causal Approach, *The IUP Journal of Corporate Governance*, 13(2), 7-26.
- Barnett, T., Cochran, D. S., and Taylor, G. S., (1993), The Internal Disclosure Policies of Private-Sector Employers: An Initial Look at Their Relationship to Employee Whistleblowing, *Journal of Business Ethics*, 12(2) , 127-136.
- Bhal, T. K., and Dadhich, A., (2011), Impact of Ethical Leadership and Leader Member Exchange on Whistle Blowing: The Moderating Impact of the Moral Intensity of the Issue, *Journal of Business Ethics*, 103(3), 485-496.
- Borrie, G., and Dehn, G., (2002), Whistleblowing: The New Perspective, *Case Histories in Business Ethics*, 96-105.
- Burton, B. K., and Near, J. P. (1995), Estimating the Incidence of Wrongdoing and Whistle-blowing: Results of a Study Using Randomized Response Technique, *Journal of Business Ethics*, 14, 17-30.
- Caillier, J. G., (2015), Transformational Leadership and Whistle-Blowing Attitudes: Is This Relationship Mediated by Organizational Commitment and Public Service Motivation?, *American Review of Public Administration*, 45(4), 458- 475.
- Chiu, R. K., (2003), Ethical Judgment and Whistleblowing Intention: Examining the Moderating Role of Locus of Control, *Journal of Business Ethics*, 43(1&2), 65-74.
- Clemmons, D., (2007), Europeans Reluctant to Blow the Whistle, *The Internal Auditor*, 64(4), 16.
- Contu, A., (2014), Rationality and Relationality in the Process of Whistleblowing: Recasting Whistleblowing Through Readings of Antigone, *Journal of Management Inquiry*, 23(4), 393-406.
- Çiftci, Birgül ; Çiftci, Y. (2017); “Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri Çerçevesinde İhbarcılık”, *International Journal of Academic Value Studies*, Vol:3, Issue:11; pp:106-125
- Dalton, D., and Radtke, R. R., (2013), The Joint Effects of Machiavellianism and Ethical Environment on Whistle-Blowing, *Journal of Business Ethics*, 117(1), 153-172.
- Dasgupta, S., and Kesharwani, A., (2010), Whistleblowing: A Survey of Literature, *The IUP Journal of Corporate Governance*, 9(4), 57-70.
- Dozier, J. B., and Miceli, M. P. (1985), Potential Predictors of Whistle-Blowing: A Prosocial Behavior Perspective, *Academy of Management Review*, 10(4), 823-836.
- Dworkin, T. M., and Baucus, M. S., (1998), Internal vs. External Whistleblowers: A Comparison of Whistleblowing Processes, *Journal of Business Ethics*, 17(12), 1281-1298.
- Dworkin, T. M., and Near, J. P. (1997), A Better Statutory Approach to Whistle- Blowing, *Business Ethics Quarterly*, 7(1), 1-16.
- Erdost, H. E. ve Colak, M. (2004); “Örgüt İçi ‘Sorun Bildirme’ Konusuna Kültürlerarası Bakış: Türkiye – ABD Örneği”, *Verimlilik Dergisi*, 2004/2, s.69-84.
- Ergun Özler, Derya; C. Giderler Atalay; M. Dil Şahin, (2015), “Whistleblowing”; Editör: N. Derya Ergun Özler; Örgütsel Davranışta Güncel Konular, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, 2015 içinde, s.195 – 211.

- Gao, J., Greenberg, R., and Wong-On-Wing, B., (2015), Whistleblowing Intentions of Lower-Level Employees: The Effect of Reporting Channel, Bystanders, and Wrongdoer Power Status, *Journal of Business Ethics*, 126(1), 85-99.
- Grant, C. (2002), Whistle Blowers: Saints of Secular Culture, *Journal of Business Ethics*, 39, 391-399.
- Greenwood, C. A., (2015), Whistleblowing in the Fortune 1000: What Practitioners Told Us About Wrongdoing in Corporations in a Pilot Study, *Public Relations Review*, 41, 490-500.
- Gundlach, M. J., Douglas, S. C., and Martinko, M. J. (2003), The Decision to Blow the Whistle: A Social Information Processing Framework, *Academy of Management Review*, 28(1), 107-123.
- Henik, E., (2015), Understanding Whistle-Blowing: A Set-Theoretic Approach, *Journal of Business Research*, 68, 442-450.
- Izraeli, D., and Jaffe, E. D. (1998), Predicting Whistle Blowing: A Theory of Reasoned Action Approach, *International Journal of Value-Based Management*, 11, 19-34.
- Jones, J. C., et. al., (2014), What's in it for Me? An Examination of Accounting Students' Likelihood to Report Faculty Misconduct, *Journal of Business Ethics*, 123(4), 645-667.
- Keenan, J. P., (2000), Blowing the Whistle on Less Serious Forms of Fraud: A Study of Executives and Managers, *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 12(4), 199-217.
- Keenan, J. P., (2002a), Comparing Indian and American Managers on Whistleblowing, *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 14(2/3), 79- 89.
- Keenan, J. P., (2002b), Whistleblowing: A Study of Managerial Differences, *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 14(1), 17-32.
- Liu, S., Liao, J., and Wei, H., (2015), Authentic Leadership and Whistleblowing: Mediating Roles of Psychological Safety and Personal Identification, *Journal of Business Ethics*, 131(1), 107-119.
- Mesmer-Magnus, J. R., and Viswesvaran, C. (2005), Whistleblowing in Organizations: An Examination of Correlates of Whistleblowing Intentions and Retaliation, *Journal of Business Ethics*, 62, 277-297.
- Miceli, M. P., and Near, J. P. (1984), The Relationships Among Beliefs, Organizational Position, and Whistle-Blowing Status: A Discriminant Analysis, *Academy of Management Journal*, 27(4), 687-705.
- Miceli, M. P., and Near, J. P. (1985), Characteristics of Organizational Climate and Perceived Wrongdoing Associated with Whistle-Blowing Decisions, *Personnel Psychology*, 38, 525-544.
- Miceli, M. P., and Near, J. P. (1988), Individual and Situational Correlates of Whistle-Blowing, *Personnel Psychology*, 41, 267-281.
- Miceli, M. P., and Near, J. P. (1989), The Incidence of Wrongdoing, Whistle-Blowing, and Retaliation: Results of a Naturally Occurring Field Experiment, *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 2(2), 91-108.
- Morrison, E. W., and Milliken, F.J., (2000), Organizational Silence: A Barrier to Change and Development in a Pluralistic World, *Academy of Management Review*, 25(4), 706-725.
- Nayir, D. Z., and Herzig, C., (2012), Value Orientations as Determinants of Preference for External and Anonymous Whistleblowing, *Journal of Business Ethics*, 107(2), 197-213.
- Near, J. P., and Miceli, M. P. (1985), Organizational Dissidence: The Case of Whistleblowing, *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1-16.
- Near, J. P., et. al., (2004), Does Type of Wrongdoing Affect the Whistleblowing Process?, *Business Ethics Quarterly*, 14(2), 219-242.

O’Sullivan, P., and Ngau, O., (2014), Whistleblowing: A Critical Philosophical Analysis of the Component Moral Decisions of the Act and Some New Perspectives on Its Moral Significance, *Business Ethics: A European Review*, 23(4), 401-415.

Özgener, Şevki; A. Taç, S. Ulu; (2018); “Çalışma Yaşamında Sorun Bildirme Sistemi (Whistleblowing System)” , Çalışma Yaşamında Davranış Güncel Yaklaşımlar, Güncellenmiş Genişletilmiş 4. Baskı, Editörler: Aşkın Keser, Gözde Aşkın Keser, Gözde Yılmaz, Senay Yürür, Umutepe Yayınları, Mart 2018 içinde s.193-217.

Park, H., Blenkinsopp, J., and Park, M. (2014), The Influence of an Observer’s Value Orientation and Personality Type on Attitudes Toward Whistleblowing, *Journal of Business Ethics*, 120(1), 121-129.

Park, H., et. al., (2008), Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms of Whistleblowing: A Comparison of South Korea, Turkey, and the U.K., *Journal of*

Patel, C. (2003), Some Cross-Cultural Evidence on Whistle-Blowing as an Internal Control Mechanism, *Journal of International Accounting Research*, 2, 69-96.

Pittroff, E., (2014), Whistle-Blowing Systems and Legitimacy Theory: A Study of the Motivation to Implement Whistle-Blowing Systems in German Organizations, *Journal of Business Ethics*, 124(3), 399-412.

Pope, K. R., and Lee, C., (2013), Could the Dodd–Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act of 2010 be Helpful in Reforming Corporate America? An Investigation on Financial Bounties and Whistle-Blowing Behaviors in the Private Sector, *Journal of Business Ethics*, 112(4), 597-607.

Sayğan, S. ve Bedük, A., (2013), Ahlaki Olmayan Davranışların Duyurulması (Whistleblowing) ve Etik İklimi İlişkisi Üzerine Bir Uygulama, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28(1), 1-23.

Sayğan, S.;A. Bedük,(2011); Whistleblowing, Editör:Aykut Bedük; Örgüt Psikolojisi Yeni Yaklaşımlar Güncel Konular, içinde: s.167-187.

Singer, M., Mitchell, S., and Turner, J., (1998), Consideration of Moral Intensity in Ethicality Judgements: Its Relationship with Whistle-Blowing and Need-for-Cognition, *Journal of Business Ethics*, 17, 527-541.

Stansbury, J. M., and Victor, B., (2008), Whistle-Blowing Among Young Employees: A Life-Course Perspective, *Journal of Business Ethics*, 85(3), 281-299

Taylor, E. Z., and Curtis, M. B., (2010), An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgments: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting, *Journal of Business Ethics*, 93(1), 21-37.

Time, December 30, 2002, Vol. 160 No.27

BULANIK MANTIK YÖNTEMİYLE AÇLIK KAN ŞEKERİ KARLILIK ANALİZİ: BİR SAĞLIK KURULUŞUNDA UYGULAMA

Dr. SMMM Tunay ASLAN*

Doç. Dr. Cevdet KIZIL**

Makale Gönderim Tarihi :07/08/2017 / Kabul Tarihi : 08/05/2018

ÖZ

İşletmeler rekabet ortamında başarılı olabilmek ve yaşamlarını sürdürebilmek için kar elde etmek zorundadır. Aynı zamanda işletmeler, bu rekabet ortamında doğru ve güvenilir karlılık analizlerine ihtiyaç duymaktadır. Bu çalışmada, işletmelerin karlılık analizi belirsizlik koşullarında bilgisayar destekli programlar yardımı (bulanık mantık) ile önceden elde edilmiş verilerle gerçekleştirilmiş, daha sonra ise gerçek değerler ile karşılaştırılmıştır. Çalışma kapsamında 2017 yılında faaliyete başlayan bir sağlık kuruluşunun laboratuvar departmanında yapmış olduğu 50 adet kan testinden birisi olan açlık kan şekeri testinin kar zarar durumu bulanık mantık yöntemi ile çözümlenmiş, gerçek değerler ile mukayese edilmiştir. Uygulamayı gerçekleştirmek için MATLAB paket programı kullanılmıştır. Uygulama modeli 3 girdi (test sayısı, maliyet, satış fiyatı) ve 1 çıktıdan (kar) oluşmuştur. Modelde Mamdani Bulanık Çıkarım Modeli uygulanmış, durulaştırma yöntemi olarak ise gerçeğe daha yakın sonuçlar vermesinden dolayı maksimumların orta noktası (Mean of Maximum - MOM) tercih edilmiştir. Bulanık mantık yöntemi ile ulaşılan tahmini kar tutarı -541 TL olup, gerçek kar tutarı olan -582 TL'ye % 6,5 hata payı ile kabul edilebilir oranda yaklaşmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Karlılık Analizi, Bulanık Mantık, Sağlık Sektörü

* İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, tunay_aslan@hotmail.com

** İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü, cevdet.kizil@medeniyet.edu.tr

FASTING BLOOD GLUCOSE PROFITABILITY ANALYSIS WITH FUZZY LOGIC METHOD: AN IMPLEMENTATION IN A HEALTHCARE ORGANIZATION**ABSTRACT**

Firms must generate profit in order to be successful in a competitive environment and continue their life cycles. Also, organizations need correct and reliable profitability analysis in such a competitive environment. This study ran profitability analysis under uncertainty with computer based software (fuzzy logic) using previously gathered data, and then comparisons were made with actual values. In this context, profit-loss status of fasting blood glucose test which is among the 50 blood tests run by a healthcare organization's laboratory that started operations in 2017 was resolved with the fuzzy logic method and then compared with actual values. MATLAB package program was used for the implementation phase of this study. Research model included 3 inputs (testing numbers, cost, sales price) and 1 output (profit). Also, research model used Mamdani Type Fuzzy Interference and utilized Mean of Maximum – MOM method to attain closer results. Estimated profit sum gathered with fuzzy logic had been -541 TL, which was 6,5% close to the actual profit sum of -582 TL at an accepted and reasonable level.

Keywords: Accounting, Profitability Analysis, Fuzzy Logic, Healthcare Sector

1- GİRİŞ

Günümüz iş dünyası belirsizlik içermekte, her gün gerek bireysel olarak, gerekse işletme olarak bu belirsizlik koşullarında karar vermek durumunda kalınmaktadır. İşletmelerin artan ve öldürücü rekabet koşullarında varlıklarını sürdürmesi ancak doğru ve güvenilir kararlar vermeleri ile mümkün olabilmektedir. Günümüzde dünya çapında piyasalar belirsizlik içermekte, işletmeler bu belirsiz koşullarda karar vermeye maruz kalmaktadır (Baral,2016:21).

Belirsizlik karşısında işletmeler tutarlı hesaplamalar yapmak zorunda olup, mantıklı kararlara ihtiyaç duymaktadır. Karar vericilerin tarihsel verileri mevcut ise ve bu verilerde önemli değişikliklerin olmayacağına inanıyorlarsa, gerçeğe yakın objektif karar vermeleri mümkündür. Karar vericinin tarihsel verileri yok ise veya var olan tarihsel verilerin güvenilirliğine inançları mevcut değilse, uz-

manların kendi kişisel yargı ve sezgilerine dayanarak subjektif kararlar verilebilmeleri söz konusu olmaktadır. Karar vericilere bu tür yaklaşımların kesin bilgiler vereceği iddia edilmemektedir, ancak gerçeğe yakın sonuçlar sunulabileceği iletilmektedir.

İşletmelerin rekabet ortamında başarılı olabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmesi için kar elde etmeleri ise şarttır. İşletmenin önceden tahmin edilmesi güç olan karlılık analizleri çeşitli belirsizlikler içermektedir. Bulanık mantık yaklaşımı, belirsiz yapıya sahip karlılık tutarını uzman kişilerin yargı ve sezgilerine dayanarak çözmeye çalışan bir yöntemdir. Bulanık mantık yöntemi kullanılarak işletmelerin karlılık tutarları yaklaşık olarak daha işletme faaliyetleri sona ermeden tahmin edilebilmektedir. Böylece işletmeler faaliyet sonuçlarını önceden az çok tahmin ederek geleceğe dönük planlar yapma imkanına kavuşmaktadır (Oke vd,2011:163).

Çalışmanın birinci bölümünde, araştırma konusunun önemine ve bulanık mantık kavramına giriş yapılmıştır. İkinci bölümde literatür taraması sunulmuştur. Üçüncü bölümde kurulan bulanık mantık modellemesini desteklemek amacıyla maliyet kavramına kapsamına göre (sabit, değişken, karma maliyetler) genel hatları ile yer verilmiş, maliyet kuramı üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde bulanık mantık teorisinin yapısı ve çalışma şekli, bulanık mantık kavramı altında anlatılmıştır. Beşinci bölüm olan uygulama kısmında bulanık mantık modellemesi kurularak işletmenin karlılık analizi yaklaşık olarak tahmin edilmiş, gerçek değerler ile karşılaştırılma yapılarak yöntemin tahminleme dinamiklerinde güvenilirliği test edilmiştir. Altıncı bölümde ise araştırma sonuçları sunulmuştur.

2- LİTERATÜR TARAMASI

Literatür çalışması gerçekleştirildiğinde, muhasebe bilimiyle ilgili yapılan araştırmaların bir kısmında bulanık mantık yaklaşımının benimsendiği görülmektedir. Örneğin, 2016 yılında yapılan bir araştırmada maliyetleme hususunda bulanık süreç temelli faaliyet tabanlı maliyet isminde yeni bir çerçeve önerilmiştir. Aynı zamanda, çalışmada üçgen bulanık sayı tekniğinden yararlanılarak bulanıklaştırma gerçekleştirilmiş ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sistemi düşünülerek yeni bir mekanizma sunulmuştur (Çelik, 2016: 91-110).

2016 yılında yürütülen bir başka çalışmada, bulanık mantık (fuzzy logic) belirsizliği hesaba katmak amacıyla kullanılmıştır. Finansal analiz yöntemleri kapsamında yer alan oran analizinde, yorum için iki değerli mantık yerine bulanık mantık kullanılmış, uzman sistemle birden fazla oran tek bir değere indirgenmiştir. Böylece, karar verme süreçlerinin iyileştirilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, İMKB (BİST) 100'de yer alan üretim firmalarının likidite ve finansal yapı oranları hesaplanarak fuzzy uzman sistemi uygulaması

gerçekleştirilmiştir. Daha sonra da fuzzy uzman sistem çıktı değerleriyle uzman görüşleri karşılaştırılarak sonuçlar detaylı bir şekilde sunulmuştur (İnel ve Armutlulu, 2016: 129-145).

2014 yılında yürütülen bir araştırmada faaliyet tabanlı maliyet yöntemi bulanık mantık yaklaşımı ile entegre edilerek inşaat sektöründe uygulanmıştır. Böylece, bulanık mantık yaklaşımının sadece mühendislik bilimlerinde değil, muhasebe biliminde de uygulanabilirliği gösterilmiştir. Çalışmada, gerçek maliyet verileriyle bulanık mantık yöntemi neticesinde elde edilen tahmini maliyet verileri karşılaştırılmıştır (Karataş, Bekçi ve Ömürbek, 2014: 63-93).

2013 yılında sunulan bir çalışmada, işletmelerin hisse senetleri getiri oranları sinirsel bulanık sonuç çıkarım sistemi (ANFIS) aracılığıyla tahmin edilmiştir. ANFIS'in giriş ve çıkış değişkenleri için hazırlanan finansal oranlar veri seti, 2003-2007 yılları arasında İMKB 100'de 40 sanayi şirket tarafından ilan edilen bilanço ile gelir tablosu kalemlerinden elde edilmiştir. Bahse konu olan veriler ANFIS'e uygulanmıştır. Daha sonra ANFIS değerleri ile hisse senetleri getiri oranlarının gerçek tutarları karşılaştırılmıştır. 14 giriş değişkeni içerisinden anlamlı olarak saptanan 4 giriş değişkeni ANFIS'e uygulanmak üzere tespit edilmiştir. Anlamlı olarak değerlendirilen giriş değişkenleri kullanılarak aynı deney gerçekleştirildiğinde ise, ANFIS modelinin hemen hemen aynı tahminleme başarısını gösterdiği anlaşılmıştır (Yörük vd., 2013: 101).

2012 yılında bisküvi, çikolata, kraker ve gofret üreten bir firmanın üretim tesislerinde karşılaştığı bir problemi çözmek amacıyla bulanık mantık yönteminden yararlanılmıştır. Belirtilen sorunun bulanık doğrusal programlama modeli oluşturulmuş, modelin çözümü Verdegay'ın parametrik programlama yaklaşımı aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonucunda önemli bulgulara

ulaşmıştır. Firmanın hammadde maliyetlerini minimum düzeye çekebilmek amacıyla uygulayabileceği farklı ürün formasyonları ve bunların sonucunda ulaşılan maliyet kazanımları ilgili araştırma ile sunulmuştur (Gülcan, 2012).

2009 yılında yapılan bir araştırmada bir firmanın taşıma maliyetlerinin bulanık mantık yaklaşımıyla daha etkin bir şekilde yürütülebileceği gösterilmiştir. Gerçek bir firma ele alınarak, bu firmanın taşıma sefer sayıları ile yük kapasitelerinin bulanık mantık sayesinde optimize edilebileceği sunulmuştur. Bunun yanında, taşıma maliyetlerinden sağlanan tasarrufun firmanın faaliyet neticeleri ve finansal durumu üzerindeki etkileri analiz edilmiştir (Ergülen ve Deran, 2009: 227).

2009 yılında yürütülen bir başka araştırmada, bulanık mantık yaklaşımının maliyet-hacim-kar analizinde de kullanılabileceğinin altı çizilmiştir. Çalışmaya göre, geleneksel maliyet-hacim-kar analizi işletme faaliyetlerinin risk ve belirsizlik faktörlerini göz ardı etmektedir. Dolayısıyla, bu durumda da geleneksel maliyet-hacim-kar analizinin kullanışlılığını ve etkinliğini büyük ölçüde sınırlandırmaktadır. Çalışma, yöneticiler için bulanık mantık tabanlı bir sistem geliştirmiş, maliyet-hacim-kar analizleriyle ilgili karar alma sürecini daha sağlıklı hale getirmiştir. Bu sayede, bulanık mantık yardımıyla yöneticilerin doğru kararlar alma imkanları yükselmiştir (Yuan, 2009: 1155-1163).

2009'da aynı zamanda Bulanık Analitik Hiyerarşik Proses (Fuzzy Analytic Hierarchy Process - FAHP) ve TOPSIS (Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution) yöntemlerini kullanarak Türk çimento firmalarının performans değerlendirmesini gerçekleştiren bir çalışma yayınlanmıştır. Araştırmada finansal oranlardan da yararlanılırken, karar alıcıların sübjektif yargıları da göz önüne alınmıştır. Çalışma İMKB'ye

(BIST) kayıtlı 15 çimento firmasını, mali tablolarından yararlanarak analizlere dahil etmiştir. Analiz sonuçları kapsamında, belirtilen çimento firmaları daha sonra sıralamaya tabi tutulmuştur (Ertuğrul ve Karakaşoğlu, 2009: 702-715).

2007 yılında yapılan bir diğer çalışmada, Çimento Sanayi'ne bağlı ve İMKB'ye kayıtlı 10 çimento firmasının 2003-2005 yılları arası mali tablolarından yararlanılarak bilanço ve gelir tabloları arasındaki ilişki ile sektöre ait finansal özellikler bulanık mantık yardımıyla modellenmiştir. Analizlerde MATLAB 7.0 programının bulanık mantık (fuzzy logic) modülü kullanılmış, Mandani Yöntemi'nden istifade edilmiştir. Bulanık mantık sonuçları, gerçek sonuçlarla karşılaştırıldığında, her iki taraftaki sonuçların birbirine oldukça yakın olduğu görülmüştür. Aralarında oldukça güçlü bir korelasyon tespit edilmiştir (Eleren, 2007: 141).

2004 yılında yayınlanan bir çalışmada, bulanık bütçeleme ve bulanık bütçe kontrolü konuları ele alınmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, geleneksel bütçeleme artık ihtiyaçları tatmin etme noktasında yetersiz kalmaktadır. Aynı zamanda, geleneksel bütçelerin gerçeği yansıtırma performansları da oldukça düşüktür. Bulanık mantık ise, belirsizlikleri ele alma ve işleme hususunda büyük avantajlar sağlamaktadır. Bulanık mantıktan yararlanarak bütçelerin hazırlanması durumunda, esneklik sağlanmakta ve bütçe analizleri daha etkin gerçekleştirilmektedir. Bu sayede, işletme yöneticilerinin de detaylı çalışmalar yapmadan doğru karar verebilmeleri sağlanmaktadır (Yıldız ve Gedik, 2004: 141-166).

2002'de ortaya konan bir araştırmada, bulanık mantık mühendislik araçlarının finans dünyasında da efektif bir şekilde uygulanabileceği belirtilmiştir. Özellikle finans biliminin teknik analiz aşamasında, bulanık mantık mühendislik araçlarının avantajlarına değinilmiştir. Teknik analizde,

uzmanların hisse senedi fiyatlarını değerlendirebilmeleri için bir takım göstergelerden yararlanılmaktadır. Bulanık mantık sisteminin bu göstergeleri haritalandırarak girdilere dönüştürdüğü vurgulanmıştır. Özellikle belirli fiyat hareketleri ve spesifik fiyat formasyonları gerçekleştiğinde, bulanık mantık yaklaşımının net bir karar alma sürecini formüle edebileceği açıklanmıştır. Sistem çıktılarıyla hisse senedi fiyat hareketleri karşılaştırılmış, bulanık mantığın piyasa performansını yükselttiği gösterilmiştir. Bulanık mantık yönteminin esnekliği, teknik analiz alanında kullanışlı bir araç olmasını sağlamaktadır (Dourra ve Siy, 2002: 221-240).

1999'da paylaşılan bir bilimsel çalışmada, bulanık mantığın denetim alanında kullanılması konusu ele alınmıştır. Denetçiler riski daha çok ihtimal teorisi ile ilişkilendirmektedir. Risk aynı zamanda bilgi eksikliğinden kaynaklanmakta ve belirsizliğe neden olmaktadır. Bulanık mantık ise araştırmaya göre belirsizliği yönetmek noktasında etkili bir yöntemdir. Çalışmada bunlarla birlikte bulanık mantığın yapay zekaya katkılarından da bahsedilmiş, bulanık mantığın iç denetçilerin risk ölçüm ve yönetim süreçlerini iyileştirdiği vurgulanmıştır (Friedlob ve Schliefer, 1999: 127-137).

3- MALİYET KURAMI

Maliyet, iktisadi anlamda üretim faktörleri olarak kabul edilen emek, sermaye ve toprak gibi kaynakların bir araya getirilerek bir ürünün ya da hizmetin ortaya konmasıdır. Muhasebe anlamında maliyet ise "Belirli bir sonuç elde edebilmek için katlanılan ve değer birikimi yaratan, parayla ifade edilebilen fedakarlıklar toplamıdır" (Peker, 1983:165). Bir başka tanıma göre maliyet, "Belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, para ile ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak sağlayan fedakarlıkların toplamıdır" (Altuğ, 2006:15).

Maliyetler çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Türlerine göre direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri ve genel imalat maliyetleri şeklinde bir kategorizasyona gidilir. Üretimle olan ilişkilerine göre direkt (doğrudan) ve endirekt (dolaylı) maliyet şeklinde bir ayrıma tabi tutulurlar. Faaliyet hacimlerindeki değişikliklere göre ise sabit maliyet, değişken maliyet ve karma maliyet olarak literatürde sınıflandırmaları görmek mümkündür (Ünal,2002:50; Kızıl ve Kızıl,2007:163).

Maliyetler ayrıca kullanılan tutarların niteliğine göre gerçek (fili) ve öngörü maliyetleri olmak üzere sınıflandırılabilir. Öngörü maliyetleri de kendi içerisinde tahmini ve standart maliyet olmak üzere gruplara ayrılır. Üretim biçimine göre sipariş maliyeti ve safha maliyeti gibi bir ayırmada bulunmak mümkündür. Kullanılan kaynakların maliyete eklenmesine göre de tam maliyetleme, değişken maliyetleme, normal maliyetleme ve asal maliyetleme olarak da sınıflandırma yapılabilmektedir (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 110-115). Çalışmanın uygulama bölümünü desteklemek için sadece maliyetlerin hacimsel yapı ile olan ilişkisine ve kar kavramına ana hatları ile değinilecektir.

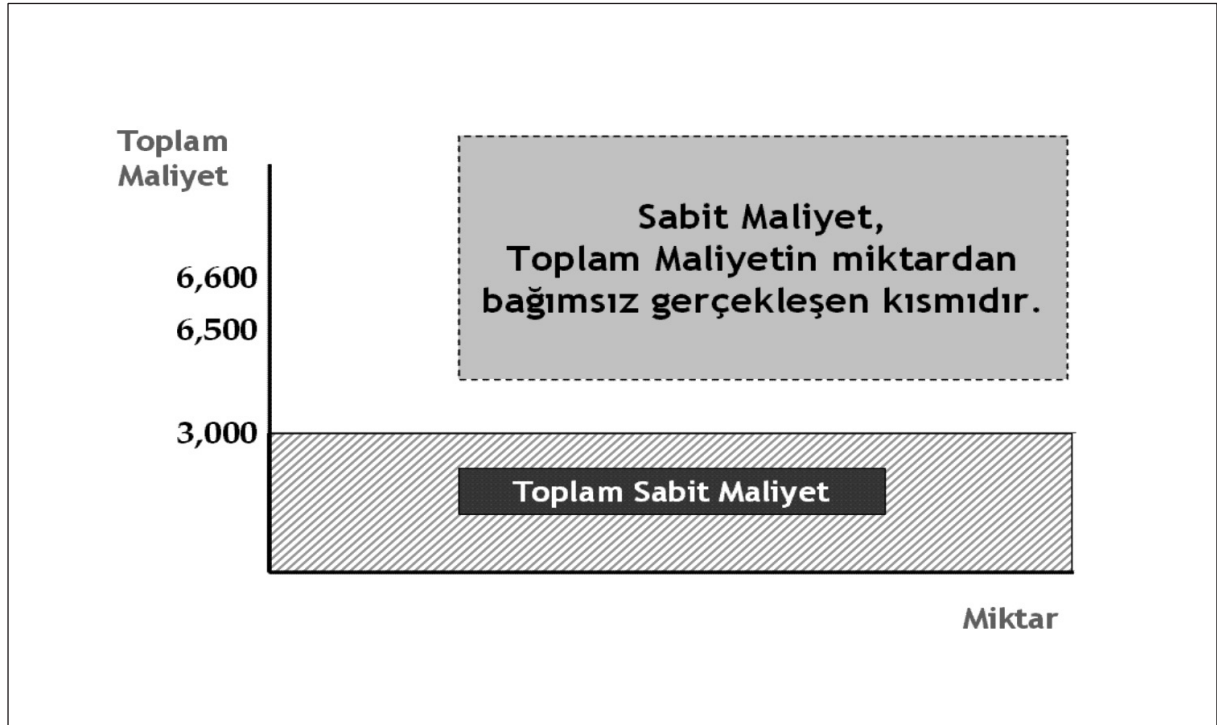
3.1 Sabit Maliyetler: Sabit maliyetler ile ilgili literatürde değişik tanımlar görmek mümkün olsa da özü itibarıyla aynı kavram ifade edilmektedir. Başlıca tanımlardan birine göre sabit maliyetler işletmenin üretim ve satış miktarından etkilenmeyen ve bunlardan bağımsız maliyetler olup, işletme faaliyetini sürdürdükçe sürekli, düzenli ve sabit ödenmesi gereken maliyetlerdir (Kotler ve Armstrong, 2005:283).

Bir başka tanıma göre ise sabit maliyetler; işletmenin üretim miktarından bağımsız olarak ortaya çıkan maliyetlerdir. Dolayısıyla, faaliyet hacminden bağımsız olarak ortaya çıkan maliyetlerdir (Altuğ, a.g.e). Sabit maliyetler işletmenin ana faaliyetini gerçekleştirmek için gerekli olan varlıkların edi-

nilmesini ve faaliyetleri için hazır olmasını sağlamaktadır. Bu nedenle sabit maliyetlere kapasite maliyetleri de denilmektedir (Ceran ve Alagöz, 2007:159).

Aşağıdaki şekilde sabit maliyet eğrisi gösterilmektedir. Sabit maliyet, faaliyet hacmindeki değişimlere göre artış veya azalış göstermeyen, üretim düzeyi ne olursa olsun aynı kalan maliyettir. Şekilde gösterildiği gibi örneğin sabit maliyet 3.000 TL

olup, üretim miktarı artış/azalış gösterse dahi toplamda sabit/değişmez maliyet yapısına sahiptir. Bu maliyetlere üretim miktarından bağımsız olan fabrika binasının kira gideri, uzun dönem borç faizleri, yönetici aylıkları ve bakım onarım giderleri örnek verilebilir. Kısa dönemde sabit olan bu maliyetler uzun dönemde değişkenlik göstermektedir. Uzun dönemde her maliyet kalemi değişken yapıya sahiptir (Gür, 2015).

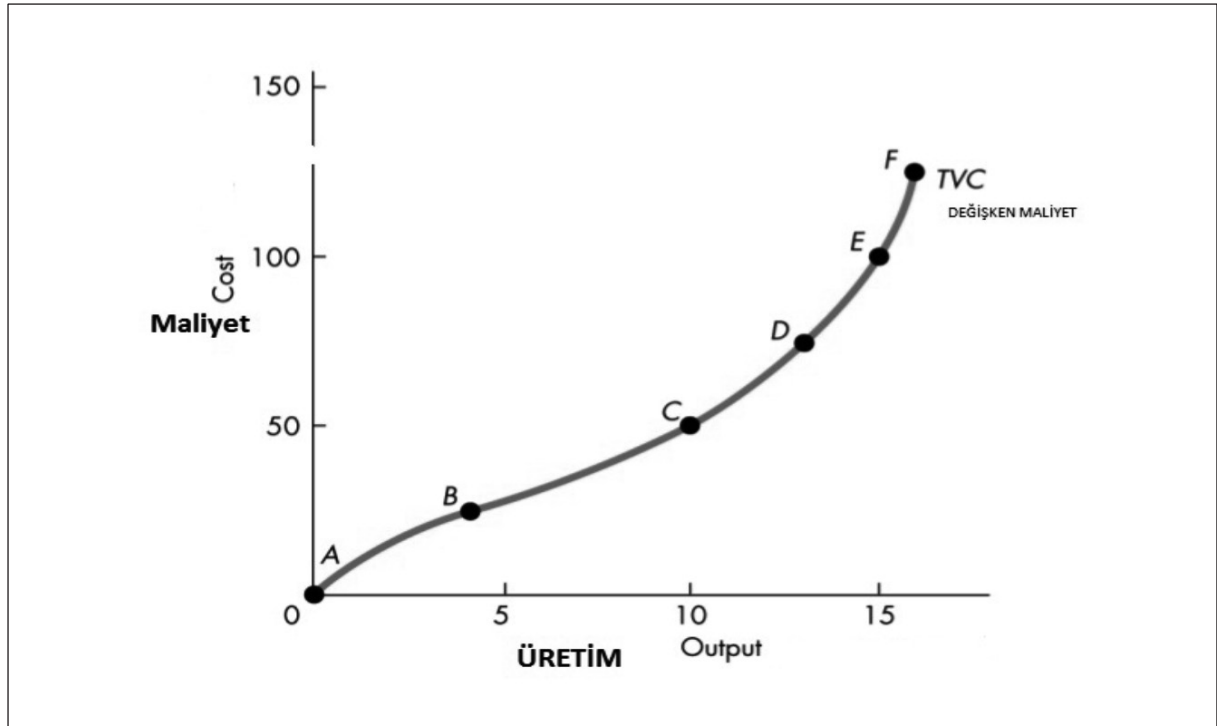


Şekil 1. Sabit Maliyet Eğrisi

3.2- Değişken Maliyetler: Faaliyet hacmine bağlı olarak değişen maliyetlerdir. Bir diğer ifadeye göre, üretim miktarındaki artışa/azalışa göre değişme gösteren maliyetlere değişken maliyet denilmektedir. Üretim miktarı arttığında değişken maliyet artarken, üretim miktarı sıfır olduğunda değişken maliyet de sıfır olmaktadır. Üretim miktarı arttıkça değişken maliyet de artmakta, üretimde kullanılan hammadde ve malzeme, işçilik giderleri de artan üretim miktarı ile artış göstermektedir. Örneğin kazak üreten bir üretim atölyesinde üretilen kazak miktarı arttıkça daha çok ipliğe ve düğmeye ihtiyaç duyulmaktadır. Üretilen kazak maliyeti toplamda değişken, ancak birim başına

sabit olmaktadır. Üretim miktarı arttıkça toplam değişken maliyet değişmekte, ancak birim değişken maliyet sabit kalmaktadır.

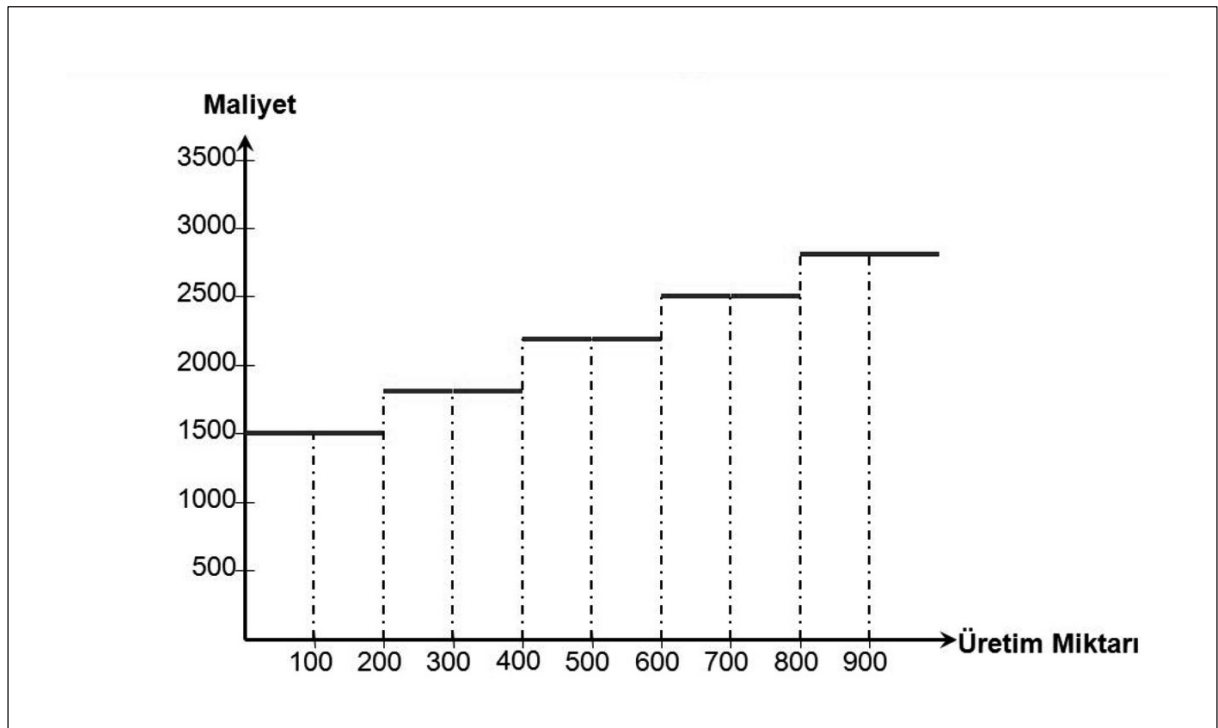
Aşağıdaki şekilde toplam değişken maliyet eğrisi gösterilmektedir. Üretim miktarı sıfır olduğu zaman değişken maliyet sıfır olmakta, üretim miktarı arttıkça değişken maliyet de miktardaki artışa paralel olarak artmaktadır. Buna göre üretim miktarı 5 adet iken değişken maliyet 50 TL, üretim miktarı 15 adet olduğunda değişken maliyet 150 TL olmaktadır. Muhasebeciler değişken maliyet eğrisini doğrusal kabul ederken, iktisatçılara göre maliyet eğrisi faaliyet alanının alt ve üst noktalarında değişkenlik göstermektedir (Banar, 2004:32).



Şekil 2. Değişken Maliyet Eğrisi

3.3- Karma Maliyetler: Faaliyet hacmiyle ilişkileri bakımından üçüncü grup maliyetler ise karma maliyetlerdir. Karma maliyetler bünyelerinde hem sabit, hem de değişken maliyetleri bulundurlar. Bu maliyet grubu adından da anlaşılacağı gibi ne tam anlamıyla sabit, ne de tam anlamıyla değişken yapıya sahiptir. Sabit ve değişken maliyetlerin özelliklerini bir arada bulundurlar. Kendi içinde yarı sabit maliyetler ve yarı değişken maliyetler olarak iki gruba ayırmak mümkündür (Kartal, Sevim ve Gündüz, 2003: 80).

3.3.1- Yarı Sabit Maliyetler: Yarı sabit maliyetler; kapasite aralığı içerisinde sabit kalan, fakat bu aralıklar dışına çıkınca sıçramalar gösteren maliyetlerden meydana gelmektedir. Bu ani sıçramalar nedeniyle bu tür maliyetler, sürekli bir fonksiyon yerine kesikli bir fonksiyonla ifade edilir. Bu maliyetlere basamaklı maliyetler de denilmektedir. Yarı sabit maliyetler sabit kaldıkları faaliyet aralıklarının normal faaliyet bölgesi içerisindeki oransal büyüklüğüne bağlı olarak bazen sabit, bazen de değişken maliyet şeklinde değerlendirilir (Büyükmirza, 2013:243). Aşağıdaki şekilde yarı sabit maliyet grafiği verilmiştir.



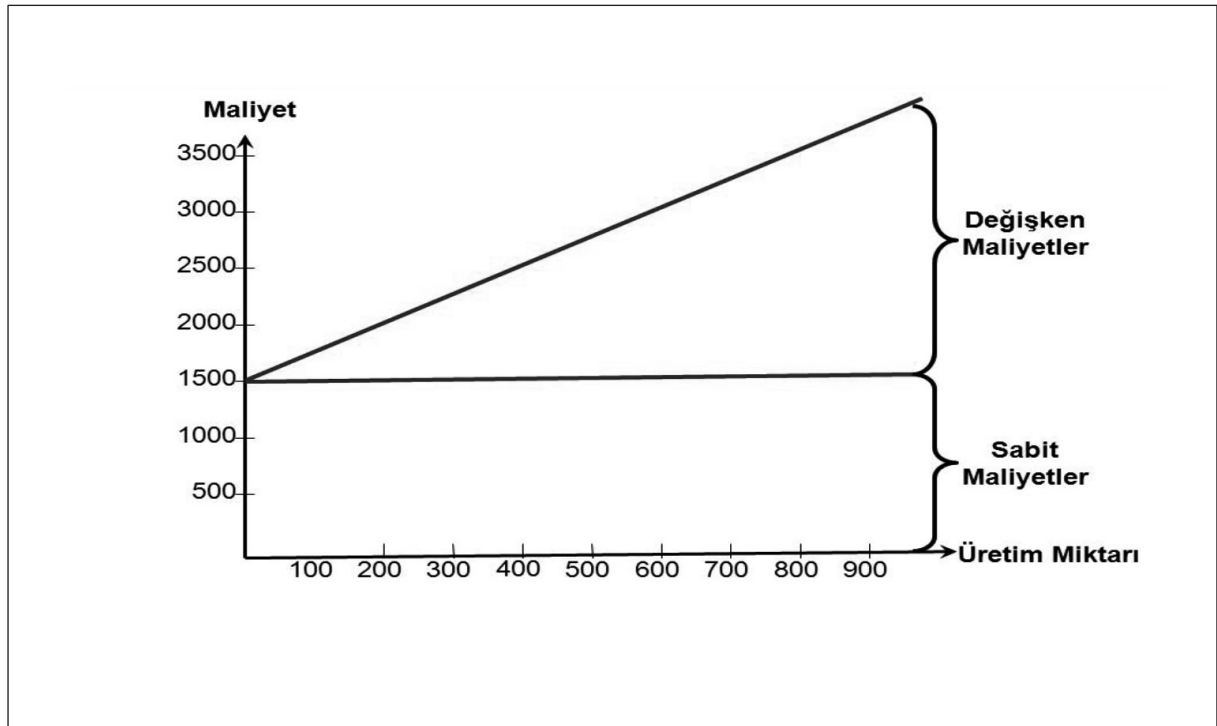
Şekil 3. Yarı Sabit Maliyet Eğrisi

Yarı sabit maliyetlere örnek vermek gerekirse, işletmenin üretim miktarı 100-200 adet iken maliyetin 1.500 TL olduğunu varsayalım. Ancak bu kapasite aralığını aşınca maliyetler sıçramalar gösterecek ve basamaklı hale geçecektir. Örnekten de anlaşılacağı üzere, bu nedenden ötürü sabit maliyetlere basamaklı maliyetler de denilmektedir (Ceran ve Alagöz, a.g.e). Yarı sabit maliyetlerin tutarları belirlenirken kapasite aralığının bilinmesi doğal olarak önemli bir husustur. Unutmamak gerekir ki, yarı sabit maliyetler belli bir kapasite aralığında sabit kalmaktadır.

3.3.2- Yarı Değişken Maliyetler: Bu tür maliyetler üretim miktarı sıfır olduğu zaman tümüyle ortadan kalkmayan, ancak üretim miktarındaki değişimlere paralel olarak artan/azalan maliyetlerdir. Bu nedenle söz konusu maliyetler iki kısımdan meydana gelmektedir. İş hacmine göre artan/azalan değişken kısım ve üretim durduğu zaman dahi katlanılması gereken sabit kısım mevcuttur (Gündüz vd., 2002: 21). Aşağıda, yarı değişken maliyet eğrisi grafiği gösterilmektedir.

$$\text{Yarı Değişken Maliyet} = \text{Sabit Kısım} + \text{Değişken Kısım}$$

$$= \text{Sabit Kısım} + (\text{Değişme Oranı} * \text{Üretim Miktarı})$$



Şekil 4. Yarı Değişken Maliyet Eğrisi

3.4- Kar Kavramı: İşletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi sonucunda elde edilen gelir ile faaliyetlerin gerçekleşmesi için katlanılan giderler arasındaki olumlu fark olarak tanımlanır. Muhasebe açısından kar kavramı ise dönem başı öz sermaye ile dönem sonu öz sermaye arasındaki pozitif farktır (Bülbül, 2003:1).

İşletmeler yapmış oldukları faaliyetler neticesinde, bir diğer ifade ile sattıkları mal yada hizmetlerin sonucunda gelir (hasılat) elde etmektedir. Bu hasılat işleminin gerçekleşmesi için yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, işletmeler sabit ve değişken maliyetlere katlanmak zorundadır.

Kâr: Satışlar - (Sabit Maliyetler + Değişken Maliyetler)

4- BULANIK MANTIK KAVRAMI

Yapay zeka kavramı Dünya’da ilk defa McCarthy tarafından zeki makineler, özellikle zeki bilgisayar programları yapma bilimi olarak tanımlanmıştır. Literatürde yapay zeka ile ilgili değişik tanımlamalar görmek mümkündür. Bir tanıma göre yapay zeka, insanın zihinsel yeteneklerini bilgisayarda taklit etme bilimidir (Hopgood, 2003:24). Bir diğer tanıma göre ise yapay zeka, insanlar tarafından gerçekleştirilen zeka gerektiren işler için işlemsel mekanizmalar yaratan bir bilgisayar kullanım alanıdır (Partridge, 1998:33).

Özetle, tanımları 4 ana bölümde aşağıdaki şekilde birleştirmek mümkündür: (Russell ve Norvig, 1995:3)

- İnsanca Düşünmek
- İnsanca Hareket Etmek
- Rasyonel Düşünmek
- Rasyonel Hareket Etmek

Literatürde yapay zeka kavramının altında birçok dal bulunmaktadır. Bunlar genel anlamda; bulanık mantık, yapay sinir ağları, uzman sistemler, makine zekası, genetik algoritmalar, genetik programlama, örüntü tanıma, konuşma anlama, konuşma sentezi ve çoklu örnekle öğrenmedir (Birgili vd,2013:122).

Yapay zekanın bir alt kolu olan bulanık mantık, denetim ve bilgi süreçlerinin birçoğu için güçlü bir problem çözme yöntemidir. Kesin olmayan belirsizlik içeren durumlarda bulanık bilgileri dikkate alarak basit bir şekilde kesin sonuçlar elde edilmesini sağlar. Bulanık mantık, Aristo mantığının siyah beyaz ikilemine karşılık Zadeh’in geliştirdiği grinin çeşitli derecelerinin varlığının bilimsel olarak ifade edilmesidir. Bulanık mantıktaki nitelendirmeler kesin olmayan hükümlerin kullanılmasına imkan verir (Zadeh:1965:338).

Klasik küme teorisi, matematikte çok kesin kurallarla belirlenmiş bir yapıdır. Bu yapı kümelerden oluşur ve elemanlar ya kümeye üyedir ya da değildir. Bu kesinlik, elemanlar arasında ayırım oluşturur ve bir elemanın bir kümeye üyeliği evet ve hayır olarak değerlendirilir, dolayısıyla kesindir. Bu durum bütün deterministik ve olasılıksal durumlar için aynıdır. Klasik kümelerde üyelik özelliği bir ikili fonksiyondur, diğer bir deyişle 0 ya da 1 değerini almaktadır. Dilsel olarak bütün renkler ya siyahtır ya da beyazdır. Bir renk iki kümeden birine dahil olmak zorundadır (Şahinler, Bek ve Görgülü, 2006).

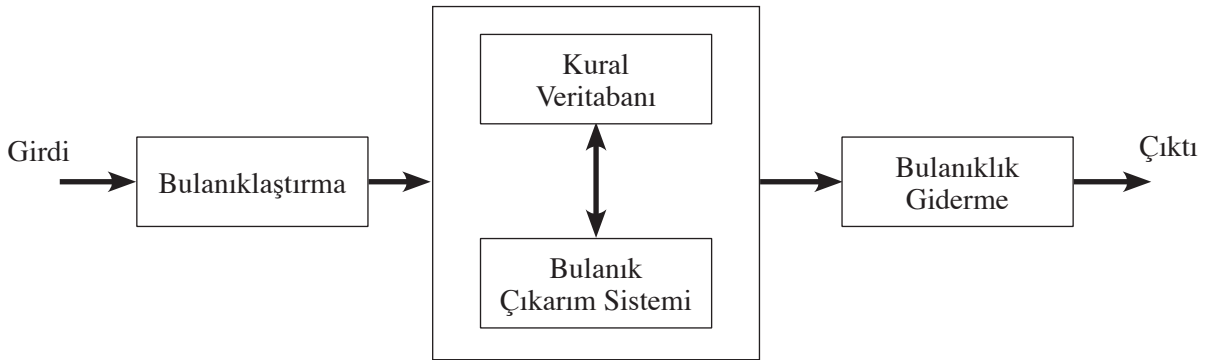
Bulanık kümelerde ilk olarak bu özellik değişmektedir. Üyelik özelliği artık bir ikili fonksiyon değildir ve sadece 0 ya da 1 değerini almamaktadır. Bir kümeye aidiyet artık bir üyelik fonksiyonu ile gösterilmektedir, 0 ve 1 dahil olmak üzere arasındaki bütün değerleri alabilmektedir. Dilsel bir anlatımda ise renkler ikili olmaktan uzaklaşa-

caktır. Sadece siyah ya da beyaz olmayacak, arasındaki bütün gri tonlarını da alabilecektir (Feng vd., 2010:900). Bu değişim aslında doğal dillerde belirsizlikten ve gerçek hayatta kesinliğin olmasından kaynaklanmaktadır (Ross, 2009:13).

Bulanık mantık çıkarım sistemleri (Fuzzy Inference System - FIS) temelde girdileri çıktılara dönüştürmek için kullanılır. Öncelikle, sayısal olan girdiler bulanıklaştırılır, diğer bir deyişle klasik kümelerle ayrılır. Değerlerine göre veri tabanında kurallar etkilenir ve girdilere uyan kurallar çalıştırılır. Mamdani stilinde çalıştırılan kurallar sayesinde her girdi için bir alan toplamı oluşur. Bu

alanlar bulanıklaştırılan girdilerdeki alanların karşılığı olan bulanık çıktıların alanlarından oluşur (Köse vd, 2011: 162-165).

Bulanık olan çıktılar, bulanıklık giderme algoritmaları ile sayısal değere dönüştürülür ve çıktı olarak sistemin sonucunu oluşturur. Bütün girdiler için aynı işlem tekrarlanır. Düzgün çalışan bir FIS oluşturabilmek için öncelikli olarak girdilerin ve çıktılarının bulanıklaştırılması gerekmektedir. Bulanık mantık çıkarım sisteminin bir örneği aşağıdaki şekilde görülmektedir (Rebizant ve Feser, 2001:927).



Şekil 5. Genel Bulanık Çıkarım Sistemi Şeması

Bulanık mantık yaklaşımının çalışma sistematiğinden bahsetmek gerekirse, öncelikle klasik Aristo mantığının karşısında olduğu belirtilmelidir. Zira, klasik Aristo mantığı çerçevesinde bir önerme doğrudur (1) veya yanlıştır (0). Bunların dışında kabul edilebilir bir olasılık bulunmamaktadır. Aslına bakılırsa, klasik Aristo mantığı bu yönüyle bilgisayarların ikili sayı mantığı olan Boole Cebri'yi andırmaktadır. Diğer taraftan, gerçek hayatta insanlar arasında ilişkilerde sadece iki olasılıklı davranış biçimleri bulunmamaktadır. İnsanlar tamamen doğru (1) veya tamamen yanlış (0) şekilde davranmamaktadır. Bir başka ifadeyle, gündelik yaşamda her zaman beyazlar ve siyahlar hakim değildir. İşte bulanık mantık da tam bu aşamada devreye girmekte, bizlere derecelendirme imkanı sunmaktadır. Çok doğru, doğru, yaklaşık doğru, yaklaşık yanlış, yanlış ve çok yanlış gibi derecelendirme imkanı yalnızca bulanık mantık çalışma sistematiği ile mümkündür. Tüm bunların yanında, Albert Einstein'ın ünlü "Görelilik Kuramı" da bulanık mantık çalışma sistematiği desteklemektedir. Einstein'ın "Matematik kanunları gerçeği yansıttıklarında kesin değildir. Kesin olduklarında gerçeği yansıtmazlar" *sözü bu noktada önemlidir. Son olarak, bulanık mantığın çalışma sistematiği kapsamında, bulanık kümelerle belirlenen kurallarla sistem girdileri, arzu edilen çıktılara dönüştürülmektedir. Girdiler sırasıyla, bulanıklaştırma, kontrol ve durulaştırma aşamalarından geçmektedir (Aydın, 2015).*

Bulanık mantık yaklaşımının diğer tahmin yaklaşımlarıyla zayıflık ve üstünlükleri bağlamında karşılaştırmalı bir analizi yapılırsa, öncelikli olarak bulanık mantığın en büyük avantajının ve üstünlüğünün var olan sistemi dilsel niteleyicilerle açıklayabilmesi olarak belirtilebilir. Ek olarak, bulanık mantıkta karmaşık bir sistemi yalnızca kendimize göre yönettiğimiz terimlerle tasvir edebiliriz. Aynı zamanda, bulanık mantık yaklaşımı insanın düşünce sistemine daha uygun ve yakın bir

sistemdir. Tüm bunların yanında, bulanık mantık yaklaşımı doğrusal olmayan, iyi tanımlanmamış ve zamanla değişen sistemler üzerinde daha iyi sonuçlar verir. Bir başka ifadeyle, bulanık mantık yaklaşımı bu tarz sistemler için daha basit ve anlaşılır çözümler sunar (Sinecen, 2002: 7-8). Benzer şekilde, bulanık mantık sistemler karmaşıklaştıkça en etkili çözümdür. Zira, klasik ve modern yaklaşımlar bu noktada yetersiz kalmaktadır. Bulanık mantık ise sistemler karmaşıklaştıkça ekonomik avantajlar ve maliyetten tasarruf sağlar (Çakır, 2000). Bulanık mantığın diğer tahmin yaklaşımlarına göre bir diğer avantajı ve üstünlüğü ise daha küçük yazılımlarla sonuçlara daha hızlı ulaşabilmesidir. Bulanık mantığın bir diğer avantajı ve üstünlüğü de doğrudan kullanıcı girişlerine, kullanıcının deneyiminden yararlanabilme durumuna imkan sağlamasıdır (Kaynak ve Armağan, 1993).

Diğer taraftan, bulanık mantık yaklaşımı basit bir matematiksel ilişki ile tanımlanabilen sistemler için dezavantajlı olup, çok uygun değildir. Ayrıca, bulanık mantık uygulamalarında belirlenen kuralların kesinlikle uzman deneyimlerine bağlı olarak belirlenmesi şarttır. Ek olarak, bulanık mantık sistemleri kendi başlarına öğrenme yeteneği ile donatılmamışlardır. Bu eksikliği giderebilmek için sinir ağları kullanımı, endüktif öğrenme gibi yöntemlerden yararlanılmaktadır. Bu şartlara uymayan durumlar için mevcut kuralların kullanılması olanağı da yoktur (Bellman, 1970; Aktaran: Sattarov 2008). Son olarak, bulanık mantık yaklaşımında yüksek performans elde etmek için birçok deneme yanılma yönteminin yapılması gerekebilmektedir ki, bu da bulanık mantık yaklaşımının diğer tahmin yaklaşımlarına göre bir başka dezavantajı ve zayıflığıdır (Kaynak ve Armağan, 1993).

Mamdani stili bulanık mantık çıkarım sistemi için ise girdiler bulanık kümelerle tanımlanır. Aynı zamanda üyelik fonksiyonlarını tanıtan bu küme yapıları çok çeşitlidir. En çok kullanılan bulanıklaştırma metotları üçgen, yamuk, gauss ve genel

çan üyelik fonksiyonları ile yapılanlardır. Verinin dağılımına göre ya da modele göre en uygun üyelik fonksiyonlarının belirlenmesi önemlidir. Örneğin doğrusal modeller için üçgen yamuk, doğrusal olmayan modeller için Gaussian ya da Gbell kullanılır (Lorestani vd, 2006:441).

Çalışmada, detaylı bir matematiksel modele ihtiyaç duyulmamıştır. Aynı zamanda, bulanık mantığı çeşitli farklı uygulamalara kolayca adapte etmek mümkündür. Ek olarak, bulanık mantık yaklaşımının kullanılması, uygulama kısmı için tercih edilen yazılımın esnekliğinden yararlanmayı da mümkün kılmaktadır. Son olarak, bulanık mantık yaklaşımının daha önce vurgulanan diğer avantajları da göz önüne alındığında tercih edilme ve kullanılma rasyonelliği kolayca anlaşılabilir.

5- UYGULAMA: AÇLIK KAN ŞEKERİ KARLILIK ANALİZİ

Çalışmanın uygulama kısmında 2017 yılında faaliyete başlayan bir sağlık kuruluşunun laboratuvar departmanında yapmış olduğu 50 adet kan testinden birisi olan açlık kan şekerinin kar zarar durumu bulanık mantık yöntemi ile çözümlenerek gerçek değerler ile karşılaştırılması yapılmıştır. Bulanık mantık yönteminin belirsizlik koşullarında tahmin başarısı test edilmiş, işletmelerin faaliyet sonuçlarını önceden tahmin etmesi sağlanmıştır. Uygulama bulanık mantık yöntemi içinde yer alan MATLAB paket programından yararlanılarak yapılmıştır. Uygulama verilerinin elde edilmesine izin veren sağlık kuruluşunun ismi gizli tutulmuştur.

5.1- Veri, Amaç ve Yöntem

Bu çalışmanın amacı 2017 yılında faaliyete başlayan bir sağlık kuruluşunun laboratuvar departmanında yapmış olduğu 50 adet kan testinden birisi olan açlık kan şekeri testinin kar zarar durumunu bulanık mantık yöntemi ile çözümlenmek, gerçek değerler ile karşılaştırmaktır. Bu doğrultuda, ça-

alışmanın uygulama kısmını yürütmek için MATLAB paket programı tercih edilmiştir. Uygulama modeli 3 girdi (test sayısı, maliyet, satış fiyatı) ve 1 çıktıdan (kar) meydana gelmektedir. Modelde Mamdani Bulanık Çıkarım Modeli uygulanmış, durulaştırma yöntemi olarak ise gerçeğe daha yakın sonuçlar vermesinden dolayı maksimumların orta noktası (Mean of Maximum - MOM) kullanılmıştır.

Sağlık sektörü, doğası gereği yenilikçi ve teknoloji yoğun bir endüstridir. Aynı zamanda, sağlık sektörü yöneticileri sunulan hizmetlerin özelliği nedeniyle karar verme aşamasında birçok belirsizlikle karşılaşır. Aynı zamanda, gerçek hayatta herşey siyah veya beyaz değildir. Geleceğe dair bilgiler birçok belirsiz ve net olmayan unsura da sahne olmaktadır. Dolayısıyla, belirli durumlarda işletme karını tahmin etmek oldukça güç bir hal almaktadır. Bulanık mantık yöntemi ise birçok belirsizliği tanımlar ve kılavuzluk eder. İşletmeler, bulanık mantık yöntemi sayesinde belirsiz şartlar altına daha kolay ve isabetli kararlar alabilirler. Bulanık mantık yönteminin kullanılması, işletmelerin devamlılığı açısından da önemlidir ve firma yöneticilerini farklı bir bakış açısıyla donatır.

Mamdani Bulanık Mantık Modeli ilk defa 1972 senesinde buhar makinesini ve kazan bileşimini kontrol etmek için Prof. Ebrahim Mamdani tarafından geliştirilmiş ve ortaya atılmıştır. Beltilen model, özellikle insan konuşma ve anlaşma yapısına yakın ile uygun olduğu için kolaylıkla oluşturulabilmekte ve yaygın olarak başvurulmaktadır. Mamdani Bulanık Mantık Modeli, EĞER-İSE formatında bulanık önermelerden meydana gelmektedir ve uzman bilgisine başvurulmaktadır. Aynı zamanda, belirtilen model bulanıklaştırma, çıkarsama, birleştirme ve durulaştırma safhalarından meydana gelmektedir. Mamdani tipi bulanık modeller girdi olarak keskin değerlere sahiptirler ve bulanık kümeyi keskin değere dönüştürmek için durulaştırma işleminden yararlanır. Mamda-

ni Bulanık Mantık Modeli'nin oluşturulması basittir, sezgiseldir ve insan davranış ile duygularına paraleldir. Araştırmada Mamdani Bulanık Mantık Modeli'nin seçilmesinin nedenleri de bu faktörlerden ileri gelmektedir.

Çalışmanın kapsamını 2017 yılında faaliyete başlayan bir sağlık kuruluşunun laboratuvar departmanında yapmış olduğu 50 adet kan testinden birisi olan açlık kan şekeri testinin kar zarar durumunun bulanık mantık yöntemi ile çözümlenmesi ve daha sonra gerçek değerler ile karşılaştırması oluşturmaktadır. Aynı zamanda, çalışma kapsamında MATLAB yazılımından istifade edilmiştir. Uygulama modelini 3 girdi (test sayısı, maliyet, satış fiyatı) ve 1 çıktı (kar) meydana getirmektedir. Ek olarak, çalışma kapsamında Mamdani Bulanık Çıkarım Modeli uygulanmış, durulaştırma yöntemi olarak da maksimumların orta noktası (Mean of Maximum - MOM) ele alınmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde, araştırma konusunun önemine ve bulanık mantık kavramına değinilmiştir. İkinci bölümde literatür taraması dahil edilmiştir. Üçüncü bölümde kurulan bulanık mantık modellemesini desteklemek için maliyet kavramına kapsama göre (sabit, değişken, karma maliyetler) genel hatları ile yer verilmiş, maliyet kuramı üzerinde odaklanılmıştır. Dördüncü bölümde bulanık mantık teorisinin yapısı ve çalışma şekli, bulanık mantık kavramı altında irdelenmiştir. Beşinci bölüm olan uygulama kısmında bulanık mantık modellemesi kurularak işletmenin karlılık analizi yaklaşık olarak tahmin edilmiş, gerçek değerler ile karşılaştırılma yapılarak yöntemin tahminleme dinamiklerinde güvenilirliği test edilmiştir. Altıncı ve son bölümde ise araştırma sonuçları paylaşılmıştır.

Araştırmanın kısıtlılıklarından bahsetmek gerekirse, öncelikle çalışma yalnızca bir sağlık kuruluşunu kapsamaktadır. Ayrıca, uygulama yönetimi olarak sadece Bulanık Mantık Yöntemi'nden yararlanılmıştır. Ek olarak, uygulama modeli kapsa-

mında 3 girdi (test sayısı, maliyet, satış fiyatı) ve 1 çıktı (kar) kullanılmıştır. Benzer şekilde, modelde yalnızca Mamdani Bulanık Çıkarım Modeli uygulanmıştır. Bundan sonra yürütülecek çalışmalar birden fazla işletme üzerinde gerçekleştirilebilir. Bunun yanında, sektörler arası karşılaştırmalar yapmak da gelecek araştırmaları daha anlamlı hale getirebilir. Uygulama modeli kapsamında ek girdi ve çıktılar üzerinde düşünülmesi de mümkündür. Aynı zamanda, bundan sonraki çalışmalar için, buna benzer bir araştırma yapay sinir ağları yöntemi ile gerçekleştirilerek hangi yöntemin tahminlemede daha başarılı olduğu ve gerçek (fili) değerlere daha yakın sonuçlar sunduğu anlaşılabilir. Son olarak, modelde Mamdani Bulanık Çıkarım Modeli yanında farklı modellerden de yararlanılabilir ve modeller arası karşılaştırmalarda bulunmak da olanaklıdır.

5.2- Açlık Kan Şekeri Üyelikleri

Açlık kan şekeri karlılık analizindeki üyeliklerimiz satış fiyatı (SF), test sayısı (TS) ve maliyet (M) olarak listelenmiştir. Çıkış (çıkıtı) değişkeni üyeliğimiz ise kar olarak belirlenmiştir. Üyelik fonksiyonlarının hangi kritere dayalı olarak seçildiği hususunda ise belirtmek gerekir ki, literatürde faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ve bulanık mantık yaklaşımının entegre edildiği sağlık sektörünü konu alan çalışmalarda satış fiyatı, maliyet ve test sayısı üyelik fonksiyonlarına yer verilmektedir. Söz konusu üyelik fonksiyon yapısının seçilmesi, çeşitli katkıları da beraberinde getirmektedir. Öncelikle, hizmeti/ürünü oluşturan faaliyetlerden olan test sayısı dikkate alındığı için maliyetlerin daha sağlıklı ve doğru bir şekilde değerlendirilmesi söz konusudur. Aynı zamanda, maliyetin bir üyelik fonksiyonu olarak dikkate alınması, maliyet kontrolünü ve stratejik planlama konusunda da önemlidir. Ek olarak, kurum içinde farklı periyotlarda veya farklı kurumlar arasında maliyet karşılaştırmaları yapmak da mümkün olmaktadır.

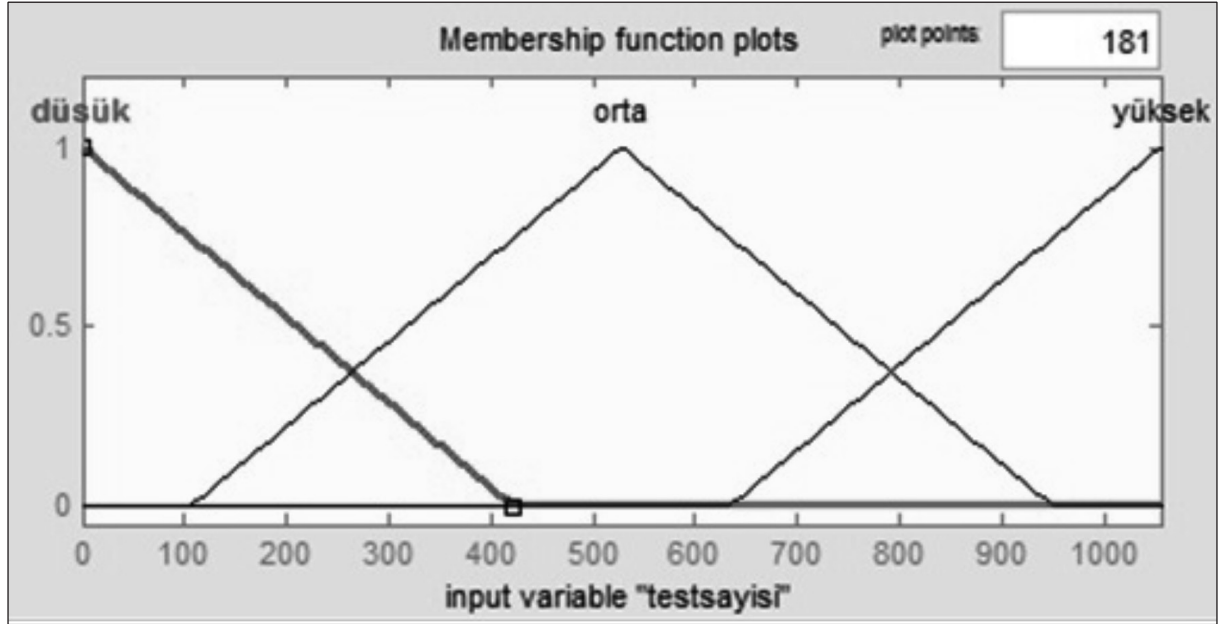
Bunların yanında, sağlık sektöründe kurumlar maliyetleriyle satış fiyatlarını da sık sık karşılaştırmakta, satış fiyatlarının maliyetleri karşılayıp karşılamadığını kontrol etmektedirler. Satış fiyatının da üyelik fonksiyonu olarak dahil edilmesinin nedeni ve katkısı budur. Ayrıca, hizmet sektöründe karlılık tahminlemede üçgen üyelik fonksiyonu diğer üyelik fonksiyonlara göre (Gauss, Yamuk, Bell) kurulan modele daha uygun olmasından ötürü tercih edilmiştir. Son olarak, çalışmanın modelinde yalnızca bir çıkış değişkeni olduğu için de üçgen üyelik fonksiyonu kullanılmıştır. Zira, üçgen üyelik fonksiyonu tek çıkış değişkenine sahip araştırma modelleri için uygun ve idealdir. İlgili literatürde Ağyar (2006), Çankaya ve Aygün (2006), Ak Ergün (2011), Erkol ve Ağırbaş (2011) ile Uğurtay vd. (2013) tarafından yapılmış olan çalışmalar vurgulanan hususları desteklemektedir.

rü tercih edilmiştir. Son olarak, çalışmanın modelinde yalnızca bir çıkış değişkeni olduğu için de üçgen üyelik fonksiyonu kullanılmıştır. Zira, üçgen üyelik fonksiyonu tek çıkış değişkenine sahip araştırma modelleri için uygun ve idealdir. İlgili literatürde Ağyar (2006), Çankaya ve Aygün (2006), Ak Ergün (2011), Erkol ve Ağırbaş (2011) ile Uğurtay vd. (2013) tarafından yapılmış olan çalışmalar vurgulanan hususları desteklemektedir.

Tablo 1: Açlık Kan Şekeri Üyelikleri

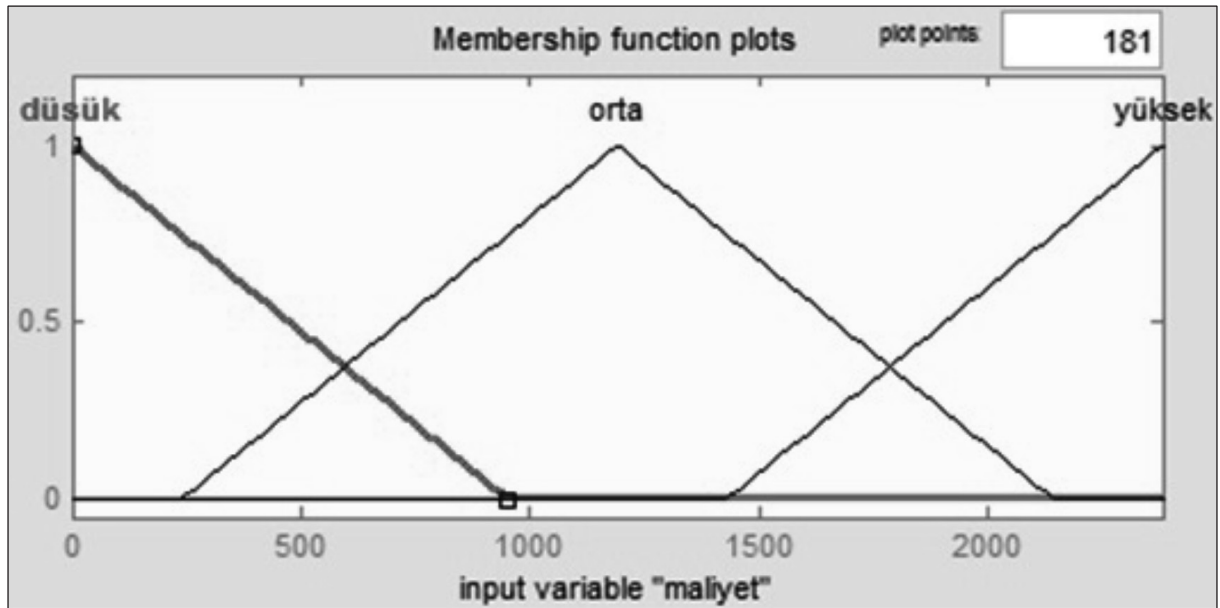
GİRİŞ DEĞİŞKENLERİ	ARALIK	DİLSEL DEĞİŞKENLER	PARAMETRELER
Satış Fiyatı - SF	0-1.800 TL	Düşük	0-750
		Orta	190-1610
		Yüksek	1100-1800
Maliyet- M	0-2.382 TL	Düşük	0-980
		Orta	250-2100
		Yüksek	1400-2382
Test Sayısı- TS	0-1.055 ADET	Düşük	0-410
		Orta	100-950
		Yüksek	650-1055
ÇIKIŞ DEĞİŞKENLERİ	ARALIK	DİLSEL DEĞİŞKENLER	PARAMETRELER
KAR	-582-0 TL	Düşük	-350-0
		Orta	-440 -40
		Yüksek	-240-0

Açlık kan şekeri karlılık analiz uygulamasında gerekli olan giriş (girdi) ve çıkış (çıkıtı) değişkenleri için belirlenen dilsel değişkenler ile bu değişkenlerin değer aralıkları üçgen üyelik fonksiyonu oluşturacak şekilde yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Parametre bilgileri hastane yöneticilerinden alınmıştır. Aşağıdaki şekillerde üyelik fonksiyonları ve üyelik dereceleri gösterilmiştir.



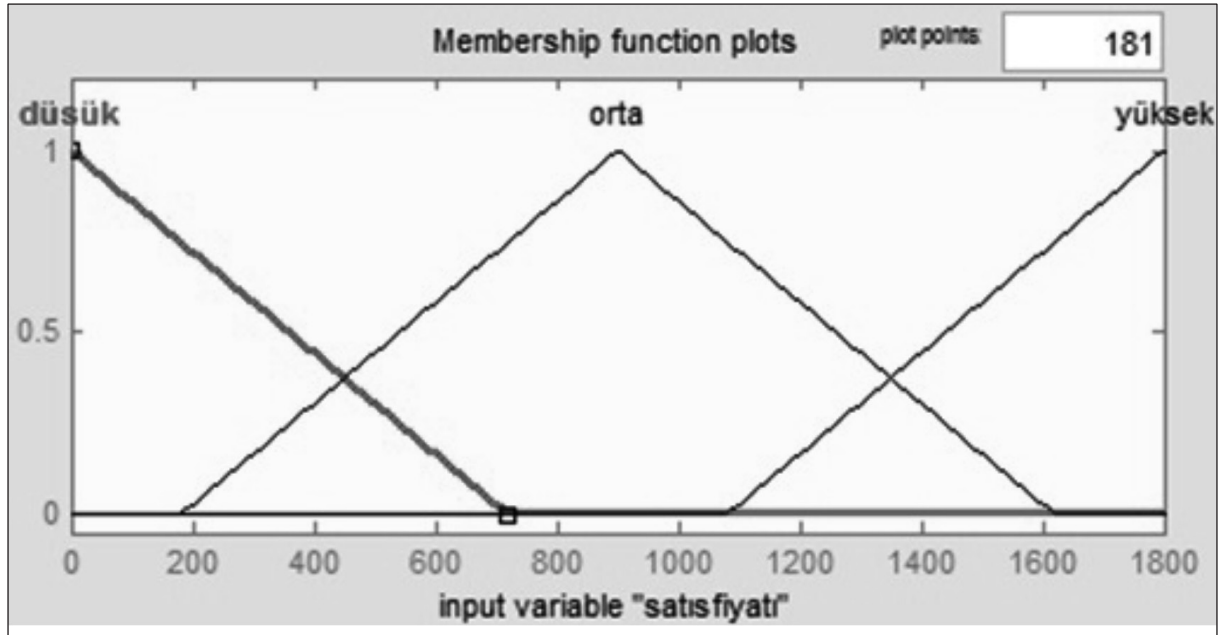
Şekil 6. Test Sayısı Üyelik Aralıkları

Test sayısı dilsel değişkenini gösteren üçgen üyelik fonksiyonu Şekil 6'da gösterilmiştir. Test sayısı yaklaşık 100 adet altında ise tam üyelik derecesi ile düşük kümesine aittir. Test sayısı yaklaşık olarak 950 adet üzerinde ise tam üyelik derecesi ile yüksek kümesine aittir.



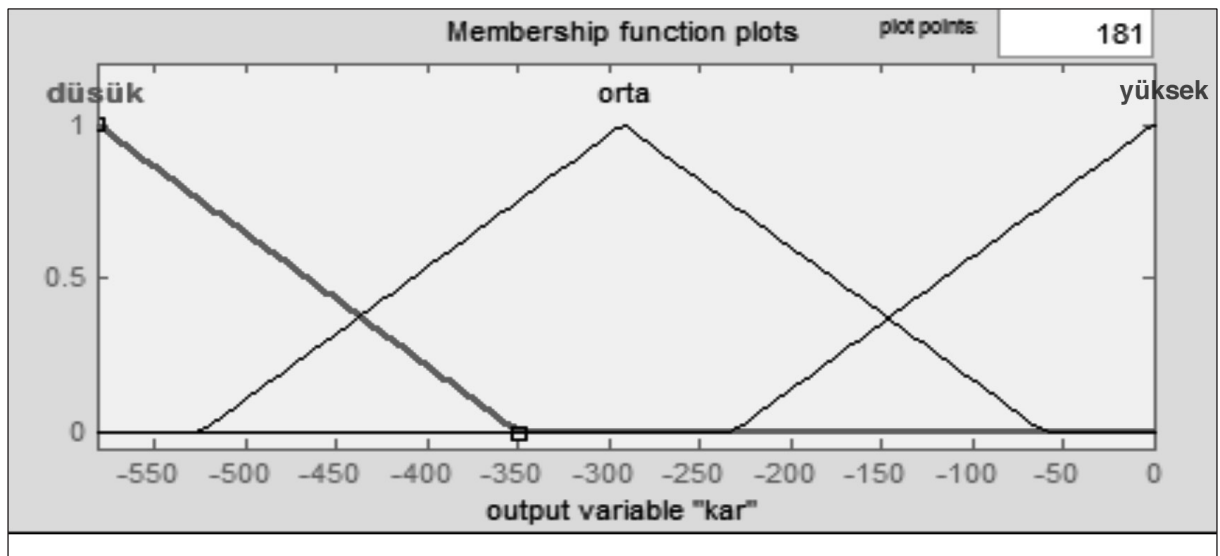
Şekil 7. Maliyet Üyelik Aralıkları

Maliyet dilsel değişkeni için de üçgen üyelik değişkeni kullanılmış ve değişim aralıklarını gösteren üyelik değerleri, yukarıda görüldüğü üzere Şekil 7 'de belirtilmiştir.



Şekil 8. Satış Fiyatı Üyelik Aralıkları

Satış fiyatı üçgen üyelik fonksiyonu aralıkları, yukarıda Şekil 8'de gösterilmiştir. Dilsel değişkenler ve aralık parametreleri uzman yöneticilerin tecrübesinden yararlanılarak elde edilmiştir.



Şekil 9. Kar Üyelik Aralıkları

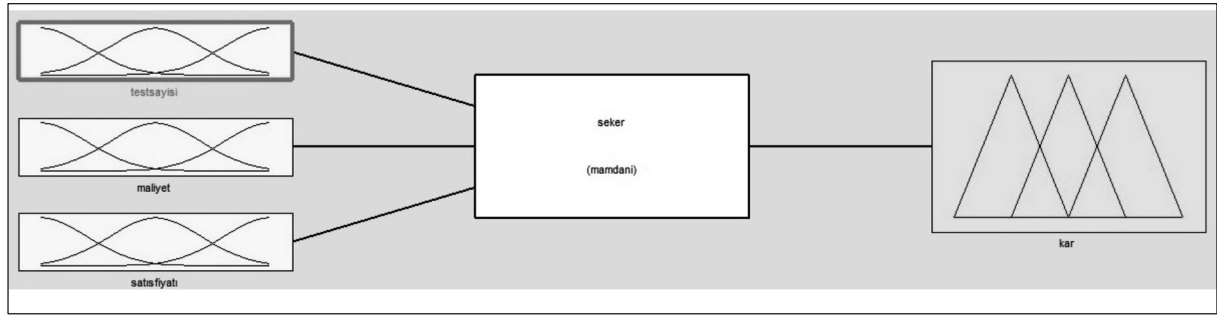
Kar çıkış (çıktı) değişkeni için kullanılan üyelik fonksiyonu ve değişim aralıkları da yukarıda Şekil 9'da gösterilmiştir.

5.3 Bulanık Mantık Kuralları

Bulanık mantık kurallarını detaylı bir şekilde açıklamak gerekirse, öncelikle üyelik fonksiyonları tespit edildikten sonra, bulanıklaştırma için kontrol kurallarının meydana getirilmesi şarttır. Bulanık Mantık'ta belirlenen kurallar çerçevesinde çıkarım yapılır ve durulaştırma bu kurallar üzerine

gerçekleştirilir. Aynı zamanda, bulanık mantıkta bir sistem için kural tabanı hazırlanırken, sistem çıktısını etkileyebilecek giriş değerleri de belirlenmelidir. Girişler ve çıkışlar arasındaki bağlantılar, kural tabanındaki kurallar aracılığıyla sağlanır. Bunların yanında, bulanık mantık kuralları oluşturulurken, daima uzman bilgisinden de istifade edilmelidir (Özçalık ve diğerleri, 2015: 1-8; Türk ve Ertaş, 2018: 272-297).

Çalışmadaki analizin akış şeması ise aşağıda gösterilmektedir:



Şekil 10. Analiz Akış Şeması (Girdi-Çıktı Değişkenleri)

Bulanık mantık sisteminde girişler (girdiler) ile çıkışlar (çıkışlar) arasındaki ilişkiler kural tabanı ile gerçekleşmektedir. Bu kural tabanı if-then-else (Eğer-O halde) yapıları ile oluşturulmaktadır. Bulanık işlemciler olarak ise, and (Ve), or (Veya), not (Değil) işlemcileri kullanılmaktadır. Şekil 10, Şekil 11 ve Şekil 12’de açıklık kan şekerinin kar çıkışını (çıkışını) sınıflandırmak için oluşturulan kurallar verilmiştir. Kurallar uzman kişilerden destek alınarak belirlenmiştir.

Kurallar:

1. Eğer (If) dm düşük, sm düşük, sf düşük ise (then) kar düşük
2. Eğer (If) dm düşük, sm düşük, sf orta ise (then) kar orta
3. Eğer (If) dm düşük, sm düşük, sf yüksek ise (then) kar yüksek
4. Eğer (If) dm düşük, sm orta, sf düşük ise (then) kar düşük
5. Eğer (If) dm düşük, sm orta, sf orta ise (then) kar orta
6. Eğer (If) dm düşük, sm orta, sf yüksek ise (then) kar yüksek
7. Eğer (If) dm düşük, sm yüksek, sf düşük ise (then) kar düşük
8. Eğer (If) dm düşük, sm yüksek, sf orta ise (then) kar orta
9. Eğer (If) dm düşük, sm yüksek, sf yüksek ise (then) kar orta
10. Eğer (If) dm orta, sm düşük, sf düşük ise (then) kar düşük
11. Eğer (If) dm orta, sm düşük, sf orta ise (then) kar orta
12. Eğer (If) dm orta, sm düşük, sf yüksek ise (then) kar yüksek
13. Eğer (If) dm orta, sm orta, sf düşük ise (then) kar düşük
14. Eğer (If) dm orta, sm orta, sf orta ise (then) kar orta
15. Eğer (If) dm orta, sm orta, sf yüksek, ise (then) kar orta
16. Eğer (If) dm orta, sm yüksek, sf düşük ise (then) kar düşük
17. Eğer (If) dm orta, sm yüksek, sf orta ise (then) kar düşük
18. Eğer (If) dm orta sm yüksek, sf yüksek ise (then) kar orta
19. Eğer (If) dm yüksek, sm düşük, sf düşük ise (then) kar düşük
20. Eğer (If) dm yüksek, sm düşük, sf orta ise (then) kar düşük
21. Eğer (If) dm yüksek, sm düşük, sf yüksek ise (then) kar orta
22. Eğer (If) dm yüksek, sm orta, sf düşük ise (then) kar düşük
23. Eğer (If) dm yüksek, sm orta, sf orta ise (then) kar orta
24. Eğer (If) dm yüksek, sm orta, sf yüksek ise (then) kar yüksek
25. Eğer (If) dm yüksek, sm yüksek, sf düşük ise (then) kar düşük
26. Eğer (If) dm yüksek, sm yüksek sf orta ise (then) kar düşük
27. Eğer (If) dm yüksek, sm yüksek, sf yüksek ise (then) kar yüksek

Açlık kan şekerinin kar tahminlemesi için oluşturulan kural parametreleri yöneticilerin tecrübeleri ile elde edilmiş ve kar sonucu da aynı şekilde yöneticilerin belirlediği parametreler çerçevesinde

hesaplanmıştır. Kar tahminlemesi amacıyla oluşturulan ve girilen kural parametreleri aşağıda Şekil 10, Şekil 11 ve Şekil 12’de gösterilmektedir.

1. If (testsayisi is düşük) and (malıyet is düşük) and (satisfiyatı is düşük) then (kar is düşük) (1)
2. If (testsayisi is düşük) and (malıyet is düşük) and (satisfiyatı is orta) then (kar is düşük) (1)
3. If (testsayisi is düşük) and (malıyet is düşük) and (satisfiyatı is yüksek) then (kar is yüksek) (1)
4. If (testsayisi is düşük) and (malıyet is orta) and (satisfiyatı is düşük) then (kar is düşük) (1)
5. If (testsayisi is düşük) and (malıyet is orta) and (satisfiyatı is orta) then (kar is orta) (1)
6. If (testsayisi is düşük) and (malıyet is orta) and (satisfiyatı is yüksek) then (kar is orta) (1)
7. If (testsayisi is düşük) and (malıyet is yüksek) and (satisfiyatı is düşük) then (kar is düşük) (1)
8. If (testsayisi is düşük) and (malıyet is yüksek) and (satisfiyatı is orta) then (kar is orta) (1)
9. If (testsayisi is düşük) and (malıyet is yüksek) and (satisfiyatı is yüksek) then (kar is düşük) (1)
10. If (testsayisi is orta) and (malıyet is düşük) and (satisfiyatı is düşük) then (kar is düşük) (1)

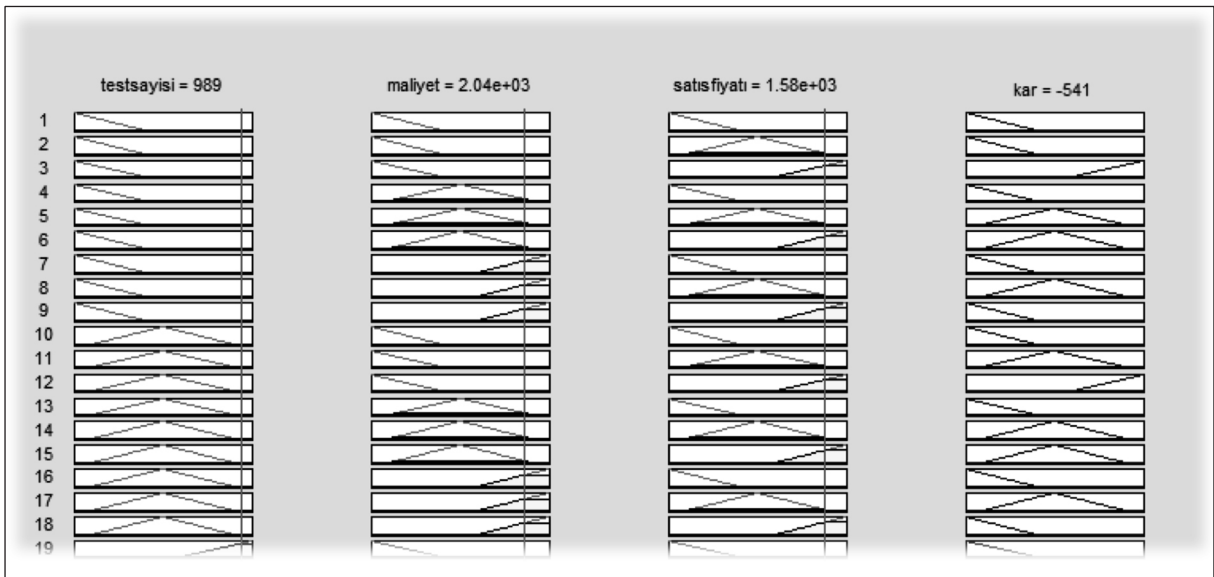
Şekil 11. Bulanık Kurallar (1)

11. If (testsayisi is orta) and (malıyet is düşük) and (satisfiyatı is orta) then (kar is orta) (1)
12. If (testsayisi is orta) and (malıyet is düşük) and (satisfiyatı is yüksek) then (kar is yüksek) (1)
13. If (testsayisi is orta) and (malıyet is orta) and (satisfiyatı is düşük) then (kar is düşük) (1)
14. If (testsayisi is orta) and (malıyet is orta) and (satisfiyatı is orta) then (kar is orta) (1)
15. If (testsayisi is orta) and (malıyet is orta) and (satisfiyatı is yüksek) then (kar is orta) (1)
16. If (testsayisi is orta) and (malıyet is yüksek) and (satisfiyatı is düşük) then (kar is düşük) (1)
17. If (testsayisi is orta) and (malıyet is yüksek) and (satisfiyatı is orta) then (kar is orta) (1)
18. If (testsayisi is orta) and (malıyet is yüksek) and (satisfiyatı is yüksek) then (kar is düşük) (1)
19. If (testsayisi is yüksek) and (malıyet is düşük) and (satisfiyatı is düşük) then (kar is düşük) (1)
20. If (testsayisi is yüksek) and (malıyet is düşük) and (satisfiyatı is orta) then (kar is orta) (1)

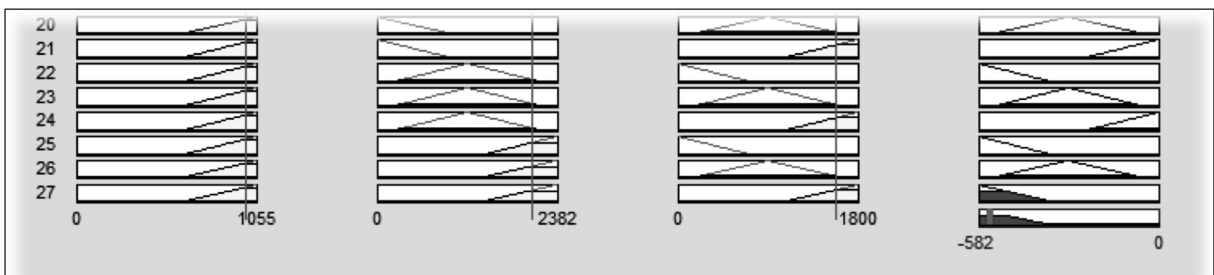
Şekil 12. Bulanık Kurallar (2)

21. If (testsayisi is yüksek) and (maliyet is düşük) and (satsıfıyatı is yüksek) then (kar is yüksek) (1)
 22. If (testsayisi is yüksek) and (maliyet is orta) and (satsıfıyatı is düşük) then (kar is düşük) (1)
 23. If (testsayisi is yüksek) and (maliyet is orta) and (satsıfıyatı is orta) then (kar is orta) (1)
 24. If (testsayisi is yüksek) and (maliyet is orta) and (satsıfıyatı is yüksek) then (kar is yüksek) (1)
 25. If (testsayisi is yüksek) and (maliyet is yüksek) and (satsıfıyatı is düşük) then (kar is düşük) (1)
 26. If (testsayisi is yüksek) and (maliyet is yüksek) and (satsıfıyatı is orta) then (kar is orta) (1)
 27. If (testsayisi is yüksek) and (maliyet is yüksek) and (satsıfıyatı is yüksek) then (kar is düşük) (1)

Şekil 13. Bulanık Kurallar (3)



Şekil 14. Bulanık Mantık Tahmini Kar Tutarı



Şekil 15. Gerçek (Fili) Kar Tutarı

Bulanıklaştırma sisteminden gelen bulanık bilgiler ile kural tabanından yararlanılarak çıkarımlar oluşturulmuştur. Kar sonucunun elde edilmesinde durulaştırma yöntemi olarak maksimumların orta noktası yöntemi (Mean of Maximum – MOM) seçilmiştir. Yapılan analizlerde bu durulaştırma yöntemi diğerleri ile karşılaştırılmış, daha gerçeğe yakın bir sonuç elde edilmiştir. Böylece oluşan çıkış (çıkış) değişkeni (kar) sonucu Şekil 12’de gösterilmiş, elde edilen sonuçlar fiili açıklık kan testi karlılığı ile karşılaştırıldığında doğruya yakın sonuçlar bulunmuştur. Şekil 12 Bulanık Mantık Tahmini Kar Tutarı’nı, Şekil 13 ise Gerçek (Fiili) Kar Tutarı’nı göstermektedir.

5.4- Bulanıklığın Çözülmesi

Uygulama modeli 3 giriş (test sayısı, maliyet, satış fiyatı) ve 1 çıkıştan (kar) oluşmaktadır. Modelde Mamdani Bulanık Çıkarım Modeli uygulanmıştır. Durulaştırma yöntemi olarak ise gerçeğe daha yakın sonuçlar vermesinden dolayı maksimumların orta noktası (Mean of Maximum - MOM) tercih edilmiştir.

Mamdani Bulanık Çıkarım Modeli kolay bir şekilde oluşturulmakta olup, insan davranışlarına daha yakındır. Dolayısıyla, literatürde yaygın bir şekilde başvurulur ve kullanılır. Bu modelde hem girdi, hem de çıkış değişkenleri üyelik fonksiyonlarıyla temsil edilir. Ayrıca, Mamdani Bulanık Çıkarım Modeli oluşturulurken, kullanıcı tarafından manuel olarak denklem oluşturulması şart değildir. Dolayısıyla, bulanıklığın çözülmesi için belirtilen nedenlerden ötürü Mamdani Bulanık Çıkarım Modeli tercih edilmiştir.

Maliyet tahminlemesinin yetersiz kaldığı durumlarda daha güvenilir ve gerçeğe yakın bir maliyet bilgisi elde etmek ve işletmelerin maliyet tahminlemesindeki eksiklikleri telafi etmek ile hata katsayısını minimuma indirmek için bulanık mantık

yaklaşımın avantajların yararlanılmıştır. Bulanık mantık ile karlılık tahminlemesinin uygulanması sonucunda tahmini kar tutarı -541 TL olup, işletmenin gerçek karlılığıyla karşılaştırılmıştır. Gerçek (fiili) kar tutarı olan -582 TL’ye % 6,5 hata payı ile kabul edilebilir oranda yaklaşıldığı görülmüştür. Bulanık mantığın çözümlenmesi neticesinde, görüldüğü üzere gerçek (fiili) tutara ekonomik açıdan da oldukça yakın bir tutar elde edilmiştir. Aynı zamanda, işletmenin karlılık tahminleme uygulamaları karmaşık ve uzun süren çalışmaları oluşturmakta iken, bulanık mantıkla yapılan uygulamalar karmaşıklığı azaltır ve yöneticilere hızlı karar almalarında fırsatlar sunar.

6- SONUÇ

Bulanık mantık kesinlik içermeyen, belirsiz durumlarda sözel ifadeleri ve sayısal verileri bir arada kullanarak karar verebilen veya tahmin gerçekleştirebilen bir uzman sistemdir. Karar verme ya da tahmin analizlerinde sayısal verileri ve sözel (dilsel) ifadeleri bir arada bulundurmaktadır. Böylece insanlar için zor ve karmaşık olan durumlar bilgisayar yardımı ile çözülebilmektedir.

İşletmelerin önceden tahmin etmesi güç olan karlılık tutarlarını bilgisayar destekli programlar yardımı ile yaklaşık olarak kestirebilmeleri böylece mümkün olmaktadır. Aynı zamanda işletmeler, faaliyetleri sonuçlanmadan bulanık mantık yöntemi ile tahmin edilen karlılık sonuçlarına bakarak geleceğe dönük kararlar verebilme imkanına kavuşmaktadır.

Çalışmadaki uygulama modeli 3 giriş (test sayısı, maliyet, satış fiyatı) ve 1 çıkıştan (kar) oluşmaktadır. Modelde Mamdani Bulanık Çıkarım Modeli uygulanmış, durulaştırma yöntemi olarak ise gerçeğe daha yakın sonuçlar vermesinden dolayı maksimumların orta noktası (Mean of Maximum - MOM) tercih edilmiştir. Bulanık mantık yaklaşımı

ile bulunan -541 TL'lik kar sonucu, fiili kar değerine (-582 TL) % 6,5 hata payı ile kabul edilebilir oranda yaklaşmıştır.

İşletmeler bulanık mantık yöntemini kullanarak belirsizlik taşıyan durumlarda tahmin yapabilmekte ve karar verebilmektedir. Yapılan çalışma bulanık mantık yönteminin tahminlemedeki başarısını göstermektedir. Bundan sonraki çalışmalar için, buna benzer bir çalışmayı yapay sinir ağı yöntemi ile yaparak hangi yöntemin tahminlemede daha başarılı olduğu sonucuna ulaşılabilir.

Son olarak, ilgili literatür incelendiğinde araştırma sonuçlarının daha önce gerçekleştirilmiş çeşitli araştırma sonuçlarıyla paralellik arz ettiği görülmektedir. Örnek vermek gerekirse Baral (2016) ve Eleren (2007) yürütmüş oldukları çalışmalarda farklı alanlarda tahminleme gerçekleştirmişlerdir. Her iki çalışmada da Bulanık Mantık Modeli kullanılmış, Mandami Yöntemi tercih edilmiş, MATLAB programı ile tahminleme süreci yürütülmüştür. Her iki çalışmada da bu parametreler çerçevesinde gerçek (fiili) değerlere oldukça yakın sonuçlara ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- Ağyar, E. (2006). Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Antalya.
- Ak Ergün, F. (2011). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Patoloji Laboratuvarı Uygulaması, Ankara Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Sağlık Kurumları Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Altuğ, O.(2006).Maliyet Muhasebesi, İstanbul.
- Aydın, N. (2015). Bulanık Mantık Nasıl Çalışır? Elektrik Port Websitesi, <http://www.elektrikport.com/teknik-kutuphane/bulanik-mantik-nasil-calisir-1-bolum/14849#ad-image-0>.
- Banar, K.(2004). Maliyet Muhasebesi, Açık Öğretim Yayınları, Eskişehir.
- Baral,G.,(2016). Cost-Value-Profit Analysis and Target Costing with Fuzzy Logic Theory, Mediterranean Journal of Social Sciences, 7(2), ss.21-29.
- Birgili.,E.,Sekmen.,F.,Esen.,S.,(2013). Bulanık Mantık Yaklaşımı ile Finansal Yöntem Uygulamaları: Bir Literatür Taraması, Uluslararası Yönetim ve İşletme Dergisi, 9, 121-136.
- Bülbül, D. (2003). Kâr Ortaklara Dağıtılmayıp Sermayeye İlave Edilirse Vergilendirilir Mi? Mali Çözüm Dergisi, 65, ss.1-4.
- Büyükmirza, K.(2013). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitapevi.
- Ceran, Y. ve Alagöz, A. (2007). Lojistik Maliyet Yönetimi: Lojistik Maliyetler ve Lojistik Maliyet Muhasebesi. Yönetim Bilimleri Dergisi, 5(2), s.159.
- Çakır, A. (2000). Bilgisayar Ortamlarında Sıcaklık, Nem ve Hava Kalitesinin Bulanık Mantıkla Denetimi, Gazi Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Temmuz 2000.
- Çankaya, F. ve Aygün, D. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (İLKE), Sayı 17, Güz, ss. 93-119.
- Çelik, M. (2016). Bulanık Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2016, s.91-110.
- Dourra, H. ve Siy, P. (2002). Investment Using Technical Analysis and Fuzzy Logic. Fuzzy Sets and Systems, 127 (2), ss.221-240.
- Eleren, A. (2007). İMKB'ye Kayıtlı Çimento İşletmelerinin Finansal Tablolarının Bulanık Mantık Yaklaşımı İle Değerlendirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1, s.141.
- Ergülen, A. ve Deran, A. (2009). Taşıma Maliyetlerinin Bulanık Mantık (Fuzzy Logic) Yaklaşımı ile Yönetilmesi ve Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 43, Temmuz 2009, s.227.
- Erkol Ü. ve Ağırbaş İ. (2011). Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, 64 (2), s.87-95, DOI: 10.1501/Tıpfak_000000790.
- Ertuğrul, İ. ve Karakaşoğlu, N. (2009). Performance Evaluation of Turkish Cement Firms with Fuzzy Analytic Hierarchy Process and TOPSIS Methods. Expert Systems with Applications, Cilt: 36, Sayı: 1, ss.702-715.
- Feng, F., Li, C., Davvaz, B., ve Ali, M. I. (2010). Soft sets combined with fuzzy sets and rough sets: a tentative approach. Soft Computing, 14(9), ss. 899-911.
- Friedlob, G. T. ve Schleifer, L. L. F (1999). Fuzzy Logic: Application for Audit Risk and Uncertainty. Managerial Auditing Journal, 14(3), ss.127-137, <https://doi.org/10.1108/02686909910259103>.

- Gündüz, H.E., Akar, Ç., Özgülbaş, N. ve Önce, S. (2002). Sağlık Kurumlarının Maliyet Yönetimi. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1414, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 759, s. 21.
- Güngörmüş, A. H. ve Boyar E. (2010). TMS-2 Stoklar Standardına Göre Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. Mali Çözüm Dergisi. Kasım-Aralık 2010.
- Gür, B. (2015). Mikro Ekonomi Dersi – Üretim Maliyetleri. Yrd.Doç.Dr. Betül Gür’ün Sayfası, http://ww3.ticaret.edu.tr/bgur/files/2015/09/7_Bet%C3%BCIG%C3%BCr_MikroEkonomi_2015_16_G%C3%BCz1.pdf
- Hopgood, A. A. (2003). Artificial intelligence: hype or reality? Computer, 36(5), ss.24-28.
- İnel, M. N. ve Armutlulu, İ. H. (2016). Belirsizlik Ortamında Fuzzy Finansal Oranlarla Karar Verme. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 38, Sayı: 2, Aralık 2016, ss.129-145.
- Karataş, Ö.N., Bekçi, İ. ve Ömürbek, V. (2014). Bulanık Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mart 2014, Cilt: 16, Sayı: 1, ss.63-93.
- Kartal, A., Sevim, A. ve Gündüz, H. E. (2003). Maliyet Muhasebesi. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1524, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 808, s.80.
- Kaynak, O. ve Armağan, G. (1993). Bulanık Denetim ve Endüstriyel Uygulamaları, Tübitak Marmara Araştırma Merkezi, 29 Ocak 1993.
- Kızıl, A. ve Kızıl, C. (2007). Accounting: Financial, Cost, Managerial. Bahar Yayınevi (Bahar Publishing), s.163.
- Kotler, P.ve Armstrong,G. (2005), Marketing An İntroduction, ss.281-313.
- Köse, M., Terzi, Ö., İlker, A., Ergin, G. (2011). 6th International Advanced Technologies Symposium. 16-18 Mayıs 2011. Elazığ.
- Lorestani, A. N., Omid, M., Bagheri-Shooraki, S., Borghei, A. M., ve Tabatabaeefar, A. (2006). Design and evaluation of a fuzzy logic based decision support system for grading of Golden Delicious apples. Int J Agric Biol, 8(4), ss. 440-444.
- Oke, S.A., Johnson A.O., Popoola I.O., Charles-Owaba, O.E., Oyawale, F.A. (2006), Application of Fuzzy Logic to Profitability Quantification in Plastic Recycling. The Pacific Journal of Science and Technology, 7 (2), s.163.
- Özçalık H.R. ve diğerleri (2015), Farklı Bulanık Mantık Üyelik Fonksiyonları Kullanarak Doğrusal Olmayan Yük Etkisindeki Doğru Akım Servo Motorun Hız Denetimi, Akademik Platform Mühendislik ve Fen Bilimleri Dergisi, 2 (3): 1-8.
- Partridge, D. (1998). Artificial Intelligence in Software Engineering. John Wiley & Sons, Inc.
- Peker, A.(1983). Modern Yönetim Muhasebesi, İstanbul.
- Rebizant, W., ve Feser, K. (2001). Fuzzy Logic Application to Out-of-Step Protection of Generators. In Power Engineering Society Summer Meeting, 2001, 2, ss. 927-932.
- Ross, T. J. (2009). Fuzzy Logic with Engineering Applications. John Wiley & Sons.
- Russell, S., Norvig, P. (1995). A Modern Approach. Artificial Intelligence. Prentice-Hall, Egnlewood Cliffs.
- Sattarov, R. (2015). Kalite fonksiyon yayılımında bulanık mantık yaklaşımı: Beyaz eşya sektöründe bir uygulama. İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü Doktora Tezi.
- Sincen, M. (2002). Klima Sistem Kontrolünün Bulanık Mantık ile Modellenmesi. Pamukkale Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Elektrik-Elektronik Mühendisliği Yüksek Lisans Tezi. ss.7-8.
- Şahinler, S., Bek, Y., Görgülü, Ö. (2006). Sağlık Alanında Bulanık Mantık Yöntemlerinin Uygulanabilirliği. IX. Ulusal Biyoistatistik Kongresi, Zonguldak.

Türk, M. ve Ertaş, F. Ç. (2018). Bulanık Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: bir Hastane Uygulaması, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU), Nisan 2018 Özel Sayı, ss.272-297.

Uğurtay H., Öker F, Sur H., Bakır H. ve Döğücü M. Ş. (2013). Bir Kamu Hastanesinde Anjiyografi Birimi Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Analizi, Nobel Med, 2013; 9(1): 10-16.

Ünal, Y.(2002). Belge Sağlamanın Maliyet Analizi Ulakbim Örneği, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksel Lisans Tezi.

Yıldız, B. ve Gedik, H. (2004). Bulanık Bütçeleme ve Bulanık Bütçe Kontrolü. Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 2, Aralık 2004, ss. 141-166.

Yörük, N., Karaca, S.S., Hekim, M., Tuna, İ. (2013). Sermaye Yapısını Etkileyen Faktörler ve Finansal Oranlar ile Hisse Getirisi Arasındaki İlişkinin ANFIS Yöntemi ile İncelenmesi: İMKB 100’de Bir Uygulama. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 2, s. 101.

Yuan, F.C. (2009). The Use of Fuzzy Logic Based System in Cost-Volume-Profit Analysis Under Uncertainty. Expert Systems with Applications, 36 (2), ss.1155-1163.

Zadeh, L. A. (1965). Fuzzy Sets, Information Control, 1(8), ss.338-353.

İŞLETMELERİN BÜYÜME STRATEJİLERİNDE MUHASEBE-DENETİM EKSENİNDE MALİ KONTROL VE YÖNETİM

Dr. Masum TÜRKER*

Makale Gönderim Tarihi : 10/05/2018 / Kabul Tarihi : 06/07/2018

ÖZ

İşletmeler varlıklarını sürdürebilmek için ekonomik faaliyetlerini güçlendirmek, üretimlerini artırmak, pazarlarını genişleterek sektör bazında ve/veya ürün bazında pazar payını artırmak için büyümek isterler. Büyümeyen işletmeler yaşamlarını sürdürememekte; büyük işletmelerin rekabeti sonucunda yaşamları kısa olmaktadır. Büyüme; içsel kaynaklar (oto-finansman) yolu ile içeriden veya dışsal kaynaklar kullanılarak yatırımcı bulma ya da borçlanma yolu ile dışarıdan sağlanan finansmanda, hesaplaşma ve güvenilir sağlıklı bilginin varlığı önemlidir. Büyümede özellikle yatırımcı çekme, kredi bulma, birleşme, ortak girişim faaliyetleri için ittifak yapma, devralma (satın alma) ve büyüme stratejilerinde hedeflenen eylemlerin bütçelenmesinde; bütçe ve maliyet kontrolü, maliyet yönetimi ve denetimi, şeffaflığın sağlanmasında finansal raporlama ile iç ve bağımsız dış denetim önemli rol oynar.

Anahtar Kelimeler: İşletme, Büyüme, Strateji, Muhasebe, Denetim, Maliyet, Mali Kontrol, CFO

FINANCIAL CONTROL AND MANAGEMENT IN ACCOUNTING-AUDIT AXIS IN GROWTH STRATEGIES OF ENTERPRICES

ABSTRACT

Enterprices want to grow to increase their market share in sector-based and / or product-based sectors by strengthening their economic activities, increasing their production, expanding their markets in order to continue their existence. If an entity has not grown, this enterprice could not maintain its business life. Because of their competition with big enterprices, the lives of these static enterprises are to shorten.

Internal sources (self-financing) and external sources must be used to grow all enterprices. In the case where the investor provides this source by the way of foreign indebtment, obtaining reliable information is important. Particularly, the attracting investors, finding a loan, merging, alliance for acquisition of joint ventures and acquisition plays a very important role in growth, and budget and cost control, cost management and supervision play an important role in the budgeting of targeted actions in growth strategies. Financial reporting and internal and independent external audit play an important role in ensuring transparency.

Keywords: Enterprice, Growth, Strategy, Accounting, Audit, Cost, Financial Control, CFO

* Yeminli Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi

GİRİŞ

Ülkelerin büyümesi, dünya’da yaratılan katma değerden aldıkları payın artması ile gerçekleşir. Bir ülkenin katma değerden aldığı payın artması, karşılaştırılabilir üstünlük kuramına göre sözkonusu ülkenin rekabet sürecinin ve gücünün sürekliliğine bağlıdır. Bu da rekabet sürecinin finanslanması olanaklarının varlığı ile sağlanabilir. Ülkeler düzeyinde, rekabet sürecinin güçlenmesinin karşısındaki en büyük engel, küreselleşen hegemon sermayeye sahip ülkelerin ve bu ülkelerin küresel şirketleri tarafından konumlandırılan ekonomik düzenin yapılanmasının artan bir ivme ile güçlenmesidir.

Bu durumu dengelemek için, tarihte yaşanmış savaşların öğretisi; dünyanın sürekli yenilenen ekonomi düzeninde özel sektörün sahip olduğu kuruluşların ve faaliyetlerin büyütülmesi yolunun tercih edildiğini göstermiştir. Bu amaçla özel sektörün büyümesinde aktör olarak rol alan küresel şirketler; oluşup büyümelerinin ardısıra geniş bir alana yayıldıkları ülkelerde; mülkiyet hakkı sahibi olmuşlardır. Böylece büyüme amaçlarını gerçekleştiren uluslararası şirketler, yatırım yaptıkları ülkelerde yarattıkları katma değerini dağılımında; sözkonusu ülke devletlerine ve girişimcilerine, katma değerden pay almaları olanağı sağlamışlardır/sağlamaktadırlar. Dünya’da en büyük sorun; sürdürülebilir finansman kaynaklarındaki kıtlık ve bu kaynaklar üzerinde “küresel egemen” (hegemon) sermayenin kontrol gücüdür. Bu sorun, makro açıdan ülke ekonomilerinin sorunu olması yanısıra, mikro açıdan işletmelerin de en önemli sorunlarının başında gelmektedir.

İşletmeler varlıklarını sürdürebilmek için ekonomik faaliyetlerini güçlendirmek, üretimlerini artırmak, pazarlarını genişleterek hem sektör bazında hem ürün bazında pazar payını artırmak için oto-finance yaratarak büyümek isterler. Yaratılan oto-finance; elde edilen kârlar yanısıra ye-

dek akçelerden, karşılıklardan, amortismanlardan, ertelenen vergilerden, yenileme ve diğer fonlardan oluşmaktadır.

Küresel düzende gerek işletmelerin büyüme sürecinde, gerek bu sürecin finanslanması ihtiyacının giderilmesinde hesaplama ve güvenilir bilgi edinme ihtiyacı önem arz etmektedir. Bu ihtiyaç, tanınırlığı yüksek düzeyde olan genel kabul görmüş “uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları” ve “uluslararası denetim ve güvence standartları” oluşturulması ve uygulanması ile giderilmektedir. Muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemeler; büyüme stratejilerinin hazırlanmasında, hedeflerin kararlaştırılmasında, yönetilmesinde ve kontrolünde önemli işlevlere sahiptir.

Bu çalışmada işletmelerin büyüklük ölçüleri ve büyüme stratejileri; stratejilerin hazırlanma ve uygulanma sürecinde, muhasebeleştirme, finansal raporlama ve denetim bağlamında yararlanılan finansal bilgi ekseninde literatür taranarak uygulamadaki deneyim ve gözlemlerimize dayanarak incelenecektir.

1. İŞLETMELERİN BÜYÜKLÜĞÜ

Mal ve hizmet üreten işletmelerin büyüklük ölçüsü başlangıçta “kuruluş sırasında tahsis edilen sermaye” ile belirlenir. Sermaye, şirketin ortakları tarafından tahsis edilen ve onların diğer haklarını temsil eden yedek akçeler, dağıtılmayan kârlar, fonlar, karşılıklar ve benzeri değerlerden oluşan öz sermaye yanısıra mal sağlanan tedarikçilere (mal ve hizmet satın alınan işletmelere) olan piyasa borçları ile finans kuruluşlarından ya da sermaye piyasasından sağlanan kredilerin toplamı olan yabancı sermayeden oluşur.

İşletmeler, faaliyetleri sürecinde yaşamlarını sürdürebilmek için büyümek zorundadırlar. Uygulamada büyümeyen işletmelerin ömrünün kısa olduğu ve kurumlaşmadan yaşamlarının sona erdiği

gözlemlenmektedir. Bu nedenle işletmelerin uzun süren bir yaşamda faaliyetlerini sürdürebilmeleri için büyümeleri şarttır. Özetleyecek olursak, büyümeyen işletmeler kısa sürede iş hayatından çekilirler. Bu nedenle işletmelerin sürekli büyüme stratejilerini geliştirmeleri ve büyüme planlarını yenilemeleri şarttır. İşletmelerin büyüklüklerinin belirlenmesinde ve artmasında ekonomik yaşam ve sektör şartları etkilidir¹. Mali kaynaklar, organizasyonel rutinler ve harici bağların yüksek düzeyde bulunması nedeniyle daha büyük işletmelerin ayakta kalması, küçük işletmelere göre daha muhtemel olduğu için büyüme, popüler bir stratejidir².

İşletmeleri büyüklük ölçülerine göre şu başlıklar altında gruplandırmak mümkündür³:

- a- Mikro İşletmeler
- b- Küçük İşletmeler
- c- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ)
- d- Büyük İşletmeler
- e- Küresel İşletmeler
- f- Yabancı Sermayeli Şirketler

1.1. MİKRO İŞLETMELER

Mikro işletmeler 10 kişiden az işçi çalıştıran ve genellikle şahıs işletmeleri hukukuna tabi işletmelerdir. Bu işletmeler ülkemizdeki esnaf, marketler, bakkal, tuhafiyeci, kitapçı, kırtasiyeci, lokanta ve benzeri işletmeler ile şapkaçı, kravatçı,

ayakkabıcı gibi butik çalışan işletmelerden oluşur. Mikro işletmeler, network ağı şeklinde bir ülkenin tümünde aynı marka altında toplandıklarında; her işletmenin sahibi ayrı kişiler ise bu tür işletmelerin mikro olma nitelikleri değişmez. Ancak, bu işletmeler aynı firmanın sahipliğinde kurulurlar ise bu tür işletmeler “büyük işletmeler” kapsamına girmiş olurlar⁴. Ülkemizdeki mikro işletmelerin; tüm işletmelerin % 8 inden fazla olduğu tahmin edilmektedir.

1.2. KÜÇÜK İŞLETMELER

10 kişiden fazla 50 kişiden az işçi çalıştıran işletmeler “küçük işletmeler” şeklinde nitelendirilir. Ülkemizdeki işletmelerin % 50’sinin küçük işletme olduğu tahmin edilmektedir. Bu işletmelerin çoğunluğu “Aile İşletmesi” şeklinde çalışmaktadır. Bu işletmelerin büyümesi, sermayelerinin yeterliliği ve üretim faaliyetlerine artan talebin yerine getirilmesi ile doğru orantılıdır. Küçük işletmelerin hayatlarını sürdürebilmeleri için büyümelerini sağlayacak bir sermaye yapısına sahip olmaları gereklidir.

Küçük işletmeler; risk düzeyini düşük tutmak ve faaliyetlerini sürdürebilir hale getirmek için kendi sermaye yapılarını güçlendirmeleri gerekir. Bu nedenle büyüyebilmek ve para piyasasında kredi bulabilmek için muhasebe ve finansal raporlama süreçlerini güçlendirmeleri gerekir. Bu durum sağlarsa muhasebe fonksiyonu, işletmelerin büyümesinde ve fon tedarikinde etkili olur.

¹ Pazar şartları, işletmelerin hayatları boyunca müşterilerin (genel olarak nihai tüketicilerin) gelecekteki taleplerinin dikkate alınmasıdır. Bu konuda geniş bilgi için bakınız: Mehmet OLUÇ, **İşletme Organizasyonu ve Yönetimi**, Birinci Cilt, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. bası, Duran Ofset Basımevi, İstanbul, 1969, s.101 vd.

² Thomas WHEELEN, J.David HUNGER, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası (Global Sürdürülebilirliğe Doğru)** (Çeviren: Ahmet Nüvit Bingöl) İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayın No: 40, İstanbul, 2015, s. 207.

³ Bu gruplama ile ilgili olarak bu makale yazarının ilk değerlendirme yaklaşımı için bakınız: İpek TÜRKER, **Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerinde Muhtemel Etkileri**, TÜRMÖB Yayınları No:407, Ankara, 2011, s.334-346.

⁴ Aynı durum “Küçük İşletmeler” grubu için de geçerlidir.

1.3. KOBİLER

50 kişiden fazla 150 kişiden az işçi çalıştıran işletmeler “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler” (KOBİ) olarak nitelendirilir. Ülkemizdeki işletmelerin % 40’ından fazlasının KOBİ olduğu tahmin edilmektedir. Bu işletmelerin de çoğunluğu “Aile İşletmesi” şeklinde çalışmaktadır. Bu işletmelerin de büyümesi, küçük işletmelerde olduğu gibi sermayelerinin yeterliliği ile doğru orantılıdır. KOBİ’ler ister aile şirketi olsun ister farklı ailelerin oluşturdukları ortaklıklar olsun; hayatlarını sürdürebilmeleri ve kurumsallaşmaları için büyümeyi sağlayacak bir sermaye yapısına sahip olmaları şarttır.

İster sanayi sektöründe üretim işletmesi ister ticari işletme olsun, KOBİ’ler; üretim ve satış olanakları hangi düzeyde olursa olsun risk düzeyini düşük tutmaları ve faaliyetlerini sürdürebilir hale getirip çalışabilmeleri için; sermaye yapılarını güçlendirmeleri gerekir. Bu nedenle KOBİ’ler; faaliyetlerinin sonuçlarını izleyebilmek, etkin kararlar almak, kârlı ve verimli çalışmak, sermaye ve para piyasasından fon bulabilmek, piyasa kredisini risksiz ve etkin yönetebilmek için; muhasebe ve finansal raporlama süreçlerinin sağlıklı ve güvenilir finansal bilgi üretmeleri gerekir. Bu bağlamda işletmelerin büyümesinde ve özellikle ister öz sermaye ister yabancı sermaye tedarikinde erişim kolaylığı; muhasebe verilerinin güvenilir ve etkin olması ile sağlanır. Ayrıca finansal raporların sağlıklı ve güvenilir bilgi üretmeleri için bağımsız denetime tabi tutulmaları ve denetim sonucunda güvence veren denetim raporu hazırlanması gereklidir.

1.4. BÜYÜK İŞLETMELER

Çalışan sayısı 150 den fazla olan, iş hacmi ve sermaye yapısı yüksek olan ve kurumsallaşan büyük işletmelerdir. Bu işletmelerin çoğunluğu yaygın ve etkili çalışan işletmelerdir. Ülkemizdeki büyük işletmeler toplam işletmelerin % 2’si civarındadır.

Bu işletmeler bankacılık, finans, sigorta, tekstil, petrol ve enerji, kağıt ve ambalaj, ilaç, sağlık hizmeti (hastahane), madencilik, mobilya, AVM, medya, yayıncılık, eğitim, dericilik, tersanecilik, hava ve deniz yolları, turizm ve otelcilik, telekomünikasyon ve haberleşme, otomotiv ve benzeri sektörlerde faaliyette bulunurlar.

Büyük işletmeler kurumsallaşmak ve profesyonel yöneticilerle çalışmak zorundadırlar. Bu nedenle bu tür işletmeler; büyümelerini sağlıklı gerçekleştirebilmek için önce varlıklarını korumak amacıyla muhasebe ve finansal raporlama süreçlerini hem yasal hükümler nedeniyle, hem rekabet nedeniyle en üst düzeydeki düzenlemelere göre yapılandırır. Bu işletmelerin bir kısmı halka açılmak veya yüksek düzeyde kredi bulmak zorunda oldukları için yalnız Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na göre değil aynı zamanda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre de finansal raporlarını hazırlar ve bağımsız denetimden geçirdikten sonra yayınlırlar. Hisse senetleri sermaye piyasasında (Borsa’da) işlem gören büyük şirketlerin çoğunluğu ile bazı KOBİ şirketlerinin finansal raporlarını denetlettirerek yayınlamaları yasal zorunluluktur.

1.5. KÜRESEL İŞLETMELER (ULUSLARARASI İŞLETMELER)

Türkiye’de çoğunluğu yabancı sermayenin çok az bir kısmının da ulusal sermayenin sahip olduğu ve uluslararası faaliyette bulunan işletmelere, “küresel işletme” başka bir deyişle “uluslararası işletme” denir. İşletmelerin, küresel ekonomide büyüyerek uluslararası işletme haline gelebilmeleri ve küreselleşme kurallarına göre faaliyette bulunabilmeleri için; ulusal karaktere sahip kurumsallaşmış ve küreselleşmiş özellikleri olan iki önemli kariyer mesleğinin desteğine gereksinimleri vardır. Küreselleşmiş ulusal karaktere sahip sözkonusu küresel mesleklerin biri “küresel

hukuk mesleği” diğeri ise “küresel muhasebe ve denetim mesleğidir”⁵.

1.6. YABANCI SERMAYELİ ŞİRKETLER

Türkiye’de kurulmuş temsilcilik niteliğindeki işletme veya yabancı sermayeli mikro işletme, küçük işletme, KOBİ, büyük veya küresel işletme niteliğindeki işletmelerdir. Yabancı sermaye işletmelerinde standartlara uyumlu muhasebeleştirme ve finansal raporlama yapıldığını, aynı anlayışla denetime gerekli önemin verildiği bilinmektedir.

2. İŞLETMELERDE BÜYÜME

İnsanlık tarihi boyunca iş dünyası sürekli olarak değişmiştir. Ancak gerçek değişim, sanayileşme ile birlikte yaşanmıştır⁶. Ekonomik büyüme bir yıldan ötekine üretim miktarındaki artışı ifade eder. Burada kastedilen artış reel artıştır. Yani fiyatlardaki artıştan dolayı değil, üretilen mal ve hizmet miktarındaki artıştan dolayı ortaya çıkan bir büyüme söz konusu olmalıdır. Ekonominin büyümesi, toplum refahının artması anlamına gelir. Ekonomi büyüyünce üretim artar. Üretim artışı tüketimin de artmasına yol açar. Tüketim insan faaliyetinin son amacı olduğuna göre tüketim artışı da refahın artması demektir⁷. Reel sektörü oluşturan kuruluşlarda (işletmelerde) büyüme kısa dönemde verimlilik ve kapasite artışı ile; uzun dönemde ise yeni üretim yöntemi ve yeni teknolojinin de dahil

olduğu yeniliklerle buluşu yapılan ürün üretimi ile gerçekleşir⁸. İşletme açısından yatırım sayılan bir harcama, milli ekonomi çerçevesinde de yatırım sayılacak türde ise, bu yatırımla, makro düzeyde de “arz” cephesine yeni bir şeyler yapılıyor demektir. Dolayısıyla işletme, bir taraftan mevcut pazardan pay almak, diğer taraftan yeni pazar yaratmak sorunları ile karşı karşıyadır⁹.

Serbest piyasa ekonomisi, insanların zihinsel ve bedensel güçlerini kullandığı rekabete dayalı bir sistemdir. Bu koşullarda başarılı olan işletmeler piyasada kalmaktadır. Serbest piyasa ekonomisi içinde yer alan işletmeler, bu sistemin temelini oluşturmaktadır¹⁰. İşletmelerin kurulması, çoğalması ve büyümesi ise; piyasadaki fırsatların izlenmesi, risk alan ve yenilikçi bakış açısını barındıran yönetim anlayışıyla gerçekleşir¹¹. Üretim teknolojilerindeki gelişmelerden hemen herkesin faydalanabildiği, bilginin hızlı bir şekilde yayıldığı günümüzde; endüstri geneline yayılmış büyüme kaynaklı katma değer artışı haricinde artış sağlamanın yolu, istisnai nitelikte, patent korumalı ya da marka haline gelmiş ürünler yoluyla fiyat belirleyici olmaktan geçmektedir. Bu sayede ürünler hammadde ve üretim maliyetlerinin çok üzerinde alıcı bulabilmekte, ortaya çıkan katma değer ise işletmenin kazancında ve kazancın transfer edildiği ülkenin milli gelirinde artışa neden olmaktadır¹².

⁵ Bu konuda geniş bilgi için bakınız: Masum TÜRKER-Esin OKAY ÖRERLER, **Türk Şirketlerinin Küresel Şirket Haline Getirilmesi Yolları**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2004/60, İstanbul, 2004, s.221 vd., ile s.266 vd.

⁶ Richard M. HODGETTS, **Yönetim Teori, Süreç ve Uygulama**, (Çevirenler:Canan ÇETİN-Esin (CAN) MUTLU), Beta Yayınları, İstanbul, 1999, s. 5.

⁷ Mahfi EĞİLMEZ, **Makro Ekonomi Türkiye’den Örneklerle**, Remzi Kitapevi, İstanbul,2009, s. 194.

⁸ Hasan GÜROK, **Ekonomik Büyüme ve Kalkınma**, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 169 vd.

⁹ Alparslan PEKER, **Modern Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 3. Bası, 1.2. ve 3. Kitap, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1983, s. 326.

¹⁰ Canan ÇETİN, **Stratejik Düşünce ve Kurumsal Girişimcilik**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2010-121, İstanbul, 2012, s. 18.

¹¹ A.e., s. 18.

¹² Gürsel KONA, “İSO 500 şirketlerinde katma değer, marka ve patent ilişkisi” **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, ss. 64-85 Ankara, Yıl 22, Sayı 258, Eylül 2007, s.65.

Büyüme işletmelere, faaliyet gösterdikleri pazarda pazar payını artırmalarında büyük avantaj sağlamaktadır¹³. Dünyanın dört bir yanındaki işletmeler, sadece büyüme değil, “kârlı” ve “sürdürülebilir” büyümenin peşindedir. Üstelik her tipteki işletmenin sorunu farklıdır. Dev işletmeler, “büyüklerin büyümesi sendromunu” yaşıyor. Küçükler devlerin rekabeti arasından sıyrılmak peşinde; orta ölçeklilerin amacı ise bir üst sınıfa çıkmak¹⁴. Piyasa ekonomisi içinde diğer işletmelerin büyüdüğü varsayılırsa, büyümesini sağlayamayan işletmelerin giderek küçüldükleri ve eridikleri izlenir. Bu tür işletmeler yüksek maliyetle ve düşük üretim kapasitesiyle çalışmak zorunda kalacaklarından zamanla varlıklarını sürdürme gücünü yitirerek ölüme ve kapanmaya mahkum olurlar. İdeal olan işletmenin ne gereğinden çok ne de gereğinden az büyümesidir. Burada optimal büyüklük kavramı ortaya çıkmaktadır. Optimal büyüklük, işletmenin ekonomik, fiziksel ve sosyal varlıkları göz önüne alınarak; üretim ve satışların en iyi düzeyde gerçekleştirildiği en uygun büyüklük noktasıdır. İşletme optimal büyüklüğün gerisinde ya da ilerisinde olduğu zaman çeşitli sıkıntılar ve darboğazlarla karşılaşır¹⁵. İşletmelerin, ülkeyle birlikte büyümeye başlaması, ülkenin performansının üstüne çıkması önemlidir. Ancak, gaz pedalına son noktaya kadar basılması da gelecekte yeni tehlikeler doğurabilir. Chris Zook’a göre, bu durumda, “kötü büyüme” sendromu ortaya çıkabilir; bu durumu önleme yolunun yüksek

performanslı şirket oluşturmanın birkaç yıl alması gerektiğini kabul etmektedir¹⁶. Bununla beraber, kısa dönemde sınırlı miktarda da olsa teknolojik yenilik içermeyen yöntemlerle büyümek mümkündür.

Üretime dayalı üretim çıktılarındaki büyüme, girdilerdeki artışlarla, teknolojik ilerlemelere ve daha yetenekli işgücüne bağlı verimlilik artışları sonucunda gerçekleşir. Üretim fonksiyonu, girdilerle çıktılar arasında nicel bir bağlantı kurar¹⁷. Sana-yileşme süreci; beraberinde insanların çalışırken davranışlarını büyük ölçüde etkileyecek önemli şu kural ve ilkeleri getirmiştir¹⁸:

- a- Mallar standartlaştırıldı,
- b- İşler uzmanlaştı,
- c- Çalışma birimleri uyumlaştırıldı,
- d- Kaynaklar yoğunlaştırıldı,
- e- Büyüme önemsendi,
- f- Faaliyetler merkezileştirildi.

İşletmeler genel olarak ekonomik faaliyetlerini devam ettirmek, mal ve hizmet üretmek ve/veya pazarlamak ve bu yolla kâr elde etmek ve büyümek isterler. Organik bir yapıya sahip olan işletmeler kurulduktan ve belli bir aşamaya geldikten sonra büyüme ihtiyacı duyarlar. İşletmeleri büyümeye ekonomik koşullar, çevre koşulları, gelişen teknoloji, müşteri talebinin artması, rekabet orta-

¹³ Orhan ÇELİK, **Şirket Birleşmeleri ve Birleşmelerde Şirket Değerlemesi**, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara, 1999, s.7.

¹⁴ M. Rauf ATEŞ, **Şirket Doktoru Kritik Sorulara Yanıtlar**, Hayat Yayıncılık İletişim Eğitim Hizmetleri, İstanbul, 2009, s.91.

¹⁵ Hüseyin Egemen KOCAOĞLU, **Türkiye’de Küçülerek Büyüme Stratejisinin Avantaj ve Dezavantajlarını İncelemeye Yönelik Bir Örnek Olay Çalışması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 50 vd.

¹⁶ Chris ZOOK, Beyond The Core, **Harvard Business Publishing**, 2004. (Aktaran: M. Rauf ATEŞ, a.g.e., s.94.)

¹⁷ Rudiger DORNBUSCH, Stanley FISHER, Richard STARTZ, **Makro Ekonomi**(Çeviren: Salih AK), Gazi Kitapevi, Ankara, 2007, s 58.

¹⁸ Bu kural ve ilkeler konusunda geniş bilgi için bakınız: HODGETTS, a.g.e., s. 6 vd.

mı gibi koşullar iter¹⁹. İşletmelerin büyümesi çok yönlü ve karmaşık bir süreçtir. İşletme her şeyden önce dinamik bir varlıktır. Varlığını sürdürebilmesi gelişme ve büyümesine bağlıdır. Bu da bir anda olmaktan çok, belirli kararlar ve aşamalarla ortaya çıkan bir sonuçtur. Kurulduğu andaki büyüklüğü ne olursa olsun, her işletme kendisini büyümeye yöneltebilecek birçok etken sebebiyle büyüme sürecine girebilir ve bulunduğu büyüklükten daha yüksek bir düzeye çıkabilir²⁰.

Sanayileşme ile gündeme gelen büyüme; etkinlikle eş anlamlı olarak kullanılmaya başlandı. İşletmeler pazar paylarını, yatırım getirilerini ve satış hacimlerini yıllık yüzde 10-15 olarak artırmaya başladılar. Bu orandan daha düşük sapmalar etkinsizlik olarak nitelendirildi. Büyüme amaçlı bu yarışta şirket ele geçirme ve birleşme yoluna gidildi. Orta büyüklükteki şirketler büyümek için kaynaklarını birleştirdiler. Daha büyük şirketler sermayelerine büyük getiri sağlayan çok sanayili holdingleri veya “sermaye grupları” haline gelebilmek amacıyla daha küçük ve farklı sanayilerde olan kârlı işletmeleri satın aldılar²¹.

Büyüme nicel ve nitel olmak üzere iki alanda gerçekleşir. Nicel büyüme sayısal büyüme olup işletmenin satış gelirlerinde, ürün çeşitliliğinde, kaynak büyüklüğünde, varlık büyüklüğünde gerçekleşen niceliksel artışlarla işletmenin gelişmesi sağlanır. Nitel büyüme ise sayısal olarak ifade edilemeyen işletmedeki unsurların kalitesinin yükselmesidir. Nicel büyümenin ölçülmesinde; sermaye miktarı, üretim kapasitesi, yıllık satış toplamı (ciro), çalışan personel (işgücü), perso-

nel giderleri, hammadde kullanımı ve miktarı, firmanın üretim ve yönetim için kullandığı fiziksel mekan, kullanılan makine, araç gereç kapasitesi kullanılan enerji ve benzeri başlıca faktörler ölçü olarak kullanılır²². Nitel büyümenin ölçülmesinde ise; yönetim yapısı (kurumsallaşma, yani girişimci ve yönetici ayrımı), işletmenin hitap ettiği pazar (yerel, ulusal, uluslararası), sermayenin tedarik biçimi (işletme sahipleri, yatırımcılar, kredi ayrımı), finansman kolaylıkları, üretim maliyetleri içindeki beşeri ya da sermaye maliyetlerinin tutarı ve sürdürülebilirlik koşulları ve benzeri faktörler kullanılır²³.

Bir organizasyonun amaçlarını ne ölçüde gerçekleştirip gerçekleştiremediğini tespit etmek için performans değerlendirme ve ölçme adı verilen çalışmaların yapılması gerekir²⁴. Performans değerlendirme ve ölçme konusunda yapılacak olan ilk işlerden birisi organizasyonun hangi kriterler ve boyutlar açısından değerlendirileceği meselesidir. Organizasyonsal performansın ölçülmesinde kullanılacak başlıca kriterleri ya da boyutları 7 başlık altında toplayabiliriz²⁵:

- 1- Kalite,
- 2- Verimlilik,
- 3- Kârlılık,
- 4- Maliyet,
- 5- Yenilik,
- 6- Müşterilerin memnuniyeti,
- 7- Çalışanların memnuniyeti.

¹⁹ KOCAOĞLU, a.g.e., s.48.

²⁰ A.e., s. 50.

²¹ HODGETTS, a.g.e., s.7.

²² KOCAOĞLU, a.g.e., s. 53 vd.

²³ A.e., s. 54 vd.

²⁴ Coşkun Can AKTAN, **Değişim Çağında Yönetim**, 2. Baskı, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 260.

²⁵ A.e., s. 261.

Coşkun Can Aktan, sözü geçen kârlılık, verimlilik ve maliyet kavramlarının kapsamını geniş bir yaklaşım bakışı içinde değerlendirmektedir. Kârlılık; özsermaye kârlılığı, aktif kârlılığı, satış kârlılığı ve çalışan başına kârlılık oranıdır. Verimlilik; işgücü verimliliği, sermaye verimliliği ve toplam faktör verimliliğidir. Maliyet ise; işgücü maliyeti, malzeme maliyeti, finansman maliyeti, toplamından oluşan maliyetlerdir²⁶. İşletmeler, içinde buldukları çevrenin etkisindedirler. İşletme ve çevre arasındaki ilişki, basit bir uyum gösterme olgusu değildir. İşletmeler de çevreye tepki gösterip onu değiştirebilirler.

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürmelerinde ve büyüme süreçlerinde finansman kaynaklarının niteliği büyük önem taşımaktadır. İşletmenin finansmanı için gerekli kaynaklar, işletmenin sermaye yapısını oluşturur. Sermaye yapısı esas itibarıyla borçlar ile işletme sahip ve ortaklarının yatırım amacıyla tahsis ettikleri sermayeden ve yedekler ya da başka adlar altında işletmede bırakılan dağıtılmayan kârlardan oluşmaktadır. Bu görünümü ile işletmelerin sermaye yapısı dış kaynaklardan sağlananlar “borçlar”; iç kaynaklardan sağlananlar ise “öz kaynaklar” veya aynı anlamda olmak üzere “öz sermaye” ya da “öz varlıklar” şeklinde ifade edilmektedir. Öz kaynakların yapısı borç verenlere güven verdiği gibi işletme kaynaklarının süreklilik sürecini güçlendirir. İşletme sahip ve ortaklarının yatırım olarak getirdikleri sermaye yanı sıra dağıtılmayarak işletmede alıkonan kârlardan

oluşan yapıları ve sermayenin korunması amacıyla yaratılan oto-finansman eğilimi; hem yatırımcılara (işletme sahip ve ortakları) hem borç veren kreditoörlere ve işletmelere güven veren önemli bir göstergedir²⁷.

3. STRATEJİK YÖNETİM

Strateji, işletme amaçlarının ne olduğu ve ne tür bir işletme veya nasıl olduğunun tanımlanacağı şekilde ifade edilen hedef amaçlarının örüntüsü²⁸ olup hedefler ve ana politikalar ile bu hedeflere ulaşma planlarıdır²⁹. Stratejiler, hedeflere ulaşmak için izlenecek yol ve yöntemlerdir³⁰.

İşletmelerin sermaye ve emek faktörlerini kullanarak gerçekleştirdikleri üretim ya da yarattıkları katma değer, ülkelerin ulusal gelirlerine doğrudan etki eden unsurlardan biridir. Bu açıdan bakıldığında katma değer artışı ulusal gelirin artması sonucunu doğurmaktadır. O halde katma değer oluşumu, zaman içindeki gelişimi ve bu gelişimi etkileyen faktörler; ulusal geliri artırıcı politikaların ve işletmelerin stratejilerinin oluşturulmasında önemli birer bilgi kaynağı olarak incelenmesi ve araştırılarak raporlanması kısaca denetlemesi gereken bir değerdir³¹.

Strateji belirlenmesinde hedeflenen amaçların önemlilerinden biri, rekabetin ortaya çıkardığı sorunlar karşısında işletmeyi yaşatmak ve kuvvetlendirmektir³². Stratejik yönetim, özel sektör, kamu sektörü ve üçüncü (gönüllü) sektörde fa-

²⁶ A.e., s. 261.

²⁷ İpek TÜRKER, Öz Kaynaklar: Kuramsal Yapı ve Türkiye Mevzuatında Uygulama Deneyimi, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, ss. 65-96, Yıl 15, Sayı 47, Ocak 2016, s. 93.

²⁸ Örüntü: 1-Belli bir yapıyı, belli bir bütünü oluşturan dallardan, birimlerden her biri. 2- Bir nesne veya olay kümesindeki elemanların ardışık olarak düzenli bir biçimde birbirlerini takip ederek yenilenmesidir. En basit örnek bir hafta içinde ardışık olarak günler veya bir yıl içinde ardışık olarak gelen aylar birer örüntüdür.

²⁹ Edmund P. LEARNED-C.Roland CHRİSTENSEN, Kenneth R. ANDREWS, William D. GUTH, **Business Policy Text and Cases**, Revised Seventh Edition, Richard D. Irwin, Illinois, 1971, s.15.

³⁰ İsmail EFİL, **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyonu**, 7. Baskı, Alfa, İstanbul, 2002. s. 276.

³¹ KONA, a.g.e., s.65.

³² KOCAOĞLU, a.g.e., s. 49.

aliyet gösteren tüm organizasyonların geleceğe yönelik amaç ve hedeflerinin belirlenmesine ve bu hedeflere ulaşılabilmesi için yapılması gerekli işlemlerin tespit edilmesine olanak sağlayan bir yönetim tekniğidir. Başka bir deyişle stratejik yönetim bir işletmenin uzun vadeli başarısını belirleyen bir dizi yönetsel faaliyet kararları toplamı ve işletmenin misyonunu izlemek amacıyla yönetilen bir süreçtir³³. Stratejik yönetim; stratejinin hem planlama yönünü, hem de stratejilerin uygulamaları ile ulaşılan sonuçların kontrolünü de kapsamaktadır³⁴. Geleceğin yapılanmasındaki etkin faaliyetleri bugünden geliştirmede önemli ve etkin bir işleve sahip olan **stratejik yönetim**; günümüzde işletmelerin varlıklarını süreli hale getirebilmelerinin vazgeçilmez yönetim yaklaşımlarından biridir³⁵. Stratejik yönetim, aşağıda tanımlanan “vizyon”, “misyon”, “strateji konusu amaç ve hedefler” ve “eylemler” (aksiyonlar) olmak üzere dört unsuru kapsamaktadır³⁶: **Vizyon**: Geleceğe yönelik gerçekleştirilebilir amaç ve hedefleri ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, vizyon, organizasyonun ulaşmak istediği geleceğin bir resmidir. **Misyon**: Gelecekte ulaşılması istenen hedefe (vizyona) yönelik temel görevler ve kararlılık duruşudur. **Strateji konusu amaç ve hedefler**: Amaçlanan geleceğe nasıl ve hangi hedeflerle ulaşılacağını gösteren konuların genel planlamasıdır. Hedefler, işletmenin vizyon ve misyonunu gerçekleştirmek için ulaşılmak istenen sonuçlardır³⁷. **Eylemler (Aksiyonlar)**: Belirlenen strate-

jiler çerçevesinde gerçekleştirilecek eylemler ve izlenmesi gereken yollardır.

Bu unsurlara göre strateji; uzun vadede yapılması gerekenleri belirleyip gerçekleştirmek için izlenecek yol ve yöntemlerdir. Amaçları çok yönlü hareket tarzı içinde kavrayan strateji planı; uygulama sürecinde günlük dahil kısa vadeli plan, teknik ve uygulamaları da kapsar. Bu yönü ile bakıldığında strateji aynı zamanda uzun vadeyi de içeren detaylı bir plandır³⁸. Kısaca yönetim stratejisi, bir kuruluşun (işletmenin ya da şirketin) hedeflerine ulaşmak için izleyeceği yol ve yöntemlerdir. Oluşturulan stratejilere göre yapılacak uygulamalar; stratejilere dayanarak hazırlanan eylem (aksiyon) planlarındaki hedef ve amaçların optimal noktada başarılmasını sağlamaya yönelik olacaktır/olmalıdır³⁹.

Kurulan işletmeler geçmişe göre kolay biçimde küresel pazarlara yayılmakta ve bu pazarlarda müşteri bulabilmektedir. Öte yandan, artan rekabet ve teknolojik değişiklikler işletmeleri sürekli AR-GE yapmaya, yeni ürünler ve hizmetler üretmeye zorlamaktadır. Kişiler ve işletmeler için ayakta kalmanın yolu, diğerlerinden farklı bakış açısına sahip olmak ve yenilikçi olmaktır⁴⁰. Şirket amacı olarak büyümeden söz ederken kastedilen şey kârlı büyümedir; en azından, kısa vadede olmasa bile uzun vadede kârlı olan bir büyümedir. Burada çok önemli bir sıfat daha eklemek gerekir: **“Sürdürülebilirlik”**. Bununla kastedilen şey, şirketin pay-

³³ EFİL, a.g.e., s. 275.

³⁴ Nevzat DENK, **Strateji Oluşturma Modeli**, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, s. 5.

³⁵ A.e., s.5 vd.

³⁶ AKTAN, a.g.e., s. 68.

³⁷ EFİL, a.g.e., s. 276.

³⁸ Ahmet Hamdi AYDIN, **Yönetim Bilimi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s.159.

³⁹ Hasan H. ÇEVİK, **Türkiye’de Kamu Yönetimi Sorunları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001, s.131,(Aktaran: Ahmet Hamdi AYDIN, a.g.e., s.159.)

⁴⁰ Tuğba KARABULUT, **Girişimcilik ve Sürdürülebilirliği**, Papatya Yayıncılık, İstanbul, 2009, S.12.

daşlarının kazanmasına yardım etmek; gezegende temiz hava, su ve doğal kaynakların artmasına katkıda bulunmaktadır⁴¹. Bu nedenle, işletmeler büyürken geleceğe yönelik olarak sürekliliklerini sağlamak için, sürdürülebilirliği stratejilerinin bir parçası olarak görmelidir⁴². Büyüme stratejileri tasarlanırken dikkate alınması gereken sürdürülebilirlik durumu günümüzde raporlanmaktadır⁴³. Sürdürülebilirlik raporları, işletmelere sadece bilgi sağlamakla kalmamakta, aynı zamanda finansal olmayan bilgileri raporlamakta ve işletmenin günlük faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal performans etkilerini sunmaktadır⁴⁴.

İşletmelerin kârlı ve sürdürülebilir büyüme gerçekleştirilmesi amacıyla hazırlanması gereken büyüme stratejilerinden önce; aşağıda belirlenen sekiz konudaki sorulara yanıt verecek düzeyde uzmanlaşmak gerekmektedir⁴⁵:

1- Pazar payını artırarak büyümek için: Rakipleri geçmenin ve pazar payını artırmanın en iyi yolu nedir?

2- Sadık müşteriler ve paydaşlar sayesinde büyümek için: İşletme nasıl sadık müşteriler yaratabilir ve özel değer zinciri ortakları oluşturabilir?

3- Güçlü bir marka yaratarak büyümek için: İşletme; strateji ve eylemler için canlı bir platform görevi görecek güçlü bir markayı tasarlamak ve yerleştirmek için neler yapabilir?

4- Yeni ürün, hizmet ve deneyimlerde “inovasyon”(yenilik) yaparak büyümek için: İşletme; nasıl bir inovasyon kültürü geliştirebilir ve yepyeni teklifler ve deneyimler yaratabilir?

5- Dışa açılarak büyümek için: Uluslararası makro ve mikro düzeyde yüksek büyüme gruplarını nasıl başarıyla belirleyebilir ve dahil olunabilir?

6- Şirket birleşmeleri, alımlar, işbirlikleri ve ortak girişimlerle büyümek için: İşletme; birleşmeler, başka işletme (şirket) alımları, işbirliği ve ortak girişim şeklindeki çekici partnerlik fırsatlarını belirleyerek nasıl büyüyebilir?

7- Sosyal sorumlulukta itibar kazanarak büyümek için: İşletme; halkın ve paydaşların daha fazla saygısını ve desteğini kazanmak için sosyal karakterini nasıl geliştirebilir?

8- Hükümetle ve STK’lar ile ortaklık yaparak büyümek için: İşletme; kamusal, toplumsal ve kişisel ihtiyaçları daha iyi karşılayabilmek için hükümetle ve STK’lar ile çalışma fırsatlarını nasıl bulabilir?

4. KURUMSAL STRATEJİ

Bir işletmenin ayakta kalması ve başarısı açısından kurumsal strateji⁴⁶, büyük ve önemli bir role sahiptir. Kurumsal strateji, temelde bir bütün olarak işletmenin yön seçimi, iş ve ürün portföyünün yönetimi konularında; kurumsal olarak işletmenin

⁴¹ Philip ve Milton KOTLER, **Küresel Pazarda Büyümenin 8 Yolu**, (Çeviren Ebru Kızıldağ), 2. Baskı, MedyaCat Yayınları, İstanbul, 2016, s.13 vd.

⁴² Serhat YANIK, İpek TÜRKER, Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama), **İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, ss. 291-308, Sayı:47, Ekim 2012, s. 296.

⁴³ Yanık ve Türker bu raporları “Tümleşik Raporlama” adı altında açıklıyorlar. Bu konuda bakınız: A.e., s. 291 vd.

⁴⁴ Banu SULTANOĞLU, Yıldız ÖZERHAN, Reporting and Assurance of Environmental-Evidence From Turkey, **Auditing For Development and Sustainability**, MODAVİCA 2017, 14 th Conference on Accounting, 11-13 October 2017, Tirana-Albania.

⁴⁵ KOTLER, a.g.e., s.23.

⁴⁶ Kurumsal stratejiler konusunda geniş bilgi için bakınız: Mary COULTER, **Stratejic Management in Action**, Fifth Edition, Pearson, New Jersey, 2010, s. 189 vd.

üç farklı temel alanındaki sorunlarla ilgili stratejileri kapsamaktadır⁴⁷:

1. İşletmenin büyüme, istikrar veya kemer sıkma-ya genel yönelimi (**yönelimli strateji veya büyük stratejiler**)

2. İşletmenin, ürünleri ve iş birimleri ile içinde rekabet ettiği sektörler veya pazarlar (**portföy analizi**)

3. Yönetimin faaliyetleri koordine etme ve ürün hatları ve iş birimleri arasında kaynakları aktarma ve yetenekleri besleme yöntemi (**ebeveynlik stratejisi**)

Bir kurumun **yönelimli stratejisi**, üç genel yönelimden oluşmaktadır. Bu stratejiler bazen **büyük stratejiler** olarak da adlandırılır. **Yönelimli stratejinin** kapsamı, işletmenin faaliyetlerini genişleten **büyüme stratejilerinden**; işletmenin mevcut faaliyetlerinde herhangi bir değişiklik yapılmasını önermeyen **istikrar stratejilerinden** ve işletmenin faaliyet düzeyini düşüren **kemer sıkma stratejilerinden** oluşmaktadır. Her ürün veya iş biriminin rekabet konumunu geliştirmek için bir **iş stratejisi** uygulaması gerektiği gibi, her işletmenin de **büyüme yönelimini** belirlemek ve kararlaştırmak için işletme ile ilgili şu üç soruya yanıt aranır⁴⁸:

1. Genişlemeli miyiz, tasarruf mu etmeliyiz veya operasyonlarımızı değiştirmeden sürdürmeli miyiz?

2. Mevcut sektörümüzdeki faaliyetlere mi odaklanmalıyız, yoksa diğer sektörlerle mi yayılmalıyız?

3. Ulusal ve/veya global olarak büyümek ve genişlemek istiyorsak bunu, dahili gelişmeyle mi yoksa harici şirket satın alımları, şirket birleşmeleri veya stratejik ortaklıklarla mı gerçekleştirmeliyiz?

5. BÜYÜME STRATEJİLERİ

İşletmeler piyasa değerlerini maksimize etme hedefine ulaşmak için bir çok kararlar alırlar ve stratejiler izlerler. Bu stratejilerden önemli biri de işletmelerin büyüme stratejisidir⁴⁹. İşletmeler; tedarik, üretim, finansman, pazarlama ve yönetim fonksiyonlarında sinerji etkisinden yararlanarak büyümeye ihtiyaç duymaktadırlar. İşletmeler başarılı olmak ve yaşamlarını sürdürebilmek için gerekli kaynaklar açısından çevreye bağımlıdırlar. İşletmeler yaşamlarını sürdürebilme olasılığını artırabilmek için çevredeki öğeleri değiştirmeleri mümkündür. Dış çevreyi yönetmek için temelde iki yol benimsenebilir⁵⁰:

1- Çevredeki temel öğelerle istenen bağlantıları geliştirmek

2- Çevredeki öğeleri biçimlendirmek.

Bu ilişkilerin amacı dış çevreyi denetlemek olup işletmelerin büyüme stratejisinin yürütülmesinde etkin öneme sahiptirler. Bu ilişkilerden⁵¹ özellikle birleşme ile sözleşme ve ortak girişim faaliyetlerinin yürütülmesinde muhasebe ve denetim önemli rol oynar.

İşletmeler büyümek, çevresel gelişmelere uyum sağlamak, çalışanların önüne amaçlar koymak ve gelecek açısından kendisine yön tayin edebilmek için vizyon geliştirmeye gereksinim duyarlar⁵². Vizyon geliştirebilmek için yeterli bilgi ve dene-

⁴⁷ WHEELEN-HUNGER, a.g.e., s.204.

⁴⁸ A.e., s.204.

⁴⁹ ÇELİK, a.g.e., s. 7.

⁵⁰ Halil CAN, **Organizasyon ve Yönetim**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2005, s. 70.

⁵¹ Bu ilişkilerin türü ve açıklaması hakkında geniş bilgi için bakınız: A.e., s. 70 vd.

⁵² Mehmet ÖZTÜRK, **Fonksiyonları Açısından İşletme ve Yönetim**, Papatya Yayıncılık, İstanbul, 2003, s. 182.

yim yanısıra öngörüde bulunma yeteneğine sahip olmak gerekir. Bunun için işletmelerin durumunu, sahip olduğu ve gerekli kaynakları bilmek ve analiz etmek için muhasebe verilerine ve bu verilerin sağlık güvencesini veren denetim raporlarına ihtiyaç duyulur⁵³.

Büyümenin sürdürülebilir kılınması için geleceğe dair oluşturulan planlarda yönetimin başarı payı, bu planların gerçekleşme oranlarını yükseltmektedir. Yenilikçilik anlayışına sadık kalan ve teknolojik gelişmeleri önemseyen şirketler; değerlerinden ve kalite politikalarından sapmadan büyümeyi gerçekleştirebilmektedir. İşletmelerin büyümelerinin sürdürülebilir kılınmasında kilit role sahip yönetsel yaklaşımlardan yararlanır. Büyümenin yönetiminde; yöneticiler, nereye varmak istediklerine yönelik farkındalık bilinciyle hareket etmeleri ve buluşçuluğun türleri üzerinde çalışmaları yönlendirmesi gerekir. Bu bağlamda değer buluşçuluğunun temelleri oluşturulur. Ayrıca, işletme (şirket) birleşme ve devirleri hakkında yeni yönetim tekniklerinin geliştirilmesi için çalışanlar yönlendirilir. Büyümede gerçeklik önemlidir. Gerçek büyüme, buluşçuluğa bağlıdır. Büyük bir iktisap (satın alma veya birleşme) bir işletmenin (şirketin) kârlılık durumunda büyük iyileşmeler sağlayabilir, ama bunu büyüme olarak adlandırmak yeterince doğru olmaz; bunu yığma olarak adlandırmak daha doğru olur⁵⁴. Buluşçuluk aynı zamanda yeniliktir. Bir buluşçuluğun yenilik getirerek bir değişim veya dönüşüm sağlayan bir uygulanabilirliğe sahip olması gerekir⁵⁵. Buluşçu-

luk büyümenin yakıtıdır, bir şirket buluşçuluğu tükettiğinde büyümeyi de tüketir⁵⁶. Bu nedenle, gerçek büyüme için buluşçuluk şarttır. İşletmeler giderek daha çok büyüme elde etmenin ve sürdürmenin zorluklarıyla karşılaştıkça, satışları, kârları ve en önemlisi hisse fiyatlarını yükseltmek için, iktisap ve ittifaklarda bir çıkış yolu aramaya başlamışlardır⁵⁷. İşletmeler ölçeklerini büyütme ya da maliyetleri azaltmak için iktisaplara başvurmakta, yeni pazarlara, müşteri dilimlerine ve bölgelere nüfuz etmek için de partnerlikleri gündeme getirmektedirler⁵⁸.

Şimdiye kadar en yaygın olarak kullanılan kurumsal yönelimli stratejiler, satış, varlık, kâr veya bunların bir kombinasyonun da büyüme elde etmek için tasarlanmış olanlardır. Sektörlerini genişleterek iş yapan işletmeler, ayakta kalmak için sürekli büyümek zorundadır. Sürekli büyüme, satışları artırmak ve satılan ürünlerin birim başına maliyetini azaltmak ve dolayısıyla kârı artırmak için deneyim eğrisinden faydalanma şansı anlamına gelmektedir⁵⁹.

Bir işletmenin içinde bulunduğu sektör hızlı bir şekilde büyüyorsa veya birleşiyorsa ve rakipler pazar paylarını artırmak amacıyla fiyat savaşına giriyorsa bu maliyet düşüşü özellikle çok önemli olur⁶⁰. “Kritik kitleye” ulaşmamış işletmeler (yani, gerekli büyük ölçekli üretim ekonomisi kazanmamış işletmeler), yüksek fiyatların özel ürün veya hizmet özellikleriyle dengelenebildiği küçük ama kârlı bir niş (bir faaliyet alanı ya da sektörü) bu-

⁵³ İpek Türker bu ihtiyaçları 14 grupta toplamaktadır. Geniş bilgi için bakınız: İpek TÜRKER, **Türkiye’de...**, a.g.e., s.19-20.

⁵⁴ Gary HAMEL, Gary GETZ, Tasarruf Çağında Büyümenin Finansmanı, **Harvard Business Review**, **Büyümenin Yönetimi**, (Çeviren: Leyla Aslan), ss. 35-55, Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası Yayınları, İstanbul, 2005, s.36.

⁵⁵ Erol EREN, **İşletmelerde Yenilik Politikası**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No: 127, İstanbul, 1982, s. 17.

⁵⁶ HAMEL-GETZ, a.g.e., s.37.

⁵⁷ Jeffrey H. DYER, Prashant KALE, Harpir SING, Ne Zaman İttifak?, **Harvard Business Review**, **Büyümenin Yönetimi**, (Çeviren: Leyla Aslan), ss. 95-113, Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası Yayınları, İstanbul, 2005, s.96.

⁵⁸ DYER-KALE-SING, a.g.e., s.99.

⁵⁹ WHEELER-HUNGER, s.207.

⁶⁰ A.e., s. 207.

lup yerleşemedikleri sürece büyük kayıplarla karşı karşıya kalacaktır⁶¹.

Büyüme stratejisi hazırlanırken iki yol izlenir. Birinci yol işletmenin ürettiği mal ve hizmetlere yenilerinin eklenmesi, yeni pazarların kazanılması, operasyon ve üretime yeni süreçler eklenmesi şeklinde işlerin mevcut yapısını değiştirerek büyüme stratejisidir. İkinci yol ise mevcut ürünlerin kullanımının geliştirilmesi, mevcut pazarlarda daha etkin girişimlerde bulunulması, mevcut faaliyetlerin kapasitelerinin artırılması şeklinde mevcut işin yapısını değiştirmeden üretim kapasitesini, satışların artırılmasında hızlandırma ve etkinlik yaratma esaslı stratejidir. Büyüme, ya mevcut sermaye yapısı ile gerçekleştirilir ya da ortaklardan veya borçlanarak bulunan yeni sermayeden karşılanır. Büyüme stratejileri hazırlanırken; stratejileri, hedeflerine göre ve özellikle artan rekabet ile finansal olanaklara göre şu başlıklar altında toplayabiliriz:

a- Teknoloji ve yeniliklere dayalı strateji.

b- Rekabete dayalı strateji.

c- Sermaye yapısına dayalı strateji.

Bilgi toplumunun ayrılma ilkesi yerine ikame ettiği birleşme ilkesi; büyüme stratejilerinin hazırlanmasında etkili oldukları için dikkate alınması gereken büyük önemi haiz dört güç vardır⁶²:

* **Bilgi İletişim Teknolojiler (BİT) 'nin gelişimi:** Coğrafi olarak birbirinden uzaktaki uzmanlar arasında büyük ölçekli işlerin iki yönlü olarak transfer edilmesi artık mümkün hale gelmiştir.

* **Serbestleşme:** Daha önce korunan ulusal pazarlar rekabete açılmıştır.

* **Küreselleşme:** Piyasaya düşük maliyetli yeni rakiplerin girmesini sağlamıştır.

* **Metalaştırma:** Piyasanın gelişmesine ve tüketimin artmasına neden olması yanında, aynı zamanda kâr marjları üzerindeki baskıyı artırmaktadır.

Küreselleşmenin şekillendirdiği günümüz iş dünyasında finansal aktörler açısından en dikkat çekici konu yatırımcıların çeşitlenmesi olmuş; yatırım bankaları, emeklilik fonları ve girişim sermayesi fonları gibi kurumsal yatırımcılar sermaye piyasalarında giderek daha fazla ağırlık kazanmaya başlamıştır. Bu gelişmelerin doğal sonucu olarak yatırımcıların şirketler üzerindeki etkisi artarken yöneticilerin güçlerini sınırlandırmakta; güçlenen yatırımcıların uzun vadeli hedeflerden çok, kısa vadeli sonuçlar elde etmesi nedeniyle uzun süreli ilişkiler ve ittifaklara dayalı iş kültürü, yerini kısa vadeli kazanca odaklı bakış açısına bırakmıştır⁶³. Bu kültür büyüme stratejilerinin hazırlanmasında sınırlayıcı faktör olarak etkili olmaktadır.

Büyüme stratejilerinin hazırlanması sırasında alınacak en önemli kararlarından birisi; kapasitenin genişletilmesi ile ilgili alınacak stratejik karardır. Kararın alınmasında dikkat edilecek husus; bir yandan sektörde fazla kapasiteden kaçınırken, diğer yandan firmanın rekabetçi durumunun veya pazar payının geliştirilmesi umuduyla, firmanın hedeflerini ileriye götüreceği şekilde kapasite artışının nasıl yapılacağıdır. Bir sektörde kapasite eksikliği, geçici durumlar dışında nadiren bir sorun

⁶¹ A.e., s. 207.

⁶² K. KAGERMANN, P. LAY, G. MOORE, Business Network Transformation: Rethinking Relationships in a Global Economy, **The Global Information Technology Report 2007-2008**, Chapter 1.8 World Economic Forum, ss. 101-108, s. 102 (Aktaran: Nihat ALAYBEYOĞLU, Yeni Bir Çağın Eşiğinde Şirketlerin Dönüşümü, **Büyük Dönüşüm**, (Editör: İbrahim Öztürk), ss., 145-254, İstanbul Ticaret Odası Yayınları No:2011-25, s.203 vd.)

⁶³ İsmail ÜNAL, İpek ARKAYA, Denetimin Ötesi: Denetlenmiş Finansal Bilgilerin Sağladığı Katma Değer, **Denetimin Değeri**, ss. 11-16, Akis Bağımsız Denetim A.Ş. (KPMG), İstanbul, 2016, s.11.

oluşturur, çünkü bu durum genellikle yeni yatırımları çekecektir. Bununla birlikte, kapasiteye yapılan yatırımlar genellikle tersine çevrilemez olduğu için, talebi aşan kapasiteler uzun dönemler boyunca etkili olabilir. Aslına bakılırsa, aşırıya kaçma, defalarca ve şiddetli bir şekilde birçok sektörün başına dert olan bir sorundur. (Kağıt, denizcilik, demir cevheri, alüminyum ve birçok kimyasal iş alanı bu sorunlu sektörlerden yalnızca birkaçıdır)⁶⁴.

İş sınırlarının ötesine genişletilebilen hiçbir strateji yoktur. İşletmeler tarafından tekrarlanan büyük hatalardan biri, evrensel bir strateji uygulama biçimidir⁶⁵. Stratejinin asıl özü, işlevsellik boyunca veya faaliyet boyunca entegrasyondur (bütünleşmedir). Başka bir deyişle, stratejinin özü, işletmelerdeki farklı işlevlere sahip (pazarlama, üretim, finans ve girdi tedariki gibi) ekiplerle ilgili mükabil faaliyetlerin entegrasyonudur (bütünleşmesidir). Daha iyi bir üretim yöntemi veya mükemmel bir reklam bulma yeteneği değildir. Bu, bütün değerler zincirini birbirine bağlama ve bütünleme ehliyeti ile pek çok faaliyetler arasında, tümlemeleri başarma yeteneğidir. Bir şeyi yapma yönteminin başka bir şeyin daha iyi yapılmasına olanak verildiği yerdir⁶⁶.

Rekabetçi stratejinin desteklenmesinde işletmenin bazı stratejik tercihlerinden yararlanılan önemli bazı yöntemler şunlardır⁶⁷:

- Stratejik Birliktelikler ve İşbirlikçi Ortaklıklar,
- Şirket birleşmeleri ve tedarik stratejileri,
- Dikey entegrasyon (bütünleşme); daha fazla endüstri değer zinciri segmentinde faaliyette bulunmak,
- Dış kaynak kullanımı stratejileri; işletmenin sınırlarını daraltmak.

Bir işletmenin pazar konumunu genişletmek, pazar ömrünü ve rekabet avantajlarını korumak için şu stratejik seçeneklerden yararlanır⁶⁸:

- Stratejik taarruzların kullanımı.
- Rekabetçi atak için alan seçimi.
- Rakiplerin seçimi.
- Pazar alanına rakiplerin girmesini engellemek.
- Rakiplere misilleme sinyali vermek.

Uzun ömre sahip işletmeler incelendiğinde; bu işletmelerin sürekli ürünlerini, teknolojilerini ve ticari portföylerini değiştirerek varlıklarını korudukları ve büyüdükleri görülür. Bu saptama; sürekliliği korumak için değişimin ve büyümenin kaçınılmaz birer olgu olduklarının göstergesidir⁶⁹. Örneğin Unilever rekabet gücünü genişletmek ve güçlendirmek amacıyla iki rota izledi. Örgütsel gelişimini bir yandan inovasyonlar ve sermaye

⁶⁴ Michael E. PORTER, **Rekabet Stratejisi, Sektör ve Rakip Analizi Teknikleri**, Sistem Yayıncılık ve Mat.San.Tic.A.Ş., İzmir, 2000, s. 406.

⁶⁵ Michael PORTER, Yarının Avantajlarını Yaratma, **Geleceği Yönetmek**, (Hazırlayan: Rowan Gibson, Çeviren: Anaca Ergül-Arıcan Uysal) ss.64-77, Yakamoz Yayınları, İstanbul, 2008, s. 66.

⁶⁶ A.e., s.71.

⁶⁷ John E. GAMBLE-Arthur A.THOMPSON, JR., **Essentials of Strategic Management**, 2nd Edition, McGraw - Hill Irwin, New York, 2001, s.117 vd.

⁶⁸ A.e., s.117 vd.

⁶⁹ C.K. PRAHALAD, Büyüme Stratejileri, **Geleceği Yönetmek**, (Hazırlayan: Rowan Gibson, Çeviren: Anaca Ergül, Arıcan Uysal) ss.78-91, Yakamoz Yayınları, İstanbul, 2008, s. 78 vd.

yatırımları ile sağlamaya çalıştı, diğer yandan da ya şirket satın aldı ya da sattı⁷⁰.

Bir işletmenin yapılanması ile ortaya çıkan örgütün etkili olabilmesi için sadece her türlü belirsizlikten uzak açık bir misyona sahip olması yetmez; ayrıca, üst yönetimin bu misyonu yerine getirme yetki ve yeteneğine sahip olduğuna da güveniyor olması gerekir⁷¹. Strateji hazırlanırken işletmelerin neden muhasebe sistemleri de dahil olmak üzere farklı organizasyonel yapılara sahip olduğu; hangi teknolojik yenilik, pazar koşulları ve iş stratejileri gibi faktörler işletmelerin organizasyon yapılarını değiştirmelerinde etkili olduğu konularına dikkat edilmelidir. Her işletme yönetimi; bugün ve gelecekte kendilerine sunulan farklı yatırım projeleri ve farklı yatırım fırsatlarıyla karşı karşıyadır. İşletmenin kullanabileceği ve seçtiği yatırım projeleri, iş stratejisini içermektedir. Bazı işletmeler, kârlı olan birçok yeni ürün fikirlerini yaratan büyük Ar-Ge programlarına sahiptir. İş stratejisi, işletmenin varlık yapısını, müşteri tabanını ve firmanın bilgi yaratma ve yayılımının niteliğini belirlediği için; bunların her biri, işletmenin organizasyon yapısını etkiler. Yani, işletmenin iş stratejisi; işletmenin nasıl organize olduğunu etkilemekle kalmaz, organizasyon yapılanması işletmenin yeni kârlı yatırım fırsatları ve dolayısıyla yeni iş stratejileri üretme ve uygulama yeteneğini de etkiler⁷².

Stratejik büyüme planları en fazla 3 veya 5 yıllık olmalıdır. Ancak büyümeye ilişkin stratejik planlar işletmenin özelliğine göre 3 veya 6 ayda

bir gözden geçirip güncellemelerin yapılması gerekir⁷³. 3 ve 5 yıllık büyüme stratejilerini içeren “büyüme stratejilerinde hedefe ulaşmak” için; en az şu 5 konuya stratejik zorunluluk olarak dikkat edilmesi gerekir⁷⁴:

- a- Satış ve gelir tahminlerini ve gerçekleşmeleri izleyerek analiz etmek,
- b- Kazanç performansını sürekli izleyip gerekli önlemleri alarak iyileştirmek,
- c- Kurumun tamamında müşteri odaklı yaşam kültürünü oluşturmak,
- d- Büyüme ve performans hedeflerine ilişkin değerleri; stratejinin kapsadığı sürenin sonuna kadar gerçekleştirilebilir olmasına özen göstermek için gerekli olanakları sağlamak,
- e- Finansal esneklik ve gayrimenkul değerlerindeki dengenin en üst düzeyde olmasını sağlayacak önlemlerle değer yaratmayı geliştirmek.

Büyüme stratejileri; iki nedenle çok cazip stratejilerdir⁷⁵:

- Artan pazar talebine dayanan büyüme, bir şirketteki aksaklıkları gizleyebilir; bunlar, istikrarlı veya düşüşte olan bir pazarda açık olacak aksaklıklardır. Yüksek düzeyde borçla kendini döndüren bir kuruma gelir akışının artması, departmanlar ve bölümler arasındaki sorunları ve ihtilafları hızlı bir şekilde çözmek için kullanılacak yüksek miktarda **kurumsal serbestlik** (kullanılmayan

⁷⁰ Geoffrey JONES, **Renewing Unilever Transformation and Tradition**, Oxford University Press, Oxford, 2005.

⁷¹ Gordon DONALDSON, Yönetim Kurulları İçin Yeni Bir Araç; Stratejik Denetim, Harvard Business Review, **Kurumsal Şirket Yönetimi**, (Çeviren: Ahmet Kardam), ss. 63-87, Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası Yayınları, İstanbul, 2002, s. 66.

⁷² Jerold ZİMMERMAN, **Accounting for Decision Making and Control**, Seventh Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, 2011, s. 630.

⁷³ Bu yaklaşıma bir örnek olay çalışması için bakınız : William R. SCOTT, **Financial Accounting Theory**, Fifth Edition, Person Prince Hall, Toronto, 2009, s.122 vd.

⁷⁴ SCOTT, **a.g.e.**, s. 123

⁷⁵ WHEELER-HUNGER, **a.g.e.**, s. 208.

kaynaklar) oluşturabilir. Büyüme ayrıca, bir stratejik hata yapılması durumunda darboğazlar için bir destek sağlar. Daha büyük işletmelerin küçük işletmelere göre daha fazla pazarlık gücü vardır ve zorluk durumunda temel hissedarlardan destek almaları daha muhtemeldir.

- Büyüyen bir işletme ilerleme, terfi ve ilgi çekici işler açısından daha çok fırsat sunar. Büyüme, üst yöneticiler için heyecan verici ve ego yükselticidir. Pazar ve potansiyel yatırımcılar, büyüyen bir işletmeyi “kazanan” veya “ilerleyen olarak görme eğilimindedir. Bir işletmenin boyutu büyürken genelde ödenen ücretler ve yan ödemeler de yükselir. Ayrıca büyük işletmelerin satın alınması küçük olanlara göre daha güçtür ve dolayısıyla büyük bir işletmede bir yöneticinin işi daha fazla güvence altındadır.

5.1. KAYNAKLARINA GÖRE BÜYÜME STRATEJİLERİ

İşletmeler için büyüme; kâr ve devamlılık gibi temel amaçlardan biridir. Genellikle belli düzeyde başarılı olan her işletme, kuruluş, gelişme, büyüme, gerileme ve çöküş gibi evrelerden geçer. İşletmeler açısından başlangıçtaki temel hedef, arzulanan büyüklüğe erişmek; sonrasında ise kârlılığını koruyarak devamlılığı sağlamaktır. Büyüme hedefleyen işletmeler, bunu içsel veya dışsal kaynakları kullanmak suretiyle gerçekleştirmeye çalışırlar. Büyüme kaynaklarının neler olabileceği ile ilgili olarak iş dünyasındaki uygulamalara baktığımızda; satın alma , işletme birleşmeleri, ortak

girişim, stratejik ittifaklar, işletme içi geliştirme çalışmaları gibi farklı yaklaşımların benimsendiği görülmektedir⁷⁶. İşletmeler kendi olanaklarıyla, faaliyetlerinin sonucunda geliştirdikleri kaynakları yeni yatırımlara ayırarak büyümeleri, “içsel büyüme” olarak tanımlanmaktadır. İçsel büyümede bizzat işletme tarafından gerçekleştirilen yatırımlar sonucunda büyüme söz konusudur⁷⁷. İşletmenin kendi olanaklarını geliştirerek satışlarını arttırması, yeni mal ya da hizmetler üretmesi, şubeler açması içsel büyümeye verilebilecek örneklerdir⁷⁸.

Bir işletme; operasyonlarını hem küresel hem ulusal olarak genişleterek dahili olarak veya şirket birleşmeleri, şirket satın alımları ve stratejik iş ortaklıklarıyla harici olarak büyüebilir⁷⁹. Birçok işletmenin temel hedefi büyüme. Söz konusu büyüme satışlarda yaratılan katma değerde, kârlarda, personelde ya da kullanılan kaynaklarda olabilmektedir. Büyüme faaliyeti işletmeler için tehditler ve fırsatlar yaratmaktadır. Bu tehditler ve fırsatlar işletmelerin gerçek yaşam ile tanışmasını sağlamıştır. Rakiplerin yaptıkları girişimler, işletmelerin zayıf yönlerini yıpratmıştır. Bu durum büyüme senaryosu olmayan işletmelerin daha uzun yaşamalarına engel olmuştur⁸⁰. İşletmeler; büyüme için öz kaynaklarına başvurabilecekleri gibi yabancı kaynaklara başvurarak büyümenin gerektiği finansmanı sağlayabilirler. İşletmeler büyümelerini sadece finansal açıdan sağlamayı düşünmezler. İşletmeler rekabet için yeni mal ve hizmet üretmek, teknoloji transferi gibi gerekçelerle de büyümeye yönelirler⁸¹.

⁷⁶ Nihat ALAYBEYOĞLU, **Yeni Bir Çağın Eşiğinde Şirketlerin Dönüşümü, Büyük Dönüşüm**, (Editör: İbrahim Öztürk), ss. , 145-254, İstanbul Ticaret Odası Yayınları No:2011-25, İstanbul, 2012, s. 212.

⁷⁷ Tamer MÜFTÜOĞLU, **Şirket İktisadi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1989, s.525 (Aktaran: ALAYBEYOĞLU, **a.g.e.**, s. 212.)

⁷⁸ ALAYBEYOĞLU, **a.g.e.**, s. 212.

⁷⁹ WHEELEN-HUNGER, **a.g.e.**, s. 207.

⁸⁰ KOCAOĞLU, **a.g.e.**, s. 56.

⁸¹ A.e., s. 56.

5.1.1. İÇ BÜYÜME STRATEJİLERİ

Kemal Tosun'a göre işletmelerin oto finansman yoluyla gerçekleştirdiği büyümeye iç büyüme denir⁸². İşletmelerin iç kaynaklarını kullanarak gerçekleştirmiş oldukları iç büyüme stratejileri, fazla yatırım gerektirmedikleri için daha kolaylıkla uygulanabilen stratejilerdir. İç büyüme stratejileri, yavaş ve sürekli bir büyüme sağlar. Ayrıca iç büyüme, işletmenin kendi kaynaklarını ve büyüme vektörünü kontrol edebilmesini sağlamaktadır. Bu stratejilerin sakıncaları, işletmenin yeni ürün geliştirmesinin uzun zaman alabilmesi ya da pahalı bir ürün geliştirildiğinde, bu ürün pazarının olmadığına ortaya çıkmasıdır. Zamanında yeni ürünlerin ve fikirlerin geliştirilememesi halinde, işletmenin rekabetçi üstünlük sağlaması olanaksızlaşır⁸³.

İç büyüme sonucunda; işletmenin ekonomik olarak gelişmesi, sermayesinin artırılması, kaynaklarının çoğaltılması, örgütsel olarak gelişmesi, yani örgüt yapısının büyümesi, çeşitlenmesi, fiziksel olarak büyümesi, çalışan sayısının, kullandığı hammadde veya enerji girdilerinin artması söz konusu olabilir⁸⁴. Bu durum işletmelerde ekonomik büyüme, fiziksel büyüme, sosyal büyüme ve örgütsel büyüme şeklinde ortaya çıkar⁸⁵.

5.1.2. DIŞ BÜYÜME STRATEJİLERİ

İşletmelerin büyümesini içsel faktörlerin yanında dışsal faktörler de etkilemektedir. Dış çevredeki ekonomik şartlar, pazar, teknolojik gelişme gibi faktörler işletmelerin, stratejik kararlar alarak bü-

yümeyi tercih etmelerinde, önemli bir rol oynarlar⁸⁶.

Uygulamada işletmelerin ihtiyaç duyduğu kaynağı, sadece içsel geliştirme yoluyla edinmesi günümüz şartlarında neredeyse olanaksız hale gelmiştir. Bu nedenle, daha çok dış kaynaklara dayalı büyüme tercih edilmektedir. Hatta, geçmiş dönemlerde birbirlerinin amansız rakibi olan işletmelerin artık, araştırma ve üretimden satış ve servise kadar her aşamada artan şekilde birlikte çalışma gayreti içerisinde oldukları gözlenmektedir. Gittikçe daha karmaşık hale gelen iş ortamında faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin (şirketlerin) dahi bu küresel arenada yaşayabilmek için artık eskisi gibi davranmadığı, ürün geliştirilmesi ve dağıtımında yaşanan yoğun rekabetle baş edebilmek için yeni örgütsel konfigürasyonları yaşama geçirme çabası içinde oldukları ve örgüt yapıları kadar stratejilerini de yeniden ele almak durumunda kaldıkları görülmektedir. Bu durum stratejik ittifak, ortak girişim, işletme (şirket) evlilikleri ya da birleşme ve satınalma gibi yeni alternatif organizasyon modellerini uluslararası iş dünyasının gündemine taşımıştır⁸⁷.

İşletme dışı büyüme stratejileri başarılı bir rakibin ele geçirilmesine izin vermektedir. Bunun yanı sıra işletmeler genellikle satın almalar gibi dış büyüme stratejileri ile tecrübeli yönetim ekiplerini de bünyelerine katmaktadır. Satışlarda yaşanan artış ve pazar payının ya da varlıkların hızlı bir biçimde büyümesi, dış büyümeden yararlanan işletmelere çekici bir pazara hızlı bir biçimde giriş ve fırsatları yakalama şansı vermektedir⁸⁸.

⁸² Kemal TOSUN, **Yönetim ve İşletme Politikası**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1990, s. 491 (Aktaran: KOCAOĞLU, a.g.e., s. 56.)

⁸³ A. e., s. 56 .

⁸⁴ A.e., s. 56 vd.

⁸⁵ Bu konuda geniş bilgi için bakınız: KOCAOĞLU, a.g.e., s. 56-58.

⁸⁶ Anatoly A. POROKOWSY, Structure and Strategy: Causes of Change, **Universty of Michigan Business Rewiev**, May 1997, s. 28, (Aktaran: KOCAOĞLU, a.g.e., s. 59.)

⁸⁷ Nihat ALAYBEYOĞLU, a.g.e., s. 212.

⁸⁸ KOCAOĞLU, a.g.e., s. 59.

Bir işletme (şirket) birleşmesi, iki veya daha fazla kurumun hisselerinin takas edildiği ancak sadece bir işletmenin ayakta kaldığı bir işlemdir. İşletme bileşmeleri genelde benzer boyuttaki işletmeler arasında gerçekleşir ve genelde “dostanedir”. Sonuçta çıkan işletme, birleşen işletmelerden türetilmiş bir unvana sahip olabilir⁸⁹. Bir işletme satın alımı, bir işletmenin satın alan işletmenin faaliyet gösteren bir bağlı işletmesi veya bölümü olarak dahil edilerek satın alınmasıdır. İşletme satın almaları genelde farklı boyutlardaki şirketler arasında olur ve dostane veya düşmanca olabilir. Düşmanca şirket satın almaları genelde ele geçirme olarak adlandırılır⁹⁰.

5.2. ÜRÜN VE ÜRÜN HATLARINA GÖRE BÜYÜME STRATEJİLERİ

Genel yönelim kapsamındaki büyüme stratejisi hazırlanırken işletme yöneticileri, belirli bir ürün hattında/sektörde **yoğunlaşma** veya diğer sektörlerdeki ürünlere/diğer sektörlerde **yayılma** gibi daha belirgin kurumsal stratejileri uygulamayı kararlaştırabilirler. Bu stratejiler, hem tek bir ürün hattıyla tek bir sektörde faaliyet gösteren, hem de birçok ürün hattıyla birçok sektörde faaliyet gösteren kurumlar için faydalıdır.

5.2.1 BÜYÜMEDE YOĞUNLAŞMA (BÜTÜNLEŞME) STRATEJİLERİ

İşletmelerin var oldukları ürün yada pazar alanında kalarak büyüme yoluna gittikleri stratejilere genel olarak entegrasyon (bütünleşme) stratejileri

adı verilir. Bütünleşme stratejileri; dikey büyüme ve yatay büyüme olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilebilir⁹¹. Bir sektörde büyüyen şirketler, genelde yayılmayı denemeden önce yoğunlaşma yani dikey ve yatay büyüme (bütünleşme) stratejilerini tercih ederler⁹². Bir işletmenin mevcut ürün hatlarında gerçek bir büyüme potansiyeli varsa kaynakların bu ürün hatlarına yoğunlaştırılması, bir büyüme stratejisi açısından mantıklıdır⁹³.

5.2.1.1. DİKEY BÜTÜNLEŞME STRATEJİLERİ

Hammaddenin çıkarılmasından, nihai ürünün tüketime hazır hale getirilmesine kadar geçen süreçte, birden fazla adımda faaliyet gösteren işletmeler dikey olarak bütünleşmişlerdir. İşletmeler geriye ya da ileriye doğru bütünleşebilirler. Geriye doğru bütünleşmiş işletmeler hammaddenin çıkarılmasına kadar ilerleyebilirlerken, ileriye doğru bütünleşmiş işletmeler ise perakendeciliğe ya da toptancılığa kadar ilerleyebilmektedirler⁹⁴.

Dikey Büyüme, daha önceden bir tedarikçi veya distribütör tarafından sağlanan bir fonksiyonu devralarak gerçekleştirilebilir. Aslında bir işletme (şirket) kendi materyallerini üreterek ve/veya kendi ürünlerini dağıtarak büyür. Bu, maliyetleri azaltmak, az bulunan bir kaynak üzerinde kontrol kazanmak, temel bir girdinin kalitesini garantilemek veya potansiyel müşterilere erişim elde etmek için yapılır. Bu büyüme, ya mevcut faaliyetlerin genişletilmesiyle dahili olarak ya da işletmenin (şirke-

⁸⁹ WHEELEN-HUNGER, a.g.e., s. 207.

⁹⁰ A.e., s. 207.

⁹¹ KOCAOĞLU, a.g.e., s. 60.

⁹² WHEELEN-HUNGER, a.g.e., s. 208.

⁹³ A.e., s. 208.

⁹⁴ Charles W.L. HILL, R. Jones GARETH, **Strategic Management Theory**, Boston, Houghton Company, 1992, s.207. (Aktaran: KOCAOĞLU, a.g.e., s. 61.)

tin) satın alımlarıyla harici olarak elde edilebilir⁹⁵. Dikey büyüme, **dikey bütünleşme (entegrasyon)** ile sonuçlanır. Dikey bütünleşme sürekli büyüme yönünde, işletmeler için girdi ya da çıktılarını içsel olarak geliştirilmesidir. Bu gelişim öncelikle dış kaynaklardan sağlanmaktadır⁹⁶. Dikey bütünleşme, hammadde çıkarmaktan üretim ve perakende satışa kadar bir sektörün değer zincirindeki birden fazla konumda işletmenin (şirketin) dikey olarak faaliyet gösterme düzeyidir. Daha özel olarak, bir tedarikçi tarafından sağlanan bir fonksiyonun üstlenilmesi **geriye dönük bütünleşme (entegrasyon)** olarak adlandırılır. Geriye dönük bütünleşme, bir sektörün değer zincirinde geriye doğru büyüme. Daha önce bir distribütör tarafından sağlanan bir fonksiyonun üstlenilmesi, **ileriye dönük bütünleşme (entegrasyon)** olarak adlandırılır. İleriye dönük bütünleşme, bir sektörün değer zincirinde ileriye doğru büyüme⁹⁷.

Dikey bütünleşmede girdilerin içsel gelişimi geriye doğru bütünleşme yolu ile, çıktılarını içsel gelişimi ise ileriye doğru bütünleşme yolu ile sağlanmaktadır. Geriye doğru dikey bütünleşme stratejisi; işletmenin tedarikçilere ya da dağıtımçılara olan bağımlılığını azaltmaktadır. Örneğin bir işletme kendisine mal satan bir işletmeyi satın alır veya bununla birleşirse bu durumda dikey birleşme söz konusu olur. Mal sağlayan işletme (hammadde girdisi üretici) ile bir işletmenin birleşmesi sonucunda gerçekleşen yoğunlaşma geriye doğru dikey birleşmedir⁹⁸. Müşteriye yaklaştırma yönünde birleşme ise ileriye doğru dikey birleşmedir⁹⁹.

Dikey büyüme, yüksek düzeyde cazip bir sektörde güçlü rekabet koşullarına sahip bir kurum veya iş birimi için mantıklı olan stratejidir. İşletme, özellikle teknoloji öngörülebilir ve pazarlar büyüyorsa dikey büyüme stratejisini seçer. Rekabet konumunu korumak ve hatta geliştirmek için bir işletme kaynak satın alma maliyetlerini ve verimsiz faaliyetleri minimuma indirmek amacıyla geriye dönük bütünleşme yoluna gidebilir. İşletme daha büyük rekabet avantajı kazanmak için sektörün değer zincirinde yayılarak ayırt edici yeterliliğini kullanır¹⁰⁰.

Dikey birleşme kararları verilirken **İşlem maliyetinin işletme ekonomisine etkisine** ilişkin değerlendirmeler sonucunda elde edilen veriler önemle dikkate alınır. Açık pazarda mal satın almanın işlem maliyeti çok yüksek olduğunda dikey bütünleşmenin, pazardaki malları ve hizmetleri dışarıdan almaktan daha verimli olduğu ileri sürülmektedir. Bununla birlikte yüksek düzeyde dikey bütünleşmiş işletmeler çok büyüdüğünde ve bürokrasi arttığında dahili işlemleri yönetmenin maliyeti, gereken malları dışarıdan satın almaktan daha yüksek olabilir ve dolayısıyla dış kaynak kullanımını dikey bütünleşmeden daha mantıklı hale getirebilir. Dikey bütünleşme ve dış kaynak kullanımının, duruma göre değişmesinin nedeni budur. İki yaklaşım için de, her koşulda tüm işletmeler için yalnız birisinin iyi bir yaklaşım olduğu söylenemez¹⁰¹.

⁹⁵ WHEELEN-HUNGER, a.g.e., s. 208.

⁹⁶ Esin ERGİN, **İşletme Politikası**, 2. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1992, s.109. (Aktaran: KOCAOĞLU, a.g.e., s. 61.)

⁹⁷ WHEELEN-HUNGER, a.g.e. s. 208.

⁹⁸ ERGİN, a.g.e., s.109. (Aktaran: KOCAOĞLU, s. a.g.e., s. 61.)

⁹⁹ ERGİN, a.g.e., s.109. (Aktaran: KOCAOĞLU, a.g.e., s. 61.)

¹⁰⁰ WHEELEN-HUNGER, a.g.e., s. 209.

¹⁰¹ A.e., s. 209.

5.2.1.2. YATAY BÜTÜNLEŞME STRATEJİLERİ

İşletmeler halen üretmekte ve/veya satmakta olduğu ürünler ile mevcut pazar fırsatlarından sonuna kadar yararlanmamışlarsa, yatay bütünleşme stratejilerini kullanarak büyümelerini gerçekleştirirler. Bu stratejide işletmeler, mevcut ürünlerinin, mevcut pazardaki paylarını arttırmaya çalışmaktadır¹⁰². Bir işletme, faaliyetlerini diğer coğrafi konumlara genişleyerek ve/veya mevcut pazarlara sunulan ürünler ve hizmetler serisini artırarak **yatay büyüme** elde edebilir. Araştırmalar, ürün hatlarını genişleterek yatay büyüyen işletmelerin ayakta kalma oranlarının daha yüksek olduğunu göstermektedir. Yatay büyüme, **yatay bütünleşme (entegrasyon)** ile sonuçlanır. Yatay bütünleşme, bir işletmenin bir sektörün değer zincirine aynı noktada birden fazla coğrafi konumda faaliyet göstermesi düzeyidir. Örneğin Procter&Gamble (P&G), rakiplerinin girebileceği olası işleri azaltmak için mevcut ürün hatlarına sürekli olarak ek boyut ve birçok farklılık eklemektedir¹⁰³.

Yatay büyüme, aynı mal ve hizmeti üreten, benzer konularda faaliyet gösteren veya pazarlayan işletmelerin birleşmesini kapsar. Bu tür birleşmede büyük işletmelerin bilgi birikimi ile sağlayacağı teknoloji ve yönetim üstünlüğü, üretim faktörlerinin daha etkin ve rasyonel kullanımını, büyümenin sağlayacağı içsel ve dışsal etkileri, pazara

girme kolaylığı ve pazar hakimiyeti sağlamayı, marka imajı gibi avantajları da beraberinde getirir¹⁰⁴. İşletme aynı konuda faaliyet gösteren başka bir işletme satın alarak ya da ele geçirirse veya aynı cins mamul üreten başka tesisler kurularak işletme büyütülürse ya da satış mağazaları açılırsa bu büyüme, yatay büyüme olarak nitelendirilir. Yatay büyüme veya genişleme, yetenekli yöneticilerin yeteneklerinden geniş ölçüde yararlanmayı sağlar¹⁰⁵.

Yatay büyüme, dahili gelişmeyle veya aynı sektördeki diğer işletmeleri (şirketleri) satın alarak veya harici olarak, bu işletmelerle (şirketlerle) stratejik iş ortaklıklarıyla gerçekleştirilebilir¹⁰⁶. Yatay büyüme, günümüz dünyasında daha çok uluslararası genişlemeyle elde edilmektedir. Yatay büyüme için başlıca uluslararası seçenekler şunlardır¹⁰⁷:

- a- İhracat
- b- Bayilik teşkilatı
- c- Ortak girişimler
- d- Şirket satın alımları
- e- Sıfırdan geliştirme
- f- Üretim paylaşımı
- g- Anahtar teslimi fabrikalar
- ı- Yönetim sözleşmeleri

¹⁰² KOCAOĞLU, a.g.e., s. 60.

¹⁰³ WHEELEN-HUNGER, a.g.e., s.211.

¹⁰⁴ Rıza AŞIKOĞLU, **Globalleşme Sürecinde Uluslararası Finansal Yönelimler, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları No:2, Eskişehir, 1993, s. 43-44**; Orhan ELMACI, Stratejik Yönetim Sisteminin Etkinliğinin Sağlanmasında Yönetimin Rolü (Bütçeden Stratejik Yönetim) **DPÜ SBE Dergisi, Kütahya, Haziran 2000 s.109**. (Aktaran: KOCAOĞLU, a.g.e., s. 60.)

¹⁰⁵ KOCAOĞLU, a.g.e., s. 60.

¹⁰⁶ WHEELEN-HUNGER, a.g.e., s. 211.

¹⁰⁷ A.e., s. 211 vd., Ayrıca, bu konuda geniş bilgi için bakınız: Esin (Can) Mutlu, **Uluslararası İşletmecilik**, Beta Yayınları, İstanbul, 1999, s. 95 vd.

5.2.1.3. KONİK VEYA YARI BÜTÜNLEŞME STRATEJİLERİ

Hem dikey hem yatay olmak üzere gerçekleştirilen **tam bütünleşme** (entegrasyon da) bir işletme (şirket) temel girdilerinin yüzde yüzünü kendisi üretir ve distribütörlerini tam olarak kontrol eder. Bir işletme tam dikey bütünleşmenin olumsuzluklarını istemezse **konik veya yarı bütünleşme stratejilerinden** birini seçebilir¹⁰⁸. Konik bütünleşme stratejisinde başka bir deyişle “eş zamanlı kaynak bulma stratejisinde”, bir işletme kendi gereksinimlerinin yarısından daha azını dahili olarak üretir ve gerisini dış tedarikçilerden satın alır (geriye dönük konik bütünleşme). İleriye doğru konik bütünleşmede bir işletme mallarının bir kısmını işletmeye ait mağazalar ve geri kalanını genel toptancılar üzerinden satar¹⁰⁹.

5.3. BÜYÜMEDE YAYILMA STRATEJİLERİ

İşletmelerin büyümesi durduğu, piyasanın daraldığı ve artık büyüme fırsatlarının sözkonusu olmadığı durumlarda, işletmeler için iki yol var; ya tükenmeye razı olup faaliyetlerini sonlandırma sürecine girecekler ya da yeni arayışlara girecekler. Kuşkusuz sürekli var olmayı ve hayatlarını sürdürmeyi hedefleyen işletmeler yeniden arayış yolunu seçeceklerdir. Böylesi durumlar içinde faaliyette bulunulan sektör doyum noktasına ulaştığında veya sektörün üretimine talep azaldığında hatta yok olduğunda; teknolojik gelişmeler nedeniyle yenilik ürünlerinin piyasaya hakim olduğu durumlar ile dikey ve yatay bütünleşme stratejilerinin yetersiz kaldığı durumlarda, yeni arayışlar kaçınılmaz bir yoldur. Yeni arayışlar yolunu benimseyen büyüme stratejilerine “**büyümede**

yayılma stratejisi” denir. Büyümede yayılma stratejisi “**Büyümede Eş Merkez Esasına Göre Yayılma Stratejisi**” ve “**Büyümede Şirketler Grubu Esasına Göre Yayılma Stratejisi**” olmak üzere iki türüdür.

“Büyümede Eş Merkez Esasına Göre Yayılma Stratejisi”, bir işletmenin rekabet konumu çok güçlü ama sektör cazibesi çok düşükse büyüme için ilişkili bir sektörün seçilmesi çok uygun bir kurumsal strateji olabilir. Bu strateji, sektörde liderlik konumunda olan işletmeler için başarı şansı yüksek bir büyüme stratejisidir. Bir sektördeki ürün bilgisi, pazarlama becerileri ve sahip olunan teknoloji; sektör ile ilişkili başka bir sektörde iyi değerlendirilirse stratejik olarak başarı elde edilebilir. Bu strateji; iki sektörün ürünleri ile pazarlama ve teknoloji süreçlerinin ilişkili olmasından yararlanılarak ortak noktalar etkin bir şekilde kullanıldığında, yaratılacak ürün-pazar sinerjisine göre yayılma yaklaşımına dayanır¹¹⁰.

“Büyümede Şirketler Grubu Esasına Göre Yayılma Stratejisi” işletmenin faaliyette bulunduğu sektörün cazip olmadığını ve şirketin diğer sektörlerde ilişkili ürünler ve hizmetlere kolaylıkla aktarabileceği mükemmel yetenekler veya beceriler olmadığını fark etmesi durumunda en uygun strateji; büyümede şirketler grubu esasına göre yayılma stratejisidir¹¹¹. Bu strateji, faaliyette bulunulan sektörle ilişkisi olmayan bir sektörde yayılma esasına dayanmaktadır. Bu stratejide yöneticiler işletmenin bütününde ortak noktayı korumak yerine, nakit akışı, risk ve maliyet azaltma benzeri mali konuları esas alırlar. Büyümede şirketler grubu esasına göre yayılma stratejisi, sağlam yatırım ve değer odaklı yatırım yaklaşımına dayanır¹¹².

¹⁰⁸ WHEELEN-HUNGER, a.g.e., s. 209.

¹⁰⁹ A.e., s. 211.

¹¹⁰ A.e., s.214.

¹¹¹ A.e., s.215.

¹¹² A.e., s. 215.

6. BÜYÜME STRATEJİLERİNDE FİNANSAL BİLGİ VE MALİYET YÖNETİMİ

Büyüme stratejisi hazırlanırken kârlı pazar kesimlerinin belirlenmesi ve hedefler arasında yer verilmesi önemlidir¹¹³. İşletmeler büyüme stratejilerini hazırlarken odaklanılan konuları esas almalarının temel nedeni olan ekonomik yararlar; sadece üretim fonksiyonunda değil, tedarik, pazarlama, finansman ve yönetim gibi işlemlerin diğer fonksiyonlarında da görülmektedir¹¹⁴. İşletme yönetimleri işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasından ve sunumundan sorumludurlar. Yönetim her ne kadar planlama, karar verme ve kontrol sorumluluklarını yerine getirmek için yardımcı olacak ilave yönetsel ve finansal bilgilere erişebilirse de finansal tablolarda yer alan bilgilerle de ilgilenir¹¹⁵.

Bilgi çağı şirketlerinin uygulamakta olduğu tüm yeni programlar, girişimler ve değişim yönetimi, yöntemleri, üçer aylık ve yıllık finansal raporlar tarafından yönlendirilen bir sistemde gerçekleştirilir. Finansal raporlama işlemleri halen günümüzden yüzlerce yıl önce ve birbirinden uzak çalışan bağımsız işletmeler için geliştirilmiş olan bir ma-

liyet muhasebesi modeline bağlı olarak gerçekleştirilir. Halen itibarını ve geçerliliğini koruyan bu yöntem, içinde yaşadığımız bilgi çağında “öz varlık” ve “öz kaynaklarını” artırmak, diğer şirketlerle bağlantı ve ortaklıklar kurmak için girişimlerde bulunan işletmeler tarafından kullanılır¹¹⁶. Ancak, birçok işletme büyüme süreçlerinde geleneksel maliyet muhasebesi sisteminden faaliyete dayalı maliyet sistemine geçmiştir¹¹⁷.

İşletme yapılarının büyümesi ve faaliyetlerin karmaşıklığı yönetim işlevinin boyutlarını genişletmiş ve boyutlarını artırmıştır¹¹⁸. İşletmelerin büyümeleri, iç ve dış rekabet koşulları karşısında daha ileri düzeyde gelişme gereksinimlerini; işletmelerin etkin bir kontrol sistemi ile donatılmalarını gerektirmektedir¹¹⁹. Bir işletmenin büyümesinde ana tedarikçilerin performansı etkin rol oynar¹²⁰.

Stratejik planlama ve işletme bütçesi işlemleri, çok önemli ve birbirinden bağımsız düşünülemez işlemlerdir¹²¹. Büyümenin stratejik hedeflerinin saptanması amacıyla gerekli bilgilerin elde edilmesi süreçlerinde ve planlama aşamalarında maliyet kontrolü faaliyetlerinden destek hizmeti elde edilir¹²².

¹¹³ Roberts S. KAPLAN-David P.NORTON, **Balanced Scorecard Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürme**, Çev: Serra Ege- li, Üçüncü Baskı, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2003, s.136-137.

¹¹⁴ Orhan ÇELİK, **a.g.e.**, s. 7.

¹¹⁵ Masum TÜRKER, **Denetim Çalışma Kağıtları Rehberi**, Forum Yayınları, İstanbul, 2012, 1.5, s. 7.

¹¹⁶ R..ELLIOT, The Wave Breaks On the Shores of Accounting (Üçüncü Dalga Muhasebe Kıyılarında Patlıyor), **Accounting Horizons**, Haziran 1992, ss.61-85. (Aktaran: Roberts S. KAPLAN-David P.NORTON, **Balanced Scorecard Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürme**, Çev: Serra Ege- li, Üçüncü Baskı, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2003, s.8.)

¹¹⁷ Peter F. DRUCER, 21. **Yüzyıl İçin Yönetim Tartışmaları**, (Çev: İrfan Bahçivangil, Gülenay Gorbon) 4. Baskı, Epsilon Yayınları, 2014, s.127 vd.

¹¹⁸ A.Sait SEVGENER, **Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğinin Ölçülmesi**, II. Baskı, Marmara Üniversitesi Yayın No: 523, İstanbul, 1993, s.1.

¹¹⁹ A.e., s.1.

¹²⁰ KAPLAN-NORTON, **a.g.e.**, s.134.

¹²¹ A.e., s. 300 vd.

¹²² Serhat KUTLAN, **Maliyet Kontrolü ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulama**, Alfa Yayınevi, : İstanbul, 1998, s.11.

Eğer faaliyetlerin şirket vizyonu ile bağlantılı olması isteniyorsa, stratejik planlamanın mutlaka işletme bütçesi işlemleri ile bağlantılı olması gerekir¹²³.

Strateji oluşturulması ve stratejik konuların geliştirilmesi, işletme birimi yöneticilerine organizasyonun en üst kademesinden en alt kademesine kadar yol gösteren bir araçtır¹²⁴. İşletmeler stratejide belirlenen hedeflere ulaşmak için vizyonu harekete geçirip stratejiyi eyleme dönüştürürken şu işlemlerin yapılması gerekir¹²⁵:

- * Stratejinin açıklanması ve sürekli güncellenmesi,
- * Stratejinin tüm organizasyona duyurulması,
- * Departmanların ve kişilerin hedeflerinin strateji ile uyumlu bir hale getirilmesi,
- * Stratejik uygulamaların belirlenmesi ve aralarında uyum sağlanması,
- * Stratejik amaçların uzun dönemli hedefler ve yıllık bütçelere bağlanması,
- * Stratejik değerlendirmeler ve operasyonel değerlendirmeler arasında uyum sağlanması,
- * Strateji hakkında bilgi edinmek ve geliştirmek için geri bildirim sağlanmasıdır.

Yönetim bilgi sistemi, işletme yöneticisinin planlama ve kontrol faaliyetlerinden oluşan yönetim

fonksiyonunu yerine getirirken alacağı değişik nitelikte kararlarda kendisine yardımcı olacak bilgileri sunmayı amaçlar¹²⁶. Bilgi sistemi, işletme içinde oluşan tüm faaliyetlerin sistemsel akışını simgeler¹²⁷.

İşletmelerin sürekli olarak büyümeleri, bunun sonucunda faaliyetlerin karmaşılaşması ve bilgi işleme alanındaki teknolojik gelişmeler bilgi sistemlerinin işletmeler için taşıdığı önemin giderek artmasına neden olmuştur¹²⁸. Bu bağlamda daha önce belirtildiği gibi maliyet kontrolünden destek alınması gereği ortaya çıkar. Destek alınan maliyet kontrolü;”stratejik kontrol” ve “operasyonel kontrol” olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilir. Stratejik kontrolün amacı, şirket içi potansiyelleri yaratmak ve varolan kaliteye mevcut pazar payı ile gelecekte oluşabilecek pazar payının, karşılaştırılmalı maliyet üstünlüğünün, şirketin yenilikçilik (inovasyon) gücünün ve benzeri alanlardaki potansiyellerin kullanılmasını ve korunmasını sağlamaktır. “Stratejik kontrol” ile işletme (şirket) ve dış dünya (çevre) arasındaki değişimlere uyumu sağlayacak hedeflerin belirlenmesi sürecinde; fırsatlar ve riskler ile sahip olunan güçler ve zayıflıklar ölçü alınarak yapılan stratejik planlamadan destek sağlanır¹²⁹. Bu çerçevede planlamada hedeflenen stratejik kontrolün yaratılan potansiyellerle elde edilen kaynakların en etkin şekilde kullanılmasını için işletme içi operasyon süreçlerinde kullanılan gelir/gider, satış ve maliyet, kâr ve zarar

¹²³ KAPLAN-NORTON, a.g.e., s. 300 vd.

¹²⁴ A.e., s.341 vd.

¹²⁵ A.e., s.354.

¹²⁶ Göksel YÜCEL, **İşletmelerde İç Raporlama Sistemi**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 48, İstanbul, 1986, s. 17.

¹²⁷ SEVGENER, a.g.e., s. 9.

¹²⁸ W.R.BOULTON-.R.DAVIS, **Developing Computer-Based Corporate Information Systems: A Management Perspective**, American Institute for Decision Sciences-Proceedings. Boston,1981, s. 173. (Aktaran: Göksel YÜCEL, a.g.e., s. 16).

¹²⁹ KUTLAN, a.g.e., s.16.

ölçütlerinden yararlanılarak yapılan “operasyonel kontrol” ile; ulaşılması gereken likidite, kârlılık ve verimlilik hedefleri belirlenir¹³⁰. Ancak bir şirketin tüm alanlarında birtakım kontrol zayıflıkları olduğu gerçeği de göz ardı edilmemelidir¹³¹.

Çalışma kapasitesindeki (derecesindeki) değişiklikler, kısa dönemde işletmenin üretim hacminde meydana gelen değişiklik olup dönemin kısa olması nedeniyle işletme büyüklüğünde bir değişiklik sözkonusu değildir. Uzun dönemde, işletmenin üretim hacminde meydana gelen değişiklik zamanı yeterli olduğundan işletme büyüklüğünde değişiklik ortaya çıkmaktadır¹³².

Kuruluşlar sürekli evrim içindedir, fiyatlar da sürekli değişir¹³³. Kurumsal değişimin yol haritasını biçimlendiren iki güç vardır: Artan getiri ve önemli boyutlarda işlem maliyetleri olan etkinlikten uzak piyasalar. Kurumların artan getirisinin olmadığı ve piyasaların rekabetçi olduğu bir dünyada, kurumların hiçbir rolü yoktur. Ancak, artan getiri ile birlikte kurumların önemi de artmaya başlar¹³⁴; ayrıca, kurumlar ekonomilerin uzun dönemli yol haritalarını biçimlendirmeye başlar. Sonuçta ortaya çıkan piyasalar rekabetçi olduğu ya da kabaca bile olsa sıfır işlem maliyeti modeline yaklaştığı takdirde, uzun dönemli izlek¹³⁵ burada kullanılan anlamıyla etkindir¹³⁶.

Muhasebe yalnız defter tutma, veri hazırlama ve başta vergi olmak üzere mevzuat yükümlülüklerin

yerine getirilmesi faaliyetlerinden ibaret değildir. İşletme ile ilişkisi olan tüm paydaşların (ortaklar, yatırımcılar, yöneticiler, kreditorler, çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler, devlet kurumları) ihtiyaç duyduğu bilgileri, muhasebe faaliyetinde üretilen finansal tablolardan sağlar. Şaban Uzay, değişen dünyada tamamen geçmişe odaklı muhasebe ve raporlama fonksiyonlarının ve bu fonksiyonlar için harcanan zamanın teknoloji yardımıyla azaltılarak, muhasebe departmanlarının kaynaklarını, işletmenin bugününe ve geleceğine harcaması gerektiğini belirtirken dikkatin CFO’ların¹³⁷ önemi çekilmesi gerektiğine söylüyor¹³⁸. Bu nedenle muhasebenin en önemli fonksiyonu işletmelerin paydaşlarıyla iletişimi sağlamasıdır. Muhasebe ayrıca, fiyatlandırma ve maliyet yönetimi kararlarının alınması için gerekli verileri izler ve raporlama fonksiyonunu da yerine getirir. Finans maliyetine ilişkin alternatif olanakları ortaya çıkarmak için gerekli karşılaştırmalı veri raporlarını hazırlar. Stratejinin devam ettirilmesi, CFO’lar tarafından kontrol ile sağlanır. CFO, mali işler müdürü mertebesinde, bir şirketin genel durumunun yanı sıra kısmen büyüklüğü ve iş alanına bağlı olarak; çoğu zamanlarını (faaliyetlerinin yarısından fazlasını) maddi konuların dışında yönetsel alanda harcarlar. CFO’lar faaliyetlerinin dengesini genel olarak iş ortağı gibi hareket ederek yürütürler. CFO’lar faaliyetlerinin dağılım dengesini; geniş çapta stratejik hedeflere hizmet etmek için yönetiminde görev aldıkları işletmenin finansal kaynak-

¹³⁰ A.e., s.16.

¹³¹ Steven M. BRAGG, **Accounting Kontrol Best Practices**, John Wiley and Sons, New Jersey, 2006, s. 2.

¹³² Serdar KÜÇÜKBERKSUN, **İşletmelerde Yönetim Denetimi**, Der Yayınları, İstanbul, 1998, s. 121.

¹³³ Douglas C. NORTH, **Kurumlar, Kurumsal Değişim ve Ekonomik Performans**, (Çev: Gül Çağalı Güven), İkinci Basım, Sabancı Üniversitesi, İstanbul, 2010, s.112.

¹³⁴ A.e., s.123 vd.

¹³⁵ İzlek: Patika, izlenen yol, yol haritası.

¹³⁶ NORTH, **a.g.e.**, s. 124.

¹³⁷ CFO (The Chief Financial Officer), mali işlerden sorumlu en yüksek yöneticidir.

¹³⁸ Şaban UZAY, Sürdürülebilir Gelişme Bakımından Denetimin Önemi, **Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İktisadi Gelişimde Muhasebe ve Denetimin Önemi, Bildiriler**, ss. 147-183, Kamu Gözetim Kurumu Yayını, Ankara, 2017, s. 174.

larına yönelik bilgilerini ve yönetim yeteneklerini bir araya getirmek ekseninde kullanarak sağlarlar. Başka bir deyişle, CFO'ların görevi, çalıştıkları şirketin faaliyetlerini kaydetmek yerine geleceğini planlamaktır¹³⁹. Günümüzde yaşanan bu değişim sonunda; CFO'lar, şirketlerinin yüzleşiyor olduğu en kritik zorluk olarak süreçlerin takibi ve verimliliğin artırılması olduğunu ortaya koydu¹⁴⁰.

7. MUHASEBENİN VE DENETİMİN BÜYÜMEDEKİ ROLÜ

İşletmeler büyüyerek gün geçtikçe karmaşık bir yapıya dönüşmektedir. Bu durum işletmelerin büyüme stratejilerinin hazırlanması ve uygulanması süreçlerinde alınan/alınacak kararları etkilemektedir. Karar alma işlevi kuşkusuz geleceği etkiler. Oysa gelecek risk ve belirsizliklerle doludur. Risk ve belirsizlik altında alınan kararların etkinliği, kararın alınmasında yararlanılan bilgilerin etkinliğine ve güvenilirliğine bağlıdır¹⁴¹.

Oysa, kurumsal finansman raporları (ayrıntılı bilançolar) son derece karmaşıktır. Muhasebecilere bu nedenle ihtiyaç duyulur¹⁴². Kâr ve zararları, öz sermayeyi ve her şeyi herkesin anlayabileceği biçimde, belli standartlarla yansıtarak raporlamaları gerekir. Kimilerinin iddiasına göre, şirketlerin öz sermaye ve kazançlarını net bir tablo olarak ortaya koyan, muhasebe sektörü olmasaydı kapitalizm (ve modern şirket) yükselişini gerçekleştiremez-

di¹⁴³. Üzerinde mutabık kalınan belli muhasebe standartlarına göre raporlama, ortaya çıkma olasılığı olan manipülasyon problemini kendi başına çözemez. Çünkü yöneticiler, daha önce belirttiğimiz gibi kendi eylemlerinin sonuçlarını rapor etmekle yükümlüdür. Bu durum yöneticilerin faaliyetlerini manipüle edecek konumda olmalarına yol açmaktadır¹⁴⁴. İşletme yöneticilerinin raporları kendi yararına manipüle edeceğini; ya alacakları primleri artıracakları ya da ödeyecekleri tazminatları manipülasyon ile azaltacakları varsayımı nedeniyle finansal raporların güvenilir ve sağlıklı olması istenmektedir. Bu durum, denetim talebinin ortaya çıkmasıdır. Yönetici dürüst ise, yöneticinin kendi faaliyetlerini izlemek için denetçiyi işe alması kendi çıkarınadır¹⁴⁵. Yönetici dahil paydaşların amaçlara uygun ve tutarlı karar verebilmeleri için; karar verilirken yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekir. Güvenilir olmayan bilgi alınacak kararlara zarar verir¹⁴⁶. Toplum gelişip karmaşıklaştıkça karar alıcıya sunulan bilgilerin güvenilir olma olasılığı da azalmaktadır¹⁴⁷. Bu bağlamda denetçinin rolü, yönetici tarafından hazırlanan raporun üzerinde mutabık kalınan muhasebe standartları da dahil olmak üzere, sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığını tespit etmektir. Böylelikle, denetçinin finansal bilgilere ilişkin doğrulama yapması, raporun kredibilitésini artırır ve bilgi riskini azaltır ya da bir işletme tarafından dağıtılan bilgilerin yanlış veya yanıltıcı olması ris-

¹³⁹ Jason KARAIN, *The Chief Financial Officer*, Profile Books Ltd., London, 2014, s. 13.

¹⁴⁰ Themis SUWARDY, *Productivity Measurement for Accounting Functions, Accounting&Productivity Answering the Big Questions*, (Edited:Themis Suwardy & Gary Pan), CPA Australia Ltd., Singapore, 2012, s.34.

¹⁴¹ Masum TÜRKER, *Denetim Çalışma Kağıtları Rehberi...*, 1.5, s. 3.

¹⁴² Muhasebeciler yıllar içinde iki alana yayılmıştır: Mali danışmanlık ve mali denetim. Bakınız: Joseph E. STIGLITZ, *90'ların Yükselişi*. (Çev: Aytül Özer, Barış Güven), CSA Global Yayın Ajansı, İstanbul, 2004, s.134.

¹⁴³ A.e., s.127.

¹⁴⁴ William F. MESSIER, Steven M. GLOVER, Douglas F. PRAWITT, *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*, 7 th ed., McGraw-Hill Irwin, New York, 2010, s. 6.

¹⁴⁵ A.e., s. 7.

¹⁴⁶ Ersin GÜREDİN, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 11. Basıdan tıpkı 12. Bası Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2008, s. 4 .

¹⁴⁷ A.e., s.9.

kini azaltır. Bilgi riskinin azaltılması, hem paydaşlar hem de yöneticiler için potansiyel olarak fayda sağlar¹⁴⁸.

Muhasebe, uygulamalı ekonominin; işletme ve finansal işlemler hakkındaki bilgileri kullanıcılarına sağlayan bir koludur¹⁴⁹. Bir işletmenin stratejisinin hedeflere ulaşabilmesi için hem planlama hem kontrol aşamasında gerekli bilgiler yönetim muhasebesi aracılığıyla sağlanır. Gerek planlama gerek kontrol için merkezi destekleme araçlarından biri bütçeledir. Bir planın niceliksel olarak ifade edilmek amacıyla hazırlanması bütçe olarak; planların bütçeye dönüştürülmesi süreci ise bütçeleme olarak bilinir¹⁵⁰.

Güvenilir ve sağlam finansal bilgi yatırım için esastır. Sırasıyla iş gelişimini kolaylaştıran, iş büyümeye katkıda bulunan ve başlı başına finansal refaha yol açan yatırımcının güvenini sağlar¹⁵¹. Güven, gizlilik ve hesap verilebilirliğin sağlanması için hem standartlar çıkarmak hem de bu standartların nasıl geliştirildiğinin, neyi gerçekleştirmek eğiliminde olduğunun; bunlardan kimin yararlanacağına açıklanması gerekmektedir. Başka bir deyişle, finansal tablolar giderek artan bir biçimde şeffaf olmalı ve hatta bu tablolardaki bilgiler işletme paydaşlarının henüz sorgulamadı-

ğı beklentilerine bile cevap vermelidir¹⁵². Muhasebe uygulamaları ve denetim faaliyeti yabancı sermayenin akışında özellikle uluslararası finansal piyasalardan kredi sağlanmasında çok önemli bir role sahiptir¹⁵³.

Dünyada ve iş hayatında yaşanan ekonomik bütünleşme (entegrasyon), değişimi zorlayan temel güçtür ve güvenilir finansal bilgilerin bu süreçteki anahtar rolü; muhasebe mesleğini önemli aktörlerden biri haline getirmektedir¹⁵⁴. Yaşanan değişim; denetçiler ve diğer muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinin daha sağlıklı ve daha güvenli olması konusunda büyük bir talep yaratmaktadır¹⁵⁵. Ülke ekonomilerinin sağlıklı büyümesi ve küreselleşen dünyada uluslararası işbirliğinin gelişmesi muhasebe denetiminin gelişmesine ve işletmelerin denetlenmiş finansal tablolara sahip olmasına bağlıdır¹⁵⁶. Sermaye piyasasının gelişmesi ve işletmelerin yatırımlarının ihtiyaç duydukları fonları gerekli miktarda ve zamanında sağlayabilmesi için finansal tabloların açıklanmasının sağlanması gereklidir. Bu tabloların doğru ve güvenilir olması için denetlenmiş olmaları şarttır. Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapmayı planlayan yatırımcılara güvenilir bilgi sağladığı için yatırımcının aldanmasını ve hata riskini azaltır¹⁵⁷.

¹⁴⁸ MESSIER-GLOVER-PRAWITT, a.g.e., s. 7.

¹⁴⁹ Frederick D. S. Choi et all., **International Accounting**, Fourth Edition, Pearson Education, 2002, USA, s. 1.

¹⁵⁰ Frank WOOD, Alan SANGSTER, **Business Accounting**, Tenth Edition, Pearson Education Ltd., Harlow, 2005, s.663.

¹⁵¹ Graham WARD, **The International Accountancy Profession: Generating Growth and Stability Worldwide**, Paris, 11 Kasım 2004, s.1.

¹⁵² A.e., s.1.

¹⁵³ Masum TÜRKER, Sürekli Ekonomik Gelişme: Muhasebe ve Denetimin Rolü, Finansal Piyasanın Gelişiminde Muhasebe ve Denetimin Rolü, **Halil Kocacık Armağan**, (Editörler: A.Kadir Işık-Kadir Güral) ss. 233-239, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No.:63, Ankara,2005, s.238.

¹⁵⁴ John HEGARTY, Avrupa Ortak Muhasebe ve Denetim Standartları, **Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi**, ss. 35-38, TÜRMÖB Yayınları No: 45, Ankara, 1998, s. 37.

¹⁵⁵ Masum TÜRKER, **Denetim Çalışma Kağıtları Rehberi**,..... 1.3, s. 3.

¹⁵⁶ Nesrin TUNCER, Özlem KARAHAN, Bağımsız Denetimin Güven ve Sorumluluğunu Artırmaya Yönelik Düzenlemeler, **Denetimin Değeri**, ss. 18-26, A kis Bağımsız Denetim A.Ş. (KPMG), İstanbul, 2016, s.19.

¹⁵⁷ A.e., s. 20.

Muhasebe uygulamalarının yatırımlar ve sermaye birikimindeki rolü iki yönlüdür. Birincisi birikim sahiplerine yeterli güveni sağlayarak sermaye akışını teşvik etmek; ikincisi mevcut sermayenin etkin biçimde kullanılmasına katkıda bulunarak, sermaye birikimini hızlandırmaktadır¹⁵⁸. İyi finansal raporlama sermaye piyasalarının etkili işlemesi ve ekonomik kaynaklarının verimli dağılımı için esastır¹⁵⁹. Gelişmekte olan ülkelerde muhasebe verilerine, mali tablolara güvensizlik, sermaye piyasasının gelişmesini ve dolayısıyla sermaye birikimini frenleyen önemli bir etken olmaktadır¹⁶⁰. Finansal raporlamanın, denetimin ve mesleki etiğin yüksek kaliteye sahip standartları; finansal ve finansal olmayan bilgiye duyulan güveni destekler ve böylece yatırımı kolaylaştırarak, işletmelerin büyümesinde tamamlayıcı bir rol oynar¹⁶¹.

İşletmelerde büyüme stratejilerinin hazırlanması ve uygulanması süreçlerinde muhasebe üç geniş alanda etkili olmaktadır¹⁶²: Ölçme, açıklama ve denetim. **Ölçme**, ekonomik aktivitelerin ya da işlemlerin tanımlanması, kategorize edilmesi ve sayılara dökülmesi sürecidir. **Muhasebede ölçü**, büyüme stratejisine ilişkin ekonomik kararları alanlara yardımcı olacak ve karar sürecini kolaylaştıracak bilgileri sağlar. Bir tahminin bir değerlemeye nasıl dönüştürüleceğinin mekaniklerinden

çok daha önemli olan şey, tahminlerin beslendiği varsayımların nereden geldiği ve tarihi hesapların yorumları ve gelecekteki tahminlerin arasında birbirlerine ettikleri tesirdir. Bu bağ sıklıkla görmezden gelinir veya yanlış anlaşılır¹⁶³. **Açıklama**, muhasebe ölçümlerinin kullanıcılarına ulaştırdığı süreçtir. Bu alan, neyin açıklanması gerektiği, ne zaman, hangi araçlarla ve kime yapılacağı gibi konulara odaklanır. Açıklama, harici taraflara muhasebe açıklamalarını ve muhasebe bilgilerinin dahili kullanımını kapsar. **Denetim ise** uzmanlaşmış muhasebe meslek mensuplarının (denetçi), bir şirketin finansal ve kontrol sistemlerinin yeterliliği ile finansal kayıtlarının doğruluğunu incelemesi ve onaylaması sürecidir. İç denetçiler, yönetime cevap veren şirket çalışanlarıdır, dış denetçiler ise şirketin finansal tablolarının bazı genel kabul görmüş standartlara uygun olarak hazırlanmasını onaylamasından sorumlu şirkette istihdam edilmemiş kişilerdir¹⁶⁴. İşletmelerin yönetim faaliyetlerinde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaf finansal politikalara ve yapıya ihtiyaç vardır. **Şeffaflık** muhasebe bilgilerinin uygun olan etkinlik ve verimlilikte zamanında sunulması ile sağlanmaktadır¹⁶⁵. Şeffaflık ve hesap verebilirliğe giden yol bağımsız denetimden geçmektedir¹⁶⁶.

¹⁵⁸ TÜRKER, **Sürekli Ekonomik Gelişme....**, s.238.

¹⁵⁹ Paul A: VOLCKER, **Accounting, Accountants and Accountability in an Integrated World Economy**, Hong Kong, 19 Kasım, 2002, s. 1.

¹⁶⁰ TÜRKER, **a.g.e.**, s.238.

¹⁶¹ Graham WARD, **a.g.e.**, s.3.

¹⁶² Frederick D. S. Choi et al., **a.g.e.** s. 1.

¹⁶³ Nick ANTILL-Kenneth LEE, **Company Valuation under IFRS**, Harriman House Publishing, 2nd Edition, Hampshire, 2008, s. 6.

¹⁶⁴ Frederick D. S. Choi et al., **a.g.e.** s. 1.

¹⁶⁵ Orhan ÇELİK, Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, **Güçlü ve Özgür Bir Ülke için Muhasebe Kültüründe Devrim, XVIII. Türkiye Muhasebe Kongresi** (Editör: İpek Türker) ss. 41-49, TÜRMOB Yayınları No:399, İstanbul, 2011,s. 42.

¹⁶⁶ Nalan AKDOĞAN, Banu SULTANOĞLU, TFRS Uygulamasının İktisadi Gelişmeye Katkısı, **Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi, Bildiriler**, ss. 41-74, Kamu Gözetim Kurumu Yayını, Ankara, 2017, s. 70.

William Thompson yüzyıllar önce şöyle bir tahminde bulundu: “Siz bir şeyi ölçmezseniz, onu geliştiremezsiniz”. Uzun yıllar sonra Peter Drucker benzer bir şey söyledi “ Ölçtüğünüz şeyi yapabilirsiniz”¹⁶⁷. Etkinliğin ve verimliliğin ölçülmesi muhasebe meslek mensupları ve onların yetkinlikleri kapsamındadır. Muhasebe meslek mensupları, işletmenin birimlerinin kârlılığını değerlendirmede, maliyet değişkenlerini analiz etmede, önemli performans belirleyicilerini izlemede, ölçme yöntemini kullanırlar. Onlar bir işletmedeki her birimin, işlemin veya sürecin skor tutucularıdır. Etkinlikleri çok az sorgulanır daha çok verimlilik sorgulanır¹⁶⁸. Muhasebe verilerine dayanılarak hazırlanan finansal raporların sağlıklı ve güvenilir bilgi üretmeleri gerekir. Bu nedenle finansal raporlar için güvenceye ihtiyaç vardır. Bu güvence ise bağımsız denetim ile sağlanır. Finansman ihtiyacının maliyet açısından halka açılarak ya da şirket ortakları tarafından veya borçlanarak karşılanması yöntemlerinden hangisinin daha avantajlı olduğu, güvenilir finansal raporlama verilerine dayanılarak belirlenir. Borçlanmada düşük faizli daha ucuz kredi için BASEL 2 ve 3’e göre; denetim ve rating (kredi derecelendirmesi) yaptırılması şarttır. Denetim muhasebe meslek mensupları tarafından karşılanmaktadır. Ayrıca hem denetim için hem rating süreci için Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’na uyum önemli ve etkilidir.

Bağımsız denetimi diğer denetim türlerinden ayıran en önemli işlevi finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgi akışını sağlama işlevidir¹⁶⁹. Bağımsız denetim, işletmenin toplumsal paydaşlarının beklentilerinin karşılanmasında güvenilir ve sağlıklı finansal raporlama sağlar. Bağımsız deneti-

min sağladığı yararlarından büyüme önemli bazı katkıları şunlardır¹⁷⁰:

- 1- Bağımsız denetim finansal tabloların sağlıklı olmasını sağlar ve güvenilirliğini artırır.
- 2- İşletme yönetiminin ve işletmede çalışanların hile ve sahtekarlık yapma eğilimlerinin engellenmesine yardımcı olur.
- 3- Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artar. Bu durum vergi risklerinin azalmasına neden olur. Böylece büyümede kullanılacak fonlar güvence kazanır ve vergi risklerinin doğması sonucunda azalmaları engellenmiş olur.
- 4- Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.
- 5- Bağımsız denetim işletmenin gelir ve giderlerinin doğru gösterilmesini sağladığı için işletmenin performansının doğru ölçülmesini sağlar.
- 6- Bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların güvenilirliği dolayısıyla yatırımcılardan fon bulunması kolaylaşır.
- 7- İşletmelerin satın alınması veya başka bir işletme ile birleştirilmesi hallerinde hem alıcılara hem satıcılara güvenilir ve sağlıklı nesnel bilgiler sağlar.
- 8- Denetlenmiş finansal tablolar, işletmenin müşterilerine ve tedarikçilerine güven vereceğinden büyüme hedeflerine ulaşma kolaylığı sağlanmış olur.

¹⁶⁷ Themin SUWARDY, a.g.e., s.34.

¹⁶⁸ A.e., s.34.

¹⁶⁹ Ali Altuğ BİÇER, BağımsızDenetimin İşletmelerin Büyümesinde ve Kurumsallaşmasındaki Rolü, **Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İktisadi Gelişimde Muhasebe ve Denetimin Önemi, Bildiriler**, ss. 211-234, Kamu Gözetim Kurumu Yayını, Ankara, 2017, s. 224.

¹⁷⁰ GÜREDİN, a.g.e., s. 25.

SONUÇ

İşletmeler, faaliyetleri sürecinde yaşamlarını sürdürebilmek ve faaliyetlerini güçlendirmek için kâr ederek oto-finansman yaratmak amacıyla üretimlerini ve satışlarını artırarak büyümek zorundalar. Uygulamada büyümeyen işletmelerin yaşamlarını sürdürmedikleri ve büyüyen işletmelerin acımasız rekabetine dayanamayarak yaşamlarının kısa olduğu ve kurumlaşmadan sona erdiği gözlemlenmektedir.

İşletmelerin büyüklüklerinin belirlenmesinde ve artmasında ekonomik yaşam ve sektör şartları etkilidir. Pazar şartları, işletmelerin hayatları boyunca müşterilerin (genel olarak nihai tüketicilerin) gelecekteki taleplerinin dikkate alınmasıdır. Küresel dünya düzeninde işletmelerin büyüyerek faaliyetlerini genişletmek için ihtiyaç duyulan finansmanın gerek oto-finansman yolu ile içerden gerek yatırımcı bularak yada borçlanarak dışarıdan sağlanmasında hesaplaşma ve güvenilir sağlıklı bilginin varlığı önem arz etmektedir. Bu nedenle sağlıklı ve güvenilir finansal bilgi için muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemeler; stratejik kontrol ile operasyonel kontrol faaliyetleri; büyüme stratejilerinin hazırlanmasında, hedeflerin kararlaştırılmasında, yönetilmesinde ve takibinde önemli işlemlere sahiptir.

İşletmeler klasik yaklaşımla kârlılık, verimlilik ve maliyet esasına göre yönetilmektedir. İşletmelerin ihtiyacı olan finansmanın sağlanmasında iç kay-

naklar kadar dış kaynaklara erişim ve yararlanma olanaklarının varlığı büyümenin tasarlanmasında ve izlenecek yol haritasının hazırlanmasında; büyüme stratejilerinin amaç ve hedeflerini etkilemektedir. Öz kaynakların yapısı borç verenlere güven verdiği gibi işletme sahiplerinin yatırım kararlarının alınmasında etkili olmaktadır. Büyüme stratejilerinin hazırlanmasında dış çevrenin yapısı ve dış çevre ile ilişkiler önemlidir. Dış çevre ile ilişkilerin amacı; büyüme stratejilerinin hazırlanması sürecinde gerek finansman olanaklarını gerek piyasayı dolayısıyla rakipleri ve tüketici eğilimlerini izlemek ve denetlemektir.

Çevre ile ilişkilerde özellikle kredi bulma, birleşme, ortak girişim faaliyetleri için ittifak yapma, devralma (satın alma) ve büyüme stratejilerinde hedeflenen eylemlerin bütçelenmesinde; bütçe ve maliyet kontrolü, maliyet yönetimi ve denetimi, şeffaflığın sağlanmasında finansal raporlama ile iç ve bağımsız dış denetim önemli rol oynar. Finansal raporlama standartlarına uyum ile mevzuata uygunluk muhtemel riskleri azaltacağı gibi, denetim standartları ve etik kurallara göre gerçekleştirilen denetimin kalitesi, suistimal yapılmasını önler; paydaşların işletmeyi değerlendirmelerinde ve karar almalarında etkili olan finansal analizlerin güvenilir ve sağlıklı finansal bilgilere dayanmasını sağlar. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının CFO yaklaşımı içinde yönetimde etkin rol almalarının yolunu açar.

KAYNAKÇA**a- Doğrudan Yararlanılan Kaynaklar**

AKDOĞAN Nalan, SULTANOĞLU Banu, TFRS Uygulamasının İktisadi Gelişmeye Katkısı, **Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi, Bildiriler**, ss. 41-74, Kamu Gözetim Kurumu Yayını, Ankara, 2017.

AKTAN Coşkun Can, **Değişim Çağında Yönetim**, 2. Baskı, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2005.

ALAYBEYOĞLU Nihat, Yeni Bir Çağın Eşiğinde Şirketlerin Dönüşümü, **Büyük Dönüşüm**, (Editör: İbrahim Öztürk), ss. 145-254, İstanbul Ticaret Odası Yayınları No:2011-25, İstanbul, 2012.

ANTILL Nick, LEE Kenneth, **Company Valuation under IFRS**, Harriman House Publishing, , 2nd Edition, Hampshire, 2008.

ATEŞ M. Rauf, **Şirket Doktoru Kritik Sorulara Yanıtlar**, Hayat Yayıncılık İletişim Eğitim Hizmetleri, İstanbul, 2009.

AYDIN Ahmet Hamdi, **Yönetim Bilimi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008,

BRAGG Steven M., **Accounting Kontrol Best Practices**, John Wiley and Sons, New Jersey, 2006.

BİÇER Ali Altuğ, Bağımsız Denetimin İşletmelerin Büyümesinde ve Kurumsallaşmasındaki Rolü, **Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi, Bildiriler**, ss. 211-234, Kamu Gözetim Kurumu Yayını, Ankara, 2017.

CAN Halil, **Organizasyon ve Yönetim**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2005.

CHOİ Frederick D. S. et all., **International Accounting**, Fourth Edition, Pearson Education, 2002, USA.

COULTER Mary, **Stratejik Management in Action**, Fifth Edition, Pearson, New Jersey, 2010.

ÇELİK Orhan, Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, **Güçlü ve Özgür Bir Ülke için Muhasebe Kültüründe Devrim, XVIII. Türkiye Muhasebe Kongresi** (Editör: İpek Türker) ss. 41-49, TÜRMOB Yayınları No:399, Ankara. 2011.

ÇELİK Orhan, **Şirket Birleşmeleri ve Birleşmelerde Şirket Değerlemesi**, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara, 1999.

ÇETİN Canan, **Stratejik Düşünce ve Kurumsal Girişimcilik**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2010-121, İstanbul, 2012.

DENK Nevzat, **Strateji Oluşturma Modeli**, Beta Yayınları, İstanbul, 2011.

DONALDSON Gordon, Yönetim Kurulları İçin Yeni Bir Araç; Stratejik Denetim, **Harvard Business Review, Kurumsal Şirket Yönetimi**, (Çeviren: Ahmet Kardam), ss. 63-87, Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası Yayınları,, İstanbul, 2002,

DORNBUSCH Rudıger, FISHER Stanley, STARTZ Richard, **Makro Ekonomi** (Çeviren: Salih AK), Gazi Kitapevi, Ankara, 2007.

DRUCER Peter F., 21. **Yüzyıl İçin Yönetim Tartışmaları**, (Çev: İrfan Bahçivangil, Gülenay Gorbun). 4. Baskı, Epsilon Yayınları, 2014.

DYER Jeffrey H., KALE Prashant, SING Harpır Ne Zaman İttifak, Ne Zaman İktisap? **Harvard Business Review, Büyümenin Yönetimi**, (Çeviren: Leyla Aslan), ss. 95-113, Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası Yayınları, İstanbul, 2005.

EFİL İsmail, **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyonu**, 7. Baskı, Alfa, İstanbul, 2002.

EĞİLMEZ Mahfi, **Makro Ekonomi Türkiye'den Örneklerle**, Remzi Kitapevi, İstanbul, 2009.

- EREN Erol, **İşletmelerde Yenilik Politikası**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No: 127, İstanbul, 1982.
- GAMBLE John E. THOMPSON, Arthur A. JR., **Essentials of Strategic Management**, 2nd Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, 2001.
- GÜREDİN Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. Basıdan tıpkı 12. Bası, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2008.
- GÜROK Hasan, **Ekonomik Büyüme ve Kalkınma**, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, 2016.
- HEGARTY John, Avrupa Ortak Muhasebe ve Denetim Standartları, **Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi**, ss. 35-38, TÜRMOB Yayınları No: 45, Ankara, 1998.
- HAMEL Gary, GETZ Gary, Tasarruf Çağında Büyümenin Finansmanı, **Harvard Business Review, Büyümenin Yönetimi**, (Çeviren: Leyla Aslan), ss. 35-55, Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası Yayınları, İstanbul, 2005.
- HODGETTS Richard M., **Yönetim Teori, Süreç ve Uygulama**, (Çevirenler: Canan ÇETİN-Esin (CAN) MUTLU), Beta Yayınları, İstanbul, 1999.
- JONES Geoffrey, **Renewing Unilever Transformation and Tradition**, Oxford University Press, Oxford, 2005.
- KAPLAN Roberts S., NORTON, David P. **Balanced Scorecard Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürme**, (Çev: Serra Egeli), Üçüncü Baskı, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2003.
- KARAIN Jason, **The Chief Financial Officer**, Profile Books Ltd., London, 2014.
- KARABULUT Tuğba, **Girişimcilik ve Sürdürülebilirliği**, Papatya Yayıncılık, İstanbul, 2009.
- KOCAOĞLU Hüseyin Egemen, **Türkiye’de Küçülerek Büyüme Stratejisinin Avantaj ve Dezavantajlarını İncelemeye Yönelik Bir Örnek Olay Çalışması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.
- KONA Gürsel, "İSO 500 şirketlerinde katma değer, marka ve patent ilişkisi " **İktisat İşletme ve Finans” Dergisi**, ss. 64-85 Ankara, Yıl 22, Sayı 258, Eylül 2007.
- KOTLER Philip ve Milton, **Küresel Pazarda Büyümenin 8 Yolu**, (Çeviren Ebru Kızıldağ), 2. Baskı, MedyaCat Yayınları, İstanbul, 2016.
- KÜÇÜKBERKSUN Serdar, **İşletmelerde Yönetim Denetimi**, Der Yayınları, İstanbul, 1998.
- KUTLAN Serhat, **Maliyet Kontrolü ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulama**, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1998.
- LEARNED Edmund P., CHRISTENSEN, C.Roland, ANDREWS Kenneth R., GUTH William D., **Business Policy Text and Cases**, Revised Seventh Edition, Richard D. Irwin, Illinois, 1971.
- MESSIER William F., GLOVER Steven M., PRAWITT Douglas F., **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**, 7 th ed., McGraw-Hill Irwin, New York, 2010.
- MUTLU Esin (Can), **Uluslararası İşletmecilik**, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.
- NORTH Douglas C., **Kurumlar, Kurumsal Değişim ve Ekonomik Performans**, (Çev: Gül Çağalı Güven), İkinci Basım, Sabancı Üniversitesi, İstanbul, 2010.
- OLUÇ Mehmet, **İşletme Organizasyonu ve Yönetimi**, Birinci Cilt, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3 bası, Duran Ofset Basımevi, İstanbul, 1969.
- ÖZTÜRK Mehmet, **Fonksiyonları Açısından İşletme ve Yönetim**, Papatya Yayıncılık, İstanbul, 2003.
- PEKER Alparslan, **Modern Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 3. Bası, 1.2. ve 3. Kitap, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1983.
- PORTER Michael E., **Rekabet Stratejisi, Sektör ve Rakip Analizi Teknikleri**, Sistem Yayıncılık ve Mat.San. Tic.A.Ş., İzmir, 2000.

PORTER Michael, Yarının Avantajlarını Yaratma, **Geleceği Yönetmek**, (Hazırlayan: Rowan Gibson, Çeviren: Anaca Ergül-Arican Uysal) ss.64-77, Yakamoz Yayınları, İstanbul,2008.

PRAHALAD C.K., Büyüme Stratejileri, **Geleceği Yönetmek**, (Hazırlayan: Rowan Gibson, Çeviren: Anaca Ergül, Arican Uysal) ss.78-91, Yakamoz Yayınları, İstanbul, 2008.

SCOTT William R., **Financial Accounting Theory**, Fifth Edition, Person Prince Hall, Toronto, 2009.

SEVGENER A. Sait, **Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğinin Ölçülmesi**, II. Baskı, Marmara Üniversitesi Yayın No: 523, İstanbul, 1993.

SULTANOĞLU Banu, ÖZERHAN Yıldız, Reporting and Assurance of Environmental-Evidence From Turkey, **Auditing For Development and Sustainability**, MODAVİCA 2017, 14 th Conference on Accounting, 11-13 October 2017, Tirana-Albania.

SUWARDY Themis, **Productivity Measurement for Accounting Functions, Accounting&Productivity Answering the Big Questions**,(Edited:Themis Suwardy & GaryPan), CPA Australia Ltd., Singapore, 2012.

STIGLITZ Joseph E., **90'ların Yükselişi**, (Çev: Aytül Özer, Barış Güven), CSA Global Yayın Ajansı, İstanbul, 2004.

TUNCER Nesrin, KARAHAN Özlem , Bağımsız Denetimin Güven ve Sorumluluğunu Artırmaya Yönelik Düzenlemeler, **Denetimin Değeri**, ss. 18-26, Akis Bağımsız Denetim A.Ş. (KPMG), İstanbul, 2016.

TÜRKER İpek, Öz Kaynaklar: Kuramsal Yapı ve Türkiye Mevzuatında Uygulama Deneyimi, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, ss. 65-96, Yıl 15, Sayı 47, Ocak 2016.

TÜRKER İpek, **Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerinde Muhtemel Etkileri**, TÜRMOB Yayınları No:407, Ankara, 2011.

TÜRKER Masum, Sürekli Ekonomik Gelişme: Muhasebe ve Denetimin Rolü, Finansal Piyasanın Gelişiminde Muhasebe ve Denetimin Rolü, **Halil Kocacık Armağan**, (Editörler: A.Kadir Işık-Kadir Güral) ss. 233-239, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No.:63, Ankara, 2005.

TÜRKER Masum, **Denetim Çalışma Kağıtları Rehberi**, Forum Yayınları, İstanbul, 2012.

TÜRKER Masum, OKAY ÖRELER Esin, **Türk Şirketlerinin Küresel Şirket Haline Getirilmesi Yolları**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2004/60, İstanbul, 2004.

UZAY Şaban, Sürdürülebilir Gelişme Bakımından Denetimin Önemi, **Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İktisadi Gelişimde Muhasebe ve Denetimin Önemi, Bildiriler**, ss. 147-183, Kamu Gözetim Kurumu Yayını, Ankara, 2017.

ÜNAL İsmail, ARKAYA İpek, Denetimin Ötesi: Denetlenmiş Finansal Bilgilerin Sağladığı Katma Değer, **Denetimin Değeri**, ss. 11-16, Akis Bağımsız Denetim A.Ş. (KPMG), İstanbul, 2016.

VOLCKER Paul A., **Accounting, Accountants and Accountability in an Integrated World Economy**, Hong Kong, 19 Kasım, 2002.

WARD Graham, **The International Accountancy Profession: Generating Growth and Stability Worldwide**, Paris, 11 Kasım 2004.

WHEELEN Thomas, HUNGER J.David, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası (Global Sürdürülebilirliğe Doğru)** (Çeviren: Ahmet Nüvit Bingöl) İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayın No: 40, İstanbul, 2015.

WOOD Frank, SANGSTER Alan, **Business Accounting**, Tenth Edition, Pearson Education Ltd., Harlow, 2005.

YANIK Serhat, TÜRKER İpek, Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama), **İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, ss. 291-308, Sayı:47, Ekim 2012.

YÜCEL Göksel, **İşletmelerde İç Raporlama Sistemi**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 48, İstanbul, 1986.

ZİMMERMAN Jerold, **Accounting for Decision Making and Control**, Seventh Edition, McGraw Hill-Irwin, New York, 2011.

ZOOK Chris, **Beyond The Core**, **Harvard Business Publishing**, 2004, (Aktaran: M. Rauf ATEŞ, **Şirket Doktoru Kritik Sorulara Yanıtlar**, Hayat Yayıncılık İletişim Eğitim Hizmetleri, İstanbul, 2009).

b- Dolaylı Yararlanılan Kaynaklar

AŞIKOĞLU Rıza, **Globalleşme Sürecinde Uluslararası Finansal Yönelimler**, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları No:2, Eskişehir, 1993.

BOULTON W.R., DAVIS R., **Developing Computer-Based Corporate Information Systems: A Management Perspective**, American Institute for Decision Sciences-Proceedings. Boston,1981.

ÇEVİK Hasan H., **Türkiye’de Kamu Yönetimi Sorunları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001.

ELLİOT R., **The Wave Breaks On the Shores of Accounting** (Üçüncü Dalga Muhasebe Kıyılarında Patlıyor), **Accounting Horizons**, Haziran 1992, ss. 61-85.

ELMACI Orhan, **Stratejik Yönetim Sisteminin Etkinliğinin Sağlanmasında Yönetimin Rolü (Bütçeden Stratejik Yönetime)** **DPÜ SBE Dergisi**, Kütahya, Haziran 2000.

ERGİN Esin, **İşletme Politikası**, 2. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1992.

HİLL, Charles W.L. GARETH R. Jones, **Strategic Management Theory**, Boston, Houghton Company, 1992.

KAGERMANN K., LAY P., MOORE G., **Business Network Transformation: Rethinking Relationships in a Global Economy**, **The Global Information Technology Report 2007-2008**, Chapter 1.8 World Economic Forum, ss. 101-108.

MÜFTÜOĞLI Tamer, **Şirket İktisadı**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1989.

POROKOWSY Anatoly A., **Structure and Strategy: Causes of Change**, **Universty of Michigan Business Rewiev**, May 1997.

TOSUN Kemal, **Yönetim ve İşletme Politikası**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1990.

KAYITLAR İLE DEFTERLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA TUTULMASININ (DEFTER-BEYAN SİSTEMİ) MALİ MÜŞAVİRLER TARAFINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dr. Öğr. Üyesi Oğuzhan ÇARIKÇI*

Makale Gönderim Tarihi : 20/01/2018 / Kabul Tarihi : 25/05/2018

ÖZ

Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişim, beraberinde hem özel sektörde hem de kamu sektöründe dönüşüm yapılmasını zorunluluk haline getirmiştir. Bu teknolojik değişim kamu hizmetlerinin sunumunda, elektronik devlet uygulamalarının kullanımını artırmakta ve bu uygulamalar bir devlet politikasına dönüşmektedir. Böylece bürokrasi azalmakta, kamu hizmetlerinin sunumu hızlanmakta, bununla birlikte vatandaşlara daha iyi ve kaliteli hizmet sunulurken devletin elektronik uygulamalar sayesinde tasarruf sağlaması da mümkün olmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından sunulan elektronik uygulamaların amacına ulaşması vatandaşların ilgili uygulamaları kabullenme derecesine bağlı olmaktadır. Bu çalışma Maliye Bakanlığının uygulamaya başladığı Defter-Beyan Sistemi'nin Isparta ve Burdur illerinde faaliyetlerini sürdüren mali müşavirler (meslek mensupları) tarafından değerlendirilmesi ve sistemle ilgili beklentilerinin, kaygılarının, önerilerinin ortaya çıkarılması amacıyla yönelik yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda Defter-Beyan Sistemi'ne ilişkin olarak mali müşavirlik mesleğini icra edenlerin mesleki faaliyetleri ve sistem kapsamında yer alan işlemlerle ilgili önemli derecede kaygılarının olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mali Müşavirler, Defter-Beyan Sistemi, E-maliye, Muhasebe Meslek Mensupları, Bilgi ve İletişim Teknolojileri.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, O33, O38

* Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

ABSTRACT

The rapid change in information technologies has made it necessary to transform both private and public sectors. This technological change increases the use of e-state applications in the delivery of public services, and these practices become a public policy. Thus, the bureaucracy is decreasing, delivery of public services are being accelerated, and with the provision of better and higher quality services to the citizens, it is also possible for the state to provide savings through electronic applications. Achievement of electronic applications offered by the Ministry of Finance depends on the degree of acceptance of citizens. This study was carried out for the purpose of evaluating the system of book-declaration that the Ministry of Finance started to implement by the certified public accountants (accounting profession) who continue their activities in Isparta and Burdur provinces and to find out their expectations, concerns and suggestions about the system. As a result of the analyzes made, it has been determined that there are considerable concerns about the professional activities of the financial consulting profession regarding the book-entry system and the transactions within the system.

Keywords: Certified Public Accountant, account book-declaration system, e-finance, accounting professionals, information and communication technologies.

JEL Classification: M40, M41, O33, O38

1. GİRİŞ

İnsanlık tarihine bakıldığında, geçmişten günümüze kadar geçen süre içinde toplumun gelişme sürecinin dönemseller olarak farklı aşamalardan geçtiğini görmek mümkündür. Bu aşamalar kısaca ilkel toplum, tarım toplumu ve sanayi toplumu aşamaları olarak gerçekleşmiştir. Küresel düzeyde oluşan bu gelişim ve değişim aşamaları gruplandırıldığında; ekonomik değişim, sosyo-kültürel değişim, siyasal değişim, teknolojik değişim, çevreyle ilgili değişim, demografik değişim, organizasyonel değişim olarak ayrıştırılabılır. Bilgi işlem teknolojilerinin, söz konusu değişim dinamikleri incelendiğinde hem dönemlerin ortaya çıkmasında hem de sona ermesinde az veya çok etkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Kısacası bilişim teknolojileri küresel değişimin etkileşiminde her zaman hızlandırıcı bir etki yapmış ve ilgili işbirliklerinin içinde bulunmuştur (Çukurçayır, Çelebi, 2009: 62).

Bilgi teknolojileri günümüz dünyasını şekillendirmekle birlikte geleceğin dünyasında da hangi ülkelerin uluslararası güç olacağını, ne kadar söz sahibi olacağını ve ayakta kalıp kalmayacağını belirlemede etki sahibidir (Güler, Döventaş, 2009, 26). Devletler teorik olarak vatandaşlarının çeşitli ve birbirinden farklı gereksinimlerine çözüm bulmak ve talep edenlerin ihtiyaçlarını gidermekle yükümlüdürler. Küreselleşmenin de etkisi ile devletlerin mevcut yönetim politikaları yetersiz hale gelmiş ve kendi kamu yönetim anlayışlarını çağın gerektirdiği değişime göre yapılandırmaları ise bir zorunluluk halini almıştır.

Klasik devlet anlayışında kamuya sunulan hizmetler değerlendirildiğinde vatandaşların aldıkları hizmete ilişkin süreçlerde fazlasıyla bürokratik işlemlerle karşılaştıkları görülmektedir. Bu işlemler hem hizmetin sağlanabilmesine ilişkin süreyi uzatmakta hem de gereğinden fazla personel çalıştırma gereksinimini ortaya çıkarmaktadır.

İçinde bulunduğumuz çağda bilgi teknolojilerinin, örgütlerin yapısını ve işleyişini değiştirmesinin yanı sıra, söz konusu değişim kurumların performanslarını ve verimliliklerini artırmalarına da neden olmaktadır. Devletler bu süreçte klasik devlet anlayışından kurtulup yerini “dijital devlet” olarak da adlandırılan e-devlet anlayışına bırakmaktadır (Demirel, 2006: 83-84). Devletin vatandaşlarına en üst seviyede hizmet sunabilmesinin sağlanmasına yönelik olarak ortaya çıkan bu sistemde kamu hizmetlerinin sunumu ve içeriği değişime uğramaktadır. Bu değişimde geleneksel devlet yaklaşımı yerini devletin yapısal ve zihinsel olarak dönüşümünü zorunlu hale getiren bir modele bırakmaktadır (Delibaş, Akgül, 2010: 107).

E-devlet uygulamalarına geçiş ile farklı alanlarda çok çeşitli işlevleri yerine getirerek hizmet sunan kamu kurumlarının görevleri bir nevi sona ermektedir. Genellikle yeni yapılanma ile kurumların hizmetlerinin sunulduğu platformların birleştirilmesi, güncelliğinin ve sürekliliğinin sağlanması amacıyla değişim göstermesi söz konusudur (Baştan, Gökbnar, 2004: 72-73). Bu değişim devletin sunduğu hizmetlerin hem alan olarak genişlemesine hem de önceden sunulan hizmetlerin kalite ve verimliliklerinin artırılmasına yöneliktir. Tüm alanlarda olduğu gibi yukarıda bahsedilen bilişim teknolojilerinin yarattığı değişimden ülkelerin mali idareleri de etkilenmiş ve yeniden yapılanma bir zorunluluk haline gelmiştir. Devletler, maliye politikasının amaçlarından olan ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesinde vergi politikası, harcama politikası ve borçlanma politikasından faydalanır. Günümüzde hâlâ devletlerin kamu harcamalarını finanse etmesinde vergi gelirleri en önemli kaynaklardan biridir (Demircan, 2003: 99). Dolayısıyla vergi gelirlerinin sağlıklı ve adil bir şekilde toplanabilmesi, ülkelerin iktisadi ve sosyal olarak gelişip refah seviyesine ulaşabilmelerinde ve iktisadi politikaların başarıya ulaşmasında önemli bir unsurdur. Devletlerin

maliye sistemlerini etkin bir şekilde sürdürebilmelerinde vergi politikalarının amacına uygun bir şekilde düzenlenmesi ve yürütülmesi önem arz etmektedir (Varcan, 1987: 2-5).

Türkiye’de de vergi uygulamalarındaki maliyet ve harcamaların düşürülmesi, denetim faaliyetlerinin daha kapsamlı ve verimli hale getirilmesi amacı ile teknolojik gelişmelerden bu alanda da faydalanılmış ve e-defter, e-beyanname, e-beyan gibi elektronik vergi uygulamalarına geçilmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya konulan bu ve benzeri projeler ile mükelleflerin vergi kapsamı ile ilgili işlemleri, hizmet kalitesini ve hızını artırırken maliyetlerin de azalmasını sağlamaktadır (Kocamış, Kekeç, 2017:276). Ancak sistemin işleyişini olumsuz etkileyebilecek faktörler de mevcuttur. Vergi politikalarının etkinliğinin sağlanamamasında ortaya çıkan en büyük problemlerden biri kayıt dışı ekonomi ve buna bağlı olumsuzluklardır. Bu bağlamda vergi dairelerinin standart bir yapıya getirilmesi ve işlemlerin elektronik ortama aktarılması kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yapılabilecek önemli adımlardandır (Yüzbaşıoğlu, 2010: 18-21).

2. ELEKTRONİK DEVLET (E-DEVLET) KAVRAMI VE TÜRKİYE’DE E-DEVLET

Devlet, belirli bir coğrafya üzerinde aynı kültür ve tarihe sahip toplulukların siyasi ve hukuki olarak oluşturdukları kurumdur. Devletin kendisini ve siyasi yapısını diğerlerinden ayıran en önemli yönü ve özelliği soyut olma niteliği ile kurumsal bir varlık olmasıdır (Kukathas, 2008: 23). Devletlerin vatandaşlarına sağladığı kamusal hizmetlerin yapısı ve sunuş şekilleri bilişim teknolojilerinin yaygınlaşması ve hızla değişimi ile birlikte farklı yapılara bürünmüştür. Bu değişim devletlerin hizmet sunumunda elektronik devlet anlayışını benimsemesine neden olmakta, kamusal hizmetlerin sunumunun da daha yaygın ve eskisine göre daha hızlı,

daha az maliyetli, verimli vb. şekillerde olmasına imkân tanımaktadır (Kırçova, 2003: 15-18).

Geleneksel devlet anlayışında hizmet talep eden vatandaş istediği bilgiye ulaşabilmek için direkt olarak kamu kurumları ile irtibat kurmak durumunda iken elektronik devlet anlayışında ise talep edilen bilgiye doğrudan ulaşabilmekte, kısacası kamu kurumlarının aracılığına ihtiyaç duymadan arzulan hizmetleri sağlayabilmektedir. “Geleceğin devleti” olarak da tanımlanabilecek e-devlet, temel olarak kamunun hizmet verdiği alanlarda bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması yoluyla daha şeffaf, vatandaşa daha yakın, daha ucuz ve daha iyi çalışan bir idari yapı olarak tanımlanabilir (İnce, 2001: 21-22).

E-devlet uygulamaları ile hem vatandaş-devlet ilişkileri ağ ortamında yürütülebilmekte hem de devletin sunduğu hizmetler zaman, mekân ayrımı gözetmeksizin vatandaşlar, şirketler, kurumlar kısacası hizmet ihtiyacı oluşan tüm taraflarca talep edildiği anda hizmetin alınabileceği bir yapı kurulması imkânı sağlanmaktadır. E-devlet uygulamalarında dinamik bir yapı oluşmakta, vatandaşlar ürün ya da hizmet zincirinin basit bir halkası değil, yönetim sürecinin de ortağı haline gelmektedirler (Balcı, Nohutcu, vd, 2003: 267).

E-devlet ayrıca etkin bir kamu yönetimine ulaşmada da önemli bir araçtır. E-devlet uygulamalarının sonuçları değerlendirildiğinde yukarıda belirtilen faydalarının yanında şeffaflık ve hesap verilebilirlik sağlanması, aynı işlemin sürekli tekrarının önüne geçilmesi, kırtasiye masraflarının en aza çekilmesi, malzeme kullanımının azaltılması, hızlı ve kolay erişim sağlanması gibi faydalarından da bahsetmek mümkündür. E-Devletin dört ana vurgusu şu şekildedir (Metin, 2012: 98-99).

- Bilişim teknolojilerinin stratejik kullanımı
- Kurumlara ve vatandaşlara yönelik olarak elektronik ortamda iletişim kurulması

- Verimliliğin, kalkınmanın ve şeffaflığın sağlanması
- Yeniden yapılanma

E-devlete geçiş süreci Türkiye’de 1990’lı yılların başlarında kamu kurumlarında kurumsal bilgilerin bilgisayar ortamına aktarılması, kurumlarda bilgi işlem merkezlerinin kurulması, ülke genelinde bilgisayar kullanımının yaygınlaştırılması ile başlamıştır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2006: 24).

Bu süreçte gerçekleşen ilk büyük projelerden birisi Dünya Bankasının desteği ile 1993 yılında gerçekleştirilen “Türkiye Bilişim ve Ekonomik Modernizasyon” projesidir. Türkiye’de bilim ve teknoloji politikalarına ilişkin plan ve programların yapıldığı “Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu” tarafından 1997 yılında alınan kararlarla da e-devlet uygulamalarının geleceğine yönelik atılımların yapıldığı görülmektedir (Genç, Dinçer, 2016: 86-87).

Türkiye’de e-devlet uygulamasına ilişkin olarak 1998 yılında Başbakanlık tarafından yayımlanan raporda, kamu kurumlarının ürettikleri veriyi diğer kurumların kullanabilmesi, ihtiyaç duydukları verilerin de yine sistemden elde edilebilmesi amacıyla Ulusal Bilgi Sisteminden bahsedilmiştir. Sonraki süreçte ise “T.C. Başbakanlık Kamu-Net Üst Kurulu” kurulmuştur (Hepaksaz, Hayrullahoğlu, 2011: 112).

E-devlet uygulamalarının geliştirilmesi ve etkinliğinin artırılması amacıyla daha sonraki adım olan “Bilgi Toplumu Stratejisi 2006” raporunda Türkiye’nin 2010 yılına kadar olan süreci değerlendirmeye alınmıştır. Ayrıca TÜBİTAK tarafından yürütülen Vizyon 2023 çalışmaları ile Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu kararları ışığında bütünlük sağlanması için araştırma, geliştirme ve yenilikçilik stratejileri de uyumlaştırılmıştır (DPT, 2006-2010: 3-15).

Yine aynı dönemde mevcut e-devlet uygulamalarına destek nitelikli Dokuzuncu Kalkınma Planı ve Onuncu Kalkınma Planı ile elektronik olarak sunulan kamu hizmetlerinde en çok kullanılan, talep edilen ve getirisi en fazla olan kamusal hizmetlerin öncelikli olarak yapılandırılması üzerinde durulmuştur. Bu dönemde e-devlet uygulamalarının söz konusu hizmetleri talep eden tarafların e-Devlet portalı (e-devlet.gov.tr) üzerinden işlemlerini takip edebildiği bir uygulama ile daha hızlı hizmet sunumu gerçekleştirilmeye başlanmıştır (TÜBİTAK BİLGEM, 2017: 10-25). Ayrıca Türkiye'yi 2023 hedeflerine taşıyacak hedefler doğrultusunda katkı sağlayacak izlenmesi gereken politikalar planlanmıştır (Erdem, 2014: 738).

3. TÜRKİYE'DE E-MALİYE UYGULAMALARI VE E-BEYAN SİSTEMİ

Maliye Bakanlığı e-devlet projelerine ilk başlayan ve en etkili biçimde uygulamaları kullanan kurumlardan biridir. Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Vergi Dairesi Tam Otomasyonu Projesi (VEDOP) ile birlikte vergi dairelerindeki bütün işlemlerin bilgisayar yardımı ile yapılabilmesini sağlayan entegre bir bilgi sistemi projesini uygulamaya geçirmiştir (Bilginli, 2011: 173-174).

3.1. VEDOP I Projesi

VEDOP I Maliye Bakanlığı'nın en önemli otomasyon projelerinden biridir. 1998 yılında uygulamaya geçirilen bu proje ile evrak girişinden başlayarak, tahakkuk, tahsilât, muhasebe, borç sorgulama işlemleri, haciz işlemleri vb. vergi dairelerinde gerçekleştirilecek tüm işlemler bilgisayar ortamında takip edilebilecektir. Ayrıca bu kapsamda e-Beyanname, Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS), Çağrı Merkezi, Veri Ambarı, Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sistemi (EMKAS) gibi daha iyi hizmet sağlama

adına uygulamaya geçen başka projeler de görülmektedir (DPT, 2005: 86-87).

3.2. VEDOP II Projesi

VEDOP II projesi kurum çalışanları, vatandaşlar ve iş dünyası kapsamında 2004 yılında uygulamaya başlanmıştır. Proje kapsamında otomasyonlu vergi dairesi sayısı artırılmış ve e-beyanname uygulaması ile mükelleflerin beyannamelerinin internet ortamından alınmaya başlanması sağlanmıştır. Bu kapsamda ayrıca Motorlu Taşıtlar Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Vergi Kimlik Numarası Sorgu, Gecikme Zammı Hesaplama gibi vergi dairesi işlemlerine ilişkin hizmetler internet ortamında verilmeye başlanmıştır (DPT, 2005: 86-87).

3.3. VEDOP III Projesi

2007 yılında uygulamaya geçen VEDOP III projesi ile Gelir İdaresinin etkinliğinin daha da artırılması amaçlanmıştır. Bu kapsamda e-VDO (Elektronik-Vergi Dairesi Otomasyon) uygulamasının kapsamının yaygınlaştırılmasına ilişkin çalışmalar başlatılmış, takdir komisyonlarının otomasyon kapsamına dahil edilmesi ve mevcut durumun bu kapsamda güçlendirilmesi amacı üzerinde durulmuştur (Hepaksaz, Hayrullahoğlu, 2011: 113-114).

Vergi Dairesi otomasyonu ile evrak girişinden başlayarak sicil, tahakkuk, tahsilat, düzeltme, tarhiyat, takip, iade vb. muhasebe işlemlerinin tümü bilgisayar ortamında yapılarak ve uygulama sayesinde işlemlerin sonuçları ile alınabilecek her türlü belge, rapor ve defterler bilgisayar yardımı ile alınabilecektir (Beşel, Çokgezer, 2015: 14). Maliye Bakanlığı tarafından vergi dairelerinin yeniden yapılandırılması ve e-maliye uygulamalarının geliştirilmesine yönelik olarak farklı alanlarda hayata geçirilen bazı projeler de aşağıda belirtilmiştir:

E-Haciz, Özelge Otomasyon Sistemi, Takdir Komisyonu Otomasyon (TAKKOM), Veri Ambarı (VERIA), E-Fatura Uygulaması, Elektronik Arşiv, Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK), E-Beyanname, E-Defter (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011: 8-12).

3.4. Defter-Beyan Sistemi

E-maliye uygulamaları kapsamında 17.12.2017 tarih, 30273 sayılı Resmi Gazete’de Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan tebliğ ile defter-beyan sistemi uygulamasına geçilmiştir. Bu sistem ile serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ve basit usule tabi olan mükelleflerin defterlerinin tutulmasında söz konusu uygulamanın kullanılması zorunlu hale getirilmiştir. Söz konusu sistemin uygulanmaya başlaması ile birlikte adı geçen mükelleflere ait kayıtlarının elektronik ortamda tutulması zorunlu hale gelecektir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ile gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından oluşan gelir vergisi mükellefleri ise bu sistemi kullanamayacaktır. Sistemin uygulamaya konmasındaki amaçlar ve sağlaması beklenen avantajlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

Amaçları;

- Vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması,
- Defter ve beyannamelerin elektronik olarak oluşturulması ve muhafaza edilmesi,
- Sistem vasıtasıyla bürokratik işlemlerin azaltılması ve dolayısıyla uyum maliyetlerinin en minimum seviyelere çekilmesi, kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilebilmesi,

- Vergiye gönüllü uyum seviyelerinin arttırılması gibi amaçlara ulaşmak olarak sayılmaktadır (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2017).

Avantajları;

- Muhasebe programlarına ihtiyaç duyulmaksızın internet üzerinden vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortama aktarılabilmesi, kırtasiye işlemlerinin azaltılması,
- Yıl sonlarında yapılan defter tasdikine ihtiyacın ve defterlerin muhafazasına ilişkin maliyetlerin ortadan kalkması,
- Fatura, makbuz vb. belgelerin elektronik olarak düzenlenmesine imkân tanınması ve yükümlülüklerle ilişkin bürokratik işlemlerin azaltılması,
- Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede fayda sağlanması ve vergi yükümlüğünün mükellefler tarafından zamanında, tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmesine katkı sağlanması olarak belirtilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018).

4. LİTERATÜR TARAMASI

İlgili literatür incelendiğinde, e-maliye uygulamalarına yönelik olarak muhasebe meslek mensuplarıyla alakalı yapılmış fazla sayıda çalışma olmadığı görülmektedir. Turan ve Özgen (2009) yaptıkları çalışmada Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının e-beyanname uygulamasını benimsemelerinde davranışlarını etkileyen sosyo-psikolojik faktörlerin neler olduğunu araştırmışlardır. Sonuç olarak ise meslek mensuplarının teknoloji kullanımı konusunda niyetlerinin pozitif olduğuna ancak söz konusu teknolojilerin verimli ve istenilen düzeyde kullanılmadığına ilişkin sonuçlara ulaşmışlardır. Çimen (2017) çalışmasında, e-maliye uygulamalarının kullanım düzeylerini, uygulamaların vergilendirmede etkilerini araştırmıştır. Araştırma sonuçlarına göre meslek mensuplarının

Gelir İdaresi Başkanlığının bağlantı ihtiyaçlarının karşılanmasına ilişkin çok az farkla olumlu görüşe hakim oldukları görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları e-maliye uygulamalarının eski sisteme göre daha çok avantaj sağladıklarını ancak evrak başına birim kontör maliyetlerinin arttığını belirtmişlerdir. Ayrıca hata paylarının azaldığı, zaman ve maliyet açısından tasarruf sağladıklarını ve dolayısıyla performanslarının da arttığını belirtmişlerdir. Çarıkçı'nın (2009) yılında yaptığı çalışmada e-devlet uygulamalarının içinde en fazla kullanılan uygulama alanlarından birinin e-maliye uygulaması olduğu ve bu uygulamanın da sıklıkla mali müşavirler tarafından kullanıldığı ifade edilmiştir. Çınar ve Güney (2012) çalışmalarında, e-devlet uygulamalarının en çok etkilendiği meslek gruplarından biri olan muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamalara ilişkin olarak yaşadıkları sorunları tespit etmeye çalışmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre erişim kaynaklı gecikmelerin vergi daireleri tarafından dikkate alınmadığına ilişkin sorun olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının mevzuat değişikliklerinin zamanında sisteme uyarlanmaması, elektronik defter ve e-fatura sistemlerine geçilememesi, meslek mensuplarının muhasebe yazılımlarını bilme ve interneti kullanabilme düzeylerinin düşük olması diğer sorunlar olarak değerlendirilmiştir. Gönen ve Solak (2017) yapmış oldukları çalışmalarda, muhasebe meslek mensuplarının Maliye Bakanlığı'nın e-dönüşümü sürecine ilişkin olarak yaşadıkları sorunlar, çözüm önerileri, iş yüklerine etkisi ve hizmet maliyetlerine etkisini saptamaya çalışmışlardır. Yapılan analizler sonucunda e-dönüşümde sistemsel hataların devam ettiği ve meslek mensuplarına ek maliyet getirmesine karşın Maliye Bakanlığı ile mükellefin işlem maliyetlerini düşürdükleri tespit edilmiştir. Son olarak Bayraktar (2017) yapmış

olduğu çalışmada ise e-maliye uygulamalarından elektronik belge sistemlerinin muhasebe meslek mensupları tarafından ne derecede kabullenildiğini araştırmış, yapılan incelemelerde e-belge sistemlerinin kabullenme durumunun kararsızım ile katılıyorrum arasında olduğunu tespit etmiştir.

5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

5.1. Ölçüm Aracı

Araştırmada ilk olarak e-devlet uygulamalarının Türkiye'deki mevcut durumu hakkında literatür taraması yapılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarını doğrudan ilgilendiren e-maliye uygulamalarının neler olduğu ve meslek mensuplarının söz konusu uygulamalar ile ilgili olarak görüşlerinin ortaya koyulduğu araştırmalar incelenmiştir. Araştırmanın konusu olan Defter-Beyan Sistemi ile ilgili olarak ilk etapta meslek mensuplarının görüşlerinin neler olduğunu tespit etmek amacıyla görüşmeler yapılmıştır. İlgili görüşmeler neticesinde Defter-Beyan Sistemi ile ilgili olarak mükellefler açısından, mesleki açıdan ve ülke ekonomisi açısından yansımalarına ilişkin değerlendirmelerde bulunabilecek ölçek ve anket soruları hazırlanmıştır¹. Yapılan çalışmalar sonucu hazırlanan ölçeğe ait ifadelerin Defter-Beyan Sistemine ve meslek mensuplarına uyumluluğu irdelenmiş ve bazı maddeler mali müşavirlerin görüşleri alınarak ölçekten çıkarılmış, gerekli düzenlemeler yapılarak ölçek son haline getirilmiştir. Yapılan değişikliklerden sonra anket 2 bölümden oluşturulmuştur. İlk bölümde meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin ve Defter-Beyan Sistemi'nin mali müşavirleri etkileme boyutunun tespitine ilişkin toplam 9 soru bulunmaktadır. İkinci bölümde ise Defter-Beyan Sistemi ile ilgili meslek mensuplarının düşüncelerini ölçmeye yönelik olarak

1 Araştırmanın yazarı Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odasına kayıtlıdır. Daha önce muhasebe mesleğinde aktif olarak çalışması araştırmanın sorularının ve ölçeğinin oluşturulmasında faydalı olmuştur.

22 soru bulunmaktadır. Meslek mensuplarının uygulanacak sisteme ilişkin algı ve tutumlarının belirlenmesine yönelik oluşturulan ifadeler toplam dereceleme ölçeği (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum) ile demografik özelliklerinin ve Defter-Beyan Sistemi'nin etki boyutunun tespitine yönelik ifadelerin bir kısmı açık uçlu, bir kısmı da kapalı uçlu olarak sorulmuştur.

Çalışmanın ikinci aşamasında, anketlerin dönütünü yapan meslek mensupları arasından bire bir görüşmeyi kabul eden 16 mali müşavir ile uygulamaya geçecek olan Defter-Beyan Sistemi'nin mesleki yansımalarının tespitinin yapılmasına ilişkin olarak yüz yüze görüşmeler yapılmıştır. Mali müşavirlere “defter-beyan sistemi ile ilgili ne düşünüyorsunuz ?” sorusu sorulmuş ve alınan cevaplardan elde edilen bulgular araştırma kapsamında bulunan sonuçlar ile karşılaştırılarak karma bir yöntem uygulanmıştır.

5.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Bu çalışmanın evrenini Isparta ve Burdur illerinde aktif olarak faaliyetlerini sürdüren 494 serbest muhasebeci mali müşavir oluşturmaktadır. Hedef kitleye daha rahat ulaşılması ve meslek mensupları ile yüz yüze görüşülebilmesi açısından anketler sadece il merkezinde faaliyetlerini sürdüren mali müşavirlere uygulanmıştır. Evrenin tamamına ulaşılmasının mümkün olmaması sebebiyle, ör-

neklem alma yoluna gidilmiş, tesadüfi olmayan yöntemlerden kolayda örnekleme yöntemi uygulanmıştır. Araştırma kapsamında 237 mali müşavirden alınan anket sonuçları değerlendirmeye alınmıştır.

5.3. Verilerin Analizi

Çalışmaya katılan mali müşavirlerin vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda elde edilen veriler sosyal bilimler için geliştirilmiş olan IBM SPSS 22.0 istatistik paket programına girilmiştir. İstatistiksel olarak veriler tanımlayıcı ve çıkarımsal istatistik kapsamında ele alınmıştır. Çalışmada öncelikle katılımcıların demografik özelliklerinin belirlendiği frekans dağılımları yapılmış ve sonrasında verilerin güvenilirliği (Cronbach Alpha) test edilmiştir. Değişkenleri daha geçerli ve güvenli bir biçimde belirlemek amacıyla, Defter-Beyan Sistemi'nin sonuçlarının belirlenmesine yönelik görüşleri ile ilgili ifadelere faktör analizi uygulanmıştır. Elde edilen faktörler ile mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerine ilişkin bilgileri arasındaki farklılıkları belirlemeye yönelik t testi ve tek yönlü varyans analizleri gerçekleştirilmiştir.

6. BULGULAR

Araştırmaya katılanların demografik ve mesleki faaliyet bilgilerine ilişkin frekans dağılımları Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Cinsiyet	N	%	Serbest Meslek Defter Sayısı	N	%
Erkek	179	75,5	1-5 arası	149	62,9
Kadın	56	23,6	6-10 arası	37	15,6
Cevapsız	2	0,8	11 ve üstü	23	9,7
Toplam	237	100	Cevapsız	28	11,8
			Toplam	237	100
Kıdem Yılı	N	%	İşletme Hesabı Esaslı D.S.	N	%
1-5 arası	36	15,2	1-10 arası	36	15,2
6-10 yıl	53	22,4	11-20 arası	50	21,1
11-15 yıl	56	23,6	21-30 arası	44	18,6
16-20 yıl	35	14,8	31 ve üstü	83	35,0
21 yıl ve üzeri	50	21,1	Cevapsız	24	10,1
Cevapsız	7	3,0	Toplam	237	100
Toplam	237	100			
Toplam Defter Sayısı	N	%	Basit Usul Defter Sayısı	N	%
1-50 arası	69	29,1	1-15 arası	72	30,4
51-100 arası	65	27,4	16 ve üzeri	38	16,0
101-150	37	15,6			
151-200	4	1,7	Cevapsız	127	53,6
201 ve üstü	1	0,4			
Cevapsız	61	25,7	Toplam	237	100
Toplam	237	100			
Defter Beyan Hakkında Bilgi Sahibi Misiniz?	N	%	E- Beyan Sistemi Gelirinizi Azaltır Mı?	N	%
Evet	217	91,6	Evet	126	53,2
Hayır	19	8,0	Hayır	107	45,1
Cevapsız	1	0,4	Cevapsız	4	1,7
Toplam	237	100	Toplam	237	100

Tablo 1, çalışmaya katılan katılımcıların çoğunluğunun (%75,5) erkeklerden oluştuğunu göstermektedir. Katılımcıların toplam %29,1'inin toplam defter sayısının (bilanço esaslı defteri dahil) 1-50 arasında olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (91,6) defter beyan hakkında bilgiye sahiptir. Katılımcıların işletme hesabı esaslı defter sayısı incelendiğinde büyük bir çoğunluğunun (% 35) 31 ve üstü defter sayısına sahip olduğu görülmektedir. Defter-beyan sisteminin gelir üzerindeki etkisi incelendiğinde

ise, defter-beyan sisteminin katılımcıların gelirlerini azaltacağını düşünenler %53,2 iken, geliri azaltmayacağını düşünen katılımcılar ise %45,1 olarak tespit edilmiştir. Katılımcıların yarıya yakınının mesleki tecrübelerinin 6 ile 15 yıl arasında olduğu görülmektedir. Katılımcıların demografik özellikleri değerlendirildiğinde büyük çoğunluğunun mesleki deneyime, yeterli defter sayısına ve uygulanacak yeni sistem bilgisine sahip oldukları söylenebilir.

Tablo 2. Anketin Ortalama Değerleri

İfadeler	N	Ort.	S.S.
Mükelleflerin kendisinin defter-beyanda bulunabileceğine inanmıyorum.	232	3,7974	1,31505
Uygulamada eksiklikler olduğunu düşünüyorum.	231	3,6537	1,07196
Defter-Beyan uygulaması dönem sonu defter tasdik ücretlerinde azalmaya neden olacaktır.	235	3,6426	1,33649
Söz konusu uygulamayı mali müşavirlerin lehine görüyorum.	237	3,6245	1,26487
Uygulamada muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında yapılacak bir hatanın düzeltilmesi için yeterince zaman olduğunu düşünmüyorum (beyan süreleri).	237	3,5738	1,20021
Mükelleflerin uygulamada geçen muhasebe faaliyetlerini teknoloji kullanımı açısından değerlendirildiğinde yapabileceklerini düşünmüyorum.	235	3,5489	1,27800
Uygulama muhasebe mesleği ile ilgisi olmayan kişilerin muhasebe faaliyetlerinde bulunmasına neden olacaktır.	235	3,4638	1,46824
Defter-beyan uygulamasının güvenilir olduğunu düşünüyorum.	232	3,4483	1,10759
Sisteme geçişin erken olduğunu düşünüyorum.	236	3,4237	1,39547
Uygulama ile birlikte mali müşavirlerin geliri olumsuz olarak etkilenecektir.	236	3,3941	1,36265
Uygulama denetim açısından değerlendirildiğinde vergi kaybına karşı başarı sağlayabileceğini düşünüyorum.	235	3,3872	1,18351
Uygulamanın kırtasiye maliyetleri, noter defter tasdik ücretleri, büro maliyetleri vb. giderleri azaltacağını düşünüyorum.	236	3,3729	1,37946

Uygulama ile birlikte mali müşavirlerin mükellef sayısında azalma olacağını düşünüyorum.	237	3,3080	1,34749
Mali sisteme olumlu katkısı olacağını düşünüyorum.	236	3,3008	1,19153
Uygulamanın kayıt dışı ekonomi ile mücadelede olumlu yansımaları olacağını düşünüyorum.	236	3,2585	1,25687
Uygulama ile birlikte muhasebe bürolarında çalışan stajyer sayısında azalma olacaktır.	235	3,1404	1,32104
Uygulamanın mali müşavirlik mesleğinin geleceğini olumsuz etkileyeceğini düşünüyorum.	237	3,1308	1,40058
Sistemi işlevsel olarak görmüyorum.	236	3,1229	1,20537
Söz konusu uygulamayı mükelleflerin lehine görüyorum.	237	3,1013	1,37405
Defter-beyan sisteminin diğer muhasebe faaliyetlerinde de (bilanço esaslı gibi defterler) kullanılması uygun olacaktır.	235	2,8979	1,41353
Sistemi güvenilir bulmuyorum.	234	2,7607	1,23712
Uygulamanın meslek mensuplarının (muhasebeci) iş yükünü azaltacağını düşünüyorum.	237	2,6076	1,36000
Genel ortalama	210	3,23	,462

1: Kesinlikle Katılıyorum 5: Kesinlikle katılmıyorum

Cronbach Alpha: ,641

Katılımcıların defter-beyan sistemine yönelik algılarını tespit etmek için ifadelerin ortalama değerleri incelenmiş ve sonuçlar Tablo 2’de verilmiştir. Tablo 2 incelendiğinde en yüksek ortalamalara, “mükelleflerin kendisinin defter-beyanda bulunabileceğine inanmıyorum”, “uygulamada eksiklikler olduğunu düşünüyorum” ve “defter-beyan uygulaması dönem sonu defter tasdik ücretlerinde azalmaya neden olacaktır” ifadelerine ait olduğu görülmektedir. En düşük ortalamalara ise “defter-beyan sisteminin diğer muhasebe faaliyetlerinde de (bilanço esaslı gibi defterler) kullanılması uygun olacaktır”, “sistemi güvenilir bulmuyorum” ve “uygulamanın meslek mensuplarının (muhasebeci) iş yükünü azaltacağını düşünüyorum” ifadelerine aittir. Genel ortalama değerine bakıldığında mali müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi’ni tam

olarak benimsemediği söylenebilir. Ölçeğin güvenilirliği Cronbach Alpha (,641) değeri ile sağlanmıştır. Katılımcıların ilgili uygulamayı tam olarak benimsemediklerini ifade etmelerinin nedeni Defter-Beyan Sistemi’ne kendi ifadeleriyle çok hızlı bir şekilde geçildiği, sisteme ilişkin kendilerinden ön görüş alınmadığı ve sisteme ilişkin yeterince bilgilendirme yapılmadığı gibi eleştirilerden kaynaklanabilir. Bu ifadeler katılımcılarla yapılan yüz yüze görüşmeler neticesinde belirlenmiş ve çalışmanın “6.1. Mali Müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi İle İlgili Görüşleri” bölümünde anlatılmıştır.

Katılımcıların Defter-Beyan Sistemi’ne yönelik algılarının boyutlu yapısını tespit etmek amacı ile açıklayıcı faktör analizinden faydalanılmış ve sonuçlar Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3. Defter-Beyan Sistemi'nin Algılanmasına Yönelik İfadelerin Faktör Analiz Sonuçları

İfadeler	Faktör yükü	Faktör ve ortalama	Özdeğer	Varyans Açıklama Oranı (%)	Güvenlilik
Uygulamanın mali müşavirlik mesleğinin geleceğini olumsuz etkileyeceğini düşünüyorum.	,754	Faktör 1: Mesleki Açıdan (3,38) Olumsuzluk	4,61	17,67	,786
Uygulama ile birlikte mali müşavirlerin mükellef sayısında azalma olacağını düşünüyorum	,734				
Uygulama ile birlikte mali müşavirlerin geliri olumsuz olarak etkilenecektir.	,710				
Söz konusu uygulamayı mali müşavirlerin aleyhine görüyorum	,666				
Sisteme geçişin erken olduğunu düşünüyorum.	,566				
Uygulamanın kayıt dışı ekonomi ile mücadelede olumlu yansımaları olacağını düşünüyorum	,840	Faktör 2: Vergi Gelirlerine (3,35) Olumlu Etkisi	2,12	16,59	,767
Uygulama denetim açısından değerlendirildiğinde vergi kaybına karşı başarı getirecektir	,827				
Defter-beyan uygulamasının güvenilir olduğunu düşünüyorum	,645				
Mali sisteme olumlu katkısı olacağını düşünüyorum	,644				
Defter-beyan uygulaması dönem sonu defter tasdik ücretlerinde azalmaya neden olacaktır	,661	Faktör 3: Uygulamanın (3,46) Olumsuz Yönleri	1,52	12,61	,590
Uygulamada eksiklikler olduğunu düşünüyorum	,646				
Uygulama muhasebe mesleği ile ilgisi olmayan kişilerin muhasebe faaliyetlerinde bulunmasına neden olacaktır.	,628				
Sistemi işlevsel olarak görmüyorum.	,514				
Mükelleflerin kendisinin defter-beyanda bulunabileceğine inanmıyorum	,720	Faktör 4: Mükellefler İçin (3,64) Olumsuz Yönleri	1,01	11,09	,583
Uygulamada muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında yapılacak bir hatanın düzeltilmesi için yeterince zaman olduğunu düşünmüyorum (beyan süreleri)	,695				
Mükelleflerin uygulamada geçen muhasebe faaliyetlerini teknoloji kullanımı açısından değerlendirildiğinde yapabileceklerini düşünmüyorum.	,661				
KMO = ,812 ; Bartlett's Küresellik Testi= 1037,524 (p= ,000) ; Toplam Varyans Açıklama % 57,97					

Gerçekleştirilen faktör analiz sonucunda, toplam varyansın %57,97'sini açıklayan ve özdeğeri 1'in üstünde olan dört boyut elde edilmiştir. Bu faktörler mesleki açıdan olumsuzluk, vergi gelirlerine olumlu etkisi, uygulamanın olumsuz yönleri ve mükellefler için olumsuz yönleri olarak isimlendirilmiştir. Her bir faktörün güvenilirliği elde edilen Cronbach Alfa Katsayısı değerleri ile sağlanmıştır. Elde edilen boyutların ortalama değerlerine bakıldığında; mükellefler için olumsuz yönleri boyutunun en yüksek, vergi gelirlerine olumlu etkisi boyutunun ise en düşük değere sahip olduğu görülmektedir.

Birinci faktör toplam varyansın %17,67'sini açıklamakta olup "Mesleki Açıdan Olumsuzluk" olarak isimlendirilmiş ve beş ifadeden oluşmuştur. Bu faktörü oluşturan ifadeler ise defter-beyan sisteminin mesleğin geleceğini olumsuz etkileyeceği, mükellef sayısında azalma olacağı, meslek mensuplarının gelirinde azalmaya neden olacağı, sisteme geçişin erken olacağı ve meslek mensuplarının aleyhine olacağı ifadeleridir. İkinci faktör toplam varyansın %16,59'unu açıklamakta olup "Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi" olarak adlandırılmıştır ve dört ifadeden oluşmaktadır. Bu faktörü oluşturan ifadeler ise uygulamanın kayıt dışı ekonomi ile mücadelede olumlu olacağı, vergi kaybında azalmaya neden olacağı, sistemin güvenilir olacağı ve mali sisteme olumlu katkılar yapacağı yönündeki ifadelerdir. Üçüncü faktör toplam varyansın %12,61'ini açıklamakta olup "Uygulama-

nın Olumsuz Yönleri" olarak adlandırılmıştır ve dört ifadeden oluşmaktadır. Bu faktörü oluşturan ifadeler ise defter tasdik ücretlerinde azalma olacağı, uygulamada eksikler olduğu, meslek mensubu olmayan kişilerin muhasebe faaliyetlerinde bulunacağı ve sistemin işlevsel olmadığı yönünde ifadelerdir. Dördüncü faktör toplam varyansın %11,09'unu açıklamakta olup "Mükellefler İçin Olumsuz Yönleri" olarak adlandırılmıştır ve üç ifadeden oluşmaktadır. Bu faktörü oluşturan ifadeler ise mükelleflerin defter-beyan yapabileceğinin düşünülmemesi, uygulamada ortaya çıkan hataların düzeltilmesi için yeteri kadar süre verilmeyeceği ve uygulamanın teknoloji bakımından kullanımının mükellefler tarafından yapılamayacağı yönündedir.

Tablo incelendiğinde en yüksek ortalamaya Defter-Beyan Sistemi'nin "Mükellefler İçin Olumsuz Yönleri" faktörünün sahip olduğu görülmektedir. Her ne kadar ilgili uygulama için belirtilmiş, vatandaşların işlerini hızlı, tam-eksiksiz, güvenilir vb. şekilde yapabilmelerine ilişkin avantajlarından bahsedilse de katılımcıların (3,64) tam olarak aynı görüşte olmadıkları, kısmen vatandaşlar açısından olumsuz görüşe daha yakın oldukları söylenebilir.

Çalışmanın bundan sonraki aşamasında katılımcıların demografik özellikleri ile elde edilen faktör boyutları arasındaki farklılıkları tespit etmek için T Testi ve Tek Yönlü Varyans analizlerinden faydalanılmıştır. Analiz sonuçları aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 4. Basit Usul Defter Sayısı ve Faktör Boyutları Arasındaki T Testi

	Basit Usul Defter Sayısı	Levene's Test		wN	Ort	Ss	t	p
		F	Sig.					
Mesleki Açından Olumsuzluk	1-15 arası	0,709	0,402	71	3,4225	0,943	0,278	0,781
	16 ve üzeri			38	3,3684	1,011		
Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	1-15 arası	0,547	0,461	72	3,3576	0,887	1,095	0,276
	16 ve üzeri			37	3,1554	0,959		
Uygulamanın Olumsuz Etkisi	1-15 arası	0,003	0,954	67	3,5224	0,895	0,005	0,996
	16 ve üzeri			35	3,5214	0,873		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	1-15 arası	0,017	0,896	68	3,7451	0,923	1,155	0,251
	16 ve üzeri			37	3,5225	0,979		

Basit usul defter sayısı ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla t testi yapılmış ve sonuçlar Tablo 4'te gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde elde edilen p değerlerine göre tüm boyutlar ile basit usul defter sayısı değişkeni arasında istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunmamaktadır. Buna göre katılımcıların basit usul defter sayısına sahip olma durumuna göre Defter-Beyan sistemi hakkında algı farklılıklarının olmadığı söylenebilir.

Tablo 5. Uygulama Hakkında Bilgi Sahip Olma Ve Faktör Boyutları Arasında T Testi

	Defter Beyan Hakkında Bilgi Sahibi Misiniz?	Levene's Test		N	Ort	Ss	t	p
		F	Sig.					
Mesleki Açından Olumsuzluk	Evet	6,472	0,012	215	3,3656	1,018	-1,438	0,162
	Hayır			19	3,6000	0,642		
Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	Evet	0,197	0,658	208	3,3894	0,904	1,611	0,109
	Hayır			19	3,0395	0,925		
Uygulamanın Olumsuz Etkisi	Evet	1,858	0,174	206	3,4466	0,871	1,281	0,201
	Hayır			19	3,7105	0,703		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	Evet	0,312	0,577	211	3,6588	0,946	0,688	0,492
	Hayır			18	3,5000	0,842		

Uygulama hakkında bilgi sahibi olma durumu ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla t testi yapılmış ve sonuçlar Tablo 5'te gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde tüm boyutlar ile Defter-Beyan Sistemi uygulaması hakkında bilgi sahibi olma değişkeni arasında istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 6. Kıdem Yılı Ve Faktör Boyutlar Arasında Anova Analizi

	Kıdem Yılı	N	Ort	Ss	F	p
Mesleki Açıdan Olumsuzluk	1-5 yıl	35	3,2514	1,017	0,402	0,807
	6-10 yıl	52	3,4192	0,959		
	11-15 yıl	56	3,2893	0,980		
	16-20 yıl	35	3,4800	1,084		
	21 ve Üstü	50	3,4360	1,004		
Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	1-5 yıl	35	3,2929	0,999	0,752	0,558
	6-10 yıl	49	3,4541	0,861		
	11-15 yıl	55	3,3455	0,761		
	16-20 yıl	34	3,1544	1,028		
	21 ve Üstü	48	3,4583	0,966		
Uygulamanın Olumsuz Yönleri	1-5 yıl	36	3,4514	0,968	0,441	0,779
	6-10 yıl	49	3,5000	0,739		
	11-15 yıl	53	3,3396	0,790		
	16-20 yıl	33	3,5076	0,977		
	21 ve Üstü	48	3,5521	0,903		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	1-5 yıl	36	3,7685	0,800	2,906	0,023*
	6-10 yıl	50	3,5600	0,999		
	11-15 yıl	54	3,3272	0,852		
	16-20 yıl	35	3,7143	0,929		
	21 ve Üstü	48	3,9028	0,952		

*p<0,05

Katılımcıların kıdem yılı ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla Tek Yönlü Varyans analizi yapılmış ve sonuçlar Tablo 6'da gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde mükellefler açısından olumsuz yönleri boyutunda istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunurken, diğer boyutlarda istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık yoktur. Anlamlı farklılık tespit edilen boyutta farklılığın hangi alt gruplardan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla ileri düzey Sheffe Analizi uygulanmış, buna göre ise; kıdem yılı 21 yıldan fazla olanların algısının kıdem yılı 11-15 yıl arası olanlara göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

Tablo 7. Toplam Defter Sayısı Ve Faktör Boyutları Arasında Anova Analizi

	Defter Sayısı	N	Ort	Ss	F	p
Mesleki Açıdan Olumsuzluk	0-50 arası	68	3,4735	0,991	1,645	0,196
	51-100 arası	65	3,4585	0,917		
	101 ve üzeri	42	3,1524	1,047		
Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	0-50 arası	68	3,3419	0,985	2,053	0,132
	51-100 arası	60	3,3458	0,802		
	101 ve üzeri	40	3,6625	0,739		
Uygulamanın Olumsuz Yönleri	0-50 arası	67	3,5970	0,776	1,273	0,283
	51-100 arası	63	3,5238	0,889		
	101 ve üzeri	39	3,3333	0,801		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	0-50 arası	67	3,7164	0,800	2,227	0,111
	51-100 arası	62	3,6129	0,954		
	101 ve üzeri	41	3,3333	1,056		

Katılımcıların toplam defter sayıları ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla Tek Yönlü Varyans analizi yapılmış ve sonuçlar Tablo 7'de gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde istatistikî açıdan anlamlı farklılık olmadığı görülmektedir. Katılımcıların toplam defter sayısına sahip olma durumuna göre Defter-Beyan Sistemi uygulamasına ilişkin algı farklılıklarının olmadığı söylenebilir.

Tablo 8. Serbest Meslek Defter Sayısı ve Faktör Boyutları Arasında Anova Analizi

	Serbest Meslek Defter Sayısı	N	Ort	Ss	F	p
Mesleki Açıdan Olumsuzluk	1-5 arası	148	3,4716	0,985	1,611	0,202
	6-10 arası	37	3,1459	1,085		
	11 ve üzeri	22	3,4727	0,951		

Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	1-5 arası	144	3,4288	0,866	1,376	0,255
	6-10 arası	36	3,2500	1,005		
	11 ve üzeri	23	3,1413	0,903		
Uygulamanın Olumsuz Yönleri	1-5 arası	143	3,5717	0,794	1,707	0,184
	6-10 arası	35	3,2857	0,891		
	11 ve üzeri	21	3,4524	0,992		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	1-5 arası	146	3,7146	0,923	1,148	0,319
	6-10 arası	34	3,5980	0,912		
	11 ve üzeri	23	3,4058	1,118		

Katılımcıların serbest meslek defter sayıları ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla Tek Yönlü Varyans analizi yapılmış ve sonuçlar Tablo 8’de gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde istatistiki açıdan anlamlı farklılık olmadığı görülmektedir. Buna göre katılımcıların serbest meslek defter sayısına sahip olma durumuna göre Defter-Beyan sistemi hakkında algı farklılıklarının olmadığı söylenebilir.

Tablo 9. İşletme Hesabı Esası Defter Sayısı ve Faktör Boyutları Arasında Anova Analizi

	Kıdem Yılı	N	Ort	Ss	F	p
Mesleki Açıdan Olumsuzluk	1-10 arası	36	3,2500	0,923	0,420	0,739
	11-20 arası	48	3,4542	1,065		
	21-30 arası	44	3,4682	1,001		
	31 ve üstü	83	3,4410	0,964		
Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	1-10 arası	36	3,3889	0,955	0,040	0,989
	11-20 arası	49	3,3571	0,882		
	21-30 arası	43	3,3314	0,894		
	31 ve üstü	79	3,3829	0,893		
Uygulamanın Olumsuz Yönleri	1-10 arası	35	3,3714	0,875	1,168	0,323
	11-20 arası	48	3,3906	0,876		
	21-30 arası	42	3,6548	0,917		
	31 ve üstü	78	3,5609	0,736		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	1-10 arası	35	3,5238	0,997	0,286	0,835
	11-20 arası	48	3,6111	0,834		
	21-30 arası	43	3,7054	0,879		
	31 ve üstü	80	3,6708	1,022		

Katılımcıların işletme defter sayıları ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla Tek Yönlü Varyans analizi yapılmış ve sonuçlar Tablo 9’da gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde istatistikî açıdan anlamlı farklılık olmadığı görülmektedir. Katılımcıların işletme hesabı esaslı defter sayısına sahip olma durumuna göre Defter-Beyan Sistemi uygulamasına ilişkin algı farklılıklarının olmadığı söylenebilir.

6.1. Mali Müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi ile İlgili Görüşleri

Bu bölümde yüz yüze görüşmeyi kabul eden katılımcılara, Defter-Beyan Sistemi hakkında ne düşündükleri sorulmuş, katılımcıların Defter-Beyan Sistemi’ne dair görüşleri Mali Müşavirler, Defter-Beyan Sistemi, Ülke Ekonomisi, Mükellefler ve TÜRMOB açısından olmak üzere 5 ana başlık altında toplanmıştır.

Mali Müşavirler Açısından: Defter-Beyan Sistemi, mali müşavirlik mesleğinin geleceğini tehlikeye atacak bir uygulama olarak görülmektedir. Uygulama ile birlikte defter tutma hakkını elinde bulundurmayanların mesleki faaliyetlerde bulunacağı sıklıkla dile getirilmiştir. Meslek mensuplarının iş yükünün artacağı düşünülmekte olup bilgi teknolojilerine hâkim olmayan mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerde zorlanacağı da belirtilmiştir.

Defter-Beyan Sistemi Açısından: Defter-Beyan Sistemi’nin basında yeterince detaylı anlatılmadığı, sistemin hem mükellefler hem de mali müşavirler tarafından işlevsel bulunmadığı, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın alt yapısının yeterli olmayaacağı, uygulamaya çok hızlı geçildiği gibi görüşler bulunmakla birlikte uygulamanın çok az katılımcı tarafından pratik ve kolay olduğu da düşünülmektedir. Sistem şifrelerini kullanma yetkisinin sadece meslek mensuplarında olması gerektiğinin üzerinde oldukça fazla durulmuştur.

Ülke Ekonomisi Açısından: Bu sistemin uygulanmasıyla kayıt dışı ekonominin azalacağına dair görüşler olmakla birlikte aksine mükelleflerin beyandan kaçınacağı bu yüzden ekonomik açıdan beklentilerin altında kalınacağı da belirtilmektedir. Ayrıca vergi cezalarının ve idari para cezalarının artacağına dair görüşler de bulunmaktadır.

Mükellefler Açısından: Uygulamadan mükelleflerin yeterince haberdar edilmediği, ilgili uygulamanın belirtilenin aksine mükelleflerin maliyetlerini artıracığı, özellikle bilgi teknolojilerine aşina olmayan mükelleflerin işlem yapmakta ve beyanda bulunmakta zorlanacağı görüşleri bulunmaktadır.

TÜRMOB Açısından: Uygulama konusunda oluşacak sıkıntıların giderilmesinde kurumdan beklentiler bulunmaktadır. Uygulanmaya başlanacak olan defter-beyan ve diğer sistemlerin hem mali müşavirlere hem de mükelleflere anlatılacağı eğitim programlarının düzenlenmesi talepleri ifade edilmiştir.

7. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

E-devlet modeli, devletlerin vatandaşlarına talep ettikleri kamusal hizmetleri hızlı, güvenilir, kaliteli ve tüm bunları ekonomik olarak sunmanın sağlanabilmesine ilişkin olarak yapılandırılan bir sistemdir. Bu anlayışta devlet ve vatandaşlar arasındaki iletişim, araçların ortadan kalktığı, etkileşimin en üst seviyelerde gerçekleştiği bir ortamda sağlanmaktadır. E-devlet uygulamalarının başarılı olması bir anlamda bilişim teknolojilerinin ülkelerde kullanım düzeyleri ile ilişkilidir. Türkiye İstatistik Kurumu (2017) verilerine göre 2004-2017 yılları arasında bilgisayar kullanımı ve internet erişimi “girişimlerde” %97,2 ve %95,9; hanelerde ise bilgisayar kullanımı %56,6 ve internet kullanımını %66,8 olarak hesaplanmıştır. Bu oranların bilişim altyapılarının geliştirilerek artırılması ile e-devlet uygulamalarının başarı düzeyleri daha üst

seviyelere çıkarılabilecek ve sunulan e-hizmetlerin de kapsamlarının genişlemesi sağlanabilecektir. E-devlet uygulamalarının amaçlarında da belirtildiği gibi e-maliye uygulamaları da ülkemizde hem bu alanda sunulan hizmetin daha kaliteli verilebilmesinin sağlanması hem de e-uygulamalar vasıtasıyla ülkenin ekonomik açıdan kayıplarının azaltılmasını sağlamaya yönelik olarak uygulanmaktadır. Bu bağlamda özellikle e-uygulamalar vergi kayıplarının en önde gelen nedenlerinden biri olan kayıt dışı ekonomi ile mücadele açısından çok değerlidir. Kayıt dışı ekonominin nedenleri irdelendiğinde birçok sebep olmakla birlikte mükelleflerin vergiye karşı tepkileri, vergi dairelerinin yetersiz oluşu, cezaların-denetimlerin etkisizliği, bürokrasi ve regülasyonlar (Bakkal, 2007: 35-81) gibi nedenlerle ortaya çıkabilecek vergi kayıplarının e-maliye uygulamalarının etkin bir şekilde uygulanması ile azaltılabileceği söylenebilir. Ancak e-maliye uygulamalarının çıkabilecek bu ve benzeri sorunları azaltabilmesi için vergi dairelerinin yeniden yapılandırılması, teknolojik bir altyapıya sahip olması, vergi dairelerinde çalışan personelin iş yükünün azaltılması, sistematik çalışma imkânları sağlanması gerekmektedir (Aydemir, 1995). Bu teknolojik yapılandırma denetim faaliyetlerinin de hızlı ve maliyeti düşük bir şekilde yapılabilmesini sağlayacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verilerine göre e-maliye uygulamalarının sisteme geçirilmesi ile birlikte birçok maliyet unsurunun ortadan kaldırıldığı, kayıt dışı ekonominin azaltılmasında katkı sağladığı belirtilmektedir.

Çalışmada e-maliye uygulamalarından olan Defter-Beyan Sistemi'nin uygulamaya koyulmasına ilişkin olarak mali müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi ile ilgili neler düşündüğü, mesleklerine ve ülke ekonomisine nasıl etki yapacağına ilişkin görüşleri ve sistemi mükellefler açısından değerlendirilmeleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Gerçekleş-

tirilen analiz sonuçlarına göre; mali müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi'ni tam olarak benimsemediğini söylemek mümkündür. Meslek mensupları uygulamanın yürütülmesi sürecinde mükelleflerin sistemi kullanmada problem yaşayacağını ve defter-beyanda (sistem üzerinden yapılacak tüm bildirimler) bulunamayacaklarını düşünmektedirler. Mali müşavirler uygulamanın genel olarak değerlendirildiğinde sürece ilişkin bazı eksiklikler olduğunun üzerinde durmuş, uygulama ile birlikte dönem sonlarında yapılan defter tasdik işlemi için alınan ücretlerde de azalma olacağını belirtmişlerdir.

Mali müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi'ne yönelik algılarının boyutlu yapısını tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen açıklayıcı faktör analizi sonucunda; "Defter-Beyan Sistemi'nin mesleki faaliyetlerini olumsuz etkileyeceğine" dair, "Defter-Beyan Sistemi'nin ülke ekonomisine katkı sağlayacağı ve vergi gelirlerini artıracığına" ilişkin, "Defter-Beyan Sistemi'nin başlaması ve sürdürülmesi esnasında karşılaşılabilecek olası olumsuzluklar", "Defter-Beyan Sistemi'nde mükellefler açısından meydana gelebilecek olumsuzluklar" olarak görüşlerinin gruplandığı boyutlar görülmektedir. Elde edilen boyutlar arasında "mükellefler için olumsuz yönleri" boyutunun en yüksek ortalamaya sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca göre meslek mensupları mükelleflerin Defter-Beyan Sistemi'ni uygularken yapacakları işlemleri kendilerinin yürütebileceğini düşünmediğini ve süreç içerisinde çıkabilecek hataların düzeltilmesinde sıkıntılarla karşılaşabileceklerini düşündüklerini belirtmektedirler.

Genel olarak elde edilen faktör boyutlarıyla mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerine ilişkin bilgileri içeren değişkenler arasında istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunmamıştır. Sadece mükellefler açısından olumsuz yönleri ile kıdem yılı arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Kıdem yılı faz-

la olanların, kıdem yılı düşük olanlara göre Defter-Beyan Sistemi'ne ilişkin mükelleflere olumsuz geri dönüşleri olacağı görüşü daha yüksek olduğu söylenebilir.

Demografik bilgilere bakıldığında %91,6 Defter-Beyan Sistemi hakkında bilgi sahibi olduğunu beyan etmiştir. Çalışmanın anketinin 2017 yılının Aralık ayı içerisinde yapıldığı ve Defter-Beyan Sistemi'ne de geçilmesine çok az bir süre kaldığı düşünüldüğünde mali müşavirlerin mesleklerine ilişkin olarak oluşturulan bu düzenlemeyi yakından takip ettiklerini söylemek mümkündür. Yine demografik veriler incelendiğinde Defter-Beyan Sistemi'nin ana konusunu oluşturan maddelerden olan serbest meslek defterleri, işletme hesabı esaslı defteri ve basit usul defteri sayılarının mali müşavirler tarafından genel olarak verilmek is-

tenmediği de görülmektedir. Ayrıca Defter-Beyan Sistemi'nin mali müşavirlerin gelirlerine yapacağı etkinin nasıl olacağı sorusu için de net bir görüş ortaya koyulmadığı, cevapların anlamlı bir farklılık ortaya koyacak kadar birbirlerinden ayrılmadığı söylenebilir.

Araştırmanın ikinci kısmında mali müşavirlerle yapılan bire bir görüşmelerden elde edilen bilgilerle yukarıda bahsedilen sonuçların birbirleri ile örtüştüğü, mali müşavirlerin genel olarak Defter-Beyan Sistemi'ne ilişkin farklı boyutlarda kaygılarının olduğu söylenebilir. Bu çalışmanın sonuçları ileride Defter-Beyan Sistemi'nin tarafından olan mükelleflere yönelik olarak yapılacak çalışmalarla karşılaştırıldığında ilgili e-uygulamanın başarı düzeyleri ve yansımaları hakkında bilgi sağlamak mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

Aydemir, Şinasi, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi: Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği. İstanbul, 1995.

Bakkal, Ufuk, Kayıt Dışı Ekonomi, Derin Yayınları. İstanbul, 2007.

Balcı, Asım, Ahmet Nohutçu, N. Kemal Öztürk ve Bayram Coşkun, Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar, Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları, Seçkin Yayıncılık. Ankara, 2003.

Baştan, Serhat ve Ramazan Gökbunar, “Kamu Hizmetlerinin Sunumunda E-Devletle İlgili Yeni Gelişmeler: Tümlleşik E-Devlet Sistemlerine Doğru”, D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 2004, Cilt 19, Sayı 1, s. 71-89.

Bayraktar, Cihan ve Murat Yıldırım, “E-Belge Sistemleri Üzerine Davranışsal Tutum ve Kullanım Niyetlerinin İncelenmesi: Karabük İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2017, Sayı 75, s. 95-114.

Beşel, Furkan ve Cemal Çokgezer, “Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği”, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2015, Cilt 1, Sayı 1, s.13-23.

Çarıkcı, Oğuzhan, “Bir E-Devlet Hizmeti Olarak E-Maliye Uygulamalarının Algılanması: Isparta İli Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2009/1, Sayı 9, s. 1-28.

Çınar, Orhan ve Selami Güney, “Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Sorunları Hakkındaki Görüşleri: Erzurum Örneği”, Ekev Akademi Dergisi, Kış/2012, Cilt 16, Sayı 50, s. 259-272.

Çimen, Gamze, “E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, International Journal of Public Finance, 2017, Cilt 2, Sayı 1, s. 93-108.

Çukurçayır, M. Akif ve Esra Çelebi, “Bilgi Toplumu ve E-Devletleşme Sürecinde Türkiye”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2009, Cilt 5, Sayı 9, s. 59-82.

Delibaş, Kayhan ve Ali Erdem Akgül, “Dünyada ve Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları: Türkiye’de E-Demokrasi ve E-Katılım Potansiyellerinin Harekete Geçirilmesi”, Sosyoloji Araştırmaları Dergisi, Bahar 2010, Cilt 13, Sayı 1, s. 100-144.

Demirel, Demokaan, “E-Devlet ve Dünya Örnekleri”, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2006, Sayı 61, s. 83-118.

DPT, Bilgi Toplumu Stratejisi (2006-2010), Mayıs 2006, http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/BT_Strateji/Diger/060500_BilgiToplumuStratejisi.pdf, erişim tarihi: 22.05.2018.

DPT, e-Devlet Proje ve Uygulamaları, Eylül 2005, http://www.bilgitoplumu.gov.tr/wp-content/uploads/2014/04/e-Devlet_Proje_ve_Uygulamaları_2005.pdf, erişim tarihi: 22.05.2018.

Erdem, Emrah, “E-Devlet Uygulamaları Açısından Türkiye İncelemesi ve Bir Model Önerisi”, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2014, Cilt 7, Sayı 33, s.734-746.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Defter Beyan Sistemi, <https://www.defterbeyan.gov.tr/avantajlari-neler.html>, erişim tarihi: 22.05.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2010, Ankara, 2011.

Genç, F. Neval ve A. Erhan Diçer, “Milli Eğitimde E-Devlet Uygulamaları: Aydın İlinde Fatih Projesi Örneği”, Journal of Social and Humanities Sciences Research, 2016, Cilt 6, Sayı 2, s. 78-116.

Gökçen, Gürbüz ve Mustafa Özdemir, “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Temmuz 2016, Cilt 12, Sayı 46, s. 137-154.

Gönen, Seçkin ve Bilal Solak, “Maliye Bakanlığı E-Dönüşüm Sürecinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Bir Alan Araştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2017, Sayı 76, s. 63-80.

Güler, Mahmut ve Ebru Döventaş, “Elektronik Devletten (E-Devlet) Mobil Devlete (M-Devlet) Geçişte Türkiye’de Yerel Yönetim Uygulamaları”, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Haziran 2009, Cilt 1, Sayı 2, s. 25-49.

Hepaksaz, Engin ve Betül Hayrulloğlu, “E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz”, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 2011, Cilt 3, Sayı 2, s. 109-120.

İnce, Murat, Elektronik Devlet Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında Yeni İmkânlar, Devlet Planlama Teşkilatı, Mayıs 2001.

Kırçova, İbrahim, E-Devlet Uygulamaları ve Ekonomiye Etkileri, İstanbul Ticaret Odası. İstanbul, 2003.

Kibar Bilginli, Nilüfer, “Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)”, Dış Denetim, Temmuz-Ağustos-Eylül 2011, s. 173-182.

Kukathas, Chandran, “A Definition of the State”, Presented at a Conference on Dominations and Powers: The Nature of the State, University of Wisconsin, Madison, March 29, 2008.

Metin, Abdullah, “Türkiye’de E-Devlet Uygulaması ve E-Devletin Bürokrasiye Etkisi”, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Nisan 2012, Sayı 7, s. 97-108.

Sivrekli Demircan, Esra, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Temmuz-Aralık 2003, Sayı 21, s. 97-116.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, e-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler, Performans Denetimi Raporu, Ankara, Haziran 2006.

Tektüfekçi Şenççek, Fatma, “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: E-Muhasebe”, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 2013, Cilt 5, Sayı 2, s. 89-102.

Turan, A. Hamit ve F. Başgan Özgen, “Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli İle Ampirik Bir Çalışma”, Doğu Üniversitesi Dergisi, 2009, Cilt 10, Sayı 1, s. 134-147.

TÜBİTAK BİLGEM, Türkiye’de E-Devlet: Genel Görünüm Dijital Dönüşüm Araştırmaları Serisi 1, Ocak 2017.

Türkiye İstatistik Kurumu, Temel İstatistikler, <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>, erişim tarihi: 24.12.2017.

Uzun Kocamış, Tuğçe ve H. Muhammet Kekeç, “Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”, International Conference on Eurasian Economies, 2017, s.276-281.

Varcan, Nezih, Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu, Anadolu Üniversitesi Yayınları. Eskişehir, 1987.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 486, 17 Aralık 2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete.

Yüzbaşıoğlu, Nuray, Kayıt Dışı Ekonomi ve İstihdam Üzerindeki Etkileri, Türkiye Kamu-Sen. Ankara, 2010.

MUHASEBEDE HATA YÖNETİMİ VE İŞ PERFORMANSI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN GÖREV KARMAŞIKLIĞI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Dr. Öğr. Üyesi Metin UYAR*

Makale Gönderim Tarihi :13/04/2017 / Kabul Tarihi : 22/06/2018

ÖZ

Hata yönetim yaklaşımlarının iş performansına olan etkisinin görev karmaşıklığı bağlamında tespit edilmesi ve sonuçların değerlendirilmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Muhasebe iş ve görevlerinin zorluklar içermesi, muhasebecilerin mekanik veya kavramsal nitelikli hatalar yapmasına neden olur. Muhasebe hataları işletme için idari veya yasal birçok soruna neden olabileceği gibi hatalardan öğrenme ve kurum içi iletişimin artması gibi olumlu etkileri de vardır. Muhasebe hatalarının işletme için risk kaynağı oluşturmakla birlikte sorunlar için bir çözüm aracı haline gelmesi organizasyonda uygulanan hata yönetim yaklaşımı ile ilgilidir. Esnek hata yönetim anlayışı ve önleyici hata yönetim anlayışlarının bu bağlamda hata davranışına ve muhasebecinin iş performansına etkisi mevcuttur. Hata yönetim anlayışının doğru uygulanması hataların tekrar edilme sıklığını azaltarak muhasebecinin görev başarısını etkilemekte ve iş performansını yükseltmektedir. Hataların yapılmasında görevin karmaşıklık düzeyi de etkilidir. Çalışmada yapılan uygulamalı ampirik analize göre esnek hata yönetim anlayışı muhasebecilerin iş performanslarını olumlu olarak değiştirmekte ve etkilemektedir. Bununla birlikte hata yönetim kültürünün iş performansı üzerindeki etkisi yapılan görevin karmaşıklığı arttıkça azalma göstermektedir. Esnek hata yönetim teknikleri caydırıcı hata yönetim anlayışına göre daha kullanışlı olduğu bulgularca desteklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Hata Yönetim Yaklaşımı, İş Performansı, Görev Karmaşıklığı

Jel Sınıflandırması: M4, M41, M49

* İstanbul Gelişim Üniversitesi, İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, Uluslararası İşletmecilik ve Ticaret Bölümü Öğretim Üyesi, meuyar@gelisim.edu.tr
orcid id: 0000-0002-9773-9340

Assessment Of The Relationship Between Error Management And Job Performance In The Accounting In The Context of Task Complexity

Abstract

The purpose of this study is to determine and assess the effect of error management approaches on job performance in terms of task complexity of accounting. The complexity of accounting tasks is the cause of mechanical or conceptual errors made by accountants. While accounting errors can lead to administrative and/or legal problems for firms ,they may have some positive side effects such as learning from errors and increasing internal communication. Error management approach applied in the organization may be a source of solution to the occurrence of accounting errors. Resilience error management and preventive error management approaches have an impact on error behavior and accountant's job performance in this context. Correct implementation of error management reduces the frequency of mistakes, improves the job performance of accountants. Findings of the empirical analysis in this study indicates that resilience error management approach positively affects job performance. The complexity of the job being performed limits the success of the error management approach. The findings of this study support the application of resilience error management techniques rather than preventive error management techniques.

Keywords: Accounting, Error Management Approach, Job Performance, Task Complexity

Jel Classification: M4, M41, M49

1. Muhasebede Hata Yönetimi, Görev Zorluğu ve Performans

Hata yapmak hem bireylerin hem de kurumların karşılaştığı olgular arasında yer alır. Hataların işletmeler ve bireyler için piyasa payını kaybetmek, işini kaybetmek, ceza ödemek, kalite kaybı yaşamak, ticari itibarın zedelenmesi, kredi skorunun düşmesi gibi olumsuz sonuçları olabileceği gibi, hatalardan ders almak, öğrenmek, üretim ve görev kalitesini yükseltmek, daha iyisini yapmak için çaba göstermek gibi olumlu sonuçları vardır. Hataları bilimsel olarak anlamak, hataların olumlu sonuçlarından yararlanılarak ortadan kalkması için fırsat oluşturur. Bu nedenle hataların pozitif etkilerini artırmak için

hata yönetimi kullanılır. Hata yönetiminin ve görev karmaşıklığının muhasebecilerin performansı üzerindeki etkilerini anlamak birkaç sebepten dolayı önemlidir. Öncelikle yüksek karmaşık görevler yapılan çalışmanın başarılı ve nitelikli olmasını etkiler (Libby, 1985). İkinci olarak muhasebede yapılan hatalar işletmelerin mali ve bütçe performansında sapmalara yol açar ki bu durum kaynakların yanlış kullanımı sonucunu beraberinde getirir. Üçüncü olarak hataların gerçekleşmesi kadar, bunların doğru yönetimi ve giderilmesi de hem bireysel görev performansını hem de kurumsal başarıyı etkileyen önemli bir etkidir. Dördüncü olarak, görevlerin zor veya kolay olarak tanımlanabilmesi, muhasebecilerin görev başarılarında

etkili olan iş modellerinin belirlenmesi için anahtar role sahiptir. Muhasebe işlemleri, sahip olduğu finansal ve teknik detaylar nedeniyle oldukça zor ve stres yükü yüksek görevlerden oluşmaktadır. Sürekli ve düzenli iş süreçlerinden oluşan muhasebe görevleri, muhabeccilerin zaman zaman hata yapmalarına veya kendilerinden beklenen iş performanslarının tam olarak yerine getirmemelerine neden olmaktadır. İşletmenin hata yapan muhabeccilere karşı yaklaşımlarının nasıl olması gerektiği ve bu muhasebe hatalarının nasıl yönetilmesi gerektiği kurum başarısı için yüksek önem arz eder. İşletmenin hata yönetim anlayışı veya hata yönetim kültürü, muhasebe hatalarının azalmasına ve muhabeccinin iş performansının düzelmesine etki edebilir. Bu nedenle ilgili bağıntının araştırılması muhasebe alanında iş performansının yükseltilmesi için yapılacak inceleme çalışmalarına yol gösterici olacaktır ve hata yönetim kavramı daha açık şekilde anlaşılacaktır. Hata yönetim perpektifi muhasebeden denetime, psikolojiye ve yönetime kadar bir çok alanın ilgisini çekmektedir (Frese ve Keith, 2015; Hofmann ve Frese, 2011; Weick vd., 1999, Gold vd., 2014; Gronewold ve Donle, 2011; Gronewold vd., 2013). Diğer yandan yapılan bazı araştırmalar görev karmaşıklığının muhabeccisi ve denetçilerin iş performanslarında önemli bir etken olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Denetçiler üzerine yapılan bir analizde görev zorluğunun derecesi değiştikçe karar verme etkinliğinin ve iş performansının değiştiği görülür (Iskandar ve Sanusi, 2011). Hata yapmak insanın yaşamının her adımında karşısına çıkabilen bir gerçektir. Muhabeccilerin bu bağlamda hata yapmaları anormal bir durum değildir. Ancak muhasebe hataları bireysel sonuçlar doğurabileceği gibi kurumsal etkiler de meydana getirir. Muhasebe ve işletme yönetimi alanında yapılan analizlerde hata yönetim kültürünün caydırıcı hata yönetim kültürü ve esnek hata yönetim kültürü olmak üzere iki ana yaklaşım etrafında geliştiği görülmektedir (Seckler vd., 2017). Önleyici yaklaşım, hataların

giderilmesi veya meydana gelmemesi için gerekli olan formal prosedür ve disiplin uygulamalarına vurguda bulunurken, esnek anlayış hataların öğretici olduğunu ve bunun tolere edilerek azaltılabileceğini belirtir. Ancak hata yönetim anlayışının iş performansı üzerindeki direkt etkisi, görevlerin karmaşıklık düzeyinden de etkilenecektir.

Bu çalışmada hata yönetiminin muhabeccilerin iş performansına olan etkileri görev karmaşıklığı bağlamında ele alınmıştır. Bağıntının belirlenebilmesi için yapılan uygulamalı araştırmada muhasebe çalışanları iki alt örnekleme ayrılarak kolay ve zor iki ayrı yapıdaki ölçme aracına dair görüşleri belirlenmiştir. Çalışmanın literatüre katkısı olarak öncelikle basit ve zor olmak üzere iki yeni muhasebe odaklı görev karmaşıklığı ölçeği kazandırmıştır. İkinci olarak Türkiye’de hata yönetimi ile görev performansı arasındaki ilişkileri irdeleyen çalışma sayısı sınırlıdır. Bu çalışma ilgili bağlamda literatürdeki çalışma sayısını artırmaktadır. Üçüncü olarak ortaya çıkan bulgular muhabeccilerin bireysel performansında hata yönetiminin etkisinin direkt ve endirekt bir biçimde ortaya çıkararak uygulamacılar için pratik sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Çalışmanın diğer bölümlerinde ilk olarak literatür taraması yapılarak, hata yönetimi, görev zorluğu ve iş performansı ile ilgili muhasebe, denetim, psikoloji ve diğer alanlardaki çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmanın teorik arka planı muhasebe merkezli ve disiplinlerarası bir tasarımda ortaya konmuştur. Hata yönetim anlayışları ve önemi, görev zorluğu ve boyutları, muhasebe ve iş performansı ilişkisi kavramsal çerçevede açıklanmıştır. Kavramsal boyutu takiben, değişkenler arası bağıntılar belirlenerek araştırmanın modeli ve hipotezleri geliştirilmiştir. Son bölümde ise gerçekleştirilen uygulamanın detayları, metodolojik süreç, ölçüm aracının hazırlanması ve araştırmanın bulguları yer almaktadır. Ortaya çıkan sonuçlar bağlamında tartışma ve değerlendirmeler yapılarak çalışma tamamlanmıştır.

2. Literatür Taraması ve Hipotezlerin Oluşturulması

2.1 Hata Yönetimi

Hata yönetimi ve ilgili kavramlar muhasebe ve ilgili alanlarda son yıllarda gelişen ve dikkat çeken bir olgu olarak görülür. Literatürde hata yönetiminin iş performansının yükselmesinde bazı nedenlerle önemli bir faktör olduğu vurgulanmıştır. Öncelikle hatalar muhasebecinin iş performansını negatif yönde etkiler. Bu nedenle hataların ortaya çıkmadan önce engellenmesi önemlidir (Cannon ve Edmonson, 2005). İkinci bir neden olarak hatalar işletmelerin ve bireylerin öğrenmeleri için birer uyarıcı görevi üstlenir. Bireysel ve organizasyonel gelişimde hatalardan öğrenmek bir avantaj sağlar (Edmonson, 1999). Üçüncü olarak hataların yüksek iş yükünün olduğu, görevlerin zor ve karmaşık şekilde tasarlandığı, zaman ve yönetim baskısının hissedildiği, planlı hareketin sınırlı olduğu çalışma ortamlarında daha sık ortaya çıktığı belirlenmiştir (Keith ve Frese, 2010). Söz konusu nedenler aslında muhasebecilerin ortalama çalışma koşullarını belirtmektedir. Bu nedenle hata yönetimi muhasebecilerin iş performansına etki eder. Yapılan bazı araştırmalarda ise farklı hata yönetim iklimlerinin muhasebecilerin ve denetçilerin görev başarı düzeylerini değiştirdiğini göstermektedir (Gold vd., 2014). Muhasebe alanında yapılan hataların mekanik ve kavramsal olarak iki türde olduğu görülmektedir. Bir hesap kodunun yanlış girilmesi, faturanın bilgisayara işlenmesinde yanlış rakamların yazılması veya maddi hata yapılması, belgelerin yanlış dosyalanması mekanik hatalara örnek verilebilir. Öte yandan, kur farklarının hesaplanmasında hangi kur değerinin kullanılacağı bilinmemesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kurallarını tam olarak bilmeme veya aykırı hareket etme, muhasebe kayıtlarında muhasebenin temel kavramlarını karıştırma kavramsal türde yapılan hatalara emsal oluşturur.

Hata yönetim alanında yapılan çalışmalarda caydırıcı hata yönetim anlayışı ve esnek hata yönetim anlayışı olarak iki farklı bakış açısının kabul edildiği görülmektedir. Önleyici veya caydırıcı perspektifte, işletmelerin organizasyonel süreçlerinin, yönetim kontrol sistemlerinin, iç ve dış denetim uygulamalarının ve formal prosedürlerin etkisi öne çıkmaktadır. Buna göre, görev tanımlarının net ve anlaşılır olduğu, hatalara karşı uygulanacak olan disiplin uygulamalarının belirlenmiş olduğu bir organizasyon mimarisinde, çalışanların hata yapmaktan kaçınacakları vurgulanmaktadır.

Esnek hata yönetimi anlayışında¹ ise hataların olumsuz sonuçları kadar olumlu yönlerinin de olabileceği ön varsayımı ile hatalara yaklaşılar. Dolayısıyla hatalar öğreticidir ve sonuçlarından bağımsız olarak tekrarının önlenmesi için kurum içi iletişim ve eğitimlerin, dayanışmanın ve yardımlaşmanın ceza vermekten daha doğru bir yöntem olduğunun altı çizilmektedir (Goodman vd., 2011). Bu görüşe göre sosyal etkileşim ve iletişim, bilgi paylaşımı gibi etmenler hataların yönetilmesindeki anahtar uygulamalardır. İletişim, hata yönetiminde belki de en etkili çözüm olabilir. Açık ve güvene dayalı bir iletişim hataların anlaşılması ve riskin minimize edilebilmesi için bilgi paylaşım hızını artırır. Böylece hataların karşılıklı olarak anlaşılması sağlanır. Hatalar meydana geldikten sonra, hatanın sorumlusu ile değerlendirilmesi ve nedenlerinin anlaşılacak çözüme kavuşturulması esnek hata yönetim yaklaşımın tercih ettiği yoldur (Mathieu vd., 2000). Örneğin, yanlış düzenlenmiş veya kayıt edilmiş bir faturaya ait yapılan bir değerlendirme ve sonrasında yapılacak düzeltme daha ciddi kayıpların yaşanmasını engeller. Ayrıca açık iletişim hataların hızlı bir şekilde tespitini de sağlar Van Dyck vd. (2005), or-

1 Hata yönetim anlayışı, çeşitli araştırmalarda hata yönetim kültürü, hata yönetim iklimi gibi isimlerle de ifade edilir. Esnek hata yönetim anlayışı için açık iklim ifadesi de kullanılır.

ganizasyonların sahip olduğu hata yönetim ikliminin, çalışanın işlediği veya tespit ettiği bir hatayı bildirmesinde belirleyici olduğu belirtilir. Esnek hata yönetim anlayışı bu bağlamda çalışanın hatasını kabul ederek çözüme odaklanmasına yardım eder. Hata yönetim iklimi, paylaşılan değerlerden, işletmenin stratejileri ve politikasından ve genel uygulamalardan oluşur ve hata yönetim yaklaşımı kurumdan kuruma değişim gösterir. Bazı araştırmalarda caydırıcı hata yönetim anlayışının etkisiz bir seçim olduğu vurgulanır (Garud vd., 1999). Ancak hata önleme anlayışının, esnek hata yönetim anlayışına göre daha doğru bir çözüm olduğunu vurgulayan araştırmalar da mevcuttur (Frese ve Keith, 2015).

2.2 Görev Karmaşıklığı

Görev karmaşıklığı Wood (1986)'da bileşen karmaşıklığı, koordinasyon güçlüğü ve dinamik karmaşıklığından oluşmaktadır. Bileşen zorluğu, bir görevin tamamlanması için gereken eylem sayısı ve bilgi miktarı arttığında artış göstermektedir. Koordinasyon güçlüğü, bir görevin yapılabilmesi için gerekli olan iletişim faaliyetlerinin ve desteğin alınabilmesindeki zorluğu belirtir. Dinamik karmaşıklık ise görevin ifası boyunca şartların sürekli olarak değişmesi ve görevi tamamlamanın zorlaşması anlamına gelmektedir. Karmaşık görevler bu bakımdan yerine getirilmesi için daha fazla bilgi ve desteğe ihtiyaç duyulan tamamlaması güç görevlerdir. Muhasebeci tarafından yapılan bir çok iş ve işlemin karmaşık olduğu görülür. Şirket muhasebesinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumunun sağlanması karmaşık göreve bir örnektir. İşletmenin cari dönem vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükünün belirlenmesi görevi de oldukça karmaşık ve zordur. Her iki durumda yapılacak en ufak bir hata işletmenin yasal ve idari açıdan sorun yaşamasına sebep olur. Chung ve Monroe (2001) muhasebe alanında yapılan işlerdeki zorluk çoğunlukla bilanço büyüklüğü, hesap

bakiyelerindeki büyüklük, günlük iş adeti gibi faktörlerden etkilendiği belirtilmektedir. Yapılan araştırmalar, görev karmaşıklığı arttıkça iş performansı düştüğünü göstermektedir (Abdolmohammadi ve Wright, 1987; Chang vd., 1997; Tan vd., 2002, Iskandar ve Sanusi, 2011). Muhasebeciler veriye ulaşmadaki zorluk, tecrübe ve/veya bilgi yetersizliği, düşük motivasyon, hata yönetim yaklaşımındaki eksiklikler gibi nedenlerle karmaşık görevlerde düşük performans gösterir.

2.3 Muhasebecilerin İş Performansı

Muhasebecinin iş performansı, kendisinden beklenen görev sorumluluğu etkin ve doğru bir biçimde yerine getirmesidir. İş performansı, hem muhasebe alanında hem de diğer alanlarda dikkate değer önemli bir konudur. Suliman (2001)'de çalışanların iş performansının çalışma becerisi, görevler, heves, nitelik, nicelik ve yeniliğe hazırolmak üzere altı boyunun olduğu belirtilir. Karşıt olarak, Bormon ve Motowidlo (1997)'de ise iş performans görev ve kavramsal performans olmak üzere ikili yapıda ele alınır. Görev performansı çalışanın ürün veya hizmet üretim faaliyeti ile ilgili direkt davranışların vurgularken, kavramsal performans asıl görevle direkt ilişkili olmamakla birlikte organizasyonel düzeyde sosyal ve psikolojik etkileri olan performans anlamına gelir. Muhasebecinin, beyanname düzenlemesi görev performansı olarak değerlendirilirken, iş arkadaşına yardım etmesi veya destek olması kavramsal performans olarak nitelenir. Pugh (1991)'de iş veya görev performansı, kişi ya da kuruluşların belirli bir faaliyette hedefe ulaşma derecelerini ifade etmektedir (Pugh, 1991:7). İş performansı organizasyonun amaçlarına varmak için yaptığı gayretin niceliksel ve niteliksel ölçütüdür (Canman, 2000). Çalışanın yüksek performans göstermesi, kurumun hedeflerine ulaşmasını kolaylaştıran bir faktördür. Organizasyonların ve çalışanların hedeflerine varmaları büyük oranda beklenen performans göstermeleri ile mümkündür (Eren ve Hayatoğlu, 2011). Muha-

sebecinin performansı, firmaların sürekliliği, başarıları ve rekabet pozisyonları bakımından önem gösterir. Şehitoğlu ve Zehir (2010)'da çalışanların bireysel performanslarının örgüt için son derece önemli bir ölçüt olması ve örgütün verimliliğini artırması örgütü piyasa koşullarında rekabet edebilir duruma getirdiği belirtilmektedir. Muhasebeciler ve çalışanlar iş performanslarına göre değerlendirilirler. Dolayısıyla organizasyon, muhasebeci olarak görev yapan çalışanın performansını değerlendirmeli, sonuçları bireysel olarak muhasebeciyle paylaşmalıdır. Beklentileri karşılamayan çalışanın, üst düzey performans gösterenlerle eşit tutulmaması gerekmektedir. Aksi takdirde organizasyon içi adalet yapısı olumsuz olarak etkilenecektir. Kavramsal ve teorik çerçevede yapılan değerlendirmelere bağlı olarak şu hipotezler ve bu araştırmanın Şekil 1'deki yapısal model oluşturulmuştur.

H1: Caydırıcı hata yönetim kültürü, muhasebecinin iş performansını pozitif yönde değiştirir.

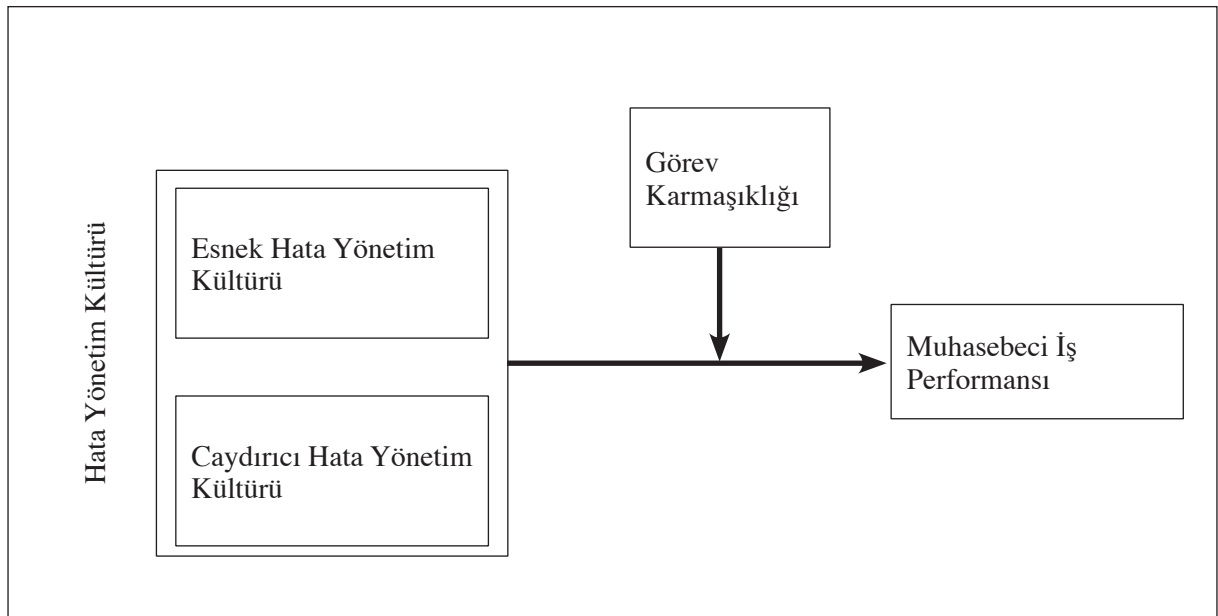
H2: Esnek hata yönetim kültürü, muhasebecinin iş performansını olumlu etkiler.

H3: Muhasebecinin yaptığı görevin karmaşıklığı, iş performansını etkiler.

H4: Görev karmaşıklığı, caydırıcı hata yönetim kültürünün muhasebecinin iş performansı üzerindeki etkisini azaltmaktadır.

H5: Görev karmaşıklığı, esnek hata yönetim kültürü değişkeninin muhasebecinin iş performansı üzerindeki etkisini azaltmaktadır.

H6: Yapılan görevin karmaşıklık düzeyi değiştiğinde iş performansı değişmektedir.



Şekil 1: Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri

3. Araştırmanın Metodolojisi

3.1 Örneklem

Çalışmanın anakütlesini, özel şirketlerde muhasebeci olarak muhasebe mesleğini icra eden meslek mensupları oluşturmaktadır. Zaman ve maliyet etkileri dikkate alınarak, İstanbul'da görev yapan meslek mensupları araştırmanın örneklemini oluşturmuştur. Ölçme aracı, yüzyüze görüşme yöntemi ile şirketlerin muhasebe ve/veya muhasebe işlerinin yapıldığı birimlere iletilmiştir. Araştırma formları düşük düzeyli görev zorluğu ve yüksek düzeyli görev zorluğu olarak iki alt örnekleme ulaştırılmıştır. Anket formlarının tamamlanması için verilen 2 aylık sürenin ardından formların geri alımı yapılmış ve toplamda 17 firmadan, 32 adet düşük düzeyli görev zorluğu formu ve 35 adet yüksek düzeyli görev zorluğu formu olmak üzere 67 formun veri analizi için uygunluğu belirlenmiştir. Katılımcıların 56'sı erkek, 11'i ise kadın meslek mensuplarından oluşmuştur. Mesleki tecrübelerinin ortalaması 7.4 yıldır.

3.2 Ölçme Aracı ve Uygulama

Araştırmada kullanılan anket 2 ayrı formda dört alt ölçeğin bir araya getirilmesi ile elde edilmiştir[2x4]. Birinci ölçek hata yönetim anlayışını belirleyen sorulardan oluşmaktadır. İkinci ölçek, muhasebe meslek mensubunun görevleri ile ilgili olarak düşük düzeyli veya yüksek düzeyli görev zorluğunu tespit etmek için kullanılmaktadır. Üçüncü ölçek, katılımcıların iş performansını belirlemektedir. Son bölüm ise katılımcılara ait

biyopsikolojik özellikleri belirleyen sorulara ayrılmıştır. Ölçme aracı bir kapak sayfası ve soruların yer aldığı bölümlerle birlikte toplam 3 sayfa olarak zarf içerisinde katılımcılara iletilmiştir. Örneklem aşamasında uygulamaya geçmeden önce İstanbul'da 2 farklı üniversite muhasebe ve denetim alanında ders veren 5 akademisyenden soru formuna ilişkin görüş ve değerlendirmeleri alınarak gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Anket formunda yer alan muhasebe merkezli sorular gerçekçi ve pratik hayata dair örnekler dikkate alınarak hazırlanmıştır. Düşük düzeyli görev zorluğu ile yüksek düzeyli görev zorluğunu içeren iki ayrı anket formu hazırlanarak örnekleme dağıtılmıştır.

Bu çalışmada muhasebe görev zorluğu ölçeği, düşük düzeyli görev zorluğu ve yüksek düzeyli görev zorluğu olmak üzere iki ayrı şekilde oluşturulmuştur. Yüksek düzeyli görev zorluğu beş adet karmaşık göreve ilişkin muhasebecilerin değerlendirmelerinden oluşmaktadır. Her bir katılımcının bu beş soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması belirlenerek görev zorluğu skoru elde edilmektedir. Düşük düzeyli görev zorluğu ölçeği, yapılması daha kolay beş göreve ilişkin değerlendirmelerini tespit etmekte ve görev zorluğu skorunu ortaya çıkarmaktadır. Böylece yüksek görev zorluğu ölçeğini yanıtlayan katılımcılar ile düşük görev zorluğu ölçeğini yanıtlayan katılımcılar için ayrı ayrı görev zorluğu skoru elde edilmekte ve istatistiksel karşılaştırmalar için veriler ortaya konmaktadır. Muhasebe görev zorluğu ölçeğinde yer alan sorular Tablo 1'de görülebilir.

Tablo 1. Görev Zorluğuna İlişkin Sorular ve Ölçek

	Zor					Kolay
	1	2	3	4	5	
<p><u>Basit Görev (Düşük Düzeyli Görev Zorluğu)</u></p> <p>1. Satış iskontolu bir faturanın vergisel etkisini dikkate alarak muhasebe bilgi sistemine kayıt etmek.</p> <p>2. Vadesi geçmiş ve idari takip başlatılmış şüpheli alacaklar için doğru tutarda karşılık ayırmak.</p> <p>3. Teslim alma tarihinden sonra, maddi duran varlık için yapılan rutin harcamaları muhasebeleştirmek.</p> <p>4. Fazla mesai ücretlerinin hesaplanarak ücret bordrosunu düzenlemek.</p> <p>5. Muhtasar ve KDV beyannamelerinin hazırlanmak ve vergi dairesine iletmek.</p>						
<p><u>Karmaşık Görev (Yüksek Düzeyli Görev Zorluğu)</u></p> <p>1. 2015 yılı girişli ve finansal kiralamaya verilmiş bir maddi duran varlık için 2017 yılında yeniden değerlendirme yapmak.</p> <p>2. Mal alımlarında, gümrük işlemlerinin takibi ve gümrük müşaviri firma ile ilişkileri yönetmek.</p> <p>3. Konsinye satışlarda, satışların maliyetini ve karlılık analizinin takibini yapmak.</p> <p>4. Yanlışlıkla fazladan ödenmiş vergilerin tespit etmek ve iade alımı işlemlerini yapmak.</p> <p>5. İşletmenin vergiye tabî kârı üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile muhasebe kârı üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki fark ile ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin tespitini ve hesaplamasını yapmak.</p>						

Hata anlayışı ölçeğinde yer alan sorular, Rybowski, V., Garst, H., Frese, M., & Batinic, B. (1999)'da kullanılan ölçme aracından yararlanılarak oluşturulmuştur. İş performansı ölçeği için kullanılan sorular, önceden geçerliliği ve güvenilirliği kanıtlanmış olan bir ölçek olarak Yousef (2000)'den 2 soru, Suliman, (2001)'den 5 soru ve Farth vd., (1991)'den 1 soru alınarak kullanılmıştır. Bu ölçekler biraraya getirilerek oluşturulan ölçme aracı muhasebecinin iş performansını, nitelik, nicelik, verimlilik, bireysel hedefe ulaşma,

karar verme gibi yönlerden değerlendirme imkanı vermektedir. Çalışmada ayrıca, kontrol değişkeni olarak cinsiyet ve mesleki deneyim faktörlerine de yer verilmiştir.

3.3 Bulgular

Tablo 2 çalışmanın hata anlayışı, düşük ve yüksek görev zorluğu ile iş performansı değişkenlerine ait tanımlayıcı istatistiklerini ve güvenilirlik skorlarının göstermektedir.

Tablo 2. Güvenirlik Analizi ve Tanımlayıcı İstatistikler

	Basit Görev N=32		Karmaşık Görev N=35		Toplam N=67		Crombach α	Soru Sayısı	KMO
	μ	σ	μ	σ	μ	σ			
Değişkenler									
CYHYK	3.17	0.196	3.49	0.017	3.33	0.102	0.773	11	0.719
ESHYK	3.84	0.041	3.26	0.282	3.53	0.166	0.784	17	0.732
DDGZS (Basit Görev)	3.61	0.235	-	-	3.21	0.194	0.728	5	
YDGZS (Zor Görev)	-	-	2.86	0.158				5	
İŞPER	4.10	0.039	3.74	0.063	3.91	0.051	0.862	8	0.781

CYHYK: Caydırıcı (Önleyici) hata yönetim kültürü, ESHYK: Esnek hata yönetim kültürü, DDGZS: Düşük düzey (basit) görev zorluğu skoru, YDGZS: Yüksek düzey (karmaşık) görev zorluğu skoru, İŞPER: İş performansı

Muhasebecilerin, düşük düzeyli görev zorluğu skoru 3.61 iken, yüksek düzeyli görev zorluğu skoru 2.86 olarak tespit edilmiştir. İş performansı değeri ise , düşük düzeyli görev zorluğunu yansıtan katılımcılar için 4.10 olarak belirlenmiş,

yüksek düzeyli görev zorluğu için ise 3.74 şeklinde elde edilmiştir. Bütün katılımcılara ait görev zorluğu ortalaması 3.21'dir. Tablo 3 çalışmanın bütün değişkenlerine ait korelasyon analizi sonucunda üretilen verileri göstermektedir.

Tablo 3. Değişkenlere Ait Korelasyon Matrisi

	CYHYK	ESHYK	DDGZS	YDGZS	İŞPER	TECRB	CNSYT
CYHYK	1						
ESHYK	0.037	1					
DDGZS	0.148***	0.046	1				
YDGZS	0.134***	0.081	0.132***	1			
İŞPER	0.152**	0.150***	0.179***	0.134***	1		
TECRB	0.147***	0.128	0.347*	0.296*	0.238**	1	
CNSYT	0.095	0.033	0.154***	0.138***	0.106	0.044	1

CYHYK: Caydırıcı (Önleyici) hata yönetim kültürü, ESHYK: Esnek hata yönetim kültürü, DDGZS: Düşük düzey (basit) görev zorluğu skoru, YDGZS: Yüksek düzey (karmaşık) görev zorluğu skoru, İŞPER: İş performansı, TECRB: Muhasebecinin mesleki tecrübesi, CNSYT: Cinsiyet

*** p<0.10, ** p<0.05, * p<0.01

Korelasyon matrisine göre, çalışmanın bağımsız değişkenleri arasında görece düşük düzeyli ilişki görülmektedir (maksimum $r=0.347$). Elde edilen bulguya göre değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı bulunmamaktadır. Ayrıca korelasyon matrisi bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisine dair öncelikli olarak destekleyici bulgular sunmaktadır. Esnek hata yönetim kültürü ile iş performansı arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir bağıntının bulunduğu korelasyon değerinden tespit edilmiştir ($r=0.150$). Caydırıcı hata yönetim kültürü ile iş performansı arasında da pozitif yönlü ve anlamlı bir ilgi vardır ($r=0.152$). Bir kontrol değişkeni olan tecrübe ile hem düşük düzeyli görev skoru, hem de yüksek düzeyli görev zorluğu skoru arasında bağıntı anlamlıdır ($r=0.347$) ve ($r=0.296$). Araştırmada elde edilen verilerin normallik testi sonucuna göre, hem basıklık hem de çarpıklık göstergeleri veri setinin normal değerde olduğunu göstermiştir. Basıklık değeri 1,65 ve çarpıklık değeri 2,07 olarak gerçekleştiğinden araştırma verileri çok değişkenli veri analizi için uygundur. Araştırma değişkenleri arasındaki direkt etkinin ve etkileşimin belirlenebilmesi için bu çalışmada hiyerarşik regresyon analizi kullanılmıştır. Tahminleyici (bağımsız) değişken olarak hata yönetim kültürü, moderatör değişken olarak

görev karmaşıklığı ve bağımlı değişken olarak iş performansı olmak üzere aşağıdaki denklemlerin belirttiği istatistiki ilişkiler analiz edilmiştir:

$$\dot{I}\dot{S}P\dot{E}R = b_0 + b_1TECRB + b_2CNSYT + e \dots\dots (1)$$

$$\dot{I}\dot{S}P\dot{E}R = b_0 + \dots\dots\dots + b_3HYK + b_4GRVK\dot{S} + e \dots (2)$$

$$\dot{I}\dot{S}P\dot{E}R = b_0 + \dots\dots\dots + b_5HYK \times GRVK\dot{S} + e \dots (3)$$

Birinci denklem, kontrol değişkenleri olan tecrübe (TECRB) ve cinsiyetin (CNSYT) bağımlı değişken olan iş performansına (İŞPER) etkisini ifade etmektedir. İkinci denklemde hata yönetim kültürü (HYK) ve görev karmaşıklığı (GRVKŞ) değişkenlerinin iş performansı üzerindeki etkileri belirtilmektedir. Üçüncü denklem ise hata yönetim kültürü ve görev karmaşıklığının iş performansı üzerindeki birlikte etkisi vurgulanmaktadır. Dördüncü denklem görev karmaşıklığı değişkeninin, hata yönetiminin iş performansı üzerindeki etkisini ne derecede değiştirdiğini göstermektedir. Gerçekleştirilen hiyerarşik regresyon analizinin sonuçları Tablo 4'te görülebilir.

Tablo 4: Araştırma Modeline İlişkin Regresyon Analizi Sonuçları

Değişkenler	İş Performansı		
	1. Adım	2. Adım	3. Adım
	β	β	β
TECRB	0.083***	0.074***	0.073***
CNSYT	0.024	0.017	0.011
CYHYK		0.100**	0.100**
ESHYK		0.124**	0.117**
GRVKŞ		0.038	0.036
CYHYK x GRVKŞ			0.098**
ESHYK x GRVKŞ			0.113**
ΔR^2	0.12	0.32	-0.05
R^2	0.12	0.44	0.39
Düzeltilmiş R^2	0.09	0.42	0.33
F-Değeri	5.497***	18.802**	13.796**
CYHYK: Caydırıcı hata yönetim kültürü, ESHYK: Esnek hata yönetim kültürü, GRVKŞ: Görev karmaşıklığı skoru, İŞPER: İş performansı, TECRB: Muhasebecinin mesleki tecrübesi, CNSYT: Cinsiyet			

*** $p < 0.10$, ** $p < 0.05$, * $p < 0.01$

Regresyon hiyerarşisinin ilk adımı bir numaralı denklemde belirtilen cinsiyet ve tecrübe kontrol değişkenlerinin iş performansı üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçlamaktadır. Hiyerarşinin ikinci adımı bağımsız değişkenin ve moderatör değişkenin bağımlı değişkene olan direkt etkilerini göstermektedir. Üçüncü adım ise bağımsız değişken ve moderatör değişkenin birlikte etkileşimi sonucunda bağımsız değişkende meydana gelen etkiyi belirtmektedir. İlk adımda belirlenen

bulgulara göre muhasebecinin mesleki tecrübesi iş performansı üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir ($\beta=0.083$). Ancak ikinci kontrol değişkeni olan cinsiyetin analizin birinci adımında anlamlı bir etkisinin olmadığı görülmektedir ($\beta=0.024$). Birinci adımda faktörlerin ortaya koyduğu varyans değeri ise anlamlı olmakla birlikte yeterli bir değişimi ifade etmemektedir ($R^2=0.12$). Bu bulgular ışığında, mesleki deneyim arttıkça iş performansının yükseldiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Öte

yandan bu araştırma örnekleminde cinsiyet değişkeni iş performansı üzerinde yeterli bir etkiye sahip değildir. Analizin ikinci adımında bağımsız değişken olan hata yönetim kültürünün iki alt boyutunun ayrı ayrı iş performansı üzerindeki etkileri değerlendirilmektedir. Katılımcılardan derlenen verilere göre caydırıcı hata yönetim kültürü muhasebecilerin iş performansını olumlu olarak etkilemektedir ($\beta=0.100$). Bu durumda “Hipotez 1: Caydırıcı hata yönetim kültürü, muhasebecinin iş performansını pozitif yönde değiştirir” istatistik olarak kabul edilir. Bununla birlikte esnek hata yönetim kültürü muhasebecilerin iş performansını olumlu yönde değiştirmektedir ($\beta=0.124$) ve “Hipotez 2: Esnek hata yönetim kültürü, muhasebecinin iş performansını olumlu etkiler” doğrulanmaktadır. İkinci adımın varyans değeri ise ilk adıma göre güçlü bir değişimi işaret etmektedir. Bir diğer ifade ile ikinci adımda yer alan faktörler bağımlı değişkeni etkileme özelliğine sahiptir ($R^2=0.44$). Bağımsız hata yönetimi değişkeni ve moderatör görev karmaşıklığı değişkeninin bu aşamada ortak varyans değeri ise modelin gücünü ortaya çıkarmaktadır ($\Delta R^2=0.32$). Elde edilen bulgulara göre esnek hata yönetim anlayışı muhasebecilerin iş performansını artırırken, caydırıcı hata yönetim anlayışı muhasebecilerin iş performansını göreceli olarak azaltmaktadır. İkinci adımda moderatör değişken olan görev karmaşıklığının iş performansı üzerindeki etkisi değerlendirilmiştir. Elde edilen parametreye göre görev karmaşıklığının iş performansı üzerinde anlamlı bir etkisi yoktur ($\beta=0.038$) ve “Hipotez 3: Muhasebecinin yaptığı görevin karmaşıklığı, iş performansını etkiler” red edilmiştir. Analizin üçüncü adımında ise moderatör değişken olan görev karmaşıklığının, bağımsız değişken olan hata yönetim kültürünün bağımlı değişkene olan etkisini nasıl etkilediğine

ilişkin bulgular yer almaktadır. Buna göre, görev karmaşıklığı caydırıcı yönetim kültürünün iş performansı üzerindeki olumsuz etkisinin şiddetini azaltmaktadır ($\beta=0.098$) ve “Hipotez 4: Görev karmaşıklığı, caydırıcı hata yönetim kültürünün muhasebecinin iş performansı üzerindeki etkisini azaltmaktadır” kabul edilmektedir. Diğer bir tespit olarak görev karmaşıklığı ayrıca esnek hata yönetim kültürünün iş performansı üzerindeki olumlu etkisini de azaltmaktadır ($\beta=0.113$). Bu bulguya göre “Hipotez 5: Görev karmaşıklığı, esnek hata yönetim kültürü değişkeninin muhasebecinin iş performansı üzerindeki etkisini azaltmaktadır” onaylanmıştır. Son aşamada açığa çıkan bir diğer sonuç ise toplam varyansın bir önceki adıma göre azalmasıdır ($\Delta R^2=-0.05$). Varyansdaki bu negatif değişim Hipotez 4 ve Hipotez 5’in sonuçları ile tutarlıdır. Bu bulgular ışığında görev zorluğunun, direkt olarak iş performansı üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olmadığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte görev karmaşıklığı hata yönetim kültürünün iş performansı üzerindeki etkisinin derecesini olumsuz yönde etkileyen bir moderatör faktör olarak hiyerarşik regresyonda ortaya çıkmaktadır. Tablo 4’te yer alan analiz sonuçlarında görev karmaşıklığı skoru toplam örneklem büyüklüğü üzerinden değerlendirilmektedir. Ancak araştırmanın anket formunda daha öncede ifade edildiği üzere basit ve zor olmak üzere iki farklı ölçek yapısı kullanılmıştır. Bu durumda iki farklı örneklem için analizin yapılması ortaya çıkarılacak sonuçların hem daha geniş bir perspektife ulaşmasına hem de görev karmaşıklığının yukarıda belirtilen anlamsız direkt etkisinin alt örneklem için geçerli olup olmadığının tespit için yardımcı olacaktır. Tablo 5 iki farklı örneklemin karşılaştırılarak analiz edilmesini temsil etmektedir.

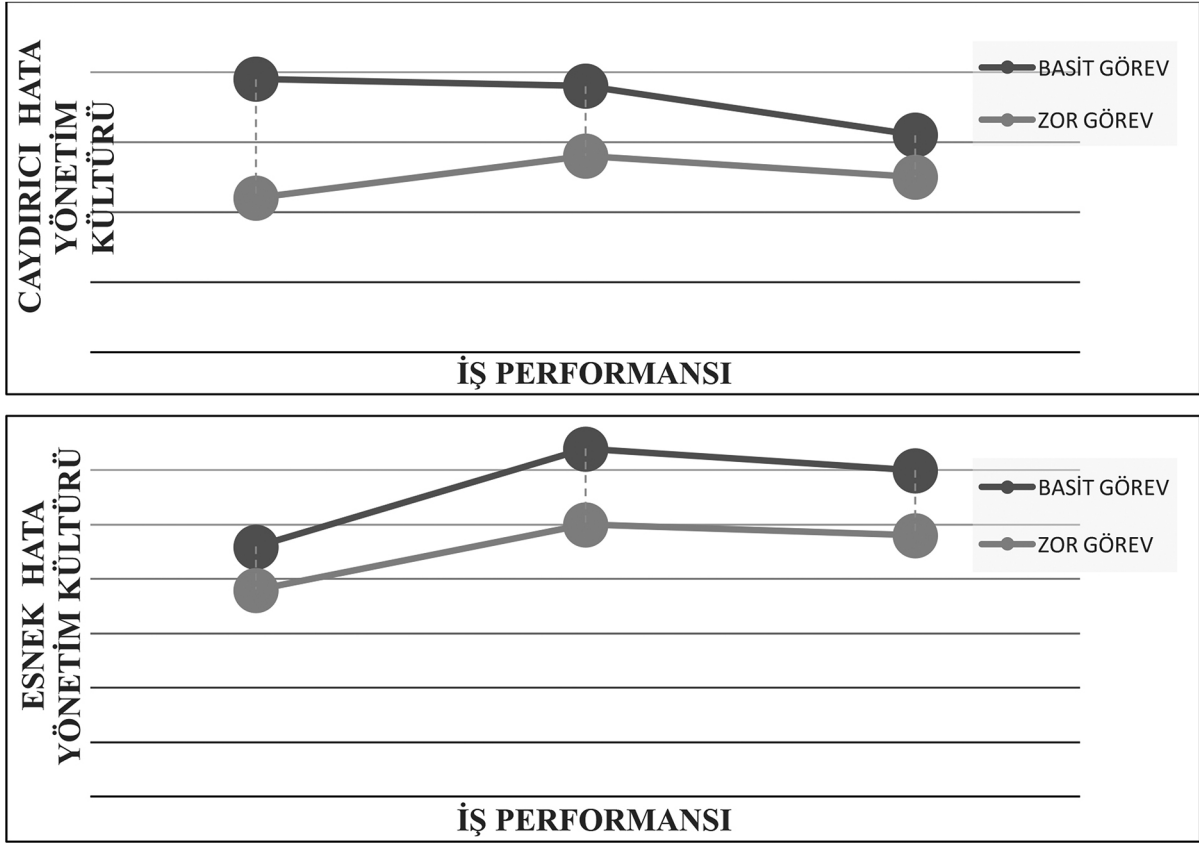
Tablo 5. Görev Karmaşıklık Düzeyine Göre İş Performansına Ait Regresyonlar

	Basit Görev N=32	Zor Görev N=32
	β	β
TECRB	0.072**	0.086**
CNSYT	0.015	0.043
CYHYK	0.091**	0.106**
ESHYK	0.133**	0.114**
R ²	0.47	0.41
Düzeltilmiş R ²	0.46	0.38
F-Değeri	19.004	16.612

*** p<0.10, ** p<0.05, * p<0.01

Tecrübe faktörü, hem düşük düzeyli görev zorluğunun bulunduğu alt örnekleme hem de yüksek düzeyli görev karmaşıklığının bulunduğu alt örnekleme anlamlı bir değişken olarak bulunmuştur. Caydırıcı hata yönetim anlayışı her iki örnekleme için iş performansını etkileyen anlamlı bir değişkendir ($\beta=0.091$ ve $\beta=0.126$). Caydırıcı hata yönetim kültürünün görüldüğü organizasyonlarda muhasebecilerin iş performansında düşüş olmaktadır. Esnek hata yönetim anlayışının bulunduğu organizasyonlarda ise muhasebe çalışanın iş performansı olumlu olarak artmaktadır ($\beta=0.133$

ve $\beta=0.114$). Basit görevlerin olduğu anket formunu yanıtlayan örnekleme ait varyans değeri 0.47 iken zor görevlerin olduğu anket formunu yanıtlayan örneklemin varyans değeri 0.41 değerinde gerçekleşmiştir. Bu sonuca göre muhasebe görevinin zorluğu artıkça iş başarısı veya iş performansında bir düşüş olmaktadır. Bu nedenle “Hipotez 6: Yapılan görevin karmaşıklık düzeyi değiştiğinde iş performansı değişmektedir” anlamlı olarak kabul edilir ($\mu_1 - \mu_2 = 3.61 - 2.86 = 0.75$). Elde edilen sonuçların daha net görünümü Şekil 2’de görülebilir.



Şekil 2. Hata Yönetiminin İş Performansına Etkisi

Şekle göre, hem esnek hata yönetiminin hem de caydırıcı hata yönetiminin iş performansı üzerinde pozitif yönlü etkileri vardır. Basit görev düzeyinde etkinin derecesi, zor görev düzeyindeki etkinin derecesine göre daha fazladır. Bu durumda görev karmaşıklığının moderatör değişken olarak önemli bir negatif etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

4. Tartışma ve Sonuç

Araştırma örnekleminde yer alan muhasebecilerin iş performanslarının çalıştıkları kurumun hata yönetim ikliminden etkilendiği görülmektedir. Esnek hata yönetim anlayışı ve caydırıcı hata yönetim anlayışı olmak üzere iki akım uygulamada

kullanılmaktadır. Esnek ve toleranslı bir hata yönetim mekanizması, muhasebecilerin hatalarını tespit etmelerini, anlamalarını ve gerekli hallerde yönetime bildirmeleri konusunda cesaret verici bir alt yapı oluşturur. Organizasyonlarda hata yönetimi, kriz yönetiminin ve sorun çözümünün bir parçası olmalıdır. Nitekim, incelenen örneklem, esnek hata yönetim anlayışının iş performansı üzerinde caydırıcı yaklaşıma göre daha yüksek bir etki derecesine sahip olduğunu göstermektedir ($\beta=0.124 > \beta=0.100$). Bulgular, iletişim odaklı bir hata yönetim anlayışının formel ve kurullarla yoğunlaşmış bir hata yönetim anlayışından daha etkin sonuçlar verdiğini ortaya koymaktadır. An-

çak muhasebe gibi genel kabul görmüş kural ve prensiplerin çok sıkı uygulandığı, vergi mevzuatının ve ticari kanunların her görevde neredeyse dikkate alındığı bir alanda esnek hata yönetim anlayışının diğer alanlardaki uygulamalardan farklı sonuçlar vermesi ihtimal dahilindedir. Araştırmada elde edilen bulgular, Seckler vd. (2017) tarafından denetim alanında yapılmış olan çalışmaya göre farklı sonuçlar vermiştir. Söz konusu araştırmada hata yönetim anlayışının denetçilerin performansına etkisinin sınırlı olduğu ancak bu etkinin toplam denetim kalitesini yükselttiği tespit edilmiştir. Bu çalışmada ise hata yönetim kültürünün hem direkt olarak hem de dolaylı olarak ile iş performansı üzerinde yüksek etki derecesine sahip olduğu varyans değerleri ve regresyon katsayıları kanıtlanmıştır. Bu iki araştırma arasındaki farklılığın sebebi örneklem büyüklüğü, örneklem bulunduğu coğrafi bölgelerin farklılığı olabileceği gibi, muhasebe ve denetimin ilgili olmakla birlikte aynı disiplinler olmaması gerekçelerinden kaynaklanabilir. Ancak muhasebe alanında hata yönetim kavramına dair yapılan araştırma sayısının sınırlı olması karşılaştırma yapabilme imkanını azaltmaktadır. Muhasebe ve muhasebecilik kural ve mevzuat merkezli bir disiplin ve mesleki ifade eder. Ancak sürekli kural merkezli bir hareket biçimi kişilerin davranışlarında olumsuzluklara yol açabilir. Hata yapma korkusu ile sürekli olarak aşırı temkinli davranan bir muhasebecinin hata yapma ihtimali teorik olarak azalabilir. Ancak hata yapma korkusu veya baskısı, muhasebecinin işletme için taşıdığı rolün sınırlarını daraltabilir. Mali konularda bilgisine her zaman danışılabilir bir muhasebecinin hata yapma saiki ile fikirlerini belirtmekten kaçınması, organizasyonel karar alma süreçlerinde yer almak istememesi, yanlış yaptığında bunu gizlemesi veya çalışma arkadaşlarının hatalarını bildirmemesi işletmenin aleyhine olabilecek sonuçlardır. Dolayısıyla işletmede hataların yönetilmesinde sadece kurallar ve disiplin

lin yaptırımları yeterli olmayacaktır. Bunun yerine iletişimin açık ve şeffaf olduğu ve hatalardan öğrenmeyi temel alan esnek bir anlayışın başarı şansı daha yüksektir.

Muhasebe mesleğinde ifa edilen görevler, yapıları gereği zor ve karmaşık olabilir. Özellikle mesleğe yeni başlamış veya mesleki bilgisi yetersiz bir muhasebecinin hata yapma olasılığı mesleki tecrübesi daha yüksek olan bir çalışana göre daha yüksektir. Nitekim, bu araştırmada elde edilen sonuçlara göre mesleki tecrübe muhasebecilerin iş performansını olumlu olarak etkileyen önemli bir faktör olduğunu ortaya koymakta ve Iskandar ve Sanusi (2011)'de elde edilen tecrübenin etkili bir faktör olduğu sonucu ile örtüşmektedir. Ancak her görevin doğru olarak yapılabilmesi için bazen tecrübe de tek başına yeterli olamayabilir. Analiz sonuçları zor görevlerin yerine getirilmesinde tecrübenin etki düzeyinin basit görevlerin yerine getirilmesindeki etki düzeyinin daha düşük olduğunu göstermektedir. Diğer bir ifade ile görevin zorluk derecesi arttıkça tecrübenin de etkisi azalmaktadır. Bu durumda görevlerin karmaşıklık derecesine iyi anlamak ve görevleri doğru yaklaşımla değerlendirmek gerekir. Elde edilen sonuçlara göre hata yönetim yaklaşımları, basit görevlerin yerine getirilmesinde zor görevlerin yerine getirilmesine göre daha etkili olmaktadır. Araştırma sonuçlarına bağlı olarak pratiğe aşağıdaki öneriler dikkate alınabilir.

1) Muhasebe birimi, işletmelerin başarısında önemli bir yere sahiptir. Yöneticiler idari veya yasal nedenlerle muhasebe hatalarından olabildiğince uzak durmak isterler. Ancak bu durumda muhasebeciler üzerinde ortaya çıkan stres yükü artar. Bu nedenle stresin azaltılabilmesi için caydırıcı hata yönetim anlayışı yerine, esnek hata yönetim anlayışını ve kültürünü uygulamak daha doğru olur. Bu durumda muhasebecilerin iş performansları yükselir.

2) Bir işletmenin muhasebe departmanında bir-biriyle ilişkili veya bağımsız çok sayıda görev vardır. Muhasebecinin bunların tamamına hakim olması ve hatasız bir biçimde yerine getirmesi çok zordur. Özellikle işe yeni başlayan muhasebecilerin ve stajyerlerin mesleğe kazandırılması amacıyla muhasebe görevlerindeki çeşitlilik ve karmaşıklık dikkate alınmalıdır. Öncelikle mesleki adaptasyonun kazandırılması amaçlanmalıdır. Bu nedenle tecrübesi veya bilgi düzeyi görece düşük çalışanlara başlangıçta daha az karmaşık veya kolay görevler verilmelidir. Çalışan bir hata yaptığında direkt cezalandırmak yerine iletişim ve hatalardan öğrenme yöntemleri tercih edilerek kişinin gelecekte hata yapma olasılığı azaltılmalıdır.

3) Muhasebe işlemleri, detaylı teknik bilgiye sahip olmayı ve uzmanlığı gerektirir. Bu nedenle kıdemli veya tecrübeli muhasebecilerin ekip arkadaşlarına yardım etmeleri ve işbirliği yapmaları, hataların olumsuz sonuçlarının azaltılmasında işletmeye olanak verecektir. Hata yapma sayısında meydana gelen azalma ise işletme kaynaklarının etkin kullanılmasına yardım edecektir.

4) İş performansı birçok boyuta ve özelliği sahiptir. Ücret ve prim gibi parasal etkenlerle birlikte, kişinin çalıştığı kuruma aidiyet hissetmesi performansını yükseltir. Kuruma olan bağlılığın güçlenmesi ise kurum içi iletişim kaynaklarının açıklığına ve esnek bir hata yönetim kültürünün varlığına bağlıdır. Bu nedenle hata yönetiminde iletişim kurmak ve hatalardan öğrenmeye çalışmak yönetimin önceliği olmalıdır.

Bu çalışmada hata yönetim kültürünün muhase-

becilerin iş performansına olan etkisi görev karmaşıklığı bağlamında ele alınmıştır. Çalışmanın diğer araştırmalardan birinci farkı Türkiye’de yapılan ilk analizlerden birisi olmasıdır. İkinci olarak bu çalışmayla literatürde ciddi düzeyde ihtiyaç duyulan muhasebeye yönelik görev karmaşıklığı ölçeği geliştirilmiş ve uygulanmıştır (Bkz. Tablo 1). Dolayısıyla gelecek araştırmalar için yeni bir ölçme aracı kullanma imkanı verilmiştir. Çalışmanın diğer bir katkısı ise hata yönetim kültürünün nasıl olması gerektiği iki farklı yaklaşımın karşılaştırmasının yapılarak ortaya konmasıdır. Esnek veya caydırıcı hata yönetim anlayışlarının birbirine karşı avantaj ve dezavantajları muhakkak vardır. Ancak, çalışma sonuçları esnek hata yönetim anlayışının iş performansı üzerinde daha olumlu etki yaptığını göstermektedir. Çalışmanın uygulamasında bir takım sınırlamala söz konusudur. Öncelikle anket formunda yer alan birçok soru beşli likert tarzında oluşturulmuştur. Ancak senaryo veya mülakat bazlı bir yöntemin elde edeceği sonuçların daha kapsamlı ve kullanışlı olacağı katılımcıların belirttiği bir husustur. Ayrıca araştırmanın örnekleme göreceli olarak düşüktür. Zaman ve maliyet gibi etmenler, kişilerin anket formu doldurmak için isteksiz olmaları katılımı düşük tutmuştur. İleri gerçekleştirilecek araştırmalar bu nedenle daha yüksek katılımı olmalıdır. Çalışmada hata yönetim ve iş performansı ilişkisi bir işletmeye bağlı olarak çalışan muhasebe meslek mensupları üzerinden incelenmiştir. Gelecek analizlerde ise hata yönetim ve performans ilişkisi bağımsız olarak çalışan muhasebecilere uygulanarak meslek mensuplarının karşılaştırmalı bir değerlendirmesini yapmak mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

- Abdolmohammadi, M. J. ve Wright, A. (1987). An Examination Of The Effects Of Experience And Task Complexity And Audit Judgments. *The Accounting Review*, 3, 1–13.
- Borman, W.C. ve Motowidlo, S.J. (1997). Task Performance And Contextual Performance: The Meaning For Personnel Selection Research. *Human Performance*, 10(2), 99-109.
- Canman, D. (2000). Çağdaş Personel Yönetimi. Ankara, TODAİE Yayını.
- Cannon, M. D. ve Edmondson, A. C. (2005). Failing To Learn And Learning To Fail (Intelligently): How Great Organizations Put Failure To Work To Innovate And Improve. *Long Range Planning*, 38(3), 299-319.
- Chang, C. J, Ho, J. L. Y., ve Liao, W. M. (1997). The Effects of Justification, Task Complexity And Experience/ Training On Problem-Solving Performance. *Behavioural Research in Accounting, Supplement Conference Papers*, 9, 98–116.
- Chung, J. Ve Monroe, G. S. (2001). A Research Note On The Effects Of Gender And Task Complexity On An Audit Judgment. *Behavioural Research in Accounting*, 13, 111-125.
- Eren, S. ve Hayatoğlu, Ö. (2011). Etik İkliminin Satış Elemanlarının İş Tutumlarına ve İş Performanslarına Etkisi: İlaç Sektöründe Bir Uygulama. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 109-128.
- Farth, J., Dobbin, G. ve Cheng, B. (1991). Cultural Relativity In Action: A Comparison Of Self-Ratings Made By Chinese And US Workers. *Personnel Psychology*, 44, 129-147
- Frese, M. ve Keith, N. (2015). Action Errors, Error Management, And Learning In Organizations. *Annual Review of Psychology*, 66 (1), 661-687.
- Garud, R., Nayyar, P. R. ve Shapira, Z. (1999). In (Eds.). *Technological Innovation: Oversights and Foresights*. Cambridge, Cambridge University Press.
- Gold, A., Gronewold, U. ve Salterio, S. E. (2014). Error management In Audit Firms: Error Climate, Type, And Originator. *The Accounting Review*, 89(1), 303-330.
- Goodman, P. S., Ramanujam, R., Carroll, J. S., Edmondson, A. C., Hofmann, D. A. ve Sutcliffe, K. M. (2011). Organizational Errors: Directions For Future Research. *Research in Organizational Behavior*, 31, 151-176.
- Gronewold, U. ve Donle, M. (2011). Organizational Error Climate And Auditors' Predispositions Toward Handling Errors. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 69-92.
- Gronewold, U., Gold, A., ve Salterio, S. E. (2013). Reporting Self-Made Errors: The Impact of Organizational Error-Management Climate And Error Type. *Journal of Business Ethics*, 117(1), 189-208.
- Hofmann, D. A. ve Frese, M. (2011). *Errors in organizations*. New York, Routledge.
- Iskandar, T.M. ve Sanusi, Z.M. (2011). Assessing The Effects Of Self-Efficacy And Task Complexity On Internal Control Audit Judgment, *Asian Academy Of Management Journal Of Accounting And Finance*, 7 (1), 29–52.
- Keith, N. ve Frese, M. (2010). Enhancing Firm Performance And Innovativeness Through Error Management Culture. In N. M. Ashkanasy, C. P. M. Wilderom, & M. F. Peterson (Eds.), *The Handbook Of Organizational Culture And Climate* (Vol. 2, 137-157). Thousand Oaks, Sage.
- Libby, R. (1985). Availability And The Generation Of Hypotheses In Analytical Review, *Journal of Accounting Research*, 23 (2), 648—667. Edmondson, A. C. (1999). Psychological Safety And Learning Behavior In Work Teams. *Administrative Science Quarterly*, 44(2), 350-383.
- Mathieu, J. E., Goodwin, G. F., Heffner, T. S., Salas, E. ve Cannon-Bowers, J. A. (2000). The Influence Of Shared Mental Models On Team Process And Performance. *Journal of Applied Psychology*, 85, 273-283.

- Suliman, A. (2001). Work Performance: Is It One Thing Or Many Things? The Multidimensionality Of Performance In A Middle Eastern Context, *International Journal of Human Resource Management*, 12(6), 1049-1061.
- Pugh, D. (1991). *Organizational Behaviour*. London, Prentice Hall Interneational.
- Rybowiak, V., Garst, H., Frese, M., ve Batinic, B. (1999). Error Orientation Questionnaire (EOQ): Reliability, Validity, And Different Language Equivalence. *Journal of Organizational Behavior*, 20, 527-547.
- Seckler, C., Gronewold, U. ve Reihlen, M. (2017). An Error Management Perspective On Audit Quality: Toward A Multilevel Model. *Accounting, Organizations and Society*, 62, 21-42.
- Şehitoğlu Y. ve C. Zehir (2010). Türk Kamu Kuruluşlarında Çalışan Performansının, Çalışan Sessizliği ve Örgütsel Vatandaşlık Davranışı Bağlamında İncelenmesi. *Amme İdaresi Dergisi*, 43(4),87-110.
- Tan, H., Ng, B. P. ve Mak, W. Y. (2002). The Effects Of Task Complexity On Auditors' Performance: The Impact Of Accountability And Knowledge. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21, 81-95.
- Van Dyck, C., Frese, M., Baer, M. ve Sonnentag, S. (2005). Organizational Error Management Culture And Its Impact On Performance: A Two-Study Replication, *Journal of Applied Psychology*, 90(6), 1228-1240.
- Yousef, D.A. (2000). Organizational Commitment: A Mediator Of The Relationships Of Leadership Behavior With Job Satisfaction And Performance In A Non-Western Country, *Journal of Managerial Psychology*, 15(1), 6-24.
- Weick, K. E., Sutcliffe, K. M. ve Obstfeld, D. (1999). Organizing For High Reliability: Processes Of Collective Mindfulness. *Research in Organizational Behavior*, 21, 23-81.
- Wood, R. (1986). Task complexity: Definition Of The Construct. *Organisational Behaviour and Human Decision Processes*, 37(February), 60-82.

HİLE ALANINDA BİLİMSEL DERGİLERDE YER ALAN ULUSAL MAKALELER: (2008-2017 LİTERATÜR TARAMASI)

Çiğdem KURUÇAY*
Dr. Öğr. Üyesi Murat SERÇEMELİ**

Makale Gönderim Tarihi : 26/01/2018 / Kabul Tarihi : 21/06/2018

ÖZ

Bu çalışma ile bilimsel dergilerde hile alanında yayınlanan makalelerin nitelik ve nicelik açısından değerlendirmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla, ulusal dergilerde hile konularını içeren 2008-2017 yılları arasında yayınlanan makaleler, Google Akademik veri tabanında “hile” anahtar kelimesi ile taranmıştır. Çalışmada ulusal dergilerde yayınlanan 44 makale araştırmanın kapsamını oluşturmaktadır. Bu kapsamdaki makaleler içerik analizi ile incelenmiştir. Sonuç olarak makaleler 7 ana başlık altında sınıflandırılmış olup, en fazla “Hilenin Tanımı ve Nedenleri” konusunda çalışma yapıldığı görülmüştür. Ayrıca en çok makalenin yazar sayısı bakımından “tek yazarlı” olduğu, mesleki unvan bakımından “Yrd. Doç. Dr.” unvanlı, “akademisyenler” tarafından yapıldığı ve yayınlandıkları dergi bakımından ise “Mali Çözüm” dergisinde yayınlandığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye’de hile, Literatür taraması

ABSTRACT

The purpose of this article is to evaluate the scientific journals in terms of quality and quantity of articles published that in the field of fraud. In line with this purpose articles published in national journals were examined by Scholar Google database with “fraud” keyword in 2008-2017 years. The scope of this research is 44 articles that published in national journals. These articles were investigated with content analysis. As a result, the articles were classified under 7 main headings and it was seen that the most studied “Fraud Definition and Reasons” topics. In addition, it was determined the most articles are in terms of the number of authors “single author”, in terms of professional title “Assist. Prof. Dr.”, “academicians” and published by “Mali Çözüm” journal.

Keywords: Fraud in Turkey, Literature review.

* Giresun Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı.

** Giresun Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

1. GİRİŞ

Günümüzde teknoloji, iletişim, ekonomi alanlarında yaşanan gelişmelerle birlikte bilgi ve teknolojinin kötüye kullanımı sonucu işletmelerde hile ve yolsuzluklar meydana gelmektedir. Hile en basit ifadeyle muhasebe disiplindeki temel kavramların ihlal edilerek kötüye kullanımınıdır. Yapılan muhasebe hileleri sadece hilenin yapıldığı işletme ve kişileri etkilemekle kalmayıp toplumsal boyuttaki maliyeti de oldukça yüksektir. Bu durumun ehemmiyeti akademik dünyanın da ilgisini çekmiş olup, muhasebe hilesi alanında yapılan araştırmalar, yazılan tez ve makaleler gelişim göstermektedir. Böylelikle muhasebe hileleri konusunda ilgili taraflar ve toplum bilgilendirilmiş olup muhasebe bilgi kalitesi artırılmaya çalışılmaktadır.

Ulusal literatürde daha önce bağımsız denetim, iç denetim ve ilişkili konular ile muhasebe konularında literatür analizleri yapılmış olup, hile konusunda bir literatür analiz çalışması yapılmadığı görülmektedir. Bu yönüyle çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Çalışmanın amacı 2008-2017 yılları arasında Türkiye’de hile ile ilgili yazılan makaleleri çeşitli açılardan sınıflandırılarak analiz etmektir. Bu amaçla yazılan makaleler incelendikten sonra konu başlıklarına göre dağılımları yapılmış olup, araştırmacılara bir veri tabanı sunulması da amaçlanmıştır.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE KISITLARI

Çalışmanın sınırları dahilinde ülkemizde son on yılda gerçekleştirilen hile ile ilgili makaleler incelenmiştir. Konu ile ilgili yazılan tezler, kitaplar, bildirimler, raporlar, gazete yazıları kapsam dışı bırakılmıştır. Bu amaçla muhasebe hileleri ile ilgili makaleler yayınlayan dergilerin son 10 yıldaki sayıları titizlikle incelenerek analiz edilmiştir. Çalışmaya esas olan makaleler Türkiye’de bulunan üniversitelerin Sosyal Bilimler Enstitüleri ile İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerince çıkarılan dergiler ile birlikte Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Muhasebe ve Mali Çözüm Dergisi gibi akademik dergilerde yayınlanmıştır.

Bununla birlikte bu literatür incelemesi online veri tabanından ulaşılan kaynakları kapsadığından ve konu ile ilgili ulaşılamayan çalışmalar da bulunabileceğinden bazı sınırlılıklara sahiptir.

4. BULGULAR

2008-2017 dönemine ait olarak ulaşılan toplam 44 makale yazar sayılarına, yayımlandıkları dergilere, ana ve alt başlıklara göre sınıflandırılarak analize tabi tutulmuştur.

4.1. Makalelerin Yayınlanmış Oldukları Dergilere Göre Dağılımı

Türkiye’de 2008-2017 yıllarında hile ile ilgili yayınlanmış makalelerin dergilere göre dağılımı Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. İncelenen Makalelerin Yayınlandıkları Dergilere Göre Dağılımları

DERGİ ADI	YAYINLANAN MAKALE SAYISI
Mali Çözüm Dergisi	12
Muhasebe ve Finansman Dergisi	7
Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi	3
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi	3
Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	2
Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi	1
Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi	1
İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	1
Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	1
Yalova Üniversitesi Uluslararası Ticaret, Finans ve Lojistik Dergisi	1
Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1
Maliye Finans Yazıları Dergisi	1
Denetişim Dergisi	1
Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1
Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi	1
Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1
Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi	1
Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1
Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi	1
Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi	1
Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1
TOPLAM	44

Tabloda 1'e göre, incelenen 44 makalenin 12 tanesi Mali Çözüm Dergisi'nde, 7 tanesi Muhasebe ve Finansman Dergisi'nde, 3'er tanesi Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi ve Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi'nde, 2 tanesi Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi'nde ve geri kalanlar da 1'er tane olmak üzere üniversite dergileri ve diğer akademik dergilerde yayınlanmıştır. Buradan hile alanında incelemeye konu olan yıllar arasında en fazla makalenin yer aldığı derginin Mali Çözüm Dergisi olduğu ve literatüre en fazla katkıyı bu derginin yaptığı görülebilir.

Bu dergilerin bir yıl içerisinde basılma sıklıkları ise; Mali Çözüm Dergisi 6 kez, Muhasebe ve Finansman Dergisi 4 kez, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 4 kez ve üniversite dergileri de genel olarak yılda 2 ila 4 kez basılmaktadır.

4.2. Makalelerin Yazar Sayısına Göre Dağılımı

İncelenen makaleler yazar sayıları açısından incelendiğinde Tablo 2'deki bilgiler saptanmıştır.

Tablo 2. İncelenen Makalelerin Yazar Sayılarına Göre Dağılımı

YAZAR SAYISI	MAKALE SAYISI
1 Yazarlı	21
2 Yazarlı	19
3 Yazarlı	3
4 Yazarlı	1
TOPLAM	44

Tablo 2'den görüleceği üzere incelemeye tabi tutulan makalelerin %48'i tek yazarlı, %43'ü 2 yazarlı, %7'si 3 yazarlı ve %2'si de 4 yazarlıdır. Bu durum sosyal bilimler alanında ortak çalışma yapmanın zorluğunu kanıtlar niteliktedir.

4.3. Makale Yazarlarının Mesleki Unvanlarına ve Mesleki Özelliklerine Göre Dağılımı

Tablo 3. Yazarların Mesleki Unvanlarına Göre Dağılımları

MESLEKİ UNVAN	KİŞİ SAYISI
Akademisyen	59
Yüksek Lisans ve Doktora Öğrencisi	9
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)	4

Makaleleri yayınlayan yazarların mesleki unvanları incelendiğinde oldukça büyük bir oranın akademisyen olduğu, geri kalanların ise yüksek lisans ve doktora öğrencileri ile Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerden oluştuğu görülecektir. Yani hile alanındaki bilgi birikiminin gelişiminde akademisyenlerin katkısı oldukça büyüktür.

Akademisyenlerin unvanlara göre dağılımları incelendiğinde ise aşağıdaki tablo ortaya çıkmaktadır.

Tablo 4. Akademisyenlerin Unvanlara Göre Dağılımları

AKADEMİSYEN UNVANLARI	KİŞİ SAYISI
Profesör	5
Doçent	5
Yardımcı Doçent	23
Öğretim Görevlisi	10
Araştırma Görevlisi	9
Doktor	7

Akademisyenlerin hile konusundaki literatüre yapmış olduğu katkının %39'unu tek başına yardımcı doçent unvanına sahip olanlar oluşturmaktadır.

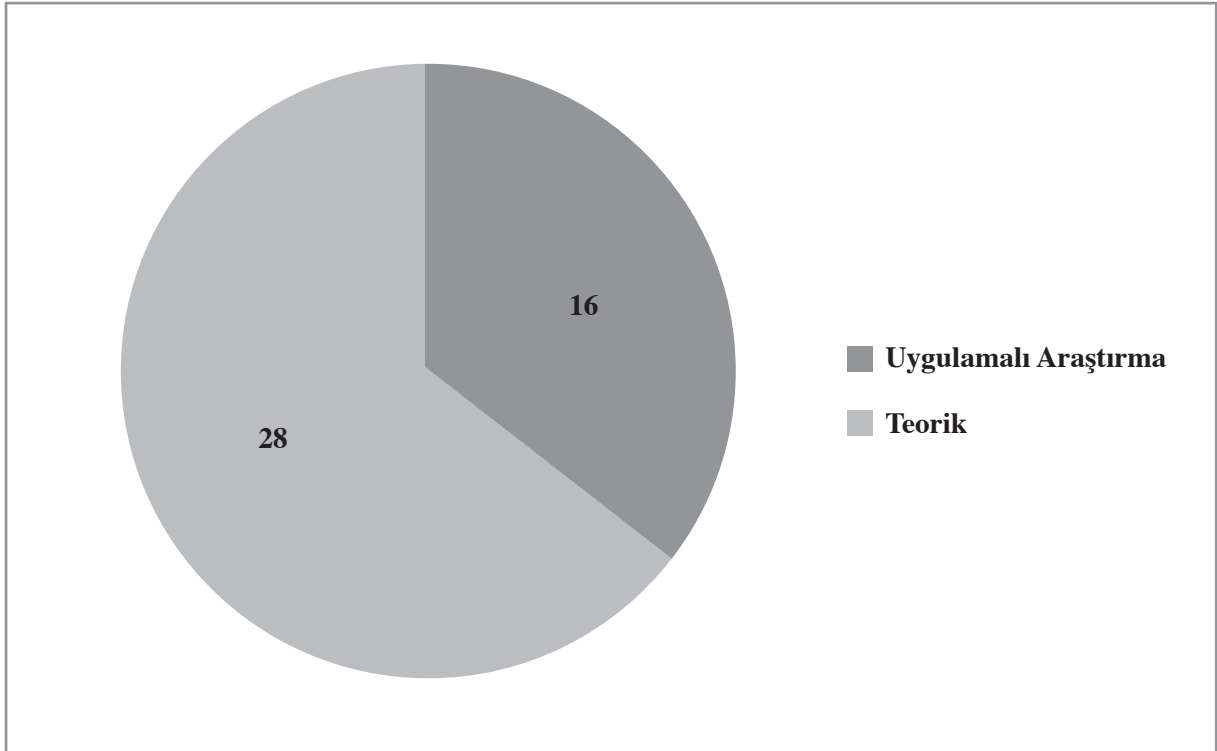
4.4. Makale Yazarlarının Cinsiyete Göre Dağılımı

Tablo 5. Yazarların Cinsiyete Göre Dağılımları

CİNSİYET	KİŞİ SAYISI
Kadın	20
Erkek	52

Hile alanına ilişkin incelenen çalışmaların 20'sinde kadın yazarların, 52 'sinde ise erkek yazarların katkısı bulunmaktadır. Kadın yazarlar bu 20 makalenin 7'sinde tek yazar, 13'ünde ise ortak yazar konumunda yer almaktadır.

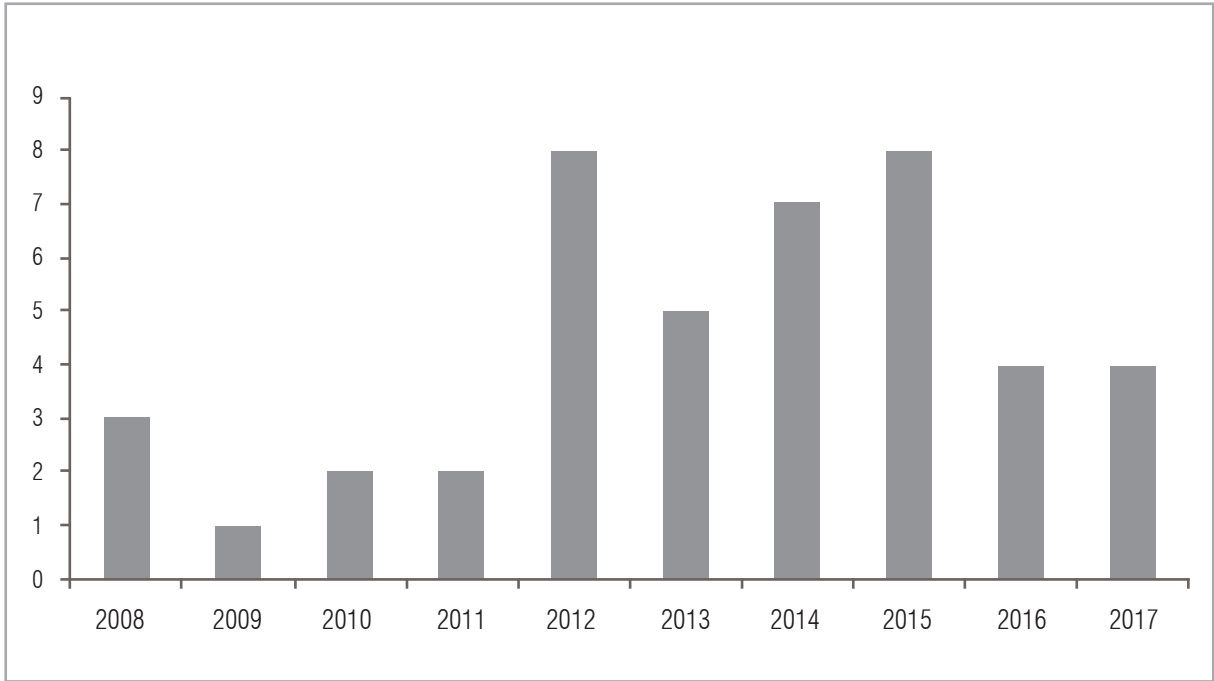
3.5. Makalelerin Niteliğine Göre Sınıflandırılması



Şekil 1. İncelenen Makalelerin Niteliğe Göre Dağılımları

Şekil 1'e göre incelemeye tabi tutulan 44 makalenin 16'sı (%36) uygulamalı araştırma, 29'u (%64) ise teorik makale niteliği taşımaktadır. Yapılan uygulamalı araştırmalar genellikle mülakat, anket ve gözlem yöntemleri kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Yazılan makalelerde uygulama sayısının düşük olmasının sosyal bilimler alanında uygulamalı araştırma yapmanın güç olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

4.6. Makalelerin Yıllara Göre Dağılımları



Şekil 2. Makale Sayılarının Yıllara Göre Dağılımı

Şekil 2'deki veriler incelendiğinde konu ile ilgili en fazla yayının 8'er çalışma ile 2012 ve 2015 yıllarında yapıldığı, yıllar içinde araştırmacıların bu konuya olan ilgisinin arttığı görülmektedir. Yapılan muhasebe hileleri sonucu kişiler, kurumlar, ekonomi ve toplumların yaşadığı olumsuzluklar, araştırmacıların bu konuya olan ilgisini artırmış, onları farkındalık oluşturma ve bilgi üretme yoluna itmiştir.

4.7. Makalelerin Konu Başlıklarına Göre Dağılımı

Araştırma kapsamında incelenen makalelerin konularına göre tasnifi yapılırken pek çok makalenin sadece bir konu başlığı altında gösterilmesinin mümkün olmayacağı görülmüştür. Bu nedenle Tablo 6'dan anlaşılacağı üzere makaleler ilgili olduğu birden fazla konu başlığını kapsamaktadır.

Tablo 6. İncelenen Makalelerin Konu Başlıklarına Göre Sınıflandırılması

KONU BAŞLIKLARI	SAYI
I) HİLENİN TANIMI VE NEDENLERİ	58
Hile Tanımı	22
Hile Türleri	14
Hilenin Nedenleri	3
Hilenin Önlenmesi	2
Hilenin Maliyeti	4
Hile Üçgeni	8
Hile Karosu	1
Hilenin Bileşenleri	1
Hile ve Etik İlişkisi	3
II) HİLE DENETİMİ	21
Hile Denetimi ve Türleri	11
Adli Muhasebecilik	2
Bağımsız Denetim	5
Sürekli Denetim Anlayışı	1
Hile Denetim Sürecinde Bilgi Teknolojilerinin Önemi/Etkisi	1
Hile Denetim Sürecinde Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı	1
III) HİLENİN TESPİTİ VE ÖNLENMESİ	28
Hile Riski	2
Hile Tespit Yöntemleri	3

Hilelerin Önlenmesine Yönelik Yöntem ve Yaklaşımlar	1
Yapay Sinir Ağı Modeli Yöntemi	2
Benford Yasası	6
Hile Önlemede Proaktif Yaklaşımlar	4
Veri Madenciliği	5
Hilenin Tespitinde Beden Dili	1
Kırmızı Bayraklar	3
Hilenin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğu	1
IV) HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA	8
Hileli Finansal Raporlamanın Tanımlanması ve İncelenmesi	6
Hileli Finansal Raporlamanın Tespiti ve Önlenmesi	2
V) HATA VE HİLELERİN MUHASEBE MESLEĞİ İLE OLAN İLİŞKİSİ	2
Mesleki Hile	2
VI) İÇ KONTROL-İÇ DENETİM SİSTEMİ	13
İç Kontrol	5
İç Kontrol Sisteminin Rolü	5
İç Denetim	2
İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi	1
VII) ULUSAL VE ULUSLARARASI MEVZUATLARDA HİLE DENETİMİ	3
Uluslararası Denetim Standartları	1
SPK Standartları	1
Vergi Usul Kanunu Açısından Hile Denetimi	1

Tablo 6 ana başlıklar bakımından değerlendirilecek olursa, incelenen makalelerde; “Hilenin Tanımı ve Nedenleri” ile ilgili çalışmalar genelin %44’ünü, “Hile Denetimi” ile ilgili çalışmalar %16’sını, “Hilenin Tespiti ve Önlenmesi” ile ilgili çalışmalar %21’ini, “Hileli Finansal Raporlama”

ile ilgili çalışmalar %6’sını, “Hata ve Hilelerin Muhasebe Mesleği İle Olan İlişkisi” ile ilgili çalışmalar %1’ini, “İç Kontrol-İç Denetim Sistemi” ile ilgili çalışmalar %10’unu, “Ulusal ve Uluslararası Mevzuatlarda Hile Denetimi” ile ilgili çalışmalar ise %2’sini oluşturmaktadır.

Türkiye’de hile ile ilgili 2008-2017 yılları arasında yazılan makalelerin çok büyük bir kısmının “Hilenin Tanımı ve Nedenleri”ni açıklar nitelikte olduğu görülmüştür. Bu ana başlığın alt konuları bazında ise en fazla hilenin tanımı, ardından ise hile türleri üzerine çalışmalar yapılmıştır.

Araştırmacıların yayınlarında üzerinde durdukları ikinci ana başlık ise “Hilenin Tespiti ve Önlenmesi”dir. Bu doğrultuda, özellikle son yıllarda hilenin tespit edilmesinde öne çıkan “Benford Yasası” ile “Veri Madenciliği” kavramlarının ele alınma sayısı dikkat çekmektedir.

“Hile Denetimi” konu başlığı yazarlar tarafından incelenmede üçüncü sırayı almaktadır. Bu ana başlık altında ise hilenin denetimi ve denetim türleri öne çıkmaktadır.

Araştırmacıların hile literatürüne en az katkıyı yaptıkları konular “Hata ve Hilelerin Muhasebe Mesleği İle Olan İlişkisi” ile “Ulusal ve Uluslararası Mevzuatlarda Hile Denetimi”dir.

5. SONUÇ

Türkiye’de 2008-2017 yılları arasında hile alanında yazılan 44 makalenin incelendiği bu çalışma kapsamında, ilgili makaleler çeşitli kriterler bakımından değerlendirilmiştir. Muhasebe hileleri etik boyutunun yanında makro ve mikro düzeyde de birçok aktörü etkileyen ekonomik bir sorundur ve bu da kişileri, işletmeleri, devletleri, hilenin önlenmesi ve yapılan hilelerin tespiti konularında çözüm arayışları yapma yoluna itmiştir.

İncelenen makalelerin büyük çoğunluğu (%48) tek yazarlı ve teorik nitelikte (%64) olup, en fazla makale 2012 ve 2015 yıllarında yayınlanmıştır. Konu başlığı bakımından ise hileyi, hile türlerini, hile nedenlerini ele alan makaleler önde gelmektedir.

Makalelerin yayımlandıkları dergilere bakıldığında 44 makalenin 12’sinin Mali Çözüm Dergisi’nde yayımlandığı görülmüştür. Bu durumda Mali Çözüm Dergisi’nin diğer dergilere göre basılma sıklığının (yılıda 6 kez) fazla olmasından dolayı yazarlar tarafından tercih edilmesinden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Hilenin önlenmesi, hilenin tespit edilmesinden daha kolay bir yoldur. Bu gerçek, işletme ve kurumların iç kontrol ve iç denetim sistemlerine önem vermelerini, bu sistemlerin işlerliğini sağlamalarını gerekli hale getirmektedir.

Hilenin tespit edilmesinde ise bilinen geleneksel yöntemler, bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler ile iş ve işlemlerin karmaşık hale gelmesi nedeniyle yetersiz hale gelmiş, bu durum proaktif yöntemleri doğurmuştur. Hilenin tespitinde veri madenciliği uygulamaları, Benford Kanunu kullanılarak yapılan dijital analiz yöntemleri, yapay zekâ teknikleri, mali analiz teknikleri ve beden dili analizleri yönetici ve hile denetçilerine kolaylıklar sağlamaktadır. Araştırma kapsamında ulaşılan makalelerde yazarların hilenin tespiti ve önlenmesi konularına değinme sıklıkları da bu kavramların önemini gözler önüne sermektedir.

Sonuç olarak ekonomilere verdiği zararı oldukça büyük olan hileleri önlemek ve ortaya çıkarmak mali sistemin sağlıklı işlemesi, işletme ve kurumlara olan güvenin artması, verimlilik, saydamlık ve ekonomik kalkınmanın sağlanması açısından son derece önem arz etmektedir. Çalışma kapsamında mercek altına alınan makalelerde, makaleleri kaleme alan akademisyenler, yüksek lisans ve doktora öğrencileri ile Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler muhasebe hileleri sonucu bozulan ekonomik sisteme dikkat çekmiş, hileleri önleyici mekanizmaları vurgulayarak, ekonomik aktörlerde hileye karşı bilinç oluşmasına büyük katkı sağlamışlardır.

KAYNAKÇA

Önce, Saime ve Banu Başar, “Türkiye’deki Akademik Araştırma Dergilerinde Muhasebe Alanında Yazılmış Makalelerin Analizi: 2000-2008”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 45, Ocak 2010, ss. 55-68.

Öncü, Mehmet Akif ve Serkan Yücel, Aydın Bağdat, “Türkiye’de Bağımsız Denetim ve İlişkili Konularda Yayımlanmış Akademik Çalışmalar (2007-2014 Arası Literatür Taraması), Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2014, Cilt:5, Sayı: 10, ss. 105-122.

Selimoğlu, Seval Kardeş ve Şaban Uzay, “Türkiye’de Son 10 Yılda Bağımsız Denetim Alanında Yapılan Araştırmalar: Literatür Taraması”, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2007, Sayı: 83, ss. 39-52.

EK 1: 2008-2017 DÖNEMİNDE HİLE ÜZERİNE YAYINLANAN MAKALELER**2008 YILI:**

[1] Emir, Murat, “Hile Denetimi”, Mali Çözüm Dergisi,2008, Sayı: 86, ss.109-121.

[2] Emir, Murat, “Hile Riskinin Denetim İle İlişkisi”, Mali Çözüm Dergisi, 2008,Sayı: 88, ss. 87-96.

[3] Erol, Mikail, “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2008,Cilt: 13, Sayı:1, ss. 229-237.

2009 YILI:

[1] Çıtak, Nermin, “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, Mali Çözüm Dergisi,2009, Sayı:9, ss. 81-109.

2010 YILI:

[1] Altıntaş, Nergis Nalan, “Denetimde Hata ve Hile”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2010,ss. 151-161.

[2] Çalış, Ercan ve Özgür Çatıkkaş, “Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 45, Ocak 2010, ss. 146-156.

2011 YILI:

[1]Çatıkkaş, Özgür, “İşletmelerde Mali Tablo Hileleri”, Denetişim Dergisi, 2011, Sayı:8, ss.18-30.

[2] Dönmez, Adnan ve Tamer Karausta, “Çalışanların Mesleki Hile Algısı ve İhbar Hattı Kul-

lanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:104, Mart-Nisan 2011, ss.17-41.

2012 YILI:

[1] Açık, Serap, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2012, Cilt: 16, Sayı 3, ss. 351-366.

[2] Dalğar, Hüseyin, “İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata ve Hileleri Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2012, Sayı: 3, ss:129-155.

[3] Hatunoğlu, Zeynep ve Nurettin Koca, Mustafa Kılı, “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2012, Cilt 9, Sayı:20, ss. 169-189.

[4] Kandemir Canol ve Şenol Kandemir, “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde ve Ortaya Çıkarılmasında Çağdaş Araç ve Yöntemler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 114, Kasım-Aralık 2012, ss.37-70.

[5] Kandemir Canol ve Şenol Kandemir,“ Muhasebe Hilelerini Önlemede Çözüm Yolu Olarak Kullanılacak Stratejilerin Bileşenleri”, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran 2012, Sayı: 111, ss. 15-41.

[6] Kandemir Canol ve Şenol Kandemir, “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntem-

ler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 113, Eylül-Ekim 2012, ss.39-77.

[7] Mengi, Banu Tarhan, “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi, Hile Karosu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 114, Kasım-Aralık 2012, ss.113-128.

[8] Terzi, Serkan, “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliği Kullanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 54, Nisan 2012, ss.51-63.

2013 YILI:

[1] Beşikçioğlu, Selim ve Ahmet Coşkun, Umut Tolga Gümüş, “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2013, Sayı: 59, ss. 1-15.

[2] Mengi, Banu Tarhan, “İşletme İçi Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında ve Sorgulanmasında Bir Araç Olarak Beden Dili”, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran 2013, Sayı: 117, ss. 41-55.

[3] Mengi, Banu Tarhan ve Sibel Yılmaz Türkmen, “Yatırım Hileleri”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt: 10, Ocak 2013, Sayı: 39, ss. 31-39.

[4] Mengi, Banu Tarhan, “Sağlık Hizmetlerinde Meydana Gelebilecek Hileleri Önlemeye Yönelik Bir Uygulama Olarak Biyometrik Kimlik Doğrulama Sistemlerinin Kullanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2013, Sayı: 60, ss. 39-50.

[5] Özkul, Fatma Ulucan ve Zehra Özdemir, “Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Temmuz 2013, Sayı: 40, ss. 75-89.

2014 YILI

[1] Bulca, Handan, “Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2014, Cilt: 1, Sayı:2, ss. 47-58.

[2] Çalış, Yıldırım Ercan ve Emrah Keleş, Ahmet Engin, “Hilenin Ortaya Çıkarılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi ve Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2014, Sayı: 63, ss.93-108.

[3] Dinç, Yusuf ve Selim Cengiz, “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2014, Cilt:5, Sayı: 1, ss. 221-236.

[4] Ocak, Murat ve Fırat Coşkun Güçlü, “Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2014, Cilt: 6, Sayı: 3, ss. 123-135.

[5] Türedi, Hasan ve Ümmügülsüm Alıcı, “Mali Raporlama Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi”, Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Temmuz 2014, Cilt: 6, Sayı: 11, ss. 119-133.

[6] Yardımcıoğlu, Mahmut ve Nurettin Koca, Yahya Günay, Hilal Kocamaz, “Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014, Cilt: 4, Sayı: 2, ss. 171-187.

[7] Yıldız, Ekrem ve Tuba Derya Başkan, “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2014, Sayı: 62, ss. 1-18.

2015 YILI:

[1] Bircan, Gözde, “Kar Amaçsız İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak - Şubat 2015, Sayı: 127, ss. 93-115.

[2] Doğan, Zeki ve Elif Nazlı, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2015,Cilt: 8, Sayı: 4, ss. 195-212.

[3] Engin, Ahmet, “İşletmelerde Satın Alma ve Ödeme Süreçlerine Özgü Hile Riskleri ve Uygun İç Kontrol Ortamının Oluşturulması”, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz - Ağustos 2015, Sayı: 130, ss. 95-113.

[4] Hacıhasanoğlu, Tansel ve Nevran Karaca, “Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi’nde Yapılan Bir Araştırma”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2015, Cilt: 8, Sayı: 4, ss. 117-130.

[5] Karavardar, Alper, “Hile Üçgeni Faktörlerinin Kanaat Fonksiyonları İle Tayini: Bir Türkiye Uygulaması”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Ocak 2015, Cilt 11, Sayı 43, ss. 27-45.

[6] Terzi, Serkan ve İlker Kıymetli Şen, “Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 2015, Sayı: 14, ss. 477-490.

[7] Tüm, Kayahan, “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma”, Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,2015,Cilt: 1, Sayı: 1, ss. 106-128.

[8] Uğurlu, Mustafa ve Şerafettin Sevim, “Finansal Tablolardaki Hile Riskinin Tahmin Edilmesinde Karma Modellerin Nispi Başarısı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz”, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2015, Cilt: 14, Sayı:1, ss. 65-88.

2016 YILI

[1] Bayraktaroğlu, Hakan, “İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mart 2016,Cilt: 18, Sayı: 1, ss. 185-214.

[2] Ercinler, Serkan, “Faturalandırma Hileleri”, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs - Haziran 2016,Sayı: 135,ss. 267-278.

[3] Gönen, Seçkin Ve Mithat Rasgen,“Hile Denetiminde Benford Yasası: Borsa İstanbul Örneği”, Yalova Üniversitesi Uluslararası Ticaret, Finans Ve Lojistik Dergisi, Nisan 2016,Cilt: 1, Sayı: 1, ss. 93-111.

[4] Gümüş, Umut Tolga, “Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi, Haziran 2016, Sayı: 3, ss. 12-27.

2017 YILI:

[1] Doğan, Saime ve Dilek Kayakıran, “İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”, Maliye Finans Yazıları Dergisi, 2017, ss.167-187.

[2] Ertikin, Kıvanç, “Hile Denetimi: Benford Yasası’nın Bilgisayar Destekli Kullanımına Yönelik

Bir Hizmet İşletmesi Örneği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Eylül 2017,Cilt: 19, Sayı: 3,ss. 696-726.

[3] Ertikin, Kıvanç, “Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti için Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2017, Sayı: 75, ss. 71-93.

[4] Karahan, Murat ve Medet İğde, “Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde İç Kontrolün Rolü”, Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, *Güz* 2017, Cilt:7, Sayı: İktisat Özel Sayısı, ss. 143-158.

İÇ DENETİMDE KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİ

Öğr. Gör. Güzde BİRCAN*

Makale Gönderim Tarihi : 08.01.2018 / Kabul Tarihi : 27/04/2018

ÖZ

Kurumsal kültür denetimi, son yıllarda özellikle Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan bildirimlerde üzerinde durulan, konuşulan ve iç denetimde bir gereklilik olarak sunulan yeni bir alt denetim türüdür. Kurumsal kültür denetimi, organizasyon içerisindeki resmi ve resmi olmayan unsurlardan etkilenen ve çalışanların kendi algıları doğrultusundaki tutum ve davranışlarına göre şekil alan kurumsal kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi faaliyetidir. İç denetimde kurumsal kültür denetimi ise kurumsal kültür denetiminin iç denetim faaliyeti altında yürütülmesi işlemidir.

Çalışmamızda güçlü bir kurumsal kültürün işletmeler açısından taşıdığı önemden hareketle iç denetimde kurumsal kültür denetiminin gerekliliği değerlendirilmiş ve önemi üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler : Kurumsal kültür, denetim, iç denetim, kurumsal kültür denetimi

ABSTRACT

Auditing corporate culture is a kind of new audit approach which has been considered and issued as a necessity by The Institute of Internal Auditors (IIA) in recent years. Corporate culture audit is an activity of measuring and assessing of corporate culture which affected by formal and informal matters and takes shape according to individuals' behavior and attitudes based on the perception of them in the organization. As to auditing corporate culture in internal audit is an act of auditing corporate culture under the authority of internal audit profession.

In this study, we considered the necessity and importance of corporate culture audit in internal audit.

Keywords : Corporate culture, audit, internal audit, corporate culture audit

* İstanbul Kültür Üniversitesi, g.bircan@iku.edu.tr

1. GİRİŞ

Son yıllarda dünyada meydana gelen denetim skandallarının temelinde kurumsal kültür ile ilgili faktörlerin yer alması sebebiyle kurumsal kültürün denetlenmesini ihmal eden geleneksel denetim anlayışının yerine kurumsal kültürün de denetimini öngören bir denetim anlayışı ön plana çıkmıştır.

İç denetimde kurumsal kültür denetimi bu farkındalık doğrultusunda ortaya çıkmış yeni bir denetim yaklaşımıdır. Söz konusu farkındalık Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan bildirimlerle uluslararası bir boyut kazanmış ve iç denetimde kurumsal kültür denetimi bir gereklilik haline dönüşmüştür.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 2016 yılında yayınlanan Kuzey Amerika İç Denetim Raporuna göre kurumsal kültür denetimi yapmayan işletmelerin %45'i iç denetim faaliyetinin kurumsal kültürü ölçüp değerlendirebileceğini belirtirken kurumsal kültür denetimi yapan işletmelerin %80'i iç denetim faaliyetinin kurumsal kültürü ölçüp değerlendirebileceğini belirtmiştir.

İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi ve varlıklarını sürdürebilmesinin temel şartının güçlü bir kurumsal kültürün oluşturulması, sürdürülmesi ve yönetilmesi olması iç denetim faaliyeti kapsamında kurumsal kültür denetiminin önemini ve gerekliliğini göstermektedir.

2. KURUMSAL KÜLTÜR KAVRAMI

Kurumsal kültür, bir organizasyonda işlerin yapılmasına temel oluşturan ve işlerin yapılış şeklini etkileyen değerler ve tutumlar bütünü olarak tanımlanabilir. “Daha kısa ifadesiyle ise kurumsal kültür, işlerin yapılma tarzı veya şeklidir (Zogh-

bi-Manrique de-Lara ve Viera-Armas, 2017:359).” Kurumsal kültür, literatürde bazı kaynaklarda “organizasyonel kültür” adıyla da belirtilmektedir.

Kurumsal kültür kavramı, bir organizasyon içerisindeki işletme sahip veya sahipleri ile çalışanlar ve yöneticiler tarafından benimsenen etik ilkeleri, kuralları ve prensipleri, normları, değer yargılarını, ahlaki değerleri, davranış şekilleri ve tutumları kapsayan oldukça geniş bir kavramdır. Tüm bu unsurlar kurumsal kültüre bağlı olduğundan kurumsal kültür, ana çerçeveyi oluşturan üst kavramdır ve organizasyon içerisindeki bireyleri etik davranıp davranıp davranmamaya, organizasyon içerisindeki kural, prensip ve normlara uyup uymamaya veya organizasyon içerisinde istenen değer yargıları, tutum ve davranışları benimseyip benimsememeye yönlendiren kurumsal kültürün kendisidir. Diğer bir deyişle organizasyon içerisindeki bireylerin davranışları kurumsal kültürün iyi ve güçlü olup olmamasına göre şekil almaktadır (Newman, Round, Bhattacharya ve Roy, 2017: 480). Bu noktada kurumsal kültürün yönlendirici işlevi ortaya çıkmaktadır. İyi bir kurumsal kültürün en önemli anahtar özelliklerinden biri organizasyon içerisindeki çalışanları ve yöneticileri kendi çıkarları doğrultusunda değil organizasyonun çıkarları doğrultusunda davranma yönünde harekete geçirebilmesi yani motive edebilmesidir (Audi, Robert, Loughran, Tim, McDonald, Bill Springer Science + Business, 2015 : 551-552). Amerikalı İç Denetim Lideri Jason Pett'e göre ise iyi bir kurumsal kültür aşağıdaki özellikleri taşımaktadır; (IIA, “2016 North American Audit Report...”)

- * Açık politika ve prosedürlerle oluşturulmuş olan güçlü bir güvence ortamı
- * Oluşturulan politika ve prosedürlerin organizasyonun tamamına duyurulmuş olması

- * Tepe yönetiminden açık ve anlaşılır mesajların verilmesi ve organizasyondan beklenen tutum ve davranışlarla ilgili olarak tepe yönetiminin rol model olması
- * Bütün politika prosedürlerin organizasyonun her kademesinde istisnasız olarak uygulanması
- * Doğru davranış ve tutumların ödüllendirilmesi

Kurumsal kültürün kendi içerisinde temelde iki boyutu bulunmaktadır. “Bunlar; organizasyonda şu anda görülebilen kurumsal kültürü ifade eden *“mevcut kurumsal kültür”* ve organizasyonda asıl görülmek istenen kurumsal kültürü ifade eden *“arzu edilen kurumsal kültür”*dür (Kuznetsova ve Kuznetsov, 2017 : 44).” Kurumsal kültürün boyutları, resmi ve resmi olmayan araçların kurumsal kültür üzerindeki etkileri sonucunda oluşmaktadır. Kurumsal kültür için belirlenen resmi araçlar veya unsurlar; iş stratejileri, yazılı etik ilkeler ve kodlar, yazılı iş etiği politika ve prosedürleri şeklinde olabilir, resmi olmayan araçlar veya unsurlar ise genellikle soyut şekildedir ve kurumsal kültürün ne şekilde anlaşıldığı ve nasıl uygulandığı ile ilgilidir. Resmi ve resmi olmayan araçlara ilişkin olarak işletmeler içerisinde kurumsal kültür, resmi araçlar vasıtasıyla uygulanır iken uygulanma süreci içerisinde aynı zamanda işletme içerisindeki resmi olmayan unsurlar tarafından da etkilenmektedir. Buna göre işletme içerisinde uygulanmak istenen kurumsal kültürün işletme personeli tarafından algılanış biçimi, resmi araçları etkileyen en önemli resmi olmayan unsurdur. Bu kapsamda işletme içerisinde iyi ve güçlü bir kurumsal kültürün uygulanması için gerekli resmi araçları ve unsurları oluşturmak kadar uygulanmak istenen bu kurumsal kültürün işletme personeli tarafından nasıl algılandığını da değerlendirmek, uygulanmak istenen kurumsal kültürün işlerliği için oldukça önemlidir.

Kurumsal kültürün pek çok unsuru içeren geniş kapsamlı bir kavram olması sebebiyle anlaşılması, uygulanması, sürdürülmesi ve yönetimi de oldukça karmaşık ve zor bir süreçtir. Aynı zamanda kurumsal kültür kavramının insana bağlı psikolojik faktörlerden etkilenen pek çok resmi olmayan unsurun etkisi altında olması kavramı daha karmaşık bir hale getirmektedir. Bununla birlikte işletme yöneticilerinin kendi hedefleri doğrultusunda organizasyon içerisinde yarattığı alt kültürler, doğru kurumsal kültür veya ideal kurumsal kültür kavramının aynı organizasyon içerisinde bile farklı bölümlere göre değişkenlik göstermesi, organizasyon içerisindeki kişilerin beklenti veya davranışlarının kurumsal kültürden farklılık göstermesi ve geniş çaplı organizasyonlarda dışarıdan alınan hizmetler, dış tedarikçiler ve global operasyonlar sebebiyle kültürel uyumsuzlukların oluşması da bu durumu desteklemektedir.

Kompleks ve karmaşık bir kavram olmakla birlikte kurumsal kültür, işletmelerin performansını etkileyen en önemli anahtar faktörlerden biridir. Günümüz dünyasında işletmeler tarafından iyi ve güçlü bir kurumsal kültür oluşturmak ve bunun sürdürülebilirliğini sağlamak işletmelerin sürekliliği için bir gerekliliktir. İşletmelerde meydana gelen hata, hile veya yolsuzluklar temelde kurumsal kültürün güçlü olmamasına veya başarılı olmamasına dayanmaktadır. Bu yüzden işletmelerde finansal hata, hile ve yolsuzlukları, kontrol eksikliklerini ve yokluklarını ortaya çıkarmaya yönelik denetimlere ek olarak bu denetimlere göre daha soyut faktörlerin etkisi altında olan ve nispeten ölçülmesi zor olan kurumsal kültürün de denetimi veya bu denetimlerin kapsamının kurumsal kültür denetimini de içerecek şekilde genişletilmesi bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

3. İÇ DENETİM VE İÇ DENETÇİ KAVRAMI

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) Uluslararası İç Denetim Standartları Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinde iç denetim kavramı, “bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”, şeklinde belirtilmiştir. Daha yalın şekliyle ve bilinen basit tanımıyla ise iç denetim, bir işletmede genellikle organizasyon içerisinde yer alan iç denetçiler tarafından yerine getirilen bir denetim faaliyetidir. İç denetim faaliyeti genel olarak işletme içi süreçlere ilişkindir ve işletme tarafından istihdam edilen işletmenin kendi personeli tarafından uygulanan bir denetim faaliyetidir. Pratikte genellikle organizasyon içi çalışanlar iç denetim faaliyetini yerine getirmekle birlikte bazı organizasyonlarda dışarıdan da iç denetim hizmeti alınabilmektedir.

İç denetim kavramı, iç denetime ilişkin değerlendirmelerde dikkate alınması gereken beş temel konuyu içermektedir. Bunlar; kurumun stratejik hedeflerine ulaşması, mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği, varlıkların korunması ve kanun düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum konularından oluşmaktadır (Uludağ, 2017 : 96). Kanun, düzenleme ve politikalara uyum konusu işletme tarafından konulan politika ve prosedürlere uyumun denetimini de içermektedir ve bu konu uygunluk denetiminin konusudur. Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği konusu ise faaliyet denetiminin kapsamındadır. İşletme varlıklarının korunması, mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği konusu hem finansal tablo denetimlerinin hem de hile denetiminin konusuna girmektedir. Kurumun stra-

tejik hedeflerine ulaşması konusu ise finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimi ile birlikte aynı zamanda işletme içi kurumsal kültürün denetimini de gerektiren oldukça geniş kapsamlı bir konudur. Buna göre iç denetim aslında doğrudan uygunluk denetimini ilgilendirmekle birlikte belli konular açısından finansal denetim, faaliyet denetimi ve kurumsal kültür denetimini de ilgilendirmekte ve bu denetimleri destekleyici veya içerici bir fonksiyona da sahip bulunmaktadır.

İç denetçi kavramı ise bir işletmenin sürekli çalışanı olarak organizasyon yapısı içerisinde denetim çalışmalarını yürüten kişileri ifade etmektedir. Daha yalın tanımıyla ise iç denetçi, işletme içerisinde iç denetim faaliyetlerini yerine getiren denetçidir. İşletmenin dışarıdan iç denetim hizmeti aldığı durumlar hariç olmak üzere, iç denetçiler işletmenin kendisi tarafından istihdam edilen işletme içi personel olduklarından iç denetçinin bağımsızlığı konusu veya iç denetçilerin işletmeden bağımsızlığının sağlanması konusu dikkat edilmesi gereken en önemli konulardan biridir. İç denetçilerin temel amaçları işletme tepe yönetiminin istediği denetim ve danışmanlık hizmetlerini yerine getirmektir (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001:21). İç denetim kavramında belirtilmiş olan ve iç denetim faaliyeti kapsamı içerisinde yer alan uygunluk ve faaliyet denetimlerini yapmak, hata ve hileleri ortaya çıkarmak, riskleri ve kontrol eksikliklerini değerlendirmek iç denetçilerin görevleri arasındadır. İç denetçilerin diğer önemli görevlerinden biri de iç kontrol yapısının bir unsuru olarak yönetim adına işletmede varolan iç kontrol yapısını sürekli olarak izlemek ve rapor vermektir (Bozkurt, 2010 : 134).

4. İÇ DENETİM VE KURUMSAL KÜLTÜR İLİŞKİSİ

İç denetimin kurumsal kültür ile olan ilişkisi işletmelerde oluşturulan kurumsal kültürün uygulamaya doğru bir şekilde konulup konulmadığının

diğer bir deyişle yazılı politika, prosedür ve etik ilkelerde belirtilen kurumsal kültürün, çalışanların davranış ve tutumlarına yansıyor yansımadağının değerlendirilmesi ihtiyacı ile başlamaktadır. Bilindiğı üzere kurumsal kültür yalnızca organizasyonun misyon ve değerlerinin sözlü olarak belirtilmesi değil aynı zamanda bunların davranış ve tutumlara yansıtılması sürecidir. Misyon ve değerlerin sözlü olarak belirtilmesi ve devamında yazılı politika, prosedür ve ilkelere dönüştürülmesi süreci kurumsal kültürün en kolay sürecidir. Buna karşın oluşturulan değerlerin yazılı politika, prosedür ve ilkelerde belirtildiğı ve söylendiğı şekilde uygulandığından emin olmak çok zor bir süreçtir. Bu noktada ise iç denetim fonksiyonu devreye girmektedir. İç denetim fonksiyonunun kapsamı kurumsal kültürü yakından ilgilendirmektedir. İç denetim fonksiyonu kapsamında gerçekleştirilen ve uygulanan pek çok denetim tekniğı ve prosedürü kurumsal kültürün ölçümü, değerlendirilmesi ve denetimini de sağlamaktadır. Özellikle iç denetimin yoğunlaştığı alanlar olan kontrol çevresi alanlarının değerlendirilmesi, aynı zamanda kurumsal kültürün organizasyon içerisindeki işlerliğinin değerlendirilmesidir. İç denetim faaliyetlerinin büyük bir çoğunluğu, kurumsal kültürü yakından ilgilendiren konular olan “tepe yönetiminin etkinliğı”, “işletme yöneticileri ve çalışanlar arasındaki bilgi akışı”, “uygunluk kontrolleri”, “işletme içi görüşme ve mülakatlar” gibi prosedürler ve bu prosedürlerin değerlendirilmesi ni içermektedir (TABUENA, 2016 : 66).

İç denetim fonksiyonunun kurumsal kültür ile olan bu yakın ilişkisi “*ilişki yönetimi (relationship management)*” adı verilen yeni bir kavramı ortaya çıkarmıştır. Kurumsal kültür denetiminde en önemli konulardan biri kurumsal denetime konu olan organizasyon içerisindeki ilişkilerdir. İlişki yönetimi kavramı temelde kurumsal kültürü değerlendirmek için organizasyonun tepe yönetimiyle yapılan düzenli görüşme ve mülakatlarla

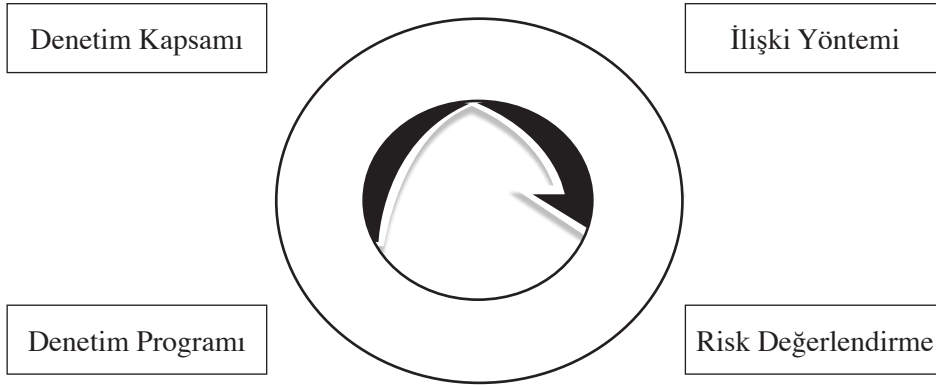
organizasyonun misyon, vizyon, strateji ve değerlerinin gözden geçirilmesini dolayısıyla organizasyonun risk değerlemesinin yeniden yapılmasını ve buna göre denetim planlarının düzenli olarak revize edilmesini ifade etmektedir. İlişki yönetimi kavramına göre iç denetimin kurumsal kültür ile olan ilişkisi 4 aşamalı bir süreçten oluşmaktadır. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir (Clemens ve Rick 2017 : 62);

- 1)Tepe yönetimi kademesindeki yöneticilerle periyodik toplantılar organize edilmesi ve yapılması
- 2)Söz konusu periyodik toplantılara göre organizasyonun kurumsal kültür kaynaklı risklerinin yeniden değerlendirilmesi
- 3)Yapılan çalışmalar sonucunda değışen risk çevresine göre denetim plan ve programlarının revize edilmesi ve düzeltilmesi
- 4)Tüm kilit alanlarda yeterli güvenceyi sağlayabilmek için iç denetimin kapsamının güncellenmesi aşamalarından oluşmaktadır.

İlk aşama, sürecin itici gücü olan temel aşamadır ve diğer üç aşama ilk aşama tarafından yönetilmektedir. İşletme tepe yöneticileri ve iç denetim arasında güvene dayalı ve çok taraflı bir ilişkinin geliştirilmesini teşvik etmek, iş stratejilerinin, işletmenin amaçlarının, önceliklerinin, risklerinin ve kontrollerinin sistematik olarak tanımlanmasını sağlamak, acilen gösterilmesi gereken riskleri ve işletmenin ihtiyaçlarını göstermek için denetimin kapsamının ve denetim programlarının güncellenmesini sağlamak, denetim müdürlerinin ve denetçilerinin sıklıkla ilgili toplantılara katılmasını sağlamak ve denetlenen müşteriye bu toplantılar aracılığıyla denetim öngörülerinin iletilmesini sağlamak ilk aşamanın başlıca fonksiyonları arasındadır.

İlişki yönetimi süreci döngüsü şematik olarak aşağıdaki şekilde gösterilebilir;

Şekil 1 : İlişki Yönetimi Döngüsü (RM Cycle)



Kaynak : Clemens ve Rick Leveraging Relationships : Internal Audit Implemented a Four- Step Cycle to Help Unsure a Healthy Corporate Culture, Internal Auditor, 2017 : 63

İç denetim ve kurumsal kültürün yakınsaması, döngünün ilişki yönetimi bölümünde gerçekleşir. Bu kısımda iç denetim, periyodik olarak organizasyonun tepe yönetimi yöneticileriyle çeşitli toplantılar yaparak organizasyonun kurumsal kültür dinamiklerini (misyon, vizyon, değerler, davranış ve tutumlar) değerlendirir, gözden geçirir ve kontrol altına alınmasını sağlar.

İlişki yönetimi sürecinin iç denetim ve kurumsal kültür arasında başarılı bir ağ kurabilmesi ve etkin bir şekilde işlerliğinin sağlanması, ilişki yönetim sürecinin yeterli bilgi, beceri ve yetkinliğe sahip denetçiler tarafından yönetilmesine bağlıdır. Buna göre ilişki yönetimi liderliğini yapacak denetçilerin, ilişki yönetimi süreci kurulacak olan işletmenin tepe yönetimi yöneticilerinin sahip olduğu uzmanlık ve yetkinliklerle benzer veya eş değer

uzmanlık ve yetkinliklere sahip olması gerekmektedir.

İç denetimin temel faaliyet konularından biri de aslında kurumsal kültürün değerlendirilmesidir. İşletmelerde iyi bir kurumsal kültürün oluşturulamaması nedeniyle oluşan hata, hile ve yolsuzlukları önlemenin en temel yollarından biri iç denetimdir, çünkü organizasyonlarda iç denetim departmanı organizasyon içerisindeki kurumsal kültürü başarılı şekilde inceleyebilecek, gözlemleyebilecek ve takip edebilecek pozisyondadır (Chambers, 2015 : 73). İç denetim faaliyetinin organizasyon içerisinde sürekli konumda bulunması dolayısıyla organizasyonun kültürel dinamiklerini yakından tanıyan kişiler tarafından yapılması da iç denetimin bu özelliğini desteklemektedir.

İç denetim faaliyetinin temel amacı ise organizasyonun amaçlarına etkili ve verimli bir şekilde ulaşabilmesini sağlamaktır. Organizasyonun amaçlarına etkin ve verimli bir şekilde ulaşabilmesi ise etik ilkelere uygunluğun sağlanması ve bunların organizasyonun davranış ve tutumlarına yansıtılması ile mümkün olmaktadır. Etik ilkelere uygunluğun sağlanması ve bunların davranış ve tutumlara yansıtılmasındaki en büyük kaynak iç denetimdir (Ma'ayan ve Carmeli, 2016 : 349-351). İç denetim faaliyeti sonucunda elde edilen pek çok önemli bilgi kurumsal kültürdeki zayıf noktalar ve bunların yaratabileceği riskler hakkında önceden sağlanan ipucu niteliğindedir.

İç denetim faaliyetinin kapsamı ve iç denetim faaliyetinin amacına ek olarak iç denetim yapılan organizasyondaki işletme yönetiminin iç denetime olan bakış açısı da kurumsal kültür hakkında pek çok şeyi açığa çıkarmaktadır. İşletme yönetiminin organizasyonun denetlenmesine ne kadar sıcak baktığı, denetim süresince ne kadar açık ve yardımsever olduğu ile denetim bulgularına ve denetçilerden gelen tavsiyelere ne kadar sıcak baktığı ve duyarlı olduğu gibi konular o organizasyondaki kurumsal kültür hakkında ipucu vermektedir.

İç denetim ve kurumsal kültür arasındaki belirtilen bu yakın ilişkiler, özü gereği zaten kurumsal kültürün değerlendirmesini de içeren iç denetim faaliyetinin kapsamının kurumsal kültürün daha detaylı olarak incelenmesine, değerlendirilmesine ve hatta denetimine olanak sağlayacak şekilde genişletilmesini gerektirmektedir.

5. İÇ DENETİMDE KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİNİN ÖNEMİ

Bir organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi ve kendisi için bir güvence ortamı yaratabilmesi için gerekli olan şartlar; organizasyonun kültürünün yani kurumsal veya organizasyonel kültürün tanımlanması, bu kültürün analiz edilmesi ve bu

kültür içerisinde yer alan etik ilke ve değerlerin organizasyon tarafından desteklenmesidir. Bu şartların tamamını yerine getirmek işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İç denetimin sorumluluğu ise organizasyondaki kurumsal kültürü analiz eder iken kurumsal kültürün karmaşık belirleyicilerine karşı bu belirleyicilerin denetlenebilmesine yönelik bir yaklaşım geliştirmektir.

İç denetim, kurumsal kültür açısından yüklendiği sorumlulukla birlikte işletme yönetiminin sorumluluğunu da hafifletmektedir. Bunun en temel sebebi iç denetimin kurumsal kültüre ilişkin elde ettiği bilgiler sayesinde işletme yönetiminin kurumsal kültürle ilgili risklerinin azalmasıdır.

Bir organizasyonun amaçlarına ulaşamaması ve organizasyonel anlamda başarısız olmasının veya hata, hile, yolsuzluk gibi etik dışı davranışlara maruz kalmasının en temel sebebi zayıf bir kurumsal kültürdür. Organizasyonlar tarafından alınan başarısız kararların temelinde doğru bir şekilde kurulumamış olan zayıf kurumsal kültürler yer almaktadır. (Clemens ve Rick, 2017 : 63)

Dünyada meydana gelen denetim skandallarına baktığımızda bu skandalların arkasında yatan nedenler sadece eksik, yetersiz ve zayıf kontrollere ya da başarısız denetim süreçlerine bağlanamaz. Bu skandalların büyük bir kısmı organizasyondaki etik ilke ve prosedür eksikliklerine, zayıf veya etkin olmayan kurumsal kültürlerle dayanmaktadır. Bu nedenle geleneksel denetim anlayışına ek olarak iç denetim bünyesinde kurumsal kültürün denetimi bir ihtiyaç ve gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. Güven kaybı, yanlış kararlar vermek, etik olmayan illegal davranışlar, itibar kaybı, işletmenin ortaklık değerinin düşmesi ise kurumsal kültürün denetlenmemesinin en temel sonuçlarıdır.

İç denetim faaliyeti süresince kurumsal kültürle ilgili dinamiklere odaklanılması işletme yöneti-

cilerine bir güvence sağlar, işletmedeki kurumsal kültürün seviyesini ortaya çıkarır ve işletmenin kurumsal kültürle ilgili sorunlara karşı çözüm bulabilme yeteneğini geliştirmesine yardımcı olur. Aynı zamanda kurumsal kültürü denetleyen bir iç denetim faaliyeti teorideki kurumsal kültür (çalışanlar tarafından algılanan kurumsal kültür) ve pratikteki kurumsal kültür (çalışanlar tarafından benimsenen değerler ile uygulanan davranış ve tutumlar) arasındaki farkı da açığa çıkarır (Pett ve Pundmann, 2016 : 70).

Diğer yandan kurumsal kültür denetimleri sonucunda organizasyon içerisinde oluşturulan değerlerin, etik ilke, kural ve prensiplerin organizasyondaki çalışanların davranışları üzerindeki etkileri açığa çıkarılabileceğinden kurumsal kültür denetimleri sayesinde iç denetçiler tarafından işletme yöneticilerine meydana gelen aykırılıklar hakkında bilgi aktarımı yapılabilecek böylelikle işletme yönetiminin iç denetçilerden olan beklentisini gerçekleştirme yönünde önemli bir kaynak yaratılmış olacaktır (Satava, Caldwell ve Richards 2006 : 279-280).

Kurumsal kültür kavramı kompleks bir kavramdır. Bu yüzden organizasyon içerisindeki kültürel değişimlerle mücadele etmek, yeni kültürel değerleri çalışanlara benimsetmek ve kültürü yönetmek oldukça zor bir iştir. Kurumsal kültürün doğasından kaynaklanan bu zorluklar kurumsal kültür değerlendirmesi için iç denetim desteğini ve iç denetim faaliyetlerinin kurumsal kültür denetimini de içermesini zorunlu kılmaktadır.

İç denetim faaliyeti, faaliyet konusu kapsamında kurumsal kültürü denetlerken kurumsal kültür denetimine ilişkin belli başlı kısıtlayıcı faktörleri açığa çıkarmak zorundadır. İç denetimin üzerinde durması gereken ve kurumsal kültür kaynaklı olan bu faktörler; organizasyonun değerlerine organizasyonun tüm noktalarında yer verilmiş olduğunu gösteren kanıtlar toplamının zorluğu, işletme tepe

yönetimiyle gerçekleştirilen mülakatların sınırlı sayıda yapılabilmesi, subjektif ve objektif değerlendirme ölçütlerinin kombine edilmesi, organizasyon içi bilgi akışı hakkında bilgi toplanması, kurumsal kültür denetiminde görevlendirilebilecek yeterlikte ve kapasitede olan denetçilerin kurumsal kültür denetiminde yönetici olarak görevlendirilebilmesi gibi konulardan oluşmaktadır. (IIA, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/Culture%20risk.pdf>, Erişim Tarihi : 10.10.2017)

Bir organizasyonun kurumsal kültüründe ortaya çıkabilecek eksiklik ve yanlışlıklar ile söylenen ve uygulanan kurumsal kültürü arasındaki tutarsızlıklar, organizasyon için kurumsal kültürü zararlı bir faktör haline dönüştürebilir. Böyle bir durumda ise organizasyon başarısız olacaktır. Kurumsal kültürün organizasyonun başarısını etkileyen en önemli faktörlerden biri olması sebebiyle iç denetimde kurumsal kültür denetimi konusu da büyük önem taşımaktadır. Organizasyonlarda meydana gelebilecek hata, hile, yolsuzluk veya diğer başarısızlıklardan iç denetçiler dolayısıyla iç denetim birimi de sorumludur. Bu sorumluluk iç denetçilerin ve iç denetim biriminin organizasyonun kurumsal kültürüne ilişkin neyi, ne zaman ve ne kadar bildiklerini dolayısıyla kurumsal kültürü denetlemesini gerekli kılmaktadır. Kurumsal kültürün denetimi, işletmelerde kompleks bir süreç olan kurumsal kültürün yönetilmesine de yardımcı olmaktadır.

6. KURUMSAL KÜLTÜR DENETİMİNDE İÇ DENETÇİLERİN ROLÜ

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yakın zamanda yayınlanan bildiriler sonucunda kurumsal kültürün denetimi, iç denetim faaliyetinin kapsamına dahil edilmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan bildirelere göre kurumsal kültürün iç denetime dahil edilmesi işletmeler için bir gerekliliktir. Özellikle son yıllarda işletmelerde meydana gelen hata, hile

ve usulsüzlüklerin temelini zayıf veya yanlış kurumsal kültürlere dayanması da bu görüşü desteklemektedir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 2016 yılında yayınlanan Kuzey Amerika İç Denetim Raporuna göre bugünün dünyasında işletmelerin karşı karşıya olduğu riskler değiştiği ve finansal ve operasyonel risklerin yerini kültürel riskler, siber riskler gibi yeni riskler aldığı için işletme yönetiminin risk değerlendirme konusunda iç denetimden ve iç denetçilerden olan beklentileri de genişlemiştir. Bu kapsamda iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçilerin sadece finansal ve operasyonel risklere yönelik olarak yürütmüş oldukları geleneksel denetim anlayışının kapsamı dışına çıkarak işletmelerdeki risk ortamının temelini oluşturan kurumsal kültür ve kurumsal kültürün bileşenleri üzerine odaklanmaları gerekmektedir.

Kurumsal kültürü denetleme fonksiyonu iç denetime verilmiş olduğundan bu konudaki en büyük sorumluluk da iç denetim faaliyetini yerine getiren iç denetçilere düşmektedir. Buna göre iç denetçiler, iç denetim faaliyeti kapsamında periyodik olarak kurumsal kültür denetimi yapmalı veya yürütmüş oldukları her bir denetim prosesi içerisinde diğer denetim çalışmalarıyla bütünlük şeklinde kurumsal kültürü değerlendirmelidir. İç denetçiler tarafından yapılacak olan söz konusu değerlendirmeler kurumsal kültür riskinin değerlendirmesini de içermelidir. Risk değerlendirmesinde öncelikle kurumsal kültür açısından risk taşıyan alanlar iç denetçiler tarafından belirlenmeli, denetim faaliyeti süresince bu alanlar için iç denetçiler tarafından metodolojik bir yaklaşım geliştirilmeli ve kurumsal kültür kaynaklı problemler değerlendirilmelidir. Bu kapsamda iç denetçilerin, işletmedeki mevcut kontrollerin ve denetim prosedürlerinin ötesinde sorunların arkasındaki temel sebebin davranışsal veya kültürel kaynaklı bir faktöre dayanıp dayanmadığını araştırması gerekmektedir. İç denetçiler bu araştırmayı kurumsal kültür dene-

timini günlük denetim prosedürleri ile bütünleştirerek yapabilirler.

Risk değerlendirmeleri ile birlikte iç denetçilerin kurumsal kültürü test etmeleri de gerekmektedir. Organizasyon içerisinde var olan kurumsal kültürün etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin, iç denetçiler tarafından işletme tepe yöneticileriyle ve denetim komitesiyle görüşülerek belirlenmesi gerekir. Kurumsal kültürün işlerliğinin test edilmesinden sonra ise çalışanlar tarafından algılanan kurumsal kültür ve organizasyon içerisinde gerçekte uygulanan kurumsal kültür arasındaki farklar da yine iç denetçiler tarafından tespit edilmelidir.

Kurumsal kültür denetimine ilişkin olarak iç denetçilere düşen görev ve sorumluluklara ek olarak iç denetçilerin bu görev ve sorumlulukları yerine getirebilmesi için taşıması gereken birtakım özellikler bulunmaktadır. Kurumsal kültür denetimi yapacak olan iç denetçilerin organizasyon içerisindeki duygusal faktörlere ilişkin olarak yüksek derecede farkındalık ve hassasiyete sahip olması, organizasyon içerisindeki kurumsal kültüre aykırı davranışların organizasyonun günlük aktivitelerini nasıl etkileyebileceğini kavrayacak anlayışa sahip olması ve analitik, mantıksal ve teknik düşünme yeteneği ile yaratıcı, psikolojik ve bütünsel düşünme yeteneği arasında bir denge kurabilmesi gerekir. Kurumsal kültür denetimleri, sabır, analitik düşünce, mesleki şüphecilik ve gönüllülük gerektiren bir süreçtir. Bazı durumlarda iç denetçilerin, işletme yöneticilerini organizasyonda kurumsal kültürün denetiminin gerekli olduğu yönünde ikna etmeleri gerekmektedir (Pett ve Pundmann, 2016 : 71).

Ayrıca iç denetçilerin söz konusu görevleri yerine getirebilmeleri iç denetim metodolojisinin, iç denetçilerin organizasyonla yeterli bir ilişki ağı oluşturabilmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesini gerektirmektedir.

İç denetçiler tarafından kurumsal kültürün ve kurumsal kültürle ilişkisi olan temel belirleyicilerin ve ilgili risk faktörlerinin doğru bir şekilde anlaşılabilmesi için organizasyon içerisinde iç denetçilerin bu bilgilere kolaylıkla ulaşılabileceği açıklıkta bir yapının bulunması ve gerekli yetkilerin kendilerine sağlanmış olması gerekmektedir. Bu kapsamda iç denetçilere organizasyon içerisinde bir hakimiyet alanı yaratılmış olması da gerekmektedir. İç denetçilerin organizasyon içerisinde kurumsal kültür açısından sahip oldukları hakimiyetlere ilişkin olarak 2016 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan rapor verilerine göre; araştırmaya konu olan iç denetçilerden %24'ü iç denetimin tüm organizasyonu ve çalışanları kurumsal kültürle ilgili olarak değerlendirmek için özgür olmadığını, %35'i iç denetimin, organizasyonu ve çalışanları kurumsal kültürle ilgili olarak değerlendirmek için işletme yönetiminden destek görmediklerini ve %23'ü ise iç denetimin organizasyonu ve çalışanları kurumsal kültürle ilgili olarak değerlendirmek için işletmenin yönetim kurulu ve denetim komitesinden destek görmediklerini belirtmişlerdir.

7. İÇ DENETİMDE KURUMSAL KÜLTÜRÜN ÖLÇÜLMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ (ING BANK ÖRNEĞİ)

Kurumsal kültürün iç denetim faaliyetleri kapsamında ölçülmesi ve değerlendirilmesi konusu, kurumsal kültür kavramının doğası gereği zahmetli, zor ve uzun bir süreçtir. Daha önceki yıllarda geleneksel denetim anlayışı içerisinde iç denetimin kurumsal kültürü denetlemesi imkansız olarak görülür iken günümüz denetim anlayışı içerisinde iç denetim, kurumsal kültürü denetleyebilecek en yetkin mekanizma olarak görülmektedir.

Kurumsal kültürün ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin olarak genel kabul görmüş spesifik bir ölçüt bulunmamaktadır. Bununla birlikte

işletmelerde iç kontrol çevresine yönelik olarak geliştirilen “COSO İç Kontrol Modeli ve Bütünlük Çerçevesi”, kurumsal kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi dolayısıyla denetimi için en temel kaynaktır. Kurumsal kültürle ilgili problemler COSO'nun ilk unsuru olan kontrol çevresinde başlamakta ve tüm organizasyonu etkilemektedir. COSO İç Kontrol Modelinde kontrol çevresinin değerlendirilmesine ilişkin politika ve prosedür ile uygulamalar, organizasyonlarda kurumsal kültürün anlaşılması için de önemli bir araçtır. Ayrıca COSO modelinde vurgulanan “organizasyonun doğruluk ve etik değerlere bağlılığını göstermesi” prensibi, doğrudan organizasyonun kurumsal kültürünü ilgilendirmektedir.

COSO'ya ek olarak Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) yayınlanan “Özel Sektörde Organizasyonel Yönetimin Değerlendirilmesi”, “İlgili Program ve Faaliyetlerle İlişkili Etik İlkelerin Değerlendirilmesi” ve “Kontrol Çevresinin Denetlenmesi” gibi uygulama kılavuzları da kurumsal kültür denetimi çalışmaları için yararlanılabilecek kaynaklardır.

Kurumsal kültürün denetiminde kurumsal kültürün bileşenlerini incelemek için farklı modeller kullanılabilir, ancak bu modellerin kurumsal kültürün sadece tek bir bileşeni üzerinde odaklanmış olan spesifik bir model olmaması gerekmektedir. Bunun en büyük sebebi kurumsal kültür denetimi çalışmaları açısından faaliyet konuları aynı bile olsa her bir organizasyon kendi içerisinde diğerinden farklı olacağı için kurumsal kültür denetiminde tüm işletmelere uygulanabilecek tek tip bir modelin mümkün olmamasıdır.

Kurumsal kültürün ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde farklı seviyelerde kullanılan kontrol testleri kombine bir şekilde uygulanmaktadır. Örneğin; işletme yönetimi bazında risk yönetimi yapıları ve faaliyetlerinin denetimi, denetim pro-

seslerini kültürün etkisini de dikkate alarak denetlemek, kültürel uygunluk denetimi gibi temasal ve fonksiyonel çapraz denetimler yapmak, her bir denetim projesinde kurumsal kültür denetimi de yapmak vb. gibi. Kurumsal kültür denetiminde kullanılan başlıca iç denetim teknikleri ise aşağıda belirtilmiş olan; temel neden analizleri, resmi mülakatlar, çalışan araştırma ve anketleri ile grup çalışmalarından oluşmaktadır (Roth, 2017 : 35).

Temel Neden Analizleri : İyi bir iç denetim için uygulanması gereken temel bir iç denetim tekniğidir. Denetime konu olan olayın altında yatan temel sebep genellikle organizasyonun kurumsal kültürüyle ilgilidir. Örneğin; denetime konu olan olay, organizasyonun kurumsal kültürü ve organizasyonun yöneticisinin yarattığı alt kültür arasında farklılıkların olmasından veya organizasyonda oluşturulan kurumsal kültür ve organizasyonun çalışanları tarafından algılanan kurumsal kültür arasında farklılıkların olmasından kaynaklanabilir. Bu durumda daha önce yapılan denetimlerden yararlanılarak ve bu denetimlerde kurumsal kültürle ilgili konular arasında bağlantı kurularak organizasyonun kurumsal kültürüne ilişkin ikna edici nitelikte kanıtlar elde edilebilir.

Resmi Mülakatlar : Resmi mülakat tekniğinin uygulanabilmesi için iç denetçilerin organizasyon içerisindeki çalışanlarla mülakat yapma yetkisine sahip olması gerekir. Resmi mülakat tekniğinde iç denetçiler bir grup işletme çalışanına aynı soruları sorarak mülakat yaparlar. Söz konusu mülakat, önce basit sorulardan başlar ve sonra detay sorularla devam eder. Çalışanlara yöneltilen detay sorular; “organizasyonun kültürüne ve etik ilkelere aykırı olduğuna inandığın bir şeyi yapman hiç istendi mi?” vb. şekillerde olabilir.

Çalışan Araştırma ve Anketleri : Kurumsal kültürü denetlemede kullanılan en önemli veri kaynaklarından biri çalışanlardır. Bu yöntemin en büyük

avantajı ise çok sayıda çalışandan çok sayıda kanıt toplayabilme imkanındır. İç denetçiler tarafından en yaygın olarak kullanılan çalışan anketleri, ankette belirtilen durumlara karşı anket uygulanan çalışanların cevaplarının “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde derecelendirildiği anketlerdir.

Bu anketler sayesinde iç denetçiler objektif bir şekilde belli sayıda bir yoğunluğun araştırmak istediği konularda fikrini ölçerek kurumsal kültür açısından hangi noktalara odaklanması gerektiğini tespit edebilecektir. Bununla birlikte bu yöntemde dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta iç denetçinin elde ettiği sonuçların teyit edilmesi gerekliliğidir, çünkü söz konusu anketler çalışanlar tarafından yanlış anlaşılmalarda içerebilmektedir.

Çalışan araştırma anketleri hem iç denetçiler hem de organizasyonun kendisi tarafından kullanılabilir. İç denetçiler çalışan araştırma ve anketlerini her denetim çalışmasında olacak şekilde, sadece riskli görülen durumlarda denetim çalışmalarında kullanılacak şekilde veya yıllık olarak denetim çalışmalarında kullanılacak şekilde uygulayabilirler. Organizasyonun kendisi tarafından kullanılan çalışan araştırma ve anketleri ise önceden organizasyon tarafından yapılan ve mevcut bulunan çalışan araştırma ve anketlerini ifade etmektedir. Bu anketler kurumsal kültürle ilişkili olan etik ilkeler ve prensipler gibi konularla ilişkili olabilir. Bu durumda iç denetçiler yapılmış olan bu çalışmaların sonuçlarını inceleyip değerlendirerek denetim planlarını ve risk değerlendirmelerini dolayısıyla denetimin kapsamını bu sonuçlara göre şekillendirebilirler.

Grup Çalışmaları : İç denetçiler tarafından etik ilkeler, motivasyon, değer yargıları gibi fiziksel olmayan kontrol faktörlerini değerlendirmede kullanılan temel tekniktir. Çalışan araştırma ve anketi

teknikğine benzemektedir ve grup çalışmalarında da genellikle çalışan araştırma ve anketinde sorular kullanılmaktadır. Bu yöntemin farkı ise çalışanlardan sonuçlar alınırken elektronik oy verme sisteminin kullanılmasıdır.

Grup çalışmaları, risk değerlendirmeleri için işletmelerin risk yönetim departmanı tarafından da kullanılan bir tekniktir.

Görüldüğü üzere kurumsal kültürün ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan iç denetim tekniklerinin çoğunda elde edilen verilerin kaynağı işletme çalışanlarıdır. Bunun en temel sebebi, çalışanların kurumsal kültür denetimi için en iyi kaynak olmasıdır. Çalışanlardan elde edilecek bilgiler kurumsal kültür denetimi açısından çok önemli bilgileri ortaya çıkarabilir. Bununla birlikte çalışanlardan elde edilen bilgiler bazı durumlarda bilgi toplanan çalışanların tamamen samimi olmaması, bazı kültürel kör noktalara sahip olmaları, önyargılı olmaları veya kendi düşüncesi yerine grup düşüncesini benimsemeleri sebebiyle sağlıklı olmayabilir. Denetim çalışmalarında bu durumların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

İç denetçiler, bu tekniklere ek olarak iç denetim faaliyeti kapsamındaki kurumsal kültürün ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin olarak denetim plan ve programlarının kapsamını belirlemek için kurumsal kültürü etkileyen diğer önemli ölçütleri (müşteri araştırma ve analizleri, müşteri şikayet sayıları ve müşteri şikayet trendleri, iş gücü devir hızı istatistikleri, hedefleri tutturamama sıklığı, yatırım başarısızlıklarının sıklığı, hile ve etik ilkelerle ilgili ihbarların sıklığı vb. gibi) periyodik olarak izledikleri bir değerlendirme çalışması yapabilirler.

Ölçüt değerlendirme çalışmalarıyla birlikte kurumsal kültürü etkileyen faktörlerden hangilerinin organizasyon için sürekli olacağına, hangilerinin ise daha kısa süreli olacağına ilişkin olarak bir de-

ğerlendirme yapılabilir. Böyle bir değerlendirme için ise kurumsal kültürü etkileyen en önemli faktörlerin belirlenerek sonuç raporlarına aktarılması ve elde edilen sonuçlara göre işletme yönetimine çeşitli önerilerde bulunulması gerekmektedir.

Kurumsal kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi için birtakım spesifik tekniklerin uygulanması gerekirken aynı zamanda iç denetimin kendisinin de değerlendirilmesi gerekmektedir. İç denetimin kendi kendini değerlendirmesi düşüncesi, temelde raporlanması gereken olaylardan denetlenen firma kadar denetimi yapan iç denetim biriminin de sorumlu olduğu düşüncesine dayanmaktadır. Ayrıca iç denetimin organizasyonun amaçlarına etkili ve verimli bir şekilde ulaşmasını sağlamaya yardımcı olmak ile sorumlu olması da bu düşüncüyü desteklemektedir. İç denetimin kendisinin değerlendirilmesi, iç denetimin kendi iç süreçlerini, politika ve prosedürlerini denetlemesini ifade etmektedir. Söz konusu değerlendirme, iç denetim departmanının amaçlarının organizasyonun amaçlarıyla ne kadar örtüştüğünü, iç denetim departmanının amaçlarına ulaşmasını etkileyecek risk faktörlerinin neler olduğunun, bu faktörleri yönetebilmek için hangi kontrollerin oluşturulmasının gerektiğinin ve oluşturulan prosedürlerin en son ne zaman tekrardan gözden geçirildiğinin değerlendirilmesine yöneliktir. Böyle bir değerlendirme ile iç denetimin, önce kendindeki aksaklıklardan yola çıkarak denetlediği organizasyondaki aksaklıkları ve benzer noktaları yakalaması daha kolay olacaktır (Jacka, 2017 :65).

Kurumsal kültür denetimi, iç denetim çalışmalarının önemli parçalarından biridir. İç denetim bünyesinde kurumsal kültüre ilişkin yapılacak olan çalışmalar işletme yönetimine kurumsal kültür hakkında çok önemli ve değerli bilgiler sağlamaktadır. Bununla birlikte kurumsal kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi konusu emek isteyen uzun bir süreçtir. Bu yüzden iç denetim tarafından elde

edilen bilgiler kurumsal kültürle ilgili olarak o işletmede öncelikli olarak nelerin yapılması gerektiği hakkında bir başlangıç noktası oluşturmaktadır.

Pratikte kurumsal kültürün ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin bir örnek aşağıda paylaşılmıştır. Söz konusu örnek çalışmada ING Bank'ın Kültürel Risk ve Kontrol Çevresi Big Four olarak bilinen dört büyük denetim firmasından biri olan KPMG tarafından denetlenmiştir. Çalışmanın odak noktası ise ING Bank'ın "Orange Code" olarak bilinen turuncu kodudur. Örnek uygulamaya ilişkin diğer bilgiler ise aşağıdaki şekildedir;

- * Turuncu kod, ING bankasının amaçlarına nasıl bağlı kaldığını, çalışanlarını nasıl motive ettiğini ve iş yapış şeklini temsil eden bir semboldür. Turuncu kod, kendi içerisinde ING değerleri ve ING davranışları olarak iki bölüme ayrılmaktadır.
- * ING değerleri, ING'nin bünyesindeki her bir çalışanla paylaşılan dürüstlük, sağduyu, sorumluluk vb. gibi değerlerden oluşmaktadır.
- * ING davranışları, ING çalışanlarının kendilerini nasıl konumlandıklarını ifade eder. ING çalışanlarının iş yapış şekli ve davranışları bir bütün olarak ING Bank davranışını oluşturur.

Tüm bu açıklamalara göre turuncu kodun (orange code) aslında ING bankasının kurumsal kültürünün sembolik ifadesi olarak nitelendirebiliriz.

ING Bank Kurumsal Kültür Denetimi örnek çalışmasının aşamaları ise aşağıdakilerden oluşmaktadır;

1) Kurumsal Kültür Denetimi Öncesi Çalışmalar : KPMG iç denetim fonksiyonun kapsamı genişletilmiş ve ING Bank'ın ING davranış ve değerlerine ilişkin gözlemler yapılarak denetim raporuna eklenmiştir. Rapora yapılan bu eklemeler tamamen kurumsal kültüre ilişkin bir görüş olmayıp net bir şekilde ING Bank'ın turuncu koda uy-

gun bir şekilde faaliyette bulunup bulunmadığını açıklamıştır.

2) Kurumsal Kültür Denetimi Çalışma Alanı : Bu aşamada ING Bank'ta yer alan anahtar kültürel unsurlar gözlenir. KPMG tarafından bu unsurların ölçülmesi ve değerlendirilmesine ilişkin olarak tasarlanan çalışma alanında kurumsal kültür denetimi tekniklerinden temel neden analizlerine yoğunlaşmıştır.

3) Kurumsal Kültür Denetimi Çalışma Alanının Belirlenmesinden Sonra Denetim Ekibi Tarafından Kurumsal Kültürün Değerlendirilmesi : Bu aşamada ING Bank içerisinde yukarıdan aşağıya ING Bank yönetimi ve çalışanlarıyla etkileşim kurularak kültürel unsurlar, iç güdüsel olarak değerlendirilmiştir. Sonrasında ise aşağıdan yukarıya denetim planı ve temel neden analizlerindeki belirleyici kültürel unsurlar incelenmiştir.

4) Denetim Ekibi Tarafından Kurumsal Kültüre İlişkin Bir Görüş Oluşturulması : Bu aşamada kurumsal kültürle ilgili raporlanmayı gerektirmeyecek önemsiz konular, kurumsal kültürle ilgili raporlanmayı gerektiren ancak, turuncu koda zarar vermeyen konular ve turuncu koda zarar verecek önemli kültürel konular olup olmadığı değerlendirilmiştir.

5) Kurumsal Kültürle İlgili Konuların Üst Düzey Yönetimle Tartışılması : Bu aşamada ING Bank'a ait kurumsal kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi sonucunda kurumsal kültürle ilgili tespit edilen konular ING Bank'ta sorumlu bulunan üst düzey yöneticilerle tartışılmıştır.

6) Denetim Raporunda Yer Alan Kurumsal Kültür Konularının Belirlenmesi : Bu aşamada kurumsal kültürle ilgili olan konuların denetim görüşü içerisinde yer alma durumu, denetim raporunun içerisinde ayrı bir bölümde yer alma durumu, denetim raporunda işletme yöneticilerinin sorumluluğu bölümünde yer alma durumu

değerlendirilmiş ve denetim çalışmalarında yer almayan bağımsız bir kişi tarafından belirlenen sonucun uygunluğu incelenmiştir.

7) Kurumsal Kültürle İlgili Sonuçların Birleştirilmesi : Bu aşamada denetim müdürü tarafından her bir çeyrekte yayınlanan raporlardaki benzer konular gözden geçirilmiş ve sonuçlar denetim komitesine raporlanmıştır.

8) Kurumsal Kültürle İlgili Sonuçların Daha İleriye Götürülmesi : Bu aşamada daha önce gerçekleşen ING Bank denetim bulgularına ilişkin olarak ilgili tüm denetim personeline geniş kapsamlı eğitimler verilmesi planlanmıştır.

8. SONUÇ

Kurumsal kültürün işletmelerin başarılı ve başarısız olmalarını belirleyen en önemli anahtar faktörlerden biri olması sebebiyle işletmelerde güçlü ve iyi bir kurumsal kültürün inşa edilmesi hususu büyük önem taşımaktadır.

Güçlü ve iyi bir kurumsal kültür, işletmenin amaçlarına tam olarak ulaşabilmesini sağlayacak şekilde oluşturulmuş, organizasyon içerisindeki tüm çalışanların doğru şekilde anlayabileceği yeterlilik ve açıklıkta tasarlanmış, organizasyon içerisindeki tüm çalışanlar tarafından benimsenmiş olan ve yazılı politika ve prosedürlere paralel olarak etkin bir şekilde uygulanan kültürdür. Bununla birlikte işletme içerisinde sadece güçlü ve iyi bir kurumsal kültürün oluşturulması yeterli olmayıp bu kültürün doğru bir şekilde yönetilmesi ve sürekliliğinin de sağlanması gereklidir. Kurumsal kültürün doğru şekilde yönetimi ve sürekliliğinin sağlanması hususu ise kurumsal kültürün denetimi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.

Kurumsal kültür kavramının doğası gereği kompleks bir kavram olması sebebiyle kurumsal kültür denetimi konusu da oldukça geniş kapsamlı bir konudur. Kurumsal kültürün doğasından kaynak-

lanan ve kurumsal kültür denetimi kapsamını ilgilendiren kurumsal kültüre ilişkin yapısal özellikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- * Kurumsal kültürün misyon, vizyon, etik ilkeler ve kurallar, normlar, ahlaki değerler, davranışlar ve tutumlar gibi pek çok unsuru içeren geniş kapsamlı bir kavram olması
- * Kurumsal kültürün özü gereği subjektif ölçütlerle dayanması sebebiyle denetlenmesi zor bir kavram olması
- * Kurumsal kültürün doğrudan insana bağlı diğer bir deyişle insan unsuruna göre şekil alan bir kavram olması
- * Kurumsal kültür kavramının doğrudan insana bağlı bir kavram olması sebebiyle denetim olgusu açısından analitik veya mantıksal bir kavram olmaktan çok psikolojik ve sosyal nitelikli bir kavram olması
- * Organizasyon içerisinde işletme yönetimi tarafından yaratılmak istenen, arzulanan kurumsal kültür ile organizasyon içerisindeki çalışanlar tarafından algılanan, davranış ve tutumlara yansıtılan gerçek kurumsal kültür arasında farklılıkların meydana gelmesi veya organizasyonda oluşturulan kurumsal kültürden farklı olarak pek çok alt kültürün oluşması

Kurumsal kültürün doğasından kaynaklanan ve kurumsal kültürün denetimini ilgilendiren bu hususlar kurumsal kültür denetiminin, bu hususlarla en yakın ilişkisi olan bir denetim fonksiyonu tarafından yerine getirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle uluslararası yetkili kuruluşlarca kurumsal kültür denetiminin sorumluluğu temelde iç denetim fonksiyonuna verilmiştir.

Bilindiği üzere iç denetim, organizasyonun kendi bünyesinde ancak, işletme yönetiminden bağımsız olarak oluşturulmuş olan ve temel misyonu işletmenin amaçlarına etkili ve verimli bir şekilde

ulaşmasına yardımcı olmak olan bunu yaparken de işletmenin varlıklarının korunması, finansal bilgilerin doğruluğunun sağlanması ve belli politika ve prosedürlere uygun davranılması konusunda belli bir güvence sağlayan denetim faaliyetidir. İç denetim, işletme içerisinde organizasyona bütünlük bir denetim fonksiyonu olduğundan işletme içerisindeki kurumsal kültüre de en yakın olan fonksiyondur. Dolayısıyla organizasyon içerisindeki kurumsal kültürü en iyi gözlemleyebilecek, duyabilecek ve değerlendirebilecek olan denetim fonksiyonu da ancak iç denetim olabilecektir.

İç denetim, diğer denetim türlerinden farklı olarak kurumsal kültürü veya kurumsal kültürle ilgili unsurları hem kendi faaliyet konusu kapsamında uyguladığı yöntemlerle (tepe yönetiminin etkinliğini değerlendirme, kontrol çevresini değerlendirme vb. gibi) hem de yeni denetim yaklaşımı kapsamında kurumsal kültür denetimi için spesifik olarak kendisinden uygulanması beklenen tekniklerle (temel neden analizi, çalışan araştırma ve anketleri, grup çalışmaları, kültürel ölçüt değerlendirme çalışmaları vb. gibi) denetleme şansına sahiptir.

Doğası gereği nispeten ölçülemeyen daha soyut bir kavram olan kurumsal kültür, iç denetimle birlikte ölçülebilir ve denetlenebilir daha somut bir kavram haline dönüşebilecektir. İç denetim çalışmaları sonucunda kurumsal kültüre ilişkin olarak ulaşılabilecek sonuçlar işletmeler açısından hayati önem taşımaktadır.

Bu yüzden iç denetim faaliyetinin kapsamının ku-

rumsal kültür denetimini de içerecek şekilde genişletilmesi ve iç denetim faaliyetleri içerisinde kurumsal kültürün de ölçülmesi, değerlendirilmesi ve denetimi bir gerekliliktir.

Pratikte kurumsal kültürün tamamının iç denetim tarafından denetlenmesi kurumsal kültürün özü gereği mümkün değildir ancak, bu durum iç denetimin kurumsal kültürü denetlememesi gerektiği anlamına gelmemektedir. Kurumsal kültür denetimini iç denetim faaliyetlerine ekleyen iç denetimler sonucunda, işletmelerin kurumsal kültürüne ilişkin çizilebilecek perspektifler ve elde edilebilecek ilgili tüm bilgiler o işletmelere kurumsal kültürün yönetimi ve kontrolleri hakkında önemli ipuçları ve kurumsal kültüre ilişkin belli bir güvence sağlayabilecektir. Nitekim denetim olgusunun denetlenen konu ne olursa olsun o konu hakkında makul güvence sağlamak üzerine kurulu olmasından hareketle iç denetim içerisindeki kurumsal kültür denetiminde iç denetimin kurumsal kültüre ilişkin yüzde yüz bir güvence vermesi, denetim prensibi gereğince beklenemez.

Bu kapsamda iç denetim sonucunda kurumsal kültüre ilişkin elde edilen bulguları, tıpkı hile denetiminde ortaya çıkması muhtemel hilelere ilişkin sinyal veren ve hilenin ortaya çıkmasını önlemeye yardımcı olan belirtiler gibi organizasyon içerisindeki oluşabilecek kültürel riskler konusunda önceden uyarı veren ve kültürel riskleri önlemeye yardımcı olan “kırmızı bayraklar” olarak nitelendirebiliriz.

KAYNAKÇA

- ATAMAN, Ümit, HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve BOZKURT, Nejat, (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Baskı : 1, Alfa Yayınları.
- AUDI, Robert, LOUGHRAN, Tim and McDONALD, Bill, (2015). Trust, but Verify : MD&A Language and Role of Trust in Corporate Culture, Springer Science + Business, pp : 551-552.
- BOZKURT, Nejat, (2010). Muhasebe Denetimi, Baskı :5, Alfa Yayınları.
- CHAMBERS, Richard F., (2015). Internal Audit's Role in Corporate Culture, NACD Directorship, Vol : 41, Issue :5, pp : 73.
- CLEMENS, Dan, RICK, Neisser, (2017). Leveraging Relationships : Internal Audit Implemented a Four- Step Cycle to Help Unsure a Healthy Corporate Culture, Internal Auditor, Vol :74, Issue : 2, pp : 62-63.
- IIA, 2016 North American Pulse of Internal Audit : Time to move out of the comfort zone [https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/2016%20North%20American%20Pulse%20of%20Internal%20Audit%20Report%20\(2\).pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/2016%20North%20American%20Pulse%20of%20Internal%20Audit%20Report%20(2).pdf), Erişim Tarihi : 12.10.2017, www.theiaa.org/pulse.
- IIA, "Culture Risk and The Role of the Internal Audit :How to Audit Organisational Culture ?" Erişim Tarihi : 10.10.2017, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/Culture%20risk.pdf>.
- IIA, "Auditing Corporate Culture : Challenges and Proven Techniques", Erişim Tarihi: 10.10.2017, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Nieuws/IIA%20RO%20Masterclass%202016%20presentatie%20James%20Roth%20-%20Auditing%20culture.pdf>.
- JACKA, J. Michael, (2017). The Beam in Internal Audit's Eye, Internal Auditor, Vol :74, Issue: 1, pp: 65.
- KUZNETSOVA, Svitlana, KUZNETSOV, Andriy, (2017). Corporate Culture Diagnostics in Management Control : Evidence From Ukraine, Journal of Economics and Management, pp: 44.
- MA'AYAN, Yahel, ABRAHAM, Carmeli, (2016). Internal Audits as a Source of Ethical Behavior, Efficiency and Effectiveness in Work Units, Journal of Business Ethics, Vol : 137, Issue : 2, pp : 349-351.
- NEWMAN, Alexander, ROUND, Heather, BHATTACHARYA, Sukanto, ROY, Achinto, (2017). Ethical Climates in Organizations : A Review and Research Agenda, Business Ethics Quarterly, pp : 480.
- PABLO ZOGHBI MANRIQUE DE, Lara, MERCEDES VIERA, Armas, (2017). Corporate Culture as a Mediator in the Relationship Between Ethical Leadership and Personel Internet Use, Journal of Leadership & Organizational Studies, pp : 359.
- PETT, Jason ve PUNDMANN, Sandy, (2016). Care and Feeding of the Company's Culture : Two Experts Discuss Internal Audit's Role in Ensuring a Healthy Organizational Culture, Internal Auditor, Vol : 73, Issue : 3, pp : 70.
- ROTH, James, (2017). How to Audit Culture, Internal Auditor, Vol: 74, Issue : 3, pp : 35.
- SATAVA, David, CALDWELL, Cam, RICHARDS, Linda, (2006). Ethics and the Auditing Culture : Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing, Journal of Business Ethics, Vol :64, Issue :3, pp : 279-280.
- TABUENA, Jose, (2016). Internal Audit : An Unlikely Driver for Corporate Culture, Compliance Week, Vol :13, Issue : 2, pp : 60.
- TİDE (Türkiye İç Denetim Enstitüsü), (2010). Uluslararası İç Denetim Standartları Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ).
- ULUDAĞ, Sezen, (2017). Değişen Risk Algısı ve İç Denetim, Muhasebe ve Denetime Bakış, ss.96.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAYIN KOŞULLARI

- 1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2- Dergide basılması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine gönderilmelidir. Dergide yayınlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır. Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurulu'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir. Yayınlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 3- Dergide yayınlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

YAZIM KURALLARI

- 1- Çalışma, Word ortamında hazırlanarak e-mail (alid@turmob.org.tr) ile gönderilmelidir.
- 2- Yazılar, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. Başlığın sağ alt tarafında yazarın ünvanı, adı ve ID Bilgisi gösterilmelidir.
 - iii. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
 - iv. İlk sayfada, makelenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) Öz'leri yer almalıdır.
 - v. Öz'lerin altında anahtar sözcükler (keywords) bulunmalıdır.
- 4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.
- 5- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) "şekil" olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6- Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynakça bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7- Kaynakça gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, KAYNAKÇA başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4th Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

9- Makale başlangıç sayfasında gönderim tarihi gün-ay-yıl olarak yazılmalıdır.

10- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

11- Çalışma bir dilekçe ile birlikte gönderilmelidir. Dilekçe de iletişim adresi, T.C. Kimlik no, telefon bilgileride yer almalıdır.

12- Makale yazarlarının makalelerde tanımlayıcı kimlik/numarasına (ID) yer verilecektir. ORCID, Open Researcher ve Contributor ID'nin kısaltmasıdır. ORCID, Uluslararası Standart Ad Tanımlayıcı (ISNI) olarak da bilinen ISO Standardı (ISO 27729) ile uyumlu 16 haneli numaralı bir URI'dir.

<http://orcid.org> adresinden bireysel ORCID için ücretsiz kayıt oluşturabilirsiniz.

Yazışma Adresi

Ali E. DOĞANOĞLU

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

İncek Kızılcaşar Mah. 2669. Sk. No:19 06830 **Gölbaşı/ANKARA**

Tel : (0.312) 586 00 00

Faks : (0.312) 586 00 17

e-posta : alid@turmob.org.tr

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ Dergisi, yılda dört sayı olarak yayınlanan hakemli bir dergidir.

Dergide yer alan yazılarda öne sürülen fikirler, yazarların kişisel görüşleridir.

Copyright ©

Dergide çıkan yazılar, diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından kısmen dahi olsa çoğaltılamaz ve yayınlanamaz. Yazıların başka yayın organlarında yayınlanması ancak Yayın Kurulu'ndan alınacak yazılı izin ve kaynak gösterilmesi koşulu ile mümkündür.