

MUHASEBE ALANINDA ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR

EDİTÖR
DOÇ. DR. ALİ APALI

Mart 2024

Genel Yayın Yönetmeni / Editor in Chief • C. Cansın Selin Temana

Kapak & İç Tasarım / Cover & Interior Design • Serüven Yayınevi

Birinci Basım / First Edition • © Mart 2024

ISBN • 978-625-6319-03-5

© copyright

Bu kitabın yayın hakkı Serüven Yayınevi'ne aittir.

Kaynak gösterilmeden alıntı yapılamaz, izin almadan hiçbir yolla çoğaltılamaz.

The right to publish this book belongs to Serüven Publishing. Citation can not be shown without the source, reproduced in any way without permission.

Serüven Yayınevi / Serüven Publishing

Türkiye Adres / Turkey Address: Kızılay Mah. Fevzi Çakmak 1. Sokak

Ümit Apt No: 22/A Çankaya/ANKARA

Telefon / Phone: 05437675765

web: www.seruvenyayinevi.com

e-mail: seruvenyayinevi@gmail.com

Baskı & Cilt / Printing & Volume

Sertifika / Certificate No: 47083

MUHASEBE ALANINDA ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR

Mart 2024

EDİTÖR

DOÇ. DR. ALİ APALI

İÇİNDEKİLER

BÖLÜM 1

BULUT BİLİŞİM VE BULUT MUHASEBE

Seyhan ÖZTÜRK

1

BÖLÜM 2

POZİTİF MUHASEBE: TEORİ VE ELEŞTİRİLER

Canol KANDEMİR

19

BÖLÜM 3

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Zeynep TURAN

35

Ali APALI

35

BÖLÜM 4

HİLENİN ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN ROLÜ

İpek YAYLALI

53

Duygu CELAYİR

53

BÖLÜM 1

BULUT BİLİŞİM VE BULUT MUHASEBE

Seyhan ÖZTÜRK¹



¹ Doç. Dr. Kafkas Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman AB., seyhan87ozturk@gmail.com ORCID: 0000-0003-1458-840X

GİRİŞ

Teknolojik gelişmelerin hızla yol kat ettiği günümüzde, işletmelerin rekabet avantajı elde etme, verimlilik ve etkinliklerini artırma konularında yenilik arayışları her geçen gün artış göstermektedir. Buna bağlı olarak her yeni gün farklı teknolojik yenilikler ve kavramlar ortaya çıkmaktadır. Bu yenilikçi teknolojiler işletmelerin ve mesleklerin iş süreçlerini dönüşüme uğratmaktadır. Bunlardan biri de bulut bilişim sistemlerinin muhasebe veri tabanlarında kullanılmasıyla adını duyuran; bulut muhasebesidir.

Bulut bilişim, bilgi işlem kaynaklarının internet üzerinden paylaşılması ve kullanılması anlamına gelirken, bulut muhasebesi ise muhasebeye dair işlemlerin bulut tabanlı yazılımlar aracılığıyla gerçekleştirilmesini ifade etmektedir. Bu teknolojilerin temelinde, kullanıcıların internet bağlantısı olan herhangi bir cihazdan erişebildiği ve kaynakları ihtiyaçlarına göre esnek bir biçimde şekillendirebildiği bir alt yapı bulunmaktadır. Bulut bilişim ve bulut muhasebesi, işletmelerin dijital dönüşüm sürecinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu teknolojilerin doğru ve etkili bir şekilde kullanılması, işletmelerin daha verimli ve rekabetçi olmalarını sağlayabilmektedir.

Bulut muhasebesi, işletmeler için düşük başlangıç maliyetleri, güncelleme ve bakım kolaylığı, esnek çalışma modelleri, daha iyi veri güvenliği gibi çeşitli avantajları da beraberinde getirmektedir. Gerek işletmeler, gerekse de meslek mensupları bu tür teknolojik yenilikler sayesinde; hata yapmaya çok açık bir alan olan muhasebe işlemlerini; daha kısa sürede, daha verimli ve daha sağlıklı bir şekilde yönetebilmektedirler. Ayrıca maliyetleri asgari düzeye indirmek suretiyle rekabet avantajı elde edebilmektedirler. Her yenilik olumlu yanları kadar olumsuzlukları da bünyesinde barındırmaktadır. Bu nedenle, her yeni sürece uyum aşamasında, bireyler ve işletmeler kendi gereksinim ve koşullarını göz önüne alarak adım ve stratejilerini ona göre belirlemelidirler.

Bu genel çerçevede yapılan çalışmada öncelikle bulut bilişim kavramına değinilmekte, bulut bilişim hizmet türleri ve dağıtım modelleri ele alınmaktadır. Akabinde ise, bulut muhasebe kavramından bahsedilmek suretiyle avantaj ve dezavantajları açıklanmaktadır.

1. BULUT BİLİŞİM

İnternetin ortaya çıkışı, yaygınlaşması bilgi ve veri alışverişinde oldukça önemli ilerlemeler kaydedilmesine ön ayak olmuştur. Daha önce belirli merkezlerde toplanan veriler internet ağı sayesinde çok geniş bir kullanıcı kitlesi tarafından erişime açılmıştır. Diğer ifadeyle bir yere hapsedilmiş veriler internet ile dış dünyaya açılmıştır. Bu durum taşınabilir cihazlarla internet kullanımı sayesinde hemen her yerde mümkün hale gelmiştir (Elitaş ve Özdemir,2014).

Değişen zaman içerisinde kullanıcı talepleri; bu tür uygulamaları, zaman, mekân ve platformdan bağımsız olarak kullanabilme yönünde gelişme göstermiş, bu ihtiyaçlara cevap verebilmek adına da yeni oluşumlar gündeme gelmiştir (Selvi 2011, 1). Günlük yaşamın ayrılmaz bir parçası olan bilişim teknolojilerinin; yapılan her işe desteği kaçınılmaz bir gerçekliktir. Bilgiye ulaşmanın kolaylaştığı, bilgi yayılım hızının arttığı söz konusu ortamda; adı sık sık duyulan teknolojik yeniliklerden biri de bulut bilişimdir (Sarıtış ve Üner, 2013).

Uluslararası literatürde kullanılan “cloud computing” terimi Türkçe’ye “bulut bilişim” olarak yansıtılmaktadır. Bu kavram; tüm verilerin, internet ağı üzerinde yer alan bulut olarak adlandırılan sanal bir depoda muhafaza edilmesini sağlayan bir teknolojidir (Çark, 2019). Bir başka tanıma göre bulut bilişimin fiziksel mekan özelliği öne çıkarılarak, yazılım ve donanımdan oluşan bir veri merkezi olduğu ifade edilmektedir (Armbrust vd.,2010). Adından anlaşılacağı gibi mekânsal bir bağlılığı olmayan bu sistem, daha önce yapılan anlaşmalara bağlı olarak herhangi bir zaman ve yer kısıtı olmadan rahatlıkla kullanılabilir (Mathew ve Rodrigues, 2018). Güncellemelerini anlık olarak gerçekleştiren bu bilişim teknolojisi, sonsuz bir depolama kapasitesine sahip şekilde kullanılmaktadır (Dokuz ve Çelik, 2017).

Teknolojik gelişmelere paralel olarak ilerleme gösteren bulut bilişim; sahip olduğu esnek yapı sayesinde, talep ve gereksinimlere kolaylıkla adapte olabilmektedir (Kılıç, 2017). En temel tanımıyla internet ağı aracılığıyla erişilen servisleri ifade eden bulut bilişimin sahip olduğu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Taşar ve Demir, 2020):

- Güvenilir bir sistemdir.
- Yalnızca mevcut tarayıcı üzerinden istenilen verilere ulaşılabilir.
- Her birey kullandığı hizmet kadar ödeme yapar.
- İnternet ağına bağlı olan her cihaz ile erişilebilir.
- Çok sayıda farklı türde dile hizmet verdiğinden dil sorunu oluşmaz.
- Sürekli anlık güncelleme yapıldığından, son sürüm ile hizmet verir.

Bulut bilişim ile sınırsız büyüklükteki verinin en kolay şekilde ve en düşük maliyetle depolanması olanaklı hale gelmektedir. Veri arşivleme, yedek oluşturma, web ve mobil cihazlarda yaygın olarak kullanımının yanı sıra analitik ölçekleme ve kalıcı depolama için de kullanılmaktadır. Esnek depolama ortamları veri erişimine olanak tanırken, maksimum hızda veri aktarma imkânı, maliyetleri etkin şekilde azaltmaya yardımcı olmaktadır (Arslan, 2018).

Bulut bilişim, farklı türden birçok verinin (fotoğraf, pdf, word, video vs.) aynı anda sanal bir platformda muhafaza edilmesini sağlamaktadır. Muhafaza-

za edilen verilere üçüncü kişiler tarafından erişim yapılamamaktadır. Bulut sistemler, faaliyetlerini sürdürürken “Google” ve “Microsoft” gibi önemli yazılım şirketlerinin de desteğini almaktadır. Telefon ve bilgisayarların saklama alanları yeterli gelmediği noktada, daha kalıcı bir çözüme ihtiyaç duyulduğunda, bulut depolama sistemleri rahatlıkla tercih edilmektedir (Paşaoğlu ve Cevheroğlu, 2020).

Yeni nesil bilgi işlem olarak addedilen bulut bilişim temel olarak bilgisayar donanım ve yazılım uygulamalarının internet hizmeti olarak sunulmasının ifade etmektedir. Kullanıcıların çeşitli konumlarda bulunan farklı cihazlar aracılığıyla veri depolamasına ve uygulamaları kullanmasına olanak tanımaktadır (Dimitriu ve Matei, 2014).

Giderek artan sayıda yeni küçük ve orta ölçekli işletmeler bulut bilişimi, çok yönlü teknolojik gelişmeleri benimsemekte ve kullanmaktadır. Büyük kuruluşlar ise kendi yönetimlerinin tasarımındaki prosedürleri kolaylaştırmak adına kendi büyük sunucu gruplarını, özel bulutlarını oluşturmaktadır (Moudud-Ul-Huq, vd,2020).

Kullanımı avantajlı görünen bulut bilişim sistemleri; verilerin kaybolması, kapasite yetersizliği gibi sorunları bertaraf etmektedir. Olası ihtimale karşılık depolama alanı yetersiz hissedilirse ücret ödemesiyle alan genişletilebilmektedir. Bulut bilişim sistemlerinin belki de en önemli dezavantajlarından biri, yalnızca internetin var olduğu durumlarda kullanılıyor olmasıdır (Arslan, 2018).

1.1. Bulut Bilişim Hizmet Türleri

Bulut bilişim hizmet türleri temelde, bulut uygulamalarının sunulduğu katmanları ifade etmektedir. Bu hizmet türleri, kullanıcıların ihtiyaçlarına ve beceri düzeylerine göre farklı avantajlar sunmaktadır. Altyapı hizmetleri daha fazla kontrol ve özelleştirme sağlarken, platform hizmetleri geliştirme süreçlerini kolaylaştırmaktadır. Yazılım hizmetleri ise; kullanıcılara hızlı bir şekilde hazır uygulamalar sunmaktadır. Her bir hizmet türü, işletmelerin teknolojik ihtiyaçlarını karşılamak için farklı seçenekler sunmaktadır.

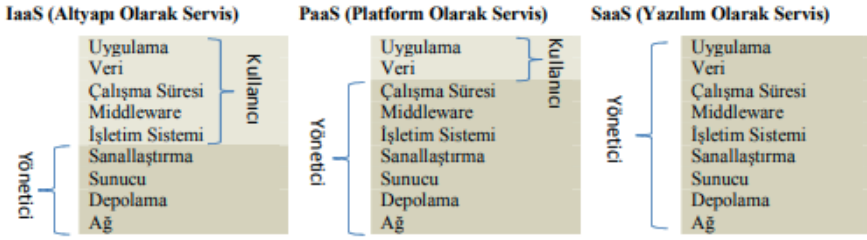
Yazılım Hizmetleri Servisi (Software as a Service – SaaS): Bireylerin bir web tarayıcısı aracılığıyla bulut bilişim hizmetlerini kullanmalarına olanak tanıyan sistemdir (Ebem, 2013). Kullanıcılara e-posta başta olmak üzere muhasebe, finans, ofis uygulamalarını da kapsayan, en güncel sürümle hizmet sunan servistir. Yazılım hizmeti birçok müşterinin kullanımında olduğundan küçük bir ödeme karşılığında, ilerleyen süreçte herhangi bir güncellemeden etkilenmeksizin alınabilecek bir hizmettir (Elitaş ve Özdemir,2014). Kullanıcı, kendi cihazına herhangi bir yazılım yüklemeye gerek görmeden, bulut servisi almakta olduğu sunucu bilgisayarlar üzerindeki yazılımlar yardımıyla rahatlıkla işlem gerçekleştirebilmektedir. Bu serviste, bütün yazılım-

lar bir bulut üzerinde yer almakta ve çalışmaktadır. Bu şekilde kullanıcının bilgisayarına herhangi bir yazılım kurmasına ve çalıştırmasına ihtiyaç duyulmamaktadır (Güvener, 2016). Kullanıcılar açısından esas amaç; donanım, yazılım, bakım ve idame için görevlendirilecek personele ayrılan giderlerin azalmasına yardımcı olmaktır (Emekçi vd.,2016).

Platform Hizmetleri Servisi (Platform as a Service – PaaS): Kullanıcı ihtiyaçlarına göre uygulama geliştirmek suretiyle hizmet sağlayıcının tamamlayıcı hizmetleri ve gereken teknolojik alt yapıyı sunduğu servislerdir. Hizmet sağlayıcı tarafından desteklenen programlama dillerini kullanıp tüketicinin meydana getirdiği uygulamaları bulut altyapısına dağıtma yeteneğine sahiptir. Kullanıcının bizzat geliştirdiği uygulama dışında, platform temelini oluşturan unsurlar üzerinde herhangi bir kontrol ve idare imkanı bulunmamaktadır (Yüksel, 2012). Bu servis türünde hizmet sağlayıcı, uygulama geliştirme, uygulamanın çalışacağı ortam, tamamlayıcı servisleri ve altyapıları tasarlayıp kurmakla mükelleftir. Kullanıcı ise kendine seçtiği uygulamayı bu platforma göre geliştirmektedir (Elitaş ve Özdemir,2014). Kullanıcılar için temel amaç, donanım ve yazılım edinme giderlerinin en aza inmesine yardımcı olmaktır (Emekçi vd.,2016).

Altyapı Hizmetleri Servisi (Infrastructure as a Service – IaaS): Bu servis türü; bulut altyapısı sunucularını, yalnızca ihtiyaç halinde kiralama imkânı vermektedir. Bu şekilde hizmet alıcılarına kullandıkça ödeme imkânı sunmaktadır. Kullanıcının alt yapı üzerinde kontrol ve idare hakkı olmamasına rağmen, işletim sistemi kademesinde sisteme tümüyle hâkim olabilmesi ve şebeke bileşenlerini idare edebilmesi mümkün olmaktadır (Yüksel, 2012). Ayrıca bu serviste diğer modellerdeki duruma benzer şekilde, kullanıcı bilgisayarların nerede bulunduğundan, nasıl yapılandırıldığından ve ya bakımlarının nasıl gerçekleştirildiğinden haberdar olmamaktadır. Yalnızca belirlenen kalite standartları çerçevesinde bu hizmeti alabilmektedir (Armutlu ve Akçay 2013). Serviste kullanıcılar açısından temel amaç, donanım ve yazılım temin etme ve bunlar için belirli bir mekan bulma giderlerinin azaltılmasına destek olmaktır (Emekçi vd.,2016).

Bulut bilişim hizmet türleri, her bir katman için farklı servisleri içermektedir. Bu hizmetlerin kullanıcıların yapabildikleri değişiklikler ile yöneticilerin müdahale ettikleri işlem yüklerini içeren gösterimi Şekil 1’de yer almaktadır.



Şekil.1. Bulut Bilişim Servisleri Ve Kullanıcılara Sundukları Hizmetler.

Kaynak: Kavzaoğlu ve Şahin,2012

1.2. Bulut Bilişim Dağıtım Modelleri

Bulut bilişim dağıtım modelleri, bulut tabanlı hizmetlerin nasıl sunulduğunu ve organize edildiğini tanımlayan temel yapı taşlarıdır. Bu dağıtım modelleri, işletmelerin kendi gereksinimlerine göre farklı avantajlar ve dezavantajlar sunmaktadır. İşletmeler, bulut bilişim stratejilerini belirlerken bu modeller arasında uygun bir dengeyi sağlayarak kullanacakları modele karar vermelidirler. Bulut bilişim teknolojilerinin kullanıldığı dört tür dağıtım modeli bulunmaktadır.

Özel Bulut (Private Cloud): Bu bulut modelinde kullanıcılar aynı birim içerisinde, mülkiyet, idare, işletim kullanıcıda olabileceği gibi işi yapan üçüncü bir hizmet sağlayıcıda da olabilmektedir (Emekçi vd.,2016). Bu tür bir bulut altyapısı, birden fazla birim içeren tek bir kuruluş için oluşturulmuştur (Akben ve Avşar,2017). Daha çok büyük ölçekli ve veri güvenliğine önem veren kurumların kullanımına uygun olmakla birlikte; her organizasyon kendi bulutunu oluşturmaktadır (Cengiz ve Bakırtaş, 2019).

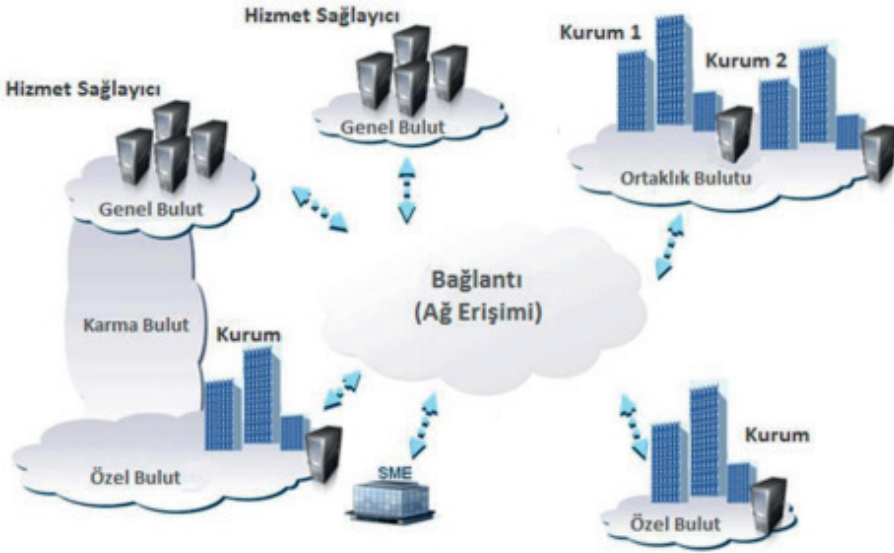
Genel Bulut (Public Cloud): Genel bulut altyapısı, halka açık kullanım için hazırlanmıştır (Akben ve Avşar,2017). Kullanmak isteyen herkese açık bir modeldir. İster özel ister kamu kontrolünde bir şirket olsun, kullanılacak altyapı, ilgili organizasyon dışında hizmet sağlayıcının işletim sorumluluğu ve denetiminde bir yerde bulunmaktadır (Emekçi vd.,2016). Kullanıcı istekleri ön planda tutulmak suretiyle bulutta kaynakların tahsisi yapılmaktadır. Kaynaklar internet ağı üzerinden dinamik şekilde sağlanmaktadır (Rani, vd., 2015).

Topluluk Bulut (Community Cloud): Topluluk bulut modeli, güvenlik gibi ortak bir tasarı taşıyan belirli bir topluluğun ihtiyaçlarını gidermek adına kurulmuştur (Akben ve Avşar,2017). Kullanım amacı olarak özel bulut modeline; işletme, yerleşim ve denetim sorumluluğu bakımından ise genel

bulut modeline benzeyen bir yapıda kurulmaktadır (Emekçi vd.,2016). Görev, güvenlik ihtiyacı, politika ve uyumluluk konuları gibi ortak bir kaygıya sahip birkaç kurum tarafından birlikte kullanabilmekte ve tüm kullanıcılar verilere ulaşabilmektedir. Genel bulut modeline göre daha güvenli olup, kaynakların çeşitli kuruluşlar arasında paylaşılması avantaj olarak düşünülmektedir. Öte yandan özel bulut modeline göre daha az güvenilir olup, idare edilmesi için yönetim politikaları gerektirmesi dezavantajları olarak görülmektedir (Rani, vd., 2015).

Karma Bulut (Hybrid Cloud): Karma bulut modeli birden fazla bulut modelinin birlikte kullanıldığı bir bileşimi ifade etmektedir (Kılıç, 2017). Bu bulut türü genellikle bir işletmenin verilerin güvenliğine göre özel ve genel bulutu beraber kullanmasıyla oluşmaktadır. Karma bulut yapısı işleyiş olarak, işletme içi kaynaklarla birlikte uzak sunucu tabanlı bulut platformuna da ihtiyaç duymaktadır. Karma bulutlarda işletme içi uygulamalar güvenilir, esnek ve belirgin olmaktadır. İşletmeler kendisine özgü işlemler için özel bulut modelini kullanırken, yüksek işlem hacmi için genel buluttan anlık kapasite gereksinimlerini karşılayabilmektedirler (Tayaksi vd., 2016).

Bulut bilişim dağıtım modelleri, hizmet sağlayıcılarının kaynakları nasıl sunacaklarına ve müşterilere nasıl erişim sağlayacaklarına dair temel bir çerçeve sağlamaktadır. İşte bu modellerin; hizmet sağlayıcılar ve kurumlar arası ilişkilerinin gösterimi şekil 2 de yer almaktadır.



Şekil 2. Bulut Bilişim Dağıtım Modelleri

Günlük yaşantının vazgeçilmez bir unsuru halini alan bilişim teknolojileri; sağlık, eğitim, iş dünyası gibi birbirinden farklı birçok alanda benimsenmekte ve kullanılmaktadır. Özel sektörde işletmeler açısından sağladığı rekabet avantajı, düşük maliyet, küresel pazarlara girebilme yetileri bakımından taşıdığı önem çok daha büyük olmaktadır. Bu bağlamda işletmelerin önemli bir fonksiyonu olan muhasebe biriminin bu gelişmelerden etkilenmesi kaçınılmaz olmaktadır. Bu noktada bulut bilişim yazılımlarının muhasebe veri tabanlarında kullanılmasıyla ortaya çıkan yeni kavramlardan biri bulut muhasebedir. Bulut bilişim ve bulut muhasebe kavramları birbiri ile yakından ilişkili ancak farklı tanımları ifade eden kavramlar olmaktadır.

2. BULUT MUHASEBE

Bilinildiği gibi son zamanlarda birçok farklı sektörde bilişim teknolojileri ve onların getirdiği yeniliklerden yararlanılmaktadır. Bu teknolojik yeniliklerden tüm alanlarda yararlanma amaçları genel olarak; zaman tasarrufu, maliyetleri düşürme, rekabet avantajı yaratma, işletmelere katma değer oluşturma gibi sıralanmaktadır. Bu gibi amaçlarla bilişim teknolojilerinin dâhil edildiği alanlardan biri de muhasebe olmaktadır.

Geçmişte işletmeler finansal bilgilerini üçüncü bir şahısla paylaşmakta tereddüt yaşarken, günümüzde bu anlayış değişime uğramıştır. Bulut bilişim sistemi bu ön yargıyı yıkarak, geleneksel muhasebeye kıyasla meslek mensupları ile üçüncü şahıslar arasında güvenilir bir ilişki yaratmıştır. Her ne kadar muhasebe alanı riske karşı duyarlı ve yeni teknolojilere daha yavaş adapte olan bir sektör olsa da bilişim sistemindeki yeniliklerin avantajlarına duyarsız kalamamaktadır. Bu etkileşimin sonucunda da; bulut muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır. Bulut muhasebesi, son dönemlerde adı sıkça duyulan, muhasebe dünyasını da etkisi altına alan en büyük gelişme olarak görülmektedir. Bulut muhasebesi, muhasebecilerin ve işletme sahiplerinin yer, zaman unsurlarına bağlı kalmaksızın aynı sistemde aynı anda çalışabilmelerine imkân tanımaktadır. Ortak girişin söz konusu olduğu bu teknoloji, muhasebe dünyasını oldukça büyük bir iş yükü ve zaman kaybından kurtarmaktadır (Elitaş ve Özdemir,2014)

Bilgi hacminin çok geniş olması ve işlenmesi için gereken süre açısından muhasebe yazılımları; muhasebecilerin işlerini daha hızlı ve etkin bir biçimde yapmalarının vazgeçilmez bir aracı olmuştur. “Bulut muhasebesi” veya “çevrimiçi muhasebe” olarak da bilinen bu yazılım da; kullanıcıların bilgisayarlarına yüklenmiş muhasebe uygulamaları olarak algılanmaktadır (Dimitriu ve Matei, 2015).

Muhasebe teknolojik gelişmelerden büyük ölçüde etkilenen ve değişime uğrayan önemli bir alan olarak görülmektedir. Bulut muhasebe dönüşümü; özellikle muhasebe profesyonellerinin müşterilerin yeni ve artan talepleri karşısında kendi çalışma şekillerini yeniden gözden geçirmelerine imkân ta-

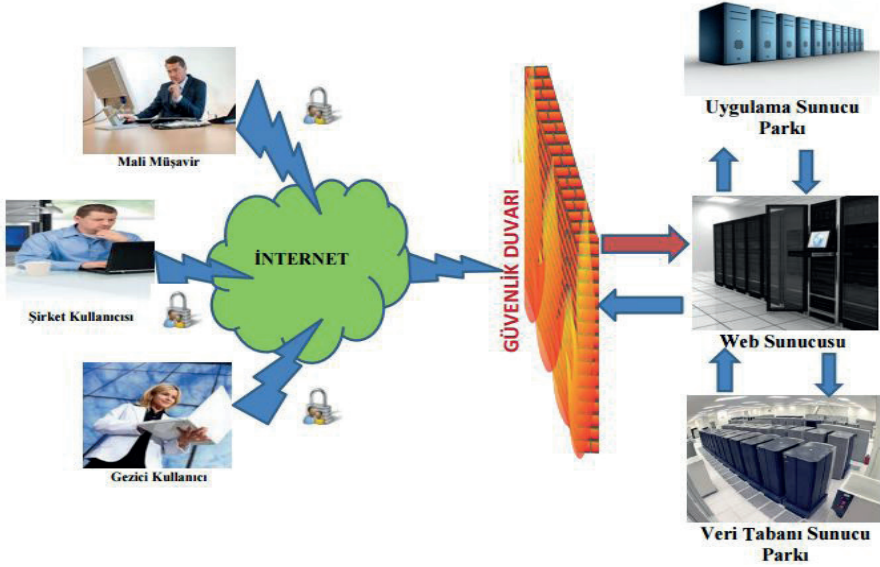
nıyan bir ortam yaratmaktadır. İnsanlar evrak işleriyle vakit geçirmek yerine farklı işlere odaklanmaya eğilimlidirler. Teknoloji bu konuda onlara yeni bir iş bileşimi yaratarak yardımcı olmaktadır. Bulut muhasebe; muhasebe profesyonellerine anında erişilebilen ve yönetilebilen, en güncel finansal bilgilere sahip olma imkânı sağlamaktadır. Bulut bilişim altyapısı, verilere ve yazılımlara internet bağlantısı olan her zaman, her yerde, her cihazdan çevrimiçi olarak erişilebilmesini sağlayan bir platform olarak dikkat çekmektedir. Bulut bilişimde kullanıcılar, yazılım uygulamalarına internet veya başka bir ağ üzerinden bir bulut uygulama hizmet sağlayıcısı aracılığıyla uzaktan erişebilmektedir. Benzer şekilde bulut muhasebesinde veriler buluta gönderilmekte, burada işlenmekte ve kullanıcıya geri gönderilmektedir. Tüm uygulama fonksiyonları, kullanıcıların masaüstünde değil, kurum dışında gerçekleştirildiğinden; işletme bireysel masaüstü bilgisayarlara yazılım yükleme ve bakımını yapma zorunluluğundan kurtulmaktadır (Khanom,2017).

Bulut muhasebesi geleneksel muhasebenin tüm yönlerini kapsamakla birlikte hızla değişen teknolojiye uyum sağlayarak uygulanmaktadır. Bulut bilişim işletmelerin iş yapma şekillerini değiştirmekte ve çevrimiçi ticari işlemlerin artış göstermesiyle birlikte muhasebe; yalnızca bir masaüstü bilgisayar veya ofis sunucusuyla sınırlı kalamamaktadır. Bulut muhasebenin gelişmesiyle birlikte neredeyse tüm veriler ve kapsamlı finansal işlemler her yerde kolaylıkla güvenli olarak muhafaza edilebilmekte ve uzaktan erişimle yönetilebilmektedir. Teknolojik ilerlemeler neticesinde bulut muhasebenin ortaya çıkışı muhasebe sistemini eskisinden daha güçlü hale getirmektedir (Egiyi ve Udeh, 2020).

Bulut muhasebe ile muhasebe meslek mensubu çok daha kısa zamanda daha fazla müşteriye hizmet sunabilmekte, ek bir lisans ücreti ödemeksizin farklı kullanıcıları kolayca sisteme ekleyebilmektedir. Ayrıca, birden fazla yedekleme söz konusu olduğundan; verilerin kaybolması riski bertaraf edilmekte ve yedekleme maliyetlerinin ortaya çıkması da engellenmektedir. Her zaman en güncel mevzuat verilerine sahip modüllerle hizmet sunulmakta, kamu kuruluşlarına gönderilmesi gereken e-beyanname, e-bildirge gibi resmi belgeler sistem üzerinden otomatik şekilde doldurularak eş anlı iletilebilmektedir. Tüm bunlarla birlikte sistemin esnek yapıda olması; kullanıcıların ihtiyacına yönelik eklemelerin ve değişikliklerin yapılmasına imkân sağlamaktadır (Öz, 2016).

Şekil 3’de gösterilen bulut bilişim tabanlı muhasebe sisteminde hizmet sağlayıcı bulut bilişimin özel bulut modeli altyapısından faydalanmaktadır. Bu modelin kullanılmasının en önemli sebebi güvenlik kaygısı olmaktadır. Bu şekilde sunucularında işletmelerin önemli finansal verilerini depolayan hizmet sağlayıcılar, verilerin kötü niyetli kişiler tarafından erişimini engellemeyi amaçlamaktadır. Bulut bilişim tabanlı muhasebe, muhasebe işlemlerinin bulut bilişim teknolojisi kullanılarak çevrimiçi platformlar aracılığıyla

gerçekleştirildiği bir yaklaşımı ifade etmekte; giderek daha popüler hale gelmektedir.



Şekil.3. Bulut Bilişim Tabanlı Muhasebe

Kaynak: Elitaş ve Özdemir,2014

Bulut teknoloji aracılığıyla bilgisayarlarda bilginin depolandığı çevrimiçi veriler sağlanmaktadır. Bankaların çevrimiçi işlemler yapabilmesi, sosyal medya erişim ya da bir e-posta hesabına sahip olmak gibi kriterler de muhtemel bulut teknolojisinin kullanıldığını açıklayan göstergelerdir. Benzer şekilde bulut muhasebe, online muhasebe işlemlerinin yapılabildiği bir sistemi açıklamaktadır (Kelly vd., 2016).

Bulut muhasebe ve geleneksel muhasebe uygulamaları karşılaştırıldığında, temelde bir takım farklılıklar olması beklenmektedir. Geleneksel muhasebe yazılımlarında işletme lisans sahibi olmak gibi bir hakka sahip iken; bulut muhasebe yazılımlarında kiralama hakkı sunulmaktadır. Donanım, bakım maliyetleri geleneksel yazılımda bizzat işletme tarafından karşılanırken; bulut muhasebe yazılımlarında bu masraflar yazılımların kendi bünyesi içindedir. Geleneksel yazılımlarda kullanıcı sayısı lisans doğrultusunda sınırlı iken; bulut yazılımda sınırsızdır (Aytekin vd. 2016).

Özellikle muhasebe paket programı kullanarak hizmet veren işletmeler, bulut bilişimden daha fazla yararlanmaktadır. Giderek klasik muhasebe programları yerini bulut bilişimin temel alındığı web tabanlı muhasebe programlarına bırakmıştır. Artık işletmelerin ortak gayesi finansal bilgilerini her

ortamdan yönetebileceği web tabanlı bir sistem oluşturmaktır. Bu talepler bulut bilişim teknolojileri ile kolaylıkla karşılanmaktadır. Uygulamada klasik muhasebe programları ile bulut bilişim tabanlı muhasebe programlarının karşılaştırmalı farkları aşağıda yer alan Tablo 1’de sunulmaktadır (Elitaş ve Özdemir,2014).

Tablo.1. Klasik Muhasebe Programları ile Bulut Bilişim Tabanlı Muhasebe Programları Karşılaştırması

Klasik Muhasebe Programları	Bulut Bilişim Tabanlı Muhasebe Programları
Veri girişleri el ile yapılır.	Veri girişi otomatiktir.
Uzaktan erişim yoktur.	Uzaktan erişim vardır.
Kurulum ve güncellemeler el ile yapılır.	Kurulum ve güncellemeler uzaktan erişimle yapılır.
Mekândan bağımsız çalışma yoktur.	Mekâna bağlı olmaksızın çalışmak mümkündür.
Yasal değişiklikler bireysel olarak takip edilir.	Yasal değişiklikler sistem altyapısı ile anlık takip edilir.
Beyannameler el ile düzenlenir.	Beyannameler otomatik düzenlenir.
İşlemler yapılırken zaman kayıpları olabilir.	İşlemler otomatik sürdürüldüğünden zaman kaybı yaşanmaz.
Resmi belgeler ve faturalar el ile düzenlenip gönderilir.	Resmi belge ve faturalar otomatik düzenlenerek web tabanlı sistemle gönderilir.
Finansal verilere uzaktan erişim yoktur.	Finansal veriler uzaktan erişimle kontrol edilebilir.
Muhasebeciler ile müşteriler arası sürekli iletişim yoktur.	Muhasebeciler ile müşteriler arası kesintisiz web tabanlı iletişim vardır.

Kaynak: Elitaş ve Özdemir,2014

Klasik muhasebe programları kurulum gerektirir, belirli bir cihazdan erişim mecburidir, başlangıç maliyeti ve güncelleme maliyetleri vardır. Veriler, genellikle yerel sunucularda veya bilgisayarlarda depolandığından işletmenin kendi güvenlik önlemleriyle korunur. Ayrıca kuruluşun ihtiyaçlarına göre ölçeklendirildiği için ilerleyen zaman içerisinde daha fazla donanım ve yazılım satın almayı gerektirir. Yedekleme ve kurtarma işletmenin sorumluluğunda olup el ile gerçekleştirilir. Buna karşılık bulut bilişim tabanlı muhasebe yazılımları; internet bağlantısı olan herhangi bir yer ve cihazdan erişime açıktır, uzaktan erişim ve kontrol gibi esnek çalışma modellerine destek verir. Genellikle kiralama imkânı sağlar, bu da işletmelerin düşük başlangıç maliyetlerine katlanması demektir. Bakım ve güncelleme maliyetleri hizmet sağlayıcının sorumluluğunda olduğundan bu maliyetler göz ardı edilir. Veriler genellikle endüstri standardı güvenlik protokolleri tarafından korunur. Esnek ölçeklenebilirlik sunar, işletmelerin ihtiyaçlarına göre hızla artırılabilir veya azaltılabilir. Yedekleme ve kurtarma otomatik olarak gerçekleştirildiğinden, bu da veri kaybı riskini azalır ve kesintisiz iş yapılmasına olanak tanır.

Muhasebe ve finans alanında iş yükünü azaltmak ve işlerin daha verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak için bir dizi bilişim teknolojisi mevcuttur. İş yükünün oldukça fazla olduğu muhasebe ve finans alanında yapılması gereken bazı işler ve bunları gerçekleştirirken kullanılacak bilişim teknolojileri Tablo 2 de görsel olarak sunulmuştur (Belfo ve Trigo, 2013).

Tablo.2. Muhasebe ve Finans Alanında Yapılacak İşler ve Kullanılacak Bilişim Teknolojisi

İş/Görev	Bilişim Teknolojisi
Bağımsız ve Uygunluk Denetimi	Web Hizmetleri
Stratejik Analiz	Mobil Cihazlar
Kıyaslama	Bulut Bilişim
Tahmin	Çevresel Tarama
İç Denetim/İç Kontrol/Risk Yönetimi	Ticari İstihbarat, SAP GRC gibi yazılımlar
Gerçek Zamanlı Raporlama	Kurumsal Bilişim mimarisi
Finansal Olmayan Performans Ölçümü	İş Süreci Yönetimi
İnteraktif Raporlama	Büyük Veri
Vergi Hesaplama, Raporlama	TurboTax, TaxAct gibi yazılımlar
Finansal Analiz	Excel, Power BI, Tableau gibi araçlar

Kaynak: Aksu,2017

Bu teknolojiler, söz konusu alanda iş yükünü azaltmak, hataları en aza indirmek ve iş süreçlerini optimize etmek adına kullanılabilir. Ancak, uygun yazılımın seçilmesi, işletme ihtiyaçlarına uygun şekilde yapılandırılması, veri güvenliği ve gizliliği gibi konularında dikkate alınması gerekmektedir.

Bulut muhasebesi genel olarak işletmeler ve profesyoneller için önemli avantajlar sağlamakla birlikte; para, zaman ve tecrübe açısından büyük işletmelere göre daha zayıf konumda olan küçük ve orta ölçekli işletmeler bakımından da vazgeçilmez bir çözüm ortağı olarak görülmektedir (Tarmidi vd., 2014).

2.1. Bulut Muhasebenin Avantaj ve Dezavantajları

Bulut bilişimin muhasebede kullanımının en önemli sebebi sağladığı avantajlardır. Bu bağlamda bulut bilişim tabanlı muhasebe sistemlerini kullanan işletmelerin elde edeceği faydalar şu şekilde sıralanabilir (Elitaş ve Özdemir,2014):

- İleri seviyede teknolojiye düşük maliyetle yararlanmak,
- Yer ve zamana bağlı olmaksızın esnek çalışabilmek,
- Müşteri ile kesintisiz iletişimde olmak,

- Hizmet sunumunda zaman kaybı yaşamamak,
- Güncellemeleri aynı anda bedel ödmeden gerçekleştirebilmek,
- İş yükünü müşteri ile rahatlıkla paylaşmak,
- Sınırsız yedekleme imkânı ile veri kaybı yaşamamak,
- Kurulum, destek ve eğitimlerden bedel ödmeden faydalanabilmektir.

Bulut muhasebesinin avantajları esas olarak tahmin edileceği üzere veri kayıt, işleme, depolama ve raporlamanın mümkün olan en hızlı biçimde ve en düşük maliyetle yapılmasına dayanmaktadır. Bunun yanında aşağıda sayılan avantajların elde edilmesi de bulut muhasebe sürecinden beklenmektedir (Dimitriu ve Matei, 2014):

- Maliyetlerde gözle görülür azalma,
- Zaman ve mekâna bağlı kalmaksızın, sınırsız bilgiye erişim imkânı,
- Hızlı veri transferi ve gerçek zamanlı raporlama ile performansta gözle görülür artış,
- Sınırsız veri işleme ve limitsiz depolama kapasitesi,
- En güncel, eş anlı bilgi paylaşımı,
- Kullanıcının rahatlıkla anlayabileceği ve uygulayabileceği dost teknoloji imkânı sunmasıdır.

Bulut muhasebesi birçok avantaj sunmakla birlikte bir takım dezavantajları da beraberinde getirmektedir. Zaman zaman yenilikçi teknolojileri kullanma dolayısıyla maruz kalınacak riskli durumlarda söz konusu olabilmektedir. İlk olarak geleneksel muhasebe sistemlerine, bulut tabanlı muhasebe çözümlerini entegre etmek birtakım uyumsuzluklara yol açabilir. Bulut tabanlı hizmetlerin performansı açısından, kullanıcı sayısına, ağ trafiğine ve sunucu kapasitesine bağlı olarak gelişen performans sorunları yaşanabilir (Öz, 2016). Bu bağlamda bulut muhasebesinin yaşatabileceği bazı olumsuzluklar aşağıda sıralanmaktadır.

- **Güvenlik:** Bulut sistemlere eş anlı olarak çok sayıda kullanıcı erişmekte ve tüm kaynakları ortak kullanmaktadırlar. Bu durum veri güvenliği ve gizliliği açısından riskler taşımaktadır (Aytekin vd., 2016).

- **Performans:** İşletme faaliyetlerini sağlıklı ve kesintisiz şekilde sürdürebilmek güçlü ve hızlı bir internet ağına devamlı ihtiyaç olması, bunun sağlanamaması halinde performansın düşmesine yol açabilmektedir (Aytekin vd., 2016).

- **Bağımlılık:** İşletmeler belirli bir zaman sonunda bulut bilişimle ilgili sorun yaşasa dahi değişiklik ve taşıma işlemi güç olmaktadır. Dolayısıyla bir

anlamda bulut muhasebe bağımlılığı ortaya çıkmaktadır (Elitaş ve Özdemir, 2014).

- **Yasal problemler:** küresel işlemlerde farklı ülke ve kültürlerden, farklı yasal düzenlemelere sahip birlikte iş görebilmektedir. Bu noktada farklı ülkelerin yasal düzenlemelerine de uyum sağlanması gerekmektedir. Benzer şekilde veri gizliliği ve denetimi konusunda ülkelerin farklı yaptırımlara sahip olmaları uyum sorunlarına yol açabilmektedir (Aytekin vd., 2016).

- **Sözleşmeden kaynaklanan problemler:** Farklı bölgelerde bulunan tarafların faaliyet gösterdikleri ülkelerin aynı iş konusunda farklı yasal düzenlemelere sahip olmaları, yasal boşlukların söz konusu olması sözleşmelerde sorun yaratmaktadır (Öz, 2016).

Bulut muhasebesi konusunda oluşturulan yazılımların çok çeşitli olması, muhasebe çalışanlarının kendilerine en uygun yazılımı seçmesi konusunu önemli kılmaktadır. Yapılan yazılım seçimi hem fonksiyonel anlamda hem de maliyet açısından önemli katma değer yaratmaktadır. Başka ifadelerle, iş görene uygun olmayan eksik yâda fazla özelliğe sahip yazılımlar, hem gerekli faydayı sağlamayacak; hem de ek maliyet getirecektir. Bu tür nedenlerden dolayı, muhasebe çalışanları, işletme yöneticileri doğru bulut muhasebesi yazılımını seçebilmek için bazı noktalara dikkat etmelidirler. Bunları şu şekilde özetlemek mümkündür (Taşar ve Demir, 2020):

- Öncelikle çalışanlarla ile karşılıklı görüşmeler yapılarak hangi tür yazılımın faydalı olacağı konusunda beklentiler öğrenilebilir.
- Belirlenecek yazılım için bütçe karşılaştırılır ve onun dâhilinde seçimler yapılabilir.
- İhtiyaç ve bütçe belirlendikten sonra çeşitli kaynaklardan araştırma yapılarak listeler hazırlanabilir.
- Yazılım satın alınmadan önce bir tanıtım ya da deneme sürümü edinebilir. Böylece ortaya çıkabilecek sorunlar önceden belirlenip çözülebilir.

SONUÇ

Teknolojik gelişmelerin artan hızla ilerleme kaydettiği günümüz iş dünyasında, bulut tabanlı hizmetlerin kullanımı giderek artmaktadır. Bu değişim gerek işletmelerin gerek meslek profesyonellerinin iş süreçlerini dönüştürmekte ve optimize etmektedir.

Bulut bilişim, bilgi teknolojilerinin bir hizmet olarak sunulmasını sağlayan modeldir. İşletmeler, bulut bilişim kullanarak altyapı maliyetlerini azaltabilmekte, kaynakları paylaşabilmekte ve çalışma esnekliği kazanabilmektedirler. Ancak, güvenlik endişeleri, uyumluluk gereksinimleri ve hizmet kalitesi gibi bazı faktörler göz önünde tutulmalıdır. Bulut bilişim teknolojisinin bir çıktısı olan bulut muhasebesi, geleneksel muhasebe süreçlerini dijitalleş-

tirmenin ve modernleştirmenin bir yolu olarak görülmektedir. Bulut tabanlı muhasebe çözümleri, işletmelere esneklik, erişilebilirlik ve maliyette etkinlik sağlamaktadır.

Bulut bilişim ve bulut muhasebesi arasında karşılıklı sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Bulut bilişim, bilgi teknolojisi hizmetlerinin internet üzerinden sunulmasını sağlayan bir sistem olarak öne çıkmaktadır. Bu sistem, bilgi teknolojisi kaynaklarının paylaşılmasını ve istenildiği zaman istenilen yerden erişilmesini sağlamaktadır. Bulut muhasebesi ise, muhasebe işlemlerinin bulut tabanlı yazılımlar aracılığıyla yürütülmesini ifade etmektedir. Bulut muhasebesi, işletmelerin finansal verileri güvenli bir şekilde saklamasına, işlemleri otomatikleştirmesine ve finansal raporlamayı kolaylaştırmasına olanak tanımaktadır. Bulut bilişim, bulut muhasebesinin altyapısını oluşturmaktadır. Sunucular, depolama, ağ ve diğer bilgi teknolojisi kaynakları, bulut muhasebesi yazılımlarının güvenli bir şekilde çalışmasını sağlamak için bulut bilişim altyapısı üzerinde barındırılmaktadır.

İlerleyen süreçlerde bulut muhasebesi ve bulut bilişim teknolojilerinin daha da yaygınlaşması beklenmektedir. Yapay zekâ, makine öğrenimi ve büyük veri gibi gelişen teknolojilerin entegrasyonu, bulut tabanlı hizmetlerin daha da güçlenmesini sağlayacaktır. Bununla birlikte, veri güvenliği, gizliliği ve etik konuların da önemini koruyacağı tahmin edilmektedir.

Sonuç olarak, her yenilik beraberinde bir takım avantaj ve dezavantajları getirmektedir. Uyum süreci her zaman zor olmaktadır. Benzer şekilde bulut muhasebesi ve bulut bilişim, işletmeler için oldukça önemli fırsatlar sunmaktadır. Ancak, bu teknolojilerin dikkatlice değerlendirilmesi, doğru stratejilerin belirlenmesi ve uygun güvenlik önlemlerinin alınması önemlidir.

Bu çerçevede genel bir anlayış ve kavrayış sağlamayı amaçlayan bu çalışma, ilgili araştırmaları ve uygulamaları teşvik etmeyi ummaktadır.

KAYNAKÇA

- Akben, İ., & Avşar, Ö. G. İ. İ. (2017). Dijital Tedarik Zinciri Ve Bulut Bilişim Digital Supply Chain And Cloud Computing. *El-Ruha*, 104.
- Aksu, İ. (2017). Bilişim Teknolojisinden Muhasebeye Açılan Pencere: Bulut Muhasebesi. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 79-102.
- Armbrust, M., Fox, A., Griffith, R., Joseph, A. D., Katz, R., Konwinski, A. & Stoica, I. (2010), A View Of Cloud Computing, *Communications Of The ACM*, 53(4), 50– 58.
- Armutlu, H. & M. Akçay.2013. “Bulut Bilişimin Bireysel Kullanımı İçin Örnek Bir Uygulama” Akademik Bilişim Konferansı - 2013, 23-25 Ocak.
- Arslan, B. (2018). Bulut Bilişim’in Avantajları Ve Dezavantajları, Yüksek Lisans Tezi (Yayımlanmamış), Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 9-67.
- Aytekin, A. Erdoğan, Y. & Kavalcı, K. (2016), “Yeni Bir İş Modeli: Muhasebe Alanında Bulut Bilişim”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, ss. 46-62.
- Cengiz, E. & Bakırtaş, H. (2019). İşletme Ve Çalışan Özellikleri Açısından Bulut Bilişim Algısı Farklılaşır Mı?, *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, 12(4): 319-329.
- Çark, Ö. (2019). Kurumsal Kaynak Planlama (KKP) Sistemleri (1. Bs.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çelik, K. (2021). Bulut Bilişimde Temel Konular. *Uluslararası Batı Karadeniz Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 5(2), 236-250.
- Dimitriu, O.,& Matei, M., (2014). A New Paradigm for Accounting Through Cloud Computing, *Procedia Economics and Finance*, Volume 15, Pages 840-846, ISSN 2212-5671, [http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00541-3](http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00541-3).
- Dimitriu, O.,& Matei,M., (2015). “Cloud Accounting: A New Business Model in a Challenging Context”, *Procedia Economics and Finance*, Volume 32, 2015, Pages 665-671, ISSN 2212-5671, [http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01447-1](http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01447-1).
- Dokuz, A. & Çelik, M. (2017). Bulut Bilişim Sistemlerinde Verinin Farklı Boyutları Üzerine Derleme, *Ömer Halisdemir Üniversitesi Mühendislik Bilimleri Dergisi*, 6(2), 316-338.
- Ebem Ş. (2013). Kamu Bilişim Sistemleri Açısından Bulut Bilişimin Teknik, Yönetim Ve Hukuki Boyutlarıyla İncelenmesi: Bilgi Teknolojileri Ve İletişim Kurumu İçin Öneriler, Bilgi Teknolojileri Ve İletişim Kurumu Uzmanlık Tezi, Ankara, 12-71.
- Egiyi, M.A. & Udeh, S.N. (2020). Nijerya’da Bulut Muhasebesine Genel Bakış. *Uluslararası Akademik Yönetim Bilimi Araştırmaları Dergisi (IJAMSR)*, 4 (6), 81-88.
- Elitaş, C. & Özdemir, S. (2014). Bulut Bilişim Ve Muhasebede Kullanımı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2).

- Emekci, A., Kuğu, E., & Temiztürk, M. (2016). Adli Bilişim Ezberlerini Bozan Bir Düzlem: Bulut Bilişim. *Uluslararası Bilgi Güvenliği Mühendisliği Dergisi*, 2(1), 8-14.
- Güvener, T. (2016). İstanbul'daki Bilişim Firmalarında Kullanılan Bilişim Sistemlerini Değer Zinciri Analizi Ve Proje Yönetimi Açısından Değerlendirme Ve Bulut Bilişim Teknolojileri Kullanımı, Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış)/T.C. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı İşletme Yönetimi Bilim Dalı İstanbul, 18-63.
- Kavzoğlu, T., & Şahin, E. K. (2012). Bulut Bilişim Teknolojisi Ve Bulut Cbs Uygulamaları. IV. *Uzaktan Algılama Ve Coğrafi Bilgi Sistemleri Sempozyumu (UZAL-CBS 2012)*, 16-19.
- Kelly, Jane E. Barrow, P. & Epstein, L. (2016), *Bookkeeping For Dummies*, John Wiley & Sons, US.
- Khanom, T. (2017). Cloud Accounting: A Theoretical Overview. *IOSR Journal of Business and Management*, 19(6), 31-38.
- Kılıç, H. (2017). "Kamuda Bulut Bilişim Kullanımına Yönelik Risk Analizi Ve Yönetimi, Uzmanlık Tezi, (Yayımlanmamış) Çevre Ve Şehircilik Bakanlığı, Ankara, 4-39.
- Mathew, H.L. & Rodrigues, L. L. R. (2018). Prioritizing The Factors Affecting Cloud ERP Adoption – An Analytic Hierarchy Process Approach. *International Journal Of Emerging Markets*, 13(6), 1559-1577. Doi:10.1108/Ijoem-10-2017-0404.
- Moudud-Ul-Huq, S., Asaduzzaman, M., & Biswas, T. (2020). Role Of Cloud Computing İn Global Accounting Information Systems. *The Bottom Line*, 33(3), 231-250.
- Öz, Yaşar (2016), "Bulut Bilişim (Cloud Computing) ve Muhasebe", *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 13, ss.63-79.
- Paşaoğlu, C., & Cevheroğlu, E. (2020). Bulut Bilişim Sistemleri Kapsamında Kişisel Verilerin Şifreleme Yöntemleri İle Korunması, *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, 13(2), 183-194.
- Rani, B.K., Rani, B.P. & Babu, A.B. (2015). Cloud Computing And İnter-Clouds- Types, Topologies And Research İssues. *Procedia Computer Science*, 50, 24-29.
- Sarıtaş, T. & Üner, N. (2013). Eğitimde Yenilikçi Teknolojiler: Bulut Teknolojisi. *Eğitim Ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 2(3), 192-201.
- Selvi, O. (2011) Bulut Bilişim Ve Eğitim Alanında Örnek Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Tarmidi, M., Rasid, S. Z. A., Alrazi, B., & Roni, R. A., (2014). Cloud Computing Awareness and Adoption among Accounting Practitioners in Malaysia, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 164, 31 December, Pages 569-574, ISSN 1877-0428, <http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.147>
- Taşar, S. A., & Demir, Ö. (2020) Bulut Bilişimin Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8, 51-57.

Tayaksi, C.; Ada, A. & Kazançođlu, Y. (2016). Bulut Üretim: İşlemler Yönetiminde Yeni Bir Bulut Bilişim Model, *Ege Akademik Bakış / Ege Academic Review*, 16, Özel Sayı. 71- 84 .

Yüksel, H. (2012). Bulut Bilişim El Kitabı, <https://yükselis.files.wordpress.com/2012/01/Bulutbilibic59fimekitabc4b1.pdf> (Erişim Tarihi: 30/05/2021). 13-26.

BÖLÜM 2

POZİTİF MUHASEBE: TEORİ VE ELEŞTİRİLER

Canol KANDEMİR¹



Giriş

Pozitif muhasebe düşüncesi, pozitif bir ekonomi ve bilim olabileceği varsayımından hareket ederek muhasebe uygulamasını açıklamak ve öngörmeyi amaçlamakta, muhasebe uygulamasını açıklamayan ve öngörmeyen teorilerin bilim dışı olduğu ve politik süreçte gerekçe olarak kullanıldığı iddiasında bulunmaktadır. Muhasebe gerçekliği ile ekonomik gerçekliği örtüştüren bu düşünce, temel olarak pozitif ekonomiden ve işlevselcilikten beslenmekte, pozitivizm, realizm ve determinizm çerçevesinde insan bilinci ve iradesinden bağımsız muhasebe gerçekliği olduğunu ve bu gerçekliğin nesnel biçimde ortaya çıkarılabileceğini varsaymaktadır. Tek bir muhasebe gerçekliğinin var olduğu, insanların (muhasebeci ve yöneticilerin) böyle bir gerçekliği, fiziksel ya da doğal bir gerçeklik gibi keşfedebileceği düşüncesi işlevselci ve pozitif olmayan düşünceler tarafından ciddi eleştirilere uğramış, ancak bilimsel geçerliliğini önemli ölçüde kaybetmesine rağmen ana akım muhasebede varlığını devam ettirmiştir. Bu çalışmada öncelikle pozitif muhasebe teorisinin (PMT) iddiaları ana hatlarıyla ortaya konulduktan sonra teoriye karşı yöneltilen eleştiriler gözden geçirilmekte ve tüm iddia ve eleştiriler genel olarak değerlendirilerek pozitif bir muhasebe olamayacağı, son tahlilde muhasebenin sosyal, kurumsal, ekonomik, politik ve normatif bir uygulama olduğu, teorilerin gerçekte nesnellik ve tarafsızlık yanılması yaratarak alınan özünde normatif politika kararlarını desteklemek amacıyla “pozitif” olarak arz edildiği sonucuna varılmaktadır.

2-Watts ve Zimmerman’ın Pozitif Muhasebe Teorisi¹

Pozitif muhasebe düşüncesini teorileştiren Watt ve Zimmerman, muhasebe teorilerini politik süreç ve gerekçeler piyasasına yönelik talep ile açıklamıştır. Buna göre, muhasebe teorileri ekonomik maldır ve dolayısıyla teorilere olan talebe karşılık olarak üretilmektedir. Kamu müdahalesi, bireyleri önerilen muhasebe yöntemleri için lobi yapmaya teşvik etmekte, muhasebe teorileri politik lobcilik için kullanışlı gerekçeler sağlamaktadır. Başka bir deyişle kamu müdahalesi çeşitli teorilere yönelik bir talep yaratmaktadır, çünkü muhasebedeki değişiklikten etkilenen her grup kendi konumunu destekleyen bir teori talep etmekte, bu konumların çeşitliliği bir muhasebe teorisi üzerinde uzlaşma sağlanmasını engellemektedir. Muhasebe teorileri ağırlıklı olarak normatif olmaktadır, çünkü politik eylem için gerekçe olarak kullanılmakta, politik süreç dünyayı tanımlamaktan çok (istenilen dünyayı) öneren teoriler talep etmektedir.

Politik süreç, servet aktarımları aracılığıyla bireyler arasında devletin zor gücünün kullanımı için verilen bir rekabet olmaktadır. Muhasebe yöntemleri bu tür aktarımlar yapmanın araçlarından birisi olduğu için politik süreç içinde rekabet eden bireyler istedikleri servet aktarımlarını sağlayan muhasebe

¹ Watts ve Zimmerman, 1978:112-134, 1995:19-63.

yöntemlerini kural haline getiren teoriler talep etmektedir. Bireylerin çıkarları farklı olduğu için aynı konuda farklı muhasebe kuralları ve dolayısıyla farklı muhasebe teorileri talep edilmektedir. Çıkarların farklı olması, tek bir muhasebe teorisi üzerinde uzlaşılmasını da engellemektedir. Ancak bireyler kendi çıkarlarını gerçekleştiren teoriler istemesine karşın amacı kendi bireysel çıkarlarını gerçekleştirmek olarak ilan edilen normatif bir teori istemekte, sonuç olarak bireyler kamu yararı temelinde kurallar koyan normatif teoriler talep etmektedir.

Standart oluşturma gibi tartışmalı konularda teori arzının getirileri veri iken, bu tür muhasebe teorilerinin arzı için rekabete girilmesi beklenmekte, böylelikle bir konu için yapılan önermeler olasılıkla çıkar gruplarının savunduğu konular kadar çeşitli olmaktadır. Muhasebe standartları için üretilen gerekçeler farklı ve tutarsız olmaktadır, çünkü bir standart politik bir eylemin sonucudur. Sonuç ilgili tarafların amaçlarına ulaşmak için katlanmaya istekli oldukları görece maliyetlere bağlı bulunmakta, söz konusu maliyetler beklenen faydalara göre değişkenlik göstermektedir. Bir standardın gerekçesi, çıkarını gerçekleştiren tarafın (başarılı tarafın) gerekçesi olabilmekte ya da standart bir uzlaşma ise gerekçelerin bir karışımı kullanılabilir. Aynı çıkar grubu her konuda amacına ulaşamamakta, çoğu çıkar grubu her konu ile ilgilenemeyebilmektedir. Ayrıca çıkar grupları farklı konularda tutarlı gerekçeler sunmak zorunda olmamaktadır. Örneğin şirket yönetimlerinin muhasebe standartları için lobcilik yapmalarında vergiler, düzenleme, yönetim ücret sözleşmeleri, kayıt maliyetleri ve politik maliyetler etkili olmaktadır. Muhasebe standartlarının değişmesinden dolayı karları azalan büyük şirketler böyle bir değişikliği desteklemekte, diğer bütün şirketler eğer ek kayıt maliyetleri lobcilik maliyetlerine katlanmayı gerekli kılıyor ise, bu değişikliğe karşı çıkmaktadır.

3-Whittington Eleştirisi²

PMT'ye göre, muhasebe teorisinin amacı "olması gereken" muhasebeyi öneren normatif teorinin tersine, "olan" muhasebeyi açıklamak ve öngörmek olmaktadır. "Olması gereken" muhasebeyi anlatan teoriler gerekçeler üretme piyasasına hizmet etmektedir. Yöneticilerin muhasebe yöntemi seçimi, politik süreç üzerindeki sonuçları (kamu mallarının fiyatlandırılması gibi) ve aynı zamanda çeşitli sözleşmelere (tahvil ya da hizmet sözleşmeleri gibi) etkileri bakımından belirlenmektedir. Politik süreç, (bilimden) gerekçeler üretmesini talep etmektedir. Muhasebe araştırması bir mal olarak görülmektedir ve ancak pazarlama çalışmaları her zaman en güvenilir bilgi kaynağı olmamıştır. Gerekçeler üretme piyasasına olan talep, temel olarak politik süreçten gelmekte ve bilgi maliyetlerinden kaynaklanmaktadır. PMT, büyük ölçüde pozitif/deneysel kanıtlar sunmadan politik sürecin verimsiz, pahalı olduğunu ve genel olarak piyasanın etkin çalışmasını engellediğini varsaymaktadır.

² Whittington, 1987:327-336

PMT'nin özü, muhasebe raporlarının içeriğinin ne olması gerektiğini araştıran ve öneren normatif teorilerin tersine muhasebe uygulamasını açıklamak ve tahmin etmektir. Bu ayırım, önermenin (normatif teorinin) bir amaç ve amaç fonksiyonu belirlemesi düşüncesine dayandırılmaktadır. PMT değerlerden bağımsız ve dolayısıyla bilimsel iken, normatif teoriler (bir amaç fonksiyonu tarafından belirlenen) değerler ile yüküldür ve bu nedenle bilimsel değildir. Buradan hareket ederek PMT'nin bilimsel teori kavramından geliştirilen ekonomi temelli bir teori olduğu iddia edilmiş, PMT ise her nasılsa değerden arınmış ve bilimsel olmuştur.

Bununla birlikte, PMT değer yargularından ya da önermelerden bağımsız olmamıştır. Bir kez, PMT önermeler içermediğini iddia edememiş, nitekim düzenlemenin kötü olduğunu ve serbest piyasanın muhasebe bilgisi arzı için en iyi çözüm olduğunu önermiştir. Finansal açıklamanın kamusal düzenlemeye tabi tutulmasının kamusal refahı arttırdığı belli olmadığından özel düzenlemenin görece ucuzluğu hipotezi de ileri sürülmüştür. Doğrudan kamu müdahalesi olmadan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine benzeyen isteğe bağlı standartların neden ortaya çıkacağı ve bu tür standartların standart oluşumuna katılanlara yarar sağlayıp sağlayamayacağı ile kamunun oluşturduğu düzenlemelerin nerede ve neden sınırlandırılması gerektiği açıklanmamıştır.

4-Tinker ve Puxty Eleştirisi³

PMT, 1960'ların sonları ve 1970'lerin başında muhasebe mesleğini büyük şirket satın almaları ve birleşmelerinde oynadıkları role ilişkin kamunun tepkisinden kurtarmak amacıyla üretilmiş, ancak mesleği meşrulaştırma ve rasyonelleştirmede kısmen başarılı olabilmıştır. Söz konusu birleşme ve satın almalarda yaşanan servet çatışma ve aktarımlarının kurbanları yatırımcılar ve güçlü finansal kuruluşlar olurken, kazananlar spekülâtörler, mevcut şirket yöneticileri ve diğer güçlü finansal kuruluşlar olmuştur. Birleşme ve satın alma dalgasının sonuçlarından birisi, muhasebe standart oluşturucu kurulunun çöküşü ile muhasebe mesleğinin özerkliğini ve kendi kendini düzenleyici konumunu tehdit eden politik soruşturmalar başlatılması olmuştur.

PMT, şirket muhasebe uygulamalarını eleştiren normatif projeler ve diğer sosyal eleştirilerin geçersiz olduğunu ilan ederek bir dönemin sonunu ve yeni bir dönemin başlangıcını işaret etmiştir. Bu teori, Chicago ve Rochester üniversitelerinin öncülüğünde iktisat ve finansta yeni bir gelenek ortaya çıkarmıştır. PMT'ye göre, muhasebe teorisinde muhasebe uygulamasını iyi ya da kötü olarak değerlendirmek için nesnel temeller bulunmamaktadır. Bu tür (iyi/kötü gibi) yargılar, sadece belirli sosyal bileşenlerin akademik tarafsızlık ve nesnellik görüntüsü altında çıkarlarını gerçekleştirmek için kullanılan özur ya da gerekçeler olmuştur. PMT, yalnızca daha önceki (muhasebenin

³ Tinker ve Puxty, 1995:3-16

zanaatkarlık döneminin kalıntısı olan) eylemci/normatif muhasebe türlerini reddetmekle kalmamış, aynı zamanda Reagan-Bush döneminde düzenleme karşıtı bir hareket de başlatmıştır. Bu hareketin bölüşümsel açıdan ekonomik getirisi çok yüksek olmuş, Watt&Zimmerman ile Rochester ve Chicago Okulu'ndaki meslektaşları 1933-34 menkul değer yasalarına kadar giden ve şirketleri muhasebe bilgisinin açıklanması aracılığıyla düzenlemeye tabi tutan bütün önceki geleneği tersine çevirmeye çalışmıştır.

5-Mattessich Eleştirisi⁴

PMT, normların (amaçların) teorik muhasebe çerçevesi içine alınmasına karşı çıkmaktadır. Oysa muhasebeciler açıklanmamış birçok seçimde bulunmakta, böylelikle muhasebe normları PMT adı altında gizlenmektedir. Bir yandan geleneksel normatif muhasebe teorileri bilim dışı olarak reddedilirken, normatif boyutlardan çok pozitif boyutlara önem verilmektedir. Ancak muhasebede genel bilimsel uzlaşmanın olduğu tek bir yasa bulunmamakta, bu nedenle muhasebenin pozitif temelleri de ekonomi ve davranış bilimleri gibi disiplinlerde aranmaktadır. İkinci olarak, muhasebe belirli normlar ve sık görülen değer yargılarını kabul etmeden uygulanmamaktadır.

PMT bir teori olduğu kadar belirli bir yöntembilgisi de sağlamaktadır, ancak bu nokta genellikle gizlenmektedir. PMT taraftarları yöntemsel tartışmaları küçümsemekte, tek uygun muhasebe yöntem bilgisine sahip olduğunu ima etmektedir. Amaçların içinde doğal olarak var olan değer yargıları bile açık biçimde çoğu zaman algılanmamıştır. Bu tutum, muhasebedeki pozitif eğilim ile ağırlaşmış, değer yargılarından bağımsız bir teori bilimsel araştırma için genel olarak zorunlu görülmüş, değer yargıları ancak bilim öncesi araştırmalar için uygun bulunmuştur. Amaç-araç ilişkileri otomatik olarak teoriden dışlanmış, çünkü amaç araçları belirleyen değer yüklü bir varsayım olarak anlaşılmış, değer yargılarına gösterilen ilgi, istatistiksel ilişkiye dayalı nedensellik varsayımlara gösterilen ilgiye dönüşmüştür. Oysaki muhasebe sistemleri ve standartları böyle bir amaç değerlendirmesi olmadan anlamlı değildir. Amaçlara ilgi, doğrudan bu amaçlara götürecekt araçların bulunmasını da yanında getirmektedir. Amaç-araç ilişkileri muhasebe uygulaması için yaşamsal önemde olsa da, genellikle standartlar, ilkeler, kurallar ve kısıtlar altında gizlenmiştir.

6-Boland ve Gordon Eleştirisi⁵

PMT, Milton Friedman'ın araçsalcılığı (açıklamalar ve teoriler gerçeğe uygunluğundan çok yararlılığına göre değerlendirilmelidir.) ile Paul Samuelson'un yöntembilimsel açıklamalarının (deneysel olarak anlamlı bir teori için tek gereken, sadece ideal koşullar altında bu teorinin makul biçimde yürütülebilmesidir.) bir bileşimi olmuş, gelenekselciliğin (bütün teoriler mutlak

4 Mattessich, 1992: 181-198.

5 Boland ve Gordon, 1992:142-170.

anlamda ne doğru, ne de yanlıştır. Teoriler halen kabul gören gelenekler ya da ölçütlere göre mevcutlar arasında en iyisidir. Teoriler arasında daha doğru- lanabilir, daha yalın, daha genel vb olanlar seçilmelidir. Mükemmel bir teori geliştirilemeyeceğine göre, daha iyi teori geliştirmek ile uğraşılmalıdır. Daha iyi yararlılık, en az yanlış gibi bir dizi ölçüye göre belirlenmektedir.) ötesine geçememiştir. Chicago okulu iktisatçıları makroekonomik teorilerin mikro- ekonomik düzeyi de açıklaması gerektiğini düşünmüş, PMT de bu görüşü sürdürmüştür. Buna göre muhasebe standartları, muhasebe standartlarını oluşturan kuruluşları etkilemeye çalışan bireylerin mantığı açıklanmadan açıklanmış kabul edilmemiş, bu iddia ekonomi odaklı muhasebe teorisinin ana dayanağı olmuştur. PMT'ye göre, bilimsel ya da pozitif teoride kaba gerçekler yoktur. Olguların yorumu teorilere bağlıdır.

Sosyal davranışı ekonomi odaklı açıklayan PMT'de hem fayda maksimizasyonu, hem de yönetsel bireycilik eleştiriye uğramıştır. Ayrıca deneysel konular için dengeye dayalı modeller uygun olmamaktadır. Benzer biçimde, dengeye dayalı ekonomi ve tam rekabet piyasaları söylemi sosyolojik olguları açıklamada yeterli sayılmamaktadır. Maksimizasyonun bir analiz yöntemi olarak kullanılması denge durumunun varlığını da gerektirmiştir. Bütün piyasalar dengede iken denge fiyatlarını kullanmak mantıklıdır, ancak mevcut fiyat düzeyinde arz-talep eşitliği yoksa (piyasa temizlenmiyor ise), dengesizlik fiyatları matematiksel güçlüklerle yol açmaktadır, çünkü ya talep edenler ya da arz edenler maksimizasyon yapamamaktadır. PMT için maksimizasyon önemli ve evrensel olduğundan piyasa yetersizlikleri ve diğer dengesizlik durumlarını değerlendirmeleri mümkün olmamaktadır.

7-Christenson Eleştirisi⁶

PMT, Rochester muhasebe okulu olarak bilinmekte, Rochester okulu ise köklerini Chicago ekonomi okulundan (Milton Friedman) almaktadır. Friedman'a göre, pozitif bir teorisin son amacı, henüz gözlemlenmemiş olgular hakkında anlamlı (açık biçimde doğru olan ya da doğru olarak sunulmayan) ve geçerli tahminler veren bir teori ya da hipotez geliştirmektir. Sadece doğal bilimlerin kullandığı yöntemler ile "olan"a ilişkin pozitif bilginin elde edilebileceğini öne süren pozitivizm adlı felsefe okulu ile ilişkili pozitif bilimler (değer yüklü sorular ile değil) olgular ile ilgili önermelerden oluştuğu için deneysel bilimler olarak da adlandırılmaktadır. Ancak teorik önermeler ne normatif, ne de pozitifdir; ne gerçek, ne de ideal açıklamalardır; daha çok mümkün olan ile açıklamalardır.

PMT, muhasebe teorilerinin çoğunu ("olması/yapılması gereken" ile ilgili sorular soran) normatif ve önermeli oldukları için bilimsel bulmamaktadır. Oysa temel düzeyde iyi bir pozitif teori, üst düzeyde iyi bir normatif teori gerektirmektedir. Pozitif teori kavramı, 19.yy pozitivizminden türetilen bir

⁶ Christenson, 1983: 1-22.

yanlış anlamaya (deneysel bilimlerin sadece “olan” ile ilgilendiklerine) dayanmakta ve gözlemlenen olguları açıklamak istemektedir. Ancak bir bilimin yöntembilgisi (teorileri ya da hipotezleri kabul ya da red ederken kullanılan mantık) normatif olmakta, hiçbir bilim yöntembilimsel bağılıklar olmadan var olamamaktadır.

8-Sterling Eleştirisi⁷

PMT, Chicago okulu ilkelerinin doğrudan bir uygulaması olmuştur. Bu okul deneysel kanıtların değerlendirilmesinde, deneysel bulguların teorisinin çıkarımları ile tutarsızlık gösterdiği ya da teorisinin işaret etmediği durumlarda ya verileri yeniden gözden geçirmekte, ya değişkenleri yeniden tanımlamakta, ya teoriyi ya da hipotezleri değiştirmekte ya da bulguyu araştırma gündemine araştırılabilir anormallik/sapma olarak koymaktadır. Bu okuldaki olmayanlar ise, tüm olasılıkları dikkate almakta, araştırma stratejisini koşullara göre değiştirmekte, farklı araştırma yöntemlerini kabul etmeye daha istekli olmakta, bu durum ise araştırma konusu ile ilgili daha çok kanıt türünün kabul edilmesine ve dolayısıyla teoriden daha çok kuşku duyulmasına yol açmaktadır.

PMT’ye göre, muhasebe ve denetim yöntemlerinin seçiminde ve önerilmesinde farklı insanlar (kullanıcılar) kendi refah (beklenen fayda) maksimizasyonunu sağlayacak biçimde hareket etmekte, muhasebe raporları ile kararlar verirken farklı raporlama yöntemlerinin kendi refahlarını nasıl etkileyeceğini bilmek istemektedir. Hayırseverlik dahil her davranış, fayda maksimizasyonu ile açıklanmakta, böylece gerçekte hiçbir açıklama yapılmamış olmaktadır. PMT insanı tek amacı (fayda maksimizasyonu) olan bir otomat olarak tanımlamaktadır, ancak sosyolojik bulgular insanı çok boyutlu bir varlık olarak belirlemektedir.

PMT’nin ikinci temel dayanağı, bilimin değerden bağımsız ya da pozitif, bilim olmayanın ise değer yüklü ya da normatif olduğunun varsayılması, dolayısıyla pozitif olanın dışında kalan muhasebe teorilerinin sahte teoriler ya da bilim dışı düşünceler sayılmasıdır. Ancak pozitif/normatif ayrımı güvenilir değildir, çünkü “olan” (“...-dir cümleleri/...budur/bildiren/iletken) ve “olması gereken” (...-meli-malı cümleleri/...bu olmalıdır./buyuran/emreden) ifadelerini birbirinden ayırmak zor olmaktadır. “...budur” biçiminde görünen, ancak gerçekte gizlenmiş “...bu olmalıdır.” biçiminde olan birçok ifade bulunmaktadır.

9-Schreuder Eleştirisi⁸

Rochester muhasebe okulu Keynes ve Friedman’ı izleyerek pozitif teoriyi “olan” ile ilgili bilgi bütünlüğü olarak tanımlamıştır. Normatif teori ise,

⁷ Sterling, 1990:97-135.

⁸ Schreuder, 1983:1-33.

“olması gereken”i açıklamaktadır. Rochester okuluna göre, muhasebe teorisi ağırlıklı olarak normatif olduğu için muhasebe politikası oluşumu ve muhasebe uygulaması üzerinde doğrudan ve önemli bir katkısı olmamıştır. Normatif odaklı olduğundan muhasebe araştırması da bilimsel değildir. Pozitif bir teori aslında “olan” ile değil, “olabilen” (ya da “olmayabilen”) ile ilgili olup normatif bir teori ise bir değer yargısı içermektedir ve söz konusu değer yargıları bir teorinin deneysel olarak sınanmasını engellemektedir. Bir teorinin normatif olabilmesi için sınanmamış olması değil, sınanabilir olmaması gerekli bir koşul olmaktadır.

Öte yandan, olguları ve değerleri birbirinden ayırmak çok güçtür, çünkü bireyler değerlerin gözlemler ve analizler üzerinde yaptığı etkilerin tümüyle bilincinde olmamaktadır. Dolayısıyla gözlemler ve analizler değer yüklü olabilmektedir. Ayrıca zorunlu seçicilikten dolayı bireyler (araştırmacılar) ancak taraflı (bilimsel) açıklamalar getirebilmekte, tek yanlılık (tarafılık) sadece hipotez seçiminde değil, sonrasında elde edilen sonuçlarda da var olabilmektedir. Öte yandan, muhasebe teorilerinin uygulamada ve politikadaki yararlılığı sadece yöntembilimsel değerlendirmelere dayanmamakta, muhasebe bilgisinin üretildiği ve kullanıldığı sosyal koşulların da göz önüne alınması gerekmektedir.

10-Reiter Eleştirisi⁹

Muhasebe araştırmasında 1960’lar ve 1970’lerde deneysel olmayan normatif bir yaklaşımdan deneysel ve ekonomi temelli bir yaklaşıma doğru devrim niteliğinde bir değişim yaşanmış, bu değişim araştırma soruları ve yöntemlerine yansımıştır. Başlangıçta ekonomi temelli araştırmalar muhasebe rakamları ile ekonomik ve piyasa değişkenleri arasındaki ilişkileri araştırmış, muhasebe bilgisinin bilgi içeriğini sınamaya tabi tutmuş ve etkin sermaye piyasalarının temel hipotez olarak kabul edilmesine yol açmıştır.

PMT, finansal muhasebeyi pozitif ekonomiden türetilen ekonomi temelli bir alana dönüştürmüş, ancak muhasebe yöntemlerinin seçimi ve muhasebe düzenlemelerinin sosyal sonuçları ile ilgili soruları yanıtlayamamıştır. Finansal ekonominin görünen başarısına karşılık PMT’nin başarısızlığı muhasebe araştırmasındaki kriz belirtilerini ve piyasanın yetersizliğini de yansıtmıştır. Bu çerçevede, (tıp, finans, mimarlık gibi) diğer mesleki disiplinlerin tersine muhasebe araştırması uygulamaya ve/veya politika oluşturulmasına yol gösterememiş, çoğu akademik araştırma alanı ilgili alanda devrim niteliğinde değişikliklere neden olan önemli yenilik döngüleri ile tanımlanırken bu tür yenilikler muhasebe araştırmasında bulunmamıştır. Önemli boyutta muhasebe araştırması yapılmasına karşılık temel sorunların (muhasebe kurumlarının optimal yapısı, muhasebe standartlarının optimal seçimi gibi) çözümüne yakın bir noktaya gelinememiş, diğer mesleki disiplinlerin tersine sını

⁹ Reiter, 1998:143-171.

şirketler, düzenleyiciler ve muhasebe şirketleri tarafından akademik muhasebeciler ve muhasebe araştırmasına yönelik belirgin bir talep oluşmamıştır.

11-Genel Değerlendirme ve Sonuçlar

PMT'yi tek nesnel gerçeklik arayışında olan işlevselci, pozitivist, realist ve determinist bilim ve toplum düşüncesi ile bu düşüncenin üst varsayımları çerçevesinde ele almak gerekmektedir, çünkü bu teori sözü edilen düşünceden ve özellikle pozitif ekonomiden türetilmiş görünmektedir. Bu noktadan hareketle teori ve bilgi üretiminde işlevselcilik ve pozitivistimin izdüşümlerini ve üst varsayımlarını (Burrell ve Morgan, 2019:1-9) en açık biçimde saptayan ve eleştirilerini sözü edilen üst varsayımların gerçekçiliğine yoğunlaştıran bir bilim topluluğu olarak eleştirel muhasebecilerin bulgu ve saptamaları önemli bulunmuştur. (Kandemir, 2022a:23-4)

Bir kez, normatif çalışmalardan deneysel çalışmalara doğru değişim, kısım 1950'lerde üniversitelerin bilimsel araştırma yapmadıkları yönündeki Ford ve Carnegie vakıflarının yaptıkları eleştirilerden ve kaynak tahsislerinden kaynaklanmıştır. (Chua, 1996:136) İkinci olarak, bilgi üretim sorununun temelinde teorilerin kesin bir biçimde normatif ve pozitif teoriler olarak ayrılması ve eğer bir teori değer yargıları içeriyor ise, değer yargılarının kabul edilmesi (yapılan varsayımların ifade edilmesi) durumunda teorinin sorunsuz duruma geleceğinin düşünülmesi olduğu belirlenmiştir. Normatif-pozitif ayrımı realist bir bakış açısından doğmakta ve bilimsel teorilerin sosyal değişim ve kontroldeki taraflı işlevini kavrayamamaktadır. Oysa pozitif teorilerin de normatif kökenleri bulunmaktadır. (Tinker vd, 1982:167-73, 191) Pozitif, tanımlayıcı ya da deneysel teorilerin genellikle normatif teorilerden daha gerçekçi, olgulara dayalı ve geçerli olduğu öne sürülmüş, olgular onlar hakkındaki teorilerden bağımsız değerlendirilmişse de, bilimsel ya da pozitif teoride kaba olgular olmamış, olguların yorumlanması teorilere dayanmıştır. (Manicas, 1993:153) Olgular kendi kendine konuşmamış, hem sosyal, hem de nesnel olarak inşa edilmiştir. Olgular sınırlı anlamda nesnel olup teorisyenlerin çoğunlukla ne olması/yapılması gerektiğine ilişkin birtakım normatif eğilimlere başvurmadan olguları yorumlaması (değişkenler arasında ilişki kurması) mümkün olamamıştır. Teorileştirmenin tanımlayıcı, pozitif ve normatif olarak ayrıştırılması gerçekte normatif politika kararlarını desteklemek için nesnellik ve tarafsızlık yanılsaması yaratmak amacıyla kullanılmaktadır. (Tinker, 1988:165-8) Teorinin, (bilimin değil) daha çok felsefenin ve edebiyatın alanı ve görevi olarak görülmesi bireyin deneyimleri, seçimleri ve bunlardan kazanılan bilginin gösteriminin yok sayılması da hakim söylemin bileşenlerinden birisi olmuştur. (Power, 1992:482)

Üçüncü olarak, “olan”ın kutsanması, statükoyu rasyonelleştiren ana akım teorilerin polyannacılığını göstermekte, krizler, yıkımlar, yetersizliklerden tek çıkış yolu olarak “bu, mümkün olan dünyaların en iyisi olmak zorunda”

gerekçesi gösterilmektedir. (Tinker, 1988:165-8) Var “olan”ın “olması gereken”e karşılık geldiği (uyumlu olduğu) varsayılmaktadır. Ancak bu bakış açısı toplumun değişebilir ve tarihsel niteliğini görmezlikten gelmekte ve çağdaş kapitalizmi tanımlayan yapısal ilişkiler ve kurumsal yapıların sosyal ve tarihsel kökenlerini inceleme dışı bırakmaktadır. (Neimark ve Tinker, 1986:369-73) Başka bir anlatımla, salt “olan”ın araştırılması gerektiğine inanılmışsa da, “olan” kimilerine göre iyi, doğru ve güzel, kimilerine göre ise kötü, yanlış ve çirkin olmaktadır. Bu durumda “olan”, kimileri için “olması gereken”, kimileri için de “olmaması gereken” olmakta, başka bir deyişle, “olan” ve “olması gereken” gerçekte iç içe geçmektedir. Benzer biçimde “olabilen” de “olan” ve “olması gereken” ile ayrılamamamaktadır, çünkü “olan” ile ilgili saptamalar “olan”ın sürdürülmesi” ya da değiştirilmesi amacıyla yapılmakta, bu seçimi yapmak için “olan”, “olabilen” ve “olması gereken” birlikte değerlendirilmektedir. Söz konusu değerlendirmede “olan”ın sürdürülmesi, “olabilen”in bulunduğu olasılıklar karşısında sadece bir seçenek oluşturmaktadır ve değerlendireci mensup olduğu grup ya da sınıfa göre bir “olması gereken” tanımı yapıp buna uygun olarak olasılardan birini yaşama geçirmeye çalışabilmektedir. “Olan”ın sürdürülmesi de belirli grup ve sınıflar için iyi, doğru ve güzel bulunduğu için “olması gereken” olarak tanımlanmakta, dolayısıyla “olabilenin” sunduğu diğer olasılıklar değerlendirme dışı bırakılmaktadır.

Ana akım sosyal bilim yaklaşımı deneyselci bilim felsefesini varsaymaktadır. Ancak bu felsefe 19.yy’ın sonunda fizikçiler ve felsefeciler (doğa bilimcileri) tarafından oluşturulmuş ve sosyal bilimler, büyük ölçüde o dönem geçerli olan doğa bilimlerine göre ideolojik olarak yapılandırılmıştır. (Manicas, 1993:151-2) Bununla birlikte, sosyal olguların doğası fiziksel yasaların yaptığı tanımlamalara uygun düşmemiş, sosyal bilimlerde deneysel yöntemler deneysel yasaların bulunmasına yol açmamıştır. Deneysel/hesaplamalara dayalı yöntemler amaçlara (ilginç araştırma sorularına) giden araçlar olup kendileri bir amaç olmamıştır. (Chua, 1996:132) Deneyselcilerin çoğu, pozitif teorilerin doğruluğunu sadece olgusal kanıtlara başvurarak göstermiş, böylelikle değerlerin incelenmesi dikkatlerden kaçmıştır. Ancak değerler neyin gerçeklik olduğuna karar verirken olgu görünümü altında örtülü bir biçimde sürece katılmakta, başka bir deyişle teoriler oluşturulmadan önce işlevsel olmakta, bu arada mevcut sosyal düzene bir gerekçe üreten kollektif bir ideolojiyi güçlendirebilmektedir. (Tinker, 1988:181-4) Ana akım teoriler tek yönlü bir nedensellik varsayımı ile ortaya çıkarmak istediği gerçekliğin sosyal olarak değiştirilebilirliğini kabul etmemiş, teorilerin bilimsel yönünü abartmış, sosyal yönünü küçümsemiş, teorilerin gerçeklik içeriğinin ya da geçerliliğinin sadece deneysel temelde kararlaştırılabileceğini düşünmüştür. (Neimark ve Tinker, 1986:373-77)

Sonuç olarak, bilim evreni hem pozitif, hem de normatif teori, yaklaşım ve yöntemler ile genişlemekte, toplumun mutluluğuna ve özgürleşme-

sine ile doğanın korunmasına daha çok hizmet edebilmektedir, çünkü salt “olan”ı açıklamayı ve öngörmeyi amaçlayan pozitif bilim “olan”ı (statüko-yu) “olması gereken” olarak gördüğü ve bu çerçevede düzen, denge, işbirliği, uyum ve bütünleşme içinde bir sosyal ve fiziksel dünya varsayımı yaptığı için “olan”ı yeniden ve yeniden üretmeye hizmet etmekte, “olan”da çatışmalar, çelişkiler, uyumsuzluklar, düzensizlikler ve çözülme içinde bir sosyal ve fiziksel dünya varsayımı yapan bilim ve toplum düşünceleri ise “olan”ın değiştirilmesi amacıyla “olabilen”i ve “olması gereken”i araştırarak “olan”ı aşmayı denemekte, bilimin görev alanını ve sorumluluklarını “olan”dan “olabilen”e ve “olması gereken” e doğru genişletmektedir. Var olan fiziksel dünyanın korunması gerektiği için var olan sosyal dünyanın da korunması gerektiği, bilimin de bu nedenle sosyal ve fiziksel dünyadaki düzenlilikleri, uyumu ve dengeleri araştırması gerektiği düşüncesi evrensel ve genelgeçer bir yasa, ilke ya da kural değil, yalnızca işlevselci, realist, pozitivist ve determinist düşünce ve bilim düşüncesinin temel bir üst varsayımı olmaktadır. Bu düşünce topluluğu değişim yanlısı hümanist ve yapısalcı düşünce topluluklarını dışlayarak özne-nesne ayrılığına temelinde nesnelci, deneyselci, kesin, somut, tartışma dışı bilgi anlayışına dayalı ve bireyi (araştırmacı, uygulamacı ya da kullanıcıyı) sosyal ve fiziksel dünya içinde etkisizleştiren bir üst çerçevede bilimi temel olarak “olan”ı açıklamaya ve öngörmeye indirgemekte, toplumun sosyal ve fiziksel dünyayı daha insani, toplumcu, doğacı ve özgürleştirici yönde değiştirme çabalarına etki ve müdahaleleriyle destek vermekten kaçınmaktadır.

Bu çerçevede PMT, muhasebe alanında ana akım teori olarak bir yandan özellikle normatif muhasebe teorilerinin politik sürecin gerekçe taleplerine karşılık verecek biçimde oluşturulduğu için genel kabul görmediğini iddia ederken, diğer yandan kendisi de 1960’lardaki birleşme ve satın almalar dalgasında muhasebe ve dolayısıyla yönetim kurumunu sorumluluktan kurtarmak için üretilmiş bir teori olduğunu dolaylı olarak kabul ederek çelişkiye düşmektedir. Başka bir anlatımla, PMT’nin aynı anda hem muhasebe uygulamasını nesnel olarak açıklayan ve öngören bir uygulama olması, hem de politik sürecin gerekçe piyasasına her nasılsa arz edilmeyen tek teori olması istenmektedir. PMT, teori ve bilgi üretimini politik süreç ile açıklamaya çalışırken, muhasebenin kurumsal, sosyal ve politik bir yapı ve kurum olarak ürettiği bilgi ve teoriler ile olan muhasebe gerçekliğini ortaya çıkarmadığını ve fakat inşa ettiğini sonucuna ulaşmamaktadır. (Kandemir, 2014:38) (Kandemir, 2022b:189-200) Özellikle son derece politikleşmiş bir alan olan muhasebe standart oluşturma sürecini inceleyip hala teorinin “olan” muhasebe uygulamasını açıkladığını ve öngördüğünü savunmak da kendi içinde çelişkili değerlendirmeler olmaktadır (Kandemir, 2016:125), çünkü muhasebe uygulamasını hem teknik olarak inceleyip nesnel bir muhasebe gerçekliği (olanı) ortaya çıkarmak ve fakat bu incelemenin politik sürecin taleplerine (olabilene

ya da olması gerekene) gerekçe üretmek amacıyla yapıldığını savunmak birbirlerini yanlışlamaktadır.

İkinci olarak, normatif teoriler değer yüklü olarak bilim dışı olarak nitelendirilirken, PMT piyasalarda denge ve etkinliğe yönelik inancı ile değerden bağımsız olduğunu savunmuştur. Üçüncü olarak, varsayımları ve üst varsayımları gerçek dışı olsa bile PMT'nin muhasebe yöntemlerinin seçiminde yararlı olduğu, bu çerçevede ücretleri kara bağılı olduğunda, şirketin büyüklüğü ve borç/öz kaynak oranı yüksek olduğunda şirket yöneticilerinin büyük olasılıkla dönem karını arttıran muhasebe yöntemlerini seçtiği iddia edilmiş, böylece yönetici hileleri ve manipülasyonları neredeyse doğallaştırılmış ve meşrulaştırılmıştır. Dördüncü olarak, Rochester okulu (PMT), Chicago okulunun pozitif ekonomi düşüncesinden etkilenerek tam rekabet piyasalarının denge fiyatlarını olduğu gibi veri olarak eksik rekabet piyasaları için açıklamalar ve öngörüler yapmaya çalışmış, deneye durumlarından yola çıkarak dengesizlik durumlarını açıklamaya ve öngörmeye çalışmaktadır. PMT'nin bu çelişkilerinin özeldir PMT ve genelde ana akım bilim ve muhasebebin pozitif araştırma dogmasından kaynaklandığı, özne-nesne, pozitif/normatif, olan/olması gereken ayrımlarının bütünlük/toplam düşüncesini göz ardı ettiği için sosyal ve ekonomik gerçekliği çarpıttığı değerlendirilmektedir. (Kandemir, 2023:1819-29)

Teori ve bilgi üretiminde temel olarak işlevselci ve pozitivist düşünce ve bilimin varsayımları ile oluşturulan bir üst çerçevede PMT normatif teorileri bilim evreninden kovmuş ve bu şekilde kendi kendisini doğrulayan dışı kapalı bir bilim topluluğu yaratmıştır. Kapalı ve örgütlü bir topluluk oluşturan PMT hem üretim, hem de tüketim aşamasında güçlü çıkar grupları tarafından desteklendiği ve özendirildiği için hemen her dönem bilim topluluğunu yönlendirmiş ve ana akım teori konumunu korumuştur. Bununla birlikte, Keynes'in, yaklaşık 100 yıl önce 1936'da yaptığı etkili gözlem (aslında yapılan uygulamaların geçerliliğini yitirmiş düşünce ve teorilere dayanması) özellikle sosyal uygulamalar ve araştırmalar için geçerli olmakta, hatta bir yanlış bilinçlilik olgusu ortaya çıkarmaktadır. Varsayımları, sonuçları ve öngörülerini gerçek dışı olan teori ve düşünceler ve bu arada PMT uygulama ve araştırma dünyasında bilinçli ve/veya bilinçsiz olarak benimsenmeye devam edilmiş, bilim ve özellikle sosyal bilimler toplumun, doğanın, sosyal ve fiziksel dünyanın sorunlarını kalıcı ve kökten biçimde çözmek yerine temel olarak "olan"ı (statükoyu) sürdürmeye ve yeniden üretmeye hizmet etmiştir.

Öte yandan, PMT eleştirileri temel olarak bilimin salt pozitif araştırmaları değil, normatif ve teorik teorileri de içine alan geniş bir özgürlük alanı olduğunu, bu nedenle pozitif ve normatif teorileri astlık-üstlük, önemlilik/önemsizlik, geçerlilik/geçersizlik, kesinlik/belirsizlik çerçeveleri içinde değil, tamamlayıcılık ve bütünlük ilişkileri içinde değerlendirmek ve sosyal, politik, ekonomik gerekçeler ile bilim alanını daraltmamak gerektiğini vurgulamış-

tır. Bu bağlamda, pozitif/normatif araştırma ayrımı, normatif düşünce, teori, araştırma ve bilgi üretiminin bilim dışı ya da daha az bilim ilan edilmesi için kullanılan ideolojik bir aygıt olmuştur ve bu aygıt kötüye kullanılarak bilim işlevselcilik ve pozitivistliğe indirgenmiş, bilim tarihin, toplumun ve doğanın dışında ve üstünde yapılan salt teknik ve anlaşılması güç bir uğraşa dönüştürülmüştür. Bilimi bilim için yapan, tarih, toplum ve doğadan yalıtılmış sınırlı bir bilimci çevrenin ve bilimcilik ideolojisinin kaynağı da bilimi üstün bir bilinç olmaktan çıkarıp katı ve bağnaz bir inanca çeviren indirgeyici bu yaklaşım olmuştur. Tarihin, toplumun, doğanın ve hatta bilimin üstüne sığmayan ve uymayan bu çerçevenin oluşturduğu tek bilim, tek teori ve tek gerçeklik anlayışı tek parti, tek dünya, tek toplum, tek tip insan kadar anlamsız, gerçek dışı ve totaliter bir düşüncedir ve ilk kovulması gereken yer teori ve bilgi üretim çevreleri olmak gerekmektedir. İnsanların farklı görüşlerin haklarını ve başka dilleri ve bilme yöntemlerini ortaya çıkarma hakkı bulunmaktadır, çünkü çok söylemli/kültürlü ve başkalarına değer vermemekten kaynaklanan büyük sorunlar yaşayan bir dünyada tek söylem/kültür kendi başına bir sorun oluşturmaktadır. (Chua, 1996:130-1)

KAYNAKÇA

- Boland, L.A ve Gordon, I.M. (1992). Criticizing Positive Accounting Theory. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9, No. 1 (Fall). pp. 142-170.
- Burrell, G. ve Morgan, G. (2019). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. New York:Routledge.
- Chua, W.F. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*. Vol. 61. No. 4. pp. 601-632.
- Chua, W.F. (1996). Teaching and Learning Only the Language of Numbers-Monolingualism in a Multilingual World. *Critical Perspectives on Accounting* 7, 129-156.
- Christenson, C. (1983). The Methodology of Positive Accounting. *The Accounting Review* Vol. LVIII, No.1, January, pp.1-22.
- Kandemir, C. (2014). Muhasebenin Ekonomi Politigi: Dış Dinamikler. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(1), 38-74.
- Kandemir, C. (2016). Muhasebenin Ekonomi Politigi: İç Dinamikler. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 125-145.
- Kandemir, C. (2022a). Eleştirel Düşünce ve Cesur Yeni Muhasebeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. Nisan 2022, Sayı: 66, Sayfa: 23-44.
- Kandemir, C. (2022b). Finansal ve Sosyal Muhasebede Gerçekliğin İnşası. *Mali Çözüm*. Sayı: 174. Kasım/Aralık.
- Kandemir, C. (2023). Ana Akım Muhasebe Araştırmasında Dogmatik Önyargılar ve Karşı Düşünceler. *Mali Çözüm*. Sayı: 180. Kasım/Aralık.
- Neimark, M. ve Tinker, T. (1986). The Social Construction of Management Control Systems. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 11. No. 4/5. pp. 369-395.
- Manicas, P. (1993). Accounting as a Human Science. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 2/3, pp. 147-161, 1993.
- Mattessich, R. (1992). On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm - regained?. *Accounting, Business & Financial History*, 1992, 2-2, 181-198.
- Mattessich, R. (1995). Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 4, pp. 259-284, 1995.
- Power, M. (1992). After Calculation? Reflections on Critique of Economic Reason by Andre Gorz. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.17,No. 5,pp. 477-499.
- Reiter, S.A. (1998). Economic Imperialism and the Crisis in Financial Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting* 9 , 143-171.
- Schreuder, H. (1983). Positively normative (accounting) theories. Faculty of Economics and Business Administration. Vrije Universiteit Amsterdam. Serie Research Memoranda. September. No. 1983-10. pp.1-33.

- Sterling, R.R.(1990). Positive Accounting: An Assessment. ABACUS, Vol. 26. No. 2, pp.97-135.
- Tinker, A.M., Merino, B.D. ve Neimark, M.D. (1982). The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought. Accounting, Organizations and Society. Vol. 7. No. 2. pp. 167-200.
- Tinker, T. (1988). Panglossian Accounting Theories: The Science of Apologising in Style. Accounting, Organizations and Society. Vol. 13. No. 2. pp. 165--189.
- Tinker,T. ve Puxty, T. (1995). The Rise and Fall of Positive Accounting Theory. pp.3-16 (Policing Accounting Knowledge: The Market for Excuses Affair içinde). Markus Wiener Publishers, Princeton:New York
- Watts, R.L. ve Zimmerman, J.L. (1995). The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses. (Policing Accounting Knowledge: The Market for Excuses Affair içinde), pp.19-63. Markus Wieners Publishers, Princiteon:NewYork.
- Watts, R.L. ve Zimmerman, J.L. (1995). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. The Accounting Review. Volume LIII, No.1, January 1978.
- Whittington, G. (1987). Positive Accounting: A Review Article. Accounting and Business Research. Vol. 17, No. 68, pp. 321-336.

BÖLÜM 3

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Zeynep TURAN¹

Ali APALI²



¹ Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansal Yönetim Tezli, Yüksek Lisans Öğrencisi

² Doç. Dr., Ali Apalı, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji Ve İşletmecilik Yüksekokulu Muhasebe Ve Finans Yönetimi

GİRİŞ

Hizmet sektörünün en önemli çalışma alanlarından olan turizm sektörü bünyesinde faaliyet gösteren konaklama işletmeleri, insan odaklı olup misafir memnuniyetini gerçekleştirmek temel hedefleri arasında yer almaktadır. Sektörde faaliyet gösteren işletmeler, yerli ve yabancı misafirlerin işletmeden beklentilerini karşılamak, değişimlere, yeniliğe açık olmak ve hizmet sektörünün sınırlılıklarını daha da geliştirip güncelleştirmek zorundadır. Yerli ve yabancı misafirler için konaklama, yeme-içme, eğlenme, dinlenme bazen de ulaşım gibi temel ihtiyaçları karşılayan turizm sektörü o ülke için döviz girdisi sağlayan en önemli unsurdur.

Muhasebe departmanları, konaklama işletmelerinin uzun dönemli faaliyet gösterebilme açısından mali nitelikli, maliyet kontrolünü sağlayan dinamik bir birimdir. İşletmenin büyümesi ve kar elde edebilmesi için alacağı kararlarda muhasebe bilgisinin doğrultusunda oluşturulan raporlar ve bu raporların doğruluğu, güvenilirliği ve anlaşılır olması gerekmektedir. İşletmelerin geleceğe yönelik kararlarının ve planlamalarının sağlıklı işleyebilmesi adına muhasebe departmanının yöneticilerin karar mekanizmaları üzerinde etkilidir.

Çalışmada öncelikle literatürde yer alan araştırma konusu ve amacı doğrultusunda belirlenen çalışmalardan örnekler verilecektir. Devam eden kısımda, Antalya ilinde faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinden elde edilen veriler işlenerek, bilgiye dönüştürüldüğü araştırma başlığı ve sonuç ile çalışma sonlandırılacaktır.

1. Muhasebe Bilgi Sistemi Kavramı

Muhasebe, üst yönetimin işletme adına doğru ve sağlıklı adımlar atılması adına finansal tabloları kullanarak karar alınmasına yardımcı olup muhasebe pozisyonunu göstermek amacıyla performans raporlarının hazırlanması ve mali işlemlerin kaydedilmesini sağlayan süreçleri kapsamaktadır. Böylece, muhasebe, işletmenin finansal durumunu gösteren amaçları ile ilgili işlemlerin tanımlanması, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanmasına kadar uzanan süreci kapsamaktadır (Shim ve Siegel, 1999: 1). Dolayısıyla, muhasebe bilgisi, bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ilişkin finansal bilgilerini ölçmek ve ilgili kullanıcılara bu finansal bilgileri raporlamak amacıyla kullanılmaktadır. Muhasebe, aynı zamanda işletme ile ilgili olan kişilere bilgi sağlayan bir sistemdir.

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin alacağı kararlarda faaliyetlerinin sürekliliğinin sağlanması ve işletmenin ileriye dönük kararlar almasında yardımcı olmaktadır. Muhasebe bilgi sistemini oluşturan belirli aşamalar bulunmaktadır. Bu aşamaları bilmek ve aralarındaki ilişkiyi doğru şekilde kurmak gerekir. Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin finansal durumu ve faaliyetleri-

nin sonucu ile ilgili kişiye kurumlara doğru ve güvenilir bilgi sağlamaktadır (Apalı, 2020).

Muhasebe bilgi sistemleri; kuruluşun operasyonlarının ve mali durumunun planlanması, geliştirilmesi ve iyileştirilmesi için bilgi sağlamanın yanı sıra, kuruluş yöneticilerine doğrudan bilgi sağlar (Bushman ve Smith, 2001). Bunun yanında muhasebe bilgi sistemi tarafından sağlanan veriler, dış paydaşlara da (devlet ve hissedarlar gibi) rapor edilerek sunulmaktadır. İşletme finansal bilgilerinin işletmenin iç ve dış ortamı açısından önemi nedeniyle muhasebe bilgi sistemlerinde bilgi kalitesi özellikle önemlidir. Muhasebe bilgi sistemleri, özellikle finansal bilgilerin şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde raporlanması konusunda önemli sorumluluklara sahiptirler.

Muhasebe bilgi sisteminin üç tane temel amacı bulunmaktadır, birincisi işletmenin ihtiyaç duyduğu bilgilerin sağlanması, ikincisi sağlanan bilgilerin güvenilir olması, üçüncüsü ise sağlanan muhasebe bilgilerin işletme içi ya da işletme dışındaki kötü kullanımlardan korumaktır (Şaklak ve Buran, 2010: 6).

Muhasebe bilgi sistemleri işletmenin fonksiyonel açıdan bölümlendirilen bilgi sistemleri arasındaki iletişimi sağlama amacını da yerine getirmektedir. Bu iletişim, kaynakların birbiriyle koordineli kullanımını sağlamaktadır. Bu nedenle, muhasebe bilgi sistemi bir işletmenin yöneticileri ve denetçilerinin, faaliyetlerini yönetmek amacıyla diğer bilgi sistemlerinden bilgi sağlamaları için ana bilgi kaynağını oluşturmaktadır.

2. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşlevleri ve ilkeleri

Muhasebe bilgi sistemi, genel muhasebe veya finansal muhasebe gibi geleneksel muhasebeyi ve maliyet muhasebesini de kapsayan geniş bir kavramdır. Bu, en eski temel yönetim bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, diğer muhasebe nesnelerinin işlevlerinden farklı işlevlere sahip bir sistemdir. Ayrıca muhasebe sistemi ve organizasyonunun tüm fonksiyonlarını içerir. Ticari bir organizasyonun sınırlı sistemine de benzetilebilir. İş liderlerine karar verme aşamalarında birçok fayda sağlar (Akgün ve Kılıç, 2013: 22).

Muhasebe bilgi sistemi, varlıkları yönetmek, işlemlerin kontrolünü sağlamak ve gelecek ile ilgili planlamalar yapmada gerekli bilgileri ilgili kullanıcılara sağlamaya çalışmaktadır. Sorumluluk muhasebesi, nakit ve sermaye planlaması da dâhil olmak üzere maliyet yönetimi, işletme varlıklarının, yükümlülüklerinin, sermayesi, gelirleri ve giderleri ile ilgili geçmiş ve geleceğe dönük bilgiler sağlayan sistem bütünüdür (Bekçi ve Ömürberk, 2007: 99). Bu sistem bütünlüğünün ilgili kullanıcılar tarafından gerekli bilgilerin sağlanması adına bazı işlevleri bulunmaktadır. Bu işlevler; İşletme için olan verileri toplamak ve kayıt etmek, toplanan verileri sınıflandırıp, kullanılabilir bilgiye dönüştürmek, Oluşturulan verileri, güvenilir ve anlaşılabilirlik ilkesine dayandı-

rılarak rapor etmek, karar merceği olan yöneticilerin bu verileri analiz edip yorumlanmasına olanak sağlamak, şeklinde işlevleri bulunmaktadır (Şaklak ve Buran, 2010: 6).

Muhasebe bilgi sistemi, yönetim bilgi sisteminin alt sistemlerinden birini oluşturmakla birlikte, işletmenin kendi içerisinde olan nakit akışı ile ilgilidir. Muhasebe bilgi sisteminin bazı temel işlevleri bulunmaktadır. Bunlar, işletmenin varlıkları üstünde koruyuculuk işlevini yerine getirmek ve varlıklarda zaman içinde olup biten değişimleri belirlemek ile işletmenin finansal durumu ve eylemlerinin sonucuyla ilgili taraflara bilgi sağlamaktır. Bu eylemler sonucunda ilgili taraflar; işletmenin yöneticileri, işletme sahipleri ve ortakları, kredi verenler, çalışanlar, kamuoyu ve devlettir. Bu grupların ihtiyaç duyduğu bilgiler bunlara muhasebe raporları aracılığıyla sağlanmaktadır (Üstün, 1982: 46-47).

MBS ve bu sistemi oluşturan alt sistemler hakkında yukarıda verilen bilgilerden hareketle bu sistemin temel prensipleri şu şekilde özetlenebilmektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 165).

- Uygun maliyet ilkesi bu ilke, muhasebe bilgi sisteminin kuruluş ve işleyişinde fayda-maliyet analizinin dikkate alınması gerektiğini belirtmektedir.
- Raporlama ilkesi, muhasebe bilgi sisteminin düzenli, doğru ve güncel bir şekilde mali tabloların ve diğer raporların hazırlanmasını sağlar.
- İnsan etkeni ilkesi, muhasebe bilgi sistemini işletmek için yeterli ve profesyonel personeller ve bu personellerin nitelikli olması gerektiğini belirtmektedir.
- Örgüt yapısı ilkesi, muhasebe bilgi sisteminde tam bir personel yönetimine, yetki ve sorumlulukların kişilere uygun şekilde dağıtılmasını, görev ve sorumlulukların dağıtımının yapılmış olmasını belirtmektedir.
- Açık ve anlaşılabilir olma ilkesi, muhasebe bilgi sisteminde herkes tarafından açık ve anlaşılır olması gerektiğini belirtmektedir.
- Veri biriktirme ve işleme ilkesi, muhasebe bilgi sisteminde verilerin düzgün ve sistemli bir şekilde kaydedilmesini, bu kayıtların işlenerek çeşitli bilgiler üretmesini, bu bilgilerin belgeler yardımıyla saklanmasını ifade etmektedir. Muhasebe bilgi sistemi, şirketlerin geleceğe yönelik stratejik kararlar almasına olanak tanımaktadır. Bu bilgilere dayanarak şirketler potansiyel riskleri kontrol altında tutabilirler. Ayrıca muhasebe bilgi sistemi yapısı nedeniyle muhasebe hizmetleri şirket dışındaki kişilerde bu bilgilerden faydalanabilir.

3. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi

Hizmet sektöründe hızlı bir şekilde büyüyen konaklama sektörü içerisinde faaliyet gösteren işletmeler emek-yoğun olarak faaliyet gösteren işletmelerdir. Rekabetin yoğun olduğu iş dünyasında işletmeler, yaşamlarını sürdürebilmeleri için kaynaklarını en etkin şekilde kullanmaktadırlar. Konaklama işletmeleri ise yaşamlarını sürdürebilme ve karlılık açısından kaynakları en doğru şekilde kullanıp misafirlerin memnuniyeti temel amaç saymaktadırlar, çünkü işletmenin ana gelir kaynağı misafirlerdir. Diğer tüm sektörlerde olduğu gibi turizm sektöründe de rekabet oldukça yoğundur. Bu rekabetten kaynaklı işletmeler meydana gelen değişimlerden kaynaklı bazı riskleri alarak çeşitli stratejiler geliştirmektedirler. Bu stratejilerin uygulanmasında en önemli adım en doğru maliyet sistemini oluşturmaktır.

Bu maliyet sisteminin temel amacı ise konaklama işletmesinin maliyetlerinin planlanması ve planlamanın kontrol altında tutulmasıdır. Maliyet sistemini oluşturup en etkin biçimde kullananlar ise konaklama işletmesinin muhasebe departmanıdır.

Turizm sektörünün en temel kısmını oluşturan konaklama yani otel işletmelerinde, maksimum kar için kaliteli hizmet sunup bu hizmetin planlanmasında en önemli kısımların oluşturulmasında muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Konaklama işletmelerinde yöneticilerin, yönetim faaliyetleri sırasında misafirlerin memnuniyetini ön planda tutmak oldukça önemlidir. Bunun sağlanabilmesi için konaklama işletmelerinin, finansal yapılarının güçlendirilip, maliyet kontrolüne ilişkin uygulamalara gereksinim duyulmaktadır. Maliyet kontrolü, konaklama işletmelerinin faaliyet ve performans düzeylerinin istenen seviyelerde oluşabilmesi için stratejik açıdan ehemmiyet kazanan bir kavramdır (Atmaca ve Yılmaz, 2011: 16).

Konaklama işletmelerinde, maliyet muhasebesi bilgileri alınacak kararların kalitesini daha da artırmaktadır. Yönetim muhasebesi özellikle işletme kararlarının planlanması ve kontrolünde yönetime alınacak kararlar hakkında detaylı bilgi sağlamaktadır. Özellikle konaklama işletmelerinde yönetim muhasebecileri yönetime alacakları kararlarla önemli bilgiyi sağladıkları için işletmeye karşı sorumludurlar (Zubac, 2012: 1-2). Yönetim muhasebesi, konaklama işletmesi için gerekli bilgileri sağlanması, planlanması, kontrol ve fiyatlandırmasında ihtiyaç duyulan alanlarda kullanılmasını sağlamaktadırlar (Bilici ve Turan, 2019:133).

4. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Departmanı

Muhasebe, işletmenin dili olarak görülmektedir. Bu dil işletmelerin eski zamanlardaki gibi sadece kayıtlamadan ziyade işletmelere üstünlük sağlama da bilgi üreten bir unsur haline gelmesi sonucunda ortaya çıkmıştır. İşletme

paydaşlarına doğru ve zamanında bilgi üreten ve ilgililere bilgi sunan bu sisteme muhasebe bilgi sistemi denilmektedir (Apalı ve Apalı, 2017: 1149-1150). Bu sistem, diğer tüm işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmelerinde de oldukça önemlidir. Muhasebe bölümü tarafından üretilen finansal bilgiler, işletmeyi yönetimini sağlayan yöneticilere iletilmektedir. Dolayısıyla işletmede muhasebenin doğru işlenmesi ve planlanması açısından öne çıkmaktadır (Azaltun ve Kaya, 2006).

Muhasebe bilgi sistemleri şirketle ilgili karar verecek taraflara yöneliktir. Bir şirketin ekonomik faaliyeti ile ilgili verileri toplayan, işleyen, saklayan ve veri sahiplerine sunan bilgi sistemleridir (Julie vd., 1999: 7). Ticari işletmede, faaliyet dönemi içerisinde para ile ifade edilen tüm işlemleri gerekli işlemler doğrultusunda kaydederek niteliklerine göre sınıflandırılmasının ardından sonuçlarının analiz edilerek yorumlanıp rapor halinde işletme adına kararlar alacak yöneticilere yararlı bilgileri sağlamaktadırlar.

Muhasebe bilgi sistemi, konaklama işletmesinde en etkin şekilde kullanmakta olan muhasebe departmanıdır. Konaklama sektöründe oldukça önemli olan muhasebe departmanı, faaliyet sonucunun belirlenip ve mali tabloların hazırlanması açısından önemli bir role sahiptir. Muhasebe departmanı ile ilgili bazı kayıtlar departman dışında çeşitli yerlerde tutulmaktadır. Örneğin, misafirlerle ilgili tüm kayıtlar ön büroda, restoranda ve barda tutulmaktadır. Bu nedenle muhasebe departmanının, departman dışındaki işlemleri kontrol etmek için diğer departmanlarla yakın işbirliği içinde çalışması gerekmektedir (Yücesan, 2014).

İşletme yöneticilerinin işletmeyi ileriye taşıyacak ve devamlılığını sağlayacak karar almada yardımcı olacak bilgileri sağlayan muhasebe departmanı kolay anlaşılabilir, güvenilir ve ulaşılabilir olması önem taşımaktadır. Bu sebeple işletmede muhasebe departmanı, diğer departmanlar arasında oldukça önem arz eden koordinasyon görevini de gizli olarak yerine getirmektedir. Bu sistem, planlamadan iç kontrole kadar bütün departmanların hem girdilerini hem de çıktılarına yönelik çalışmaları içeriğinde barındırmaktadır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında muhasebe bilgileri oldukça önemlidir. Buradan hareketle konaklama sektörü işletmelerinin muhasebe sisteminin; objektif organizasyon, personel, yazılım ve donanım, muhasebe bilgilerinin oluşturduğu raporlar, dış faktörler gibi yönlerden gözden geçirilerek etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir (Aktürk, 2015: 109).

Konaklama işletmelerindeki muhasebeyi piyasada bağımsız meslek mensubu ofislerinden ayıran temel fark, muhasebe işlemlerinin kayıt altına alınmasının yanında işletmelerin gerek geçmiş verilerini baz alarak gerek gelecekteki plan ve stratejilerinden yola çıkarak finansal tablolar aracılığı ile günlük, haftalık, aylık ve yıllık raporlamaların hazırlanmasıdır.

2. Araştırma

Bu başlık altında araştırmanın konusu, literatürde yer alan çalışmalarından örnekler, amacı kapsam ve sınırlılıkları, yöntemi ve amaç doğrultusunda incelenen konaklama işletmesinden elde edilen muhasebe sistemine yönelik bulgulara yer verilecektir.

2.1. Araştırmanın Konusu

Doğal ve kültürel varlıkların korunması, çevreye duyarlı, turizm faaliyetlerinin bölge halkının gelir elde ettiği turizm sektörünün faaliyetleri gün geçtikçe önemi artmaktadır (Apalı, 2015: 113). Ekonomiye yön veren üretildiği anda tüketilmekte olan hizmet sektörünün içerisinde faaliyet gösteren turizm sektörünün en önemli gelir kaynağından biri olan konaklama işletmeleri hedef kitlenin amaçları doğrultusunda faaliyet göstermektedir. Konaklama işletmelerinin ana amacı misafirlerin konaklama, dinlenme ve eğlenme gibi temel ihtiyaçlarını karşılamak ve konfor alanını genişletmektir. Misafirlerin konaklama işletmesine gelmeden ve geldikten sonraki aşamada işletmenin her departmanının ayrı ayrı görevleri bulunmaktadır. Bu süreçte işletmede önem taşıyan muhasebe departmanı mali nitelikli tüm işlemlerin kontrolünü içeren bir bilgi sistemidir. Konaklama tesislerinde muhasebe departmanının bütün konaklama sistemi içerisindeki öneminden dolayı bu çalışmada konaklama işletmelerinin muhasebe departmanı çalışmanın konusu olarak belirlenmiştir.

2.2. Literatür Özeti

Konaklama işletmelerinde muhasebe bilgi sistemi veya muhasebe departmanı ile ilişkilendirilen ve çalışmanın konusu ve amacı ile en yakın ilişki içerisinde olduğu tespit edilen literatürdeki araştırmalardan örnekler aşağıda yer almaktadır.

İbrahimoglu ve Karacaer (2003), hazırladıkları çalışmalarında muhasebe bilgi sisteminin oluşmasında, muhasebe ve yönetimin kurulması, iç kontrol sisteminin oluşması ve yönetim hakkında gerekli bilgilerin sağlanmasında bilgi sisteminin düzeni ile bağlantılıdır. Kontrollü sisteminin oluşmaması yönetimde başarısızlığa yol açmakta olup işletmenin kaybına sebebiyet vermesi olası sonuçları arasındadır. Çalışmalarının sonuncuna ulaştıklarında muhasebe bilgi sistemi ve oluşturulan sistemde meydana gelecek her türlü hata, düzensizlik ve hileler işletmenin kendi içerisinde oluşturmuş olduğu sistem ile ortaya çıkarıldığını savunmaktadırlar.

Azaltun ve Kaya (2004), çalışmalarında muhasebe sisteminin, diğer işletmelerde olduğu gibi turizm alanında faaliyet gösteren konaklama işletmelerindeki önemini ele almışlardır. Araştırma sonucunda konaklama işletmeleri, kâr elde etmek, büyümek, rekabet avantajı sağlamak ve daha iyi hizmet sunmak amacıyla kurulmasından dolayı, muhasebe bilgi sistemi

sayesinde bu amaçlarına ne şekilde ulaştıklarını saptayabildiklerini vurgulamışlardır.

Koşan (2011), çalışmasında bilgi sistemleri ve muhasebe bilgi sistemleri sayesinde daha doğru bilgiyi hızlı bir şekilde yöneticilere sunmayı amaçlamıştır. Bodrum bölgesinde bulunan konaklama işletmelerinde yapılan çalışmalara göre teknoloji ile gelişme gösteren muhasebe bilgi sistemi, yönetim ve finansal muhasebe sürecini olumlu yönde etkilediği, sistemle birlikte ekonomik olayların kaydedilip, sınıflandırılıp ve özetlenerek daha anlaşılır ve kullanılabilir bilgi haline getirilip işletme içi ve işletme dışı ilgili kişilere yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

Aktürk (2014), Muhasebe bilgi sistemleri, otel operasyonları da dahil olmak üzere işletme bilgi sistemlerinin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Yeniliğe uyum sağlamanın mühim olduğu bir sektörde muhasebe bilgi sistemlerinin esnek ve talebe duyarlı olması gerekmektedir. Bu değişimler sonucunda, muhasebe bilgi sisteminin aktifliğini artırıp, yöneticilerin daha güvenli ve sağlıklı karar almalarında en doğru bilgiyi sağlamış olacaktır. Aksi takdirde, yeniliğe ayak uyduramayan işletmelerde başarısızlığa yol açabilir.

Köroğlu, Karadağ ve Biçici (2014), işletmeler geliştirmekte olan bu yoğun rekabet ortamında kar sağlayabilmeleri adına etraflarında olup biten gelişimleri riskleri ve öngörülemeyen bazı belirsizlikleri göz önünde bulundurup gelişmelere açık vaziyette olup bir yol belirlemeye hazır olmalıdır. İzlenecek bu yolda önemli husus güvenilir muhasebe sisteminin oluşturulmasıdır. Çağımızın rekabet ortamında, konaklama işletmesinde sağlıklı ilerleyebilmesi adına kullanılabilir muhasebe sisteminin kurulup, rekabet üstünlüğünün sağlanması olduğunu bildirmektedir.

Doğan (2016), literatür bilgisine dayanarak hazırladığı çalışmasında, kurumsal yönetim ile muhasebe bilgi sistemleri arasındaki ilişkiyi incelemeyi hedeflemiştir. Çalışma sonucunda, şirketlerin finansal durumunu gerçeğe uygun bir şekilde sunan bir muhasebe bilgi sisteminin, tüm çıkar gruplarının şirket tarafından sağlanan finansal bilgilere ilişkin ihtiyaçlarını karşılayacağını ve şirketin iç paydaşları olan bilgi kullanıcıları arasındaki bilgi çıkar çatışmalarını azaltacağını bildirmiştir.

Tazegül (2020), literatür çalışmasında, teknolojinin gelişmesi ile birlikte değişen muhasebe bilgi sistemi, yöneticilerin karar alma aşamalarında oldukça önem arz eden muhasebe bilgi sisteminden doğan bilgiler oldukça önemlidir. Sonuç olarak çalışmada, güçlü yapıya sahip işletmelerde teknolojinin gelişimi ile beraber hızlı bir büyüme sağlamaktadırlar. Gelişimin değerlendirilmesi için kullanılmakta olan bir yönetim sistemine sahip olması gerektiğini bildirmektedir.

Muhasebe bilgi sistemi/muhasebe birimi/departmanı ile ilişkili literatürde birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmaların tamamının incelenmesi çalışmanın kapsam ve sınırlılıklarını aşacağı için sadece araştırma konu ve amacına uygun olarak literatürde tespit edilen çalışmalardan bazı örnekler verilmiştir. Bu çalışmalardan en yakın olanı Koşan (2011)'in çalışması olup, yıllar içerisindeki muhasebe ve bilgi sistemi dönüşümünden dolayı farklı bir işletmeden elde edilen verilerin incelenmesi çalışmanın farkını ortaya koymaktadır.

2.3. Araştırmanın Amacı

Batı Akdeniz de yer alan turizm sektöründe faaliyet gösteren muhasebe departmanları çalışanlarının, yapılan giderler, gelirler ve harcamaların sistematik şekilde işlenip ilerlemesi muhasebe bilgi sistemi sayesinde gerçekleşmektedir. Araştırma kapsamında belirlenen konaklama işletmesi özelinde muhasebe departmanının muhasebe sisteminde verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenip rapor haline getirilmesi mali işlere ve işletmenin finansal işlemlerine ne kadar katkı sağladığı ve sistem içerisinde ortaya çıkan işlemlerin ortaya çıkarılması araştırmanın amacını oluşturmaktadır.

2.4. Araştırmanın Kapsamı

Batı Akdeniz bölümünde Antalya ilinde yerleşik olan Lara-Kundu bölgesinde faaliyet gösteren bir otel işletmesi tespit edilmiş ve bu işletme araştırmanın konu sınırını oluşturmaktadır. Konaklama işletmesinden 2024 yılının ilk çeyreğinde veriler elde edildiği için bu zaman dilimi araştırmanın zaman sınırı olarak kabul edilmektedir. Ayrıca belirlenen işletmenin sadece muhasebe departmanının içerisinde yer alan muhasebe bilgi sistemi ile ilgili veriler dikkate alındığı için konu sınırı muhasebe bilgi sistemidir. Bu sınırlılıkların dışındaki faaliyetler araştırmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

2.5. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma kapsamında belirlenen konaklama işletmesinde, muhasebe sistemi ile ilgili veriler, muhasebe departmanında görevli personele sorular yöneltilmiş ve ilgililerle mülakat yapılmıştır. Çalışmada incelenen muhasebe departmanı birimlerinin konaklama işletmesi muhasebesine bağlı olarak nasıl hareket ettikleri ve sistem içerisinde veriler sorulan sorulardan elde edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca konaklama işletmesinden muhasebe ile ilgili iç yazışmalar talimatnameler ve bilgi metinleri elde edilerek sistem anlaşılmaya çalışılmıştır.

2.6. Bulgular

Araştırmanın uygulama kısmında örnek olarak alınan, Antalya ilinin Lara bölgesinde faaliyette bulunan konaklama işletmesinde muhasebe departmanı kendi içerisinde bölümlere ayrılmaktadır. Bu bölümler işletme

bünyesinde krediler, kasa, income, cost, satıcılar, depo ve tesellüm olarak alt dallarda isimlendirilmektedir. Bu sistem içerisinde işletmenin muhasebe bilgi sisteminin işleyişi incelenmektedir. İşletmenin muhasebe bilgi sisteminde yönetim kademesinin başında öncelikle muhasebe müdürü ve müdür yardımcısı yetki ve sorumluluk sahibidir. Muhasebe müdürünün ve muhasebe müdür yardımcısının sistemden elde ettiği incelemeler doğrultusunda üst yönetime raporlar oluşturulmaktadır. Bu raporlar bahsedilen muhasebe birimlerinin yani departmanların kaydettikleri muhasebe bilgilerinden oluşmaktadır.

2.6.1. Depo-Tesellüm Birimi ve İşlemleri

Satın alma sürecini başlatıp muhasebe işleyişinin başlangıcı olarak görev alan birimdir. İşletmenin ihtiyacı olan yiyecek-icecek, işletme malzemesi gibi olmayan bütün ihtiyaçlarının piyasada fiyat ve kalite araştırmasının ardından satın alma sürecini başlatıp kabulünün yapılıp, teslim alınıp işletmeye kontrollü biçimde işletmede gerekli dağılımın yapıldığı muhasebe ile ilişkili hatta muhasebe alt birimidir. Departmanlardan gelen satın alma talep ve ihtiyaçları satın alma süreçlerine göre sisteme kaydetmektedir. Muhasebe bilgi sistemi kapsamında değerlendirilen ve muhasebe departmanının alt birimi olan bu birimin esas olarak takip ettiği iş ve işlemler şu şekilde olduğu tespit edilmiştir;

- Muhasebe işleyiş talimatı satın alma esaslarına göre faaliyetlerini gerçekleştirmek,
- Sipariş verilen ürünlerin sevkiyatının takip edilmesi,
- Gelen ürünlerin mal kabul işlemlerini fatura, miktar veya gerekli hacim ölçüleri ile yerine getirilmesi,
- Gelen gıda ürünlerinin gerekli koşullar ve şartlar doğrultusunda uygun olanların teslim alınmasını, uygun olmayanların ise kabulünün yapılmaması,
- Satın alınan satıcı firmalarla yapmış olduğu sözleşmelere göre faturaların kontrol edilmesi,
- Mal kabulü yapılan ürünlerin faturalarının muhasebe bilgi sistemine girilmesi,
- Muhasebe işleyiş talimatı depolama esaslarına göre depolama işlemlerinin yerine getirilmesi,
- Depodan bölümlere malzeme transfer işlemlerinin yürütmesi,
- Stok yönetimin en doğru şekilde kontrol ve takibinin yapılması,
- Depo sayımlarının doğru, güvenilir ve sağlıklı şekilde yapılmasına imkân sağlanması için uygun ortamın sağlanmasıdır.

İşletmenin, tüm ihtiyaçlarının satın alımını ve satın alımların kalite, fiyat, miktar gibi kontrollerin yapımının ardından ilgili departmanlara kontrollü bir şekilde dağıtımını sağlayan depo-satın alma bölümü, konaklama işletmesinin tüm departmanları ile irtibat halinde olup, ihtiyaçları muhasebe departmanının gerekli sistemine göre satın alımını gerçekleştirmektedirler.

2.6.2. Kasa/Vezne Birimi ve İşlemleri

Muhasebe departmanının bir diğer alt birimi olan kasa/vezne birimi, işletmenin bütün finansal hareketin muhasebe kaydının yapılmasının takip edilmesi ve sonuçlandığı birimdir. Mevzuatlara uygun şekilde muhasebe kayıtlarının yapıldığı, raporlanıp işletmenin finansal sürecinin kontrollü ilerlemesini sağlamaktadır. Parasal hareketin yoğun olarak işlediği muhasebe alt birimidir. Muhasebe bilgi sistemi içerisinde muhasebe departmanı ile doğrudan ilişkili olan kasa/vezne biriminde ortaya çıkan faaliyetler şu şekildedir;

- Çek-senet tahsilatları,
- Nakit ödemeler,
- Sigorta takipleri vb.,
- Kayıp eşyaların sahiplerinin bulununcaya kadar muhafazası,
- Muhasebede kasa işlemlerinin günlük olarak denkleşmesini sağlayan bir birimdir.

Uygulama kısmında tespit edilip, incelenen konaklama işletmesinde özellikle emanetçi gibi çalışan kasa/vezne biriminin misafirlerin kıymetli eşyalarının da muhafaza görevini üstlenmesi dikkat çekicidir. Bu birimin müşteriler ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilişki içerisinde olması bu unsur ile bağdaştırılabilir.

2.6.3. Satıcılar/Giderler Birimi ve İşlemleri

Konaklama işletmesi içerisinde faaliyet gösteren bir diğer muhasebe alt birimi olan satıcılar bölümü bir diğer ismi ise giderler sorumlusudur. İşletmelerin faaliyetlerinde kullandıkları varlıkları elde edebilmek için katlanmak zorunda oldukları unsurlara gider, bu unsurların izlendiği hesaplara giderler denir. Konaklama işletmesinde yiyecek-içecek hariç tüm giderlerin ya da faturaların takibi yapılmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi içerisinde yer alan giderler biriminin sorumlulukları şu şekildedir;

- Ambardan girişi yapılan stoklu faturaların kontrollerinin yapılması,
- Gelen faturaların kontrolleri yapıp, ilgili gider kodlarına göre kaydedilmesi,
- Her ay sonunda geçmiş aya ait giriş ve çıkış işlemlerinin kontrollerinin yapılması,

- Stok girişi ile muhasebe girişi arasında fatura kontrollerinin yapılması,
- Ay sonlarında satıcı firmalarla mutabakat sağlanması,

Satıcılar birimi ile cost birimi gider birimleri olmalarından kaynaklı birbirleri ile ilişki halinde faaliyetleri yürütmektedirler. İki biriminde faturaları ortak nokta olarak alınabilecek depo-tesellüm biriminden gelmektedir. Satıcılar dediğimiz birim tüm departmanların giderlerine ilişkin faturaların incelemelerinden ve kaydedilmesinden sorumlu birimdir.

2.6.4. Cost Birimi ve İşlemleri

Turizm sektöründe konaklama ve yiyecek-içecek sektörleri hem yatırım aşamasında hem de işletme aşamasında yatırım gerektiren sektörlerdir. Bu sebeple ilgili yatırımların finansmanı devlet teşvikleri, işletmelerin öz kaynakları veya kredi kullanılarak sağlanmaktadır. Konaklama ve yiyecek-içecek hizmetleri sektörü, talepteki değişimler nedeniyle belirsizliğin ve risklerin her zaman mevcut olduğu, maliyet ve giderlerin kontrol edilmesinin oldukça zor olduğu, kar marjlarının gün geçtikçe daraldığı bir sektördür. Tüm bu faktörler işletmelerin finansal kaynak gereksinimlerini artırmaktadır (Kandır vd., 2008: 232; Karadeniz, 2012: 232).

İncelenen konaklama işletmesinde yiyecek-içecek gibi işletmenin zorunlu ihtiyaçlarının takibinin yapıldığı birim cost birimidir. Cost birimi maliyet muhasebesindeki stok kontrol aşamasına göre yiyecek-içeceklerin departmanlara olan dağılımını takip etmektedir. Mutfak ve yeme-içme birimleri gibi departmanlarla birebir iletişim halinde olan cost biriminin sorumluluk alanları şu şekildedir;

• Mutfak ve yeme-içme departmanlarıyla maliyet kontrol sistemini sağlamak ve denetlemek,

- Ambara giriş-ambardan çıkış gibi kontrolleri sağlamak,
- Gerekli muhasebe kayıtlarını yapmak,
- Envanter sayımları ve kontrolleri sağlamak,
- Aylık tüketim/gider analizlerinin yapılmasını sağlamak,
- Analizler ve raporlar yaparak üst yönetime/karar alıcılara sunmaktadır.

Satıcılar biriminde olduğu gibi cost birimi de hizmeti üretebilmek için katlanılan maliyetlerin muhasebesinde sorumlu birimlerdir.

2.6.5. İncome Birimi ve İşlemleri

İncome olarak isimlendirilen alt bölüm ise gelirlerin takip edildiği birimdir. Gelir yönetimi uygulamaları; yapının belirlenmesi, fiyatların belirlenmesi ve miktarların belirlenmesini içermektedir. Bu, üç temel talep yönetimi kararını ifade etmektedir.

Gelir yönetimi, tüm şirketlerin ticari faaliyetlerini yürütebilmesi için gereklidir. Yapılan giderlerin karşılığında gelir elde edilir. Bu da şirkete karlılık açısından geri dönüşünü sağlamak amacıyla yapılmaktadır (Güderoğlu, 2017).

Uygulama kapsamında incelenen konaklama işletmesinin muhasebe bilgi sistemi işleyişi içerisindeki faaliyetleri şu şekilde tespit edilmiştir;

- Otelin tüm gelirlerini ilgilendiren işletmelerin kontrolünü yapıp bu işlemler doğrultusunda raporların hazırlanması,
- Ön büroda kesilen faturaların kontrolünü ve seri takibinin yapılması,
- Nakit ve kredili satışların, kasiyerlerden gelen satış dökümleri ile kontrolünün yapılması,
- Kredili satışların müşterilerin folyolarına intikalinin sağlanması,
- Gelirlerin muhasebe kayıtlarının yapılması,
- Bütçelerin hazırlanması,

Bu birim, konaklama işletmesinde günlük ortaya çıkan ve ekstra oluşan gelirleri, yevmiye kayıtlarını tutulmasını ve bunların takibinin yapılmasını sağlayan birimdir.

2.6.6. Krediler Birimi ve İşlemleri

- Satış pazarlama ve ön büro departmanı ile ilişkili olup satış departmanının sözleşmelerle belirlediği fiyatlandırmalara göre kontrollerini sağlamak,
- Otelde konaklayan misafirlerin kredi limitleri ve ödeme durumları açısından kontrol edilmesi,
- Oda tipleri, kalan kişi sayısı ve otelde konaklayan misafir sayısına göre tahsilatın sağlanması ve takibinin yapılması,
- Fiyatlandırma kontrollerinin yapılması,
- Uygulanan indirim kontrollerinin sağlanması,
- Hatırlatma mektuplarının gönderilip, tahsilatların yapılması,
- Sorunlu veya ödemesi geciken hesapların tahsilatı konusunda diğer departmanlarla koordinasyonun kurulması,
- Her ay sonunda departman yetkilisine bilgi verilmesi, kredi toplantısı düzenlenmesi ve toplantı gündeminin hazırlanması,
- İşlemlerin denetimi aşamasında, aksaklıklar konusunda gerekli uyarıların yapılması,

Tüm bu işlemlerin kontrol edildiği birim olan krediler çok yoğun ve nakit akışının yüksek olduğu bir birim olup titizlikle bütün işlemler kaydedilip, ilgili raporların hazırlanmasında ve gerekli kararların alınmasında yardımcı olmaktadır.

Konaklama işletmelerinin esas amacı olan kâr elde etmenin yanında istenilen başarıyı yakalamak ve istenilen kârlılık düzeyine ulaşabilmek için gelir yönetimi büyük önem taşımaktadır.

Muhasebe ve muhasebe alt birimlerin sorumlu, yöneten, organize eden ve yönlendirmekte olan muhasebe müdür ve muhasebe müdür yardımcısıdır. Bu yetkililerin kontrolleri neticesinde birimlerin muhasebe kayıtlarının anlaşılır raporlar halinde sunulması üst yönetiminin kararlarında yönlendirici bir görev taşımaktadırlar. Muhasebe işlemlerine göre hazırlanan bütçe raporları işletmenin geleceği yönünden oldukça dikkat edilmesi gereken bir durumdur.

SONUÇ

Konaklama işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminin nasıl olduğu hangi alt birimler ile ilişkili olduğu, altı birimlerin sistem içerisindeki işleyişi ve sorumluluk alanları nedir? Gibi birçok soru ile başlanan çalışmada Antalya ili Lara bölgesinde faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinde bahsedilen soruların yanıtları aranmıştır. Konaklama işletmesinde hem nitel araştırma yöntemlerinden mülakat ve gözlem hem de işletmenin iç yönergeleri ve talimatnamelerinden faydalanılmıştır.

Elde edilen bulgular sonucunda, konaklama işletmesinin uzun soluklu bir faaliyet gösterebilme açısından yöneticilerin sağlıklı karar almalarında muhasebe departmanının mali nitelikli işlemlerinin kayıtlarını doğru şekilde kaydetmesi neticesinde oluşan raporların, güvenilirliği ve anlaşılır olması alınan kararlarda önemli rol oynamaktadır. İncelenen muhasebe departmanı ve muhasebe departmanının alt birimlerinin konaklama muhasebesine bağlı olarak nasıl hareket ettikleri ve birimlerin hangi muhasebe kayıtlarını gerçekleştirdikleri açısından bilgi sağlanmış ve uygulama kısmında belirtilmiştir. Bu bilgileri sağlayan birimlerin başlıca yaptığı işlemler şu şekilde sıralanmaktadır; Depo-Tesellüm birimi, konaklama işletmesinin tüm ihtiyaçlarını ve taleplerinin satın alma sürecini başlatmasını sağlamaktadır. Satın alma sürecini başlatıp kabulünün yapılıp, teslim alınıp işletmeye kontrollü biçimde işletmeye alınıp gerekli dağılımın yapıldığı muhasebe alt birimidir. Kasa birimi, işletmenin bütün finansal hareketin muhasebe kaydının yapılmasının takip edilmesini sağlamaktadır. Nakit akışının yoğun olduğu muhasebe alt birimidir. Gider birimleri olarak sistem içerisinde yer alan cost ve satıcılar birimi konaklama işletmesinin tüm giderlerini ve kontrollerini gerçekleştirmektedir. Cost birimi, yiyecek-içecek gibi giderlerin işlemlerini gerçekleştirirken satıcılar birimi ise kalan tüm giderlerin kontrollerini sağlayıp işlemlerini yürütmektedirler. Gelir birimleri olan income ve krediler birimleri

ise gelirlerin kaydedilip gerekli işlemlerini yapmaktadırlar. Krediler birimi, satış ve pazarlama departmanının yaptığı kontratlara ve ön bürodan gelen misafirlerin gerekli kontrollerini sağladıktan sonra gelirlerinin muhasebe kayıtlarını gerçekleştirirler. Son olarak income birimi ise günlük gelen ekstra gelirlerin muhasebe kayıtlarının işlenmesini sağlamaktadır. Bu birimlerin muhasebe müdürü ve müdür yardımcısını kontrolleri sonucunda ortaya çıkan muhasebe kayıtlarını raporlayıp yorumu ve analizi üst yönetime sunmaktadır. Böylece sistemin her bir elemanı görevini yerine getirerek raporlar ile süreç sonlanmaktadır. Ancak bu sistemin çıktısı olan raporlar ile yeni bir süreç başlayarak, dinamik bir zaman akışı içerisinde işlemler muhasebenin temel kavramları gereği, sonsuza kadar devam etmektedir.

Ülkeye yüksek gelir sağlayan turizm sektöründe konaklama işletmelerinde temel amaç misafir memnuniyeti olup işletmeyi bu sayede ileriye taşımaktır. Bu çalışmada ise turizm sektöründen bahsedilmiş olup konaklama işletmeleri ve asıl amaç olan muhasebe departmanı üzerinde durulmuştur. Konaklama işletmesinin dinamik ve ileriye dönük bir işletme olmasında muhasebe departmanının önemi oldukça büyüktür. Muhasebe departmanının, muhasebe bilgi sistemini kullanarak yönetime sunduğu bilgilerden ve bu bilgilerin işletme adına öneminden ve muhasebe departmanının departman içindeki genel işleyişinden, birimlerin görev ve sorumluluklarından bahsedilmiştir. Bu çalışmada kapsam dışı bırakılan muhasebe departmanı ve diğer departmanlarla olan ilişkisinin detaylı incelenmesinden, diğer departmanlarla muhasebenin ortak işleyişinden, çevre konaklama işletmelerle muhasebe departmanının karşılaştırılmasına, muhasebe departmanında x, y ve z kuşakları arasında karşılıklı beklentilerine, konaklama işletmesinin hedef bütçe karlılığın yakalanmasında muhasebenin görev ve sorumlulukları gibi çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Akgün, A. İ., ve Kılıç, S. (2013). Muhasebe bilgi sisteminin işletme yönetiminin etkinliği üzerindeki etkisi. *Yönetim Ve Ekonomi Dergisi*, 20(2), 21-36.
- Aktürk, A. (2014). Otel işletmelerinde muhasebe bilgi sistemini etkileyen güncel gelişmeler. *Muhasebe ve denetime Bakış*, 14(43), 107-122.
- Aktürk, A. (2015). Konaklama işletmelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi bağlamında muhasebe sistem organizasyonu: Bir vaka analizi. *Journal Of Accounting, Finance, and Auditing Studies*. (108-127).
- Apalı, Y. (2015). Ekoturizmin sosyolojik açıdan değerlendirilmesi ve Ardahan'ın Ekoturizm potansiyeli, *Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2, 111-124.
- Apalı A., ve Apalı Y., (2017). The Effect of Information on Accounting System and Process Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 31(5), 1149-1162.
- Atmaca, M., Yılmaz B. B. (2011), Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Otel-ler Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, 15-34.
- Azaltun, Murat ve Kaya, Ergün (2004) "Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları", 3. Baskı, Detay Yayıncılık: Ankara
- Bekci, İ., Apalı, A., ve Engin, M. (2020). İşletme ölçeğini belirleyen kriterler ile ko-bi'lerde muhasebe bilgi sisteminin işletme fonksiyonları açısından öneminin incelenmesi: Burdur örneği. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 10(1), 260-279.
- Bekçi, İsmail & Ömürberk, Vesile, "Bilgi teknolojilerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Etkisi ve "Konya Gıda Sektörü Üzerine Bir Araştırma", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt:56,Sayı:2, 2007,99.
- Bushman, R. M. ve Smith, A. J. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 237-333.
- Dinç, E., ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 şirketleri üzerine ampirik bir araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 157-184.
- Gökçen, H. (2007). Yönetim bilgi sistemleri. Ankara: Palme Yayınları, No: 422
- Güderoğlu, M.(2017). Konaklama işletmelerinde gelir yönetimi uygulamalarının müşteri algısı. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Ana Bilim Dalı*.
- Julie, David, S. ve diğerleri, (Spring 1999) "The Research Pyramid:A Framework For Accounting Information System Research", *Journal of Information System*, Vol.13, No.1.
- Kandır, Y. S., E. Karadeniz, M. Özmen ve Y. B. Önal. (2008). Türk turizm sektöründe

büyüme göstergelerinin turizm işletmelerinin finansal performansına etkisinin incelenmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1(10), 211-237.

- Karacaer, S., ve İbrahimoglu, N. (2003). İşletme yönetiminde muhasebe bilgi sistemi, iç kontrol, verimlilik ilişkisi ve önemi. *Hacettepe üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, 21(1), 211-228
- Karadeniz, E. 2012. İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören turizm şirketlerinin işletme, finansal ve toplam risk düzeylerinin kaldıraç analiziyle değerlendirilmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1(17), 309-324.
- Koşan, L. (2011). Muhasebe bilgi sisteminin konaklama işletmeleri açısından önemi: bir olay çalışması. *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 119-133.
- Köroğlu, Ç., Karadağ, L., ve Biçici, F. (2014). Turizm sektöründe faaliyet gösteren aile işletmelerinde muhasebe sisteminin incelenmesi: Marmaris örneği. *Niğde üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, 7(2), 113-126.
- Shim, J. K. and Siegel, J. G. (1999). Theory and problems of financial accounting (2.b.). New York: McGraw-Hill Companies, Inc.
- Şaklak, Özbür ve Buran Yasemin, " Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi",Ulusal Meslek Yüksekokulları Öğrenci Sempozyumu, 2010,6
- Tazegül, A. (2020). Karar alma sürecinde muhasebe bilgi sisteminin rolü. Kars ilinde bir uygulama. *Etü sentez iktisadi ve bilimler dergisi* (2), 1-20
- Üstün, R. (1982). Muhasebe bilgilerinin finansal kontrol amacıyla bölüm yöneticilerine iletilmesi ve bir anket uygulaması. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 242/162.
- Yücesan, A. (2014). Otel işletmelerinde maliyetlerin kontrolü ve planlaması. Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2014.
- Zubac, I. (2012), Financial Accountant Versus Managerial Accountant in the Hotel Business System, Turizam, Vol.16, Issue.1, 1-7.

BÖLÜM 4

HİLENİN ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN ROLÜ

*İpek YAYLALI¹
Duygu CELAYİR²*



1 Dr. Öğr. Üye., Medipol Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fak., Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, e posta: ipek.yaylali@medipol.edu.tr , ORCID: 0000-0001-7171-7752

2 Doç. Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, e posta: dcelayir@ticaret.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1435-3910

GİRİŞ

İnsan ihtiyaçlarının artması ister istemez işletme sayılarında artışa neden olmuştur. Dolayısıyla, işletme sayılarının artması ve faaliyet alanlarının genişlemesi ulusal ve uluslararası alanlarda iş imkanlarının doğmasını hızlandırmıştır. Bununla birlikte, rekabet ortamının hız kazanması ve teknolojiye yaşanan gelişmeler birçok sektörde hile ve yolsuzluğa ortam hazırlamıştır. İşletmelerin maruz kaldıkları bu hileler, göz ardı edilmeyecek kadar çevresel ve sosyal alanlarda ciddi zararlara yol açmıştır. İşletmeler, faaliyet ve işlemler kapsamında çeşitli hilelere maruz kalmakta ve bu hilelerin maliyetleri işletmelerin yaşamlarını önemli ölçüde tehdit etmektedir. The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) tarafından yayımlanan hile raporlarında gerçekleşen hilelerin işletmelere verdikleri zararlar araştırılmış ve önemi anlatılmaya çalışılmıştır. Bu durum, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolardan sorumlu olan şirket yönetimi ve finansal tabloların doğruluğu hakkında makul güvence veren bağımsız denetim şirketlerini de sorgular hale getirmiştir. Söz konusu olaylar sonucunda muhasebe ve denetim alanlarında ciddi düzenlemelere gidilmiştir.

İşletme faaliyetlerinin doğru ve eksiksiz yönetilmesinde ve belirlenen hedeflere ulaşmada en büyük engel kuşkusuz gerçekleşen hilelerdir. İşletme faaliyetlerinin genişlemesi, ekonomik koşulların sürekli değişimi, iş sirkülasyonunun artması, yeni istihdam, teknoloji ve bilgi alanında yaşanan revizyonlar, küresel rekabet ortamının varlığı, yapay zekâ alanında gelişmeler, muhasebe ve finans alanlarında değişimler, işlemlerin çeşitliliği ve büyüme gibi etkenler aslında işletmeleri hem olumlu hem de olumsuz yönden etkilemeye başlamıştır. Söz konusu bu durum, faaliyetlerde işlemlerin sayısını artırarak muhasebe ve finans alanlarında karmaşıklığa ve büyük hacimli verilerin içinden çıkılmaz duruma dönüştürmüştür. Değişim, gelişim ve karmaşıklıklar, işletmelerde hile ve suistimal riskini artırarak işletmelerin uzun vadede yaşamlarına etki etmesine neden olmuştur. Bu kapsamda, işletmelerin faaliyet ve süreçlerini kontrol edebilmeleri ve doğru yürütebilmeleri adına verimli ve etkili bir iç kontrol sisteminin yanında iç denetim ortamı ile iç denetim faaliyetlerinin bulunması ve yönetim tarafından benimsenmesi gerekmektedir.

1. HİLE KAVRAMI ve HİLE TÜRLERİ

Enron, WorldCom, Parmalat, Global Crossing vb. muhasebe skandalları neticesinde ortaya çıkan şirket iflasları, yolsuzluk, usulsüzlük ve suistimal gibi eylemler muhasebe işlemlerine ve bağımsız denetim birimlerine olan güveni zedelemiş ve tekrardan sorgulama ihtiyacını gündeme getirmiştir. Söz konusu yaşanan skandallarda hem işletmeler hem de toplum ekonomik bağlamda büyük zararlar yaşamıştır. Bu durum işletmeleri hilenin önlenmesi konusunda yeni yöntemlerin arayışına yönlendirmiştir.

Dünya genelinde yaşanan hile ve yolsuzluklar, işletmelerde ticari faaliyet-

lerin yönetilmesinde ciddi bir sorun olmuştur. Hilelerin işletmelere verdiği zararların boyutu ve hazırlanan finansal tabloların güveni hususunda artık denetim birimlerine verilen sorumluluklar önemli bir duruma gelmiştir (Celayir, 2019); (Ramos, 2003).

Hile kavramı en yaygın konular arasında yer almaktadır. Hile kavramı literatür taramalarında birçok akademik araştırmaya konu olmuş ve birçok tanımı yapılmıştır. Bu doğrultuda hile genel bir terim olup, hile için tek bir tanım yapmak mümkün değildir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyon (IFAC)'una göre hile; *“İşletmelerin yönetimlerinde sorumlu olan kişiler tarafından yapılan ve haksız bir şekilde yasa dışı getiri sağlayan tüm hareketlerdir”* şeklinde tanımlanmıştır (Akers & Gissel, 2006). ACFE tarafından yapılan çalışmalarda ise hile kavramı; *“işletmenin varlıklarının veya kaynaklarının kasıtlı olarak kötüye kullanılması veya yanlış uygulamalar yoluyla haksız kazanç sağlanması”* olarak ifade edilmiştir (ACFE, 2020). Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240'na göre de *“Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemleridir”* şeklinde belirtilmiştir (BDS 240, 2022).

Hile, genel anlamda yanlış beyanda bulunmak, aldatmak ve çalmak gibi yöntemlere başvurularak haksız kazanç sağlama şeklinde gerçekleşmektedir (Singleton ve diğerleri, 2006). Hile, finansal tabloların manipüle edilmesi ve muhasebe kayıtlarının işletme içinden ya da dışından kişilerce bilinçli bir şekilde değiştirilmesidir (Ros Common, 2010). Başka bir ifadeye göre *“insanları aldatmak için tasarlanmış, suç işleyen kazanç elde etmesini sağlayan veya bir zararı gidermekle sonuçlanan kasıtlı fiillerdir”* (Richards ve diğerleri, 2008) şeklinde tanımlanmıştır. Hile, belli bir çıkar sağlamak amacıyla kasıtlı olarak yapılan eylem olup, işletme varlıklarının zimmete geçirilmesi şeklinde tanımlanabilir (Achibong, 1993). Tanımlardan da görüldüğü üzere, işletmelerde yaşanan hilelerin ortaya çıkmasında temel etken kasıt unsurunun bulunmasıdır. Hile eylemi, menfaat elde etmek amacıyla yönetim tarafından bilinçli olarak finansal tabloların değiştirilmesi şeklinde gerçekleşebilmektedir. Bu durum, işletmeleri ve diğer paydaş gruplarını hilenin önemi üzerine daha çok yoğunlaşması gerektiğini ortaya koymuştur.

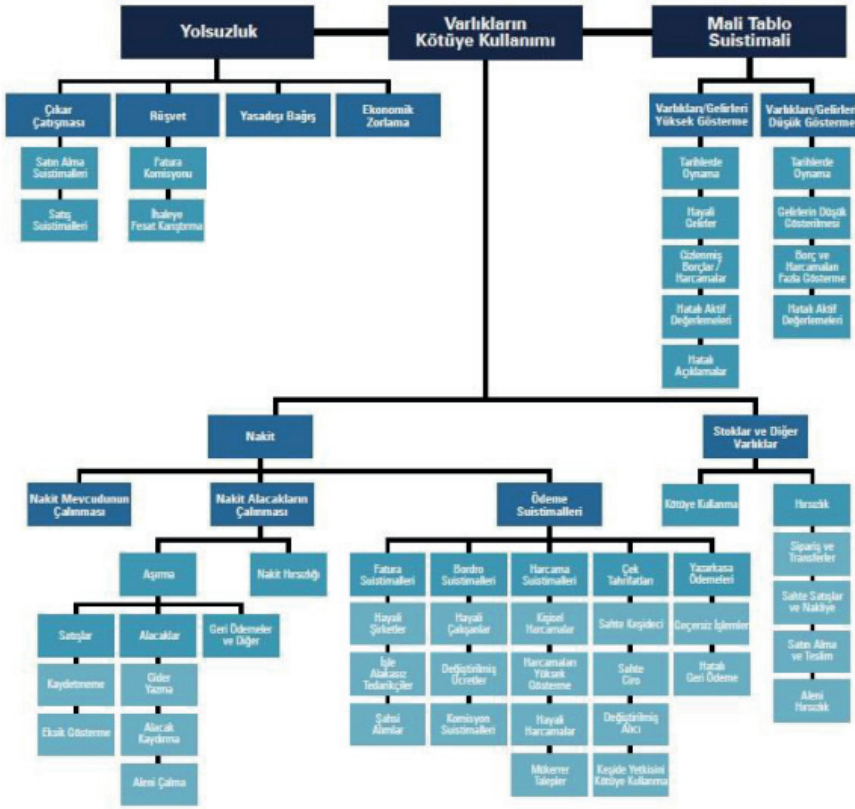
Hile, sektör farkı gözetilmeksizin işletme organizasyon ve yapısı içinde ciddi zorluklar yaratan önemli sorun olarak görülmektedir (Law, 2011); (Perri & Brody, 2012). İşletmelerde yaygın olarak ortaya çıkan hile ve yolsuzluk artık dünya kapsamında önemli bir iş suçu haline gelmiştir (Kapardis & Papastergiou, 2016); (Wells, 2004).

İşletmelerde yapılan yanlışlıklar hile ve hata olarak ikiye ayrılmaktadır (Gee, 2014). Hile, kasıtlı ve bilerek gerçekleştirilen eylemler olup, istemeyerek

veya bilmeyerek yapılan yanlışlıklar ise hata olarak kabul edilir (Yaman, 2008). Hata ve hile kavramlarını birbirinden ayıran başlıca faktör kasıt unsurunun olup olmadığıdır (Erkan & Demirel, 2011). Finansal tabloların yanıltıcı bir şekilde düzenlenmesini gerçekleştiren ve dürüst olmama potansiyelini içeren kişilerin olduğu her yerde hile mevcut olacaktır (Samociuk & Iyer, 2010).

ACFE'nin raporları ile literatür çalışmalarda genel kabul görmüş hile türleri-diğer adıyla hile ağacı (fraud tree) "varlıkların kötüye kullanılması", "yolsuzluk" ve "hileli finansal raporlama" şeklinde sınıflandırılıp, Şekil 1' de görselleştirilmiştir.

Şekil 1: Hile Şeması



Kaynak: (ACFE, 2022).

Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlıkların kötüye kullanılması, işletmeye ait olan varlık ve kaynakların çalınması ya da haksız bir kazanç sağlamak için kasıtlı bir şekilde kullanılması

ya da ele geçirilmesidir. Genellikle nakit hırsızlığı olarak ortaya çıkmaktadır (Albrecht ve diğerleri, 2008). Varlıkların kötüye kullanılması, işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen hileler olup, çoğunlukla hileye maruz kalan taraf işveren olmaktadır (Mengi & Türkmen, 2013). ACFE tarafından yayımlanan raporlarda en yaygın görülen hile türü çalışan hileleri olarak belirtilmiştir (ACFE, 2022).

Yolsuzluk

Yolsuzluk, işverenin ya da bir başkasının haklarını göz ardı ederek, gücünü yanlış bir biçimde kendisine veya başkasına yarar sağlama amaçlı kullanmasıdır (Özeroğlu, 2014). Diğer bir ifadeyle, işletme çalışanlarının kişisel çıkar ve kar elde etmek amacıyla kendilerinde olan güveni suistimal ederek işletme dışındaki bir kişiyle anlaşması sonucunda gerçekleşen hilelerdir (Leung, 2011).

Hileli Finansal Raporlama

Hileli finansal raporlama, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak amacıyla tablolardaki tutar ve açıklamaların kasıtlı bir şekilde yanlış düzenlenmesi, tahrif edilmesi ya da hiç yer verilmemesi şeklinde gerçekleşen hilelerdir (Çıtak N., 2009). Amerikan Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından oluşturulan SAS No:82'deki tanıma göre finansal tablo hileleri, "Finansal tablo kullanıcılarının aldatılması amacıyla tablolardaki rakam ve/veya açıklamaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) uygunluk ve önemlilik kriterleri açısından doğru ve dürüst bir şekilde sunulmamasını sağlayacak şekilde bilinçli olarak tahrif edilmesi ve/veya göz ardı edilmesi" olarak ifade edilmiştir (Erkan & Demirel, 2011).

ACFE tarafından yayımlanan raporlar irdelendiğinde, hile türlerinde yıllar itibariyle değişikliklerin meydana geldiği görülmektedir. 2018-2022 yılları arasında ilgili raporlarda açıklanan mesleki hile türlerine ilişkin vaka oranları ile yol açtığı ortalama kayıplar Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1: ACFE'ye Göre Yıllar İtibariyle Mesleki Hile Vaka Oranı ve Yol Açtığı Ortalama Kayıplar (2018-2022)

Hile Türleri	2018		2020		2022	
	Yüzde %	Maliyet (\$)	Yüzde %	Maliyet (\$)	Yüzde %	Maliyet (\$)
Varlıkların Kötüye Kullanımı	89.0	114.000	86.0	100.000	86.0	100.000
Yolsuzluk	38.0	250.000	43.0	200.000	50.0	150.000
Hileli Finansal Raporlama	10.0	800.00	10.0	954.000	9.0	593.000

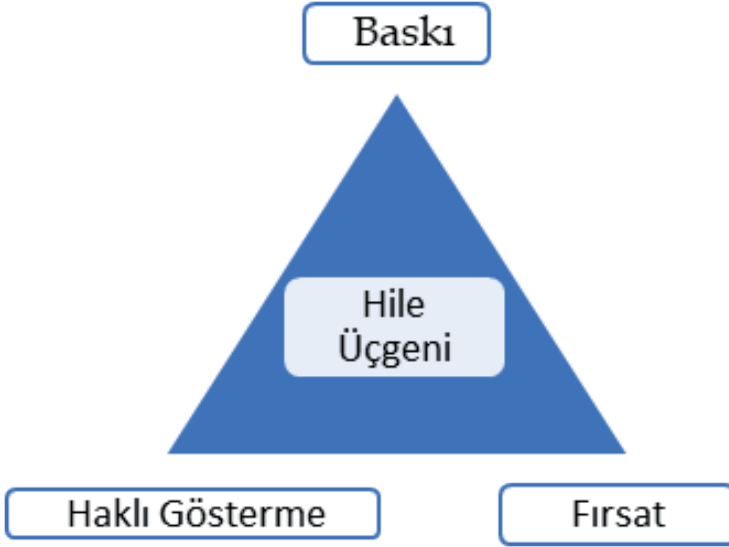
Kaynak: ACFE (2018; 2020; 2022).

2018 ve 2022 yılları arasında hilelerin görülme sıklıklarının %89.0 ile %86.0 seviyesinde işletme varlıklarının kötüye kullanımı olduğu görülmüştür. İlgili yıllarda varlıkların zimmete geçirilme oranlarında ise %38.0'den %50.0'e kadar yükseldiği belirtilmiş olup, verilen görev ve sorumlulukların kötüye kullanımı kapsamında gerçekleştiği ifade edilebilir. Her üç yılda da %10.0'lük dilimin işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablo hilelerinden meydana geldiği görülmektedir. 2018-2022 yıllarında yaşanan hilelerin işletmelere verdiği zararların çoğunlukla varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklandığı ve ortalama maliyetin ise 100.000\$ ile 114.00\$ arasında olduğu saptanmıştır. Yolsuzluk kapsamında yapılan hilelerin verdiği zarar ise 2018 yılında 250.000 \$, 2020 yılında 200.000\$, 2022 yılında ise 150.000\$ olduğu görülmektedir. Hileli finansal tablolarda da ortalama yaşanan zarar 2018 yılında 800.000 \$, 2020 yılında 954.000 \$, 2022 yılında ise 593.000 \$'dır. Hileli finansal raporlamada yüzdeler dilim aynı seyde olsa da verdiği zarar çok büyüktür. Özellikle, 2020 yılında ortalama zararın Covid-19 salgının ortaya çıkması ile uzaktan çalışmaya gidilmesi, tüm işlemlerin online üzerinde yapılması ve denetim sürecinin gerçekleşmemesi olarak düşünülebilir. Yıllar itibarıyla mesleki vaka oranları ile yaşanan ortalama zararlar incelendiğinde, işletmelerde varlıkların kötüye kullanımına ilişkin yüzdeler fazla olmasına rağmen en az kaybın yaşandığı hile türü olduğu görülmektedir.

1.1.Hile Üçgeni

İşletmelerde hilelerin ortaya çıkmasına neden olan hile unsurları; Baskı unsuru, Fırsat unsuru ve Haklı gösterme unsurudur. Tanımlanan hile unsurları literatürde hile üçgeni olarak da ifade edilmektedir (Karacan & Uygun, 2016). İşletmelerde yaşanan hilelerin nasıl ve ne şekilde ortaya çıktığı bu unsurlarla birlikte anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, işletme yönetimi hem çalışanlarının hileye neden başvurduklarını hem de hile üçgeni hakkında fikir sahibi olması gerekmektedir (Terzi, 2012). Hile unsurlarıyla ilgili hile üçgeni Şekil 2'de gösterilmiştir.

Şekil 2: Hile Üçgeni



Kaynak: (Wells, 2011).

Baskı Unsuru: İşletme yöneticilerinin daha fazla kar elde etme düşüncesiyle çalışanlar üzerinde yapmış olduğu tutum ve davranışlar şeklinde gerçekleşmektedir. Bu tür baskılar, çoğunlukla bireysel ve parasal menfaat elde etmek için yapılmaktadır (Açık, 2012). Diğer bir ifadeyle, çalışanlar üzerinde çeşitli sebeplerle ortaya çıkan baskılardır. Bu baskılar genellikle; işletme çalışanının kumar borcu, sağlık nedenleri, lüks hayat yaşama isteği, kişisel beklenti, uzun süren işsizlik gibi etkenler bu unsurun ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Ramos, 2003).

Fırsat Unsuru: Hile üçgeninin ikinci unsuru olan fırsat unsuru, işletmede faaliyetlerle ilgili gerekli kontrol mekanizmalarının uygulanmaması, iç kontrol sisteminin yetersiz olması, varlıklara erişimin kısıtlanmaması, görevlerin ayrımı ilkesinin uygulanmaması ve yönetimin kontrolleri geçersiz kılma kabiliyetleri bu tür hilelerin gerçekleşmesine fırsat sağlayan unsurlar olarak sıralanabilir (Bayraklı ve diğerleri, 2012). Başka bir ifadeyle fırsat unsuru, hile üçgeninin en önemli unsurudur. Genellikle işletmeler, farkında olmadan ve bilinçsiz bir şekilde hilenin gerçekleşmesine ortam yaratmaktadır. Bu tür hilelerin meydana gelmesinde ise en temel nokta, yeterli düzeyde kontrollerin sağlanılmamasıdır (Buckhoff, 2001).

Haklı Gösterme Unsuru: Hile üçgeninin son faktörü olan haklı gösterme unsuru, hileyi gerçekleştiren kişinin davranışlarını haklı gösterme ve rasyoneleştirmesidir. Genellikle, çalışanlar yaptıkları hilenin doğru olduğunu gös-

termek amacıyla kendilerini ikna etme çabasıyla bahaneler üretmektedirler (Çıtak F. , 2013). Haklı gösterme unsuru, işletme yönetimi ve çalışanlar tarafından yapılan hileli bir davranışı meşrulaştırmasını ifade etmektedir (Rae & Subramaniam, 2008). Örneğin, finansal zorluklar içerisinde bulunan kişinin işletmeden para alması ve yakalandığında bunu daha sonra yerine koyma düşüncesi, maaşının yetersiz olması, “yapmak zorundaydım veya emeklerimin karşılığı olanı aldım” gibi durumlar sayılabilir (Okutmuş & Uyar, 2014).

1.2. Hile Karosu

Kişileri hileye yönlendiren unsurlar hile üçgeninde belirtilmektedir. Fakat, Wolfe ve Dana R. Hermanson tarafından 2004 yılında “The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud” adlı yayımlanan makalelerinde hile üçgeninde yer alan üç faktörün tam olarak hileli işlemleri yeteri kadar açıklamadığı ve hile üçgenine ilaveten yetenek ve kişisel özellikleri içinde barındıran “kabiliyet” yani yetenekler unsurunun da ilave edilmesi gerektiği belirtilmiştir (Wolfe & Hermanson, 2004). Yine aynı makalelerinde hile faktörlerinin gerçekleşmesinde gerekli olan yetenek ve kişisel özellikler şu şekilde sınıflandırılmıştır (Wolfe & Hermanson, 2004);

- Yüksek zekâ ve kurgu yeteneğine sahip olmak
- Özgüven, yaratıcılık ve yüksek ego sahibi olmak
- Baskı ve zorbalıkla da olsa ikna etme kabiliyetine sahip olmak
- Sürekli bir biçimde yalan söyleyebilmek ve her olumsuz durumda stresi iyi yönetebilmek, olarak belirtilmektedir.

2. İÇ KONTROL KAVRAMININ TANIMI, ÖNEMİ ve UNSURLARI

İç kontrol kavramı, faaliyetlerin yasa ve mevzuata göre yürütülmesi, işletmeye ait olan varlıkların doğru kullanımı, süreçlerle ilgili doğru, zamanlı ve güvenilir bilgi üretilmesi ile suistimal ve hilelerin önlenmesi konularında makul güvence veren bir yönetim sürecidir (Akyel, 2010). Diğer bir ifadeyle iç kontrol, muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenilirliğini teyit etmek, faaliyetlerin etkin ve verimliliğini sağlamak, işletmeye ait olan varlıkları korumak ve yönetim stratejileri ile politikalarını tüm birimlere entegre etmek amacıyla kabul gören ve uygulanan yöntemler bütünüdür (Hatunoğlu ve diğerleri, 2012). (Hightower, 2008)’de iç kontrollü; “*faaliyetler kapsamında gerçekleşen hata, ihmal, yanlış beyan ya da dolandırıcılıkla sonuçlanabilecek gizli işlemleri yakalamak ve izlemek için oluşturulan faaliyetler programı*” şeklinde tanımlanmaktadır. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) modeline göre de iç kontrol; “*kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personel tarafından etkilenen, operasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği, yasa ve mevzuata uygunluğunun sağlanması ve hedeflerin yerine getirildiğine dair makul bir güvence sağlamak*

amacıyla tasarlanan bir süreçtir” (COSO, 1992) şeklinde ifade edilmektedir.

Günümüzde küreselleşme, rekabet ve teknoloji alanındaki değişimler, işletme faaliyetlerinde birtakım karmaşıklıklara neden olmuştur. Yaşanan karmaşıklık ve zor işlemler sonucunda iç kontrol sisteminin önemi artmış ve işletmeler için vazgeçilmez noktada yerini almıştır. Süreçlerin yürütülmesi kapsamında kurulacak etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi belirlenen hedeflere ulaşmada, ilgili faaliyetlerin etkin yönetilmesinde ve işlemlerin yasa ve mevzuatta uygunluğunda birçok yararı bulunmaktadır. Ayrıca, yaşanan hilelerin önlenmesinde önemli bir araçtır. İşletmelerde yaşanan hile ve suistimaller, iç kontrol biriminin maliyet faktörü olarak dikkate alınmadan uygulanması yönündedir. Bu kapsamda, işletmede olası risklerin tespit edilmesi ve önlenmesi ya da etkilerinin en alt seviyeye indirilmesi iyi bir iç kontrol sisteminin varlığı ile mümkündür. Bunun için, işletme yönetiminin faaliyetlerde ve işlemlerde hilelerin nasıl ve ne şekilde kim ve kimler tarafından gerçekleşeceği ile ilgili bilgi sahibi olması gerekmektedir.

İşletmelerde kurulan iç kontrol sistemi, genellikle işletmeler tarafından belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi ve denetim süreçlerinde gerekli olan bilgilerin zamanında, doğru ve güvenilir finansal raporlama hususunda güveneyi sağlamaktır. İlgili olayların gerçekleşmesi ise işletmelerde mevcut olan yapının iç kontrol bileşenleriyle uyum içerisinde olması gerekir (Younas & Kassim, 2019). Böylece, her alanda bileşenlerin doğru ve zamanında uygulanması elde edilecek verimlilik ile doğru orantılıdır.

İşletmelerde yaşanan hileler, işletme sahipleri ile yatırımcıları büyük zararlara sürükleyebilmektedir. Dolayısıyla, yatırımcı açısından verilen bilgilerin doğruluğu önemli olup, iç kontrol sisteminin doğru ve verimli çalışması yatırımcı açısından büyük önem taşımaktadır (Kaban, 2017). Ayrıca iç kontrol, işletme çalışanlarına gerekli olan tüm sorumlulukları aktararak, çalışanın her alanda kendi kabiliyetini geliştirmesine ve çalışanlar tarafından yapılan iş ve işlemlerin daha net olarak anlaşılmasını artırır (Demirbaş, 2005). İç kontrol sistemi, finansal tabloların güvenilirliğini sağlamayı amaçlar. Ayrıca, işletmeye ait olan varlıkların korunmasına ve muhasebe ile diğer birimlerin kontrol edilmesine destek sağlar (Dabbağoğlu, 2009). İşletmelerde özellikle fırsat unsurunun ortaya çıkmaması için iç kontrol sisteminin önemi büyüktür. Güçlü ve etkili kontrol mekanizmalarına sahip olmayan işletmelerde hile riskinin meydana gelme olasılığı yüksektir (Sabuncu, 2017).

İşletme faaliyetlerin genişlemesi, büyüme, iş ve işçi sirkülasyonunun artması hileleri kaçınılmaz kılabilir. Dolayısıyla, işletmelerde etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin kurulması hem yönetimin uygulayacağı kararlarda etkili olmasına hem de çalışanlar bazında işletmenin belirlemiş olduğu hedefleri gerçekleştirmede nasıl ve ne düzeyde rol aldıklarının tespiti açısından önem taşımaktadır. İç kontrol sisteminin varlığı aynı zamanda kurumsal yönetim il-

kelerinin uygulanmasına öncülük etmektedir (Usul ve diğerleri, 2011).

İşletme faaliyetlerinin doğru bir şekilde yönetilmesi, doğru bir iç kontrol sisteminin kurulmasıyla ilişkilidir. İç kontrol sisteminin etkin ve verimli olması ise iç kontrol bileşenleri ile mümkündür. COSO tarafından yayımlanan bileşenler; Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ve İzlemedir. Söz konusu bileşenler aşağıda detaylı olarak ele alınmıştır.

Kontrol Ortamı: Kontrol ortamı, diğer bileşenler üzerinde disiplinli bir yapı oluşturarak işletmenin genel çalışma ortamını oluşturur. İşletme yönetimi ve çalışanların ahlaki değerlerini, dürüstlüğü, kabiliyet ve yeterliliğini, yönetimin yetki ve sorumluluk dağılımını, yönetimin tarzı ve stratejileri ile etik değerlerini kapsar. Kontrol ortamı, işletme faaliyetlerinin uygun ve doğru yönetilmesine olanak sağlar. Kısaca, iş görme faaliyetidir (Klamm & Watson, 2009). Diğer bir ifadeyle kontrol ortamı, işletmeye ve işe bağlılık, dürüstlük, yetki ve görevlerin dağılımı, mesleki standartlara uyum ve işlemlerle ilgili hesap verebilirlik ve şeffaflık gibi hususlarda işletme sahip ve yöneticilerin davranış ve tarzının belirlenmesini ortaya koyar. Ayrıca kontrol ortamı, iç kontrol sistemi ve faaliyetlerin yönetilmesinde başlangıç konumundadır (COSO, 2013).

Risk Değerlendirme: Risk değerlendirme, işletme tarafından belirlenen hedeflerde karşılaşılabilecek olası risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi, risklerin nasıl ve ne şekilde yönetileceğine karar verilmesi ve ilgili risklere karşı uygun cevapların aranması sürecidir (Akyel, 2010). İşletmeler, faaliyetlerin yürütülmesi sırasında olası risklerle karşılaşma ihtimali her daim yüksektir. İşletmenin büyüklüğü, yapısı, sektörü, çalışan sayısındaki artış ve iş sirkülasyonunun fazlalığı gibi etkenler olası risklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ortaya çıkan bu olası riskler, işletmenin hayatta kalabilme potansiyelini, mali gücünü, imajını, pazardaki rekabet konumunu ve ürün ile hizmetleri etkilemektedir. Risklerin sifıra indirilmesi mümkün olmayıp, minimum seviyeye düşürülmesi adına kontrollerin sağlanması gerekir (Ernst & Young, 2002).

Kontrol Faaliyetleri: Kontrol faaliyetleri, işletme faaliyetlerinin yönetilmesi aşamasında karşılaşılabilecek olası risklerin tespit edilmesi ve önlenmesi, belirlenen hedeflere başarıyla ulaşmak için uygulamaya konulan strateji ve kurallar bütünüdür. İşletmelerde, iç kontrol sisteminin etkili ve verimli olması için gerekli temel adım; belirlenen amaca uygun olması, yönetim tarafından işlemlerin planlandığı şekilde yürütülmesi ve kontrol hedefleriyle ilişkili olması gerekir (INTOSAI, 2006). Kontrol faaliyetleri, işletme süreçlerinin yönetim tarafından belirlenen planların gerçekleştirilmesi, politika ve prosedürleri kapsayan faaliyetlerin doğru ve zamanında yönetilmesinde olası risklerin etkisini azaltan süreçlerdir (Graham, 2008). Kontrol faaliyetleri, tüm süreçlerde politikaları uygulama, faaliyetleri gerçekleştirmek için gerekli tedbirleri alma ve çeşitli hedeflere ulaşma yöntemidir (Ratcliffe & Landes, 2009).

Bilgi ve İletişim: İşletmede iç kontrol sisteminin kurulması, etkin bir şekilde uygulanması ve işletme tarafından belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi için doğru bilgiye ihtiyaç vardır. İşletmenin tüm alanlarda iş ve işlemlerin doğru yürütülmesi ve yönetilmesi için bilginin işletme içi ve dışında ilgili kişilere ulaştırılması ise iletişim olarak tanımlanmaktadır (Ceyhan & Apan, 2014). İşletmeler için hayati öneme sahip olan tüm bilgiler belirlenmeli ve anında ilgili kişilere iletilmelidir. Çünkü bilgi, kişilerin sorumluluklarını yerine getirmede fayda sağlar (Frazer, 2011). Aynı zamanda bilgi sistemi, işletmede rehber görevi üstlenir (Wardiwiyono, 2012). Bilgi ve iletişim sistemlerinin aktif olmadığı durumlarda ise yönetici ve çalışanlar, doğru ve zamanında karar alamama, alınan kararları uygulayamama ve belirlenen hedeflere ulaşamama gibi birtakım olası risklerle karşı karşıya kalabilirler. Bu açıdan bilgi, tanımlanabilir, ulaşılabilir, güvenilir ve faydalı olmalıdır (Derici, 2015).

İzleme: İzleme, iç kontrol sisteminin diğer bileşenleriyle etkileşim içerisinde olan bir yöntemdir. İç kontrol sisteminin etkin çalışmasına yardımcı olmaktadır (Ionescu, 2011); (Ayagre ve diğerleri, 2014). İzleme, işletmelerde kurulan iç kontrol sisteminin performans, başarı, nitelik ve uygulanan kontrol mekanizmalarının verimliliğini gözетerek alınması gereken tedbirlerin değerlendirilmesidir (Pehlivanlı, 2010). İzleme bileşeni, işletme faaliyet ve süreçlerin yönetilmesi aşamasında gerçekleşen bir yöntemdir. Yönetim ve denetleme süreçlerinin yanı sıra çalışanların görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken üstlendiği eylemlerdir (Jackson, 2006). Diğer ifadeyle işletme faaliyetlerinin yönetilmesi kapsamında olası risklerin analiz edilmesi, iş ve işlemlerin verimli ve etkin olarak yürütülüp yürütülmediğinin düzenli olarak takip edilmesidir (Durmuş ve diğerleri, 2016).

3. İÇ DENETİM KAVRAMININ TANIMI ve ÖNEMİ

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'nın tanımına göre iç denetim; *“Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden; bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir”* şeklinde tanımlanmaktadır (Sawyer ve diğerleri, 2003). Başka bir ifadeye göre ise *“İç denetim, kuruma hizmet etmek üzere faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için kurum içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur”* (Moeller & Witt, 1999). İç denetimin etkinliği ve verimliliği, işletmenin hedeflerine ulaşması ve faaliyetlerini doğru yönetmesi ile ilişkilidir (Mihret & Yismaw, 2007).

İç denetimin birçok faydaları mevcut olup, işletmenin risk yönetimi, yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği ile kontrol mekanizmalarının işleyişini değerlendirmek amacıyla disiplinli ve sistematik bir yaklaşım sergileyerek işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasına (IIA , 2004) ve işletme faaliyetlerinin başarılarına yönelik stratejik yönetim planlanmasının uygulanmasına yardımcı olur (Melville, 2003). Ayrıca, işletme tarafından düzenlenen finansal raporlamaya ilişkin gerekli iç kontrol sisteminin analizi, kontrol süreçlerinin

güvenilirliği, işletme faaliyetleri kapsamında olası risklerin tespiti gibi konularda güvence sağlamaktadır (Pickett, 2006). İşletmeler açısından finansal krizlerin önlenmesi, suistimal skandallarının tespit edilmesi, yönetimin bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin kontrol edilmesi, işletme faaliyetlerinin yasal mevzutta uygunluğu ile işletme varlıklarının korunması gibi birçok yaklaşımlarda iç denetim büyük bir öneme sahiptir (Bekiaris ve diğerleri, 2013). İç denetim dinamik bir meslektir ve iç denetim faaliyeti günümüz işletmelerinde karşılaşılan ihtiyaçlara ve değişen iş koşullarına cevap verebilmek adına sürekli bir gelişim içerisinde. İç denetim, işletmelere güvence hizmetleri sunmanın yanı sıra süreçlerde yönetim ve işletme sahiplerine danışmanlık hizmeti sunan, mesleklerinde bağımsız ve tarafsız olması bakımından işletmelere değer katan konumdadır (Alzeban & Gwilliam, 2014). Aynı zamanda, iç denetim faaliyeti hem yönetim hem de denetim kuruluşlarının yapı ve sistem konularında sağlam ve güçlü olmayı (Hutchinson & Zain, 2009) ve iş prosedürlerindeki zayıflıkların tespiti ile ticari faaliyetlerin işleyişinde bağımsız değerlendirmelerde gerekli katkıyı sunar (Kinney, 2000).

İç denetim, faaliyetlerin yürütülmesi aşamasında işletme içerisinde görülmeyen birtakım olumsuz durumları tespit ederek yönetime gerekli çözüm yolları ve önerilerde bulunur. İşletmelerde faaliyetlerle ilgili risk yönetimi değerlendirmesi, iç kontrol sisteminin doğru uygulanması, yönetim kapsamında bilgi sistemlerinin değerlendirilmesi ve rekabet konumunda olan işletmelerin itibar ve saygınlığını korumada verimli bir kontrolü sağlayarak doğru ve uygun bir maliyeti de kapsar (Memiş, 2007). Ayrıca, denetim faaliyetlerinin düzenli olarak gerçekleşmesi ve çalışanların sorumluluklarını eksiksiz olarak yerine getirmesinde işletmelere faydası büyüktür. İç denetimin yönetimle birlikte hareket etmesi noktasında; işletme faaliyetlerinin etkin ve verimlilik kapsamında değerlendirmek, işletme kaynaklarını korumak ve süreçlere değer katmak gibi güvence ve danışmanlık unsurlarını içermektedir (ECIIA, 2005). İç denetim aynı zamanda, risk yönetimi ile kurumsal yönetim uygulamalarının ilgili alanlarda yönetim tarafından doğru olarak uygulanıp uygulanmadığı hakkında güvence sağlar (Reding ve diğerleri, 2013). İşletmelerde iç denetimi gerektiren nedenler; hesap verme, şeffaflık, sorumluluk, danışmanlık, vekâlet teorisi ve işlemlere karşı savunma ihtiyacı şeklinde değerlendirilebilir (Demir ve diğerleri, 2019).

İç denetim faaliyetinin işletmeye sayısız faydaları bulunmaktadır. Örneğin; muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi ve değerlendirilmesi, finansal tabloların güvenilirliği, varlıkların korunması, suistimallerin önlenmesi ya da minimum seviyeye indirilmesi, kaynak israfının önlenmesi, çalışanların prosedürlere olan bağlılığın sağlanması, işletme ihtiyaçlarının değerlendirilmesi ve iç kontrollerin uygunluğunun tespit edilmesi şeklinde sıralamak mümkündür.

4. HİLENİN ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL ve İÇ DENETİMİN ROLÜ

Son yıllarda yaşanan ve günümüze kadar süren Enron, WorldCom, GlobalCrossing, Tyco vb. skandallar işletmeler açısından endişelerin artmasına, büyük zararların doğmasına, hisse değerlerinin düşmesine ve finansal piyasalarda yatırımcı güveninin kaybolmasına neden olmuştur (Peterson & Buckhoff, 2004); (Rezaee ve diğerleri, 2004). Dünyada yaşanan muhasebe skandalları işletmelerin sürekliliği kapsamında ciddi tehdit oluşturmaktadır. Süreç ve faaliyetlerin işleyişinde ortaya çıkan bu hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi işletmeler için bir gereklilik haline gelmiştir (Doğan & Kayakıran, 2017). Hileyi tespit etmek şüphesiz zordur, fakat imkânsız değildir. İşletmeler, kontrol ortamı ve iç denetim fonksiyonları dahilinde güvenilir kişilerin işe alınması ve bu kişilerin hile konularında eğitilmesi hilenin daha kolay tespit edilmesine imkân sağlayacaktır (Lendez & Korevec, 1999).

İşletmeler, yaşanan kriz ve skandalları önlemek ve hile risklerini minimum seviyeye indirmek adına çeşitli önlemler kullanmaktadırlar. Uygulanan bu önlemler iç kontrol, iç denetim, bağımsız denetim, çalışanların özgeçmişleri, çalışanların eğitimi, raporlama vb. sistemler şeklinde sıralanabilir (Bierstaker ve diğerleri, 2006) (; (Daigle ve diğerleri, 2009); (Laufer, 2011); (Shanmugam ve diğerleri, 2012). Söz konusu durum, dünya çapında son yıllarda hile ve suistimallere yönelik denetim hizmetlerine olan talebi artırmıştır (Westhausen, 2017).

İşletmelerde olası hileleri tespit etme ve önlemede gerekli olan tüm tedbirleri almak ve özellikle faaliyetlerin her alanında gerekli olan iç kontrol sistemlerini kurmak önemlidir ve bu durum yönetimin sorumluluğundadır. İç kontrol sistemlerinin kurulmasıyla birlikte iç denetim birimlerinin de bünyede yer alması yönetime fayda sağlar (Kaya & Uzay, 2018). İşletme faaliyetlerinin yönetilmesi, risklerin tespit edilmesi, varlıkların korunması, hissedarların yatırımlarının güvence altına alınması kapsamında iç kontrol hayati bir öneme sahiptir (Porter ve diğerleri, 2003).

İç kontrol sisteminin temel hedeflerinden biri hilenin ortaya çıkartılması ve önlenmesidir. İşletmelerde etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi olası hile riskini minimum seviyeye düşürür (Türedi & Celayir, 2021). İşletmelerde iç kontrol sisteminin varlığı hilenin gerçekleşmesinde caydırıcı bir fonksiyondur. Hile yapacak kişilerde genelde fırsat unsurunun ve yakalanmama riskinin olduğu inancıdır. Ancak, etkili bir iç kontrol sisteminin devreye girmesi hileye fırsat verecek alanların daraltılmasında etkindir (Abiola & Oyewole, 2013).

Kurumsal yönetim uygulamalarını benimseyen işletmeler, yaşanan skandal ve küresel krizin etkileri sonucunda iç güvence birimi sayesinde daha az hasarla atlatmaları olasıdır. Bu güvenceyi de sağlayan iç denetim birimidir (Türedi ve diğerleri, 2015). Bu kapsamda, iç kontrol sistemiyle birlikte iç denetim

fonksiyonun yer alması hesap verebilirlik ve şeffaflık unsurlarının işlenmesine ve faaliyetlerle ilgili olumsuz sonuçların iyileştirilmesine yarar sağlayacaktır (Nagy & Cenker, 2002); (Stern, 1994); (Goodwin, 2004). Yolsuzluğun tespit edilmesi, önlenmesi ve soruşturulmasına yardımcı olan iç denetim fonksiyonu, iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır (Petrascu & Tieanu, 2014). Usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların belirlenmesi ve önlenmesi adına gerekli kontrollerin varlığı önemlidir. İç kontrol sistemi kadar işletmeler nezdinde iç denetimin etkisi de büyüktür. İç denetim, bağımsız denetim ve denetim kuruluşları arasında iş birliği koordinasyonunu sağlayarak, işletmede faaliyet ve süreçlerin doğru yönetilmesinde, mali verilerin yasa ve mevzuata göre değerlendirilmesinde ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde verimli katkı sağlar ve gerekli hallerde iç kontrol sistemini de yenileyebilir (Drogalas ve diğerleri, 2017). İşletmelerde iç denetim, olası hilelerin tespit edilmesinde, raporlanmasında, varlıkların korunmasında yüksek başarıya sahiptir (Coram ve diğerleri, 2008). İç denetim, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergileyerek risk yönetimi, kontrol mekanizmalarının ve yönetimin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi ile işletme faaliyetlerine gerekli başarıyı sağlamada katkıda bulunduğu için iş dünyasında önemli bir faaliyettir (El-Sayed Ebaid, 2011). Böylece işletmeler; suistimal, varlıkların kötüye kullanılması, rüşvet, finansal kriz ve yolsuzluklar karşısında iç denetim prosedürlerinden faydalanırlar (Bekiaris ve diğerleri, 2013).

Hilelerin önlenmesinde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin birlikte uygulanarak etkilerinin artırılması gerekmektedir (Yıldız & Baskan, 2014). İşletme faaliyetlerinin doğru işleyişinde iç denetimin katkısı yadsınamaz. İç denetim, iç kontrollerin verimliliğinin ve başarısının hangi düzeyde olduğu ve süreçlere faydası ile işletme tarafından belirlenen hedeflerin hangi seviyede ulaşıldığını araştırmaktadır (Şengür, 2005). İç denetim, iç kontrol mekanizmalarının etkin ve doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığına yönelik yönetime destek sağlar ve gerekli önerilerde bulunur (Gökçen & Tipi, 2019). Bu kapsamda, işletmelerde hem faaliyetlerin yönetilmesi hem de olası hilelerin önlenmesinde iç denetimin önemi göz ardı edilemez.

SONUÇ

Son yıllarda ciddi seviyede artış gösteren ve süreçlerin her alanında karşılaşılan hile unsuru, işletmeler nezdinde önemli bir sorun oluşturmaktadır. Hile unsuru, işletmeler açısından maliyet faktörü olarak görülmekte ve hilenin önlenmesinde yapılan harcamalar gereksiz olarak düşünülmektedir. Oysa hile, iflas ve skandalları ortaya koyan ve ekonomiye büyük darbe vuran önemli bir tehdit unsurudur ve söz konusu durum yaşanan zararların boyutunu gözler önüne sermektedir.

İşletmenin içinde bulunduğu sektör, faaliyetlerde çeşitlilik, işletme büyüklüğü ve çalışan sayısında artış işletmelerde önemli sıkıntıları beraberinde

getirmiştir. Dünyada önemli sayılabilecek işletmeler, hileli işlemler nedeniyle faaliyetlerine son vermek zorunda kalmışlardır. Bununla birlikte üretimin durma noktasına gelmesi, işsizliğin artması, yatırımcıların güveninin yok olması dünya ekonomisi üzerinde önemli maddi kayıplara yol açmıştır. Yaşanan ve günümüze kadar devam eden skandalların işletmeler açısından büyük bir kabusu dönüştüğü göz ardı edilemez. Bu olası hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi işletmeler açısından kolay bir işlem değildir. Bu kapsamda, bu tür olumsuz durumların yaşanmaması adına iç kontrol ve iç denetim birimlerinin birlikte hareket etmesi elzem bir durumdur. Her ne kadar iç kontrol ve iç denetim fonksiyonu iki farklı kavram olarak ifade edilse de birbirleriyle yakın ilişki ve etkileşim içerisindedir.

İki yılda bir ACFE tarafından yayımlanan raporlarda da görüldüğü üzere, işletmelerde faaliyet ve işlemlerde karşılaşılan hile olaylarının artışı ve verdiği zararın ise milyon (\$)’ı bulduğu tespit edilmiştir. İşletmeler, faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri gelirlerin %5’ini hileli işlemlerden dolayı kaybetmektedirler. Söz konusu hilelerin meydana gelmesindeki temel neden ise muhasebe ve finans alanlarında yaşanan karmaşıklıklar, kontrol eksiklikleri, faaliyet hacimlerinin genişlemesi ve yönetimin hile kavramına gereken önemi vermemesi şeklinde düşünülebilir.

İşletme faaliyetlerinin genişlemesi ve küreselleşmenin getirdiği rekabet ortamı, koşulların içinden çıkılmaz bir hale dönüştürmüştür. İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli yönetilmesi ve süreçlerin kontrol altında tutulması adına iç kontrol mekanizmalarına duyulan gereksinim giderek artmaktadır. Bununla birlikte, süreçlerin tarafsız ve bağımsız yönetilmesi kapsamında güvence sağlayan iç denetim fonksiyonunu zorunlu hale getirmiştir. Bu kapsamda, dünyada yaşanan skandalların, krizlerin ve iflasların yönetilmesi sürecinde sadece bağımsız denetim ve diğer denetim birimlerinin yeterli olmadığı, bağımsız denetimin iç denetimle birlikte hareket etmesi yönünde olduğu sonucuna varılmıştır. Son zamanlardaki ciddi iflas ve çöküşler, kurumsal yönetimin önemli bir parçası olarak iç denetimi vurgulamaktadır.

İç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişkinin güçlü ve etkin olmasında yönetimin davranışı ve tutumu, işletmenin kurumsal yönetim yapısı açısından önemlidir. İşletme sahipleri başta olmak üzere yönetici ve çalışanlar, iç denetim ortamına ve iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığına ve tarafsızlığına inanarak desteklemeleri gerekir. İşletmenin mali verilerinin güvenilir ve doğru olması ve olası hata ve hilelerin önlenmesi ya da etkilerinin en aza indirilmesi kapsamında iç kontrol sistemi kadar iç denetimin rolü büyüktür. İşletmeler olası hilelere karşı güçlü bir iç denetim ortamı yaratmalı, deneyimli ve güvenilir iç denetçileri barındırmaları gerekmektedir. İç denetim biriminde bulunan iç denetçinin tarafsız ve bağımsız davranması, sorumluluklarını yerine getirmesi, mesleki deneyime sahip olması hilelerin önlenmesinde etkili olacaktır.

İşletmeler, amaç ve hedeflerini gerçekleştirirken hilelerle karşı karşıya kalmaları olasıdır. Çünkü, insan faktörünün olduğu her yerde hile kaçınılmazdır. Bu açıdan, hileleri tespit etmek ve önlenmek için gerekli alt yapıların kurulması şarttır. Her ne kadar işletmeler nezdinde bu alt yapılar maliyet olarak gözüксе de sonraki aşamalarda sağlayacağı fayda büyüktür.

KAYNAKÇA

- Abiola, I., & Oyewole, A. T. (2013). Internal Control System on Fraud Detection: Nigeria Experience, *Journal of Accounting and Finance*, 13(5), 141-152.
- ACFE . (2020). (The Association of Certified Fraud Examiners). Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, USA. <http://www.acfe.com/report-to-the-nations/2020/> adresinden alındı
- ACFE. (2018). (The Association of Certified Fraud Examiners). Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, USA. <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/default.aspx> adresinden alındı
- ACFE. (2022). (The Association of Certified Fraud Examiners). Occupational Fraud 2022: A Report To The Nations, USA. <http://www.acfe.com/report-to-the-nations/2022/> adresinden alındı
- Achibong, E. F. (1993). Fraud Control and Prevention; Who's Duty? The Nigerian Accountant, ICAN, Lagos.
- Açık, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16(3), 351-366.
- Akers, M. D., & Gissel, J. L. (2006). What Is Fraud and Who Is Responsible?, *Journal of Forensic Accounting*, 7(1), 247-256.
- Akyel, R. (2010). Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 17(1), 83-97.
- Albrecht, C., Kranacher, M., & Albrecht, S. (2008). Asset Misappropriation Research White Paper for the Institute for Fraud Prevention, West Virginia.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors Effecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- Ayagre, P., Appiah-Gyamerah, I., & Nartey, J. (2014). The Effectiveness of Internal Control Systems of Banks: The Case of Ghanaian Banks, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4(2), 377-389.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M., & Elitaş, C. (2012). Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri. Bursa: Ekin Basım Yayınevi.
- BDS 240. (2022). Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20240.pdf adresinden alındı
- Bekiaris, M., Efthymiou, T., & Koutoupis, A. G. (2013). Economic Crisis Impact on Corporate Governance & Internal Audit: The Case of Greece, *Corporate Ownership and Control* 11(1), 55-64.
- Bierstaker, J. L., Brody, R. D., & Pacini, C. (2006). Accountants' Perceptions Regarding Fraud Detection and Prevention Methods, *Managerial Auditing Journal*, 21(5), 520-535.

- Buckhoff, T. A. (2001). Employee Fraud: Perpetrators and their Motivations, *The CPA Journal*, 71(11), 72.
- Celayir, D. (2019). Bağımsız Denetimde Hileye İlişkin Beklenti Farklılıkları. İstanbul:-Der Yayınları.
- Ceyhan, İ. F., & Apan, M. (2014). COSO İç Kontrol Modeli'nin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(10), 179-198.
- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008). Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud, *Accounting and Finance*, 48(4), 543-559.
- COSO. (1992). Internal Control - Integrated Framework: Framework Including Executive Summary September 1992. American Institute of Certified Public Accountants, USA.
- COSO. (2013). Internal Control- Integrated Framework Executive Summary, May 2013.
- Çıtak, F. (2013). Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma, *Niğde Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Niğde*.
- Çıtak, N. (2009). Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır? *Mali Çözüm Dergisi*, (91), 81-109.
- Dabbağoğlu, K. (2009). İç Kontrol Sistemi, *Kafkas Üniversitesi Dergisi*, (26), 109-115.
- Daigle, R., Morris, P. W., & Hayes, D. C. (2009). Small Businesses: Know they Enemy and their Methods, *The CPA Journal*, 79(10), 30-37.
- Demir, M., Kısakürek, M. M., & Arslan, Ö. (2019). İç Denetim Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı Önlemedeki Rolüne Yönelik Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (82), 111-134.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 167-188.
- Derici, O. (2015). İç Kontrol ve Risk Yönetimi, Ankara:Bekad Yayıncılık.
- Doğan, S., & Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi, *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, (108), 167-187.
- Drogalas, G. A., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., & Papachristou, A. (2017). The Effect of Internal Audit Effectiveness, Auditor Responsibility and Training in Fraud Detection, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 434-454.
- Durmuş, C. N., Uzel, M. N., & Hasanefendioğlu, B. (2016). 3'lü Savunma Hattının COSO İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasında Kaldıraç Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, (136), 199-212.
- ECIIA. (2005). Avrupa'da İç Denetim, Konum Raporu, TİDE tarafından Türkçe'ye Çeviri.

- El-Sayed Ebaid, I. (2011). Internal Audit Function: an Exploratory Study From Egyptian Listed Firms, *International Journal of Law and Management*, 53(2), 108-128.
- Erkan, M., & Demirel, A. N. (2011). Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (33),29-43.
- Ernst & Young. (2002). Preparing for Internal Control Reporting: A Guide for Management's Assessment under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act. https://www2.ey.com/ch/publications/items/internal_control/1/en.pdf. Erişim Tarihi: (07.04.2013) adresinden alındı
- Frazer, L. (2011). The Effect of Internal Control on the Operating Activities of Small Restaurants, *Journal of Business and Economics Research*, 16(6), 361-374.
- Gee, S. (2014). *Fraud and Fraud Detection: A Data Analytics Approach*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. Hoboken.
- Goodwin, J. (2004). A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors, *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.
- Gökçen, G., & Tipi, O. (2019). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontrol-ler ve BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 41(1), 145-169.
- Graham, L. (2008). *Internal Controls: Guidance for Private, Government and Nonprofit Entities*, New Jersey: John Wiley & Sons Inc, USA.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., & Kılıç, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20),169-189.
- Hightower, R. (2008). *Internal Controls Policies and Procedures*, edited by Rose Hightower. [ebook] John Wiley & Sons, Incorporated, 7, 27 ProQuest Ebook Central. <https://ebookcentral.proquest.com/lib/arcada-ebooks/detail.action?do-cID=366731>. [Accessed 24 Oct. 2017] adresinden alındı
- Hutchinson, M. R., & Zain, M. M. (2009). Internal Audit Quality, Audit Committee Independence, Growth Opportunities and Firm Performance, *Corporate Ownership and Control*, 7(2), 50-63.
- IIA . (2004). (The Institute of Internal Auditors). İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, (Çev: Türkiye İç Denetim Enstitüsü), USA.
- INTOSAI. (2006). *Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*, (Çev. Baran Özeren). <https://strateji.iyte.edu.tr/wp-content/uploads/sites/108/2019/10/INTOSAI-%C4%B0%C3%A7-Kontrol-Standartlar%C4%B1-K%C4%B1lavuzu.pdf>. Erişim Tarihi: (10.07.2006) adresinden alındı
- Ionescu, L. (2011). Monitoring as a Component of Internal Control Systems, *Economics, Management, and Financial Markets*, 6(2), 800-804.
- Jackson, M. P. (2006). *Sarbanes-Oxley for Small Business Leveraging Compliance for Maximum Advantage*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

- Kaban, İ. (2017). Bankalarda İç Kontrol -İç Denetim ve Banka Müfettişliği, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Kapardis, M. K., & Papastergiou, K. (2016). Fraud Victimization in Greece: Room for Improvement in Prevention and Detection, *Journal of Financial Crime*, 23(2), 481-500.
- Karacan, S., & Uygun, R. (2016). Denetim ve Raporlama: Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kaya, H. P., & Uzay, Ş. (2018). Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 721-740.
- Kinney, W. R. (2000). Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance, *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 83-90.
- Klamm, B. K., & Watson, M. W. (2009). SOX 404 Reported Internal Control Weaknesses: A Test of COSO Framework Components and Information Technology, *Journal of Information Systems*, 23(2), 1-23.
- Laufer, D. (2011). Small Entrepreneurs: A Focus on Fraud Risk and Prevention, *American Journal of Economics and Business Administration*, 3(2), 401-404.
- Law, P. (2011). Corporate Governance and no Fraud Occurrence in Organizations: Hong Kong Evidence, *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 501-518.
- Lendez, A. M., & Korevec, J. J. (1999). How to Prevent and Detect Financial Statement Fraud, *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 11(1), 47-54.
- Leung, W. S. (2011). Active Fraud Detection in Financial Information Systems Using Multi Agents, University of Johannesburg Faculty of Science Computer, (Doktora Tezi).
- Melville, R. (2003). The Contribution Internal Auditors make to Strategic Management, *Inter. J. Audit*, 7(3), 209-22.
- Memiş, M. Ü. (2007). Türkiye'deki İç Denetim Profiline İlişkin Bir Araştırma, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 461-478.
- Mengi, B. T., & Türkmen, S. Y. (2013). Yatırım Hileleri, *Öneri Dergisi*, 10(39), 31-39.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study, *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Moeller, R., & Witt, H. N. (1999). *Brink's Modern Internal Auditing*, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Nagy, A. L., & Cenker, W. J. (2002). An Assessment of the Newly Defined Internal Audit Function, *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 130-137.
- Okutmuş, E., & Uyar, S. (2014). Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi, *Mali Çözüm Dergisi*, 24(121), 35-54.
- Özeroğlu, A. İ. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri, *Akademik Sosyal Araştırma Dergisi*, 2(2), 186-196.

- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları*, İstanbul: Beta Basım Yayınevi.
- Perri, F. S., & Brody, R. G. (2012). The Optics of Fraud: Affiliations that Enhance Offender Credibility, *Journal of Financial Crime*, 19(3), 305-320.
- Peterson, B. K., & Buckhoff, T. A. (2004). Anti-Fraud Education in Academia, *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, (6), 45-67.
- Petrascu, D., & Tieanu, A. (2014). The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection, *Procedia Economics and Finance*, (16), 489-497.
- Pickett, K. S. (2006). *Audit Planning: A Risk-Based Approach*, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2003). *Principles of External Auditing*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Rae, K., & Subramaniam, N. (2008). Quality of Internal Control Procedures: Antecedents and Moderating Effect on Organizational Justice and Employee Fraud, *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 104-124.
- Ramos, M. (2003). Auditor's Responsibility for Fraud Detection, *Journal of Accountancy*, 195(1). 28-35.
- Ratcliffe, T. A., & Landes, C. E. (2009). *Understanding Internal Control and Internal Control Services*. New York: American Institute of Certified Public Accountants, Inc.
- Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*. Third Edition. Unites Stated Of America: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
- Rezaee, Z., Crumbley, D. L., & Elmore, R. C. (2004). Forensic Accounting Education, *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, (6), 193-231.
- Richards, D. A., Melancon, B. C., & Ratley, J. D. (2008). *Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide*, Institute of Internal Auditors, American Institute of Certified Public Accountants and Association of Certified Fraud Examiners, 1-80. <http://www.acfe.com/documents/managing-businessrisk.pdf>, (27.11.2010) adresinden alındı
- Ros Common. (2010). *Fraud Prevention and Contingency Plan*, Ros Common County Council, 1-14.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Samociuk, M., & Iyer, N. (2010). *A Short Guide to Fraud Risk: Fraud Resistance and Detection*, Edited by Helenne Doody.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). *Sawyer's Internal Auditing*:

The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Spring, Florida.

- Shanmugam, J. K., Haat, M. C., & Ali, A. (2012). An Exploratory Study of Internal Control and Fraud Prevention Measures in SMEs, *International Journal of Business Research and Management*, 3(2), 90-99.
- Singleton, T. W., Singleton, A. J., Bologna, G. J., & Lindquist, R. J. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, 3rd Edition, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Stern, G. M. (1994). 15 ways Internal Auditing Departments are Adding Value, *Internal Auditor*, 51(2), 30-3.
- Şengür, E. D. (2005). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama, İstanbul Üniversitesi SBE, Yüksek Lisan Tezi, İstanbul.
- Terzi, S. (2012). Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit: İMKB İmalat Sanayiinde Bir Araştırma, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Türedi, H., & Celayir, D. (2021). Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Etkinliği, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 1-20.
- Türedi, H., Karakaya, G., & İldem, M. (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi, *Sayıştay Dergisi*, (96), 55-74.
- Usul, H., Titiz, İ., & Ateş, B. A. (2011). İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (49), 48-54.
- Wardiwiyono, S. (2012). Internal Control System for Islamic Micro Financing: An Exploratory Study of Baitul Maal wat Tamwil in the City of Yogyakarta Indonesia, *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 5(4), 340-352.
- Wells, J. T. (2004). Small Business, Big Losses, *Journal of Accountancy*, 198(6), 42-48.
- Wells, J. T. (2011). *Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection*. (3th Edition), New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Westhausen, H. (2017). The Escalating Relevance of Internal Auditing as Anti-Fraud Control, *Journal of Financial Crime*, 24(2), 322-328.
- Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud, *CPA Journal*, 74(12), 38-42.
- Yaman, T. (2008). Finansal Tablolar Aracılığı ile Kullanıcılara Yanıltıcı Bilgi Sunulması ve Sonuçları, Marmara Üniversitesi SBE, Doktora Tezi, İstanbul.
- Yıldız, E., & Başkan, T. D. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 1-18.
- Younas, A., & Kassim, A. M. (2019). Essentiality of Internal Control in Audit Process. *International Journal of Business and Applied Social Science*, 5(11), 1-6.