

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME FAKÜLTESİ

ISSN: 2602-3202

MUHASEBE

ENSTİTÜSÜ

DERGİSİ

MED – JOURNAL of ACCOUNTING INSTITUTE



OCAK/JANUARY 2019, SAYI/ISSUE 60

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME FAKÜLTESİ
MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ
MED – Journal of Accounting Institute

Ocak ve Temmuz aylarında, yılda iki sayı olarak yayınlanan hakemli, açık erişimli bilimsel bir dergidir. /
This is a scholarly, peer-reviewed, open-access journal published biannually in January and July.

Derginin tüm telif hakları İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsünündür. /
Copyrights of the Journal belong to Istanbul University Institute of Accountancy.

Sahibi / Owner:

Muhasebe Enstitüsü Dergisi adına sahibi Göksel Yücel (İstanbul, Türkiye)
The Journal is owned by Göksel Yücel (Istanbul, Turkey) on behalf of Journal of Accounting Institute

Sorumlu Müdür / Director:

Lerzan Kavut

Baş Editör / Editor in Chief:

Göksel Yücel

Editörler / Editors:

Taylan Altıntaş, Burcu Adiloğlu

Teknik Editörler / Production Editors:

Özgür Esen, Turgay Sakin

Hakem Kurulu / Reviewer Board:

Prof. Dr. Aylin Poroy Arsoy (*Bursa Uludağ Üniversitesi*)

Prof. Dr. Ümit Ataman (*İstanbul Arel Üniversitesi*)

Prof. Dr. Nejat Bozkurt (*Marmara Üniversitesi*)

Prof. Dr. Orhan Çelik (*Ankara Üniversitesi*)

Prof. Dr. Orhan Göker (*İstanbul Üniversitesi*)

Prof. Dr. Ersin Güredin (*İstanbul Üniversitesi*)

Prof. Dr. Ömer Lalik (*Hacettepe Üniversitesi*)

Prof. Dr. Haluk Sumer (*Marmara Üniversitesi*)

Prof. Dr. Münir Şakrak (*Marmara Üniversitesi*)

Prof. Dr. Suat Teker (*Işık Üniversitesi*)

Prof. Dr. Figen Öker Türüdüoğlu (*Bahçeşehir Üniversitesi*)

Prof. Dr. Sadi Uzunoglu (*Trakya Üniversitesi*)

Prof. Dr. Hayri Ülgen (*İstanbul Üniversitesi*)

Prof. Dr. Serhat Yanık (*İstanbul Üniversitesi*)

Ocak/January 2019, Sayı/Issue 60

Ön Kapak Fotoğrafı / Front Cover Photograph:

Herpersdorf, Nürnberg, Almanya: Alfred Isaac Caddesi
(Fotoğraf/Photograph: Burcu Adiloğlu)

Makale gönderimi / Manuscript submission:

Dergipark sistemine <http://dergipark.gov.tr/login> yükleyiniz ve muhasabee@istanbul.edu.tr adresine bilgi veriniz.
Please submit your manuscripts via <http://dergipark.gov.tr/login> and inform muhasabee@istanbul.edu.tr

ISSN: 2602-3202

Dergide yayınlanan yazıların tüm sorumluluğu ve belirtilen görüşler yazarlara aittir; İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü bir sorumluluk yüklenmez. / Authors are responsible for all statements made in their work published in the Journal; Istanbul University Institute of Accountancy has no responsibility in this regard.

İstanbul Üniversitesi, Avcılar Kampüsü, 34320 İstanbul, Türkiye

Baskı / Printed in

İlbey Matbaa Kağıt Reklam Org. Müc. San. Tic. Ltd. Şti.
2. Matbaacılar Sitesi 3NB 3 Topkapı / Zeytinburnu, İstanbul, Türkiye
www.ilbeymatbaa.com.tr
Sertifika No: 17845

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Yeni Sayımızı Sunarken

Ekonomi ve Yükseköğretimde Kritik Düşünme / Critical Thinking in Economics and Higher Education <i>Fahir BİLGİNOĞLU</i>	1
Bitcoin: Gelecek mi, Balon mu? / Bitcoin: Future or Bubble? <i>İhsan ERSAN</i>	5
Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Firma Değerine Etkisi: Türkiye Uygulaması / The Effect of Corporate Governance Practices on Firm Value: Evidence from Turkey <i>Ali Burak KARAKILIÇ, Bengü VURAN</i>	9
SAP ERP Sistemi Üzerinde Ürün Maliyetleme Yaklaşımı ve Uygulama / Costing Approach in SAP Systems and an Implementation <i>Ashhan GÜR, Burcu ADİLOĞLU</i>	21
İç Denetim İçin Çeviklik: Türk Finans Sektöründeki Bir İşletme Üzerinde İnceleme / Agile for Internal Auditing: A Study on a Company in the Turkish Financial Sector <i>Gürol BALOĞLU</i>	37
Çağdaş İşletme Biliminin Öncülüğünden Bilinmeyene: Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac / From the Pioneer of Modern Business Administration to the Unknown: Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac <i>Burcu ADİLOĞLU, Göksel YÜCEL</i>	47
Mühendislik Bölüm ve Programları İçin Muhasebe Dersi Hakkında Düşünceler / Thoughts about Accounting Courses in Engineering Schools <i>Fahir BİLGİNOĞLU</i>	59

Muhasebe Enstitüsünden Haberler

YENİ SAYIMIZI SUNARKEN

Çok uzun bir aradan sonra 2018 Temmuz’unda yayın hayatına dönen dergimizin yeni sayısını sunmaktan mutluyuz. Dergimizin Temmuz 2018’de yayınladığımız 59.sayısına olumlu tepkiler aldık. Özellikle derginin geçmişini hatırlayanların çok güzel sözleri bizler için en büyük motivasyon unsuru oldu. Her yıl Ocak ve Temmuz’da çıkmasına karar verdiğimiz dergimizin gelecekte, üç ayda bir yayınlanması da sözkonusu olabilir, tıpkı yıllar öncesinde olduğu gibi..

Dergimizin amacı bilimsel değeri yüksek yazılarla, akademik görüşlerini paylaşmak isteyen herkese açık bir yayın ortamı yaratmaktır. Bilimsel araştırma ruhunun ise üniversite veya iş hayatı ayırımı yapmadan, yenilikler veya görüşler ortaya koymak hevesinde olan her fertte bulunduğu inanıyoruz. Dolayısıyla dergimizin sayfaları yayın politikası olarak sınırlı amaçlarla yayın hazırlayanlara değil, esas olarak paylaşmak isteyen her akademisyen ve uygulamacıya açıktır. Yıllar önce bu dergiye hayat verenlerinde arzusu budur.

Bu sayımızda İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim dalında en uzun süre başkanlık yapmış olan Prof. Dr. Fahir Bilginoğlu bize iki makale ile katkı verdi. Ekonomi ve yüksek öğretimde kritik düşünme ile mühendisler için muhasebe konularını ele alan yazılarının ilgi çekici bulunacağına inanıyoruz. Keza uluslararası finansal piyasalar hakkındaki geniş bilgisini her zaman referans aldığımız Prof. Dr. İhsan Ersan da kripto paraların en önde geleni olan Bitcoin ile ilgili görüşlerini paylaştı.

Dergimizin adında her ne kadar sadece “muhasebe” kelimesi yer alıyorsa da, biz muhasebeyi finansal yönetimden ayrı düşünmüyoruz, düşünemeyiz. Firma değeri ile kurumsal yönetimin ilişkisini ele alan çalışmaları ile Doç. Dr. Bengü Vuran ve Ali Burak Karakılıç hem yayınumıza değer kattılar, hem de akademisyen uygulamacı işbirliğine örnek oldular. Keza ERP (Enterprise Resources Planning, kurumsal kaynak planlaması) üzerindeki bir çalışmada da Aslıhan Gür ve Doç. Dr. Burcu Adiloğlu benzer bir yaklaşıma diğer bir örneği oluşturdular. Bir uygulamacının iç denetim konusuna akademik bakış açısını ise, Gürol Baloğlu’nun “çeviklik” konulu yazısında görebileceksiniz.

Türkiye’de çağdaş işletmeciliğin kurucusu kabul edilen Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac’ın ele alındığı Doç. Dr. Burcu Adiloğlu ve Prof. Dr. Göksel Yücel makalesinde ise, okurların Isaac hakkında hiç bilinmeyen bazı yeni bilgilere ulaşacağını düşünüyoruz. Bu önemli bilim adamının anısını bu nedenle dergimizin kapağına yansıttık.

Saygılarımı sunarım.

Prof. Dr. Göksel Yücel
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
Muhasebe Enstitüsü Müdürü

Ekonomi ve Yükseköğretimde Kritik Düşünme

Fahir Bilginoğlu¹ 

¹Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ÖZ

Kritik düşünme veya eleştirel düşünme, işletmelerde başarının anahtarı olarak görülür. İşletmecilik yazınında kritik düşünce, karar almada yorum, analiz, değerlendirme ve sonuç çıkarmayı içeren bilinçli bir faaliyet olarak görülür. Kritik düşünmenin, ekonomi ve yükseköğretim açısından çok önemli bir rol oynadığı kabul edilmektedir. Bunun nedeni, üniversite eğitiminin amacının ezbere dayalı ve kalıplaşmış bir eğitim vermek değil zihinsel mesleki eğitim olmasıdır. Bir başka deyişle üniversite eğitiminde mesleğe yatkınlık ve mesleki becerinin geliştirilmesi hedeflenmelidir. İş dünyası da değişmekte ve esneklik talep etmektedir. Günümüzde, üniversite mezunlarının mesleki bilgi ve bilimsel yöntem bilgileriyle donanmış olması, diğer bir ifade ile mezunların “kritik düşünmeyi öğrenmiş” beklenmektedir. Bu çalışmanın amacı, ekonomi ve yükseköğretimde, özellikle de maliyet muhasebesi derslerinde kritik düşünmenin önemini ortaya koymaktır.

Anahtar kelimeler: Kritik Düşünme, Yükseköğretim, Maliyet Muhasebesi

ABSTRACT

Critical Thinking in Economics and Higher Education

Critical thinking is the key to success in business entities. In business literature, critical thinking is regarded as a conscious activity that includes comment, analysis, assessment and deduction in decision making. It is accepted that critical thinking plays a very important role in economics and higher education. The reason for this is that the goal of university education is to provide an intellectual professional education, not a stereotyped and standardized one. In other words, the aim shall be enhancing professional aptitude and professional skills. Business life has also changed and demands flexibility. In today's work environment, graduates are expected to be equipped with professional knowledge and scientific method information, in other words, they should have learned “critical thinking”. The purpose of this study is to demonstrate the importance of critical thinking in economics and higher education, in particular in cost accounting courses.

Keywords: Critical Thinking, Higher Education, Cost Accounting

1. Giriş

Günümüzdeki dijitalleşme ile toplum, ekonomi ve politikada sonsuz görünen karmaşık değişimler yaşanmakta olup, hatta bu ivmenin yavaşlamayacağı da bilinmektedir. Bu gelişmeye bazı ülkeler ayak uydururken, bazılarının uygulamadığı veya geri kaldığı, 1979'dan beri yayımlanan Dünya Ekonomik Forumu (WEF)'nin “2018 Küresel Rekabet Gücü Raporu”nda açıkça görülmektedir (1). Buna göre, dünyada 140 ülkenin rekabet gücü puanları Forum tarafından her yıl tekrar kapsamlı bir çalışma ile ölçülüyor ve “küresel rekabet gücü endeksi” olarak açıklanıyor. 2018 yılı endeksinde ABD, Almanya ve Singapur ilk üç sırayı paylaşırken, Türkiye geçen yıla göre 3 sıra gerileyerek 61. Olarak sıralanmıştır. Rekabet gücü – gelir düzeyi ilişkisi de, ilk 20 ülkenin hepsinin zengin olmasından anlaşıyor. Anılan raporda en önemli 10 güç içinde “karmaşık problemleri çözme”, “kritik düşünme” ve “yaratıcılık” ilk sıraları almaktadır; sanayinin ve ekonominin kaldıracağı eğitim kabul edilmektedir. Ülkelere bir politika önerilmesi yerine, 4. Sanayi devrimi için hareket noktası gösterilmektedir. Bu bağlamda, bu yıl ekonomist Paul Romer'in ekonomi nobelini, fikirlerin üretim

Geliş tarihi/Received: 13.12.2018 Kabul tarihi/Accepted: 22.01.2019



Sorumlu yazar/Corresponding author: Fahir Bilginoğlu / fahirbilginoglu@yahoo.com

Atıf/Citation: Bilginoğlu, F. (2019). Ekonomi ve yükseköğretimde kritik düşünme. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 60, 1-4. <https://doi.org/10.26650/MED.2019496359>

faktörü olarak ekonomik modele sokulmasıyla aldığını unutmayalım; 2002’de de Daniel Kahneman, finansmanda kullanılan “beklenti teorisi” ile almıştı (“Aynı parayı kazanma ve kaybetmesine insanlar eşit değer vermiyor” varsayımının ispatlanması).

ABD ve Almanya’nın buraya nasıl geldiğini yazımın konusuyla yorumlarsak, MIT (Massachusetts Institute of Technology)’in yapay zekanın (Artificial Intelligence – AI) geliştirilmesi için 1 milyar \$ kaynak ayırarak yeni bir fakülte kurmakta olduğu (2019), hatta yapay zeka ve enformasyon teknolojilerine (IT) odaklanacak 50 yeni pozisyon oluşturduğunu örnek verebiliriz. Almanya için de, kritik düşünme, ikili mesleki eğitim – öğretim (okul – işyeri) ve sürekli eğitim ile çalışanların üstün kalite ve yeterliliğini sağladığını söyleyebiliriz. Hatta Almanya’nın ABD’den farklı olarak, Japonya ve Türkiye gibi zengin doğal kaynaklara sahip olmaması, üstün bir eğitim ve bilim sistemi olmadan bu sıraya ulaşması olanaklı değildir.

Üniversite eğitiminin amacı zihinsel mesleki eğitimidir, yani mesleğe yatkınlık, mesleki beceri olmalıdır. Çünkü mesleki tamlik, öğrencinin tüm meslek hayatı için donatılması sağlanamaz. İş dünyası da değişmekte ve esneklik talep etmektedir (British Council “Higher Education Market 2018” de temel becerinin birinci sırasında “eleştirel düşünce”yi açıkladı. Diğerleri sırasıyla sözlü ve yazılı iletişim, takım çalışması, dijital teknoloji ve liderlik becerileridir. Bkz. R.Riera (2018). Üniversite mezunlarının mesleki bilgi ve bilimsel yöntem bilgileriyle donanmış olması beklenmektedir, diğer bir ifade ile “kritik düşünmeyi öğrenmiş” olmalıdır (Wilhelm von Humboldt (1767-1835), üniversite fakültelerinin meslek yüksek okuluna dönüştüğünü görüp bu eğilimi değiştiren kişidir. “Humboldtun mirası” diye anılan Humboldtiyan üniversite, modern üniversiteyi temsil eder ve bu yargıya 1930’da Institute for Advanced Studies in Princeton’ın kurucu müdürü Abraham Flexner varmıştır. Amerika’da ilk olarak 1876’da Baltimore’da John Hopkins Üniversitesi, Berlin Modeli’ne göre kurulmuştur. Bu konsept bugün ABD’de “graduateschools”larda, üniversiteye başlayanlarda dörtte birinden azını kabul ederek uygulanmaktadır).

İşte bu yazımızda, büyük bir çoğunlukla üniversite öğrencisinin bile sahip olmadığı “kritik düşünme becerisini”, İÜ ve İTÜ’deki 47 yıllık akademik kariyerim ışığında bir fakülte dersi düzeyinde somutlaştırmaya çalışacağım (Almanya’da İşletmecilik Öğretim Üyeleri Birliği’nin işletme iktisadı bilimi için saptadığı temel ilkeler olarak, perspektif vermek, bilim yaratmak ve bilimi desteklemek gibi genel ilkelere ek olarak öğretimde “highend” olmak sayılmıştır. Bkz. Gloger A., (2016), s. 39,40.).

2. Kritik Düşünme Nedir ve Maliyet Muhasebesi Dersi Örneğinde Yüksek Öğretimdeki Yeri

Örgütlerde kritik düşünme veya eleştirel düşünme en önemli özellik ve anahtar beceri gözüktüğü, süreç ve ürünlerle ilgili daha iyi karar verilmesini sağladığı hep söylene de, tanımını çok göremeyiz. Yazında, kritik düşünce, bilinçli olarak kendi başına yapılan karar oluşumu için yorum, analiz, değerlendirme ve sonuç çıkarmayı içeren marifet, hüner, başarı olarak görülmektedir. Konuyu çarpıtmadan, kendi başına bilgi arayışı, analiz ve sonuca ulaşma, zaten kısaca “düşünmek” demektir (Universität in Deutschland (1997). Konuyu çarpıtmadan nitelemesi, bilişsel çarpıtmaya uğratmadan, objektif, yanılmadan kendi argümanını oluşturmaktır.

“Akademik eğitim” diye de adlandırılan üniversite eğitimi, Aristo, Plato ve bunun gibi düşünürlere kadar götürüle de, “düşünmenin” eğitiminin nasıl yapılacağını eserlerinden anlamaya çalışıyoruz (Jose Ortega y Gasset (1997). Üniversitelerde genellikle öğretim üyesinin bilgi ve deneyimine göre bir yaklaşım yapıldığını söyleyebiliriz.

Aktarılan bilginin tartışılmadan kabulüne dayanan klasik eğitim sistemi, ülkemizde yaygındır, ancak seçkin (elit) kurumlarımızda, sorgulama, tartışma yoluyla öğrenci odaklı bir öğretim tabi ki var, bunun temeli iyi bir ortaöğretim ve öğrencinin kendi eğitiminden sorumlu olmasıdır. ABD’de yüksek öğretim kurumları “highly -, very -, competitive, less – ve noncompetitive” şekline sınıflandırılmaktadır; ayrıca doğu bölgesi için “IvyLeague” ayırımı da yapılmaktadır. Almanya ise 60’lı yılların politikasını terkederek çok sayıda yüksek okul açarak yüksek öğrenim talebini karşılamış, 2005 yılından itibaren elit (excellence) üniversiteler desteklenmiştir. Ülkemizde de Koç ve Sabancı Üniversiteleri 2017 itibarıyla ilk 500 içine girmektedir.

Kişilik özelliği olarak kritik düşünce, tüm öğrencilere aşılmalıdır, çünkü bu kişilik özelliğine sahip olanlar için yalnızca tek bir gerçek vardır; eğer tüm argümanlar aynı düzeyde görülüyorsa, kritik düşüncenin bir anlamı kalmaz. Burada önemli olan neyin en doğru olacağı, kesin olarak bilinemeyeceğine göre, farklı durumlarda varılacak olan bulgulardır. Bu yetinin ancak sınırlı olarak etkilenebileceği veya desteklenebileceği ifade edilmektedir; hatta bir örgüt için anlamı olup olmadığı veya böyle bir çalışanı isteyip istemedikleri de belirleyicidir.

Beceri ve kişilik özelliği olan kritik düşünmenin zamanla kendinden gelişemeyeceğini söyleyebiliriz. Yükseköğrenim öğrencilerinin büyük bir kısmının bunu yeterince başaramadıklarını biliyor ve başarabilenleri ayırt edebiliyoruz; öğretim üyesine düşen görev, bu yeteneğin derslerin işleyişi sırasında eğitimini sağlamaktır. Kritik düşünme, öğrenim konularının üstünde bir kavramdır; bir kişinin bilgisi diğer bir konudan farklı olsa da, bu yeteneğini diğer konuda da kullanabilir; ülkemizde kısa bir süre önce, bir perakende grubunun CEO'su, havayolu şirketinin CEO'luğuna geçmiştir; yine iyi bir sosyoloji bölümü mezununun tepe yönetiminde görev alması görülebilmektedir.

Son olarak, bir fakülte dersi olarak “maliyet muhasebesi” örneğinde, kritik düşünme kriterinin nasıl ele alınabileceğini somutlaştırmak isterim. İşletme biliminin bir alt dalı olan maliyet muhasebesi (costaccounting, Kostenrechnung) “muhasebe” olarak anılmakta ise de, işletmenin üretim fonksiyonunu parasal olarak betimleyip, işletme içine raporlayan bir sistemdir. Günümüzde tüm global şirketlerin yönetim bilişim sistemleri (knowledgesystem) bu bilime dayanır, SAP, Oracle, Intuit, Microsoft vb. endüstriyel üretim sonucu 19.yy sonunda gerek duyulmuş ve özellikle Hitler Almanyası'nda maliyete dayalı fiyatlandırmanın ve bilimsel ve tekdüzen olması emredilmiş (1938), takiben işgal edilen ülkelerde de zorunlu hale getirilmiştir; savaş sonrası yararı nedeniyle vazgeçilmemiştir. Ülkemizde de bu Alman geleneği Sümerbank ve İktisat Fakültesi ile uygulamamıza girmiştir. Ders içerikleri anabilim dallarını ilgilendirdiğinden, içerik tam, eksiksiz ve güncel olabilir; ancak akademik bir ders içerikle değil, ele alınışı ile değerlendirilmelidir. Genelde, soyut (formel) düşüncenin geliştirilmesi, bilim yapma ve bilimsel bilgiyi anlama, dersin temel amacı olmalıdır. Bu bağlamda öğrencinin;

- Zaman boyutu ile düşünme,
- Önerme mantığı kullanma,
- İşlem üzerinde işlem yapma yeteneğinin gelişmesi,
- Yeni bilgi talep etme,
- Var olmayan şeyler üzerinde akıl yürütmesi,
- Analoji,
- Kuram kurması,
- Sofistike düşünmesi (tepeden toplayıcı bakabilme),

sağlanmalıdır.

İşletmelerin imalat ve hizmet ürünlerinin çeşitliliği nedeniyle gerçek birim maliyetin bilinmesi, üretimin akılcılığını ortaya koyar, çünkü ekonomide “kar=fiyat-maliyet” ilkesi geçerlidir (Geçerli (relevant) maliyet değil). Bu bağlamda “genel üretim maliyetlerinin” yüklenmesi, bazı sektörlerde yoruma çok açıktır (Farklı faaliyet ölçülerine dayalı yükleme oranları, kademeli dağıtım, atıl kapasite maliyetleri gibi). Derslerde ayrı bir konu olarak ele alınan “faaliyet tabanlı maliyetleme (activity cost)” çok yönlü bir proje olduğundan, ürün maliyetlerinin nasıl gerçeğe yaklaştırılacağı olgusunun argüman haline getirilmesi yani farkındalığı ortaya konabilmesi tartışmalıdır. Maliyetlerin standart düzeyde saptanmasını içeren “standart maliyetleme yöntemi” yerine, piyasanın kaldırabileceği maliyete göre üretimin yapılandırılması yaklaşımını içeren “hedef maliyetleme (target costing)” konusu ele alınmalıdır. Değişik kapasite kullanımlarında fiyat verme, teklif belirleme ve dışarıdan temin (outsourcing) kararlarının maliyet büyüklüğü yaklaşımları ele alınmalıdır.

3. Sonuç

Günümüzde bir ülkenin yalnız doğal kaynak ve mevcut zenginlikle üstünlük yaratmadığı bilinmekte ve görülmektedir; global rekabetçi bir Türkiye yaratmak, insan faktörünün eğitiminden geçmektedir. Ülkemizin de, evrensel bilgileri işleyen ve yararlanan bir düzeye gelmesini sağlayacak, öncelikle seçkin üniversitelere gereksinimi vardır. Diğer üniversitelerimizin

de geniş bir kitleyi “ortalama eğitim düzeyi”ne yükseltmesi, demokrasimiz, insan kaynaklarımız için de olumlu olacaktır.

Yüksek düzeyde seçkinlikte eğitim düzeyine sahip ülkeler, büyük sıçramalar yaparak, “düşüncelerini (IT ve AI, standart yazılım vb.)” diğer ülkelere kabul ettirerek yeni bir kültür ve ticari emperyalizm yaratmışlardır.

Akademik eğitim belirli düzeyde yetenek ve entelektüel ortam gerektirir. Ele almaya çalıştığımız kritik düşünme, zekanın, analitik düşünebilme ve varsayımlarla akıl yürütme ve bunun gibi bileşenlerden biridir ve bazı bileşenlerin farklı eğitim konularında, sınırlı şekilde arttırılabilindiğine göre konu eğitimidir. Hatta doğa bilimlerine göre sosyal bilimlerde eleştirel düşünmenin önemi çok daha fazladır; çünkü sosyal bilimlerin sebep-sonuç ilişkisini tam olarak belirlemek çok daha zordur. Eleştirel düşünme olguların ve bulguların sürekli eleştirilmesinden çok, varsayımlar üzerinden akıl yürütme ve olasılıkları dikkate alarak, alternatif sonuçlar üretmektir; var olmayan şeyler üzerinden analoji yaparak sonuca götürmektir; bütünü görebilmesini sağlamaktır. Bir akademik dersin içeriğini öğrenmek ya da öğretmek, akademik eğitim –bilim-sayılmamaktadır. Bilim, araştırmaya dayalı olarak sorun çözümlemeye çalışmak, çözüme ulaşmaktır.

Bir öğretim üyesine düşen görev, Türkiye’nin dünya sıralamasındaki yerini yükseltebilecek “düşünen, öğrenmeyi öğrenen” öğrenci yetiştirmesidir. Genç akademisyenlerimizin bu konuda yapacağı en önemli katkı, yürüttükleri derslerini içerikle değil, ele alınışıyla kurgulamaları ve dersin bitiminde “nasıldım?” değil, “ne kadar yararlı oldum?” şeklinde değerlendirmeleridir.

Kaynakça

Bode C., W. Becker ve R. Klotat (Editörler), Universitaeten in Deutschland, Prestel 1995, München

Eğitimin Geleceği, Üniversitelerin ve Eğitimin Değişen Paradigması, Sabancı Üni., 2003.

Gloger A., Betriebswirtschaftsleere, VNZZ, 2016.

Higher Education Market 2018, British Council, www.reportlinker.com/high-education/reports

Riera R.,Warumunsdie Digitalisierung Menschliches Macht, Zukunftderarbeit.de, 21.03.2018.

Şahin M. Ve C. Fell Kurban, The Flipped Approachto Higher Education, 2018.

Ortega y Gasset, Jose, Üniversitenin Misyonu, 1997.

The Global Competitiveness Report, WEF s, 671, 16.10.2018, www.weforum.org

Wesel D., Wasisteigentlichkritisches Denken?, www.wissensdialog.de

www.timeshighereducation.com/ranking/europa-teaching/2018

Bitcoin: Gelecek mi, Balon mu?

İhsan Ersan¹ 

¹Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ÖZ

Kripto para internet aracılığıyla kullanılan, hiç bir merkezi otoriteye ya da aracı kuruma bağlı olmayan sanal para olarak tanımlanabilir. Bu sanal paralar ancak belirli şifreler kullanılarak yerleştirildikleri sanal cüzdanlardan çıkarılıp, yine belirli şifrelerle işleme tabi tutulabilirler. Bir diğer anlatımla bireyler ve kurumlar tıpkı fiziksel parayla olduğu gibi bu sanal parayla da ödeme yapabilirler. Piyasada binin üzerine kripto para vardır. Bitcoin, Ethereum, Ripple, Litecoin ve Dash bunların önde gelenleridir. Bu çalışmanın amacı, Bitcoin ve diğer kripto paraların geleceğin para birimi mi yoksa tarihte örneklerine rastlanan finansal balonlardan biri mi olduğu sorusuna yanıt aramaktır. Kripto paraların değerlemesinin nasıl yapılacağı halen üzerinde mutabakat sağlanamamıştır. Güvenirlilik, blockchain teknolojinin üstünlüğü sanal paranın üstünlükleri arasında öne çıkarken kara para aklamada kullanılması, yüksek işlem maliyetleri, veri madenciliğinde yaşanan sorunlar ise zafiyet noktalarını oluşturmaktadır.

Anahtar kelimeler: Kripto Para, Bitcoin, Finansal Balon

ABSTRACT

Bitcoin: Future or Bubble?

A crypto-currency can be defined as a virtual monetary unit that is used via internet and not subject to the controls of any central authority or intermediary. These crypto-currencies can only be transferred from the virtual ledgers by using specific ciphers and can be used in a transaction via specific ciphers. In other words, individuals and institutions can make payments using these crypto-currencies just like other currencies. There are more than one thousand types of crypto-currencies. The purpose of this study is to find an answer for the question of whether these crypto-currencies could be the money of the future or a financial bubble like those examples in history. There is still no consensus on the value of crypto-currencies. Reliability and the superiority of blockchain technology are the strength of crypto-currencies, while its usage in money laundering, high transaction costs and problems with data mining are their weaknesses.

Keywords: Crypto-Currencies, Bitcoin, Financial Bubble

1. Giriş

On yıl kadar önce kimliği halen tartışmalı ve gizemli Satoshi Nakamoto kripto paraların ilk örneği olan bitcoini uluslararası para sistemine sunduğunda kuşkusuz kendisi de bu denli spekülasyon ve tartışmalara yol açmasını beklemiyordu. Bitcoinin dört yıl içindeki fiyat değişimi %2.800. 2017 Aralık'ta \$19.783 ile zirve yapan bitcoin fiyatı şimdilerde \$3.000'lara düşmüş olsada, kripto paranın son on yılın en fazla getiri sağlayan yatırım aracı olması ilginç bir ayrıntı! Bitcoin ve kripto paralar geleceğin para birimi mi yoksa tarihte örneklerine rastladığımız finansal balonlardan biri mi? Bu soruyu yanıtlamaya çalışalım.

2. Kripto (Şifreli) Para

Kripto para internet aracılığıyla kullanılan, hiç bir merkezi otoriteye ya da aracı kuruma bağlı olmayan sanal para olarak

Geliş tarihi/Received: 02.01.2019 Kabul tarihi/Accepted: 24.01.2019



Sorumlu yazar/Corresponding author: İhsan Ersan / ersan@istanbul.edu.tr

Atıf/Citation: Ersan, İ. (2019). Bitcoin: gelecek mi, balon mu?. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 60, 5-8.
<https://doi.org/10.26650/MED.2019507044>

tanımlanabilir. Bu sanal paralar ancak belirli şifreler kullanılarak yerleştirildikleri sanal cüzdanlardan çıkarılıp, yine belirli şifrelerle işleme tabi tutulabilirler. Bir diğer anlatımla bireyler ve kurumlar tıpkı fiziksel parayla olduğu gibi bu sanal para ile de ödeme yapabilirler. Piyasada binin üzerine kripto para vardır. Bitcoin, Ethereum, Ripple, Litecoin ve Dash bunların önde gelenleridir.

3. Alım -Satım Süreci

Kripto paraların en eski ve yaygın olan bitcoin 21 milyon adet ile sınırlandırılmıştır. Halen yaklaşık 18 milyon adet bitcoin dolaşımda olduğu için sisteme girebilecek 3 milyon adet kadar sanal para söz konusudur. Bitcoin arzının 2040 yılında sonlandırılması beklenmektedir. Yenibitcoinlerin sisteme girebilmesi için 16 hanelik bir şifrenin çözülmesi gerekmektedir. Oldukça profesyonel bilgi ve donanım gerektiren bu süreç, şifre başına 12,5 bitcoin kazandırmaktadır. Bitcoin ile işlem yapıp, şifreyle uğraşmak istemeyenler internet sitelerinden para ile satın alabilirler.

Bitcoin alım-satımı yapmak isteyen bir yatırımcı ilk olarak bir kripto internet sitesine “bitcoin alım-satımı ya da bitcoinborsası” butonunu tıklayarak kayıt yaptırmak zorundadır. Kayıt için genelde nüfus bilgileri, açık adres, elektrik, su, doğalgaz, vb fatura ile işlem isteğine bağlı bilgi gereklidir. İkinci aşamada şifre oluşturulmakta ve bankadan para aktarımı sonrası hesap açılmakta ve yatırımcı için bir bitcoin cüzdanı oluşturulmaktadır. Bu aşamada kullanıcıya hacklenme ve kaybolma riskine karşı 16 hanelik bir kurtarma şifresi verilmektedir. Yaklaşık 0,0005 bitcoin tutarında komisyonu da ödedikten sonra artık sanal dünyada işlem yapabilirsiniz. Bitcoin cüzdanının kişiye özel olduklarını, buraya aktarılan ya da başkalarına gönderilen bitcoinlerin, şifreli adreslere gönderilmelerinin para transferini izlemeyi güçleştirdiğini ve bu nedenle kara para aklayıcılarının ve vergi kaçakçıların ilgilerini çektiklerini de belirtmek gerekmektedir.

4. Blockchain

Bitcoin konusunda umutlu olmayı gerektiren etmenlerin başında gelecekte bankacılık sisteminin teknolojisi diyebileceğimiz blockchain gelmektedir. Blockchain kimin tarafından yazıldığı belirlenemiyen, sürekli kendini yenilediği için içine sızılmayan algoritmik bir bilgisayar yazılım programıdır. Şifrelenmiş işlem takibi sağlayan, tek bir noktada tutulmak yerine birden fazla yerde, yani ağıın tamamında kullanılabilen güvenilir bir veri tabanı! Bu sistem ile yeni kripto paralar üretilebilmekte, hissesenedi, bono, tahvil, vb. finansal varlık alım-satımı ve kredi işlemleri yapılabilmektedir. Yeni kripto para yaratımı (InitialCoinOffering – ICO), bir diğer deyişle yeni bir kripto para yaratıp yatırımcılara başka bir kripto para karşılığında satım işlemleri ilk kez 2017 yılında melek ve risk sermayesi işlemlerini geçmiştir. Formüller, her birine birbirini takip eden numaralar verilerek listelenmelidir.

5. Fiyatlama

Bitcoin başlangıçta kuruluş sözleşmesi “whitepaper”de belirtildiği gibi finansal sistemde bir devrim, bankaların hegemonyasını yıkacak “eşleşmeli nakitsiz ödeme sistemi” (peertopeercashlesspaymentsystem) olarak takdim edilmişti. Ne varki kripto para piyasası gelişmeye başlayınca asıl amaçtan uzaklaşmaya, yatırım ve spekülasyon amaçlı kullanım ağırlık kazanmaya başladı. Talebin giderek artması, \$1.000 doların altındaki fiyatın bir yılda \$20.000’lara kadar çıkması, bitcoine “dijital altın” yakıştırması yapanların, dindir, fiyatı \$1 milyona ulaşır diyenlerin sayısının azımsanmayacak ölçüde artmasına neden oldu.

Bitcoinin adil fiyatı (fairprice) ne olmalıdır? İskontalanmış Nakit Akış (DCF) yöntemi bitcoin gelecekte nakit akışları yaratmadığı için fiyatlamaya uygun değildir. Fisher’in Paranın Miktar Kuramı (QuantativeTheory of Money) değerlemeye daha uygun gözüküyor. Kurama göre paranın fiyatı arzına ve hızına bağlı. Arzı sabit (16 milyon) kabul eder, 4,60 milyon bitcoin ödemesinin desteklediği alım tutarını değiştirirseniz, bitcoin fiyatı \$20 da olabilir \$800.000 hatta \$1 milyon.

Fiyatlamaya ilişkin ciddi bir eleştiride tüm kripto para hareketlerinin alım-satım algoritmalarına değil de belirli bir medya ve işlemcilerin kendi aralarındaki konuşmalara dayalı olması! Bazen bir tweet bile piyasayı alt üst etmeye yetmektedir. Bitcoin balinaları denen yaklaşık 1.000 kişi piyasanın %40’ına sahiptir. Yakın ilişki içindeki bu işlemcilerin alım-satımları piyasada spekülasyon hareketlere yol açabilmektedir. Sözelimi 8 Aralık 2017 de gün içinde \$18.495’a kadar yükselen bir

bitcoin, dijital bir platformdan \$70 milyon değerinde 4.700 bitcoin çalındı haberleri ile 20 dakika içerisinde \$15.000'a kadar düşmüştür (Biggs, 2017).

6. Yasaklama-Düzenleme ya da Tanınırlılık

Kripto paraların geleceği konusunda tam anlamıyla bir belirsizlik ve ikilem sözkonusudur. Bir yanda kripto paralara yönelik yaptırım ve düzenlemeler sıkılaştırılırken öte yanda bitcoin ile ödeme kabul eden kurum sayısı artmakta öte yanda borsalarda sanal para birimli vadeli sözleşmeler işlem görmeye başlamaktadır.

Bitcoinin bu denli gözden düşmesinin temel nedeni giderek artan düzenleme (regulation) baskısı ve getirilen yasaklardır. 2018 başında Güney Kore'nin dijital borsalara getirdiği %24,2'lik vergi ile başlayan süreç, ABD otoritelerinin Bitfinex borsası ve Tether adlı kripto para şirketine soruşturma başlatması ile devam etmiş, bunu başta J.P.Morgan olmak üzere önde gelen bankalarca kredi kartı ile dijital para alımını kısıtlama ve Facebook ile Twitter'in kripto para reklam yasaklamaları izlemiştir.

Öte yanda bitcoin birimli vadeli işlem sözleşmelerinin Amerikan Vadeli İşlem borsalarında son bir yıldır işlem görmesi kripto paraların resmi otoritelerce kabul ve tanınırlığı yolunda önemli bir adım olmuştur. Geçtiğimiz yıl CME ve CBOT de alım-satıma açılan bitcoin birimli futures sözleşmeler bu yıl Nasdaq borsasında da işleme açılacaktır. CME de bir bitcoin vadeli işlem sözleşmesinin büyüklüğü 5 bitcoin, pozisyon limiti 1.000 sözleşme ya da 5.000 bitcoin, uzlaşma nakdidir (cashsettlement). Bir diğer deyişle, bitcoin vadeli işlem sözleşmesi satın alındığında vadede bitcoin değişimi olmayacak, ödenen fiyat ile cari bitcoin piyasa fiyatı arasındaki fark tahsil edilecek/ödenecektir. Vadeli sözleşmelerin fiyatlamasında Şikago Borsası Bitcoin Referans Oranı (Bitcoin Referans Rate-BRR) ve Bitcoin Gerçek Zaman Endeksi (Bitcoin Real Time Index -BRTI) temel alınmaktadır. Bu verilerin alım-satıma değil sipariş ve talimatlara dayandığı, eşleşmeyen limitli emirlerden oluştuğu, bunun da şeffaflık, yanıltma ve bilgisayar korsanlığı benzeri ciddi sorunlar yaratabileceği belirtilmektedir (Button, 2017).

7. Balon mu yoksa Geleceğin Para Birimi mi?

Bitcoin piyasası daha önceleri pek alışık olmadığımız ölçüde oynak! Geçtiğimiz dört yılda fiyat değişimi %2.800. Aralık 2017 de \$19.783'la zirve yapan bitcoin fiyatları o tarihten beri % 80 fazla düşüş göstermiştir. Fiyatlar daha da inmeye devam eder mi, yoksa bazılarının öngördüğü gibi \$100.000'lar hatta \$1 milyonlar olası mı? Bir diğer anlatımla bitcoin finansal tarihin en büyük balonu mu yoksa geleceğin parası mı?

Finansal varlıklarda balon denince hisse senetleri ve tahvil, fiziksel varlıklarda ise emlak, emtia hatta lale soğanı bile akla gelir! Balon insanların gerçek değerinden ciddi sapma olduğu varlık fiyatlarını ödeme arzusu ile başlar. Gerçek ya da içsel değer (intrinsicvalue) kuramsal olarak varlığın temel (fundamental) değerine dayalıdır. Bu değer de nakit akış yaratma kapasitesi (faiz ve kira vb), nadirlik (altın, elmas) ve potansiyel kullanım (altın-gümüş ve platinin hem mücevherat hem de sanayi kullanımı) içerir (Lee, 2018).

Bitcoin balonu krediye ulaşımın kolay olduğu, faizlerin tarihsel diplerde seyrettiği en uzun ekonomik genişleme döneminin bir ürünüdür. Fiyatlardaki hareketlilik yatırımcıları cezbetmiş, medya da bu gelişime yardımcı olmuş, kredi kartı ile bitcoin alımı yapanların ve bu amaçla evlerini bile ipotek ettirenlerin sayısı azımsanmayacak ölçüde artmaya başlamıştır. Daha sonra ise giderek artan düzenleme ve soruşturma baskısı, vergileme, reklam yasakları, artan hırsızlık olayları, borsalar arası kıyasıya rekabet, yüksek işlem maliyetleri ve likidite yetersizliği gibi nedenlerle fiyatlar hızlı bir düşüşe geçmiştir.

Bitcoin fiyatları nereye gider? Nourel Roubini bitcoinin yeni bir "İsviçre tipi gizli hesap" olmasına izin vermeyin, fiyatı sıfıra inecek, Kenneth Rogoff \$100.000'dan ziyade \$100 daha olası derken, hâlâ \$1 milyon rüyası görenler de var! 2019 için piyasa beklentisi bitcoin fiyatlarının \$5.000 ila \$8.000 arasında seyredebileceği yolunda.

8. Sonuç

2009 yılında gizemli mucit Satoshi Nakamota tarafından uluslararası finans sistemine sunulan bitcoin merkezi bir otorite

ya da herhangi bir düzenleyici kuruma dayanmayan, internet ortamında alım-satımı yapılan sanal bir para birimidir. Kimileri bitcoin ve kripto paralar için geleceğin ödeme aracı derken kimileride finans tarihinin en büyük balonu olduğunu öne sürmektedir. Güvenirlilik, blockchain teknonojinin üstünlüğü sanal paranın üstünlükleri arasında öne çıkarken kara para aklama, yüksek işlem maliyetleri, veri madenciliğinde yaşanan sorunlar ise zafiyet noktalarını oluşturmaktadır.

Kripto para savunucuları ile karşıtları arasında gizli bir savaş sözkonusudur. Doğaldır ki merkez bankaları ve de ticaret bankalarının denetimleri altında olmayan, komisyon ve ücret gelirlerinden yoksun kalacakları bir sanal paraya pek sıcak bakmaları beklenemez. Nitekim son dönemde yasal otoritelerce başlatılan soruşturmalar ve giderek katılan yasal düzenlemeler, reklam kısıtları bu savı destekler niteliktedir. Öte yanda kripto paracıların lobi faaliyetleri için milyonlarca doları gözden çıkarabildikleri ve kullanılan blockchain teknolojinin bankacığın geleceği olduğunu da unutmamak gerekmektedir.

Kaynakça

Biggs, J. (2017). *Why Bitcoin price is so High*, (çevrimiçi) <https://techcrunch.com>

Button, A.(2017). *Six Major Worries About Bitcoin Futures at the CME*, (çevrimiçi) <https://www.forexlive.com>

Lee, S.(2018). *How Low Will Bitcoin Now Go?*, (çevrimiçi) <https://theconversation.com>

Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Firma Değerine Etkisi: Türkiye Uygulaması

Ali Burak Karakılıç¹ , Bengü Vuran² 

¹Uzman, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası, İstanbul, Türkiye

²Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Finans Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ÖZ

Bu çalışma kurumsal yönetim değişkenleri ile Türkiye merkezli olan seçilmiş halka açık firmaların firma değeri arasındaki ilişkiyi analiz etmektedir. Çalışma 2013-2016 dönemi için Borsa İstanbul'da işlem görmekte olan 78 firmayı kapsamaktadır. Çalışmada uluslararası örneklerde de yaygın şekilde kullanılan yönetim kurulu üye sayısı, bağımsız yönetim kurulu üye sayısı, yönetim kurulu kadın üye sayısı, denetimden sorumlu komite üye sayısı ve kurumsal yönetim komitesi üye sayısı bağımsız değişkenleri olarak kullanılmaktadır. Literatürde geniş yer bulan Tobin's Q, ROA ve ROE sermaye karlılığı oranları bağımlı değişkenler olarak kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda, kurumsal yönetim uygulamaları ve bağımlı değişkenler arasında çok kuvvetli bir ilişki olmadığı, sadece aktif karlılığı ile kurumsal yönetim uygulamaları arasında % 10 anlamlılık seviyesinde bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir. Türkiye'de sermaye piyasalarının istenilen derinlikte olmamasının, halka açık firmaların toplam piyasa değerinin GSYH'ye oranının gelişmiş ülkelere göre oldukça düşük olmasının, firmaların kurumsal yönetim ilkelerine uyum konusunda azami dikkati vermemesinin bu çalışmada çıkan sonuçları desteklediği düşünülmektedir.

Anahtar kelimeler: Kurumsal Yönetim, Kurumsal Yönetim ve Firma Değeri, Türkiye'de Kurumsal Yönetim

ABSTRACT

The Effect of Corporate Governance Practices on Firm Value: Evidence from Turkey

This study analyzes the relationship between corporate governance variables and the firm value in Turkey for selected Turkey based publicly trading companies. The study covers 78 firms that are listed in the Borsa Istanbul Stock Exchange for the period of 2013-2016. A number of male and female independent members of the board of directors, committee members responsible for the audit and members of the corporate governance committee were used as independent variables in this study. Tobin's Q, which is widely used in literature, ROA and ROE were used as dependent variables. As a result of this study, it was found that there is no significant relationship between corporate governance variables and dependent variables, except for a relationship between corporate governance variables and ROA at a 10 % significance level. The supporting evidence for the results of this study are as follows: Turkey's capital markets are not at the desired level of depth, the total market capitalization of public companies over GDP ratio is quite low in Turkey compared to other developed countries, and most firms pay little attention and low compliance to corporate governance principles.

Keywords: Corporate Governance, Corporate Governance and Firm Value, Corporate Governance in Turkey

1. Giriş

Dünya genelinde hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomilerde sık sık gündeme gelen ve birçok araştırmaya konu olan kurumsal yönetim kavramı, günümüzde birçok firmanın ajandasında ve yönetim kurulu toplantılarında önemli bir yer edinmiştir.

*Bu makale İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Finans Bilim Dalı'nda Ali Burak Karakılıç tarafından sunulan aynı adlı yüksek lisans tez çalışmasından elde edilmiştir.

Geliş tarihi/Received: 13.12.2018 Kabul tarihi/Accepted: 22.01.2019

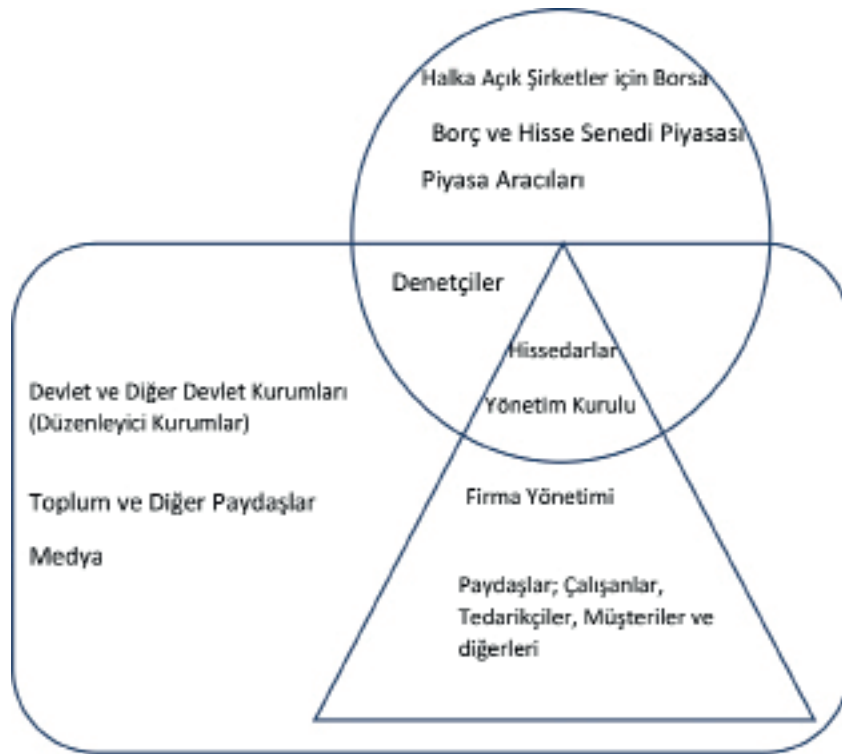


Sorumlu yazar/Corresponding author: Bengü Vuran / bengu@istanbul.edu.tr

Atıf/Citation: Bengü, V. ve Karakılıç, A. B., (2019). Kurumsal yönetim uygulamalarının firma değerine etkisi: türkiye uygulaması. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 60, 9-19. <https://doi.org/10.26650/MED.2019476390>

İlk olarak A.B.D. gibi gelişmiş ekonomilerde özellikle Enron skandalı sonrası konuşulmaya başlanan kurumsal yönetim kavramı, daha sonralarda birçok ülkeye ilham kaynağı olmuş ve bu kapsamda birçok ülke kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin olarak mevzuat ve uyum çalışmaları gerçekleştirmiştir. Gelişmekte olan bir ekonomiye sahip olan Türkiye gibi ülkelerde de kurumsal yönetim kavramı önemli bir yer edinmeye başlamış ve bu ülkeler kurumsal yönetim ilkelerine yönelik mevzuat çalışmalarına hız vermiştir.

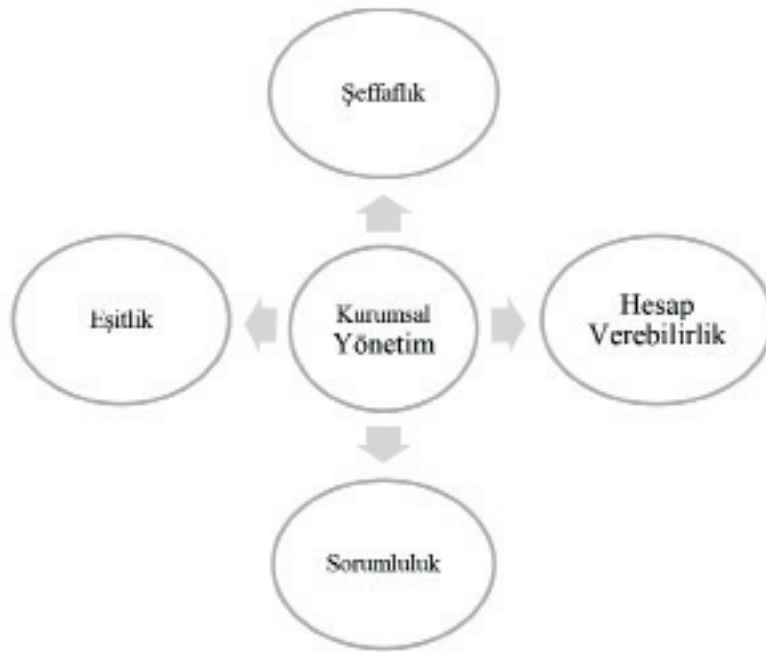
Modern anlamda kurumsal yönetim kavramı ilk defa Cadbury (1992) raporunda gündeme gelmiştir. Söz konusu rapor kurumsal yönetimi, işletmelerin yönetildiği ve kontrol edildiği bir sistem olarak tanımlamış ve işletmelerin yönetim kurullarının işletmelerin yönetiminde asıl sorumlu olduğunu dile getirmiştir. Buna ek olarak raporda, işletmelerin yönetim kurullarının görevlerinin direktörleri ve denetçileri atamak ve kendilerini tatmin edecek düzeyde bir yönetim yapısının yürürlükte olduğundan emin olmak olduğu belirtilmiştir (Tricker ve diğerleri (2015: 12)).



Şekil 1. Kurumsal Yönetimin Kapsamı

Kaynak: Tricker ve diğerleri, 2015: 33

Kurumsal yönetim ilkeleri OECD tarafından 1999 yılında ortaya konmuş olup, Türkiye’de kurumsal yönetimin ilkeleri SPK tarafından düzenlenmiştir. Kurumsal yönetimin ilkeleri Şekil.2’de görülebileceği gibi dört temel prensip altında ifade edilmektedir: SPK tarafından 2011 yılında son hali yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’de yer alan söz konusu ilkeler; Sorumluluk İlkesi, Hesap Verebilirlik İlkesi, Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi, Eşitlik (Adillik) İlkesi olarak sıralanmaktadır.



Şekil 2. Kurumsal Yönetim İlkeleri

Kaynak: Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, 2011. T.C. Resmî Gazete (Seri: IV, No: 56), 28158, 30/12/2011.

2. Literatür İncelemesi

Kurumsal yönetim ve firma değeri (firma performansı) arasındaki ilişki geçmiş yıllarda birçok farklı çalışmaya konu olmuş ve çeşitli açılardan incelenmiştir. Literatür araştırmasında görüldüğü üzere, birtakım çalışmalar kurumsal yönetim ve firma performansı (değeri) arasındaki ilişkiyi ilk olarak belirli kurumsal yönetim kriterleri üzerinden incelemiştir. Himmelberg, Hubbard ve Palia (1988) tarafından yönetsel sahiplik ile firma performansı ilişkisinin incelendiği bir çalışmada, 200'den fazla firmayı incelemiş ve yönetsel sahiplik ile firma performansı arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Buna karşın Amba (2014) tarafından Bahreyn Borsası'na kote işletmeler üzerinde yapılan bir araştırmada ise kurumsal sahipliğin artmasının işletme performansı üzerinde olumlu etkisi olduğu bulgulanmıştır.

Barontini ve Caprio (2005) tarafından 11 ülkeden halka açık 675 firmanın ortaklık yapısı ve firma performansının incelendiği bir çalışmada, kurucu ortak tarafından veya yönetim kurulunda olmayan aile fertleri tarafından yönetilen firmaların değerlemelerinin ve operasyonel performanslarının diğer firmalara kıyasla önemli oranda yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Benzer şekilde Ararat, Orbay ve Yurtoğlu (2010) tarafından yapılan bir başka çalışmada ise; aile işletmelerinde ailelerin işletme yönetimini profesyonel yöneticilere devrettikleri durumda denetim komitesinin daha etkin çalıştığı ve bunun nedeninin söz konusu profesyonel yöneticileri kontrol etme amacından kaynaklandığı vurgulanmıştır.

Meydan ve Basım (2007) tarafından kurumsal yönetim uygulamalarının işletme performansı üzerinde etkisinin incelendiği bir çalışmada, işletmeler yönetim kurulu yapısı, mülkiyet yapısı, denetim kurulu yapısı, yatırımcının hakları ve kamuyu aydınlatma/şeffaflık ilkesi değişkenleri doğrultusunda incelenmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular neticesinde; kurumsal yönetim uygulamaları iyi olan, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkelerine uyum ile yatırımcı haklarını gözetme konularına başarılı olan işletmelerin işletme performanslarının diğer işletmelere kıyasla daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Benzer şekilde İzçiler (2014) tarafından BIST 100 endeksinde bulunan işletmeler üzerinde gerçekleştirilen bir başka çalışmadan elde edilen bulgular neticesinde; kurumsal yönetim ilkelerini en iyi şekilde uygulayan işletmelerin kurumsal yönetim prensiplerini uygulamayan işletmelere kıyasla daha iyi işletme performansına sahip oldukları bulunmuştur.

Ersoy ve diğerleri (2011) tarafından 1998-2007 yılları arasında BIST 100 Endeksine kote olan 51 işletme üzerinde gerçekleştirilen bir araştırmada, işletmelerin performansları ile kurumsal yönetim uygulamaları arasındaki ilişki incelenmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular neticesinde; işletmelerin yönetim kurulu yapıları, CEO ikiliği ve mülkiyet yapıları ile işletme performansı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu, buna ek olarak işletmelerin mülkiyet yapılarında yabancı yatırımcı oranının artmasının işletme performansı üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu görülmüştür. Buna karşın denetim kurulunun mevcudiyetinin ise işletme performansı üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmadığı tespit edilmiştir.

Leung ve diğerleri (2014) tarafından Hong Kong merkezli işletmeler üzerinde yapılan bir araştırmada işletmelerin yönetim kurulu yapıları ve işletme performansı arasındaki ilişki incelenmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular neticesinde; aile işletmelerinde kurumsal yönetim uygulamaları ile işletme performansları arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu, buna ek olarak aile işletmesi olmayan işletmelerde ise yönetim kurulunun bağımsız üyelere sahip olması ile işletme performansı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Okur (2014) tarafından Türkiye’de borsaya kote olan işletmelerin kurumsal yönetim uygulamaları ile hisse senedi getirileri arasındaki ilişkinin incelendiği bir araştırmada, söz konusu işletmelerin karlılık verileri, yönetim kurulu üye sayısı, CEO ikiliği ve kurumsal sahiplik kriterleri baz alınmıştır. Araştırmadan elde edilen bulgular neticesinde; işletmelerin karlılığı ile yönetim kurulu üyesi sayısı ve kurumsal sahipliği arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu, buna karşın CEO ikiliği ile arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna ek olarak yönetim kurulu üye sayısı ile kurumsal sahiplik ve firma performans arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu, buna karşın CEO’nun yönetim kuruluna üye olmasının işletme performansı üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu görülmüştür.

Doğan (2015) tarafından BIST’e kote olan işletmelerin kurumsal yönetim uygulamaları ile finansal performansları arasındaki ilişkinin incelendiği bir çalışmada 136 imalat işletmesi üzerinde bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Araştırmada, yönetim kurulu yapısı, mülkiyet yapısı, muhasebe, piyasa esaslı performans verileri ile finansal başarısızlık verileri analize dahil edilmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular neticesinde; işletmenin yönetim kurulunun büyüklüğü ile kadın yönetim kurulu üyelerinin sayıca fazla olmasının işletme performansı üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu, buna ek olarak CEO ikiliği ile yabancı yatırımcı sayısının yüksek olmasının Tobin Q oranını yükselttiği tespit edilmiştir. Buna ek olarak işletmelerde yönetim kurulunun sahiplik oranının artmasının işletme performansı üzerinde pozitif yönlü bir etkisi olduğu görülmüştür.

Literatürdeki güncel çalışmalar incelendiğinde önemli sayıda çalışmanın kurumsal yönetim ve firma değeri arasındaki ilişkiyi, hazırlanan bir kurumsal yönetim endeksi ve buna bağlı olarak ölçülen bir firma değeri üzerinden incelenmesi yaklaşımına sahip olduğu görülmektedir.

Kurumsal yönetim üzerine dünyada en çok atıf alan çalışmalardan birinde, Gompers ve diğerleri (2003) tarafından 1990’lı yıllar boyunca incelemek üzere sayısı 1.500 civarında olan büyük ölçekli ABD merkezli firmaların ortaklık haklarının derecesine yönelik bir “Yönetim Endeksi” (G-Endeksi) oluşturularak gerçekleştirilmiştir. Çalışmada yer alan G-Endeksi, ortaklık hakları vb. 24 adet hükümden oluşmaktadır. Yazarlar yaptıkları araştırma sonucunda; daha fazla ortaklık hakkı sunan firmaların daha yüksek firma değerine, daha yüksek net kara, daha yüksek büyüme oranlarına ve daha az yatırım harcamaları yaptıkları sonucuna ulaşmışlardır. Çalışmaya göre daha fazla ortaklık hakkı sunan firmaların, daha az şirket birleşme ve devralma işlemine konu olduklarını ortaya konmuştur. Gompers ve diğerleri (2003) ayrıca, inceleme döneminde G-Endeksi skorları ile hisse performansı arasında, istatistiksel olarak yüksek bir ilişki bulmuşlardır. Benzer şekilde, G-Endeksi skorları düşük olan firmaların uzun vadede daha düşük firma değeri sergilediği sonucuna ulaşmışlardır. Kurumsal yönetim alanında etkileyici bulguları ile fark yaratan bu çalışma, birçok farklı çalışmaya temel oluşturmuş ve birçok kez atıf almıştır.

Cornett ve diğerleri (2009) tarafından A.B.D. bankacılık sektöründe faaliyet gösteren en büyük bankalar üzerinde gerçekleştirilen bir araştırmada kurumsal yönetim mekanizmalarının kazanç yönetimine etkisi değerlendirilmeye

çalışılmıştır. Araştırmadan elde edilen bulgular neticesinde kurumsal yönetim mekanizmalarının kazanç yönetimine pozitif yönde etkisi olduğu bulgulanmıştır. Benzer şekilde Krafft ve ark. (2014) tarafından A.B.D. dışındaki işletmelerin A.B.D. işletmelerinin kurumsal yönetim uygulamalarını benimseyen işletmelerin işletme performanslarının incelendiği bir çalışmadan elde edilen bulgulara göre ise; A.B.D. kurumsal yönetim uygulamalarını benimseyen işletmelerin işletme performanslarının pozitif yönde etkilendiği bulgulanmıştır.

Black (2001) tarafından Rusya merkezli 21 firmanın olduğu bir örnekleme kurumsal yönetim uygulamaları ve firmaların pazar değeri arasındaki ilişkinin incelendiği bir araştırmada; hukuksal ve kültürel kısıtlamaların kurumsal yönetim uygulamaları üzerine etkisinin az olduğu bir ülkede, kurumsal yönetim uygulamalarının firma değeri üzerinde güçlü bir etkisi olduğunu tespit etmiştir. Yine de örneklemin küçük olmasından dolayı bulguları kesin bir sonuca işaret etmediği belirtilmiştir.

Black ve diğerleri (2006) tarafından yapılan bir diğer çalışmada ise; Kore Menkul Kıymetler Borsası (Korea Stock Exchange)'nın Kore merkezli 515 firma için yaptırmış olduğu bir araştırmadan yola çıkarak kurumsal yönetim endeksi oluşturulmuştur. Bu çalışmada Tobin Q ve piyasa değeri/defter değeri oranı üzerinden ölçümler yaparak kurumsal yönetim endeksi ile Koreli firmaların piyasa değeri arasında önemli ve olası bir nedensel faktör olduğu ortaya konmuştur. Bu çalışma ayrıca, yönetim kurulu üyelerinin % 50'sinin dışarıdan olduğu Kore merkezli firmaların ortalama % 40 daha fazla hisse değerine sahip olduklarını göstermiştir. Ayrıca çalışma, gelişmekte olan pazarlarda, daha yüksek seviyelerde olan yönetim kurulu bağımsızlığının daha yüksek hisse değerine işaret ettiğine dair ilk kanıtları sunmuştur.

Ararat, Orbay ve Yurtoğlu (2010) tarafından yapılan bir başka çalışmada ise yönetim kurulunda bağımsız üyesi olan işletmelerin piyasa değeri (Tobin Q) ve aktif karlılığı arasında negatif yönlü bir ilişki bulunmuştur. Aynı çalışmada yönetim kurulunda bağımsız üyesi olan işletmelerin daha çok sermaye finansmanı kullanmalarına neden olmadığı ve söz konusu bağımsız üyelerin grup içi işletme işlemlerine engel olamadığı görülmüştür. Buna ek olarak yönetim kurulunda CEO'nun yer aldığı işletmelerin büyümeleri ile pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna karşın Topak (2011) tarafından yapılan bir çalışmada ise Tobin Q, aktif karlılığı ve özkaynak karlılığı faktörleri ile işletmenin yönetim kurulunun büyüklüğü arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Jia ve Lian (2013) tarafından 2006-2007 yılları arasında Çin'deki 114 işletmenin performansları ile kurumsal yönetim uygulamaları arasındaki ilişkinin incelendiği bir araştırmada; işletmelerin yönetim kurulu yapıları, yöneticilere ödenen maaşlar, yöneticilerin işletmelerde sahip oldukları hisse yüzdeleri ile işletme performansı araştırma modeline dahil edilmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular neticesinde işletmenin yönetim kurulu yapısının, yönetici maaşlarının ve yöneticilerin işletmede sahip olduğu payların yüzdenin işletmelerin performansları üzerinde önemli bir etkiye haiz olduğu görülmüştür. Ayrıca kurumsal yönetim endeksinin kapsamının genişletilmesi halinde ise kurumsal yönetim uygulamalarının işletme performansı üzerindeki etkisinin olumlu olacağı öne sürülmüştür.

Kula ve Baykut (2014) tarafından 2007-2012 yılları arasında Türkiye'de BIST'e kote olan 14 ticari banka üzerinde gerçekleştirilen bir araştırmada bankaların kurumsal yönetim uygulamaları ile işletme performansları arasındaki ilişki incelenmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular neticesinde; söz konusu bankaların kurumsal yönetim endeksinde yer almalarının işletme performansları üzerinde pozitif yönde bir etkiye sahip olmadığı; buna karşın aktif karlılığı ve özsermaye büyüklüğünün işletme performansı üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu, mevduat büyüklüğünün ise negatif yönde bir etkiye sahip olduğu bulunmuştur. Benzer şekilde Ege ve diğerleri (2013) tarafından BIST'e kote olan 18 işletmenin mali tabloları baz alınarak TOPSIS yöntemiyle gerçekleştirilen bir araştırmadan elde edilen bulgular neticesinde ise söz konusu işletmelerin kurumsal yönetim endeksi notlarının işletmelerin finansal performansı üzerinde olumlu bir etkisi olmadığı bulgulanmıştır.

Zengin (2014) tarafından 2008-2013 yılları arasında BIST kurumsal yönetim endeksinde yer alan 48 işletme üzerinde gerçekleştirilen bir araştırmada ise işletmelerin pazar performansları ile kurumsal yönetim uygulamaları ve sermaye yapıları arasındaki ilişki incelenmiştir. Söz konusu araştırmada Tobin Q değeri ise bağımlı değişken olarak analize dahil

edilmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular neticesinde; söz konusu işletmelerin borç/öz sermaye oranı, fiyat/kazanç oranı, net temettü oranı, yabancı ortak oranı ile Tobin Q oranı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu görülmüştür.

Yazgan (2017) tarafından 2011-2015 yılları arasında BIST kurumsal yönetim endeksinde işlem gören 58 işletmenin kurumsal yönetim derecelendirme notu duyurularının söz konusu işletmelerin hisse senedi getirilerine etkisi incelenmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular neticesinde, kurumsal yönetim derecelendirme notunun ilan edilmesinin hisse senedi getirileri üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı bulgulanmıştır.

3. Veri Seti ve Metodoloji

Bu çalışmanın amacı kurumsal yönetim değişkenleri ile Türkiye merkezli olan seçilmiş halka açık firmaların firma değeri arasındaki ilişkiyi 2013-2016 dönemi için panel data yöntemiyle analiz etmektedir. Araştırma BIST 100 ve Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 78 firma üzerinde gerçekleştirilmiştir. Başlangıçta veri seti olarak daha büyük bir örneklem hedeflenmesine rağmen, bankalar, sigorta şirketlerinin çalışmaya dahil edilmemesi ve halka açık bazı firmaların borsaya ve Kurumsal Yönetim Endeksi'ne kote olmakta çıkması nedeniyle örneklem sayısı 30'a düşmüştür. Bankaların ve sigorta şirketlerinin farklı bir finansal raporlama sistemine sahip olmaları ve veri setlerinin çalışmaya ilişkin bulguları etkileme olasılıkları nedeniyle, bu kurumlara ait veriler çalışmada yer almamıştır. Bu çalışmada yer alan firmaların Kurumsal Yönetim Endeksi'nden seçilmesindeki temel amaç bu şirketlerin karşılaştırılabilir, veri açısından güvenilir ve istikrarlı olmasıdır. Bir başka deyişle, bazı diğer halka açık firmalar ile karşılaştırıldığında, Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan firmalar, Kurumsal Yönetim uygulamalarına ilişkin uygulamaları yıllık faaliyet raporlarında düzenli olarak sağlamakta ve bu çalışmada gerçekleştirilen analizler için tutarlı bir altyapı sunmaktadırlar.

Çalışmanın güncel verilere dayanmasına özen gösterilmiş olmakla beraber, örnekleme ait verilerin temin edilmesinde KAP, SPK, BIST, firma web siteleri ve yıllık faaliyet raporları gibi halka açık platformlar kullanılmıştır. Ayrıca Reuters ve Bloomberg gibi platformlardan da verilerin tutarlılığı açısından faydalanılmıştır.

Çalışmanın bağımsız değişkenleri olarak kullanılan kurumsal yönetim değişkenleri Tablo 1'de verilmiştir. Bu değişkenler; yönetim kurulu büyüklüğü, bağımsız yönetim kurulu üye sayısı, yönetim kurulundaki kadın üye sayısı, denetim komitesi üye sayısı, kurumsal yönetim komitesi üye sayısıdır. Bu değişkenlere ilişkin veriler çalışmaya konu olan firmaların faaliyet raporlarından ve/veya kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporlarından elde edilmiştir.

Tablo 1: Kurumsal Yönetim Değişkenleri

Ait Olduğu Grup	#	Değişken Adı	Tanım	Türü	Açıklama
Kurumsal Yönetim Değişkenleri	1	BOSIZE	Yönetim Kurulu Büyüklüğü	Bağımsız Değişken	Yönetim Kurulundaki toplam üye sayısını ifade etmektedir.
	2	BOIND	Bağımsız Yönetim Kurulu Üye Sayısı	Bağımsız Değişken	Yönetim Kurulundaki toplam bağımsız üye sayısını ifade etmektedir.
	3	BOFEM	Yönetim Kurulundaki Kadın Üye Sayısı	Bağımsız Değişken	Yönetim Kurulundaki toplam kadın üye sayısını ifade etmektedir.
	4	BOAUD	Denetim Komitesi Üye Sayısı	Bağımsız Değişken	Denetim Komitesindeki toplam üye sayısını ifade etmektedir.
	5	BOCOG	Kurumsal Yönetim Komitesi Üye Sayısı	Bağımsız Değişken	Kurumsal Yönetim Komitesindeki toplam üye sayısını ifade etmektedir.

Çalışmanın bağımlı değişken olarak kullanılan firma performans değişkenleri Tablo 2'de verilmiştir. Bu değişkenler Tobin's Q oranı, özsermaye karlılığı (ROE) ve aktif karlılığı (ROA)'dır. Tobin's Q oranı, özsermaye değeri ve yükümlülüklerin defter değerinin toplamının, varlıkların defter değerine bölünmesi ile hesaplanmıştır. Aktif Karlılığı (ROA), faiz ve vergi öncesi karın toplam varlıklara bölünmesi ile özsermaye Karlılığı (ROE), net kar rakamının özsermayeye bölünmesi ile bulunmaktadır.

Tablo 2: Firma Değeri ve Performansı İlişkin Bağımsız Değişkenler

Ait Olduğu Grup	#	Değişken Adı	Tanım	Türü	Açıklama
Finansal Performans ve Değerlemeye İlişkin Değişkenler	6	Qratio	Q Rasyosu	Bağımlı Değişken	(Sermaye Değeri + Yükümlülüklerin Defter Değeri) / Varlıkların Defter Değeri
	7	ROE	Öz Sermaye Karlılığı	Bağımlı Değişken	Net Kar / Öz Sermaye
	8	ROA	Aktif Karlılık Oranı	Bağımlı Değişken	EBIT / Varlıkların Defter Değeri

Çalışmada toplam 78 firma 2013-2016 dönemi için incelenmiştir. Bu kapsamda toplamda 312 gözlem yapılmış olup ilgili analizlerin tamamı STATA programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Bu çalışmada aşağıda yer alan beş araştırma hipotezine yanıt aranmıştır:

H1: Yönetim kurulu büyüklüğü ile firma değeri arasında pozitif ilişki vardır.

H2: Bağımsız yönetim kurulu üye sayısı ile firma değeri arasında pozitif ilişki vardır.

H3: Yönetim kurulundaki kadın üye sayısı ile firma değeri arasında pozitif ilişki vardır.

H4: Denetim komitesi üye sayısı ile firma değeri arasında pozitif ilişki vardır.

H5: Kurumsal yönetim komitesi üye sayısı ile firma değeri arasında pozitif ilişki vardır.

4. Bulgular

Tablo 3'te modelde kullanılan değişkenlerine ait özet istatistikler yer almaktadır. Tablo 4'te Hausman testi sonuçları her bir bağımlı değişken için paylaşılmıştır. Tablo 5'te ise her bir değişkene ait panel data sonuçları özet bir tabloda paylaşılmıştır.

Tablo 3: Modelde Kullanılan Değişkenlerin Özet İstatistikleri

Değişkenler	Gözlem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
Şirket	312	39.5	22.55098	1	78
Sene	312	2014.5	1.11983	2013	2016
Tobin's Q	312	1.179272	0.9567318	0.1641392	6.976757
ROA	312	6.431338	9.136034	-0.167635	53.30087
ROE	312	12.0906	28.22626	-108.2079	254.8933
BOSIZE	312	8.516026	2.293511	5	18
BOIND	312	0.3030211	0.648981	0.133333	0.5
BOFEM	312	0.1329712	0.1232275	0	0.6666667
BOAUD	312	0.2654069	0.0742327	0.111111	0.5555556
BOCOG	312	3.310897	1.062126	0	7

4.1. Kurumsal Yönetim Değişkenleri ile Tobin's Q Arasındaki İlişki

Tobin's Q değeri için panel analizi yapılmadan önce, regresyon analizinde kullanılacak yönteme ilişkin (sabit veya tesadüfi etkili model) seçim yapmak üzere Hausman testi gerçekleştirilmiştir.

Sabit veya tesadüfi etkili modeller arasında kullanılacak doğru modelin seçilmesinde Hausman test aşağıdaki hipotezleri test etmektedir:

H_0 : Tesadüfi etkili model kullanılmalıdır

H_1 : Sabit etkili model kullanılmalıdır

Hausman testi sonuçlarına göre, p-değeri kritik değer olan % 5'in üzerinde kalmaktadır. H_0 hipotezi reddedilmemekte ve dolayısıyla Tobin's Q ile kurulan regresyon modelinde tesadüfi etkili model kullanılmaktadır. Panel data analizi sonuçlarının incelendiğinde, bağımsız değişkenler ile Tobin's Q oranı arasında anlamlı bir ilişki olmadığı gözlemlenmektedir.

Tablo 4: Hausman Testi Sonuçları

Hausman Testi	P Değeri
Tobin's Q	0.6778
ROA	0.3324
ROE	0.0006

4.2. Kurumsal Yönetim Değişkenleri ile Aktif Karlılığı (ROA) Arasındaki İlişki

Tobin's Q değeri için regresyon analizi yapılmadan önce, bir önceki kısımda gerçekleştirilen Hausman testi, ROA üzerinde de gerçekleştirilmiştir. Hausman testi sonuçlarına göre, p-değeri kritik değer olan % 5'in üzerinde kalmaktadır. Dolayısıyla kurulan modelde tesadüfi etkili model kullanılmaktadır.

Panel data sonuçları incelendiğinde, bağımsız değişkenler ile ROA arasında istatistiksel olarak anlamlı olmayan sonuçlar çıktığı görülmektedir. Modelin 0.0858 olan F-değeri ROA ile bağımsız değişkenler arasında % 5 anlamlılık seviyesinde kuvvetli bir ilişki olmadığını, % 10 anlamlılık seviyesinde ise bir ilişki olduğunu göstermektedir.

4.3. Kurumsal Yönetim Değişkenleri ile Özsermaye Karlılığı (ROE) Arasındaki İlişki

Hausman testi sonuçlarına göre, p-değeri kritik değer olan % 5'in altında kalmaktadır. Dolayısıyla kurulan regresyon modelinde sabit etkili model kullanılmaktadır.

Regresyon analizi detaylı bir şekilde incelendiğinde, bağımsız değişkenler ile özsermaye karlılığı arasında istatistiksel olarak anlamlı olmayan sonuçlar çıktığı görülmektedir. Kurulan model R² değerine göre incelendiğinde, bağımsız değişkenlerin, açıklama gücünün düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 5: Panel Data Sonuçları (Özet)

Panel Data Sonuçları	Model P Değeri
Tobin's Q	0.7171
ROA	0.0858
ROE	0.0001

Tablo 6: Panel Data Sonuçları (Detaylı)

Panel Data Sonuçları	Bağımlı Değişken	P Değeri	Model R ²
BOSIZE	Tobin's Q	0.950	% 4,41
BOIND	Tobin's Q	0.191	
BOFEM	Tobin's Q	0.263	
BOAUD	Tobin's Q	0.719	
BOCOG	Tobin's Q	0.860	
BOSIZE	ROA	0.566	% 2,25
BOIND	ROA	0.044	
BOFEM	ROA	0.563	
BOAUD	ROA	0.243	
BOCOG	ROA	0.142	
BOSIZE	ROE	0.171	% 0,43
BOIND	ROE	0.110	
BOFEM	ROE	0.750	
BOAUD	ROE	0.009	
BOCOG	ROE	0.424	

5. Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmada BIST 100 ve Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 78 firma için kurumsal yönetim kriterleri ile Tobin's Q, Aktif Karlılığı (ROA) ve Özsermaye Karlılığı (ROE) değişkenleri arasındaki ilişki 2013-2016 dönemi için panel data yöntemiyle incelenmiş ve kurumsal yönetim değişkenleri ile firma değeri arasında ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlarda, bağımlı değişkenlerden Tobin's Q ve ROE ile kurumsal yönetim değişkenleri arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bağımlı değişken ROA ile bağımsız değişkenler arasında ise % 5 anlamlılık seviyesinde kuvvetli bir ilişki bulunamamışken, % 10 anlamlılık seviyesinde ise bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Kurulan modellerin bulguları detaylı bir şekilde incelendiğinde, Türkiye'de ilgili sonuçları destekleyici birden fazla faktör ortaya çıkmaktadır. Birçok firma, kurumsal yönetim ilkelerine sadece SPK'nın tavsiye ettiği asgari düzeyde uyum sağlamak ve/veya bu kriterlere uyum sağlamak yeterli çabayı göstermemektedir. Buna paralel olarak, birçok firma Kurumsal Yönetim İlkeleri arasında tavsiye niteliğinde yer alan, bir başka deyişle zorunlu olmayan ilkelere yeterince uyum sağlamamaktadır. Bunun da kurumsal yönetim kriterlerinin uygulanmasındaki temel motivasyonu zedelediği ve bu kriterlerin firmalara değer katacak seviyede etki edememesine yol açtığı düşünülmektedir. Hali hazırda halka açık olan firmalar ve/veya halka açılma planları yapan firmalar için kurumsal yönetim kriterlerine ilişkin gerekliliklerin SPK tarafından daha sıkı uygulanmasının bu kriterlere olan uyumu artıracığı düşünülmektedir.

Halka açık olan ve/veya halka açılma planları yapan firmalarda, yabancı kurumsal yatırımcı oranının kurumsal yönetim ilkelerine olan uyumda etkili olabileceği düşünülmektedir. Yabancı kurumsal yatırımcıların portföyünde bulunan hisse senetlerinde, kurumsal yönetim uygulamalarına olan uyumun arttığı gözlemlenmektedir. Türkiye'de 2018 yılında birçok halka arzın olması beklenmektedir. Beklenen bu halka arzların ağırlıklı olarak hali hazırda çoğunluk sermayesini elinde bulunduran yabancı fonlar tarafından hisse satışı yolu ile yapılması beklenmektedir. Türkiye'de de birçok sektörde ve kurumda yatırımları bulunan özel sermaye fonları, halka arz yoluyla çıkış yaptıkları bir ortamda, hisse satışını ağırlıklı olarak yerli ve yabancı kurumsal yatırımcılar nezdinde gerçekleştirmektedirler. Bu gibi gelişmelerin borsadaki kurumsal yatırımcıların ağırlığına olumlu katkı yapması beklenmektedir. Uluslararası kurumsal yatırımcıların katılımının arttığı bir ortamda, kurumsal yönetim ilkelerine olan uyumun artabileceği düşünülmektedir.

Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği'nde yer aldığı üzere, yönetim kurulları bünyesinde kurulan Denetimden Sorumlu Komite, Kurumsal Yönetim Komitesi gibi alt komitelerin başkanlığını bağımsız yönetim kurulu üyelerinin yapması beklenmektedir. Ancak firmaların çoğunlukla bağımsız yönetim kurulu üyesi kriterlerine asgari düzeyde uyması nedeniyle, bağımsız üye sayısının artırılması yerine ilgili komitelere çoğunlukla aynı isimlerin başkanlık ettiği görülmektedir. Bu durum, şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine çoğu zaman asgari düzeyde uyduğunu ve tavsiye niteliğindeki kararları uygulamadığını kanıtlar niteliktedir.

Türkiye'de sermaye piyasalarının henüz istenilen derinliğe ulaşamamasının, şirketlerin Kurumsal Yönetim ilkelerine karşı olan uyum problemini açıklayabileceği düşünülmektedir. Sermaye piyasalarında oluşan derinlik, borsada sağlıklı fiyat istikrarı oluşmasını sağlamak ve borsanın ekonomiyi temsil seviyesini artırmaktadır. ISO 500'de yer alan firmaların sadece 74'ü halka açık olup, borsamız 227 milyar dolarlık piyasa değeri ile 857 milyar dolarlık Türkiye ekonomisini sadece % 27 oranında temsil etmektedir. Aynı oran ABD, Japonya ve Güney Kore'de sırasıyla % 132, % 126 ve % 125 olarak gerçekleşmektedir. Halka açıklığın, şirketlerde kurumsallığı ve profesyonelliği önemli oranda artırdığı bilinmektedir. Kurumsal Yönetim uygulamalarının da ağırlıklı olarak halka açık firmalar öncülüğünde yaygınlaştığı bir ortamda, borsanın ekonomiyi temsil değerinin artıyor olması önem arz etmektedir.

Gelişmiş ülkelerdeki örnekler ve mekanizmalar incelendiğinde, Kurumsal Yönetim konusunda teşviklerin yanı sıra farklı önlemlerin alındığı da görülmektedir. Örneğin, Dünya Bankası'na göre yüksek gelir grubunda yer alan, bir başka deyişle gelişmiş ülke statüsünde bulunan Norveç, geçtiğimiz dönemlerde borsaya kota şirketlerin yönetim kurullarına yüzde 40 kadın üye kotası getirmiştir. Norveç'in başlattığı bu uygulamayı birçok gelişmiş Avrupa birliği ülkesi de uygulamaya koymuş ve bu kotanın Avrupa Birliği genelinde uygulanması ihtimali bir tartışma konusu olmuştur.

BIST'te yer alan şirketlerin % 41'inin yönetim kurullarında kadın üye bulunmamaktadır. BIST'te yer alan şirketlerde 2017 yılında toplam 386 kadın üye seçilmiş olup, bu oran tüm yönetim kurulu üyelerinin yaklaşık % 14'üne denk gelmektedir. Kadın üye sayısında, kontrol gücü olan aile ile bağları olmayan kadın üyeler çıkarıldığında, kadın yönetim kurulu üye sayısının toplam yönetim kurulu üyelerine oranının % 7 olarak gerçekleşmesi dikkat çekmektedir. SPK'nın bu konuda tavsiye niteliğinde kararları olmasına rağmen, şirketlerin bu tavsiyeyi uygulamaktan uzak olduğu görülmektedir. Türkiye'de yönetim kurulunda en çok kadın üye bulunduran sektörler finans ve imalat sektörleridir.

Türkiye'de de Kurumsal Yönetim'in gelişmesi adına hem kamu hem özel sektör ve hem de üniversiteler nezdinde girişimler olmaktadır. Türkiye'nin önde gelen üniversitelerinden birinin bünyesinde kurulan Kurumsal Yönetim Forumu üniversiteler nezdinde olan gelişmelere örnek gösterilebilir. 2003 yılında kurulan bu Kurumsal Yönetim Forumu, yakın zamanda kendi bünyesinde yurt dışından esinlenerek kurduğu Yüzde 30 kulübü ile 2025 yılı itibarıyla BIST Yıldız Pazar ve Özel Pazar'da yer alan şirketlerin yönetim kurullarındaki kadın üye oranını % 30'a çıkarmayı hedeflemektedir.

2018 yılı Kurumsal Yönetim açısından birçok fırsat da barındırmaktadır. 2012 yılında çıkan yasalara göre, bağımsız yönetim kurulu üyelerinin altı yılda bir değişmesi şartı aranmaktadır. Bu da 2018 yılı itibarıyla borsaya kote olan şirketlerde bağımsız yönetim kurulu üyelerinde bir değişim olması yönünde beklenti yaratmakta ve özellikle kadın üyelerin yönetim kurullarında daha çok yer alması açısından şirketlere bir fırsat sunmaktadır.

Yukarıda belirtilen kurumsal yönetim ilkelerinin daha iyi uygulandığı, firmaların kurumsal yönetim uygulamalarını bir yönetmeliğe uyumdan ziyade, kurumsallık, şeffaflık, daha stratejik ve gelişmiş karar mekanizmaları için faydalı gördüğü bir ortamda, firma değeri ve kurumsal yönetim ilkeleri arasında daha net bir ilişkinin gözlemlenebileceği öngörülmektedir.

Bu çalışmada yer alan verilerin gelecek çalışmalara yol gösterebileceği düşünülmektedir. Diğer çalışmalardan farklı olarak bu çalışmada, günümüzdeki durumu daha iyi yansıtmaları açısından çalışmanın hazırlandığı tarihte elde edilebilecek son finansal veriler kullanılmış ve analiz edilmiştir. SPK tarafından yapılan mevzuat değişiklikleri ile birlikte Türkiye'de birçok büyük halka arzın önü açılmış olup, özellikle 2018 yılı itibarı ile bu halka arzların büyük bölümünün gerçekleşmesi planlanmaktadır. Yapılması planlanan halka arzlar, Borsa İstanbul'da ciddi bir ağırlığa sahip olabileceği için, araştırmacıların bu halka arzlar akabinde çalışmalarını derinleştirmesinin faydalı olabileceği düşünülmektedir.

Kaynakça

- Amba, S. M. 2014. Corporate Governance and Firms' Financial Performance, **Journal of Academic and Business Ethics**, 4(2): 1-11.
- Ararat, M., Orbay, H. & Yurtoğlu, B. B. 2010. The Effects of Board Independence in Controlled Firms: Evidence from Turkey, **SSRN Electronic Journal**, August 2010: 1-52.
- Black B. 2001. Does Corporate Governance Matter? A Crude Test Using Russian Data., **University of Pennsylvania Law Review**, Vol. 149, pp. 2131-2150, 2001.
- Black B. & Jang H. & Kim W. 2006, Does Corporate Governance Predict Firms' Market Values? Evidence from Korea, **The Journal of Law, Economics, and Organization**, 22(2): 366-413.
- Barontini R. & Caprio L. 2005. **The Effect of Family Control on Firm Value and Performance. Evidence from Continental Europe**, EFA 2005 Moscow Meetings Paper.
- Cornet, M. M., McNutt, J. J. & Tehranian, H. 2009. Corporate Governance and Earnings Management at Larfe U.S. Bank Holding Companies, **Journal of Corporate Finance**, 15: 412-430.
- Doğan, M. 2015. **Kurumsal Yönetim Uygulamalarının İşletmelerin Finansal Performansı Üzerine Etkileri: BIST'te İşlem Gören İmalat Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Ersoy, E., Bayrakdaroglu, A. & Şamiloglu, F. 2011. Türkiye'de Kurumsal Yönetim ve Firma Performansı (Tobin-Q ve Anormal Getiri) Arasındaki İlişkinin Analizi, **Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, 48(554): 71-83.

- Gompers P. & Ishii J. & Metrick A. 2003 Corporate Governance and Equity Prices, *The Quarterly Journal of Economics*, 118(1): 107-156
- Himmelberg, Charles P. & Hubbard, R. Glenn & Palia, Darius, 1999. “**Understanding the determinants of managerial ownership and the link between ownership and performance**,” *Journal of Financial Economics*, Elsevier, vol. 53(3), September, 353-384.
- İzciler, D. 2014. **Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Sürecinin Şirketlerin Performansları Üzerindeki Etkileri**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Jia, Z. & Liyan, H. 2013. Study on Corporate Governance Based on Acquirer’s Long-Term Performance Analysis. In: Zhong Z. (eds) **Proceedings of the International Conference on Information Engineering and Applications (IEA) 2012**. Lecture Notes in Electrical Engineering, Vol. 218. Springer, London.
- Kula, V. & Baykut, E. 2014. Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu ile Piyasa Değeri Arasındaki İlişki: BIST XKURY Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, **Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 7(3): 1-17.
- Leung, S., Richardson, G. & Jaggi, B. 2014. Corporate Board and Board Committee Independence, Firm Performance and Family Ownership Concentration: An Analysis based on Hong Kong Firms, **Journal of Contemporary Accounting and Economics**, 10(1): 16-31.
- Meydan, C. H. & Basım, H. N. 2007. Kurumsal Yönetim-Şirket Performansı İlişkisi: Kurumsal Bir Analiz, **Savunma Bilimleri Dergisi**, 6(2): 48-67.
- Okur, M. R. 2014. **Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Hisse Performansına Etkisi: Borsa İstanbul Üretim Sektörü Üzerine Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Yaşar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yazgan K. 2017. Kurumsal Yönetim Derecelendirmesinin Hisse Senedi Performansına Etkisi: Bist Kurumsal Yönetim Endeksi Üzerine Bir İnceleme, **Sosyal Ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Muğla.
- Zengin, A. N. 2014. **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Borsa’da İşlem Gören Şirketlerin Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Performanslarının Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

SAP ERP Sistemi Üzerinde Ürün Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama

Aslıhan Gür¹ , Burcu Adiloğlu² 

¹SAP Maliyet Muhasebesi ve Bütçe Kontrolü Grup Lideri, İstanbul, Türkiye

²Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye

ÖZ

Bu çalışma, Kurumsal Kaynak Planlama (Enterprise Resource Planning-ERP) programlarının temel yapısı üzerinden SAP Systems Analysis and Program Development) ERP programının ürün maliyetlendirme yapısının incelenmesini ve SAP maliyet modülüne ait süreçlerin aktarımını amaçlamaktadır.

ERP yazılımlarından olan SAP'nin, tarihsel gelişimi ve SAP üzerinden konumlandırılan modüllere ait özet bilgilerin ardından maliyet muhasebesinin SAP üzerinde ele alınışı hakkında bilgiler verilmiştir. Temel olarak ise dönem başında yapılması beklenen standart maliyet hesaplama süreci ve dönem sonunda fiili maliyetlerin hesaplandığı malzeme defter kapanışı süreçlerinin detayları aktarılmıştır. Dönem sonu işlemleri olarak adlandırılan süreçlerin SAP üzerinden asıl işlediği örnek ekranlar üzerinden aktarılmış, dönem sonu fiili maliyet hesaplamaları bir uygulamayla paylaşılmıştır.

Anahtar kelimeler: Kurumsal Kaynak Planlama, ERP, SAP, Maliyet Muhasebesi, Maliyet kontrolü

ABSTRACT

Costing Approach in SAP Systems and an Implementation

This study aims to analyze the structure of product costing via the SAP ERP program over the basic structure of ERP programs and to transfer the processes of the SAP Controlling module.

Following information on the historical development of SAP, which is an example of ERP software, and the modules located on SAP, information on the handling of SAP cost accounting has been provided. Basically, the standard cost calculation process that is expected to be carried out at the beginning of the period and the actual costs that are calculated at the end of the period are explained. Processes called end-of-period transactions are presented by using sample screens of SAP, and end-of-period actual cost calculations are shown by an implementation.

Keywords: Enterprise Resource Planning, ERP, SAP, Cost Accounting, Cost Controlling

1. Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP)

Kurumsal Kaynak Planlama (Enterprise Resource Planning- ERP) kavramı lojistik ve finansal işlemlerin yönetimi ve insan kaynakları ve destek fonksiyonlarının entegre edilerek iş süreç otomasyonunun sağlanması ve kontrol işlemlerinin kolaylıkla ve doğrulukla yapılmasının istenmesi üzerine geliştirilmiştir.

Kurumsal Kaynak Planlamanın kökleri imalata dayanmaktadır. İmalat sektöründeki malzeme ihtiyaç planlamasında tutarlılık sağlamak ve doğru satış ve satın alma tahminleri yapabilmek amacıyla ilk olarak Üretim Kaynakları Planlaması (Manufacturing Resource Planning-MRP kavramı ortaya atılmıştır. MRP kavramı daha sonraları gelişim göstermiş ve

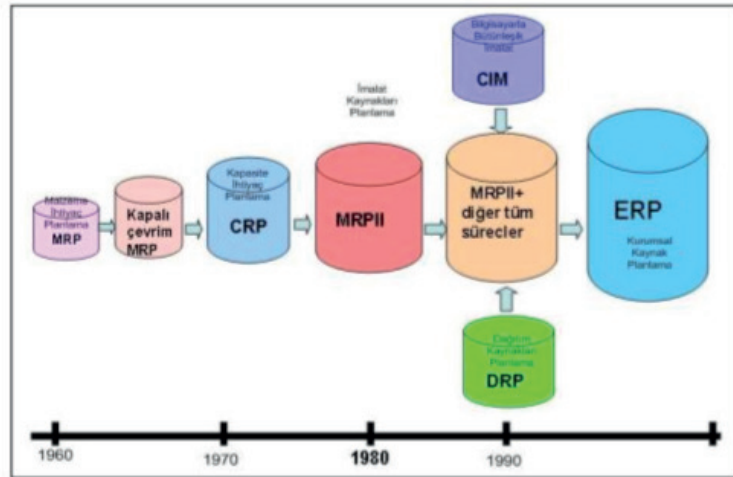
Geliş tarihi/Received: 20.01.2019 Kabul tarihi/Accepted: 07.02.2019



Sorumlu yazar/Corresponding author: Aslıhan Gür / aslihangr@gmail.com

Atıf/Citation: Gür, A. ve Adiloğlu, B. (2019). SAP ERP sistemi üzerinde ürün maliyetleme yaklaşımı ve bir uygulama. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 60, 21-35. <https://doi.org/10.26650/MED.2019515204>

MRP-2 olmuş, günümüzde ise ERP kavramının altındaki bir alt başlık haline gelmiştir.¹



Şekil 1.1: Kurumsal Kaynak Planlaması Kronolojik Gelişimi

MRP'den ERP kavramına geçiş oldukça hızlı gerçekleşmiştir, sadece 10 yıllık bir süreçten bahsetmek yanlış olmayacaktır. ERP imalat ile sınırlı kalmamış başka sektörler de hitap eder hale gelmiştir. Farklı sektörler hitap edebilmek adına birçok uygulama ve fonksiyon geliştirilmiş ve bunlar ERP sistemleri altında bir araya getirilmiştir. ERP sistemi, basit bir şekilde işletmenin her yönüne hizmet verebilen bütünleşik bir enformasyon sistemi olarak tanımlanabilir. Sistemde süreçlere ait işlemler yürütülür, kayıtları tutulur ve gerçek zamanlı enformasyonunu sunar, kontrolü kolaylaştırır.²



Şekil 1.2: ERP Entegrasyonu- Farklı Süreçler Bir Arada

ERP sistemi; muhasebe, finans, satış-dağıtım, üretim planlama, stok yönetimi, satınalma, üretim, pazarlama, kalite yönetimi, bakım-onarım, insan kaynakları yönetimi gibi fonksiyonları bütünleşik bir tarzda ele almaktadır.³

ERP programlarının temelinde benzer kurgu vardır. ERP programlarının ortak yapısal özellikleri diyebileceğimiz bu kurgu ERP programlarının tercih edilmesinin ve yaygınlaşmasının asıl sebebidir.

Ortak yapısal özellikleri aşağıdaki maddeler halinde özetlenebilir:

- Modüler yapıdan oluşmaları ve firma süreçlerine göre özelleştirilebilmeleri
- Merkezi veri tabanı sistemine sahip olmaları

1 Harwood, S. (2003). Tarihsel Perspektif. S. Harwood içinde, ERP TheImplementationCycle (s. 12-23). Bileşim Yayıncılık.

2 ERP'ninABC'si. (2008) Çevrimiçi: <http://www.erpdunyasi.com/genel-sorular/erp-nin-abc-si.html>

3 Levine, S. (1999), "TheABCs of ERP", America's Network, 103(13), s.54

- Entegre yapıları ile modüller arasında veri akışını sağlamaları
- Veri yönetimi ve raporlama amacıyla gerçek zamanlı veri girişini gerçekleştirmeleri
- Elektronik veri transferi sayesinde diğer bilgi teknolojileri yazılımları ile konuşabilmeleri

ERP programları denildiğinde en çok karşılaşılan sorular nelerdir diye araştırıldığında şunlara ulaşılır:

- Modüler yapıda olmanın getirisi: ERP programlarının modüler yapıda olması entegre bir yapı oluşturulmasını sağlar. Modüler yapıya sahip olmayan bir yazılım yukarıda bahsettiğimiz iş süreci kavramının bütününe hitap edemez.
- Neden ERP’i tercih edeyim?: Kullanılan uygulamalar birbiri ile konuşturularak entegre bir yapı oluşturulabilir, birbirleri arasında veri akışları sağlanabilir. Fakat ERP programları gibi zaten kendi içerisinde entegre olmuş birçok farklı uygulamaları bünyesinde barındıran yazılımlar sayesinde veri tek bir noktada birleştiği için mükerrer veri girişinin önüne geçilebilir. Ayrıca, farklı uygulamalardan gelen veriler farklı özellikte olacağı için bu verileri bütünleştirip analizler yapmak daha zordur.⁴

2. SAP’nin Tarihsel Gelişimi ve Modüler Yapısı

2.1. SAP’nin Tarihsel Gelişimi

SAP, 1972 yılında beş eski IBM çalışanı tarafından “Systems Analysis and Program Development” adı altında Mannheim, Almanya’da kurulmuştur. 120’den fazla ülkede aktif olan SAP, şirket yazılım uygulamaları çeşitli büyüklükte firmalara sunmaktadır. Şirketin en iyi bilinen ürünleri SAP ERP (Enterprise Resources Planning) ve SAP Business Objects yazılımıdır.⁵ Şirketin kurucuları (Dietmar Hopp, Hans-Werner Hector, Hasso Plattner, Klaus Tschira and Claus Wellenreuther) şirketi ilk kurduklarında Imperial Kimyasal Endüstrileri (ICI) SAP’nin ilk müşterisi idi. Firmanın ismi Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung (Sistem, uygulama ve veri işlemleri) daha sonra da 2005 SAP AG (Anonim Şirketi) olarak değiştirilmiştir. SAP Türkiye olarak ise, 2001 yılının temmuz ayında Türkiye’deki ofisinin kuruluşunu tamamladı. Günümüzde SAP, Fortune 500 şirketlerinin en az yarısı tarafından kullanılan çözümleri, Türkiye’deki şirketlerle de paylaşmaktadır.⁶

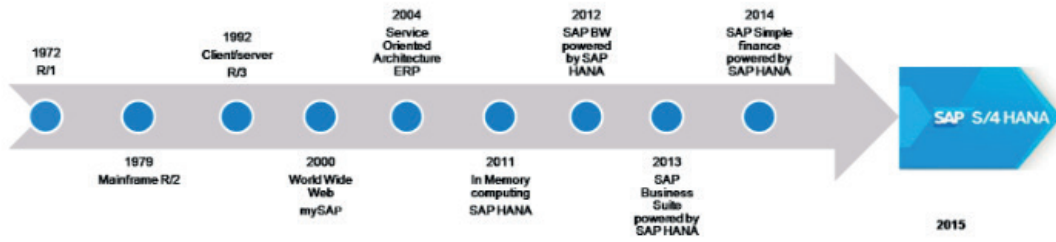
SAP’nin tarihsel gelişimi ise şöyle ilerlemiştir. 1973 yılında SAP R/1 ve 1979 yılında SAP R/2 yi piyasaya sürdü. Ancak SAP’nin büyümesi 1985 yılından itibaren başlamıştır, bu teknolojik ilerlemedeki en büyük etken şirketin kurucuları veya çalışanlarından değil, Chico State adlı bir eğitim kurum ile yapılan bir ortaklıktan doğmuştur. California Devlet üniversitenin profesörlerine değerlendirmeleri için önerilen SAP programı, profesörler tarafından incelendikten sonra ‘değerlendirmeden geliştirme’ye” geçilmiş ve projede çalışan profesörlere ortaklık teklif edilmiştir. Chico State uzun bir süre SAP’nin ortaklık yaptığı tek eğitim enstitüsü olarak kalmış, SAP R/2 sistemini geliştirip yeni eklentiler de katarak SAP R/3 sisteminin temelleri atılmıştır. 1992 ve 1995 seneleri arasında SAP ve ChicoState R/3 ‘ün çeşitli sürümlerini geliştirmiştir. 1990 ların ortasında SAP o dönemin eğilimleri olan Anabilgisayar işletiminden (Main frame computing) işlemci /sunucu mimarisine (client/server architectures) geçilmiştir.⁷ 2015 itibari ile kullanılmaya başlanan S/4 Hana ise SAP’in geliştirdiği son sürüm olarak yeni uygulamalarda ve dönüşüm projelerinde yer almaktadır.

4 Klaus, K., Rosemann, M. ve Gable, G.G. (2000): “What is ERP?”, Information SystemsFrontiers, 2(2), ss.141–176

5 Kömürcü, S. (2009). Matbaa İşletmelerinde ERP Yazılımlarının Kullanımı ve İşletmeye Sağladığı Avantajlarının Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul

6 Demirel, Fırat, Türkiye kurumsal uygulama yazılım pazarının üçte ikisi SAP ve LOGO’nun elinde, 04.07.2018 <https://webrazzi.com>

7 Çevrimiçi: <https://www.sap.com/corporate/en/company.html>



Şekil 2.1.1: SAP mimarisi ve ERP

2.2.SAP Modülleri ve Entegrasyonları

SAP üzerinde modül olarak adlandırılan ve şirketin en az bir iş birimine veya birden fazla iş birimine denk gelen parçalara modül denmektedir. SAP modülleri arasında en çok kullanılan ve ana fonksiyonlarına dair detaylar aşağıdaki gibidir.⁸

SD- Satış Dağıtım: SD Modülü, firmanın teklif verme, müşteri sözleşmeleri, prim/indirim anlaşmaları, promosyon, kredi ve risk yönetimi, teslimat ve nakliye süreçlerini kapsayan modüldür.⁹

HR-İnsan Kaynakları: bir işletmenin işe alma sürecinden başlayarak, bordro ve yasal raporlarının yapılabilirdiği, değerlendirmelerin ve ücretlendirmenin yanı sıra kariyer haritaları tanımlayarak kariyer planlarının, gelişim planlaması, oryantasyon ve diğer gelişim süreçlerini otomatize edilmesini sağlayan modüldür.

MM-Malzeme Yönetimi: MM Modülü, firmanın satın alma, stok yönetimi, lojistik fatura yönetimi süreçlerini kapsayan ve satın alma ile depo yönetimi arasında veri akışının optimize edilmesini sağlayan modüldür. FI modülünden sonra firmalar tarafından en çok kullanılan ikinci modüldür.

PS-Proje Sistemleri: PS Modülü, proje planlamasından projenin yürütülmesine kadar olan prosesleri optimize ederek proje ilerleyiş analizi yapılmasına olanak veren modüldür. SAP PS uzun süreli ve hedefleri belirlenmiş olan kompleks projeleri desteklemek, planlamak, kontrol etmek ve yönetmek için tasarlanmıştır. Ayrıca Proje Sistemi modülünün diğer SAP modülleri ile entegrasyonu sayesinde şirketin bütün uygulamaları göz önünde bulundurularak projeler yürütülebilmektedir.

PP-Üretim Planlama: PP Modülü, üretim kaynaklarının, üretim hatlarının ve üretim planlama süreçlerinin sağlıklı bir şekilde koordine edilebilmesi ve üretim siparişlerinin takibi için tasarlanmış lojistik ağırlıklı modüldür. PP Modülü kesikli, proses tipi, kanban ve seri üretim tiplerini desteklemektedir.

FI- Muhasebe ve Finans: FI Modülü, firmalar tarafından SAP'in en çok kullanılan modülüdür. Firmaların faaliyet alanı ne olursa olsun FI modülünün parametrik yapısı sayesinde tüm ihtiyaçlara cevap verebilecek şekilde tasarlanmıştır. Ülkeden ülkeye farklılık gösteren yerel mevzuat nedeniyle esnek yapıda olması önemlidir. Türkiye'de kullanılabilirliği ve mevzuata uygunluğu bağımsız denetim firmaları tarafından onaylanmıştır.

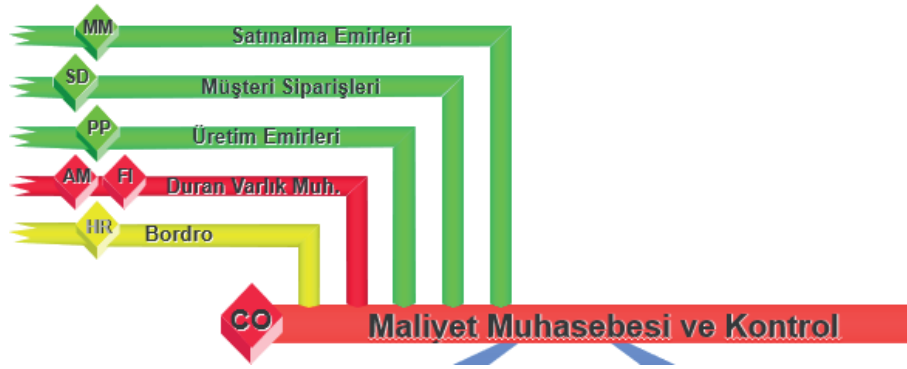
CO-Maliyet Muhasebesi ve Kontrol: Maliyet Muhasebesi işletme içerisinde birçok departmandan bilgi akışını ve veri yönetimini içerir. SAP içerisinde de maliyet muhasebesinin iş yapışı gereği her şeyin merkezinde yer alan bir modül olarak konumlanmaktadır. İşletme yönetimine ürettiği, satın aldığı bir birim ürünün maliyetinin tespit edilmesi, plan ve bütçelerin hazırlanması ve izlenmesi, faaliyetlerin kontrolü ve performans raporlarının hazırlanması, kısa ve uzun vadeli kararların alınmasında gerekli olan verilerin, bilgi haline getirilmesi amaçlarını taşır.¹⁰

Aşağıdaki şekil ile maliyet muhasebesine diğer modüllerden veri akışının nasıl sağlandığı görsel olarak aktarılmıştır.

8 Çevrimiçi: <https://www.sap.com/corporate/en/company.html>

9 Aslan, S. (2012). SAP PP. Pusula Yayıncılık.

10 Bursal, N. (2002). Maliyet muhasebesi: ilkeler ve uygulama. Der Yayınları



Şekil 2.2.1: SAP CO modülü ve diğer modüllerden veri akışı¹¹

3. SAP’de Ürün Maliyetlendirme

3.1. SAP’de Ürün Maliyetlendirme İlişkili Tanımlamalar

Çalışmanın bu bölümünde SAP sisteminde ürün maliyetlendirme ile ilişkili tanımlamalara yer verilmiştir. Ayrıca çalışmanın uygulama bölümünde de maliyet hesaplamaları yapılan bir İlaç Üretim Şirketinin ilgili kavramlara ilişkin SAP ekran görüntülerine yer verilmiştir.

Kontrol Kodu: SAP sistem üzerinde Maliyet Muhasebesi ve Kontrol (CO) modülü ile ilişkili olarak tanımlanacak temel organizasyon birimi yani maliyetin yapılandırıldığı en üst birim “Kontrol Kodu” olarak adlandırılır. Tüzel kişilikler SAP içerisinde şirket kodu olarak adlandırılır. Maliyet yapılarına ek olarak aşağıdaki yapıları ortak olan şirketler aynı kontrol koduna tayin edilebilir.

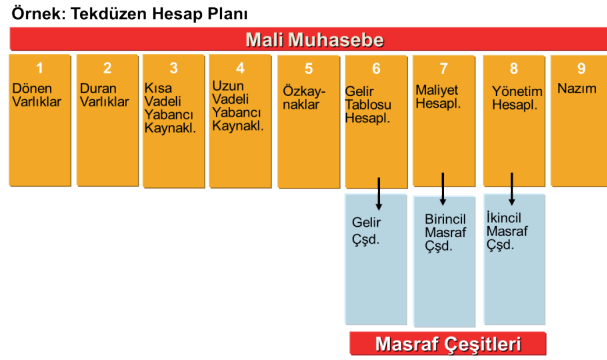
- Ortak hesap planı kullanımı
- Ortak takvim dönemi kullanımı
- Ortak maliyet para birimi

Masraf Çeşidi: Masraf çeşitleri; SAP sisteminde, hesap planında yer alacak olan gelir ve gider hesaplarını içermektedir. CO Modülü için, bu masraf çeşitleri, gider hesabı olarak tanımlanacak olan masraf yerleri, iç siparişler gibi hesap tayin öğeleri ile birlikte kullanılacak olan kalemlerdir.

Masraf çeşidi kavramı aynı zamanda dönem sonu mahsuplaşmaları için kullanılacak olan raporlama hesaplarını da kapsamaktadır. Muhasebede serbest/yönetim hesabı olarak geçen fakat CO raporlamaları ya da dönem sonu mahsuplaşmaları esnasında çalışan bu hesaplara ikincil masraf çeşitleri denilmektedir.

Örneğin: Üretim siparişlerine genel üretim maliyetleri ve işçilik maliyetlerinin gönderilmesinde aktivitelerin arkasında tanımlanacak olan ikincil hesaplar kullanılmaktadır. Bu hesaplar genel olarak 8’li hesaplarla (yönetim hesapları) numaralandırılarak tanımlanır.

¹¹ Anonim, Çözümecü Danışmanlık CO-Maliyet Sunumu

Şekil 3.1.1: Hesap planı ve masraf çeşidi ilişkisi¹²

Masraf Yeri: Masraf yerleri, masrafların takip edilmek istenen detayda ayrılabilirdiği sorumluluk alanlarıdır. SAP standardında masraf yerleri fonksiyonel, bölgesel ya da işletme ihtiyaçları doğrultusunda ilgili kriterler bazında ayrıştırılabilir. Ürün maliyetlerini çıkartmak için direkt ve endirekt üretim masraf yerlerinin belirlenmesi gerekmektedir.

Masraf yeri görüntüsü: Temel ekran

Doküm

Masraf yeri: E72001E Prepolimer

Kontrol kodu: 0002 Abdi İbrahim İlaç Sanayi

Geçerlilik bşl.: 01.01.2015 son: 01.01.9999

Temel vr. Denetim Şemalar Adres İletişim Tarihçe

Tanımlar

Tanım: Prepolimer

Tanım: Prepolimer

Temel veriler

Sorumlu kullanıcı:

Sorumlu: A

Bölüm:

Masraf yeri türü: B Bakım

Hiyerarşi alanı: MODÜLLER Modüller

İş alanı:

İşlev alanı:

Para birimi: TRY

Kâr merkezi:

Şekil 3.1.2: SAP Masraf Yeri Ana verisi

Aktivite Türü: CO modülünde masraf yeri içerisinde oluşan giderleri (direkt ve dağıtımla gelen giderler) üretim maliyeti bakış açısı ile sınıflandırmak ve üretim siparişlerine yüklemek için anahtar olarak kullanılırlar. Aktiviteler aracılığı ile üretim siparişlerine yüklenen giderler doğrudan stok maliyeti hesaplamasına da dahil edilmiş olurlar. Ürün rotalarında her operasyona ilgili aktivite türü bağlanır ve her operasyon bir masraf yerine bağlı olduğu için ürünlere dağıtılacak giderler ürün rotasında olan masraf yerinden pay olarak ürün maliyetini bir bölümünü oluşturur.

Tablo 3.1.1: SAP CO Modülü Aktivite Listesi			
Aktivite Kodu	Aktivite	Ölçü birimi	Dağıtım Anahtarı
A001	Direkt İşçilik	Dakika	İşçi Çalışma Süresi
A002	Endirekt İşçilik	Dakika	İşçi Çalışma Süresi
A003	Enerji	Dakika	Makine Çalışma Süresi
A004	GÜG	Dakika	Makine Çalışma Süresi
A005	Amortisman	Dakika	Makine Çalışma Süresi
A006	Bakım Onarım	Dakika	Makine Çalışma Süresi

Aktivite türünün görüntülenmesi: Temel ekran

Aktivite türü: A001 Direkt İşçilik
 Kontrol kodu: 0002 Abdi İbrahim İlaç Sanayi
 Geçerlilik bşl.: 01.01.2015 son: 01.01.9999

Temel vr. Gösterge Çıktı Tarihçe

Tanımlar

Tanım: Direkt İşçilik
 Tanım: Direkt İşçilik

Temel veriler

Aktivite birimi: DAK Dakika
 Masraf yeri türleri: *

Mahsuplaştırma için varsayılan değerler

Aktivite türü tp.: 1 Manüel giriş, manüel mahsuplaştırma
 Mhsp.msfl.çeşidi: CO-İSCI İşçilik
 Brm.fiyat göstergesi: ☐
☐ Filt miktart ☐ Ortalama birim fiyat
☐ PlnLmiktart ☐ Sabit masraf ön dağıtım

Filt mahsuplaştırma için sapma gösteren değerler

Filt akt.türü tipi: ☐ Planda olduğu gibi
 Filt birim fyt.gös.: 5 Aktivite temelinde belirlenen filt birim fiyat

Şekil 3.1.3: SAP Aktivite Ana verisi

Masraf Öge Şeması: Masraf öge şeması ürüne ait birim maliyeti gördüğümüz kırılımları belirtir. Ürün ağaçlarından gelen ilk madde malzeme giderleri ve masraf yerlerinden iş planları aracılığı ile gelen üretim işçilik ve genel üretim giderleri masraf öge şemasında tanımlanan kırılımlar bazında incelenir. Diğer bir deyişle, birim maliyeti masraf öge şeması bazındaki kırılımlar bazında analiz edilmesini sağlar.

CO modülünde belirlenen örnek masraf öge şeması aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.1.2: SAP Masraf Öge Şema Yapısı

Öge No	Öge Tanımı	Kırılım Detayı
10	Aktif Hammadde	İlk Madde Malzeme
11	Yardımcı Malzeme	İlk Madde Malzeme
12	Primer Ambalaj Malzemeleri	İlk Madde Malzeme
13	Sekonder Ambalaj Malzemeleri	İlk Madde Malzeme
14	İthal Yarı Mamül (Etiketsiz)	İlk Madde Malzeme
40	Fason İşçilik-İdol/Mefar	Dışardan Alınan Hizmet
41	Fason İşçilik-Zet/özen	Dışardan Alınan Hizmet
50	Direkt İşçilik	İmalat
51	Sabit Gider	İmalat
2	Değişken Gider	İmalat
53	Amortisman	İmalat
54	Kalite Kontrol Giderleri	İmalat

Öge tanımları	Σ	Toplam Σ	Sabit Σ	Değişken	PB
10 Aktif Hammadde	87,22	0,00	87,22	TRY	
11 Yardımcı Malzeme	59,82	0,00	59,82	TRY	
12 Primer Ambalaj Malze	0,00	0,00	0,00	TRY	
13 Sekonder Ambalaj Mal	0,00	0,00	0,00	TRY	
14 İthal Yarı Mamül (Et	0,00	0,00	0,00	TRY	
40 Fason İşçilik-İdo/M	0,00	0,00	0,00	TRY	
41 Fason İşçilik-Zet/öz	0,00	0,00	0,00	TRY	
50 Direkt İşçilik	8,63	8,63	0,00	TRY	
51 Sabit Gider	20,43	20,43	0,00	TRY	
52 Değişken Gider	10,01	10,01	0,00	TRY	
53 Amortisman	30,36	30,36	0,00	TRY	
54 Kalite Kontrol Gider	16,86	16,86	0,00	TRY	
55 Diğer	0,00	0,00	0,00	TRY	

Şekil 3.1.4: SAP Masraf Öge Şeması Örneği

Malzeme: Malzeme ana verileri üretilen, satın alınan her bir kalem ile ilgili muhtelif bilgileri içerir. Bu bilgiler satın alma, depo, planlama, satış, muhasebe, maliyet verileri gibi işlev bazında ayrılmıştır. Maliyet muhasebesi ve kontrol modülü ile ilgili belirleyici bilgiler muhasebe verilerinde tanımlanır.

Maliyet verileri içinde ürün maliyetleme ve muhasebeleşmesini etkileyen tanımlamalar aşağıda özetlenmiştir.

Malzeme Türleri; ile malzemeler temel özelliklerine göre gruplanır. Bu gruplamalar sayesinde malzemenin numaralama metodu, temin şekli ile ilgili ekranları ve muhasebe hesap bağlantıları (CO için önemli olan tarafı) belirlenmiş olur.

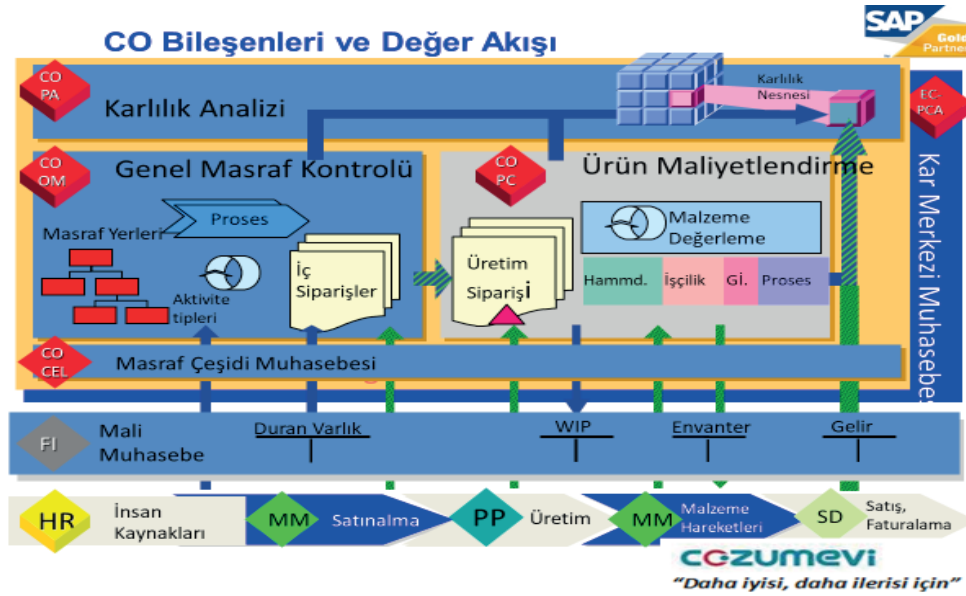
Değerleme sınıfları; malzeme türleri ile birlikte değer oluşturan lojistik işlemlerde malzemelerin hangi muhasebe hesabı ile ilişkilendirileceğini belirlemek için kullanılır. Örnek olarak, belli bir malzeme türü ve değerleme sınıfı kombinasyonu bir malzeme için malzeme kabul işlemi sırasında borçlandırılacak stok hesabını (150*) belirler. Bir malzeme türüne bağlanmış birden fazla malzeme farklı değerleme sınıflarına atanarak farklı muhasebe hesaplarına bağlanabilir. Diğer bir ifade ile SAP de tanımlanacak malzeme türlerinde birden fazla değerleme sınıfı kullanılabilir. Değerleme sınıfları malzemelerin hareketi esnasında kayıt atacağı muhasebe hesabını belirlediğinden, malzeme ana verisi oluşturulduğu esnada muhasebe görünümünde değerleme sınıfının doğru olarak seçilmiş olması kritiktir.

Fiyat denetimi ve stok değerlemesi; Üretim yapan firmalar için malzeme fiyat denetimi olarak standart maliyet ile değerleme yönetimi kullanılmaktadır. Her dönem başında standart maliyet ile değerlendirilen malzemeler için, standart fiyatların belirlenmesi ve güncellenmesi gerekmektedir. Bu yöntemde dahil edilen malzemeler dönem içerisindeki tüm hareketleri bu standart fiyat üzerinden değerlendirilir ve dönem içerisinde standart fiyatları değiştirilemez. Satın almalar, malzemenin malzemeye transferden kaynaklanan tüm farklar, malzeme bazında fiyat farkı hesaplarında takip edilir. Dönem sonunda malzeme defteri ile malzemeler fiili maliyetine getirilir.

Miktarsal takibi yapılan malzemeler; bu gruptaki malzemeler için depo girişi yapıldığında stok miktarı depo için güncellenecek ancak alım değeri direkt ilgili masraf yerine kaydedilecek demektir.

3.2.Üretim Süreci İle Entegrasyon

CO Modülü bütün modüllerin ortasında yer alması nedeni ile neredeyse tüm modüller ile entegre haldedir. İnsan Kaynakları modülünden personellere ait bordro verileri gelirken, satın alma modülünden dönem içerisinde satın alınan, stoktan kullanılan malzemelere ait değerler akmaktadır. Dönem içerisinde yapılan satış işlemleri satış dağıtım modülünden akarken, firma içerisindeki varlıkların kullanımdan doğan amortisman değerleri muhasebe modülünün alt modülü olan duran varlık modülünden gelmektedir.

Şekil 3.2.1: SAP CO Modülü Veri Akışı¹³

Üretim ile ilgili süreçlerin yönetildiği üretim planlama modülünde ise üretilecek ürünler için siparişler açılarak iş rotaları ve ürün ağaçları belirlenmektedir.

İş yeri ve İş Rotası: Masraf yerlerine kayıtlanan maliyetlerin, ürünlere dağıtılması için aktivitelere ait fiili süre girişleri PP-Üretim Planlama Modülünden yapılmaktadır. Aktivite ana verileri ile masraf yerleri ilişkilendirilecek ve PP modülünde belirlenen iş yerlerine atanarak CO-PP entegrasyonu sağlanmış olacaktır.

Üretim Siparişi: PP modülünde açılan ve iş rotası, ürün ağacı gibi tanımlamaları yapılan üretim siparişlerine ait maliyetler; malzeme tüketimleri, aktivite teyitleri gibi işlemler sonucunda oluşur. Bu işlemler PP modülünün sorumluluğundadır. Bu maliyetlere ek olarak masraf yerleri üzerindeki giderler, aktivite mahsuplaştırma süreci ile siparişlere gönderilir. Dönem sonunda ise siparişler üzerinde oluşan maliyetlerin ilgili yarı mamul ve mamullere gönderilmesi işlemi sipariş masraf yüklemesi ile gerçekleşecektir. Bu işlemlerin sonucunda oluşacak fiyat farklarının dağıtılması ise dönem sonunda çalıştırılacak olan malzeme defteri kapanışı programı ile sağlanacaktır.

3.3. Standart Maliyet Hesaplaması

Türkiye’de SAP kullanan ve üretim yapan firmalar ve malzemelerini dönem içerisinde standart fiyat, ay sonunda ise ağırlık ortalamaya ulaşacak şekilde yönetmektedir. Bu nedenle standart fiyatlar gerçek fiyatlara ne kadar yakın olursa dönem içerisindeki raporlar o kadar gerçeğe yakın olarak alınabilmektedir. Özellikle yarı mamul ve mamul gibi firmaya ait üretim olan malzemelerin standart fiyatlarının hesaplanması kritik hale gelmektedir. Bu nedenle en azından her yılın başında standart maliyet hesaplamalarının çalıştırılması beklenmektedir. Standart fiyat ve dönem sonunda hesaplanan fiili fiyatlar malzeme üzerinde raporlanabilir durumdadır. Aradaki farkların açılması durumunda gelecek dönem için standart maliyet hesaplamaları yeniden çalıştırılarak ilk açılan dönem için devralınabilir. Standart maliyet hesaplamaları için aşağıdaki işlemlerin malzemeler için eksiksiz olması beklenmektedir. Aksi durumda hesaplamalarda sistem hata vererek ve ana verilerin tamamlanması için sürecin ilerlemesini engellemektedir.

- Ürün ağaçları
- İş rotaları
- Aktivite plan fiyatları

13 Anonim, Çözümevi Danışmanlık CO-Maliyet Sunumu

Hammadde fiyatları için dışarıdan fiyat girilecekse fiyat girişleri

Hesaplanan standart fiyatların dönemsel olması ve dönem içerisinde değiştirilmemesi nedeni ile maliyetlerin onaylanmadan önce kontrolü çok önemlidir. Aksi durumda yanlış hesaplanmış maliyetlerle malzemeler en az bir dönem işlem görmek zorunda kalabilir.

Standart maliyet hesaplaması için maliyet hesaplama varyantı denilen bir yapı oluşturulur. Bu yapı sayesinde hesaplamada kullanılacak fiyatların nereden ve hangi koşullarda alınacağı belirlenir. Maliyet hesaplama varyantı ürün için belirlenen miktar yapısı ile (ürün ağaçları, ürün iş planları) ile değer yapısının (ilk madde malzeme fiyatları, aktivite birim fiyatları) bir araya getirilmesini sağlar ve buna göre maliyet hesaplanmasını olanaklı kılar. Örnek maliyet varyantı ve içeriği aşağıdaki gibidir.

ZPC1-Standart Maliyet Hesaplama Varyantı

1- İlk Madde Malzeme Değerlemesi

- 1- Önceki dönem ağırlıklı ortalama fiili fiyatı
- 2- Son satın alma fiyatı
- 3- Plan Fiyatı
- 4- Standart Fiyatı

2- Aktivite Değerlemesi

- 1- Kapanmış döneme ait fiili aktivite fiyatı
- 2- Cari dönem plan aktivite fiyatı
- 3- Ortalama plan aktivite fiyatı

3- Fason İşçilik Değerlemesi

- 1- Son satın alma fiyatı
- 2- Satın alma bilgi kaydı

İlk madde malzeme değerlemesi için SAP’de hesaplanan son fiili fiyat (kayar ortalama fiyat alanı) kullanılarak ilk madde malzeme değerlemesi yapılmaktadır.

Aktivite Değerlemesi için 0-Plan versiyonunda ilgili dönem için girilen aktivite birim fiyatı kullanılır. Bu birim fiyat belirlenirken sistemdeki son fiili fiyat dikkate alınarak belirlenir.

Fason İşçilik Değerlemesi için fason işçilik ile ilgili son satın alma fiyatı dikkate alınacak eğer bu değer bulunamazsa bir sonraki değer olarak satın alma bilgi kayıtları belirlenir.

Dönemsel Standart maliyet hesaplamaları münferit yürütülebileceği gibi toplu olarak da yürütülebilir. Toplu çalıştırmalarda tüm malzemeler için standart maliyet hesaplamaları ürünün bağlı olduğu üretim yerleri bazında hesaplanır. Standart maliyet hesaplaması işleminde kontroller tamamlandıktan sonra sırası ile işaretleme ve onaylama işlemleri yapılır. Bu adımda hesaplanan ve kontrol edilen maliyetler malzeme ana verilerinde standart fiyat alanında güncellenecektir.

Sistemde tanımlanacak her yeni ürün için standart maliyet hesaplaması yapılmalı ve hesaplanan maliyetler onaylanarak malzeme ana verilerinde güncellenmelidir. Standart maliyet hesaplamasında kullanılan malzeme, aktivite ve fason işçilik değerlendirme yöntemlerinin aynısı yeni ürün maliyet hesaplaması için de kullanılacaktır.

KimNo	Kim.tipi	Kaynak	Masraf çeşidi	Σ	Toplam değer	Σ	Sabit değer	KKP	Miktar Brm.
1	E	U1201011 IMKFM DIRISC	8001	0,00	0,00	0,00	0,00	TRY	0 SA
2	E	U1201011 IMKFM SBTGID	8002	0,00	0,00	0,00	0,00	TRY	0 SA
3	E	U1201011 IMKFM DGGID	8003	0,00	0,00	0,00	0,00	TRY	0 SA
4	E	U1201011 IMKFM KKG	8005	0,00	0,00	0,00	0,00	TRY	0 SA
5	M	1210 H10000616	7100101001	0,87	0,87	0,00	0,00	TRY	1,220 GR
6	M	1210 H20001342	7100101002	0,04	0,04	0,00	0,00	TRY	1,707 GR
7	M	1210 H20001362	7100101002	0,00	0,00	0,00	0,00	TRY	0,122 GR
8	M	1210 H20001343	7100101002	0,14	0,14	0,00	0,00	TRY	1,463 GR
9	M	1210 H20000515	7100101002	0,21	0,21	0,00	0,00	TRY	1,049 GR
10	M	1210 H20000625	7100101002	0,00	0,00	0,00	0,00	TRY	0,098 GR
11	M	1210 H20000634	7100101002	0,00	0,00	0,00	0,00	TRY	0,195 GR
12	M	1210 H20001015	7100101002	0,01	0,01	0,00	0,00	TRY	0,366 GR

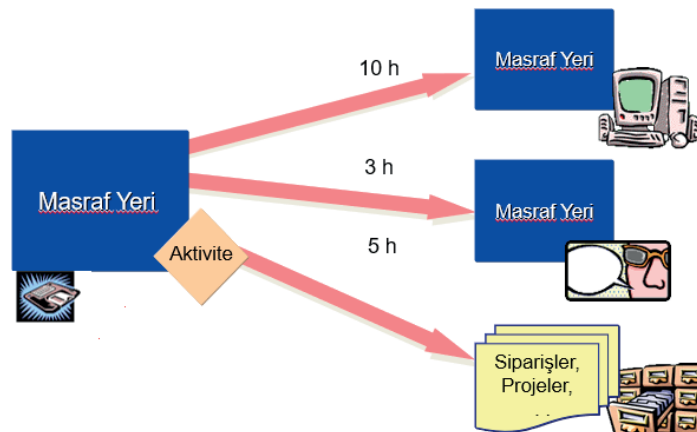
Şekil 3.3.1: SAP Standart Maliyet Hesaplama Örneği

3.4. Aktivite Mahsuplaştırma

Aktivite mahsuplaştırmaları SAP sistemi üzerinde belirli bir masraf yerinde biriken masrafların diğer masraf alıcılarına transfer edilmesinde kullanılacak olan yöntemlerden birisidir. Dönem boyunca dağıtımına konu olacak olan aktivite birimlerinin girişleri gerçekleştirilir ve dönem sonunda da bu aktivitelerin birim fiyatları hesaplanarak fiili birim fiyatları ile masraf aktarımı yapılır. Aktivitenin birim fiyatı gönderici masraf yerindeki o aktivite ile ilişkili masrafların toplam bakiyesi üzerinden, alıcı masraf yerlerinin dönem boyunca topladıkları aktivite sürelerine oranlanarak hesaplandığı için, birim fiyatlar masrafın tamamının transferi için yeterli olmaktadır.

Üretim İşçilik Maliyetleri ve Aktivite Mahsuplaştırma: Personel ana verisi üzerinde bordronun akacağı masraf yeri tanımlanmaktadır. Bordro kayıtları ilgili işçilik aktivitesini besleyecek olan maliyet, ilgili masraf yerlerine akacaktır. İşçilik ile ilgili çalışma süreleri ise PP tarafında verilecek teyitler ile gelerek işçiliklere ait fiili birim maliyetlerin hesaplanacağı aktivite mahsuplaştırma süreci yönetilir.

Diğer Aktiviteler ve Aktivite Mahsuplaştırma: Enerji, Bakım Onarım, amortisman ve genel üretim giderleri için ilgili hesaplara ilgili masraf yerleri ile gider kayıtları atılır ve dönem sonu kapanış adımlarından olan aktivite mahsuplaştırma süreci yürütüldüğünde ise PP tarafından girilen teyit süreleri ve esas üretim masraf yerlerinde biriken maliyetler üzerinden her bir aktivite için fiili birim fiyat hesaplanır.



Şekil 3.4.1: Aktivite Mahsuplaştırma Süreci

3.5. Malzemenin Fiili Maliyet Hesaplaması

Malzeme defteri temel olarak aşağıdaki iki fonksiyonu karşılamak üzere aktifleştirilen bir SAP CO modül bileşenidir.

Tarihsel kur ile stok maliyetinin takip edilebilmesi malzeme defteri aktifleştirmelerinin yapılmadığı durumlarda ulusal para birimi ile takibi yapılan stoklar tarihsel olarak bu para birimi cinsinden bakiye vermemekle birlikte, ikinci ve üçüncü para birimi cinsinden stok hesapları üzerinde kur farklarından kaynaklanan bakiyeler kalabilmektedir. Malzeme defteri kullanımı Kontrol Kodu para biriminin ulusal para biriminden farklı bir grup para birimi olarak belirlenmesi ön koşulu ile takip edilen yabancı para birimi cinsinden de stok kur bilgisinin tarihsel olarak takibini ve bakiyelerin sıfırlanabilmesini sağlamaktadır.¹⁴

Malzeme Defteri aynı zamanda dönem içerisinde oluşabilecek olan fiyat farklarının, dönem sonunda malzemelerin üzerine aktarımlarını sağlamaktadır. Fiyat farkı hesapları, dönem içerisinde fatura-irsaliye farkları vb. nedenlerden ötürü güncellendiği durumlarda dönem sonlarında bu hesaplar üzerindeki tutarların malzemelerin stok ve kullanımlarına göre ilgili hesaplara dağıtımının gerçekleştirilmesi gereklidir. Malzeme defteri fonksiyonu ile malzeme birim fiyatları dönem sonlarında güncellenerek, fiyat farklarının stok, sarf ya da SMM (satılan malın maliyeti) hesapları üzerinden güncellenmesini sağlamaktadır.

Malzeme defteri, standart maliyetle takip edilen malzemeler için dönem içinde fiyat farklarına gitmiş fark tutarlarını varsa dönem sonu stokuna ve çıkışlarına (sayım farkı, masraf yerine sarf, iş emrine sarf vs.) yansıtarak kapatır. Bu işlem sonunda malzeme için aylık ağırlıklı ortalama birim fiyat hesaplanmış olur. Özetle, tüm malzemeler standart fiyat ile dönem içerisinde değerlendirilir. Dönem sonlarında fiili maliyetlendirme ile her malzemenin ilgili döneme ait aylık ağırlıklı ortalama fiyatı hesaplanarak ve fark hesapları sıfırlanır. Fiili ağırlıklı ortalama fiyat hesaplama yöntemine ait SAP formülü aşağıdaki gibidir.

Fiili ağırlıklı ortalama fiyat = (Döneme devreden fiili stok değeri + Fiili Giriş Değeri) / (Döneme devreden fiili miktar + Fiili Giriş Miktarı)

Mevcut para birimi uyarlama yapısı; malzeme defteri para birimlerinin ne olacağını da yakından etkilemektedir. Önerilen malzeme defteri para birimi ayarları aşağıdaki gibidir.

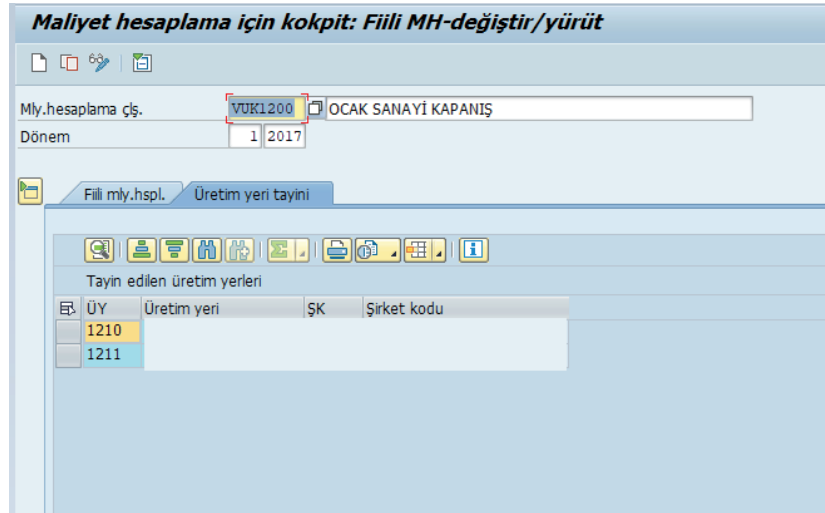
Tablo 3.5.1: Malzeme Defteri Para Birimi Tanımlama Örneği

Kontrol Kodu	Şirket Kodu Para Birimi	2. Para Birimi (Şirketler Topluluğu Para Birimi)	3. Para Birimi (Sağlam Para Birimi)
1000	TRY	EUR	USD

Fiili maliyet kapanışı yapılan malzeme defteri kokpiti aracılığı için fiili maliyet hesaplamaları yürütülerek standart maliyet ve fiili maliyet arasındaki sapmaların analizi yapılabilmektedir.

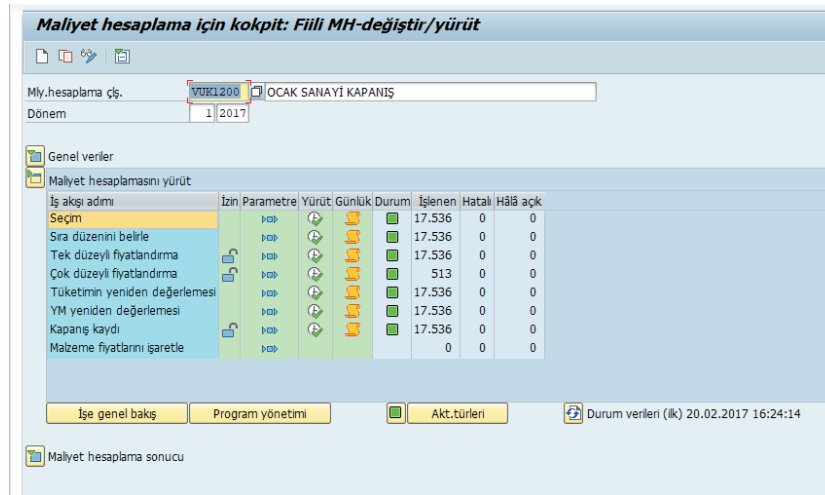
Malzeme defteri kapanış kokpiti: SAP üzerinde ürün maliyetlendirmeleri üretim yeri bazında yapılması nedeni ile fiili maliyet hesaplaması yapılacak üretim yerleri seçilir.

14 SAP, ActualCosting / MaterialLedger, 01.04.2018, https://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/en/a5/320e28d56c11d295c200a0c930328a/frameset.htm



Şekil 3.5.1: Malzeme Defteri Kapanış Kokpiti; Genel Veriler

Seçim işlemi tamamlandıktan sonra ise; aşağıda yer alan iş adımları sırası ile çalıştırılarak ilerlenir. İlk adım olan seçim işleminde dönem içerisinde işlem gören malzeme kodları program tarafından belirlenir. 2. Aşama olan sıra düzeninde ise birbiri ile bağlantılı işlem yapan malzemeler belirlenir. Örneğin alınan hammadde yarı mamulde kullanılmışsa bu malzemeler çok düzeyli fiyatlandırma içerisinde hesaplanacaktır. Üst seviye bir malzeme ile ilişki işlem görmemiş malzemeler ise tek düzeyli fiyatlandırma aşamasında işlem görecektir. Dönem içerisinde malzemelerin standart fiyat ile işlem görmesi nedeni ile tüketimin yeniden değerlendirilmesi adımıyla standart ile yapılan işlemler fiili fiyatlara çekilir. Yarı mamul hesaplama işleminde ise üretimi birden fazla ay süren işlemlere dair fiyat farkları 151- Yarı mamul hesaplarına kaydedilir. Son aşama olan malzeme defteri kapanışı kaydı ile yukarıda bahsedilen bütün işlemlere ait muhasebe kayıtlarını atarak fiyat farkı hesaplarında bekleyen değerlerin sıfırlanarak ilgili SMM, Stok, Tüketim gibi işlemlerin fiili fiyatlara getirilmesini sağlar.¹⁵



Şekil 3.5.2: Malzeme Defteri Kapanış Kokpiti; İş Akışı Adımları

Kapanış sonrasında malzeme türü bazında işlem gören malzemelere ait detay raporlamalara aşağıdaki görünüm ekranından ulaşılabilir.

15 SAP, ActualCosting / MaterialLedger, 01.04.2018, https://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/en/a5/320e28d56c11d295c200a0c930328a/frameset.htm

Maliyet hesaplama için kokpit: Fiili MH-değiştir/yürüt

Mly.hesaplama çş. VUK1200 OCAK SANAYİ KAPANIŞ

Dönem 1 2017

Genel veriler

İş akışı

Görünüm X Maliyet hspm.çalıştırmasına genel bkş.

Hiyerarşi 1 MH çş. / ÜY / Mz.türü / Dğrl.sınıf/ Kyn.grp.

Sonuç (maliyet hsp.çş.genel ba...	Kısa metin	Sayı	T	Ç	T	Y	K
VUK1200 31.01.2017		17.536					
1210		12.195					
Z001	AKTİF HAMMADDE	338					
Z003	AKTİF HAMMADDE AR-GE	371					
Z004	YARDIMCI HAMMADDE	796					
Z006	YARDIMCI HAMMADDE ...	881					
Z007	İTHAL İLAÇ	166					
Z008	PRİMER AMBALAJ	1.719					
Z010	PRİMER AMBALAJ AR-GE	239					
Z011	SEKONDER AMBALAJ	4.495					
Z013	SEKONDER AMBALAJ AR...	3					
Z014	YARI MAMUL	525					
Z016	ARA MAMUL	59					
Z018	MAMUL	2.581					
Z021	TİCARİ MALLAR	22					

Şekil 3.5.3: Malzeme Defteri Kapanış Kokpiti; Analiz görünümü

Daha detaylı analizler için ise; Malzeme fiyat analizi kullanılmaktadır. Bu ekranlar aracılığı ile bir malzemeye ait yapılan tüm işlemleri ve işlemlere karşılık gelen değerlere ve değerlerin kaynağı belgelere ulaşılabilir.

Dönem/yıl 1 2017 Dönem durumu Kapanış kaydı tamamlandı

PB/değerleme 10 Şirket kodu para birimi TRY

Değer I Fiili fiyat Düzey+önceki düzey Sabit+değişken

Görünüm CV Masraf öğeleri

Fiyat ve stok değeri

Standart fiyat 205,76 Fiyat birimi 1.000

Dnms.mhsp.fiyatı 184,61 Fiyat denetimi V

Güncel stok 0 Fiyatlandırma Tek/çok düzeyli

Güncel stok değeri 0,00 Ölçü birimi GR

Stok değeri (st.) 0,00 Yeniden dğrl.tutarı 0,00

Gelecekteki dğrl.fyt 0,00 Fiyat farkı-çıkışlar 0,00

Gel.dğrl.fiyatı bgl. Kur farkı - çıkışlar 0,00

İletiler Kapanış belgesi

Kategori	Miktar	Birim	Değer	Aktif H...	Yardıml...	P...	S...	I...	F...	F...	Direk...	Sabit ...	Değiş...	Amorti...	Kalte...	Diğer	Bütçe...	Bütçe...	PB
Açılış stoku	0	GR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	TRY
Girişler	1.025.000	GR	184,61	73,28	51,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6,25	21,60	9,53	14,66	7,97	0,00	4,07	4,07- TRY
Kümüle stok	1.025.000	GR	184,61	73,28	51,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6,25	21,60	9,53	14,66	7,97	0,00	4,07	4,07- TRY
Tüketim	1.025.000	GR	184,61	73,28	51,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6,25	21,60	9,53	14,66	7,97	0,00	4,07	4,07- TRY
Kapanış stoku	0	GR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	TRY

Şekil 3.5.4. Malzeme Fiyat Analiz Ekranı

Dönem sonunda malzeme defteri kapanışı ile fiili maliyet hesaplama işlemleri tamamlanarak aşağıdaki veriler fiili tutarlar üzerinden raporlanabilmektedir.

- Bütçe-fiili kıyaslamaları (Masraf yeri, ürün vb. bazında)
- Satılan malın maliyeti, stok hesapları gibi değerler fiili değerler ile değerlendirilmiş olacaktır.

4. Sonuç

ERP yazılımları entegre yapıları, birçok farklı sektöre hitap etmeleri ve verimliliği artırtmaları yönünden ön plana çıkan yazılımlardır. ERP pazarının lideri konumundaki SAP uygulamaları, raporlama araçları ve entegre yapısı ile fark yaratmaktadır.

Maliyet muhasebesi bütün birimlerden beslenen bir yapıya sahip olması nedeni ile herhangi bir birimdeki sorunlar, sonuç olarak bu birimin raporlaması etkilemektedir. Maliyet muhasebesi raporlamasının geleceğe yön veren değerler üretmesi ve kritik kararlarda anahtar rol oynaması nedeni ile oluşan değerlerin doğruluğu vazgeçilemezdir. Her anlamda doğru ve güçlü raporlama için sadece bir SAP yazılımı yeterli olmamakta, ana veri bazında yapılan tanımlamalar ve işlem verilerinin oluşmasını sağlayan program kullanıcılarının da konularına hâkim olmaları gerekmektedir. İyi tasarlanmış bir süreç listesi ve işine hâkim bir proje ekibi ile maliyet hesaplamaları ve raporlamaları ERP yazılımlarından piyasa lideri olan SAP üzerinden sağlıklı bir şekilde yönetilebilmektedir.

Çalışmanın temel hedefi olan SAP üzerindeki ürün maliyetlendirme yapısını için gerekli olan yapılar ve süreçlerin aktarılması ülkemizde faaliyet gösteren bir ilaç şirketinde maliyet hesaplamaları SAP üzerinde gösterilmiştir. Özellikle iş hacmi çok yüksek olan işletmelerde SAP'nin yaratacağı faydalar son derece önemlidir. Fakat unutulmamalıdır ki günümüzde SAP yatırımları oldukça maliyetli bir yatırımdır. Ayrıca sağlıklı sistemlerin kurulması ve sistemden beklenen faydanın alınması süreçleri tasarlayanlar ile süreci yöneteni yönlendiren kişilerin etkin iletişimleri ve entegre çalışmalarıyla mümkündür.

Kaynakça

- Aslan, S. (2012). SAP PP. Pusula Yayıncılık.
- Anonim, Çözümecü Danışmanlık CO-Maliyet Sunumu
- Bursal, N. (2002). Maliyet muhasebesi: ilkeler ve uygulama. Der Yayınları, İstanbul.
- Demirel, Fırat, Türkiye kurumsal uygulama yazılım pazarının üçte ikisi SAP ve LOGO'nun elinde, 04.07.2018 <https://webrazzi.com>
- ERP'ninABC'si. (2008) Çevrimiçi: <http://www.erpdunyasi.com/genel-sorular/erp-nin-abc-si.html>
- Harwood, S. (2003). Tarihsel Perspektif. S. Harwood içinde, ERP TheImplementationCycle (s. 12-23). Bileşim Yayıncılık.
- Klaus, K.,Rosemann, M. ve Gable, G.G. (2000): "What is ERP?", Information SystemsFrontiers, 2(2), ss.141–176
- Kömürcü, S. (2009). Matbaa İşletmelerinde ERP Yazılımlarının Kullanımı ve İşletmeye Sağladığı Avantajlarının Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara ÜniversitesiFen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- Levine, S. (1999), "TheABCs of ERP", America's Network, 103(13), s.54
- SAP, ActualCosting / MaterialLedger, 01.04.2018, https://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/en/a5/320e28d56c11d295c200a0c930328a/frameset.htm
- Vanrevu, Kıran Kumar, Architecture of S/4 HANA vs. ERP <https://blogs.sap.com/2015/11/06/architecture-of-s4-hana/>
- Çevrimiçi: <https://www.sap.com/corporate/en/company.html>

İç Denetim İçin Çeviklik: Türk Finans Sektöründeki Bir İşletme Üzerinde İnceleme

Gürol Baloğlu¹ 

¹Dr., İç Denetim Müdürü, İstanbul, Türkiye

ÖZ

Son yıllarda, yazılım geliştirme sürecinde proje yönetimi metodolojisi için oluşturulan çevik dönüşüm, diğer iş alanları gibi, iç denetim fonksiyonları arasında da popüler hale gelmiştir. Çevik bir iç denetim fonksiyonu, daha esnek denetim planlamasını, paydaşlarla daha yapısal ilişkiler kurulmasını ve işletmenin ortaya çıkan risklerine yanıt verebilmek için denetim süreçleri üzerinde daha yoğun süreç iyileştirme çabalarını temsil eder. Bu çalışmanın amacı iç denetim fonksiyonları için çevikliğin anlamını açıklığa kavuşturmak ve bir öz-değerlendirme seti sunmaktır.

Çalışmada, iç denetim ve çeviklik kavramının kısa bir tanımından sonra iç denetimde çevik uygulamalar açıklanmaya çalışılmıştır. Son bölüm, Türk finansal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeden elde edilen inceleme sonuçlarını özetlemektedir. Öz-değerlendirme soruları bu işletmenin iç denetim fonksiyonuna uygulanmış ve elde edilen sonuçlar paylaşılmıştır.

Anahtar kelimeler: İç Denetim, Çeviklik, Finans sektörü

ABSTRACT

Agile for Internal Auditing: A Study on a Company in the Turkish Financial Sector

In recent years, agile transformation (which was created for project management methodology in software development processes), has become popular among internal audit functions, as well as other business areas. An agile internal audit function represents more flexible audit planning, more structured relations with shareholders and better process improvement efforts in audit processes to be able to respond quicker to newly emerging risks in the company. The purpose of this study is clarify the meaning of agility in internal audit functions and to provide a self-assessment questionnaire.

In this study, after a short description of internal auditing and agility concepts, agile practices in internal audit are explained. The last section summarizes the study results obtained from a company operating in the Turkish financial services sector. The self-assessment questionnaire is applied to the internal audit function of the company and the results obtained are analyzed.

Keywords: Internal Audit, Agile, Financial Sector

1. Giriş

Dünyada kabul gören, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi konusunda işletmelere çerçeve sunan COSO (Sponsor Organizasyonlar Komitesi), işletme amaçlarına ulaşmada faaliyetler yönünden başarıyı tanımlarken etkililik ve verimlilik olarak adlandırılan iki kavramdan bahseder. Buna göre bir faaliyetin arzu edilen sonuçlara ulaşması ‘etkililik’, bu sonuçlara ulaşırken kaynak kullanımında ulaştığı değer ise ‘verimlilik’ altında değerlendirilir. Başarıya ulaşmanın önündeki potansiyel engellerse risk olarak adlandırılır.

İç denetimin işletme içerisindeki konumunu açıklamada yaygın bir şekilde kullanılan üçlü savunma hattı modeline göre bu

Geliş tarihi/Received: 30.11.2018 Kabul tarihi/Accepted: 15.01.2019



Sorumlu yazar/Corresponding author: Gürol Baloğlu / gurolbaloglu@hotmail.com

Atıf/Citation: Baloğlu, G. (2019). İç denetim için çeviklik: Türk finans sektöründeki bir işletme üzerinde inceleme. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 60, 37-46. <https://doi.org/10.26650/MED.2019490243>

fonksiyon icradan bağımsız olsa da, işletmelerin ana amacı olan misyonu gerçekleştirmede diğer fonksiyonlar ile hizalı bir rol üstlenir. İşte bu noktada, çok fazla üzerinde durulmasa da, iç denetimin de katma değerini ortaya koymada önünde engeller olduğu, diğer bir ifade ile iç denetimin de başarısını tehdit eden riskler bulunduğu unutulmamalıdır.

Bu çalışmada, iç denetimin taşıdığı risklerin, sıklıkla yazılım projelerinin yönetimi alanında gündeme gelen ‘çeviklik’ kavramı kapsamında ele alındığında nasıl yönetilebileceği açıklanmaya çalışılacaktır.

2. İç Denetimin İşletmedeki Rolü

İşletmelerin misyon adı verilen ana amacından başlayarak hiyerarşik bir şekilde kademeli olarak en alt seviyeye kadar tüm seviyede amaçlarının başarılmasını – *ki alt seviyede bir amaç kendinden üst seviyedeki bir diğer amacı ve nihayetinde işletmenin ana amacını destekmelidir* – engelleyebilecek potansiyel olayların – *yani risklerin* – önüne geçebilmek için oluşturulan üç temel süreci bulunmaktadır. Risk yönetimi, temel adımları risk tanımlama, risk değerlendirme ve riske cevap verme olan süreci; iç kontrol, amaçların başarılmasında makul güvence sağlamak için alınacak tedbirlerin planlanması ve işletilmesi sürecini; yönetim ise yönetim organlarının işletme faaliyetlerinin yürütülmesi ve izlenmesi için kurguladığı süreci ve yapıları tanımlar.

İç denetimin tanımı, bu fonksiyonun sayılan bu üç süreç ile ilişkisini ve işletme içerisindeki rolünü anlamada yol göstericidir:

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”(The Institute of Internal Auditors, 2010)

Tanımdan iç denetim fonksiyonunun, (a) diğer tüm işletme fonksiyonları gibi, temelde işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak üzere oluşturulduğu, *diğer bir ifade ile işletmenin misyonu ile uyumlu bir faaliyet yürüteceği*, (b) bunu sağlayabilmek için işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin başarısını artırmak üzere güvence ve danışmanlık adı altında iki tür faaliyet yürüttüğü, *diğer bir ifade ile sayılan üç temel süreci iyileştirmeye yönelik bir amaç taşıdığı*, (c) bunu yaparken bağımsızlık ve objektiflik kavramları ile değer yarattığı, *diğer bir ifade ile nitelik olarak bu iki kavramı taşıma zorunluluğu bulunduğu*, (d) çalışmalarında sistemli bir yaklaşım sergileyeceği, *diğer bir ifade ile iç denetimin bir plan dahilinde ve tanımında yer bulmasa da münferid denetim görevleri için hazırlık, saha çalışması ve raporlama adımları ile denetim bulgularının aksiyon takiplerini içerecek şekilde yürütüleceği*, anlaşılmaktadır. Yalnızca iç denetimin tanımına bakarak bile, bu fonksiyonun karşı karşıya kalabileceği bazı temel riskler listelenebilir: (a) işletme amaçları ile uyumlanamama, (b) risk yönetimi, kontrol, yönetim konularını yeterince kapsayamama, (c) bağımsızlık ve objektiflik nitelik özelliklerini sağlayamama, (d) performansını etkili ve verimli bir şekilde yürütememe. İlerleyen kısımda görüleceği üzere, çeviklik kavramı kapsamındaki değerlendirmeler bu risklere dokunabilmektedir.

3. Çeviklik Kavramı

İşletmelerin iç çevrelerindeki değişimin dış çevrelerindeki değişimin hızına yetişememesi (hantallaşmanın önemli sebeplerinden biri işletmelerin ulaştığı büyüklüktür) çeviklik ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Sekman, 2017). Çeviklik, işletmecilik alanında çok daha eski bir kavram olsa da, yazılım geliştirme sektöründe kullanılan bir proje yönetimi metodoloji değişikliği olarak 2000’li yılların başında karşımıza çıkmaktadır. Daha önce yazılım konusunda yaygın olarak kullanılan şelale yönteminin etkili ve verimli olmayan sonuçlarına bir çözüm olarak geliştirilen bu kavram bir yazılımcı grubu tarafından, bir dizi tercihin ifadesi olan bir manifesto haline getirilmiştir. Buna göre;

- Süreçler ve araçlardan çok bireyler ve etkileşimlere,
- Kapsamlı dokümantasyondan çok çalışır vaziyetteki ürüne,
- Sözleşme pazarlıklarından çok müşteri ile işbirliğine,
- Bir plana bağlı kalmaktan çok değişime karşılık vermeye

değer verilmektedir. Manifesto bu dört karşılaştırma ile tüm maddelerin değerini kabul etmekle birlikte, kavramlar arasındaki tercihlerini ortaya koymaktadır.

Çeviklik kavramı ile ortaya atılan temel felsefe, her ne kadar bu kavram iç denetim için ortaya atılmamış da olsa, günümüz iç denetim uygulamalarını sorgulamak için bir referans olarak ele alınabilir.

4. Çeviklik Kavramı Kapsamında İç Denetim Uygulamaları

İç denetimin tanımından yola çıkılarak sıralanan iç denetimin temel riskleri ile başa çıkabilmek için, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyumun ötesinde, iç denetim çeviklik kavramına ilişkin bir öz değerlendirme ortaya koyabilir. Çeviklik; daha az kaynak kullanarak aynı sayıda ya da daha fazla risk alanında güvence veren, paydaşları ile daha yakın ilişkiler kuran ve bu sayede daha ilgili, daha zamanlı ve daha yüksek etkili raporlar hazırlayan, stratejik ve taktik seviyedeki değişimlere daha hızlı ve etkili bir şekilde cevap veren bir iç denetim vaad etmektedir (Deloitte). Yapılan bir araştırmaya göre, çevik iç denetim fonksiyonlarının paydaşları iç denetimin işletmelerine değer kattığı ifadesine % 86 oranında katılırken, çevik dönüşümü gerçekleştirmemiş iç denetim fonksiyonlarının paydaşları bu ifadeye ancak % 41 oranında katılım göstermişlerdir (Pricewaterhouse Coopers). Görünen o ki, çevik dönüşüm, iç denetim için de bir katma değer ifadesi haline gelmiştir.

Çevik manifestoda yer alan maddeler, orjinal metindeki tersi sırada iç denetimle ilişkilendirildiğinde aşağıdaki değerlendirmeleri yapmak yerinde olacaktır. Bunlara çevik dönüşümünü gerçekleştirmiş işletmelerde iç denetim fonksiyonunun değerlendirilmesine yönelik ilave bir çalışma da eklenebilir. Her bir maddede yapılan değerlendirme iç denetim fonksiyonları için bazı öz değerlendirme sorularını da beraberinde getirmektedir:

4.1. Bir plana bağlı kalmaktan çok değişime karşılık vermek:

“Dünya sürekli bir değişim içindedir”. Bu ifade risk üzerine yazılmış ya da söylenmiş ne varsa hepsinin başlangıç cümlesi olmaya namzettir. Değişen işletme içi ve dışı koşullar, stratejik ve taktik seviyede bu değişimlere adapte olunmasını ve koşulların yarattığı risklerin yönetilmesini zaruri kılar. COSO’da da yer bulan bu fikir gerçekte stratejik yönetim konusunun kalbidir.

İç denetim fonksiyonu için; işletme çevresinde meydana gelen değişimlere işletmenin hangi hızda ve esneklikte reaksiyon gösterdiği sorusu kadar iç denetimin bu değişimlere ve işletmenin hızına ne derece adapte olabildiği de önemli bir sorudur. İç denetim için değişimlere uyumlanma iç denetim çalışmalarının kapsamında meydana gelen değişikliklerde kendini gösterir. İç denetim çalışmalarının işletme fonksiyonlarına ve süreçlerine ne derece temas edeceği, uygulamada genellikle takvim yılı başında gerçekleştirilen risk değerlendirmelerine dayanılarak hazırlanan ve idealde yönetim kurulları tarafından onaylanan yıllık denetim planları üzerinden belirlenir. Planın yıllık olması, dinamik çevrede yıl içerisinde gerçekleşen risk değişimlerine proaktif bir şekilde cevap verilmesini engelleyebilir. Bunun yerine risk değerlendirmelerini yıl içerisinde sürekli hale getirecek yöntemlerin belirlenmesi ve yıl başında oluşturulan iç denetim planında anlık revizyonlara gidilmesinin mümkün kılınması tercih edilecek bir yöntem olmalıdır. Temelde, herşeyi tüm yıl için planlamaya çalışmak yerine, sadece ekipleri sürekli çalışır vaziyette tutacak kadar planlama yapmak yeterlidir (Sutherland, 2017). Bu sağlandıktan sonra, işletme içi ve dışı değişimleri yarattıkları risklerle beraber sürekli takip edebilmek için gerekli iletişim kanalları ve sürekli izleme / risk değerlendirme prosedürleri işletilebilmelidir.

Bu gereklilik, özellikle iş süreçlerinde çevik dönüşümü gerçekleştirmiş işletmeler için daha da zaruridir. İç denetimin risk değerlendirmelerini ve planlamalarını, çevik dönüşüme uygun şekilde kurgulanan işletme yapılarına uyumlu şekilde yürütmesi gerekir. Bu durum, iç denetimin iş birimlerine yaklaşmasına ve danışmanlık görevlerinin ağırlığının artmasına da yol açabilir. Çevik dönüşümü gerçekleştirmiş işletmelerde iç denetim fonksiyonunun geleneksel yöntemlerle çalışmaya devam etmesi, proaktif yaklaşımdan uzaklaşacak bu fonksiyondan sağlanabilecek potansiyel faydanın zamanla kaybedilmesi anlamına gelecektir. Teknolojik altyapısını oluşturamamış, uzmanlaşma konusunda yeterli derinliğe ulaşamamış iç denetim birimlerinin, her ne kadar işletmede yaşanan gelişmeleri yakından takip etse bile, değişime karşılık verme hızları yetersiz kalacaktır. İç denetimin çevik dönüşümü planlanırken, bilgi teknolojilerinden sağlanacak faydalar gözden kaçırılmamalıdır.

Planlamayı dinamik hale getiren bu yaklaşım, iç denetimin performansının ölçülmesinde en sık kullanılan başarı göstergesi olan ‘denetim planını tamamlamak’ kriterini de kullanılamaz hale getirmektedir (Marks). Çevik dönüşüm iç denetim için kendi performansını izlemede yeni kriterler kullanılması ihtiyacını doğurur.

Planlamayı dinamik hale getirmek denetlenenler, üst yönetim, denetim komiteleri ve yönetim kurulları için de bir anlayış değişikliğini zorunlu kılar. Denetim planı değişikliklerini bu dönüşüm öncesinde sadece kapasite sapsının bir gerekliliği olarak gören paydaşlar için bir zihniyet değişikliği elzemdir.

Planlama, diğer taraftan, aynı zamanda bir verimlilik konusudur. Planlama eylemi, planlamanın kendisinin gerçek plandan daha önemli bir hal almasına neden olacak kadar yoldan çıkarıcı ve çekicidir (Sutherland, 2017). Bu nedenle bu eylemin gerçek amacına uygun yürütülüp yürütülmediği değerlendirilmelidir. Planlama için harcanan süreler gözden geçirilmelidir.

4. 2. Sözleşme pazarlıklarından çok müşteri ile işbirliği:

İç denetimin faydalanıcıları, diğer tüm insanlar gibi, ilk başta genellikle herşeyin önemli olduğunu söylerler. Çeviklik kavramının uygulamaya geçirilmesinde kullanılan bir çerçeve olan *Scrum*’a göre ise ‘bir görev göz önüne alındığında ilk düşünülmesi gereken şey karakter ya da roldür’ (Sutherland, 2017). Bu, görevin kimin için yapıldığı yani kimin gözünden bakılması gerektiğinin dikkate alınması anlamına gelir. Bu düşünce tarzı iç denetimin objektif değerlendirmesinin önünde bir engel olarak görülmemelidir. Aksine denetlenenin gözünden bakmak, ilgili alanın amaçlarının anlaşılmasını ve bu amaçlara hizmet edecek öneriler sunabilme yeteneğini gerekli kılar.

İç denetim sonuçlarını kullananlar işletme ile ilişki durumlarına bağlı olarak bu fonksiyondan farklı beklentiler içerisinde olurlar. Bu beklentilerin iyi anlaşılması, ihtiyaca uygun şekilde karşılanabilmeleri için önem taşır. Katma değer sağlamak, zamanlı bilgi sunmak kadar ilgili bilgiyi sunmayı da gerektirir. Raporlamanın farklı ilgi seviyelerine hitap edecek şekilde yapılması her bir raporlamada ‘raporu alacak kişi için bu detay gerçekten gerekli midir?’ sorgulamasını zaruri kılar. Her bir seviyede önemliyi önemsizden ayırarak raporlamak ihtiyaç duyulan mesajın alınmasını sağlar.

Rollerin ve bunlarla ilişkili beklentilerin anlaşılması bilginin uygun detayda dağıtılarak ilgililiğin sağlanmasının (tespitlerin önem derecelerinin belirlenmesi ve buna göre raporlama hatlarının farklı seviyelerle kurulması vb.) yanında raporlama nedeniyle ortaya çıkan verimsizliklerin tespitine (verilen detay seviyesi nedeniyle uzayan raporlama süreleri, verilen detay seviyesinin raporlanan role uygun olmaması nedeniyle raporu alanın ihtiyaç duyacağı ilave açıklamalar için harcanan ilave süreler, vb.) de yardımcı olur. Raporlanan rolün işletme içerisindeki önem seviyesi arttıkça şekil şartlarına harcanan sürelerin öze harcanan sürelerin önüne geçmesi de muhtemeldir. Oysa ki, çeviklik kavramı kapsamında, elmayı cilalamak için harcanan her bir saat değer açısından kaybedilen bir fırsattır (Sutherland, 2017).

Diğer taraftan, iç denetim planı iç denetim fonksiyonu ve yönetim kurulu arasında bir sözleşme niteliğindedir. Fakat bu sözleşmeye yıl boyunca bağlı kalmak yerine değişen ihtiyaçları göz önünde bulundurarak iç denetim faaliyetine yön vermek, daha önce de ifade edildiği üzere, tercih edilen bir yöntem olmalıdır.

4. 3. Kapsamlı dokümantasyondan çok çalışan vaziyetteki ürün:

Çeviklik kavramı gibi yalınlık kavramı da (bir zamanların popüler diğer kavramı ‘şişman şirket’ ile de karşıt anlamda ilişkilidir) iç denetim için ortaya atılmış bir kavram olmasa da, altında yatan felsefe tüm süreçler gibi iç denetim çalışmaları için de uygulanabilir. Değer yaratmayan ancak kaynak israf eden her faaliyete, yani israfa, karşı oluşturulmuş yalın düşüncede çıkış noktası değer kavramıdır (Womak, 2015). Ağırlıklı olarak üretim süreçleri için geçerli olan yalın dönüşümde ana hedef ‘müşteriye değer sunmak’tır (Byrne, 2015). Ancak bu durum, müşterinin değeri talep ederken her zaman haklı olduğunun bir ifadesi de değildir (Byrne, 2015).

Yalın dönüşümü sağlamak için öncelikle israfın neden meydana geldiğini anlamak gerekir. İsrafın kaynakları arasında gerçekte gereksiz olan işlem adımları, bir faaliyetin tamamlanmaması nedeniyle sonraki faaliyeti yapacak kişilerin iş yapmadan beklemesi ve müşteri ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak çıktılar gelir (Womak, 2015). Bunun için örneğin

raporlama yöntemleri ve içeriklerinde, talep ve beklentilerin ötesinde, iç denetimin ürününü kullananlar için ‘gerçek değer’in ne olduğunu anlamak gerekir.

Yalınlık, iç denetim için gerçek riske odaklanmaktır. Bu durum, iç denetim fonksiyonunca harcanan eforun risklerin ortaya koyulması dışındaki alanlar için minimize edilmesi anlamını taşımaktadır. Böylece asıl odağı risklere yoğunlaştırmak hem dikkate alınan risk alanlarını artıracak hem de işletmenin risklere en hızlı şekilde yanıt vermesine destek olacaktır. Kazanılan bu proaktif yaklaşım, dinamik planlama ile birlikte sadece iç denetim birimine değil, işletmenin diğer fonksiyonlarına da çeviklik kazandıracaktır.

İç denetim için verimsizliğe neden olan alanlar genellikle veri kaynaklarına doğrudan ulaşamaması, denetlenenlerle iletişim zorlukları yaşanması, uygun olmayan denetim yazılımı ve denetim teknolojisinin seçilmesi, aşırı iş yükü oluşturan, öz yerine şekle odaklanan raporlama şekillerinin benimsenmesi, hatalı hazırlık ya da kapsam planlaması nedeniyle düşük katma değerli alanlarda yüksek efor harcanması (testleri yürütürken fayda-maliyet karşılaştırmalarının yapılmaması ve seksen-yirmi kuralının göz ardı edilmesi¹), kalite güvencesi adı altında abartılmış iç prosedürler yürütülmesi ve zorlu dokümantasyon ve arşivleme prosedürleri işletilmesidir.

Diğer taraftan, süreçler dışında, kişilerden kaynaklanan verimsizlik ise genellikle düşük motivasyon ve düşük yetkinlikler nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Süreçler ne kadar verimli hale getirilmeye çalışılırsa çalışılsın denetçilerin sahip olduğu zihinsel yapı çevik hale getirilmeden çeviklik yaklaşımından beklenen sonuçları almak mümkün olmayacaktır.

4. 4. Süreçler ve araçlardan çok bireyler ve etkileşim:

Henüz teknolojik dönüşüm iş süreçlerinde insan faktörünün etkinliğini yıkıcı bir dönüşümle asgariye indirmeden önce iç denetim için iç denetçilerin performansları yadsınamayacak önemdedir. Hem iç denetçi performanslarını artıracak motivasyonu sürekli kılacak hem de denetimler sırasında yaşanan problemleri gündeme getirip bunların tüm denetim ekipleri için ortadan kaldırılmasını sağlayacak bir yapıda toplantılar düzenlenmelidir. Bu toplantılarda, bağımsızlık ve tarafsızlık konuları da dahil, denetim çalışmalarının önünü tıkayan konuların konuşulması, bireysel performansın ötesinde ekip performansına odaklanan çeviklik kavramının tüm ekibin gelişimine verdiği önemin bir işaretidir. Denetçiler arasında kurulan bu iletişim, ayrıca, verimsizliğe neden olan kök sebeplerin belirlenmesine de yardımcı olacak ve ekip motivasyonuna da katkı sağlayacaktır.

Bunun dışında, denetlenenlerle yürütülecek sürekli iletişim mekanik denetim prosedürlerini işletmenin ötesinde gerçek katma değeri ortaya koymada iç denetim fonksiyonuna görece üstünlük sağlayacaktır.

4. 5. Çevik işletmelerde iç denetim:

Çevik dönüşümünü tamamlamış işletmelerde, iç denetimin kendi çevikliğini ne şekilde sağlayacağını yanında çevik ortamın gerekliliklerine ne şekilde adapte olacağı sorusu da ortaya çıkar. İş yaklaşımını çevik temeller üzerine kuran bir işletmede, geleneksel işletme modellerinin ötesinde, iç denetimin işletmenin çevik çalışma tarzının dinamizmine ve temposuna ayak uydurması için organizasyonunu ve çalışma usullerini yeniden yapılandırması gerekebilir. Böyle bir durumda, ayrıca, iç denetimin işletmede uygulanan çevik yaklaşım (örneğin, *Scrum*) hakkındaki teknik yeterliliği, çevik yaklaşımın ürün ve değer yaratma yordamlarına aşinalığı, çevik yapıdaki organizasyon ve ekipler ile iletişimi ve çalışmaları ne yakınlıkta takip ettiği, raporlamaları ne şekilde gerçekleştireceği de önem kazanır.

- İç denetim fonksiyonu için çeviklik kavramının yansımalarının ne şekilde olabileceğine yönelik yukarıda yer alan tahlil, bir işletmede iç denetim fonksiyonu için ihtiyaç duyulan çeviklik seviyesine göre nerede bulunduğunu tespit etmek amacıyla kullanılabilecek bir dizi soruyu ortaya çıkarmaktadır:
- İç denetim planı yıl içerisinde risk maruziyetlerindeki değişimi dikkate alacak şekilde dinamik bir yapıda mıdır? Plan yıl içerisinde revize edilmekte midir?

¹ *Seksen-yirmi kuralı*; harcanan eforun yüzde yirmisi ile işlerin yüzde sekseninin tamamlandığını, kalan yüzde yirmilik işin eforun yüzde seksenine mal olduğunu öne sürer.

- İşletme çevresinde yıl içerisinde meydana gelen değişiklikleri takip edecek sürekli izleme / risk değerlendirme mekanizmaları tesis edilmiş midir?
- Denetim saha çalışmaları toplam iç denetim kapasitesinin makul bir yüzdesini oluşturmaktadır mıdır? İç denetim eforu risklerin ortaya koyulmasına mı odaklanmıştır?
- İç denetim raporlama hatları, ilgililik değerlendirmesi neticesinde özlü ve verimli bir şekilde mi yürütülmektedir?
- Tespitler, gerekli aksiyonların uygun önceliklerle alınmasını sağlayacak şekilde zamanlı mıdır?
- Raporlama yöntemleri ve formatları verimsizliğe yol açmayacak detayda ve yapıda mıdır?
- Denetim çalışmaları, iç denetim çalışmalarından faydalananların talepleri göz önünde bulundurularak planlanmaktadır mıdır? Sahada denetlenenlerle sürekli bir iletişim kurulmakta mıdır?
- Denetim ekibi içerisinde gerçekleştirilen toplantılarla denetimlerin akışını tıkayan durumlar tartışılmakta ve ekip motivasyonu sağlanmakta mıdır?
- Veri kaynaklarına doğrudan ulaşılabilmesi, denetlenenlerle iletişim zorlukları yaşanması, uygun olmayan denetim yazılımı ve denetim teknolojisinin seçilmesi, düşük katma değerli alanlarda yüksek efor harcanması, kalite güvencesi adı altında abartılmış iç prosedürler yürütülmesi ve zorlu dokümantasyon ve arşivleme prosedürleri vb. nedenlerle ortaya çıkan verimsizliklerle mücadele edilmekte midir?
- İç denetim fonksiyonu değişime karşılık verebilecek bilgi derinliğine ve motivasyona sahip midir?

Yukarıda sıralananların yanında, çevik dönüşümünü gerçekleştirmiş işletmelerin iç denetim fonksiyonları için sorulabilecek ilave sorular da şunlardır:

- Seçilen çevik yaklaşıma ve çevik yapının dinamizmine uygun çalışma yöntemleri ve organizasyon belirlenmiş midir?
- Çevik yaklaşım prensipleri anlaşılmış ve çevik yapıyı geliştirecek önerileri getirecek çalışmalar planlanmış mıdır?

Çalışmanın kalan kısmında, oluşturulan bu değerlendirme sorularının yanıtları Türk finans sektöründeki bir işletmenin iç denetim fonksiyonu üzerinde araştırılmış ve çeviklik kavramı kapsamında yapılan değerlendirme neticesinde gelişim alanları ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Yapılan bu değerlendirme aynı zamanda başka diğer işletmelerin iç denetim departmanlarında yapılacak değerlendirmelere de yol gösterici olacaktır.

5. İç Denetim İçin Çeviklik Kavramı Üzerine Türk Finans Sektöründeki Bir İşletme Üzerinde İnceleme

İncelemeye konu olan işletme Türk finans sektöründe faaliyet gösteren yabancı ortaklı bir işletmedir. Ürün yapısı ve çeşitliliği açısından hem bireysel hem de kurumsal müşterilere hizmet vermektedir. Türkiye'deki tüm coğrafi bölgelerde hizmet veren işletme faaliyet gösterdiği sektörde hem net karlılık hem de bilanço büyüklüğü açısından bakıldığında üst sıralardadır. İşletmede geleneksel iş yapış şekilleri ve organizasyon yapısı tercih edilmiştir. İşletmenin iç denetim birimi faaliyetlerini yönetim kurulu adına yürütmektedir.

Bir önceki bölümde iç denetimin çeviklik değerlendirmesi üzerine geliştirilen soruların yanıtları bu işletmede araştırılmış ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

- İç denetim planı yıl içerisinde risk maruziyetlerindeki değişimi dikkate alacak şekilde dinamik bir yapıda mıdır? Plan yıl içerisinde revize edilmekte midir?

İşletmede yıllık denetim planının oluşturulmasında risk bazlı bir yaklaşım izlenmektedir. Risk bazlı planlamada denetim evreni içerisinde her bir alanın risk seviyeleri belirlenmekte, kısıtlı iç denetim kaynakları risk seviyesi yüksek alanlara yönlendirilmektedir. Bununla birlikte, yıl içerisinde yasal otoriteden ya da üst yönetimden gelecek anlık talepler için kısıtlı bir denetim kapasitesi ayırmanın ötesinde, yıllık iç denetim planının 'değişmez' olarak kabul edildiği, yıl içerisinde herhangi bir risk değerlendirmesi yapılmadığı görülmüştür. Bu hali ile iç denetim planlaması hantal bir yapıdadır ve işletme gerekliliklerine adapte olma ve bunları karşılamada yeterince başarılı değildir. İç denetimin, işletmenin faaliyet gösterdiği

sektör itibariyle gerek iş çevresinde rekabete dayalı şekilde değişen koşullara, gerek de yasal otoritenin değişen taleplerine verilen tepkilere uyumlanması mümkün görülmemektedir.

Ayrıca, iç denetim performansının değişmez kabul edilen orjinal plan üzerinden hesaplandığı görülmüştür. Yıl sonunda gerçekleşen performans ölçümleri kapasite sapmalarının etkilerini ortaya çıkaracak düzeltmeleri içerebilirse de yıl boyu dinamik bir planlama ile performansı anlık izlemek ve iç denetim faaliyetlerine yön vermek esas olmalıdır. Ancak bu hali ile performans ölçümü dinamik planlamayı destekler bir biçim kazanacaktır.

Bu nedenlerle, işletmede iç denetim fonksiyonunun dinamik planlamaya geçiş ve çevik yapının ihtiyaç duyacağı iç denetim performans değerlendirmelerini oluşturma konularında gelişim alanları mevcuttur.

- İşletme çevresinde yıl içerisinde meydana gelen değişiklikleri takip edecek sürekli izleme / risk değerlendirme mekanizmaları tesis edilmiş midir?

İşletme içerisinde bilginin analiz edilmesi, özellikle dönemler itibariyle normal seyrinden sapma gösteren kalemlerin tespiti amacıyla iç denetim fonksiyonu tarafından bir sürekli gözlemlene sistemi kurulduysa da tamamen veri analizine dayalı ve manual yürütülen bu faaliyetin kendisinden beklenen temel faydayı sağlayacak kapsamda olmadığı görülmüştür. Bu hali ile sürekli izleme, önemli risk değişimlerini göstermekten ve iç denetim çalışmalarına yön vermekten uzaktır.

Bu nedenle, sürekli izleme / risk değerlendirme fonksiyonunun temel performans göstergelerini, temel risk göstergelerini, önemli mevzuat değişikliklerini içerecek, stratejik ve taktik seviyede tüm değişikliklerden zamanlı bir şekilde haberdar olunmasını sağlayacak şekilde tesis edilmesi gerekmektedir.

- Denetim saha çalışmaları toplam iç denetim kapasitesinin makul bir yüzdesini oluşturmakta mıdır? İç denetim eforu risklerin ortaya koyulmasına mı odaklanmıştır?

Denetim planı üzerinde yapılan incelemede, toplam kullanılabilir kapasitenin (toplam kapasiteden hafta tatilleri, resmi tatiller, yıllık izinler düşüldükten sonra kalan süre) yüzde 86'lık kısmının denetim çalışmalarına ayrıldığı görülmüştür. Bu sürenin içine yıllık denetim planlaması, yönetim raporlamaları ve bulgu takiplerine ayrılan süreler de dahil değildir. Bu hali ile mevcut kaynağın büyük bir kısmının denetim çalışmalarına yönlendirildiği görülmekle birlikte, bunun içerisinde meydana gelebilecek verimsizliklerin (veri bekleme süreleri, rapor düzeltme süreleri, vb.) ayrıca analiz edilmesi gerekmektedir.

- İç denetim raporlama hatları, ilgililik değerlendirmesi neticesinde özlü ve verimli bir şekilde mi yürütülmektedir?

İşletmenin iç denetim raporlama hatları içerisinde her bir denetim sonrası hazırlanan ve hem denetlenenlerle hem de denetlenenlerin üst yöneticileri ile paylaşılan detaylı denetim raporları dışında, dönemsel olarak denetim komitesi, yönetim kurulu ve üst yönetim ile paylaşılan farklı özet raporlamalar da mevcuttur. Bu yapısı ile iç denetim fonksiyonu farklı seviyeler için önemlilik sınıflandırması yapmakta ve ilgililik bakış açısı ile raporlamalarını gerçekleştirmektedir. Böylece her seviyede farklı detay seviyesinde rapor sunulurken her bir paydaş için göz önünde bulundurulacak 'değer kavramı' gözetilmektedir.

- Tespitler, gerekli aksiyonların uygun önceliklerle alınmasını sağlayacak şekilde zamanlı mıdır?

Bir denetim görevi yürütüldüğünde rapor son halini almadan önce önem arz eden tespitler varsa bunların ilgilileri ile vakit kaybetmeksizin paylaşılmasına yönelik bir ön raporlama yapısı tesis edilmiş değildir. Bu nedenle risklere ilişkin tespitler aksiyon planlamada aciliyet seviyesi ne olursa olsun uzun denetim prosedürlerinin tamamlanmasını beklemek durumunda kalmaktadır.

Bu nedenle, risklere ilişkin tespitler aksiyonlarının aciliyetine göre ön raporlamalara tabi tutulmalıdır.

- Raporlama yöntemleri ve formatları verimsizliğe yol açmayacak detayda ve yapıda mıdır?

İşletmedeki raporlardan denetim komitesi, yönetim kurulu ve üst yönetim ile paylaşılanlar özet formatta ve hem önem seviyelerine göre detay hem de özet bilgiler içeren bir yapıda etkili ve hazırlanma süreçleri makul iş yükü yaratan raporlardır. Buna karşın her denetim çalışmasının sonunda hazırlanan ve denetlenenler ve yöneticileri ile paylaşılan raporlar ise oldukça detaylı ve ‘genel bilgiler’ içeren raporlardır. Sayısal veriler de içeren bu genel bilgilerin, yarattığı değer tartışılır olsa da, veri analizi sonucu hazırlandığından verimliliği de düşüktür. Dahası, iç denetim raporlarının ilgilileri ile paylaşımından önce departman içerisinde ‘şekli’ bir okuma-düzeltilme sürecine tabi tutulduğu ve bu adımın faydalancılar için gecikme, iç denetim için ise gerçek işe odaklanamama sonucunu beraberinde getirdiği görülmüştür.

Bu nedenlerle, denetim raporlarının içeriği verimlilik ve değer bakış açısıyla yeniden değerlendirilmelidir.

- Denetim çalışmaları, iç denetim çalışmalarından faydalananların talepleri göz önünde bulundurularak planlanmakta mıdır? Sahada denetlenenlerle sürekli bir iletişim kurulmakta mıdır?

Yıllık iç denetim planının hazırlanması sırasında yararlanılan kaynaklardan biri üst yönetim, yönetim kurulu ve düzenleyici otorite talepleridir. Ayrıca riskli alanlar birimlerin kontrol – risk öz değerlemeleri sonuçları incelenerek de belirlendiğinden denetlenenlerin kendi sorumluluk alanları ile ilgili değerlendirmeleri göz önüne alınmış olmaktadır. Buna karşın, yıllık olarak gerçekleştirilen bu sorgulama yıla yaygın bir şekilde sürdürülmemektedir. Dahası, daha önce ifade edildiği üzere, sağlıklı bir sürekli izleme / risk değerlendirme yapısı oluşturmamayan iç denetimin işletmenin komite faaliyetleri, yürüyen projeleri ve taktik seviyede önemli olabilecek diğer konuları da takip etmediği görülmüştür. İşletmede köklü değişim (sistemler, akışlar, ürünler vb. konularda) yaratan konularda da iç denetimin danışmanlık görevleri yoluyla herhangi bir rol üstlenmediği görülmüştür.

Bu nedenle, paydaşlarla iletişimin yıla yaygın hale getirilmesi ve çıktılarının iç denetim planına yansıtılması faydalı olacaktır. İç denetimin işletmenin stratejik ve taktik seviyedeki yönelimlerinden haberdar olması ve bunlara bağlı olarak değişen paydaş beklentilerini takip edebilmesi tüm paydaşlarla iletişimi sürekli kılabilecek yapının kurgulanması ve taktik kararları temsil eden değişikliklerin takip edilmesi ile mümkün olacaktır.

Diğer taraftan, denetim çalışmalarının sahada denetlenenlerle düzenlenen sık ve kapsamlı toplantılarla yürütüldüğü, doküman/süreç/sistem incelemenin ötesinde denetlenenlerle gerçekleştirilen görüşmelerle çalışmaların sadece geçmişe değil, geleceğe yönelik de bir bakış açısı ile gerçekleştirildiği görülmüştür.

- Denetim ekibi içerisinde gerçekleştirilen toplantılarla denetimlerin akışını tıkayan durumlar tartışılmakta ve ekip motivasyonu sağlanmakta mıdır?

İç denetim görevleri sonunda her bir çalışmada yaşanan sorunlarla alakalı ekip içerisinde ‘çıkarılan dersler görüşmesi’ gerçekleştirmekte ve sonuçları dokümanite edilmektedir. Bununla birlikte, bu çalışma oldukça formal bir yapıda olması, sadece denetim sonlarında gerçekleşmesi, ilgili denetimi gerçekleştiren ekip dışında diğer ekiplerle bir paylaşım sağlamaması nedenleriyle kendisinden beklenen faydayı ortaya çıkaramamaktadır. Ayrıca mevcut şekli ile motivasyonu sürekli kılmaya yardımcı değildir.

Bu nedenle, denetimler sırasında ortaya çıkan sorunlara vakit kaybetmeksizin çözüm yaratabilecek ve motivasyonu sürekli kılabilecek şekilde ekip iletişimini sağlayacak yapının kurulması gerekmektedir.

- Veri kaynaklarına doğrudan ulaşılabilmesi, denetlenenlerle iletişim zorlukları yaşanması, uygun olmayan denetim yazılımı ve denetim teknolojisinin seçilmesi, düşük katma değerli alanlarda yüksek efor harcanması, kalite güvencesi adı altında abartılmış iç prosedürler yürütülmesi ve zorlu dokümantasyon ve arşivleme prosedürleri vb. nedenlerle ortaya çıkan verimsizliklerle mücadele edilmekte midir?

İç denetim biriminin erişim yetkileri incelendiğinde, işletmedeki temel sistemlerden bazılarında doğrudan erişim sağlayamadığı, bu sistemler tarafından üretilen verilere ihtiyaç duyulduğunda denetlenenlerce üretilen raporlardan faydalandığı görülmüştür. Bu durum, hem yürütülen testin güven seviyesini düşürmekte, hem de çeviklik penceresinden bakıldığında bekleme sürelerine neden olduğundan verimsizliğe yol açmaktadır.

Birim tarafından kullanılan denetim yazılımı incelendiğinde ise, yaşanan teknik problemler nedeniyle denetimler sırasında yazılımın efektif bir şekilde kullanılamadığı, risk değerlendirmelerinin ve denetim planlarının bu yazılım üzerinden gerçekleştirilemediği, denetlenenlerce bu sisteme erişim sağlanamadığından denetim bulgularına ilişkin aksiyon takiplerinin de bu yazılım üzerinden gerçekleştirilemediği görülmüştür. Bu hali ile yazılım, sadece denetim sonlarında çalışmalarla ilgili dokümanın saklanması için kullanılmakta, çok sayıda dokümanın bu sisteme aktarılması verimsizliğe yol açmaktadır.

İşletmede iç denetim biriminin denetim sonuçları incelendiğinde, tespitlerin pek çoğunun orta risk grubunda yer aldığı, düşük riskli alanlarda tespitlerin ise görece daha sınırlı sayıda olduğu görülmüştür. Her ne kadar, her denetim çalışması başında denetlenen alana ilişkin test prosedürlerinin belirlendiği dokümanlarda ve yıllık denetim planlamasında iç denetim faaliyetinin hızlı kazanımlar peşinde planlanmadığı görülse de yürütülen testlerle ilgili fayda-maliyet değerlendirmesinin sahada çalışan denetim ekibinin inisiyatifinde sürdüğü anlaşılmıştır.

Bu nedenlerle, iç denetim birimince kendi süreçlerinde verimsizliğe yol açan noktaların tespiti ve bunların ortadan kaldırılmasına yönelik öz-değerlendirme çalışmalarının yapılması ve çevik dönüşüme hizmet edecek önlemlerin alınması önem arz etmektedir.

- İç denetim fonksiyonu değişime karşılık verebilecek bilgi derinliğine ve motivasyona sahip midir?

İş süreçlerinde çevik dönüşümü gerçekleştirmemiş olan işletmede ortaya çıkan anlık durumlarla ilgili denetim görevlerini çevik bir şekilde gerçekleştirebilmek için gerekli yetkinliklerin analizi planlanmış değildir. Bu durum, uzun hazırlık süreleri ile kaybedilen zaman nedeniyle, ortaya çıkan ihtiyaçlara gerekli çeviklikte cevap verilememesi sonucunu doğurabilir. Oysa ki böyle bir analiz iç denetim ekibinin eğitim ve kaynak planlamasına yol göstererek gelişim alanları ile ilgili fırsatların değerlendirilmesini sağlayabilir ve uzmanlık kazanılmasına hizmet edebilir.

Bu nedenlerle, yetkinlik analizleri ile iç denetim biriminin insan kaynağı planlamasının çevik dönüşüme hizmet edecek şekilde ortaya koyulması önem taşımaktadır.

İşletmenin iş süreçlerinde çevik dönüşümü gerçekleştirmemiş olduğundan diğer sorular işletme özelinde ilişkili bulunmamıştır.

Özetle, incelemeye konu işletmenin ihtiyaç duyduğu çeviklik seviyesini belirledikten sonra iç denetim çalışmalarını dinamik planlama, hız ve verimlilik, iletişim ve değer bakış açılarıyla yeniden değerlendirmesi yerinde olacaktır.

6. Sonuç

Çeviklik kavramı, son dönemde oldukça popüler hale geldiyse de, en azından iş süreçlerinin çevik dönüşümünü gerçekleştirmemiş ve bu doğrultuda organizasyonel yapılanmalarını henüz değiştirmemiş işletmelerin iç denetim fonksiyonları için köklü bir değişim vaad etmekten çok bir zihniyet değişikliğine işaret etmektedir. Çeviklik, iç denetim ile ilgili bir düşünceden yola çıkılarak ortaya atılmış bir kavram olmamakla birlikte, temelinde barındırdığı fikir itibarıyla iç denetim fonksiyonları için verimsizlikleri ortadan kaldırmak ve ‘gerçek işe’ odaklanmak amacını taşıyan bir dizi yaklaşımı ön plana çıkarmaktadır.

İç denetim için İç Denetçiler Enstitüsü tarafından kaleme alınan ana prensipler arasında yer alan işletme stratejileri ile uyum, sürekli gelişimi esas alma, etkili bir şekilde iletişim kurma, risk bazlı güvence sağlama, içgörülü, proaktif ve geleceğe odaklı olma, kurumsal gelişimi teşvik etme ve yetkinlik sergileme vb. konular çeviklik yaklaşımından da beslenen temel anlayışlardır. Bununla birlikte, çeviklik kavramı, Uluslararası İç Denetim Standartlarının ve Kalite Güvence Geliştirme Programı kapsamında bu standartlara uyuma ilişkin değerlendirmelerin ötesinde iç denetim fonksiyonuna, verimlilik bakış açısı taşıyan bir öz-değerlendirme yapabilmek için bir temel kazandırabilir.

Çeviklik kavramı çerçevesinde yapılacak değerlendirmelerin risk odaklılığı geliştirilmesi, proaktifliğe katkı sağlaması ve paydaşlara sunulan katma değeri artırması ön görüldüğünden, bunlara ulaşmak için yapılacaklar özetle şu şekilde sıralanabilir:

- Hızla değişen önceliklerin farkına varılmasını sağlayacak sürekli izleme / risk değerlendirme mekanizmalarını kurmak ve iç denetim planlamasını bu değişimleri yanıtlayabilecek dinamiklikte sürekli bir hale getirmek
- İç denetimin gerçek katkısını sunduğu güvence ve danışmanlık hizmetlerine odaklanmak, süreçlerdeki tüm verimsiz görevleri terk ederek gerçek riske odaklanmak, bunu yaparken de fayda-maliyet sorgulamasını sürekli olarak gerçekleştirmek
- İç denetimin paydaşları ile çift yönlü iletişimi sürekli kılarak iç denetim faaliyetlerini (raporlama konularında ilgililik ve zamanlılık başta olmak üzere) paydaşlar için ‘gerçek değeri’ ortaya koyacak şekilde yürütmek
- İç denetim süreçlerinde tıkanıklıklara yol açan konular da dahil tüm verimsizlikleri ortadan kaldıracak şekilde önlemler almaya yönelik ekip işi iletişimi sağlayacak yapıları kurmak

Tüm bunları yaparken çevrenin ve işletmenin iş modelinin gerektirdiği ölçüde teknolojiye yararlanmak zaruridir. Ancak bu şekilde iç denetim fonksiyonunun çeviklik seviyesi işletme ve çevrenin çeviklik seviyesine ulaşabilir ve iç denetim zamanlı katma değerli çıktılar üretebilir. Çeviklik kazanıldığında en az kaynakla, en hızlı şekilde, en ilgili sonuçların ortaya koyulması iç denetim risklerinin gereğince yönetilmesini de sağlayacaktır.

Çeviklik kavramı kapsamında yapılan değerlendirmelerde ele alınan bir işletmede iç denetim fonksiyonu için bu alanda gelişim fırsatlarının olduğunu görülmektedir. Bu yönde sağlanacak gelişim fırsatları her bir işletme için değerlendirilmeli ve verimsizlikleri ortadan kaldıracak önlemler planlanmalıdır. Bu kapsamda, çalışmada yer verilen soruların işletmelerce öz-değerlendirme için kullanılması bir başlangıç noktası olarak olumlu sonuçlar verebilecektir.

Kaynakça

- Byrne, A. (2015). *Yalın Dönüşüm: Mal Sahibinin El Kitabı* (M. İnan Çev.). İstanbul: Optimist Yayın.
- Deloitte. (u.d.). Becoming Agile: A Guide to Elevating Internal Audit's Performance and Value. 7 Nisan 2018 tarihinde <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-planning-performance-value.pdf>'den alınmıştır.
- Manifesto for Agile Software Development*. (u.d.). 17 Mart 2018 tarihinde <http://agilemanifesto.org/>'den alınmıştır.
- Marks, N. (u.d.). Measuring the Value of Internal Audit. 11 Aralık 2015 tarihinde <https://iaonline.theiia.org/blogs/marks/2015/measuring-the-value-of-internal-audit>'ten alınmıştır.
- Pricewaterhouse Coopers. (u.d.). Staying the Course Toward True North: Navigating Disruption. 8 Nisan 2018 tarihinde <https://www.pwc.com/us/en/risk-assurance/sotp/2017-state-of-the-internal-audit-profession-report.pdf>'den alınmıştır.
- Sekman, M., & Utku, A. (2017). *Çevik Şirketler: Kurumsal Ataleti Yenmek* (9. bas.). İstanbul: Alfa Basım Yayın.
- Sutherland, J. (2017). *Scrum: İki Katı İş Yarı Zamanda Yapma Sanatı* (3. bas.). (A. Atav Çev.). Ankara: Buzdağı Yayınevi.
- The Institute of Internal Auditors. (2010). *Uluslararası İç Denetim Standartları*.
- Womak, J. P., & Daniel T., J. (2015). *Yalın Düşünce* (3. bas.). (O. Yamak Çev.). İstanbul: Optimist Yayın.

Çağdaş İşletme Biliminin Öncülüğünden Bilinmeyene: Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac

Burcu Adiloğlu^{1*} , Göksel Yücel² 

¹Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye

²Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye

*“Mihaniki (düşünmeden, mekanik) olarak
muhasabe malumatı ve melekesi elde etmek
suretiyle bir işletme iktisadı tahsili yapmanın
mümkün olacağına inanmak büyük hata olur.”*

Alfred Isaac

ÖZ

1933 yılındaki İstanbul Üniversitesi Reformu akademisyen ihtiyacını, büyük ölçüde, aynı dönemde politik nedenlerle ülkelerin iterk eden Alman akademisyenlerle karşılamıştır. Yüksek vasıflı bu bilim adamları değişik bilim dallarında, üniversitelerine katkıda bulunmuşlar, onbeş yıl boyunca, belki de Dünya tarihinde karşılaşılamayacak bir ortamı yaratmışlardır.

Türkiye’de işletmecilik eğitimini başlatan da bu öğretim üyelerinden biri olan Ord. Prof. Dr Alfred Isaac’tır. Isaac ondört yıl boyunca akademik olarak üst düzeyde bir performans göstermiş ve günümüze büyük izler bırakmıştır. Bu izlerin en büyüğü onun bir çok araştırmacı tarafından Türkiye’de çağdaş işletmecilik eğitimini başlatan kişi olarak kabul edilmesidir.

Anahtar kelimeler: Alfred Isaac, İşletme İktisadı, 1933 İstanbul Üniversitesi Reformu

ABSTRACT

From the Pioneer of Modern Business Administration to the Unknown: Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac

The Istanbul University reform of 1933 fulfilled the demand for academics - largely with German academics who had left their country for political reasons. These highly skilled academicians have contributed to their universities in various disciplines and have created an environment that cannot be encountered for fifteen years.

For fourteen years, Ord. Prof. Dr. Isaac achieved high levels of academic performance and left great marks that still exist today. He is considered an impressionist by many researchers who initiated the modern business education in Turkey.

Keywords: Alfred Isaac, business administration, 1933 Istanbul University Reform

Geliş tarihi/Received: 22.01.2019 Kabul tarihi/Accepted: 14.02.2019



Sorumlu yazar/Corresponding author: Burcu Adiloğlu / adiloglu@istanbul.edu.tr

Atıf/Citation: Adiloğlu, B. ve Yücel, G. (2019). Çağdaş İşletme Biliminin Öncülüğünden Bilinmeyene: Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 60, 47-57. <https://doi.org/10.26650/MED.2019515939>

1. Giriş

Bir ülkeden akademisyenlerin göç etme mecburiyeti hissetmeleri ile aynı anda başka bir ülkede yeniden yapılanmış bir üniversitenin akademisyen ihtiyacı duyması Dünya tarihinde pek kolay görülmeyecek bir tesadüftür. 1933 yılında yeniden oluşturulan İstanbul Üniversitesi, akademisyen ihtiyacını İkinci Dünya Savaşı öncesi Almanya’da ortaya çıkan baskıdan uzaklaşmak isteyen Alman öğretim üyeleri ile karşılamıştır. 1933 yılında itibaren önce İstanbul’a göç eden Almanlar’ın sayısı ilerleyen yıllarda ikiyüze kadar ulaşmıştır. Tıp, hukuk, iktisat, fen ve birçok diğer alanda mesleklerinin ileri gelenleri olan bu akademisyenler ortalama onbeş yıl kadar Türkiye’de kalmışlar, geldikleri kurumlara bugün dahi unutulmaz katkılarda bulunmuş, birçok bilim dalını yeniden yaratmış veya kurmuşlardır.

Ülkemizde çağdaş işletmecilik eğitimi denilince ilk akla gelen isim Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac’tır. 1937 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme İktisadı Kürsüsünü kurmakla görevlendirilen Isaac, mesleki hayatının ondört yılını burada geçirmiştir. Günümüzde kullandığımız ve ilk kez 1968 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesinde kullanılan “işletme” eğitimi ifadesinin başlangıcı da onun dönemine dayanır. Almanca “Betriebswirtschaft” terimi, “işletme iktisadı” olarak kabul görmüş, yeni fakülte ile sadece “işletme” halini almıştır. Bu fakültenin kurucularının bir bölümü Isaac’ın asistanlarıdır. Bu incelemenin amacı onun bilimsel katkılarını gözden geçirmek ve bu değerli simayı anmaktır.²

2. İstanbul Üniversitesinin Kuruluşu

Ambleminde, İstanbul Üniversitesinin kuruluş tarihi olarak 1453 yılı yer almaktadır. Bu da, kuruma Dünya’nın en eski üniversitelerinden biri olmak özelliğini kazandırmaktadır. Fatih Sultan Mehmet, İstanbul’un fethedilmesinden sonraki ilk Cuma günü olan 1 Haziran tarihinde Ayasofya’nın kenarında bulunan ve medreseye dönüştürülen keşiş odalarında eğitime başlanmasını emretmiş, bu da Üniversite’nin başlangıcı olarak kabul edilmiştir. Verilen dersler sadece ilahiyat alanıyla sınırlı kalmamış, matematik ve fen dersleri de yürütülmüştür. Eğitime daha sonra Zeyrek’te medreseye dönüştürülmüş binalarda, tamamlanmasını takiben Fatih Camii Külliyesinde devam edilmeye başlanmıştır.

Uzun yıllar, hatta yüzyıllar boyunca devam eden bu yükseköğrenime özellikle 19.yüzyılda yeniden şekil verme ihtiyacı doğmuş ve 1863 yılında Darülfünun kurulmuştur. Kurum 1870’te Darülfünunu Osmani, 1874’te Darülfünunu Sultani, 1900 yılında Darülfünunu Şahane ve nihayet 1913 yılında İstanbul Darülfünunu adını almıştır. Cumhuriyetin kuruluşunda Osmanlı İmparatorluğundan devralınmış olan İstanbul Darülfünunu’na 1923 yılında eskiden Harbiye Nezareti olarak kullanılan, bugün İstanbul’un Beyazıt semtinde yer alan ve kapısı ile ülkemizde üniversite sembolü niteliği taşıyan bina tahsis edilmiştir.

İstanbul Darülfünunu 1911 yılında yapılan düzenleme ile Şeriye, Hukukiye, Tıbbiye, Fünun ve Edebiye olarak beş şubeye ayrılmıştı. (Arslan, 1992, s.7) Darülfunun’un başında “emin” (bugünkü rektör), şubelerin başında “reis” (bugünkü dekan) bulunmaktaydı. Öğretim kadrosundaki en üst unvan “müderris” (bugünkü profesör), izleyen kademeler ise muallim ve müderris muavinliği idi. Şubeler 1912 yılında yayınlanan bir nizamname ile “fakülte” adını almıştır.

Cumhuriyet yönetimi devraldığı kurumların çağın ihtiyaçlarına uygun hale getirilmesi için de çalışmaya başlamış, 1 Nisan 1924 tarihli “İstanbul Darülfünunu’nun Şahsiyeti Hükmiyesi Hakkında Kanun”la kuruma bilimsel özerkliğin yanı sıra idari özerklik de verilmiştir. Bununla birlikte, İstanbul Darülfünunu’nun inkılap hareketlerine destek olmadığı, yapılan bilimsel çalışmaları yetersizliği gibi iddialar, bu kurumun bir reforma tabi tutulması görüşünü kuvvetlendirmiştir. (Taşdemirci, 1994, s.138)

1 “İzak” okunur.

2 Dekan’a, Frankfurt am Main’da nasıl ders verdiğimi, kürsüde ayakta durduğumu, serbest konuştuğumu, öğrencilere sürekli soru sorduğumu anlattım. Buradaki derslerin verilmiş tarzı Paris örneğine uygundu; profesör kürsüde oturur ve evde itinayla hazırlamış olduğu ders metnini okurdu. Öğrencilere soru sormak, ya da öğrencilerin soru sorması caiz değildi. Profesörün okuduklarını öğrenciler yazarak not tutarlardı, bu notları ezberlemek ve sene sonu imtihanında bilmek zorundaydılar. Dolayısıyla benim vazifem, derslerimi yazılı olarak hazırlamak ve çevirmene her seferinde zamanında vermektir ki, çevirmen Türkçe metni hazırlayabilsin ve derste okusun. Dekan’a bu yöntemi bir türlü benimseyemediğimi söyledim. Çünkü bu durumda hiç ağzımı açmama gerek kalmayacaktı. Dolayısıyla öğrencilerle hiçbir kişisel bağ kuramayacaktım. Asıl önemlisi de okunan dersin, gerçekten doğru anlaşılıp kavrandığını kontrol edemeyecektim. Dekan dehşetle telaşlandı. Tekrar tekrar bunun adetten olmadığını, caiz olmadığını, üstelik gerçekleştirilmesinin de mümkün olmadığını söyledi., durdu.” Bu satırlar, Atatürk dönemindeki Üniversite reformu sonrası İstanbul Üniversitesine gelen ünlü Alman hukukçusu Ernst Hirsch’e aittir. (Hirsch, 1997, s.249)

1930'lu yıllara gelindiğinde, Darülfünun'un ıslahı konusu iyice gündeme gelmişti. 1932 yılında Atatürk tarafından davet edilen İsviçreli profesör Albert Malche (1876-1956) İstanbul Üniversitesi reformuna temel teşkil eden raporunu yazdı. Malche Cenevre Üniversitesi'nde pedagoji alanında uzmandı. Raporunda esas olarak, eleştirilerini programlar ve öğretim yöntemleri üzerine yoğunlaştırmıştı.

Telif veya tercüme eserlerin azlığından ciddi biçimde şikayet ediyordu. Malche raporunda Tıp, Hukuk, Fen ve Edebiyat fakültelerinin kurulmasını, İlahiyat'ın ise Edebiyat içinde bir bölüm olmasını önermişti. Bu raporun uygulanması ise Maarif Vekili Reşit Galip Bey'in görevde bulunduğu zamana denk gelmektedir.

1933 yılında "İstanbul Darülfünunun İlgasına ve Yeni Esaslar Dahilinde Bir İstanbul Üniversitesi Teşkiline Dair Kanun" 31 Mayıs 1933 tarihinde yaşalaştı. Bu kanunun ilk iki maddesi günümüz için ilgi çekicidir:

"Madde 1. İstanbul Darülfünunu ve ona tabi bütün müesseseler kadro ve teşkilatları ile beraber 31 Temmuz 1933 tarihinden itibaren mülgadır (kaldırılmıştır).

Madde.2. Maarif Vekilliği 1 Ağustos 1933 tarihinden itibaren "İstanbul Üniversitesi" adı ile yeni bir üniversite kurmaya memurdur."

Maarif vekaleti bu görev nedeniyle İstanbul Üniversitesinin teşkilat kanununu 1934 yılının Nisan ayının başına kadar Meclis'e göndermekle sorumlu idi. Bu sürede geçici kadrolardan yararlanılacak, ancak hem Darülfünun'un mevcut öğretim kadrosunun, hem de geçici dönemde görev yapanların yeni üniversitede görev almak gibi kazanılmış bir hakkı olmayacaktı. Bu dönemdeki en önemli iş, yeni üniversitenin öğretim kadrosunu oluşturmaktır. Mevcutlar sayıca ve nitelik olarak istenilen vasıflarda değildi.

3. Alman Akademisyenlerin Göçü

İstanbul Üniversitesi kuruluşunu takiben yeni kadrolarını iki kaynaktan sağlamıştır: Mülga Darülfünun'dan gelen ve vasıflı görülen öğretim üyeleri, diğeri ise Darülfünun dışından çoğunluğu yurtdışında eğitim veya doktora yapan genç ve yetenekli elemanlar. Ancak bunlar sayıca yeterli kalmıyordu. İstanbul Darülfünunda görev yapan 157 akademisyen İstanbul Üniversitesine alınmamıştı. Alınanların sayısı sadece 70 civarında idi. Bu seçimde, akademik yeterlilik esas alınmasına rağmen, eleştirilecek kararlar da vardı. Söz gelimi dönemin ünlü pedagoji uzmanı İsmail Hakkı Baltacıoğlu'nun uzaklaştırılması akademik yetersizlikle bağdaşmıyordu. (Taşdemirci, 1994, s.148)

Dönemin Almanya'sında ise Hitler rejimin yarattığı ortamda ırk veya ideolojik görüş farklılıkları nedeniyle çok sayıda Alman bilim adamı ve sanatçı ülkeyi terk etme girişimdeydiler. İsviçre'nin Zürih şehrinde kurulan "Yurtdışındaki Alman Bilim Adamlarına Yardım Cemiyeti" (Notgemeinschaft deutscher Wissenschaftler im Ausland) akademisyenlere Almanya dışında çalışabilecekleri ortamı hazırlamaya çalışıyordu. Derneğin başında Tıp Profesörü Phillip Schwartz (1894-1977) vardı. Malche, Schwarz ile görüşmüş, daha sonra da Maarif Vekili Reşit Galip'e ender rastlanacak bir ortamda bulunduğu, Alman bilim adamlarının İstanbul Üniversitesinin gelişmesi için davet edilebileceğini, böyle bir vak'a tesadüf edilmesinin büyük bir şans olduğunu belirtmiştir. Schwartz'ında Ankara'ya gelerek yaptığı görüşmelerin olumlu sonuçlara vermesinin akabinde, 1933 yılının Ekim ayından itibaren Alman profesörler Türkiye'ye gelmeye başlamışlardır. Gelen akademisyenler, bu gelişme geçici görmemişler. Uzun yıllar kalacaklarını düşünmekteydiler. Nitekim çoğu ailesi ile birlikte, hatta bazıları asistanları ile gelmişlerdi. Bu nedenle bu gelişme bir göç olarak değerlendirmek daha doğrudur. Hatta İktisat Fakültesine gelen önemli profesörlerden Fritz Neumark, anılarını topladığı kitapta bunu "sığınma" (Zuflucht) olarak tanımlamaktadır. (Neumark, 1980; Çelik, 2007, s.35) Yaptıkları anlaşmalar, ders vermenin yanında, belirli sayıda kitap yazmak, iki yıl içinde Türkçe öğrenerek derslerini Türkçe sürdürmek gibi hükümler içermekteydi. Ancak, Alman profesörler Türk meslektaşlarından hayli iyi maaş almaktaydılar. Hatta uzun yıllar Türkiye'de kaldıktan sonra Türk vatandaşlığına geçen, 1956 tarihli Türk Ticaret Kanunu'nun mimarı ünlü hukuk profesörü Ernst Hirsch, vatandaşlık değiştirdikten sonra maaşının hatırı sayılır derecede azaldığını anlatır. (Hirsch, 1997, s.131)

Alman profesörlerin sayısı 1933'te 42'ye, 1934 sonlarında ise 60'a çıkmıştı. (Widman, 1973, s.56). Gelen akademisyenler tıp, fen, hukuk ve iktisat alanında idiler. Ancak bunların da alt dalları düşünülünce hemen her alana isabet eden akademisyen mevcuttu. Gelen öğretim üyeleri çoğunlukla alanlarında Almanya'da çok önemli isime sahip kişilerdi.

Bu dönemde İstanbul Üniversitesindeki önemli bir gelişme, dört fakültenin yanında 1936 yılında İktisat Fakültesi'nin de kurulmasıdır. Bu fakültenin teşkil edilmesi Fritz Neumark'a verilmişti. Neumark'ın iktisat alanında faaliyet gösteren bir fakülteye olan görüşü, İstanbul Üniversitesi tarafından uygun görülmüş ve ilk dekanlığına Ömer Celal Sarç'ın getirildiği okul 1937 yılının 5 Şubat'ında eğitime başlamıştır.

4. Alfred Isaac – Türkiye'ye Gelişinin Öncesinde

1888 yılının 12 Temmuz'unda Yahudi bir ailenin bir çocuğu olarak Köln'de doğmuştu. İlk ve orta öğretimini aynı şehirde yaptı. Daha sonra bir tekstil fabrikasında iki yıl stajyer olarak bulundu. Yüksek öğretime ise yine Köln şehrinde başladı. (Tuna, 1985, s.9)

Isaac'ın üniversite yıllarında Almanya Eugen Schmalenbach (1873-1955) ve Fritz Schmidt (1882-1950) gibi ünlü muhasebe profesörlerine sahipti. Schmalenbach hesap planı ve dinamik bilanço teorisi (1919) ile Schmidt ise organik bilanço kuramı (1921) ile tanınmışlardı. Isaac her ikisinin de öğrencisi oldu. Daha sonra Alfred Isaac, asistanı olarak çalıştığı Schmidt'in yanında 1923 yılında Frankfurt Üniversitesinde (Frankfurt Universität am Main) doçentliğe yükseldi. Akabinde, hayatında çok önemli yer işgal edecek olan Nürnberg Ticari ve Sosyal Bilimler Yüksekokuluna (Hochschule für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften Nürnberg) profesör olarak atandı. Günümüze bu okul Friedrich Alexander Universität (FAU) Erlangen- Nürnberg bünyesindeki Hukuk ve İktisadi Bilimler Fakültesine (Rechts und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät) dönüşmüştür.

Isaac 1926 yılında Nürnberg'te profesörlüğe yükseltildiğinde Almanya'da işletme iktisadı (Betriebswirtschaftlehre) alanında bu unvana ulaşan ikinci Yahudi profesör oldu.³ Isaac'ın profesörlük raporuna, onu yetiştiren Schmidt'in yazdığı şu ifade çarpıcıdır: “Doğuştan bilim adamı (geborene Wissenschaftler)” (Mantel, 2009, s.364) Isaac'ın bu kadroya atanmasında referans yazarlardan biri de EugenSchmalenbach'tır. 1928 yılında profesörlük unvanının başına ordinaryüslük de eklendi.

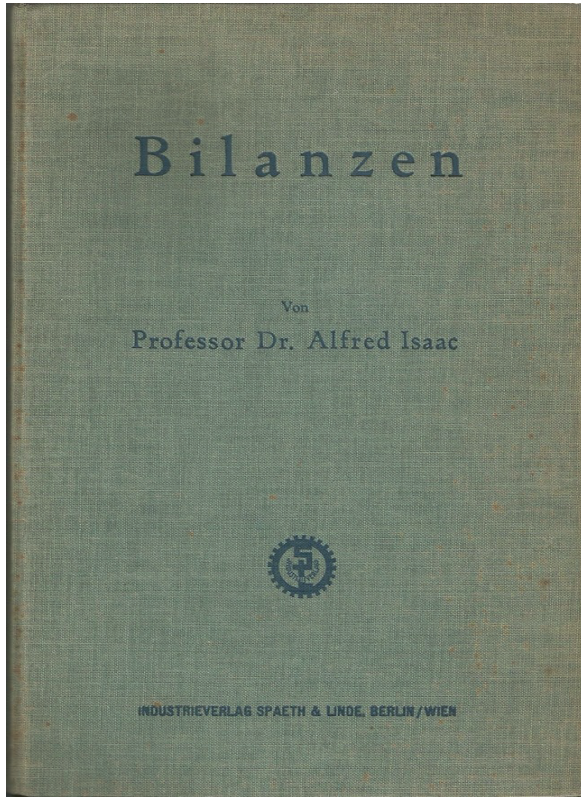
Yayınları ile ön plana çıkan Isaac'ın o dönemdeki tanınmış bir kitabı da “Bilanzen (Bilançolar)” idi. 1930 yılında yayınlanmış olan bu 200 sayfalık eser, kapsadığı bilgiler açısından bugün için bizlere çok temel konular olarak gelse de, dönemi için hayranlık uyandıracak ayrıntıdadır. Sadece “Bilanz (bilanço)” kelimesinin etimolojik incelemesi dahi bir tam sayfayı almaktadır. Kitapta bilanço ve kar/zararın hem teknik, hem de hukuki yapısı incelenmiştir. Çok geniş Almanca kaynakça, ağırlıklı olarak 1920'li yılların eserlerinden oluşmaktadır. Önemli olan, o dönemin bu kadar kapsamlı bir kaynakçaya imkan veren yayın zenginliğidir.

Isaac 1921-1937 döneminde işletme istatistiği, maliyet masrafları, bilanço, işletme iktisadı biliminin gelişmesi, sanayi işletmeciliği, muhasebe ve revizyona ait sekiz eser ve muhtelif dergilerde 30 civarında etüt yayınlamıştır. (Tuna, 1985, s.10). Isaac'ın ders ve seminerleri Nürnberg'den başka diğer şehirlerdeki işletme yöneticilerinin büyük alakasını toplamış, böylelikle iş hayatı-üniversite ilişkilerinde, ulusal veya uluslararası toplantılarda gösterdiği başarılar ilgi çekmiştir.

Isaac'ın 1927-1933 arasında Nürnberg'de süren bu başarılı dönemi 1933 yılının sonlarında nihayete erdi. Dönemin Almanya'sının politik yapısı sonucunda önce üniversitedeki görevinden zorunlu izne çıkarıldı. Buna şiddetle direnenlerin başında Rektör von Ebert geliyordu. Isaac'ın milli değerlere öncelik veren, Yahudiliğini öne taşımayan bir bilim adamı olduğunu çokça savunmasına rağmen von Ebert başarılı olamadı. (Mantel, 2009, s.365) Isaac 1 Haziran 1934 yılında emekli edildi. Henüz 46 yaşındaydı ve emeklilik gerekçesi Nazi Almanya'sının dönemin devlet memurluklarının yeniden düzenlenmesine yönelik 1933 tarihli kanunun (*Gesetz zur Wiederherstellungdes Berufsbeamtentums*) 6.maddesi idi. Bu madde ırk veya siyasi gerekçelerle memurların görevine son verilebiliyordu. Kanunun 3.maddesine göre “Aryan (ari ırktan) olmayanlar” memur olarak çalışamazdı. (Möckelmann, 2013, s.47) Dramatik bir durumdu, zira Isaac Birinci Dünya Savaşında Alman Ordusunda “*Frontsoldat (cephe askeri)*” olarak görev yapmıştı. 1933'ten itibaren zorunlu izne çıkarılmasına direnen Isaac'ın tek başarısı, bu iznin ücretli olmasını sağlamak idi.

3 İlk 1919 yılında Köln Üniversitesinde profesör olan Julius Hirsh'tir (1882-1961). Hirsch 1933'ten sonra önce Hollanda, daha sonra Danimarka'ya göç etmiştir.

Isaac bu sırada, uzun yıllardır editörlüğünü yaptığı “Zeitschrift für Betriebswirtschaft” (İşletme İktisadı Dergisi) isimli dergideki görevinden de uzaklaştırıldı. (Ege, Hagelmann, 2012,s.966)



Alfred Isaac'ın 1930 tarihli Bilanzen kitabının dış kapağı

Isaac im Ruhestand
Der Reichsstatthalter in Bayern hat auf Vorschlag der bayerischen Staatsregierung vom 1. Juni 1934 die im einstweiligen Ruhestand befindlichen Professoren Dr. Hans Pröster und Dr. Alfred Isaac, zuletzt an der Hindenburg-Hochschule (Hochschule für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften) in Nürnberg, auf Grund des § 6 des Gesetzes zur Wiederherstellung des Berufsbeamtentums in den dauernden Ruhestand versetzt.

Isaac'ın 1933 yılındaki kanunun 6.maddesi uyarınca 1 Haziran 1934 tarihinde emekli edilmesine ilişkin bir Nürnberg gazetesi haberi

Isaac izleyen iki yıl boyunca Alman üniversitelerinde iş bulamadı. Vatansever bir insan olarak ülkesi dışında çalışma isteğinde değildi. Önce eşinin ailesinin bulunduğu Stuttgart'a taşındı. Bu dönemde Schmalenbach, Isaac'a Estonya'nın Dorpat şehrindeki Dorpat Üniversitesinde profesörlük kadrosu buldu. Ancak Isaac bunu kabul etmedi. Yahudi olmasının Almanya'da yarattığı sorunların benzerleri ile karşılaşmaktan endişe ediyordu. Durum yeterince çelişkili idi. Almanya'daki görevinden yeterli “Alman” kabul edilmemesi nedeniyle uzaklaştırılıyor, Dorpat'ta ise bir “Alman” olmasından ötürü tercih ediliyordu.

Schmalenbach'ın sağladığı ikinci davet bambaşka bir yerden geliyordu: Genç Türkiye Cumhuriyeti... Bir süre sonra, o dönemde yurtdışına göç eden birçok akademisyen gibi Isaac da Almanya'yı terk etme kararı verdi. Çalışma olanağı kalmamıştı. Kendisinden kısa bir süre önce göç eden birçok Alman meslektaşı gibi Türkiye'ye gidecekti. 1937 yılında İstanbul Üniversitesinden İktisat Fakültesinin İşletme İktisadı Kürsüsünü geliştirmesi için aldığı beş yıl süreli çalışma teklifini kabul etti. Başına geçeceği yer Türkiye'deki ilk ve tek işletme iktisadı kürsüsü idi. Türkiye'ye göç için Alman makamlarına yaptığı resmi başvurunun sonucu emekli maaşının da kesilmesi oldu.

1937 yılında Alfred Isaac eşi Getrud, Şark Ekspresi'ne binerek Nürnberg'ten İstanbul'a doğru yola çıktılar. Eşyaları ise Hamburg'tan gemiyle gelecekti.

5. İstanbul Yılları

Isaac, 1937 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme İktisadı Kürsüsünün başına getirildi. Bu atama Türkiye’de çağdaş işletmecilik eğitimin başlangıç olarak görülecektir. (Mantel, 2009, s.364)

Horst Widman 1936-1945 döneminde İktisat Fakültesi kürsülerindeki yapıyı aşağıdaki gibi özetlemektedir. (Widman, 1973,s.194, Çelik, 2007, s.47)

Kürsüler	Alman Öğretim Üyesi	Türk Öğretim Üyesi
Genel İktisat ve İktisat Teorisi		Fazıl Pelin Hazım Atıf Kuyucak
Genel İktisat ve Finans Teorisi	Wilhelm Röpke Joseph Dobretsberger Fritz Neumark	
Genel İktisat ve İktisadi Doktrinler Tarihi		Şükrü Baban
İstatistik ve İstatistik Uygulamaları		Ömer Celal Sarç
Finans Bilimi ve Finans Teorileri	Fritz Neumark	
İşletme İktisadı	Alfred Isaac	
Sosyoloji ve Sosyal Politika	Gerhard Kessler	
İktisat Tarihi ve İktisadi Coğrafyası	Alexander Rüstow	

Alfred Isaac, akademik kariyere girmeden önce, öğrenciliğinden başlayarak hayli uzun sayılacak bir süre Almanya’da tekstil, metalürji, bankacılık kuruluşlarında, işletme denetimi ve müşavirlik firmalarında çalışmış, daha sonra da Nürnberg’e akademik olarak üst düzeye çıkmış bir kişiydi. Bu donanımlı yapısı onun İşletme İktisadı Kürsüsünü geliştirmesine çok katkıda bulundu.

Isaac, 1937-1951 yılları arasında bulunduğu okulunda İşletme İktisadı (3 Cilt), Hukukçular İçin İşletme İktisadına Giriş, Muhasebe Nazariyesi, Muhasebe Tatbikatı, Ticari Hesap ve Mali Cebir, İşletmelerde Revizyon ve Kontrol, Sigorta İşletmeciliği gibi başlıklar taşıyan 12 adet kitap yayınlamış, bunların bir bölümü defalarca yeniden basılmıştır. (Tuna, 1985, s.11; Mantel, 2009, s.371). Bu çok önemli bir sayıdır.

Kitapları arasında yer alan 1944 basımı “İşletmelerde Revizyon ve Kontrol” Türkiye’de muhasebede denetim alanında yayınlanan ilk eserdir. Isaac’ın bu kitabın başlangıcında “... ortalığı allak bullak eden harp faciasının doğurduğu güçlüklerle rağmen...” diyerek eseri başarı ile basan Üniversite Kitabevine teşekkürü ve önsözünü noktalarken “... ileride de gelişmesi dileğiyle Türk Ekonomisi’ne ithaf ediyoruz.” ifadeleri ilgi çekicidir.

3 ciltlik İşletme İktisadı, Muhasebe Tatbikatı, Ticari hesap ve Mali Cebir kitapları yıllarca alanlarında temel eserler olmuşlardır. Isaac’ı takiben muhasebe öğretti kitapları yazmaya başlayan Türk akademisyen ise Aziz Tahsin Balkanlı olmuştur. (Güvemli, 2017, s.50) 1945 yılında Isaac ve Balkanlı ortak yazarlı “Muhasebe Tatbikatı” isimli eserlerini yayınlamışlardır.

Isaac, ilk yıllarda derslerini Almanca olarak vermiş, bu dönemde onun asistanlığını aynı zamanda Sosyal Siyaset Kürsüsü asistanı olan Orhan Tuna yapmıştır. İlerleyen dönemde değişik asistanlar yanında görev yapmışlar, ancak onun asıl asistanı, ilerleyen yıllarda İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesinin kurucularından olacak Prof. Dr. Feridun Özgür olmuştur. Diğer asistanlar arasında İsmet Alkan, Nevzat Güneş de vardır. (Oluç, 1975, s.3) Orhan Tuna bunu şöyle ifade etmektedir: “Profesöre verilen asistanlar arasında Feridun Özgür doktora tezini ve imtihanlarını hocanın yakın nezareti altında hazırlamıştır. Aslında Özgür, ilmi bakımdan olduğu gibi, tedrisat bakımından da Isaac’ın bir yetiştirmesi olarak gösterilebilir.” (Tuna, 1985, s.11) Prof. Dr. Feridun Özgür, 1968 yılında İşletme Fakültesinin kuruluşunda Finansal Muhasebe Kürsüsü’nün başına geçmiştir.⁴

4 Özgür, 1982 yılında emekli olana kadar beraber çalıştığı asistanlar arasında, ilerleyen yıllarda profesörlüğe yükselen Mustafa A.Aysan, Çetin Şanlı, Cengiz Erdamar, Ahmet Yüksel ve Göksel Yücel vardır.

Isaac sadece eğitim ile ilgilenmemiş, devlet kuruluşlarında, özel sektörde, mahkemelerde organizatör, bilirkişi, eksper olarak da katkı sağlamıştır. Başbakanlığa bağlı Murakabe Teşkilatının kontrol tekniğine ilişkin esasların tesbiti, İktisadi Devlet teşekkülleri için mali tablo formları, Tekel İdaresinin baştan aşağı reorganizasyonu gibi konular bu katkılara örneklerdir. Keza, hükümetin hazırladığı kanun ve tasarılarla yönelik görüşleri ile de ön plana çıkmıştır. Özellikle fikir işçileri için İş Kanunu Projesi üzerinde çalışmıştır.

1943-1948 yılları arasında 43 sayı çıkan, Türkiye'nin ilk işletme dergisi olan "İşletme-İşletme Ekonomisi ve Organizasyon Mecmuası"na atıf alan oniki yazı ile katkıda bulunmuştur. (Üsdiken, Erçek, 2009, s.89)

Alfred Isaac ve yine bir diğer Alman profesör Gerhard Kessler, beraberce paylaştıkları mülteci kaderleri dolayısıyla birbirlerini karşılıklı ve samimi olarak tanıma fırsatı bulmuşlardır. Kessler, Göttingen'li iktisatçı Hasenack'a yazmış olduğu bir mektubunda Isaac hakkında şunları yazmıştır: *"İstanbul'a geldiği zaman, kendi alanında çok az Türkçe eser vardı. Bundan dolayı Isaac kendini hayret verici bir hevesle yazmağa vermiştir. Bu nedenle, pratik iktisatçılarınca da tanındı ve çok saygınlık kazandı. Çalışma Bakanlığı, özellikle sosyal sigorta ve ücretliler sorununun ayrıntılarında onun danışmanlığından faydalanmıştır. Ama baş meşgalesi dersler olmuştur. Konferans konularını yavaş yavaş geliştirmiş ve üç asistanını bu işler için daima görevlendirmişti. Öğrencileri ve asistanları ona sevgi ve saygı ile bağlıydılar. O, olağanüstü bir hoca, meslektaşlarına, enstitü ve fakülteye karşı yardımsever bir kişidir. Alman ve Türk meslektaşları çevresinde Isaac ve eşi haklı olarak sevilen ve sayılan şahsiyetler olmuşlardır"* (Widman, 1973, s.110)

İstanbul yıllarında Isaac'ın en önemli akademik desteği ise 1940 yılında göreve başlayan Prof. Dr. Ahmet Ali Özeken idi. Özeken, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesine doçent olarak tayin edilmiş, daha sonra Isaac'ın yanında görevlendirilmişti. Isaac'dan sonra İşletme İktisadi Kürsünde profesör olan Özeken maalesef genç bir yaşta vefat etmiştir. 1953'te vefat ettiğinde henüz 48 yaşındadır.

Isaac ve Özeken ile yakından çalışan bir diğer asistan, İşletme Fakültesinin diğer bir kurucusu Prof. Dr. Kemal Tosun idi. Kendisi anılarında şunları anlatmaktadır: *"Feridun Bey (Özgür) esas olarak Isaac ile, ben ise Özeken'le çalışırdım. Ancak bir gün Isaac'a yardımcı olurken Feridun Bey'le beni bir gülme tutmuştu. Isaac'ın yanında kendimizi tutmaya çalıştıkça gülmemiz artıyordu. Isaac'ın reaksiyonun şiddetli olması korkumuzu hatırlıyorum. Bize 'siz biraz hava alınız, sonra devam ederiz' diyerek, bu çocukça davranışımız karşısında hoşgörüsü ve nezaketini göstermişti."* (Tosun, 1985, s.34) Tosun devam ederek *"Bir dönem Theory of Overhead Cost kitabını uzunca bir süre incelemem gerekmişti. Isaac, kitabı her görüşünde 'bu nedîğ' diye sorardı. Türkçe öğrenmişti ama 'r' harfini 'ğ' olarak telaffuz ederdi. Bu durum uzunca süre Feridun Bey ile aramızda şakalaşma konusu olmuş, birbirimize her vesile ile sorar olmuştuk. 'Bu nedîğ?'"* (Tosun, 1985, s.33.)⁵

Isaac'ın derslerini sadece öğrencileri değil, Yüksek Ticaret Mektebi ve Mülkiye mezunları, Hesap Uzmanları ve banka müfettişleri de takip etmişlerdir. Hoca Türkçe'yi de öğrenmiş, bir kısım derslerini Türkçe olarak dahi vermişti. (Tuna, 1985, s.11)

1950'lere gelindiğinde, çoğu vatanından ayrı onbeş yıl geçiren Alman Akademisyenlerin bir bölümü anavatanlarına dönmeye başlamışlardır. Bu kez onlara ihtiyacı olan İkinci Dünya Savaşının yaralarını sarmaya çalışma Almanya'dır. Tarihin, en ilgi çekici olaylarından biridir bu geri çağırısı.

Bu çerçevede Isaac da ÜniversitätGöttingen'den aldığı davete olumlu cevap vermiş ve ayrılma talebini Fakülte Dekanlığı aracılığıyla İstanbul Üniversitesi Rektörlüğüne iletmiştir. Rektörlüğün bu konudaki cevabı ise şöyledir.

"İşletme İktisadi Ord. Profesörü Alfred Isaac'ın 1/7/1951 tarihinde bitecek olan sözleşmesinin iki ay önce sona ermesi hakkında İktisat Fakültesi Profesör Kurulunca verilen karar, Senatonun 19/4/1951 tarihli toplantısında görüşülerek kabul edilmiştir. Uzun zamandan beri, Fakültenizde verimli biçimde çalışmış olan Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac'ın faaliyetlerinden ötürü Üniversite namına kendisine teşekkür edilmesine Senato kararı verilmiş olduğundan, keyfiyetin Sayın Profesöre duyurulmasına tavassutunuzu saygılarımla rica ederim."

5 Prof. Dr. Kemal Tosun, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesinin kuruluşunda İşletme Yönetimi ve Organizasyonu Kürsüsünün başına geçmiştir. Çalıştığı asistanlar arasında ön planda akla gelenler Tamer Koçel, Erol Eren, Hayri Ülgen, Yıldırım Öner'dir.

1934 yılında zorunlu olarak 46 yaşında emekli edilen Alfred Isaac ülkesine Üniversitenin resmi teşekkürü ile uğurlanmıştır.

Göttingen’de bir yıl kalan Isaac, daha sonra yuvası olarak gördüğü Nürnberg’deki üniversitesine dönmüş, 1955 yılında buradan bu kez kendi isteği ile emekli olmuştur.

Günümüzde FAU Erlangen-Nürnberg adını taşıyan üniversitenin övünç kaynağı isimlerinden biri olarak hatırlanmakta, onur listesinde aşağıdaki biçimde yer almaktadır.

*Alfred Isaac (1888-1956), Dipl.-Kfm. Professor Dr. rer. pol.,
1927 – 1933 und 1952 - 1955
Ordinarius für Betriebswirtschaftslehre und Bankbetriebslehre an der Hochschule für Wirtschafts und
Sozialwissenschaften Nürnberg*

Aradaki dönem İstanbul Üniversitesi yıllarıdır.

6. Özel Hayatı

Şevket Evliyagil, Alfred Isaac’ı, kısa boylu, sarı saçlı, zayıf yapıda, yavaş davranışlı, çok iyi huylu, mahcup görünüşlü, sade bir insan olarak tarif etmektedir. Keza Evliyagil onun için sessiz ve alçakgönüllü, Neumark, Schwartz, Kessler gibi renkli, hareketli, gösterişli bir kişiliği olmayan bir insan olarak tanımlar. (Evliyagil, 1985, s.56). Bununla birlikte alanında olağanüstü bilimsel yaratıcılığa sahip gerçek bir otorite olarak da ekleme yapar. Gerçekten işletmecilikte açtığı çıgırla hem Türk, hem de Alman otoriteler kendisini Türkiye’de çağdaş işletmecilik biliminin başlangıcı olarak görürler.⁶

Ömrünün ondört yılını (1937-1951) İstanbul’da geçiren Isaac, geldiğinde kendisinden önceki birçok Alman akademisyen gibi Kadıköy’ün Moda semtinde bir eve yerleşti. Eşi Getrud, Stuttgart’lı bir ailenin kızı idi. Almanya’da ilkokul öğretmenliği yapmıştı. İyi piyano çalan Getrud’a flüt çalarak eşi de katılır, küçük bir müzik şöleni oluşurdu. Isaac’ın o yıllardaki asistanı Prof. Dr. Feridun Özgür, bunu “*Isaac, Cuma günleri mektebe gelmez, çalışmak üzere Moda’daki evinde buluşurduk. Müzik ziyafetine ben de katılırdım.*” biçiminde anlatırdı.⁷

Neumark’ın bu piyano şölenleri konusunda ilgi çekici bir anısı vardır: “*Bir dostum olan mühendis Münir Bey, küçük kızının güzel piyano çaldığını söylerdi. Ben de düşüncenin bir babanın, çocuğuna duyduğu hayranlıktan ileri geldiğini düşünürdüm. Bir gün bir tesadüfle hep birlikte Profesör Isaac’lara gittik. Küçük kız, Bayan Isaac’ın piyanosunu görünce hemen başına geçti. Henüz dört yaşında olan, okuma yazma ve nota dahi bilmeyen küçük kızın Mozart ve Bach’dan çalması inanılmazdı.*” (Neumark, 1980, s.106) Küçük kızın adı İdil’di. İdil Biret... İlerleyen yaşlarında Devlet onun Paris’te eğitim alması için özel kanun çıkaracak ve 1971 yılında Devlet Sanatçısı ödülü ile taltif edilecekti. Bu mucize küçük kızın parmakları da Isaac’ların evinin müzik dolu atmosferinde, eşi Getrud’un piyanosunda dolaşmıştı. Keza 1971’de Devlet Sanatçısı olan bir diğer ünlü piyanistimiz Ayşegül Sarıca’nın GetrudIsaac’tan piyano dersleri aldığı birçok yerdeki biyografisinde yazılıdır.

Isaac aynı zamanda büyük bir hayvanseverdi. Özgür, onun vejetaryen olduğu belirtirdi. İ.Ü. Orman Fakültesi öğretim üyesi Prof. Dr. Muharrem Miraboğlu bir anısında Isaac’ın hayvan sevgisine ait bir anısını özetle şöyle anlatmaktadır: “*Kendisi bizde de muhasebe dersi verirdi. Bir sabah çok üzgün olarak geldi. Sorduğumda, Unkapanı’nda çok zayıf atların çektiği bir arabada, arabacının hayvanları acımasızca kırbaçladığını gördüğünü, bunun üzerine kendisini getiren otomobili durdurup arabacıyı ikaz ettiğini, atların çok zayıf olduğunu, bunu yapmaması gerektiğini söylediğini, arabacının geçimi için onları kırbaçlamak zorunda olduğunu, kendisinin de buna devam ederse atsız kalacağını ve hiç geçinemeyeceğini ve kırbaçlamaya devam ederse Hayvanları Koruma Cemiyetine şikayet edeceğini söylediğini anlattı. Arabacı bunun üzerine kırbaçlamayı kesmiş, ama Isaac hala üzgündü, yine yapar düşüncesindeydi çünkü.. Bizlere İslam dininde de hayvanlara eziyet etmenin yasaklandığını uzun uzadıya anlatmış, yanımızdan ayrıldıktan sonra uzun süre anlattıklarını ibretle değerlendirmiştik.*

6 Bu nedenle 1968 yılında kurulan, ülkemizin ilk İşletme Fakültesi olan İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi fotoğraf galerisinde fakülte kurucuların önünde Alfred Isaac’ın fotoğrafı yer alır. Kurucuların bir kısmı başta Feridun Özgür olmak üzere onun asistanı olmuştur.

7 Prof. Dr. Feridun Özgür ile sohbetlerden. Göksel Yücel

Ahirette de bu üstün sevgisine uygun bir yer edinmiş olmasını dilerim.” (Miraboğlu, 1985, s.38) Isaac, Hayvanları Koruma Cemiyetinde Fahri Başkanlığa da getirilmişti.

Asistanı Prof. Dr. Feridun Özgür, onun mesleği titizliğini ise, *“Mektebe her zaman ondan önce gelmek ve ondan sonra çıkmak zorundaydım. Zaten aynı odada büyük bir masayı paylaşırdık. Bir uçta ben, bir uçta o otururdu. Yıl sonlarında dersinin bütün notlarını imha eder, seneye yepyeni biçimde hazırlanmalıyız derdi. Bir kez bir ailevi nedenle bir gün izin istemiştin de, siz asistan olmak istemiyor musunuz deyince, izinden vazgeçmiştim. Nikah törenimde ise tebrik ettikten sonra, Pazartesi’ye görüşürüz demiş, balayına gidememişim.”* gibi örneklerle anlatırdı. Hatta Özgür tebessüm içerisinde, şunları da aktarırdı: *“Öğlenleri yemeğe çıkmaz, evden getirdiği bir böbrek şeklindeki kabın içine koyulmuş yemeğini yerdi. Ben dışarıdan yemek istediğimde, beraber kullandığımız masaya tepsi içinde yemeğim gelince, hangilerini yemem gerektiğini dahi söylerdi.”*

Isaac’ın Alman disiplinin en güzel örneklerinden birini yine Özgür anlatırdı. *“Bir Cuma günü, yine birlikte çalışmak üzere evine gitmiştim. Ama aksilik, yanıma kalemimi almayı unutmuşum. Bunu söyleyince, bir dülger (yapıların ağaç işlerini yapan kimse) aletlerini unutarak işe giderse çalışamaz diyerek, o günkü çalışmamızı iptal etmişti.”*



Alfred Isaac Kadıköy’deki evinde

(Bu fotoğraf Türkiye’de ilk kez yayınlanmaktadır. Kitaplık, soba ve üzerindeki küçük tencere, kitapların ısıdan korunması için koyulan paravan, dönemin tevazuunu yansıtmaktadır. Kaynak: FrauenIn der Einen Welt, Sonderband 1, Nürnberg, 1990, s.100)

Alfred Isaac’ın ilk eşi Getrud Isaac (kızlık soyadı Rée, 1889- ölümü 1952 sonu veya 1953 başı) kendisi ile birlikte İstanbul’a gelmiştir. Stuttgart’lı bir ailede yetişen Getrud, İstanbul’da geçirilen 15 yılın ardından beraberce, Isaac’ın davet aldığı Universität Göttingen’e döndükten sonra vefat etmiştir. Ölümünden bir süre sonra 1954 yılında Isaac eşinin kızkardeşi Lydia Elisabeth Rée (1894-1972) ile bir evlilik yapmış, bu da Isaac’ın ölümü ile sona ermiştir. Bu ikinci evliliği, hem ilk,

hem de ikinci eşinin yeğeni Marianne Rée şöyle açıklamaktadır: “*Isaac Nürnberg’e döndüğünde hastaydı. Onu orada tek başına bırakmamak için teyzem Lisa (Elisabeth), bu kadar yardımsever ve candan bir insan yalnızlığa terkedilmemeli düşüncesiyle bu evliliği yaptı.*” (Zentrum für..., 1990, s. 109) Nitekim Isaac Türkiye’de iken yeğeni Marianne’nin tahsilini finanse etmişti. Yaşlı baldızı ile yaptığı izdivaç, aynı zamanda ilk karısının da da vasiyeti idi. (Tuna, 195, s.10)

Isaac 9 Haziran 1956 tarihinde Nürnberg’de hayata veda etmiştir. 12 Haziran tarihinde cenazesi Nürnberg Krematoryumunda yakılmış ve külleri Stuttgart’a gönderilmiştir. Küllerin bulunduğu yer ise **bilinmemektedir**.⁸ Adı bugün Nürnberg’de Herpersdorf semtindeki bir caddede yaşamaktadır: **Alfred- Isaac-Straße**

7. Sonuç

Orhan Tuna anılarında Isaac’ın duygusallığı ile şu satırları aktarır: “*Bir gün Atatürk’ün vefatı münasebetiyle Dolmabahçe Sarayı’ndan yapılacak merasime davet edilmiş idik. Beraberce yola çıktık. Yol boyunca merhumun (Isaac) mütemadiyen ve açıkça ağlamakta olduğunu görünce sebebini öğrenmek istedim. Bana ‘Ben vatanından kovulmuş bir insanım, halbuki bu memlekette beni Büyük Önder’in cenaze merasimine davet ediyorlar. Bu benim için büyük bir iltifat ve şereftir.’*” (Tuna, 1985, 8)

Bu duygusal, zarif, iyi kalpli insan mesleki alanda ise müthiş bir akademisyendir. Almanya’daki ve Türkiye’deki akademik hayatında yaptığı yayınlar kolay ulaşılamaz bir üretkenliğin sembolüdür. Derslerine ve seminerlerine iş hayatının gösterdiği ilgi, onun devlet ve iş hayatına katkıları ise bugünün tüm akademisyenlerine örnek olmalıdır.

Kaynakça

- Arslan, Ali, **Darülfunun’dan Üniversite’ye Geçiş**, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 1992
- Çelik, Orhan, Boğaziçi’ne Sığınanların Türkiye’deki İşletme ve Muhasebe Eğitimine Katkıları: Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 6, Sayı: 21, Ocak 2007, s.35-51
- Ege, Ragıp; Harald Hagemann, The modernisation of the Turkish University after 1933: Thecontributions of refugees from Nazism, **The European Journal of the History of Economic Thought**, 19:6, , December 2012, 944-975
- Evliyagil, Şevket, **Bir Bilim Dalı Olarak “İşletme Ekonomisi”ni Yurdumuza Getiren Değeri ve Büyük Hocalarımız**, Türkiye’de İşletme Biliminin Öncülerine Armağan, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü, İstanbul, 1985, s.55-58
- Güvemli, Oktay, Cumhuriyet’in Muhasebe Düşüncesi – Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi (1923-1950), **Muhasebe ve Finans Tarihi Dergisi**, Ocak 2017, Sayı: 12, s.29-54.
- Hirsch, Ernst, **Anılarım: Kayzer Dönemi, Weimer Cumhuriyet, Atatürk Dönemi**, Çeviren: E.Suphi, Tübitak Yayınları, 1997
- Mantel, Peter, **Betriebswirtschaftslehre und Nationalsozialismus**, 2007, Gabler, 2009
- Miraboğlu, Muharrem, **Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac’ın Tabiat Sevgisi Üzerine Bir Anı**, Türkiye’de İşletme Biliminin Öncülerine Armağan, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü, İstanbul, 1985, s.29-30
- Möckelmann, Reiner, **İkinci Vatan Türkiye, Ernst Reuter’in Ankara Yılları**, Çev. Ahmet Arpad, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2013
- Neumark, Fritz, **Zuflucht am Bosphorus: Deutsche Gelehrte, Politiker und Künstler in der Emigration: 1933-1953**, : Knecht; 1. Auflage, 1980
- Oluç, Mehmet, İşletme Fakültesinin Kuruluş ve Gelişmesi, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Yıl:1, Sayı 1, Nisan 1972, s.1-14
- Taşdemirci, Ersoy: Atatürk’ün Önderliğinde 1933 Üniversite Reformu, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 5, Kayseri 1994, s.135-153
- Tosun, Kemal, **Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac ile Prof. Dr. Ahmet Ali Özeken’i Anarken**, Türkiye’de İşletme Biliminin Öncülerine Armağan, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü, İstanbul, 1985, s.33-36

⁸ Bu bilgiyi aldığımız, Friedrich-Alexander-UniversitätErlangen-Nürnberg küllerin nerede olduğunun kendilerince bilinmediği belirtilmiştir. Devam eden araştırmalarımızda, Nürnberg Friedshofverwaltung (Mezarlık İdaresi) küllerin Stuttgart’a gönderildiğini tarafımıza söylemiş, Stuttgart Friedshofverwaltung ise esas olarak Hristiyan kökenlilerle ilgili olduğu için Yahudi kökenli kişilerin kayıtlarının kendilerinde bulunmadığını ifade etmiştir. Alman yasalarına göre küller kesinlikle vefat edenin yakınlarına verilmemekte, otuz yıl süre ile gömülme, süreyi uzatma talebi olmadığı takdirde izi kalmamaktadır.

Tuna, Orhan, **Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac: Şahsiyeti ve İlmi Hüviyeti**, Türkiye’de İşletme Biliminin Öncülerine Armağan, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü, İstanbul, 1985, s.7-13

Üsdiken, Behlül; Mehmet Erçek, Türkiye’de İş Dünyası İçin İlk “İşletme” Dergisi: İşletme – İşletme Ekonomisi ve Organizasyon Mecmuası, **Yönetim Araştırmaları Dergisi**, 2009, Cilt: 9, Sayı:1, s.53-90.

Widman, Horst, **Exil und Bildunghilfe**, Die Deutschsprachige Akademische Emigration in die Türkei nach 1933, Bern, Frankfurt/M, 1973. Çevirenler: Aykut Kazancıgil, Serpil Bozkurt, Atatürk ve Üniversite Reformu, Almanca Konuşulan Ülkelerden 1933 Yılından Sonra Türkiye’ye Gelen Öğretim Üyeleri, Yaşamöyküleri - Çalışmaları – Etkileri, İstanbul Üniversitesi Cerrahpaşa Tıp Fakültesi, 1981
Zentrum für Interkulturelle Frauen Alltags for schungund Internationalen Austausch, **Frauen In Der Einen Welt, Sonderband 1**, Nürnberg 1990, s.99-109

Mühendislik Bölüm ve Programları için Muhasebe Dersi Hakkında Düşünceler

Fahir Bilginoğlu¹ 

¹Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ÖZ

Uluslararası yazında “Muhasebe Mesleğine Girmeyecekler Muhasebe (Accounting for Non-Accounting Students)”, “Yönetim Muhasebesi (Management Accounting)” ve “Mühendisler İçin Muhasebe” başlıklı kitaplar, mühendislik fakülte, bölüm ve işletme programlarının vazgeçilmez ders malzemesidir. Ancak ülkemizde bu konuda yeterli kaynak bulunmaması nedeniyle, mühendisler için muhasebe eğitimi konusunda fikirbirliği sağlanamamıştır. Bu çalışmada, mühendislik fakültelerinde verilecek finansal ve maliyet muhasebesi derslerinin amacı ve ders içerikleri açıklanmıştır.

Anahtar kelimeler: Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi, Mühendislik Eğitimi

ABSTRACT

Thoughts about Accounting Courses in Engineering Schools

In international literature, books with the titles “Accounting for Non-Accounting Students”, “Management Accounting” and “Accounting for Engineers” are essential course materials in engineering schools. However in Turkey because of a lack of sufficient course materials, a consensus cannot be reached in the field of accounting education in engineering schools. In this study, course objectives and course contents of the financial and cost accounting courses at the engineering schools are explained.

Keywords: Cost Accounting, Management Accounting, Engineering Education

1. Giriş

Uluslararası yazında “Muhasebe Mesleğine Girmeyecekler Muhasebe (Accounting for Non-Accounting Students)”, “Yönetim Muhasebesi (Management Accounting)” ve “Mühendisler İçin Muhasebe (Rechnungswesen für Ingenieure)” başlıklı kitaplar, mühendislik fakülte, bölüm ve işletme programlarının (MBA) vazgeçilmez ders malzemesidir (Dyson, 1997; Warnecke, vd, 1996; Bilginoğlu, 1996). Ülkemizde de tüm mühendislik ve yüksek lisans programlarında bu kitap içerikleri ele alınmakta, ancak Türkçe yapılan derslerde bir kitap önerilememektedir. Bu durumda, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden bir öğretim üyesi, bu dersin içeriğini kendi yetkinliğine göre belirlemektedir. İngilizce eğitimde ise, öğretim üyesi, kapsamlı hazırlanmış kitaplardan istediği bölümleri alarak dersi yürütmektedir.

Bizim bu yazıda ele almak istediğimiz konu, mühendislere yönelik bir “muhasebe” dersinin içeriği, amacı, öğrenme çıktıları ve ödev/projelerinin ne olması gerektiği hakkındaki düşüncelerimizdir. Bu vesile ile ülkemizde 60 yıl önce bir yanlış

Geliş tarihi/Received: 13.12.2018 Kabul tarihi/Accepted: 07.01.2019



Sorumlu yazar/Corresponding author: Fahir Bilginoğlu / fahirbilginoglu@yahoo.com

Atıf/Citation: Bilginoğlu, F. (2019). Mühendislik bölüm ve programları için muhasebe dersi hakkında düşünceler. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 60, 59-62. <https://doi.org/10.26650/MED.2019496362>

anlama yüzünden, işletme formasyonu yüksek lisans (MBA) dersi olan “yönetim muhasebesi” ABD’ye ilk gönderilen asistanların, İngilizce öğrendikten sonra aldıkları ders olduğundan, uzmanlık dersi (MS) zannedilerek, fakültelerimizde “maliyet muhasebesi” dersinden sonra lisans programlarına eklenmiş ve halen böyle sürmektedir. Hatta bir muhasebe eğitimi sempozyumunda, bu dersin ABD’de maliyet muhasebesinden önce neden alındığı hayretle belirtilmiştir (Muğan, vd, 2007).

Muhasebe, işletmedeki sonsuz sayıdaki bilgi akışının, yönetimin karar almasına olanak verilecek şekilde işlenmesi ve raporlanmasını sağlar. Yönetim fonksiyonu, planlamayla başlayıp kontrol ile bittiğinden, tüm bu süreç “yönetim” olarak adlandırılır; daha basit bir ifade ile “araba şoförün kontrolünde” ifadesi, işletmenin yönetilmesinde, “yönetim muhasebesi” ile gerçekleşir. 1954 yılında Harvard Üniversitesi’nin katkılarıyla kurulan İşletme İktisadi Enstitüsü’nde (İÜ İşletme Fakültesi), finansal, maliyet ve yönetim muhasebesi konularını, orijinal adıyla “Kontrol” dersi olarak, vak’a ve grup çalışması yöntemiyle işlenmekteydi. Almanya’da, İngilizce “to control” fiilinden türetilmiş “Controlling” dersin adıdır. Alman yazılım devi SAP’ın tepe modülü “Controlling” adını taşımaktadır.

Küreselleşme, kaos ortamı, rekabet, belirleyici tüketici piyasası koşulları düşünüldüğünde, bugün bir mühendisin eğitimi tamamladığında, temel muhasebe bilgilerinden yoksun olması düşünülemez; bir mühendisin yaptığı iş, bir yanıyla işletmenin gelirini arttırıcı, diğer yanıyla, katlanılan en düşük fedakarlıkla olmalıdır. Mühendisin başarısı, tanımını yaptığımız bu “ekonomiklik” kriteri ile ölçülür. Ancak bu süreç ile işletmede başarıya (= kar, gelir fazlası, olumlu sonuç) ulaşılabilir.

Bu açıklamalar bağlamında, sözkonusu dersin bilimsel düzey yerine, yönetim formasyonunun kazanılmasının gerektirdiği düzeyde olması yeterli olacaktır. Muhasebe süreci bir kara kutu (black box) kabul edilerek, etrafından dolanmak suretiyle – günlük defter, büyük defter kayıtlarına girilmeden – konu işlenmelidir. Ayrıca işletme bilimi, ekonomik yaşamın gerektirdiği” ekonomik davranışı (= akılcı, rasyonel)” destekleyen etkin bulgular ortaya koyduğundan, mühendisler, küçük işletmelerde sahip oldukları analitik düşünme yetenekleri ile doğru kararlar verebilmektedir.

2. Dersin Öğrenme Çıktıları Ne Olmalı?

Konumuz bir ders kitabı hazırlamak olmadığı için ve arasınnav hariç onüç haftalık – 3 kredi – bir yarıyıl dersi düşünüldüğünde, doğal olarak dersin içeriği ve dersin amacını belirleyecek olan dersin öğrenme çıktılarıdır (Learning Outcomes). Bir mühendis bu dersi aldığında neleri öğrenmelidir; işte öğrenme çıktılarını maddeler halinde şöyle sıralayabiliriz:

1. Mali (finansal) işlemler, hesapların işleyiş postülatları ve bilanço denkliği
2. Mali nitelikli bir olayın bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosunu nasıl etkileyeceği
3. Mali durum, faaliyet sonucu ve işletme değeri analizi
4. Maliyet kavramı, büyüklüğü ve maliyet fonksiyonu
5. Birim maliyetleme
6. Hangi kararda hangi maliyet büyüklüğü
7. Stratejik kararlarda maliyet büyüklüğü

Yine 60 yıl önce yapılan bir tercüme hatası hala devam etmektedir; Amerikan uygulamasından alınan “income statement (kar tablosu)”, “gelir tablosu” diye tercüme edilmiştir. Bunun Britanyaİngilizcesi’ndeki karşılığı “profit” dir; Türkçesi de kardır (Yücel, 2016). Bu anlamsızlığı ilk soran hep mühendis öğrencilerim olmuştur.

Görüldüğü gibi bu dersin öğrenme çıktıları, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinde 1,3 ve 4. yıllarda okutulan, finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi derslerinde yer almaktadır. İlk iki konu finansal muhasebenin (kara kutu) çıktılarıdır. Buradaki en önemli amaç, kayıt tutmayacak olan bir mühendisin üç hafta sonunda şu sorulara cevap verebilmesidir:

Tablo 1: Mali İşlemlerin Etkileri

MALİ İŞLEMLER	AKTİFLER	BORÇLAR	(KAR) ÖZSERMAYE	NAKİT DURUMU
Peşin mal alış	→	→	→	↓
Kredili mal satış	↑	→	↑	→
Ücret ödeme	↓	↓	→	↓
Şüpheli al. karşılığı ayrıl.	↓	→	↓	→
Temmuzda yıllık abone ücreti tahsili	↑	↑	→	↑
İŞARETLER	↑ Artar	→ Aynı kalır	↓ Azalır	

Mühendislik öğrencilerinin analitik düşünce yaklaşımı, muhasebe kayıtlarını öğrenmeden “muhasebenin algoritması” nı anlamaya yetmektedir (1983-2017 Yılları arasında İTÜ’de aralıksız verdiğim derslere dayanarak bu kanaata varabilmekteyim.). Tüm mali işlemlerin, üç temel finansal tablo üzerindeki değişiminin bilinmesi mükemmel bir sonuçtur.

Üç, dört ve beşinci maddeler, maliyet büyüklüğünün ilgili dönemdeki harcama ve gider büyüklükleri ile sınırlandırılmasını gerektirir. Üretim fonksiyonundan hareketle, maliyet fonksiyonu ve değişken, sabit, yarı değişken maliyetler ve pazarlama, genel yönetim, finansman, üretime (maliyet) göre tasnifi gösterilmelidir. Endüstri işletmelerinin gelir tablosu ve üretim tipine (mal – hizmet) göre birim maliyetleme sistemleri işlenmelidir. Burada en önemli konu, “genel üretim maliyetlerinin – gider denmemeli – yüklenmesi ve faaliyet tabanlı maliyetleme ile karşılaştırılması ve safha - sipariş maliyetlemenin uç iki üretim için olduğu, uygulama için reçete bir sistem olmadığına vurgulanmasıdır. 27 Mayıs 1960 ihtilali sonrası, Amerikalı uzmanların yer aldığı “KİT İyileştirme Komisyonu”na hazırlanan “Tekdüzen Maliyet Muhasebesi” 1992 de tüm işletmeler için zorunlu hale getirilmiş ve 60’lı yıllarda Türkçe maliyet muhasebesi literatürü henüz oluşmadığından, “maliyet gideri” şeklindeki ifade kalmış ve “730 Genel İmalat Giderleri (!)” kodifize olmuştur; hatta KİT beyaz yakalı personeli, memur statüsünde olduğundan, halen “ memur ücretleri (720.xx2)” ifadesi kullanılmaktadır.

Ülkemizde “yönetim muhasebesi” maliyet muhasebesi dersinden sonra alınması gerekli(!) bir ders bilindiğinden, maliyet muhasebesi dersi sonunda öğrenci, birim tam maliyete dayalı olarak yanlış karar verebilmektedir, çünkü birim maliyet tekdir, ancak her bir kararda kullanılacak maliyet büyüklüğü farklıdır. Örneğin “yeni alınan arabayla ne kadar çok kilometre yaparsan, kilometre başına maliyetin düşer, çünkü sabit alış maliyeti küçülür (!)” ;”yeni ile değil de defter değeri tükenmiş eski arabayla uzak yola git (!)” gibi. Bu nedenle maliyet muhasebesi dersi, kar-hacim-maliyet, seçenekler arası seçimde başabaş, katkı payı konularını da içermelidir. Son iki öğrenme çıktısı, çok öznel kararlar olan, dışardan temin, fiyat verme gibi kararları ve “hedef maliyetleme” gibi stratejik maliyetleme yaklaşımlarını kapsamalıdır.

3. Dersin Amacı

Öncelikle üniversite eğitiminin gereği ve akademik eğitimin bir bölümü olarak, öğrencide soyut (formel) düşüncenin geliştirilmesi hedeflenmelidir. Finansal muhasebe, cebirsel denklik üzerine oturmuş olduğundan –çift yanlı- yalnızca algolotmasının ele alınması yeterli olur. Formel düşünce geliştirilmesi, kuramsal yapıya dayanacağından, maliyet muhasebesi bilim yapma ve bilimsel bilgiyi anlama gerektirir.

Günümüzde evrensel “işletme dili” olarak da tanımlanan muhasebe, kayıt sonucu ürettiği bilgileri, işletme dışına (Finansal Muhasebe) ve işletme içine (Maliyet Muhasebesi) raporlar. Belirli irilikte ve rekabet ortamında olan tüm işletmelerin stratejik varlığı olan “yönetim bilişim sisteminin (MIS)” üst modülü olan, yönetim muhasebesi yaklaşımı öğrencilere kazandırılmalıdır. Ancak bu sayede bir mühendis, karmaşık problem çözme ve yaratıcılık yetisini eğitim sırasında geliştirmiş olur.

İşletme yönetimi açısından önemli olan ve karar vermede kullanılan muhasebe büyüklüklerinin (TL) hepsinin bu ders içinde ele alınması ve kısaca irdelenmesi amaçlanmalıdır.

İşletme yetkinliği ve ticari davranış düşüncesi bir mühendisin yönetim kariyerinde önemlidir; ancak bu sayede işletmenin faaliyet sonuçlarını değerleyebilir, yorumlar ve karar verebilir; bu da ilave bir boyut (TL) demektir. Yine aynı şekilde, işletmenin veya bir bölümün ekonomik çalışma düzeyi hakkında ve gelirin yükseltilmesi veya maliyetlerin düşürülmesi için hangi araçların kullanılacağına karar verebilir. Kazanılması amaçlanan yetkinlikler ayrıntılı olarak şunlardır:

- Elde edilen faaliyet sonucunun (Kar / Zarar) finansal (ekstern) veya maliyet (intern) muhasebesi ile ilgili olduğunu anlama
- Maliyet türü, yeri ve birim maliyetleme sonuçlarının yönetim katında kullanılabilmesi
- Maliyetlerin olması gereken düzeyleri; standart, bütçelenmiş, faaliyet hacmine göre ayarlanmış, gibi
- Ürün ve hizmetin maliyetleme verileri ile keşif (ön) ve/veya maliyetleri çıkarabilmesi
- Fiyat vermede kullanılan yükleme oranlarının kritik edilmesi
- Bütçe raporlarını daha iyi anlayabilme
- Girişimci olarak ticari başarıyı hesaplayabilme
- İşletmenin sürekliliğini sağlayacak araçlara çabuk ulaşabilme

4. Dersin İçeriği

Dersin içeriği dört ana başlıkta toplanabilir:

1. İşletme ve muhasebe; bilanço denkliği, hesap kavramı, bilanço (finansal durum raporu), gelir tablosu, hesaplardaki giriş – çıkışların ve dönem sonu düzeltmelerin – envanter, ayarlama – bilanço / gelir tablosu üzerindeki etkileri; mali durum ve faaliyet sonucu analizi.
2. Maliyet kavramı, birim maliyet, endüstri işletmelerinin gelir tablosu, sipariş ve safha maliyetleme sistemleri.
3. İşletme kararlarında kullanılan maliyet büyüklükleri ve karar verme; kar – hacim – maliyet ilişkisi, değişken maliyetleme, standart maliyetleme.
4. Maliyet yönetimi yaklaşımları

Ülkemizde Amerikan öğretim sisteminden farklı olarak öğrenci ders dinlemeye alışmıştır; işlenen konular anlaşılması zor olmamakla beraber, öğrenci kendi başına kaldığında yardım alabileceği sadece örneklerdir. Derste işlenen konuların öğrenilmesi, ancak ve ancak her dersten sonra verilen küçük, çarpıcı problemler veya vakalarla tamamlanır. Yönetim muhasebesi çalışması, metin okumak yerine, küçük kavramsal problemlerle gerçekleşir. Derste işlenmeyen konulardan seçilen küçük projelerle, öğrencinin kültürel birikimi sağlanır; örneğin, bir ekmeğin hipotetik olarak maliyetinin bulunması, çekilen bir fotokopinin maliyeti gibi. Rakamsal olmayan ödevlere örnek olarak, “ödeme aczi (ödeme güçlüğü)”, şirket değeri , “hangi sektörde ve koşullarda faaliyet tabanlı maliyetleme uygulanmalı, gibi konular olabilir.

5. Sonuç

Mühendislik programlarındaki “yönetim muhasebesi” dersinin öğrenciye kazandıracak bilgi ve beceriler açısından bakıldığında, mali büyüklükleri temel alan bir formasyon dersi olması nedeniyle, matematik, fen ve mühendislik bilgilerini uygulama becerisine katkısı yoktur, ancak bugün muhasebe, işletme içinde konuşulan betimleyici evrensel bir lisandır ve öğrencinin karşılaştığı ilk “TL” ile ifade edilen bir derstir. Bu nedenle, mühendislik programlarından beklenen kazanım ve becerilere katkısı yadsınamaz. Yine günümüz ekonomik yaşamında, iyi herhangi bir lisans eğitimi üzerine önerilen işletmecilik formasyon eğitimi (MBA) programlarının da en temel dersidir. Dersin öğretim üyesi için söylenecek ilke ise, dersin nasıl işlendiği, nasıl anlatıldığı değil de, “ne kadar yararlı olduğu”dur.

Kaynakça

- R. Dyson, Accounting for Non-Accounting Students, 4. E. , UK ,1997.
- H. J. Warnecke, H.-j. Bullinger, R. Hichert ve A. Voegelé, Kostenrechnung für Ingenieure, 5. A. , München, Wien, 1996.
- F. Bilginoglu, İşletmelerde Maliyet – Karın Planlanması ve Kontrolü (Mühendisler İçin), İstanbul, 1996.
- C. Şınga Muğan, N. Akman ve B. Sultanoğlu, “Lisans ve Yüksek Lisans İşletme Programları’nda Muhasebe Dersleri – Yeniden Ele Alış, Türkiye 26. Muhasebe Eğitimi Semp. 2007, Antalya, s. 221-242.
- Göksel Yücel, “Yarım Yüzyıldır Devam Eden Hata: Gelir Tablosu”, Seçmeler 2016, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını, İstanbul, 2016.

MUHASEBE ENSTİTÜSÜNDEN HABERLER

VAK'ALAR 2018 KİTABIMIZ

2015 yılından bu yana çok önem verdiğimiz, eğitim için çok değerli olduğu inancını taşıdığımız telif vak'aların yer aldığı kitaplarımıza Vak'alar 2018 kitabımız ile devam ettik. Kitapta yerli veya yabancı şirketlere yönelik, bazıları tarihe ışık tutan, bazıları günümüzün durumunu yansıtan çalışmaları bulabilirsiniz.

Bu kitabımızla son dört yılda kırkı aşan telif vak'ayı yayınlamış olmaktan mutluluk duyuyoruz. Dileğimiz vak'a yöntemi ile eğitimin sadece öğrencilere veya eğitim katılımcılarına değil, yazarları için de da öğretici nitelik taşıdığının hepimizce çok iyi anlaşılmasıdır. Biz gerçek işletmecilik eğitiminin laboratuvarının gerçek hayat örnekleri olduğu inancıyla bu çalışmalarımızı sürdüreceğiz.

Bu yayınımıza ve Muhasebe Enstitüsünün diğer yayınlarına www.istanbul.edu.tr Web sayfasından, sırasıyla Akademik / Enstitüler / Muhasebe Enstitüsü / Yayınlar ve Çalışmalar / Kitaplar (son dönem) sekmelerini tıklayarak ulaşabilirsiniz.

KIRKINCI YILINDA TÜRKİYE MUHASEBE EĞİTİMİ SEMPOZYUMU

1979 yılında Prof. Dr. Nasuhi Bursal'ın Muhasebe Enstitüsü Müdürü ve Prof. Dr. Mustafa A. Aysan'ın fikir sahibi olarak diktikleri fidan 2019 yılında kırk yaşına ulaşıyor.

19-23 Nisan 2019 tarihlerinden, Pamukkale'de organize edilecek olan 38. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunun bayrağını bir kez daha düzenleyici olarak taşımaktan onur duyuyoruz. Ayrıntılı bilgilere toplantının Web sayfası olan turmes.org adresinden ulaşabilirsiniz.

Bu vesile ile başlangıcından bu yana düzenleyici kurumlarımızın listesini paylaşmayı uygun gördük. Ama tabii ki, toplantılara değer katan tüm üniversitelerimizin, meslek kurumlarımızın, düzenleyici kuruluşların katkısıdır. Öyle bir liste hazırlamak ise paha biçilmez olacaktır.

Yıl	Sıra	Düzenleyen	Yer
1979	1	İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü	Marmaris
1980	2	Ege Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Bölümü ve İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü	Çeşme
1981	3	Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi	Abant
1982	4	İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi	Ören - Balıkesir
1983	5	Marmara Üniversitesi (İstanbul İTİA)	Bayramoğlu - İstanbul
1984	6	Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Alanya
1985	7	Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Marmaris
1986	8	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi	Bodrum
1987	9	Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Uludağ
1988		yapılmadı	
1989	10	Marmara Üniversitesi	Alanya
1990	11	İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Yönetimi ve Muhasebe Araştırma Merkezi	Antalya
1991	12	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi	Girne
1992		yapılmadı	
1993	13	Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Çeşme

1994		<i>yapılmadı</i>	
1995	14	Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Kemer-Antalya
1996	15	Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ve MÖDAV (Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı)	Antalya
1997	16	Anadolu Üniversitesi	Belek
1998	17	Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Bodrum
1999	18	Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Fethiye
2000	19	İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü	Antalya
2001	20	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi	Antalya
2002	21	Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Bodrum
2003	22	Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Belek
2004	23	İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü	Antalya
2005	24	Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Fethiye
2006	25	Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Bodrum
2007	26	Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Antalya
2008	27	Anadolu Üniversitesi	Antalya
2009	28	Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Çeşme
2010	29	Galatasaray Üniversitesi	Antalya
2011	30	Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Side
2012	31	İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü	Bodrum
2013	32	Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	Belek
2014	33	Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi	Kemer
2015	34	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi	Antalya
2016	35	İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Bölümü	Gazimağusa
2017	36	Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi	Antalya
2018	37	Galatasaray Üniversitesi	Antalya
2019	38	İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü	Pamukkale

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Yeni Sayımızı Sunarken

Ekonomi ve Yükseköğretimde Kritik Düşünme / Critical Thinking in Economics and Higher Education
Fahir BİLGİNOĞLU

Bitcoin: Gelecek mi, Balon mu? / Bitcoin: Future or Bubble?
İhsan ERSAN

Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Firma Değerine Etkisi: Türkiye Uygulaması / The Effect of Corporate Governance Practices on Firm Value: Evidence from Turkey
Ali Burak KARAKILIÇ, Bengü VURAN

SAP ERP Sistemi Üzerinde Ürün Maliyetleme Yaklaşımı ve Uygulama / Costing Approach in SAP Systems and an Implementation
Aslıhan GÜR, Burcu ADİLOĞLU

İç Denetim İçin Çeviklik: Türk Finans Sektöründeki Bir İşletme Üzerinde İnceleme / Agile for Internal Auditing: A Study on a Company in the Turkish Financial Sector
Gürol BALOĞLU

Çağdaş İşletme Biliminin Öncülüğünden Bilinmeyene: Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac / From the Pioneer of Modern Business Administration to the Unknown:
Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac
Burcu ADİLOĞLU, Göksel YÜCEL

Mühendislik Bölüm ve Programları İçin Muhasebe Dersi Hakkında Düşünceler / Thoughts about Accounting Courses in Engineering Schools
Fahir BİLGİNOĞLU

Muhasebe Enstitüsünden Haberler



İstanbul Üniversitesi
İşletme Fakültesi

MUHASEBE ENSTİTÜSÜ

<http://muhasebe.istanbul.edu.tr>

<https://www.facebook.com/muhasebe.enstitusu>

<https://www.linkedin.com/in/muhasebe-enstitusu>