

T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

YÖNETİM MUHASEBESİ
VE
ÖRGÜT KÜLTÜRÜ ETKİLEŞİMİ:
SANAYİ İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

DOKTORA TEZİ

ÖĞRENCİNİN ADI
Alper ERSERİM

DANIŞMAN
Prof. Dr. Recep ŞENER

AĞUSTOS, 2012
MUĞLA

T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

YÖNETİM MUHASEBESİ
VE
ÖRGÜT KÜLTÜRÜ ETKİLEŞİMİ:
SANAYİ İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

ALPER ERSERİM

Sosyal Bilimler Enstitüsünce
“Doktora”
Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 10.08.2012

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 08.08.2012

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Recep ŞENER

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Durmuş ACAR

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Hayrettin USUL

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Ercan BALDEMİR

Jüri Üyesi : Yrd.Doç.Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

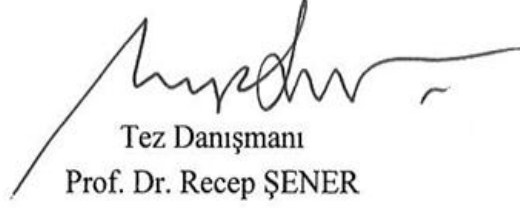
Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Namık Kemal ÖZTÜRK

AĞUSTOS, 2012
MUĞLA

TUTANAK

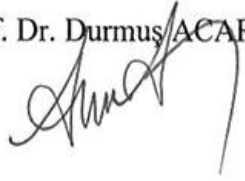
Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 25.07.2012 Tarih ve 561/2 Sayılı Kararı uyarınca oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 38/6 maddesine göre, İşletme Anabilim Dalı Doktora öğrencisi Alper ERSERİM'in "*Yönetim Muhasebesi ve Örgüt Kültürü Etkileşimi: Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma*" adlı tezini incelemiş ve aday 08/08/2012 tarihinde saat 10.30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin **kabul** edildiğine oybirliği ile karar verildi.


Tez Danışmanı
Prof. Dr. Recep ŞENER

Üye

Prof. Dr. Durmuş ACAR



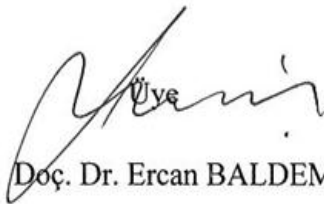
Üye

Doç. Dr. Hayrettin USUL



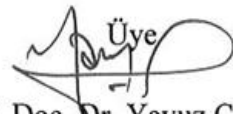
Üye

Doç. Dr. Ercan BALDEMİR



Üye

Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ



YEMİN

Doktora tezi olarak sunduğum "*Yönetim Muhasebesi ve Örgüt Kültürü Etkileşimi: Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma*" adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

10/08/2012

Alper ERSERİM



YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

YAZARIN

MERKEZİMİZCE DOLDURULACAKTIR.

Soyadı: ERSERİM

Adı : Alper

Kayıt No:

TEZİN ADI

Türkçe: Yönetim Muhasebesi ve Örgüt Kültürü Etkileşimi: Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma

Y. Dil : Interaction of Management Accounting and Organization Culture : A Research on Industrial Firms

TEZİN TÜRÜ: Yüksek Lisans

Doktora

Sanatta Yeterlilik

O

•

O

TEZİN KABUL EDİLDİĞİ

Üniversite : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi

Fakülte : İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Diğer Kuruluşlar :

Tarih : 08.08.2012

TEZ YAYINLANMIŞSA

Yayımlayan :

Basım Yeri :

Basım Tarihi :

ISBN :

TEZ YÖNETİCİSİNİN

Soyadı, Adı : ŞENER, Recep

Ünvanı : Prof. Dr.

TEZİN YAZILDIĞI DİL : TÜRKÇE TEZİN SAYFA SAYISI: 156

TEZİN KONUSU (KONULARI) :

- 1.Yönetim Muhasebesi Uygulamaları
- 2.Örgüt Kültürü
- 3.Çevresel Belirsizlik, Algılanan Rekabet Düzeyi

TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER:

1. Yönetim Muhasebesi
2. Örgüt Kültürü
3. Sanayi İşletmeleri
4. Çevresel Belirsizlik,
5. Algılanan Rekabet Düzeyi

İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMELER:

1. Management Accounting
2. Organization Culture
3. Industrial Firms
4. Environmental Uncertainty
5. Perceived Competitive Level

Başka vereceğiniz anahtar kelimeler varsa lütfen yazınız.

- | | |
|---|----------------------------------|
| 1- Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum | <input type="radio"/> |
| 2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir | <input checked="" type="radio"/> |
| 3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir | <input type="radio"/> |

Yazarın İmzası :

Tarih : 10/08/2012



ÖZET

Günümüzde muhasebenin kültürel kurumsal ve toplumsal uygulamaları, muhasebe kuramının değişik disiplinlerinin gelişmesine neden olmuştur. İlki 1976 yılında muhasebenin daha çok davranışsal boyutu ile ilgili Hopwood tarafından yayınlanan “Muhasebe, Örgütler ve Toplum Dergisi” bu gelişmenin somut bir göstergesi olup, bu çalışmalar muhasebenin sosyal ve kurumsal bir uygulama alanı olarak kabul edilmektedir. Muhasebe teorisinin bu alt alanına göre muhasebe pratiklerinin temel yapısı, sosyolojik bakış açısıyla ele alınmaktadır. Organizasyon çalışmalarının analizi için oldukça önem arz eden örgüt kültürü de toplum ve örgüt arasında bir bağlantı aracı olarak düşünülebilir. Örgüt kültürü, yönetim muhasebesi uygulamaları gibi, yönetim pratiklerinin her hangi birini kısıtlayabilir ya da güçlendirebilir.

Bu çalışma örgüt kültürü ve yönetim muhasebesi pratikleri arasındaki ilişkinin araştırılması amacıyla ele alınmıştır. Çalışmada örgüt kültürü, işletmenin karakteristikleri ve algılanan dış çevre, bağımsız değişkenler; yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımı da bağımlı değişken olarak belirlenmiştir. Örgüt kültürü temel bağımsız değişkendir. İşletmenin karakteristikleri; firmanın büyüklüğü, yaşı, biçimselleşme ve merkezileşme değişkenleri ile işlevselleştirilmektedir. Algılanan dış çevre ise, çevresel belirsizlik ve rekabetin şiddeti ile ifade edilmiştir. Bu kapsamda öncelikle, belirlenen değişkenlerin etkileşimi analiz edilecek, daha sonra bağımsız değişkenlerin yönetim muhasebesi uygulamalarına etkisi inceleme konusu edilecektir.

ABSTRACT

The cultural, institutional and societal employment of accounting has led to the recent development of different disciplines of accounting theory. The first one, the 'Journal of Accounting, Organizations and Society' published by Hopwood in 1976, whose interest being more on the behavioral dimension of accounting, testifies to this concrete development, while such works accepting accounting as an social and institutional field of application. According to this sub-field of accounting theory, the fundamental structure of the accounting practices is considered through a sociological point of view. The organization culture, which is highly important for the analysis of the organizational works, can be considered as a mean of connection between the society and the organization. The organizational culture, like the management accounting practices, can restrict or fortify each and any of the management practices.

This study was undertaken for the purpose of investigating the relationship between the organizational culture and management accounting practices. The independent variables in the study: organizational culture, characteristics of the firm and the perception of the outside environment, as well as the way the management accounting practices were used. The main independent variable is the organization culture. The characteristics of the organization were functionalized through the variables of the size of the firm and its age, its formability and centralization. Meanwhile, the perceived environment was expressed as the environmental uncertainty and perceived competitive level. In this study, firstly the interaction of the determined variables are analyzed, then the effect of the independent variables on the management accounting are considered.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT.....	II
İÇİNDEKİLER	III
TABLOLAR LİSTESİ.....	VII
ŞEKİLLER LİSTESİ	IX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM MUHASEBESİ

TOPLUM VE DAVRANIŞ BİLİMLERİ ETKİLEŞİMİ

1.1. YÖNETİM MUHASEBESİ VE BİLGİ YÖNETİMİ.....	4
1.1.1 Yönetim Muhasebesi	5
1.1.1.1. Yönetim Muhasebesinin Gelişim Süreci ve Teknikleri.....	6
1.1.1.2. Yönetim Muhasebesi ve Finansal Muhasebe İlişkisi	12
1.1.1.3. Yönetim Muhasebesi ile Finansal Muhasebe Arasındaki Farklılıklar	14
1.1.2. Bilgi Yönetimi	16
1.1.2.1. Bilgi ve Karar Verme	18
1.1.2.2. Bilgi Yönetiminin Basamakları	19
1.1.2.3. Bilgi Yönetimi Süreci ve Örgütler.....	21

1.2. TOPLUM BİLİMİ (SOSYOLOJİ) VE YÖNETİM MUHASEBESİ	
ETKİLEŞİMİ	22
1.2.1. Sosyolojiye İlişkin Temel Kavramlar	22
1.2.2. Max Weber ve Karl Marx Açısından Muhasebe	23
1.2.3. Frankfurt Okulu ve Eleştirel Teori Açısından Muhasebe	25
1.3. DAVRANIŞ BİLİMİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ İLİŞKİSİ	26
1.3.1. Davranış Bilimine İlişkin Temel Kavramlar.....	27
1.3.2. Muhasebe Araştırmalarının Gelişimi	28
1.3.3. Davranışsal Muhasebe Alanının Gelişimi.....	31
1.3.4. Yönetim Muhasebesinin Davranışsal Boyutu.....	33

İKİNCİ BÖLÜM

ÖRGÜT KÜLTÜRÜ VE

YÖNETİM MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

2.1. YÖNETİM VE ÖRGÜT KURAMINA GENEL BAKIŞ	35
2.1.1. Disiplinler Arası Bir Bilim Olarak Yönetim ve Yönetim Biliminin Evrimi ...	38
2.1.2. Örgüt Kuramı	41
2.1.3. Yönetim ve Örgüt Kuramı Araştırmalarına Yön Veren Gelişmeler ve Alt Alanların Ayrımı	44
2.1.4. Türkiye’de Yönetim ve Örgüt Yazını İncelemeleri	47
2.2. KÜLTÜR KAVRAMI VE İNSAN DAVRANIŞI	49
2.2.1. Sosyal Kuramlar ve Kültür Kavramı	49
2.2.2. İnsan Davranışı ve Kültürel Görecelik	50
2.2.3. Örgüt Kuramları ile Kültür Kuramlarının Etkileşimi	50

2.3. ÖRGÜT KÜLTÜRÜ	53
2.3.1. Örgüt Kültürü Kavramı	54
2.3.2. Örgüt Kültürünün Temelleri	55
2.3.3. Ulusal Kültür Kavramı ve Örgüt Kültürü İle İlişkisi	58
2.3.4. Hofstede'nin Örgüt Kültürü Boyutları	59
2.3.5. Örgüt Kültürü ve İklimi	59
2.3.6. Örgüt Kültürü ve İklimine İlişkin Perspektifler	61
2.3.7. Kültür ve İklimin Ölçümü ve Sonuçları.....	62
2.3.8. Örgüt Kültürü Araştırmalarının Temelleri	69
2.4. YÖNETİM MUHASEBESİ ARAŞTIRMALARI TEORİSİ	71
2.4.1. Durumsallık (Koşul Bağımlılık) Teorisi ve Yönetim Muhasebesi	71
2.4.2. Vekâlet Kuramı ve Yönetim Muhasebesi	72
2.5. YÖNETİM MUHASEBESİ İLE ÖRGÜT KÜLTÜRÜ İLİŞKİSİ.....	73
2.5.1. Muhasebe-Kültür İlişkisi	73
2.5.2. Yönetim Muhasebesi Kültür ve Örgüt Kültürü İlişkisi.....	76

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SANAYİ İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	79
3.2. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİN GELİŞTİRİLMESİ.....	80
3.3 ARAŞTIRMANIN STRATEJİSİ.....	82
3.3.1. Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama Tekniği.....	82
3.3.2. Örneklem.....	82

3.4. ARAŞTIRMA MODELİNDE YER ALAN DEĞİŞKENLER VE DEĞİŞKENLERİN ÖLÇÜMÜNE İLİŞKİN BULGULAR.....	83
3.4.1. Araştırmada Yer Alan Değişkenler.....	83
3.4.1.1. Bağımsız Değişkenler.....	84
3.4.1.2. Bağımlı Değişken	86
3.4.1.3. Kontrol Değişkenleri	86
3.4.2. Araştırma Değişkenlerinin Ölçümü	87
3.4.2.1 Örgüt Kültürünün Ölçümü.....	88
3.4.2.2. Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Ölçümü	95
3.4.2.3. Algılanan Çevresel Belirsizlik.....	99
3.4.2.4. Algılanan Rekabet Düzeyi.....	100
3.4.2.5. Kararların Merkezileşmesi	101
3.4.2.6. Biçimselleşme.....	102
3.4.3. Ölçeklerin Güvenilirlik Analizi	102
3.5. VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULAR	103
3.5.1. Tanımlayıcı İstatistikler	104
3.5.1.1. Katılımcılara İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler.....	104
3.5.1.2 Yanıtlayıcıların Özelliklerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler.....	105
3.5.2. Hipotezlerin Testi.....	108
3.5.3. Diğer İstatistik Analizler.....	118
3.6. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI.....	122
SONUÇ VE ÖNERİLER	123
EKLER	126
Ek-1 Anket Formu	126
Ek-2 Normal Dağılım Tablosu.....	132
KAYNAKÇA	133

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo-1.	Yönetim Muhasebesinin Gelişim Süreci.....	8
Tablo-2.	Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Yapısal Olarak Sınıflandırması	11
Tablo-3.	Muhasebe Dallarının Genel Görünümü	16
Tablo-4.	Bilgi Yönetiminin Basamakları.....	20
Tablo-5.	Seçilen Dergiler ve Analiz Edilen Çalışmaların Özellikleri	28
Tablo-6.	Örgüt Kültürüne İlişkin Emik ve Etik Bakış Açılarının Varsayımları ve Gerektirdiği Yöntemler	66
Tablo-7.	Örgüt Kültürü Ölçeği Açıklayıcı ve Karakteristik İfadelerin Değerleri	89
Tablo-8.	KMO And Bartlett's Testi(Faktör Analizi Elverişliliğinin Testi)	90
Tablo-9.	Örgüt Kültürü Çevrilmiş Faktör Matrisi	92
Tablo-10.	Örgüt Kültürüne İlişkin Faktör Analizi Sonuçları (Revize).....	93
Tablo-11.	Örgüt Kültürü Korelasyon Tablosu.....	94
Tablo-12.	Ülkelerin Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Sınıflandırması	96
Tablo-13.	Yönetim Muh. Uygulamaları Kullanım ve Önem Düzeyi Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	98
Tablo-14.	Algılanan Çevresel Belirsizlik Ortalama ve Standart Sapma Değerler.....	100
Tablo-15.	Algılanan Rekabet Düzeyi Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	101
Tablo-16.	Kararların Merkezileşmesi Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	101
Tablo-17.	Biçimselleşme Değişkeninin İfadelerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	102
Tablo-18.	Ölçeklerin Kaynakları ve Cronbach's Alpha Değerleri	103
Tablo-19.	İşletmelerin Ortaklık ve Hukuki Yapısı	104
Tablo-20.	Kaynak Planlama Sistemi Kullanımı	105
Tablo-21.	Yanıtlayıcılara İlişkin Cinsiyet, Eğitim ve Görev Bilgileri.....	105

Tablo-22. Yanıtlayıcıların Yaşı, Hizmet Süresi Ve Kariyer Sürelerinin Minimum, Maksimum, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	106
Tablo-24. Değişkenlerin Minimum, Maksimum, Ort. ve Cronbach's Alpha Değerleri.....	107
Tablo-25. Değişkenlerin Normal Dağılım Değerleri	109
Tablo-26. Bağımlı, Bağımsız ve Kontrol Değişkenlerinin Korelasyon Tablosu.....	114
Tablo-27. Demografik Değişkenler Kontrol Edildiğinde Değişkenlerinin Korelasyon Tablosu.....	115
Tablo-28. Şirket Türlerinin Yönetim Muh. Uygulamalarına İlişkin Ort. Değerleri ...	114
Tablo-29. Bağımsız Gruplar İçin T Testi.....	115
Tablo-30. Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Değişkenlerle İlişkisi ve Hipotez Testlerinin Özeti.....	117
Tablo-31. Hiyerarşik Regresyon Modeli	119
Tablo-32. Yön. Muh Kullanım Kategorilerinin Örgüt Kültürü Boyutlarına İlişkin Ortalama Değerleri.....	120
Tablo-33. Örgüt Kültürü Boyutları Bağımsız Gruplar İçin T Testi.....	121

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil-1. Yönetim Muhasebesi – Finansal Muhasebe – Maliyet Muhasebesi İlişkileri	13
Şekil-2. Muhasebe Literatüründe Ortak Atıf Haritası, 1972–1981.....	30
Şekil-3. Muhasebe Literatüründe Ortak Atıf Haritası, 1982–1990.....	30
Şekil-4. Muhasebenin Sosyal Yapısı	32
Şekil-5. Kültür ve Örgüt Kuramlarının Etkileşimi	52
Şekil-6. Başlıca Örgüt Kültürü Modelleri Ve Boyutları.....	68
Şekil-7. Örgüt Kültürü Rekabetçi Değer Modeli.....	69
Şekil-8. Otley'in(1980) Durumsallık Teorisi Şeması.....	72
Şekil-9. Kültür, Toplumsal Değerler ve Muhasebe Alt-Kültürü	74
Şekil-10. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri	80

GİRİŞ

İşleme yönetimi bir karar verme süreci olarak ifade edilirse karar verme araçlarının da yönetimin önemli bir parçası olduğu sonucuna varılabilir. Karar verme aşamasının temeli bilgidir. Bilginin önemli bir rekabet aracı haline geldiği dünyada, her bilgi kullanılabilir düzeyde ve kalitede olmayabilmektedir. Bu noktada finansal bilgi ihtiyacını gidermek için, tüm işletmeler açısından en önemli alanlardan birisi de muhasebedir. İşletmeler açısından önemli bir karar destek sistemi olan yönetim muhasebesi uygulamalarının fonksiyonel olabilmesi için işletmeler öncelikle finansal muhasebe bilgi düzeyine sahip olunması gerekmektedir. Dolayısıyla yönetim muhasebesi uygulamalarını yapabilmek için kullanılan bilgilerin doğru, güvenilir ve belirli standartlara uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Finansal muhasebe ile yönetim muhasebesinin ayrıldığı nokta da bu aşamada başlamaktadır. Finansal muhasebe uygulamalarının bir taraftan işletme dışı kullanıcılar için zorunlu olarak hazırlanan bir raporlama sistemi olmakla beraber, diğer taraftan yönetim muhasebesine de veri sağlamaktadır. Ancak, yönetim muhasebesi uygulamaları için sadece finansal muhasebeden gelen veriler yeterli gelmeyebilir. Bunun için yönetim muhasebesi; performans ölçüm sistemleri, rakiplerin analizi, çevresel ve ekonomik etkenler vb. alanlarından da veri sağlamaktadır.

Bu araştırmada da yönetim muhasebesi uygulamaları temel değişken olarak kabul edilmiştir. Bunun nedeni; yönetim muhasebesi uygulamalarının belirli standartlara ve yasalara bağlı kalmadan, isteğe bağlı olarak yürütülmesidir. Bu isteğe bağlı olma durumu, örgüt içi nedenlerden kaynaklanacağı gibi, örgüt dışı faktörlerden de kaynaklanabilir. Muhasebe yöneticisi ile örgüt arasındaki temel bağ, karar verme kavramı ile ortaya çıkmaktadır. Karar verme, organizasyon içinde yöneticiler tarafından gerçekleştirilen bir eylemdir. Örgüt kültürü de işletme içi değişkenlerden birisidir ve karar verme konusunda eğilimleri belirlemektedir. Örgütün yenilikçi, kuralcı, destekleyici veya amaç odaklı olmasının, belirlenen

yönetim muhasebesi uygulamalarıyla ilişkili olup olmadığı bu çalışmanın temel konusudur. Ayrıca, örgütsel karakteristikler içinde biçimselleşme, merkezileşme ve demografik özelliklerin de yönetim muhasebesi uygulamaları kullanımı ile ilişkisi kontrol edilecektir. İşletme içinden kaynaklanan etkilerin yanında, çevresel değişkenlerin de kontrol altına alınması gerekeceğinden, bu değişkenler de algılanan rekabet ve çevresel belirsizlik düzeyleri de araştırma kapsamında incelenekcektir.

Araştırma, yönetim biliminin, “durumsallık yaklaşımı” ile açıklanmaya çalışılacaktır. Bilindiği üzere durumsallık yaklaşımında, örgütlerin örgüt-çevre ilişkilerinden kaynaklanan sorunlara, klasik yaklaşımların ve sistem yaklaşımının getirdiği; kurallar, varsayımlar, genellemelerden çok, derinlemesine yapılan araştırmalarla çözüm aranmaktadır. Ayrıca durumsallık yaklaşımı, kültürel ve toplumsal ortamlardan bağımsız olma varsayımına dayanmaktadır. Dolayısıyla bu çalışma örgüt içi ve çevresi faktörleri dikkate alırken, örneklem içinden seçilen ülkenin kültürel, toplumsal ve ekonomik durumunu göz ardı etmektedir.

Araştırmada çalışma birimi olarak, sanayi işletmeleri ele alınmıştır. Bunun temel nedeni, yönetim muhasebesi uygulamalarının, sanayi işletmelerinde yaygın olarak kullanılacağı düşüncesidir. İkinci neden ise, sanayi işletmelerinde, temel finansal işlemler dışındaki diğer muhasebe uygulamalarına, küçük işletmelere göre daha fazla gereksinim duyulması şeklinde özetlenebilir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, yönetim muhasebesi ile toplum bilimi etkileşimi ele alınmış, bu amaçla öncelikle muhasebe, yönetim muhasebesi, bilgi ve karar verme konularına ait açıklamalarda bulunulmuş, daha sonra toplum ve davranış bilimlerinin, yönetim muhasebesi ile ilişkileri ele alınmıştır.

İkinci bölümde, örgüt kültürü ve yönetim muhasebesi ilişkisi ele alınmış olup, bu amaçla yönetim bilimi ve örgüt kuramı, kültür, örgüt kültürü ve yönetim muhasebesi araştırmaları teorisi alanında, literatür taramasına dayalı açıklamalarda bulunularak, yönetim muhasebesi ve kültür ilişkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise, yönetim muhasebesi ve örgüt kültürü etkileşimi üzerine sanayi işletmeleri üzerine bir araştırma yapılmış olup, bu

çerçevede araştırmanın amacı, modeli, hipotezlerin geliştirilmesi ve stratejisi belirlendikten sonra, araştırma modelinde yer alan değişkenler ve değişkenlerin ölçümü yapılmış ve verilerin analizleri gerçekleştirilmiştir. Çalışma, araştırmanın sınırlılıkları, katkıları, genel sonuç ve önerileri, ayrı birer başlık altında ele alınarak sonuçlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM MUHASEBESİ

TOPLUM VE DAVRANIŞ BİLİMLERİ ETKİLEŞİMİ

Toplumsal hayatın en önemli buluşlarından biri olan yazılı kanıtların, muhasebe ve ticari ilişkilerden başlaması, muhasebenin toplumsal hayatla ne ölçüde etkileşim içinde olduğuna bir işaret olarak kabul edilebilir. Bilinen ilk yazılı kalıntılar, Sümerliler (MÖ 3400) tarafından kabarık yazılı ve mühürlü zarfların ve kil tabletlerin üzerine yazılan ticari sözleşmelerdir. İlk yazılar genellikle sığır, tavuk gibi hayvanlar ile buğday, arpa yağ gibi besinlerden oluşan değişik tokuş objelerini göstermektedir. Yazının başlangıcı, bazı ticaret ve muhasebe fonksiyonlarına cevap verir (Journet, 2009: 156).

Toplum bilimi açısından kökenleri bu kadar eskilere dayanan muhasebenin tarihsel gelişimi, bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Ancak muhasebenin, toplumların yaşam koşullarına bağlı olarak gelişip değişen bir olgu olması nedeniyle, bu bölümde sosyolojinin bazı akım ve temsilcilerinin, muhasebe-toplum bilimi ilişkisi alanındaki tespitlerine yer verilecektir. Ancak bu açıklamalardan önce muhasebe kurumsal bir alan olarak incelenerek, muhasebenin sınıflandırılmasına ve yönetim muhasebesinin bu sınıflandırma içindeki yerine kısaca değinilecektir.

1.1. YÖNETİM MUHASEBESİ VE BİLGİ YÖNETİMİ

Muhasebede kavram ve tekniklerin gelişmesinden önce, belirli olayların ve bilgilerin gelişmesi gereklidir. Bunlardan, muhasebe için temel alınabilecek olanı, ifade yeteneğidir. İfade yeteneği yazma sanatı, aritmetiğin gelişmesi ve ortak bir değişim aracı olarak paranın geniş bir şekilde kullanılmasıyla mümkündür. Muhasebenin gelişmesinde etkili olan en önemli olay, Ortaçağ İtalyan kentleri çevresinde oluşan ticaret merkezlerinin ortaya çıkmasıdır. İtalyan dilinde

“commenda” denilen “pasif ortaklıkta” pasif ortağın sağladığı sermaye, etkin rol oynayan ortağa verilen bir tür ödünç para olarak ifade edilmektedir. Bu ortaklık türü muhasebenin gelişiminde önemli rol oynamış ve bu sayede işletmenin sahiplerinden ayrı bir kişi olarak ele alınması düşüncesi benimsenmiştir (Akdoğan,1987: 67). Muhasebenin içinde bulunduğu çevre, doğal olgu ve olaylar içerir. Bu tür olgu ve olaylar, bir yandan muhasebenin gelişmesinde itici güç olurken, diğer yandan muhasebenin kendini uyarlamasını gerektiren yeni koşullar ortaya çıkarmaktadır. Muhasebe, çevresindeki gelişmeleri izlerken, kendi gelişim ve değişiminin de muhasebe ilgilileri tarafından izlenmesi gerekmektedir.

Muhasebe alan olarak, farklı bireysel niteliklere sahip kişi ve bu kişilerin oluşturduğu çeşitli örgütleri kapsayan geniş bir çerçeveye sahiptir. Örgütler, kurumlar ve toplum ile muhasebe uygulamaları arasında her zaman bir etkileşim söz konusudur. Muhasebe, çevresindeki toplumun değerlerine ve değer yargılarına, toplumun sahip olduğu mülkiyet haklarına, örgütlerin ekonomik ilişkilerinde kullandığı araçlara, ekonomik ve örgütsel işlemlerdeki yasal ve politik kurallara duyarlı olmak, bunları veri olarak almak zorundadır(Akdoğan, 1987: 173). Bunun yanında, küresel gelişmelerin odağı haline gelen evrensel yasa ve düzenlemelere de uyum sağlamak durumundadır.

Muhasebenin hitap ettiği kişiler esas itibariyle iki temel grupta toplanabilir. Bunlar işletme dışındaki gerçek ve tüzel kişiler ile işletme içindeki yöneticilerdir. Bu grupların işletmenin durumu ve faaliyetleri ile ilgili olarak ihtiyaç duydukları sayısal bilgiler, çoğu zaman gerek nitelik, gerekse nicelik yönünden birbirinden farklıdır. Bu farklılık, muhasebenin iki ana sınıfa ayrılmasına neden olmuştur. Bunlar; finansal muhasebe ve yönetim muhasebesidir.

1.1.1 Yönetim Muhasebesi

Muhasebe kavramı, sözlük anlamıyla hesaplaşma, karşılıklı hesap görmedir. Muhasebeye işletme açısından bakıldığında, muhasebe bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan, bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2006: 9). Muhasebe bilim dalı olarak ise, işletme ana

bilim dalının diğer disiplinleriyle kayıt tutma ve maliyet hesaplama boyutundaki bağıntısını geliştirerek üst yönetimden insan kaynaklarına, pazarlamadan üretime, tüm alt disiplinlerle yönlendirici anlamda bağlantı kuran, yönetsel kararlara ışık tutmaya yönelik bilgi üreten bir bilim dalı haline gelmiştir (Özbirecikli, 2003: 45). Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere muhasebenin geçmişe ait bilgileri yansıtmanın yanı sıra, geleceğe dönük olarak yönetsel bilgilerin hazırlanma görevini de üstlendiği görülmektedir. İşte bu görevi üstlenen muhasebe türü yönetim muhasebesidir.

Yönetim muhasebesi ile ilgili olarak literatürde çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Yönetim muhasebesi, makul ekonomik hedeflere yönelik bir plan kurarak yönetime yardımcı olmak için geliştirilen bir uygulamalar bütünüdür. İşletmenin tarihsel ve tahmini ekonomik verilerini, işlemenin hedeflerine ulaşma yolunda ve rasyonel karar verme aşamasında, uygun tekniklerin ve kavramların uygulaması olarak da tanımlanabilir (Belkaoui, 2002: 2). Yönetim muhasebesi, işletme sahiplerinin ya da üst düzey yöneticilerin, kararlarını (işletmenin yeni yatırım yapma, finansal kiralama, satın alma, reklam ve tanıtım giderlerinin belirlemesi, v.b.) alırken ihtiyaç duydukları bilgileri sağlar (Libby ve Short, 2003: 4). Yönetim muhasebesi, yöneticilerin gereksinim duydukları bilgilerin ham veri olarak toplanmasından başlayıp, sonuçta istenilen bilgilere uygun raporların düzenlenmesine kadar yürütülen, tüm muhasebe çalışmalarıdır (Büyükmirza, 2006: 26). Yönetim muhasebesi, işletme yönetimini esas alarak gerekli bilgilerin üretim ve sunumunu sağlayan muhasebenin bir alt sistemidir (Karakaya, 2009: 8).

1.1.1.1. Yönetim Muhasebesinin Gelişim Süreci ve Teknikleri

Yönetim muhasebesi anlayış ve uygulamalarının ilk izlerine, Birinci Dünya Savaşı'ndan sonraki yıllarda yaşanan yüksek enflasyonlu dönemlerde Almanya'da rastlanmaktadır. Muhasebenin bir planlama ve kontrol aracı olarak yöneticiler için çok önemli bir araç haline getirilmesi ise, İkinci Dünya Savaşı sonlarından itibaren ABD'de gerçekleştirilen çalışmalarda göze çarpmaktadır (Peker, 1980: 2). Yönetim muhasebesi sistemindeki gelişmeler, bilimsel yönetim anlayışındaki gelişmeler paralelinde ortaya çıkmıştır. 19. Yüzyılın son çeyreğinde ortaya atılan bilimsel yönetim anlayışıyla birlikte "çalışma standartları" kullanılmaya başlamıştır. Bu

standartla işletmelerde üretkenliği arttırmak ve böylece hammaddenin etkin ve işçiliğin verimli bir biçimde kullanılması amaçlanmıştır (Titiz ve Çetin, 2000: 123,124). Bilimsel yönetim anlayışı çerçevesinde daha sonraki gelişmeler ise şu şekildedir.

20. yüzyılın başlarında işletmelerin yapısı ve işleyişine ilişkin önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu çerçevede işletmenin organizasyon yapılarında önemli değişiklikler olmuş, merkeziyetçilik anlayışından uzaklaşarak farklı sorumluluk merkezlerine (finansman, üretim, pazarlama vb.) doğru bir değişim başlamıştır. Tüm bu gelişmeler bölümler arası koordinasyon ve bütçeleme faaliyetlerini de beraberinde getirmiştir. Bu dönemde maliyet ve yönetim muhasebesi açısından en önemli yenilik, yapılan yatırımlarda geri ödeme ölçüsünün kullanılmaya başlanmış olmasıdır. Yatırım geri ödeme süresi, tek tek faaliyet gösteren işletme bölümlerinin ve bir bütün olarak işletmenin, ticari başarısını ayrıntılı bir biçimde hesaplayan bir ölçüdür. Yöneticiler, sermayeyi belirli kaynaklara dağıtırken, kendilerini yönlendirecek ve faaliyetlere katılan bölümlerin başarısını değerlemede yardımcı olacak bir ölçü olarak “yatırımın geri ödeme süresi oranını” kullanmaya başlamışlardır (Kaplan, 1984: 396,397). 20. yüzyılın ilk dönemlerinde kullanılmaya başlayan geri ödeme süresi ölçüsünün, temel yönetim muhasebesi uygulamalarından biri olduğu ve günümüzde de halen kullanıldığı gözlenmektedir.

Yönetim muhasebesinde yaşanan değişim sürecine bakıldığında, yönetim muhasebesinin son yıllarda işletmede karar verme ve performans ölçme görevlerini yerine getirmekle beraber, sosyal ve kültürel olaylardan da etkilenerek farklı raporlama tekniklerini geliştirdiği görülmektedir. Bu noktadan hareketle yönetim muhasebesinde yaşanan değişimin birçok değişken tarafından şekillendirildiğini söylemek mümkündür. Tablo-1’de yönetim muhasebesinin gelişim süreci özetlenmiştir. Tabloda dikkat çeken nokta, kullanılan yöntem ve odaklanılan içeriğin birkaçının dışında neredeyse tamamen değiştiğidir.

Tablo-1. Yönetim Muhasebesinin Gelişim Süreci

Yönetim Muhasebesi	Belirleyici Özellik	Kullanılan Yöntemler	Odaklanılan İçerik	
1. Yönetim Muhasebesinin Ortaya Çıkışı	Sistematik değil	Rasyo analizleri, gerçek maliyetleme	Yönetim ile muhasebe arasında	
2. Geleneksel Yönetim Muhasebesi	Taktikler ve geri besleme	Standart maliyetleme ve bütçe kontrolü	Kontrol yönetiminin etkinliğinden planlanmış değere doğru	
3. Matematiksel Yönetim Muhasebesi	Taktikler ve geri besleme, kısmen stratejik ve ileri beslemeye doğru	Kâr tahmini değişiklikleri ve fırsat maliyeti	Karar ve performans-kontrol; fırsat maliyeti kavramı	
4. Bütünleşik Yönetim Muhasebesi	a) ABD	Strateji ve geri besleme	Faaliyet tabanlı maliyetleme, dengeli sonuç kartları	En uygun kararı verme; global iş yönetimi
	b) Japonya	Strateji ve ileri besleme	Maliyet tasarımı, kaizen maliyetleme, (hedef maliyetleme)	Önleyici ve proaktif stratejik maliyet yönetimi

Kaynak: (Nishimura, 2005: 25 den; Pehlivan ve Gerekan, 2009: 2)

Yukarıda yapılan açıklamalardan ve sunulan tablodan da anlaşılacağı gibi, yönetim muhasebesinde yaşanan değişimin, birçok değişken tarafından şekillendirildiğini söylemek mümkündür. Yönetim muhasebesindeki değişimi etkileyen faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Demir, 2008: 57-68).

- Küresel işletme çevresi,
- Üretim teknolojilerindeki değişim,
- Bilgi teknolojilerinin kullanımı, internet ve e-ticaretin yaygınlaşması,
- Müşteri odaklılık,

- Yönetim fonksiyonlarının şekil değiştirmesi, yönetim ve rekabet stratejileri,
- Sosyal, politik ve kültürel faktörlerdir.

Daha önce yönetim muhasebesinin verilen tanımları çerçevesinde yeni yönetim muhasebesi yaklaşımları, *geleceğe dayalı yönetim muhasebesi* olarak nitelendirilmektedir. Mevcut yönetim muhasebesi teorileri; teori ve uygulamaya dayalı iken artık geleceğe dayalı yönetim muhasebesi modelleri kurulmaya başlandığı ifade edilmiştir. “Geleceğe Dayalı Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı; gelecek tahminleri, hızlı teori geliştirme, model kurma, uygulama ve sonuçları değerlendirme aşamalarını içeren bir yaklaşımdır.”(Lätinen, 2003: 295’den; Demir, 2006: 4). Bu durum, geçmişe yönelik yapılan analizlerle birlikte artık gelişmiş tahminleme yaklaşımlarının da kullanılmaya başladığını ifade etmektedir.

Yönetim muhasebesi yazını için önemli gelişmelerden biri, R. Anthony’nin 1956 yılında “Managerial Accounting” adlı kitabının yayınlanmasıyla gerçekleşmiştir. Bu kitabın en önemli özelliği, daha önceki maliyet muhasebesi kitaplarından farklı olarak maliyet muhasebesi yerine yönetim muhasebesine odaklanılmış olması ve daha önce maliyet muhasebesi kitaplarında yer alan problemler yerine, örnek olay çalışmalarına yer vermesidir. Anthony’nin 1965 yılında yayınladığı “Planning and Control Systems: A Framework for Analysis” isimli kitabı da yayımlandığı dönemde yönetim muhasebecileri üzerinde önemli bir etki yaratmıştır (Maher, 2000: 337’den; Dönmez ve vd. 2006: 180).

1962 yılında ilk baskısı yayınlanan ve günümüzde de basımına devam edilen C.T.Horngren’e ait “Cost Accounting: A Managerial Emphasis” isimli kitap, eğitim müfredatının yönetim muhasebesiyle tanışmasında resmi bir araç olmuştur. Kitabın başlığı maliyet muhasebesi olmasına rağmen, Horngren bu eserinde yönetim muhasebesi konularına önemli düzeyde yer vermiştir. Söz konusu kitapta stok değerleme ve bilinen yöntemlere daha az yer verirken, karar alma ile ilgili olmak üzere yönetim muhasebesi konularına ağırlık verilmiştir (Maher, 2000: 337’den Dönmez ve vd. 2006: 180). Bu gelişmelere bakıldığında, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi alanlarının birbiriyle etkileşim içinde olduğu ya da tamamıyla bir arada ele alındıkları görülmektedir.

Yönetim teorilerindeki gelişmeler; modern yönetim muhasebesi anlayışındaki gelişmelerin çok ilerisinde oluşmuştur. Örneğin, modern yönetim muhasebesi, işletme yönetiminde ekonomik temelli karar alma modelleri kullanmakla beraber, tipik bir yönetim sürecinde, alınan kararlara karşı gösterilen insan davranışlarını yok kabul etmiştir. Diğer bir ifadeyle, modern yönetim muhasebesi anlayışında gelişen matematiksel modeller, davranışsal süreci göz ardı etmiştir (Birnberg, 2000: 172'den; Usul, 2005: 417). Davranışsal sürecin göz ardı edilmesi, aslında birçok temel değişkenin bu sürecin dışında tutulması anlamına gelmektedir.

Birnberg (2000: 714) yönetim muhasebesi gelişimini üç ayrı fonksiyonel döneme ayırmıştır.

- a. Maliyet muhasebesi dönemi
- b. Modern yönetim muhasebesi dönemi
- c. Post-modern yönetim muhasebesi dönemi.

Yönetim muhasebesi teknikleri yönetim muhasebesinin kavramsal yapısı dikkate alarak türetilmiştir. Bu konuda ortak bir tanımlama ya da sınıflandırma bulunmamaktadır. Birçok yönetim muhasebesi kitabı maliyet muhasebesi tekniklerine değinirken, davranışsal ya da nicel değerlendirmeler çok az sayıda kitapta ayrı bir bölüm olarak yer almaktadır. Bu sınıflandırmada, davranışsal, nicel, örgütsel ve karar almada etkili diğer tekniklerin bir yapı içinde muhasebeye ne kadar uyum sağlayacağı, önem arz etmektedir. Amerikan Muhasebe Derneği (The American Accounting Association-AAA) yönetim muhasebesi kurs komitesi, yönetim muhasebesi tekniklerine ilişkin, Tablo-2'deki yapısal sınıflandırmayı önermiştir (Belkaoui, 2002: 10-11).

Tablo-2-Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Yapısal Olarak Sınıflandırması

<i>Temel Maliyet Sistemleri</i>
Sistem Teorisi ve Muhasebesi
İletişim, Ölçüm Ve Bilgi Kavramları
Kriter Geliştirme
Geri Bildirim ve Kontrol Mekanizması
Bilgi Sistemleri
Yönetim Planlaması ve Kontrol Muhasebesi
Maliyet Kavramları ve Teknikleri
Varlıkların Maliyetlerinin Belirlenmesi
İşlem ve İş Maliyeti
Standart Maliyet Sistemi
Direkt Yüklenen Maliyet
Birleşik Üretim Maliyetleri
Maliyet Dağıtım Uygulamaları
İnsan Kaynakları Maliyet Sistemi
<i>Planlama</i>
Stratejik Planlama
Sürekli Planlama
Yatırım Kararları
Karşılaştırmalı Bütçeler
Maliyet Hacim Kar Analizi
Alternatif Seçim Kararları
<i>Yönetim Kontrolü</i>
Sorumluluk Muhasebesi
Maliyet Merkezleri
Finansal Performans Merkezleri
Yatırım Performans Merkezleri
Merkezileşmeye Karşı Adem-i Merkezileşmiş Yapılar
Transfer Fiyatlaması
Değerleme Yöntemleri
Performans Raporlama
<i>Operasyonel Kontrol</i>
İç Kontrol
Proje Kontrolü
Envanter Kontrolü

Kaynak: Belkaoui, 2002: 10-11

1.1.1.2.Yönetim Muhasebesi ve Finansal Muhasebe İlişkisi

Yönetim muhasebesinin amacı doğrudan yöneticiler tarafından kullanılmak üzere, o işletmenin alt birimleri hakkındaki her türlü verilerin toplanması ve işletme etkinliklerinin planlanarak işletme kararlarının alınmasına yardımcı olmaktır. Yönetim muhasebesi finansal muhasebe gibi bir takım yasal hüküm ve dış standartlarla yürütülmez (Şener, 2004: 3). Vergi Kanunlarına göre raporlama yapılması ve günümüzde de devam eden Uluslararası Raporlama Standartlarına uyum çalışmaları, finansal muhasebenin dış standartlarla yürütüldüğünün göstergeleridir. Yönetim muhasebesini diğer muhasebe uzmanlık alanlarından ayıran temel özellik; yönetim muhasebesinin işletme içi ve işletme dışındaki ekonomik verileri, finansal verileri ve finansal olmayan verileri kullanarak yönetimin bilgi ihtiyacını gidermesidir (Edmonds ve Tsay, 2000: 4'den; Demir, 2008: 3).

Çalışma tasarlanırken, yönetim muhasebesinin kapsam içine alınıp finansal muhasebe uygulamalarının kapsam dışı bırakılmasının nedeni de finansal muhasebe uygulamalarının dış etkenlere bağlı olması ve örgüt içi değişkenlerle açıklanamamasıdır.

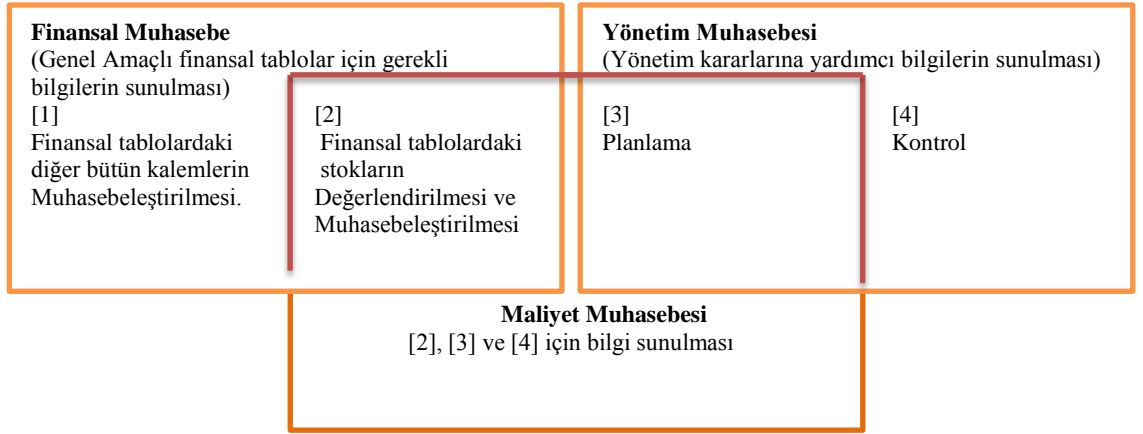
Finansal muhasebe, işletmenin finansal yapısını gösterir. Bu nedenle işletmenin kaynaklarını nereden sağladığı ve bunları nerelere yatırdığı genel muhasebe hesapları üzerinden izlenir (Sevilengül, 2006: 20).Yöneticiler ise gereksinim duydukları her türlü bilgi ve raporları istenilen teknik ve yöntemle hazırlayabilir. Bu farklılıklara rağmen uygulamada bu iki muhasebenin tamamen birbirinden ayrılması da olanaksızdır. Çünkü yönetim muhasebesi verilerinin bir kısmı (özellikle geçmişe ait veriler) finansal muhasebeden sağlanmaktadır. Bu nedenle iki muhasebenin bir arada kullanılması yaygın bir uygulama olarak gözlenmektedir. Finansal muhasebe ile yönetim muhasebesini birbirine bağlayan bu durum ise maliyet muhasebesi adı verilen bir muhasebe türü ile somut bir şekilde karşımıza çıkmaktadır (Şener, 2004: 6).

Maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi arasındaki ayrım, kitaplarda ve müfredatta tam olarak yapılamamaktadır. Bazı yönetim muhasebesi akademisyenlerine göre maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi içinde kabul edilmektedir. Ancak dış finansal raporlama için maliyetlerin kayıtlanması, yönetim

muhasebesi kavramıyla bağdaşmamaktadır. Ancak, maliyet muhasebesi kitaplarında yer alan bunun dışındaki konular yönetim muhasebesi konuları olarak ifade edilmektedir (Maher, 2000: 336'den; Dönmez vd. 2006: 180).

Geleneksel maliyet muhasebesi, her şeyden önce ürünlerin maliyetleriyle ilgilidir. Maliyet muhasebesinin odak noktasında, maliyet dağıtımı ve finansal muhasebeyle olan ilişkisi bulunmaktadır. Bunun yanında yönetim muhasebesi; planlama, yönetim ve kontrol kararları için maliyet bilgilerini kullanır (Horvath ve Gleich, 1994: 136; Horvath, 1991: 73'den; Yüzbaşıoğlu, 2003: 395).

Şekil-1. Yönetim Muhasebesi – Finansal Muhasebe – Maliyet Muhasebesi İlişkileri



Kaynak: Elitaş, 2010: 3

Finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinin ortak paydaları ve ayrıldıkları noktalar Şekil-1'de özetlenmiştir. Finansal tablolardaki stoklara ilişkin işlemler ve planlama konuları her üç muhasebe dalı için hesaplanırken, genel amaçlı finansal tabloların sunumu finansal muhasebe kolunun temel işlevi konumundadır. Maliyet muhasebesi iki muhasebe arasında karşılıklı bilgi akışını sağlayan bir köprü görünümünde, alan olarak iki muhasebe arasına dağılmış ancak, amaçları itibarıyla de çoğunlukla yönetim muhasebesi içinde kabul edilen bir muhasebe türüdür (Şener ve Dirlik, 2012: 98).

1.1.1.3. Yönetim Muhasebesi ile Finansal Muhasebe Arasındaki Farklılıklar

Yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe uygulamalarının ayırımının yapılması, çalışmanın temel dayanağı olan örgütsel faktörler ile yönetim muhasebesi ilişkisinin incelenmesi bakımından önem taşımaktadır. Çünkü finansal muhasebe uygulamalarının kullanımı konusunda herhangi bir isteğe bağlı olma durumu bulunmamaktadır. Bu yönüyle finansal muhasebe uygulamalarının ölçülmesi bir araştırma konusu için yeterli olmayabilir. Ancak yönetim muhasebesi uygulamalarının ölçümü ve analizi birçok çalışmaya konu olmaktadır.

Yönetim muhasebesi ile finansal muhasebe arasındaki temel farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Gürsoy, 1999: 3-5):

- Yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe farklı grupların bilgi ihtiyaçlarını karşılar. İşletme yöneticileri bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için finansal muhasebeden yararlınsalar da, yöneticilerin bilgi ihtiyacı genellikle finansal muhasebesinin sınırlarını aşar. Yönetim muhasebesinin sağladığı bilgiler arasında işletme dışındaki ilgili tarafların bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak bilgiler oldukça sınırlıdır.
- Finansal muhasebenin sağladığı bilgiler genellikle geçmiş hesap dönemlerine ilişkindir. Oysa yönetim muhasebesinin sağladığı bilgiler genellikle geleceğe yöneliktir. Yönetim muhasebesinde önemli olan, geçen ay kaç birim mal satıldığı değil, gelecek ay kaç birim satış yapılacağı, geçen ay alınan hammaddelere ne kadar ödendiği değil, gelecekte alınacak hammaddelere ne kadar ödeme yapılacağıdır.
- Finansal muhasebe hem işletme dışı hem de işletme içi gruplara bilgi sağlar. Bu bilgilerin herkes tarafından aynı şekilde algılanması ve yorumlanması son derece önemlidir. Bu bakımdan finansal muhasebe, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymak durumundadır. Oysa işletme yöneticilerine sunulacak bilgilerde böyle bir sınırlama yoktur. Yönetim muhasebesi bilgi sunma görevini yerine getirirken, finansal muhasebede olduğu gibi standart kalıplara uyma zorunluluğu yoktur. İşletmeler yöneticilerinin istekleri doğrultusunda yönetim muhasebesi sistemlerini ve bilgi sunma kalıplarını oluşturabilirler.

- Finansal muhasebenin sunduğu bilgiler, objektif ve irdelenebilir olmalıdır. Bir sanayi işletmesinde ilk madde ve malzeme stokları maliyet bedeli ile aktifleştirilebilir. Çünkü maliyet bedeli objektif bir veridir ve satıcıdan alınan fatura ile irdelenebilir. Yönetim muhasebesinde ise objektiflikten daha önemli olan geçerlilik ve esneklik ilkeleridir. Yönetim muhasebesi karar vermek için hangi bilgi geçerli ise o bilgiyi kullanır. Örneğin, fiyatlar genel düzeyinde artış varsa, ilk madde ve malzeme maliyeti geçerli bilgi olmaktan çıkar, cari piyasa fiyatı geçerli bilgi olur. Bu yönüyle yönetim muhasebesi oldukça esnekler. Finansal muhasebe ise katı ve kuralcıdır.

- İşletme yönetiminde birçok karar çok kısa sürede alınmak zorundadır. Bu bakımdan bilgi akış hızı, bilginin kesinliğinden daha önemli olabilir. Aynı zamanda yönetim muhasebesinde iktisadilik de önemlidir. Yani, bir bilgi elde etmek için katlanılan maliyet, onun işletmeye sağlayacağı ek gelirden düşük olmalıdır.

- Finansal muhasebenin sunduğu bilgiler işletmenin tümüne aittir. Oysa yönetim muhasebesinde, işletmenin sorumluluk merkezi sayılan her bölümü ayrı bir hesap birimi olup, muhasebe bilgilerinin sorumluluk merkezleri itibariyle toplanması, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması “sorumluluk muhasebesi” olarak alınan yönetim muhasebesinin bir alt birimini oluşturur.

- Finansal muhasebe ülkede yürürlükte olan yasalarla ilgili olarak zorunlu iken, yönetim muhasebesi isteğe bağlıdır. Vergi Kanunları, Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu gibi iş hayatı ile ilgili kanunlar işletmelere defter tutma ve başta devlet olmak üzere işletmeyle ilgili olan tüm gruplara bilgi verme zorunluluğu koyar. Yönetim muhasebesi ise, yasal bir zorunluluk değil, yöneticilerin bilgi ihtiyacından doğmuş olup, yasaların değil, yöneticilerin öngördüğü bilgileri üretir.

Yapılan açıklamalar ve belirtilen farklılıklar göz önünde bulundurulduğunda; finansal muhasebe, özellikle işletme dışındaki kişilere bilgi sağlar. Örneğin, yatırımcılar ve kredi kurumları işletmenin finansal tablolarına bakarak değerlendirmelerini yaparlar, bu değerlendirmelerin sonucunda karar verirler (Libby ve Short, 2003: 2). Finansal muhasebe dalında, kararlar ortaklar için hisse alımı satımı gibi işlemler olurken, kredi kuruluşları için kredi verme işlemi ile

örneklendirilebilir. Yönetim muhasebesi ise yöneticilere, karar verebilmeleri için gerekli olan her türlü geleceğe ait fayda-maliyet analizleriyle ilgili bilgiler verir. Fiyatlandırma, mamul üretme ya da satın alma, makine ve donatımı yenileyip yenilememe, kapasiteyi artırma veya azaltma, uygun mamul karışımını belirleme kararları bunlara örnek gösterilebilir. Muhasebe türlerinin karar verici ve örnekleri açısından durumu Tablo.3'deki gibidir.

Tablo-3. Muhasebe Dallarının Genel Görünümü

Muhasebe Dalı	Karar Verici	Karar Örnekleri
Finansal Muhasebe (Finansal Raporlama ve Finansal Tablolar)	Ortaklar Kredi Kuruluşları	Hisse Alımı Hisse Satımı Kredi Verme Faiz Oranı Belirleme
Yönetim Muhasebesi	Yöneticiler	Ürün Fiyatı Belirleme Mamul Üretme veya Satın Alma Makine ve Donatımı Yenileme Kapasite Artırma veya Azaltma Uygun Mamul Karışımının Saptanması
Vergi Muhasebesi	Yöneticiler	Vergi Kanunlarına Uymak Vergi Masraflarını Minimize Etmek

Kaynak: Libby ve Short, 2003: 3'den uyarlanarak geliştirilmiştir.

1.1.2. Bilgi Yönetimi

Bilgi kavramı Latince “informato” kökünden gelmekte, “biçim verme”, “biçimlendirme” ve “haber verme” anlamlarında kullanılmaktadır. Bilgi genel anlamda düşünme, yargılama, akıl yürütme, okuma, gözlem ve deney yoluyla elde edilen “düşünsel ürün” ya da “öğrenilen şey” olarak tanımlanmaktadır (Öğüt,2003: 9). Bilgi ve yönetim, ilk bakışta bir arada olmaları zor görünen iki kavramdır. Bilgi, büyük ölçüde bilmeye ve kavramaya ilişkin ileri düzeyde kişisel bir kavramdır. Buna

karşın, yönetim, ortak amaçlar için takım çalışmasını gerektiren örgütsel süreçleri ifade eder (Barutçugil, 2002: 55). Bilgi odaklı çalışanların çoğu, geleneksel anlamda yönetilmekten hoşlanmaz. Ancak, giderek daha yaygın bir biçimde, bilginin pazarda üstünlük sağlayan çok kritik öneme sahip bir örgütsel kaynak olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, bilginin yönetilmesi, şansa bırakılmayacak kadar önemli bir konudur (Barutçugil, 2002: 55). Dolayısıyla sadece bilginin sağlanması ve yorumlanması bilgi yönetimi süreci için yeterli değildir. Bilginin örgütlü bir şekilde yapılandırılması da gerekmektedir.

Bilgi yönetimi temel olarak örgüt ortamında sürekli artan bilgi kapasitesini güncelleyen, oluşan bilgileri ulaşılabilir kılan, bilgiye ulaşmak için gerekli olan işlemleri tanımlayan ve bilginin şirket çalışanlarıyla paylaşılmasını sağlayan bir disiplindir (Harrison ve Kessels, 2004,39'den Güçlü ve Sotirofski, 2006: 355). Yönetim ve muhasebe çok uzun zamandan beri birbiriyle yakın ilişkisi olan iki disiplindir. Muhasebenin görevi, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını para, üretim birimi, saat ya da benzeri ölçü birimleriyle kaydetmek, raporlamak ve analiz etmektir. Bu tür bilgiler sayesinde işletme yönetimi, gelecekteki faaliyetlerini planlayabilmekte, işletme için önemli olan değişkenleri kontrol edebilmekte, alternatif faaliyetlerden birine karar verebilmekte ve geçmiş dönemlerin faaliyet sonuçlarını analiz edebilmektedir (Massie,1983: 116¹). Bilginin değer kazanması, tüm işletme fonksiyonlarında olduğu gibi muhasebe sürecinde de köklü değişikliklere sebep olmuştur. Çağımızda bilgi; birçok işletme, ekonomi ve toplum için temel kaynak niteliğindedir. Zira bugün işletmelerin temel rekabet faktörü, elle tutulan ürünlerden, fiziksel varlığı olmayan bilgi unsuruna, entelektüel değerlere dönüşmüştür. Ayrıca her geçen gün artan sayıda işletme, kaliteli bilginin başarıda önemli bir rol oynadığına tanıklık etmektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 158). İşletmeler, bilginin yönetimi konusunda kurumsallaşma yoluna gitmektedir.

Kurumsal yönetim anlayışının temel unsuru da bilgidir. Özellikle güvenilir, doğru, şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumluluk niteliklerini taşıyan, uygun, ilgili ve zamanlı bilgi işletme yönetiminde son derece önemlidir. İşletme yönetiminde ihtiyaç

¹Bu eser yönetim muhasebesi konusunun işletme yönetimiyle ilişkisini göz ardı etmemiş, yönetim muhasebesine alt bir başlık açmıştır. Modern işletme yönetimi veya yönetim ve organizasyon kitaplarında çoğunlukla böyle bir yaklaşım benimsenmemektedir.

duyulan nitelikli bilgi ise ancak kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin geçerli olduğu bir işletmede, muhasebe bilgi sisteminden sağlanabilir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 158). Muhasebe bilgi sistemi çok geniş kapsamda incelenmesi gereken bir konudur. Çoğu kurumsal yönetim anlayışının bir ögesi olarak karşımıza çıkmakta olan muhasebe bilgi sistemi, kurumsal kaynak planlama sistemi içinde de yer almaktadır.

1.1.2.1. Bilgi ve Karar Verme

Bilgi, yukarıda verilen anlamıyla belirli bir süreçten geçerek işlenmiş, sahibi için anlamlı olan, yönetsel karar almada stratejik öneme sahip olduğu varsayılan veya gerçek değeri olan veri demektir (Öğüt, 2003:9). Bilginin değerinin olması, verinin hangi aşamalardan geldiğine bağlıdır.

Bilgi kavramının ilk aşaması olan veri, gerçekler olarak değerlendirilir, enformasyon örgütlenmiş bir veri dizisidir, bilgi ise anlamlı bir enformasyondur. Veriler genellikle, sembol, harf, rakam ve işaretlerle temsil edilen, ham, işlenmemiş gerçeklerdir (Öğüt, 2001:11). Veri, enformasyon ve bilgi arasındaki ilişkinin birbiriyle son derece bağlantılı olduğu fikrini ve yine bu ilişkinin “örgütün” ve “yorumlamanın” derecesine bağlı olduğunu ortaya koymaktadır. Veri ve enformasyon, içinde buldukları “örgüte” dayandırılarak birbirinden ayrılırlar. Enformasyon ile bilgi arasındaki farklılıklar ancak “yorumlamaya” dayandırılarak ortaya çıkarılır. Bir anlamda bilgi, akıl tarafından üretilen bir “anlam” dır. Bilgiye bir anlam yüklenmediğinde, o zaman enformasyon veya veri niteliği taşır. Enformasyonun yaşam bulup bilgi haline gelmesi sadece anlam aracılığı ile olur. Bu nedenle, enformasyon ve bilgi arasındaki ayırım kullanıcının bakış açısına dayanır. (Celep ve Çetin, 2003:10,11). Bu bakış açısı bilginin düzeyini de etkilemektedir.

Çağdaş uygarlığın ulaştığı bilgi düzeyini tanımlamada henüz tam bir görüş birliğine varıldığı söylenemez. Ancak, son yıllarda bilim ve teknolojiye baş döndürücü gelişmelerin meydana getirdiği bilgi teknolojileri, toplumsal ve ekonomik gelişmeye ciddi olanaklar sunmuştur. Bunlar dikkate alındığında, Toffler’in “üçüncü dalga” olarak betimlediği aşamanın “bilgi çağı”, bu dönemin öngördüğü toplumun da “bilgi toplumu” olarak adlandırılması uygun görülmektedir (Özden, 2002’den; Baş, 2009). Bilgi, günümüzde bilinmeyen kaynaklardan sağlandığında kullanıcısı için

kirlilik yaratmaktadır. Bunun için de bilginin kontrol edilmesi ve temin edilme sürecinin yönetilmesi gerekmektedir. Bilgi edinme gereksinimi de bir seçim yapma aşamasında ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde karar verme kavramı, sosyal bilimler için oldukça önemli boyuta ulaşmış ve tek başına yönetimde bağlantı süreçlerinden birisi olarak ele alınmaktadır. Çünkü yönetici, yönetim işlevi olan planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon ve denetimi yerine getirirken sürekli bir biçimde karar alma durumundadır (Akat v.d.,1999: 261). İşletme yönetiminin temelinde de karar verme süreci yatmaktadır. Karar verme, çeşitli amaçlar, bunlara ulaştıracak yollar, araçlar ve imkânlar arasından seçim ve tercih yapmakla ilgili zihinsel, bedensel ve duygusal süreçlerin toplamıdır (Eren, 2003: 185). Bu süreçlerin tamamlanması davranışsal ve sosyolojik nedenlere bağlı olabilir. Ayrıca işletmeler için karar verme mekanizmaları farklı şekilde tasarlanmış olabilir.

Karar verme süreci, kişinin veya yöneticinin öncelikle karar vermesini gerektiren bir durumun oluşması ile başlar. Bunun ardından amacın belirlenmesi ve sorunun tanımlanması gelir. Bu aşamadan sonra eldeki bilgiler ışığında amaç ve sorunların irdelenmesi, önceliklerin saptanması gerekmektedir. Amaca ulaşmayı ya da sorunu çözmeyi sağlayacak çeşitli alternatifler ortaya konmalı ve daha sonra bu alternatifler değerlendirilerek seçim kriteri belirlenmeli ve seçim yapılmalıdır. Bu süreç sonucunda karar verilmiş olmaktadır. Karar sürecinin ardından kararın takipçisi olmak da gerekir. Verilen kararın sonuçlarının takip edilmesi ve değerlendirilmesi alınacak yeni kararlarda yol gösterici olacaktır (Bakan ve Büyükbeşe, 2008: 31). Karar verme süreci ile işletme yöneticileri, özellikle muhasebe verileri açısından sürekli olarak bu döngüyü tekrarlamaktadırlar.

1.1.2.2. Bilgi Yönetiminin Basamakları

Örgütler ve ekonomiler yeniden yapılandırıldığı gibi, bilginin ve onu iletmekte kullanılan sembollerin üretim ve dağıtımının da bütünüyle yeniden örgütlendiği görülmektedir. Bu yeniden yapılanma çerçevesinde toplanan veriler, çok yönlü olarak birbirleriyle ilişkilendirilip “enformasyon” hâline gelerek zenginlik yaratmak için en gerekli kaynak niteliğini kazanmaktadır. Böylece hammadde, emek, zaman, mekân, sermaye ve öteki girdilere olan ihtiyacı azalttığı için bilgi, her şeyi

ikame etmekte, ileri bir ekonominin merkezi kaynağı hâline gelmekte ve bu gerçekleşikçe de değeri hızla artmaktadır (Toffler, 1998: 33). Bilgi yönetimi sürecinin yürütülmesi için, öncelikle bilgi yönetiminin var olabileceği, gelişebileceği bir ortamın sağlanması gerekir. Bilgi yönetimine ilişkin bu alt yapıyı oluşturan temel unsurlar örgüt yapısı ve örgüt kültürüdür. Örgütlerde bilgi yönetiminin uygulanması için örgütün bilgiyi elde edip örgüt içinde yayılımını sağlayacak yapıya ve kültüre sahip olması gerekmektedir (Gold ve diğerleri 2001: 189).

Bilgi yönetimi süreci ile ilgili farklı görüşler öne sürülmüştür. Davenport ve Laurence (2000), bilgi üretimi, bilgi kodlaması, koordinasyon ve bilgi transferini önermiştir. Malhotra (2003) ise, bilgi yönetimi sürecinden maksimum derecede faydalanmak amacıyla altı basamak belirlemiştir. Bunlar, bilginin farkında olma, bilginin amaçlarını belirleme, uygulama, yayma, geliştirme ve saklamadır. (Güçlü ve Sotirofski, 2006: 356). Aşağıda (Tablo-4) bilgi yönetimin basamakları ve bu basamakların gerekliliğine ilişkin bir sınıflandırma yapılmıştır.

Tablo-4.Bilgi Yönetiminin Basamakları

Konu İle İlgili Bilginin Belirlenmesi İçin Yöntemleri İyi Bilme	1. El kitapçılarının hazırlanması 2. İç ve dış kıyaslamalar 3. Uzmanlar, bilgi komisyonu ve aracılığı
Bilgi Amaçları	1. Sürecin geliştirilmesi 2. Potansiyel alanların şeffaflığı 3. Şartların şeffaflığı
Bilginin Geliştirilmesi İçin Yöntemler	1. Uzmanlar ve proje takımlarının disiplinler arası iş birliği 2. Dış bilginin kazanımı 3. Bilgi ve tecrübelerin kullanımı sağlamak için sistematik yaklaşım
Bilginin Saklanması İçin Yöntemler	1. Bilgi ürünleri ve veri ve enformasyon 2. Standart ve denenmiş metotlar için el kitaplarının hazırlanması 3. Rapor ve başarı hikâyeleri
Bilginin Yayılması İle İlgili Yöntemler	1. Bilgiyi yayma için disiplinler arası proje takımları 2. İç yayımlar 3. Uzmanlar tarafından eğitim ve koçluk
Bilginin Uygulanması İçin Yöntemler	1. Disiplinler arası takımların özerkliği 2. Sonuçlar hakkında iç uzmanlar tarafından görüş alınması

1.1.2.3. Bilgi Yönetimi Süreci ve Örgütler

Bazı araştırmacılara göre, örgütler sahip oldukları örgütsel işlevler ve geçmiş faaliyetlerinde saklı olan kaynakları aracılığı ile bilgiyi elde eder ve öğrenirler. Bunlara göre, bir örgütün sahip olduğu bilgi, bir bireyin sahip olduğu veya olabileceği bilginin çok ötesindedir. Örgüt, bireylerin ötesinde bir örgütsel hafızaya, tarihe, bilgi donanımına sahiptir ve bunu aktarım yolu ile paylaşır. Kısaca, örgüt bilgisi, bireysel bilgidен farklı olarak, örgüt üyeleri arasında paylaşılan bilgidir. Örgütsel bilgi, örgütün iç ve dış çevresinde meydana gelen olaylar ve durumlar ile ilgili olarak örgüt üyeleri tarafından yapılan gözlemlerin, elde edilen bireysel deneyimlerin ve uzmanlıkların paylaşılmasıyla elde edilir. Örgüt üyeleri arasında resmi olmayan biçimde paylaşılan bilgi yeni bilgilerin de gelişmesine de olanak sağlar (Barca ve Geyik, 2004'den; Çakar vd., 2010: 77). Örgüt içi paylaşılan bilgi, örgütler arasında paylaşılması çoğu zaman rekabet ile ilişkilendirilerek tercih edilmemektedir.

Örgütte çalışanların ihtiyaç duyduğu belge ve bilgi birikimine erişmesi için, bilgi kaynaklarının sınıflandırılıp düzenlenmesi, bilgi kaynaklarına erişiminin yetkilendirilmesi ve gerek duyulmayan bilgilerin elenmesi gerekir. Böylece sistemli biçimde toplanan ve düzenlenen bilgi herkes tarafından kendisine tanınan hak ve yetkiler dâhilinde ulaşılabilir hale getirilmelidir. Örgüt kullandığı, elde ettiği ya da kullanmaya hazırladığı bilgiyi korumalıdır. Aksi halde, örgüt hem rekabet avantajını kaybeder hem de bilgi yönetimi için geliştirilen kültürel ve yapısal unsurlar etkin bilgi yönetiminin oluşumunu sağlamakta yetersiz kalır. Bilgiyi koruma konusunda başarısız olan örgütler elde edilen bilgi ile verimli sonuç alabilir; ancak, bu bilgi başka örgütler tarafından kullanılacağından rekabet avantajı sağlama özelliğini kaybedebilir (Çakar vd, 2010: 77). Yönetim muhasebesi uygulamalarından en önemlileri arasında rakiplerin ve piyasanın analizi yer almaktadır. İşletmeler kendi ile ilgili bilgilerin yanı sıra çoğu zaman ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamak için dış kaynaklara da başvurmaktadır. Dış ve iç kaynaklardan sağlanan verilerle oluşturulan bilgi kümeleri işletmelerin karar verme aşamasında kullanılmaktadır.

1.2. TOPLUM BİLİMİ (SOSYOLOJİ) VE YÖNETİM MUHASEBESİ ETKİLEŞİMİ

Muhasebe kuramı, muhasebe bilimine temel olan, yön veren, muhasebe konuları üzerine öne sürülen, varsayımlara ve deneylere dayanılarak kanıtlanan görüşlerdir (Yazıcı, 1998:7). Genellikle yapılan çalışmaların bu deneyselliğin dışında hukuki düzenleme veya farklı muhasebe pratiklerinin daha iyi anlaşılması konusunda yapıldığı gözlemlenmektedir. Oysa muhasebe alanı bu bakış açısını vermekle yetinmemelidir. Bu değişimlerin kaynakları ve daha makro bir bakış açısıyla disiplinler arası etkileşimi de göz önüne taşınmalıdır. Bu bölümde toplum bilimi perspektifinden, muhasebe kavramına ilişkin temel görüşler açıklanmaya çalışılacaktır.

Çift taraflı muhasebe yöntemini ele alan ilk eser olarak bilinen Luca Pacioli'nin Summa'sının (1494) yayınlandığı tarih dikkate alındığında, modern anlamda muhasebe tekniğinin en azından Rönesans'tan günümüze kadar değişim göstermeden geldiğini söylemek mümkündür. Pacioli' nin Summa'sından beri toplumlardaki, ticaretteki ve endüstri organizasyonundaki değişime rağmen çift taraflı kayıt yöntemi, yaklaşık 500 yıldır yöntemin kendisini ve sermaye hareketini algılamada değişmeksizin uygulanmaktadır (Yayla, 2010: 97). Sosyolojinin muhasebe olan ilişkisine değinmeden önce sosyolojiye ilişkin temel bilgiler verilecektir.

1.2.1. Sosyolojiye İlişkin Temel Kavramlar

Toplumsal yaşam sosyal ilişkilerden oluşur. Sosyoloji Latince Socius sözcüğünden gelmektedir ve sözlük anlamı birliktelik, birlikte, bilgi demek olan "Logos" sözcüklerinden oluşmuştur. Sosyoloji; toplum bilimi, sosyal olayların bilimi, sosyal örgütlenme veya sosyal değişimler bilimi olarak da bilinmektedir. Sosyoloji terimini ilk kez 1839'da Fransız filozof'u "Auguste Comte" kullanmıştır (Küçükaslan, 2008:3).

Sosyal ilişki analiz edilirse, sosyal rollerin sosyal ilişkilerin birer düzenleyici mekanizması olduğu görülmektedir. Kişiler sosyal rolleri sayesinde ve içinde, birbirleriyle eylemde bulunurlar (Joseph, 1996: 97). Toplum ve yaşam, sosyal

grupların oluşturduğu bir organizasyondur. Bu organizasyon temel olarak insanlar arası ilişki ve etkileşime dayanmaktadır. Toplum yaşamının öğeleri, gruplar, kurumlar ve kültür olarak belirlenebilir. Toplum yaşamında insanlar arası etkileşimler, sosyal grupların oluşumuna, gruplar arası ilişki ve etkileşimler ise bütün olarak toplum hayatının şekillenmesine yol açar. Bütün bu oluşumlar kültür adı verilen değer, norm, kural ve davranış örüntüleriyle düzenlenerek, görece düzenli ve istikrarlı insan (ve grup) ilişkileri sistemi olarak tanımlanabilecek sosyal yapıyı oluşturmaktadır. Sosyoloji toplumun yapısına ve bu yapıyla ilgili değişme ve gelişme süreçlerine büyük önem vermekte; yapıyı, makro (toplum) ve mikro (grup) düzeyde çeşitli görünümüleriyle incelemektedir (Küçükaslan, 2008:4). Tüm bu bilgiler ışığında sosyolojinin neredeyse tüm sosyal bilim alanlarıyla ilişki içerisinde olduğu söylenebilir. Muhasebe de bu sosyal bilim alanlarından birisidir. Aşağıda Max Weber ve Karl Marx açısından muhasebe kavramının hangi boyutlarda ele alındığı açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.2. Max Weber ve Karl Marx Açısından Muhasebe

Weber bürokrasi içinde, Durkheim ise toplumsal düzende, mesleklerin rol ve önemine dikkati çekmişlerdir. Kurumsalcılar, meslekleşmeyi aslında kurumsal bir alanın oluşumu; meslekleri de yapısal-işlevsel boyutlarıyla sosyal düzenin oluşumunda önemli birer ‘sosyal kurum’ olarak görmüşler ve inceleme konusu yapmışlardır. Kurum haline gelmiş bir meslekten bahsetmek için öncelikle biçimsel bir yapı olarak ortaya çıkan ve sınırları belirlenmiş olan bir uzmanlık alanının akla gelmesi gerekmektedir (Özkara ve Özcan, 2004: 217). Muhasebenin de kurumsal bir alan olarak ortaya çıkması belirli süreçlerin sonunda gerçekleşebilmiştir.

İngiliz antropolog J. Goody tarafından yazılan “Batıdaki Doğu” adlı eser, M. Weber sonrası anlayış tarafından² (D.Landes, Alain Peyrefitte) Çin ve Hindistan’ın gelişmesini, farklı kültürel nedenlere bağlayan anlayışı reddetmektedir. Goody örnek olarak ortaçağın sonu Avrupa’sının büyük ticari ilerlemesinin iki kilit noktasından bahsetmektedir. Bunlar; muhasebe, mukavele, usul ve hisseli şirketlerin hukukudur. Bu usuller batılılara çok büyük sermayelerin yeniden aktarılmasına imkân

²D. Landes bu anlayışı; “Avrupalı girişimciler, istekli ve hareketliyidiler, oysa Çinliler kendilerini herkesten üstün gören, yabancılara yukarıdan bakan, hepsine vahşi diyen kimselerdi” diyerek açıklamıştır.

vermekte, ticari sevkiyatların kazançlarını bölüştürmekte ve sanayi kazançlarını taksim ettirmektedir. Fakat Goody, basit muhasebe şekillerinin büyük şirketlerin ilerlemesine çokça imkân verdiğini keşfetmektedir (Journet, 2009: 156). Dolayısıyla bu bakış açısıyla muhasebenin sosyolojik bir ihtiyaçtan kaynaklandığı sonucuna da varılabilir.

Max Weber, kapitalizmin para odaklı bir yaklaşım sorunu olduğu fikrini reddeder. Bunun yerine kapitalizmin, 'rasyonel kapitalist düzen' yoluyla sürekli kâr etmeyi amaçlayan bir yapı olarak anlaşılması gerektiğini belirtmektedir. (Miller, 2007: 286). Weber eserlerinde rasyonel kapitalist ekonomik faaliyetin merkezine muhasebeyi yerleştirir. Marx'ın eserleri de kapitalist toplumsal ilişkilerin gelişimi ve yayılmasında muhasebeye temel bir rol vermektedir (Miller, 2007: 285).

Rasyonelleştirme Weber'in sosyolojik projesine genel bir bakış sağlamıştır. Muhasebe, hem bütçe yönetimi hem de sermaye muhasebesi³ anlamında, ekonomik faaliyetlerin sosyolojik şartlarına dair Weber'in yaptığı analizlere de temel oluşturmuştur. Weber paranın "kusursuz" bir ekonomik hesaplama aracı' olduğunu savunmuştur. (Miller, 2007: 286). Max Weber'in toplumsal sınıf ve toplumların tarihi gelişimini ele alış biçimi, Karl Marx'tan farklıdır. Weber toplumsal yapıyı, Marx'ın önermiş olduğu biçimsel sosyal yapı yerine, ortak ekonomik ve sosyal amaçları paylaşan gruplar olarak nitelendirir (Jacobs 2003: 574'den Yayla, 2010: 23).

Marx da, muhasebeye Weber'in verdiği benzer bir temel rol vermemiştir. Ancak değer ve üretim modeli kavramları bir teori bağlamında incelendiğinde, Marx, üretim ilişkilerinde, diğer siyasi incelemelerin yanında, muhasebeye önemli bir yer vermiştir. Marx'ın eserlerinde, muhasebeye kapitalist üretim ilişkilerinin doğasından kaynaklanan makro düzeyde yapısal bir rol verilir. Bu kapsamda, Marx ve Weber literatürde benzer bir yer işgal ederler. Her ikisi için de muhasebe, bir toplumun sosyal ve ekonomik ilişkilerini tanımaya yardımcı olan bir araç olarak tanımlanmıştır

³Weber, "Capital Accounting" ifadesini, kar elde etme fırsatlarını değerlendirme ve kontrol etme aracı olarak tanımlamıştır. Ayrıntılı bilgi için Max Weber, *The Theory of Social and Economic Organization*, translated by A M Henderson and Talcott Parsons, 1947, The Free Press and the Falcon's Bring Press. "Capital Accounting" çoğu çeviri eserde, anamal muhasebesi olarak geçmektedir.

(Miller, 2007: 287). Marksist muhasebe tarihi kavrayışının kuramsallaştırılması için Britanya endüstri devrimi önemlidir. Britanya endüstri devriminin Marksist muhasebe tarihi açısından amacı, basitçe üretimin değişen sosyal ilişkilerinin mantalitesini ve muhasebe tarzı arasındaki korelasyonunu üretmek için değil, muhasebeyi sosyal hesap verilebilirliğin değişen tarihi durumlarına yerleştirmek suretiyle, muhasebenin ekonomik ve sosyal değişimi için uygulanmasını anlamaya yardımcı olmaktır (Bryer, 2005: 62'den; Yayla, 2010: 13). Bryer, Britanya'da endüstri devrimi sürecinde muhasebe tarihi incelendiğinde, çalışmasında modern yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe fikirlerini ele alarak endüstrileşme sürecinde Britanya'da yaşanan sosyo-ekonomik gelişmelerin bir kapitalist devrim olduğunu belirtir (Yayla, 2010: 13)

Marksist muhasebe yazını Bryer'in çalışmaları ile sınırlı değildir. Son yıllarda muhasebe bilim dünyasındaki eleştirel teoriye yönelik yoğunlaşan ilgi, doğrudan veya dolaylı olarak Marksist bakış açısının, özellikle de yönetim muhasebesi çalışmalarında, işgücü süreci teorisinin (labour process theory) muhasebe literatüründe kullanımını anlamlı düzeyde çeşitlendirmiştir. Diğer taraftan muhasebe literatüründe Marx'ın kullanımı ve sınıflandırması konusunda bir takım tartışmalar söz konusudur. Örnek olarak, Tinker'a göre (2000) muhasebe ve muhasebeciliğin eleştirisinde, Marx kullanılmıyorsa bu eleştirel sosyoloji kapsamında değerlendirilmemelidir (Roslender ve Dillard, 2003: 330'dan; Yayla, 2010: 15). Bundan dolayı muhasebe literatürü, ideoloji, işgücü kontrolünü kuvvetlendirme, işletme gruplarının kontrolü ve ekonomik vatandaşlığın oluşturulması ile iç içe geçmiş olan yönetim muhasebesini tartışırken, Marksist bakış açısını hem eleştirel tartışma hem de deneysel tartışmalarda değerlendirmek için kullanabilir (Yayla, 2010: 15). Bunun yanında Frankfurt Okulu temsilcilerinin oluşturduğu eleştirel teorinin de muhasebe alanıyla ilişki içinde olduğu görülmektedir.

1.2.3. Frankfurt Okulu ve Eleştirel Teori Açısından Muhasebe

Frankfurt Okulu, Felix Weil tarafından 1923'te kurulmuştur. En önemli üyeleri Max Horkheimer (1895-1973), Theodor Adorno (1900-1980), Herbert Marcuss (1898 1973) ve Erich Fromm (1900-1980)'dur. Ayrıca Amerikan sosyologları arasında bir çatışma bakış açısı ile toplumsal düzenin güçlü bir

eleştirisini bir araya getirmeye çalışan C. Wright Mills (1916-1962)'in yabancılaşma, bürokrasi ve güç seçkinleri konusundaki görüşleri ile kurama katkı vermişlerdir (Efe, 2006: 175). Eleştirel Teori Frankfurt Üniversitesi'ne bağlı Sosyal Araştırmalar Enstitüsü bünyesinde çalışmaya başlayan bir grup sosyal bilimcinin oluşturduğu bir düşünce akımı olduğundan- "Frankfurt Okulu" adıyla da tanınmaktadır.

Eleştirel teori son yıllarda muhasebe literatüründe de yoğun bir talep görmektedir. Söz konusu literatür, eleştirel teori başlığıyla periyodik yayınların çıkmasını sağlamış (Critical Perspectives on Accounting ve International Journal of Critical Accounting gibi) ve hatta akademik olarak muhasebe bölümlerinin eleştirel teori kapsamında alt bilimlere ayrılması sonucunu da doğurmuştur (Interdisciplinary Perspectives on Accounting Research Unit gibi).

1970'lerde Tony Lowe ve Tony Tinker eleştirel sosyoloji geleneğinin muhasebe yazınında gelişmesine öncülük etmişlerdir. 1980'lerin başında bir grup akademisyenin Birleşik Krallık Ulusal Kömür İşletmesinde yönetim kontrolü üzerine yaptıkları çalışma, eleştirel teorinin kullanımının muhasebe araştırmalarındaki öncüllerinden biri olarak kabul edilir. Bundan sonraki süreçte eleştirel teori, muhasebe sistemlerinin, örgütsel bağlamda anlaşılması açısından ideal bir yöntem haline gelmiştir. Özellikle örgütsel bir dil sistemi olarak muhasebe bilgi sistemlerinin teknik ve sosyal açıdan anlaşılmasında Jürgen Habermas'ın dil kuramı, yapısalcılık, işgücü süreci, Frankfurt okulunun klasik Marksist perspektifle bulanık kuramları önemli bir yere sahip olmuştur (Yayla, 2010: 96-97). Sosyoloji ve muhasebe ilişkisinin yanında son yıllarda muhasebe araştırmalarının da konusu olmuş bir diğer alan davranışsal muhasebe alanıdır.

1.3. DAVRANIŞ BİLİMİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Muhasebe yaygın olarak karar vericiye ekonomik verileri ölçmek ve sunmak için tasarlanmışken, 1980'li yıllardan itibaren çarpıcı şekilde değişime uğramıştır. Nicel yöntemlerdeki son gelişmeler, davranış bilimleri ve bilgi teknolojileri finansal ve yönetim muhasebesindeki değişimi etkilemiştir. Bu

gelişmeler ışığında Alfred Rappoport, Hopwood⁴ (1979)'un kitabı için yazdığı önsözde davranışsal muhasebe aktivitesinin yayılmasının öğreticiler, öğrenciler, kamu muhasebecileri ve finans yöneticileri için kullanıma kazandırmanın ve bu alandaki boşluğa bir giriş yapmanın zorluğundan bahsetmektedir. Rappoport'a göre Hopwood'un kitabı, davranışsal muhasebe çalışmalarının birleştiği noktada aynı kolaylıkla kristalize edilmemiştir. Bu alandaki sıkıntıları günümüzde de devam ettiği ve davranışsal muhasebe çalışmalarının ayrıştırılmasının zorluğu güncel çalışmaların da konusunu oluşturmaktadır. Bu bölümde de davranışsal muhasebenin doğuşu, gelişimi ve yönetim muhasebesi ilişkisi açıklanmaya çalışılacaktır.

1.3.1. Davranış Bilimine İlişkin Temel Kavramlar

Davranış bilimleri, insan davranışlarını değişik disiplinlerin analiz yöntemlerinden, bilgi ve bulgularından yararlanarak bilimsel yöntemlerle sistematik bir biçimde inceleyen bir yaklaşım biçimidir (Şencan, 2010: 1). Çevre ve insanlar sürekli değişirken kişisel davranışların ne olacağını tahmin etmek çok zordur. Bu nedenle davranış bilimcileri belirli koşullarda ve insanların çoğunluğunun muhtemel davranışlarının ne olacağını anlamaya çalışırlar. Bireylerin davranışlarının tahmin edilmesi ancak yukarıdaki iki koşul çerçevesinde gerçekleştirilmeye çalışılır. Bu iki koşul aynı zamanda davranış bilimlerinin özellikleri konusunda da bilgi verir. Davranış bilimlerinin gelişmesi ve endüstriye uygulanması Elton Mayo ve arkadaşlarının Western Elektrik şirketinin Hawthorne fabrikalarında yaptığı araştırmalara dayandırılır. Hawthorne araştırmaları davranış bilimlerinin gelişme zeminini oluşturur (Şencan, 2010: 3). Belirtilen çalışmalar yönetim ve organizasyon alanını geliştirdiği gibi aynı zamanda davranışsal muhasebe çalışmalarına da esin kaynağı olmuştur. Davranışsal muhasebe alanının gelişimini görebilmek için öncelikle muhasebe araştırmalarının gelişimini incelemek faydalı olacaktır.

⁴ Hopwood muhasebenin davranışsal boyutunu dikkate alan bir bilim adamıdır. İngiltere ve dünyada bu alanın öncüsü kabul edilmektedir.

1.3.2. Muhasebe Araştırmalarının Gelişimi

Muhasebe araştırmalarının gelişimi için temel referans, özellikle süreli yayınların çıkmasıyla akademik çalışmaların yer aldığı dergilerdir. Bu bakımdan aşağıda muhasebe araştırmalarının başlangıç ve gelişim sürecine ait dergiler, dergilerin başlangıç yılları, dergilerin odak noktaları ve yıllar itibariyle incelenen çalışma sayıları verilmiştir. Çalışmalar atıf analizi için sınıflandırılmıştır. İlgili çalışmada (Beattie ve Davie 2008) belirlenen kriterler çerçevesinde yazarlara ve çalışmalara göre de bir analiz yapılmış ve bunun sonucunda çalışmaların ilgili oldukları alan eğilimleri çıkarılmaya çalışılmıştır.

Tablo-5. Seçilen Dergiler ve Analiz Edilen Çalışmaların Özellikleri

<i>Derginin Adı</i>	<i>Başlangıç Yılı</i>	<i>Derginin Karakteristiği</i>	<i>1972- 81</i>	<i>1982- 90</i>	<i>Toplam</i>
Accounting Review	1926	Genel	661	417	1078
Journal of Accounting Research	1963	Amprik Araştırma	454	390	844
Journal of Accounting and Economics	1979	Pozitif Muhasebe Teorisi	27	142	169
Accounting and Business Research	1970	Genel	322	322	644
Journal of Business Finance and Acc.	1974	Genel	306	412	718
Accounting, Organizations and Society	1976	Davranışsal	161	299	460
Abacus	1965	Genel	131	120	251
Accounting, Auditing and Accountability	1988	İnterdisipliner	0	33	33
Critical Perspectives on Accounting	1990	Eleştirel	0	14	14
Toplam			2062	2149	4211

Kaynak:. Beattie ve Davie 2008: 14

Beattie ve Davie (2008) tarafından yapılan araştırma sonucunda, 429 dergiden 4211 çalışma 122.485 tane atıf almıştır. Bunların 25.685'i atıf almış yazardan oluşturmaktadır. Tablo.5 dergiler ve bu dergilere ait çalışmaların sayıları verilmektedir. Değerlendirmeye 85 ve üzeri atıf alan çalışmalar dâhil edilmiş yukarıdaki tablo da bu kritere uygun olarak hazırlanmıştır. Değerlendirmeye alınan çalışmalar için veri seti oluşturulmuş, 1972-1981 dönemi için yazar sayısı 59, ikinci dönem olarak belirlenen 1982-1990 dönemi için de 62 yazar araştırmaya dâhil edilmiştir. Bu iki döneme ait ortak yazar sayısı 37'dir. Yazarlara ait veriler kümeleme analizi yoluyla grup ve alt-gruplara ayrılmıştır. Aşağıdaki iki şekil bu iki dönemlere ait atıf analizi haritalarını göstermektedir.

Şekil-2'de üç küme ve alt kümeleri toplanmıştır. Bu kümelerin çoğu teori ve araştırma alanları göz önünde bulundurularak belirlenmiştir. Bu araştırma kümeleri,

davranışsal, genel/ampirik araştırmalar ve standartların belirlenmesi/gelir teorisi olarak belirlenmiştir. İkinci döneme (1982-1990) ait kümeleme alanlarına yönelik en büyük değişim ve gelişimin davranışsal muhasebe alanında yaşandığı görölmektedir. Özellikle “Accounting, Organization and Society” dergisinin yayınlanmaya başlamasıyla bu alana 1972-1980 arası dönemde birinci kümede (gelir teorisi) yer alan Horngren, Livingstone, Flrtham ve Cooper katılmıştır (Beattie ve Davie 2008: 13-17). Bu kümelmenin İngiltere eksenli yazarlar tarafından oluştuğu söylenebilir.

Bu gelişmelerin de etkisiyle 3b ile numaralandırılmış bölgede görüleceği gibi eleştirel alanın doğduğu söylenebilir. Habermas, Foucault ve Marx'ın çalışmaları temel alınarak eleştirel alan şekillenmektedir. Bu süreçte belirlenen kümelerin dışına çıkan yazarlar da bulunmaktadır. şekillerde belirlenen araştırma alanlarının öncülerini Mattessich (1991) aşağıdaki gibi özetlemiştir (Beattie ve Davie 2008: 17).

Hopwood yönetim muhasebesi, Cooper ve Hopwood; organizasyonel muhasebe, Cooper; eleştirel perspektif, Libby ve Ashton; deneysel davranışsal muhasebe, Watts ve Zimmerman ise pozitif muhasebe teorisine öncülük etmişlerdir.

1.3.3. Davranışsal Muhasebe Alanının Gelişimi

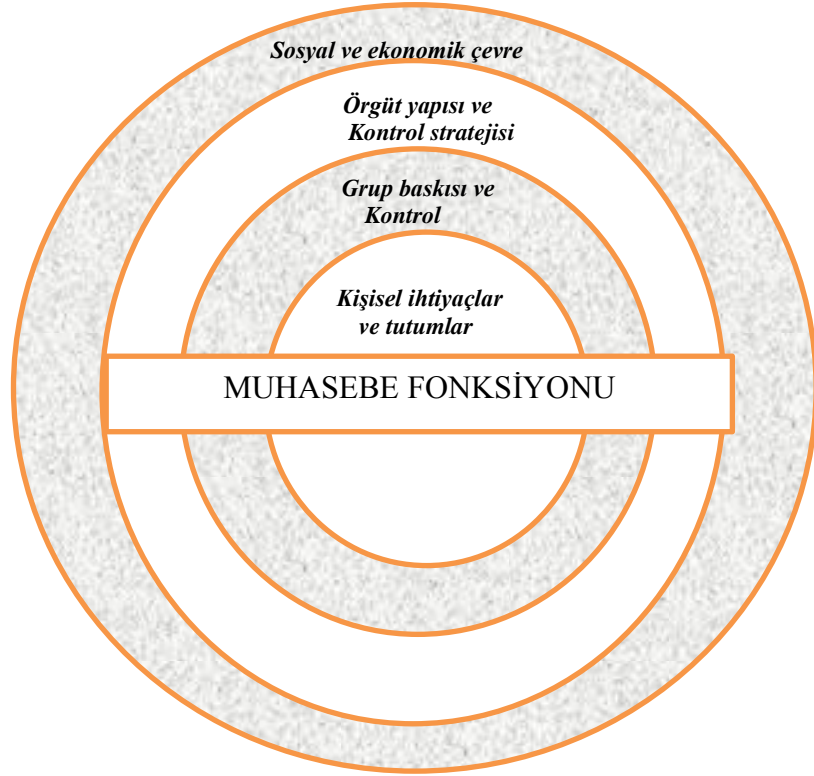
Muhasebenin davranışsal boyuttaki ilk araştırması 1952 yılında yapılmıştır. Argyris, bütçelerin yönetim performansına etkisini konu edinmiştir⁵. Devine (1960), muhasebe bilgi kullanıcılarının tutumları araştırmıştır. Stedry (1960) bütçelere motivasyonun etkilerini araştırmış ve kendinden sonra gelen araştırmacılar (Lord,1987; Dyckman,1988) için davranışsal konuların dikkate alınmasına öncülük etmiştir. O zamandan itibaren muhasebe literatürü, örgütsel amaçlara ulaşma konusunda muhasebe bilgi sistemlerinin kullanımında davranışsal çıkarımlara kayda değer bir ilgi göstermiştir. Ancak, bu konu zaman zaman iş performans göstergelerinde, manipülatif bilgi akışı yoluyla yanlış enformasyon ve anlamsız verilerden oluşan raporların ön plana çıkmasına neden olmuştur. Merchant(1990) kontrol sistemlerinin kısa vadeli oryantasyon ve veri manipülasyonunun olumsuz etkiler yaratabileceği üzerinde durmuş ve bu konudaki eksikliğin giderilmesi yönünde katkı sağlamıştır. Bu yüzden davranışsal muhasebe araştırmaları, karmaşık organizasyon yapılarında, performansın arttırılmasını sağlama gibi yönetsel konularda da kritik bir öneme sahiptir (Dunk, 2001: 26).

Muhasebe, genelde teknik prosedürler ve detaylı finansal raporlardan oluşmasına rağmen, temelde örgütlerle ve yönetsel eylemlerle ilişkilidir. Belirli bir süre belki de izole edilmiş muhasebe tekniklerine, organizasyon yapılarından daha çok ilgi gösterilmiş olabilir. Ancak muhasebe ilgilileri günümüzde karmaşık ve sürekli değişen girişimlerin yönetiminde muhasebenin oynadığı role ilişkin daha temel sorular sormaya başlamışlardır. Muhasebeye bakışın değişmesindeki önemli bir görüş ise beşeri ve sosyal yönlere gösterilen ilginin artmış olmasıdır (Hopwood, 1979: 1).

Aşağıda şekil-4'de gösterildiği gibi, muhasebe fonksiyonu sosyal yapının içinde hem etkilenmiş hem de yöneticilerin ve çalışanların tutum ve ihtiyaçlarını etkilemiştir. Buna ek olarak sosyal yapı olarak muhasebeye, geniş sosyal ve ekonomik çevrenin genel etkisiyle şekil verilmiştir.

⁵ Argyris, C. (1952), The Impact of Budgets on People, New York, NY: The Controllershship Foundation.

Şekil-4.Muhasebenin Sosyal Yapısı



Kaynak: Hopwood, 1979: 5

Muhasebe uygulamaları davranışsal ve sosyal yönlerin bakışıyla daha geniş ve daha anlamlı bir vizyon kazanmıştır. Muhasebe sistemlerinin insanlar tarafından oluşturulduğunu düşündüğümüzde, bu sistemlerin beşeri amaçlara ve mutlaka davranışsal hedeflere hizmet etmesi de beklenmelidir. Zaten davranışsal ve sosyal bakış açıları da muhasebeyi salt bir teknik yapı olarak görmemektedir (Hopwood, 1979: 14). Muhasebe insan davranışı ile ilgilidir. Ve onun sosyal ve davranışsal boyutu geleneksel teknik boyutlardan ziyade bütünün vazgeçilmez bir parçasıdır. Bu nedenle muhasebecilerin, birey motivasyonu, karar davranışlarını ve ilgililerin sistemlerinin içinde işlettikleri bağlamı biçimleyen sosyal iklimi etkileyen faktörleri anlaması gerekir. Bu anlayış becerisi, kontrol için örgüt stratejisinin sadece bir parçasıdır. Muhasebeci güncel düşünceleri, örgüt becerisi için dikkate almalı, örgüt yapısına etki eden dinamik ve belirsiz iş çevresini göz önünde bulundurmalıdır (Hopwood, 1979: 14). Bu açıdan bakıldığında, aslında muhasebe araştırmalarının çoğunda göz ardı edilen insan davranışı boyutunun da önemli bir faktör olduğu görülmektedir.

1.3.4. Yönetim Muhasebesinin Davranışsal Boyutu

Bugünün yöneticilerinin çeşitli ihtiyaçlarını karşılamak için maliyet (veya yönetim) muhasebesi, organizasyon, davranışsal ve karar verme temelleri üzerine oturan çok boyutlu bir alana dönüşmüştür (Belkaoui, 2002: 5). Bu alanda, birden fazla değişkenin aynı anda göz önünde tutulması ve kontrol edilmesi gerekmektedir. Sadece yönetim muhasebesi verileri ile karar verme temelli yaklaşım yerine insan davranışını da dikkate alan bir süreç tasarlanmalıdır.

Davranışsal muhasebecilere göre; yönetim muhasebesi; işleri ve çalışanları görev odaklı kültüre motive edecek muhasebe raporları geliştirememiş; ayrıca, bu norm ve değerlere uyumlu ölçüm sistemi oluşturamamıştır. Diğer bir ifadeyle, yönetim muhasebesinde davranışsal konuların olmaması, meydana gelen kritik değişimlerin ekonomik temelli karar verme modelleri ile anlatılması, büyük bir eksikliklerdir. Oysaki yönetim muhasebesi bir organizasyonun gelişmesinde, karar almada “Lens” görevi yapar ve bu bağlamda ekonomik verimliliği artırır (Zeff, 1986’dan; Usul 2009: 17). Bu anlamda yönetim muhasebesi; alternatif bilgi sisteminin seçilmesi, işletme içi iletişimin başarılı bir şekilde kurulması, maliyet araştırmalarının yapılması ve bunların sonucunda ürün fiyatının tespiti gibi olgu üzerinde yoğunlaşarak, karar almayı kolaylaştırır (Birnberg and Hofman ‘den; Usul, 2009: 17). Önemli olan kararların kolay alınmasının yanı sıra anlamlı bir veri seti olarak düşünülen bilgilerin, nicel ve nitel olarak yönetim faaliyetine katkıda bulunmasıdır.

Yönetim muhasebesinin nicel veriler üzerinde odaklaşmasının nedeni ise, bu muhasebesini içe dönük bir yapıya sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Oysaki günümüzün şiddetli rekabet ortamında işletmeler; fırsatları öğrenme veya farkına varma, yeniliklere açıklık, dönüşüm hızı ve zamanı, kalite, esneklik, güvenilirlik ve sorumluluk gibi birçok alanlarda birbirleriyle yarışmaktadırlar. Bu yarışma aynı zamanda işletmelerin kendi aralarında iş bölümü ve karşılıklı ilişkiler kurulmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla, işletmeler rekabete karşı koymak amacıyla uzman oldukları konularda birbirini tamamlama yoluna gitmektedirler. Bu durum, işletmeleri tek başına rekabet eden bir birim olmaktan çıkarıp, bir değer zinciri içinde rekabet eder konuma sokmaktadır. Bu bağlamda, geleneksel yönetim muhasebesi

tarafından ortaya konulan ve işletmenin kendi iç dünyasına yönelik finansal bilgilerin ölçüm aracı olarak kullanımı, eski ilgisini kaybetmiştir. Bundan böyle rekabetçi başarı; yöneticilerin ve çalışanların işle ilgili olarak ne düşündükleri, zamanlarını ve kaynaklarını nasıl harcadıkları, değer zinciri içinde olan işletmelerin rekabet anlayışı gibi sayısal olmayan alanlara, dolayısıyla davranışsal alanlara kaymaktadır (Uşul, 2009: 18). Yönetim muhasebesinin davranışsal boyutunu etkileyen temel konuların başında örgütsel faktörler gelmektedir. İkinci bölümde yönetim bilimi ve örgüt kuramı çerçevesinde örgüt kültürü konusu incelenecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

ÖRGÜT KÜLTÜRÜ VE

YÖNETİM MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Bu bölümde, yönetim ve örgüt kuramı, kültür, örgüt kültürü ve yönetim muhasebesi araştırmaları alanlarındaki araştırmalara dayanılarak kültür, daha özgül olarak da örgüt kültürü ve yönetim muhasebesi ilişkisi incelenmiştir. Ayrıca, örgüt kültürü araştırmalarının, 1980'lerin başlarında örgüt çalışmaları alanında belirmeye başlamasından (Denison, 1996: 619; Moorhead ve Griffin, 1989: 492) ve çalışmanın analiz düzeyinin örgüt olmasından dolayı yönetim ve örgüt kuramı alanının kapsamı, kısaca tarihsel gelişimi ve alt alanlarının oluşumu da incelenmiştir.

2.1. YÖNETİM VE ÖRGÜT KURAMINA GENEL BAKIŞ

Yönetim ve örgüt kuramları, yirminci yüzyılın ürünü olmakla birlikte, en geniş anlamda yönetim ve örgütlerle ilgili bilgi topluluğu olarak tanımlanabilir. Yönetim düşüncesi milattan önceki devirlere kadar gitmektedir. Yönetim süreci ve örgütsel davranışlarla ilgili bir takım kavram, ilke, teori, model ve tekniklerden oluşan, çağdaş yönetim düşüncesinin evrimi ise, XIX. Yüzyılın sonlarından, II. Dünya Savaşına; II. Dünya Savaşından günümüze olmak üzere iki dönemde gerçekleşmiştir. İlk dönem, bugün klasik olarak nitelendiren yönetim ve örgüt kuramının oluşum dönemidir (Baransel, 1979: 8,12). Yönetim ve örgüt kuramının, bugünkü anlamda bilimleşmesinin tarihsel olarak başlangıç noktası II. Dünya Savaşı sonrası dönem ile de ilişkilendirilmektedir. Örneğin, Amerikan General Electric şirketinin “yönetim danışmanlığı hizmetleri” bölümünden Smiddy ve Naum,

Management Science dergisinin 1955 yılında yayınlanan ilk sayısındaki makalede “yönetimin bilimi” olarak adlandırdıkları “gerçek” bir bilimin ortaya çıkmış olduğunu söylemişlerdir. Bu dergi, iş dünyasıyla ilgili olup da, adında “bilim” sözcüğü bulunan İngilizce ilk dergi olmuştur (Smiddy ve Naum 1954: 31; Engwall, 1998’den; Üsdiken, 2002: 127-128). Aynı tarihlerde, bu kez de başlığında “bilim” sözcüğünü taşıyan Amerika Birleşik Devletleri (ABD) kökenli ikinci dergi olan *Administrative Science Quarterly*’nin editörü Thompson (1956), anılan yayının yine ilk cildinin birinci sayısında, “... idarenin bilimi ihtimalinin artık ciddiye alınmakta olduğunu” yazmaktadır (Engwall, 1998’den Üsdiken, 2002: 128). Üsdiken (2002) “yönetim” veya “idare” sözcüklerinin “bilim” ile birlikte anılmasının ilk örneklerinin yukarıda sözü edilen yayınlar olmadığını, ilk kullanımın I. Dünya Savaşı sıralarına rastladığını, yaygın olarak da, ortaya attığı “bilimsel yönetim” terimiyle, Taylor’a atfedildiğini belirtmektedir. Taylor’un zaman etütlerinin, “bilimsel delil toplama yöntemi aracılığıyla işlerin doğru biçimde yapılmasının yollarını görgül olarak saptama” anlamında, “bilimsel yönetimin gerçek başlangıcı olduğu” da ileri sürülmüştür (Wren, 1994: 109’den Üsdiken, 2002: 128, Vurgu: Üsdiken 2002). Wren (2005), ‘Yönetim Düşüncesinin Tarihi’ (*The History of Management Thought*) adlı kitabında, yönetimin ilkeleri ve unsurları ile ilk yönetim kuramının Henri Fayol, teknik etkinlik ideali olarak bürokrasi fikri ile örgüt kuramının da ilk olarak Max Weber tarafından ortaya konulduğu ifade etmektedir.

1960 ve 1970’li yıllar birbiriyle bağlantılı iki önemli gelişmeye sahne olmuştur. Bunlardan birincisi “bilimleşme” iddiasının güç kazanmasıdır. Örgütler ve yönetim alanındaki akademik faaliyetler, giderek “sosyal bilim” niteliği kazanmaya başlamıştır. Bu gelişme ABD açısından, 1959 yılında yayınlanmış, biri Ford Foundation diğeri Carnegie Foundation tarafından hazırlattırılmış işletme eğitimiyle ilgili iki ünlü rapora bağlanmaktadır. Her iki rapor da esas olarak ABD’deki işletme eğitiminin nitelik sorunlarının olduğunu ve eğitim programlarının yapısı gereği öğretim üyesi seçimlerinde sosyal bilimlere ve sayısal yöntemlere ağırlık veren bir bakış açısının olması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu raporlarda dile getirilen görüşler ABD’de işletme eğitimi veren kurumlara hızla egemen olmuş, sosyal bilimler, iktisat, matematik gibi alanlarda eğitim görmüş öğretim üyelerine yönelmeye yol açmıştır. Böylelikle bu yöndeki gelişmeleri körüklediği gibi ABD, özellikle o

yıllarda model olarak alındığı için başka ülkeler üzerinde önemli etkisi bulunmaktadır (Üsdiken, 1995: 98)⁶.

Sözü edilen iki gelişmenin 1980'lere gelinirken yarattığı sonuç "örgüt kuramı" dendiğinde ne anlaşıldığının değişmeye başlaması olmuştur. Bu değişim, bilgi temelini zenginleşmesinin yarattığı ayrışmaların yerleşik hale gelmesiyle belirginlik kazanmaya başlamıştır. Bu konuda iki aşamalı bir değişim sürecinden söz etmek mümkündür. İlk aşamada "organizasyon" kavramının "yönetim" kavramıyla ilişkisi yönünden bir değişim meydana gelmiştir. Geleneksel yaklaşımda örgütleme (veya organizasyon), yönetimin bir ögesi, işlevlerinden biri olarak görülmüştür. Kapsamı da, işletmelerde görev dağılımı ve yetki ilişkilerini düzenleyen içyapının oluşturulması şeklinde anlaşılmıştır. Ancak 1950'li yıllardan başlayarak bu anlayışın ötesinde, genel olarak örgütlerle ilgilenme yönünde eğilimler belirlenmeye başlamıştır. Zaman içinde de, örgüt kuramı veya örgütlerin analizi dendiğinde, sadece iç yapısal düzenlemeler değil, örgütlerdeki işleyişin bir bütün olarak ele alınması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu farkın iyi bir örneğini Koontz'un yönetimle ilgili bakış açısını dile getirdiği, yirmi yıl arayla yazılmış iki makalesinde görebilmek mümkündür. Koontz, ilk makalesinde, organizasyonun, faaliyetlerin bölümlendirilmesi ve yetki ilişkilerinin düzenlenmesi şeklinde anlaşılması gerektiğini belirtir ve işletmeyle eş anlamlı olarak kullanılmasının terim kargaşasına yol açtığını ifade eder. 1980'deki ikinci makalesinde (artık varlığını kabul ederek) örgüt kuramı olarak adlandırılan alanın daha geniş kapsamlı olduğunu, "yönetim kuramının" bu alanın bir alt-kümesi olarak görülmesi gerektiğini ileri sürmektedir (Üsdiken, 1995: 99).

Örgütlerin ayrı bir inceleme alanı olarak görülmesiyle birlikte yapılan araştırmalar bir ayrışmaya daha zemin hazırlamış ve biri "örgütlerde davranış" (mikro örgütsel davranış) diğeri de "örgüt kuramı" (makro örgütsel davranış) şeklinde adlandırılan iki alan yerleşmeye başlamıştır. Bunlardan ilki, örgütlerde bireyin ve grupların davranışları, ikincisi ise örgütlerin yapısal özellikleri yani

⁶ Bu gelişmelerden etkilenen ülkelerden birisinin de Türkiye olduğu söylenebilir. Yönetim teorilerinin yayılımının, Türkiye bağlamında yarattığı dışsal baskı ve bu baskının yönetim alanını nasıl etkilediği konusunda Üsdiken(1997) çalışmasına bakılabilir.

örgütlerin bir bütün olarak davranışları, örgüt toplulukları ve örgütlerin örgütlenmesiyle ilgili konuları incelemiştir (Üsdiken, 1995: 99).

2.1.1. Disiplinler Arası Bir Bilim Olarak Yönetim ve Yönetim Biliminin Evrimi

Çağdaş bilim anlayışına göre, doğa ve toplum şekilleri içinde buldukları yer, zaman ve koşullardan soyutlanamazlar. Tüm doğa ve toplum şekilleri gibi bu temel yasanın işleyiş ve etkilerine “zorunlu ve kaçınılmaz” olarak bağlanan yönetim, değişik disiplinlerce incelenen farklı koşulların çok yönlü ve karmaşık etkileri altındadır. İçerik, yöntem ve çözümlenme araçlarından yararlandığı diğer disiplinlere karşı yönetim bilimini, aynı anda hem bağımlı hem de bağımsız kılan bu disiplinler arası öz ve görünüş, yönetim bilimi alanındaki araştırmacılara ve araştırmalara yansımaktadır (Fişek, 2005: 33). Bu yansıma özellikle insan davranışı ve örgütsel davranış konularına odaklanmaktadır.

Yönetimin kendisi, nasıl insan ve toplum davranışının çok önemli bir bölümüyse, aynı şekilde, yönetim alanında yapılan bir araştırma da psikoloji ve sosyoloji alanlarında yapılan bir araştırma olarak görülebilir. Bu alanlara katkı yaptığı gibi bu alanların yeni yöntem ve bilgilerini kullanmak durumundadır. Yönetim alanındaki bir araştırmacı, kendisini, çalışmalarını sosyal psikolojiyle de ilgili bir kişi olarak değil, insan davranışının özel bir kesimine yönelen bir sosyal psikolog olarak görmelidir (Fişek, 2005: 37). Bu durum yapılacak çalışmaları, diğer disiplinler ile yönetim biliminin ortak referans kaynaklarına yönlendirmektedir.

Yönetim bilimi, toplumsal hayatın değişik kesimlerinin yönetilmesi sırasında beliren somut durumlara, kendi kuramsal, genel ve evrensel ilkeleri ışığında yaklaşmıştır. Ancak incelediği yönetsel alanla ilgili özel bilim dalının (siyasal veya ekonomik bilimler) araç ve yöntemlerinden yararlanırken o alanın içeriğinden de ister istemez etkilendiğine göre, disiplinler arası bütünleşmeyle bilimsel bağımsızlığın şartlarından da uzaklaşmaması gerekmektedir (Fişek, 2005: 37).

Toplumların sürekliliği açısından işletmelerin giderek artan rekabet ortamında verimliliklerini üst düzeye çıkarabilmeleri için “insan yönetimi” önem kazanmış ve bu bağlamda F.W. Taylor’un öncülüğünde ilk kez bir “bilimsel

yönetim” kavramından söz edilmiştir. Bu dönem aynı zamanda pozitif bilimlerle birlikte sosyal bilim dallarında da yeni disiplinlerin gelişme dönemi olmuştur. Ekonomik aktivitelerin ulusal niteliği, uluslararası merkezli ya da ulus-üstü olma çabasıyla değişmeye başlamıştır. Örgütlerin eleman seçiminden, iş süreçlerini geliştirmeye, değişen çevresel koşullara kendilerini uyarlayabilmekten, liderlik biçimlerine ve çalışanların performans ölçümünden, verimliliklerini artırmalarına dek çok önemli başlıkları içeren yeni bir disiplin, “örgütsel davranış” (organizational behavior) gelişmiştir (Yahyagil, 2001: 3).

Hawthorne araştırmalarının⁷ sonuçlarının açıklanması, organizasyonları incelemede yeni bir akımın başlamasına yol açmıştır. Bu akım başlangıçta Beşeri İlişkiler Yaklaşımı, İnsan Kaynakları Yönetimi (Human Resource Management) ve günümüzde de organizasyonlarda davranış (Örgütsel Davranış-Organizational Behaviour) olarak devam etmiş ve esas itibarıyla örgüt mensuplarının-insanın-davranışını temel almıştır. 1930’lar boyunca ortaya çıkan insan ilişkileri yaklaşımı, performansı etkilemek için psikolojik ve sosyal süreçlerin iş koşulları ile etkileşiminin kurulmasını anlamayı amaçlamıştır. 1950’lerde, insan ilişkileri yaklaşımının yeniden belirginleşmesiyle ortaya çıkan örgütsel davranış ise bireysel, grupsal ve örgütsel süreçlerin karmaşık doğasını anlama yoluyla, çalışan etkinliğini arttırmaya yönelik yönetimsel faaliyetleri incelemeyi amaçlamaktadır (Bateman ve Snell, 2007: 40).

Davranışsal yaklaşımla ilgili olarak geliştirilen bazı modeller ise Douglas McGregor’un X ve Y Teorisi, Rensis Likert’in Sistem1-Sistem4 Modeli, Chris Argyris’in Olgun ve Olgun Olmayan İnsan Modeli sıralanabilir (Koçel, 2001: 149-151). Bu modellere ilişkin aşağıda kısa bilgiler verilmiştir.

Hawthorne’un en önemli etkisi psikologlara işletme örgütünde hareket edecekleri bir alanı açmış olmasıdır. Erich Fromm, Abraham Maslow gibi bu alanda çaba harcayarak, Skinnerci⁸ psikolojinin egemenliğini kırmış olan bilim adamlarının

⁷ F. Roethlisberger-Elton Mayo 1924-1930

⁸ Burrhus Frederic Skinner (1904-1990) ,insanın kişiliğini kendisinin ya da tercihlerinin belirlemediğini, kararlarımızın ve davranışlarımızın çevrenin etkisiyle oluşturulduğunu ve birçok psikoloğun kişilik diye tanımladığı şeyin aslında bugüne kadar olan edimsel veya klasik koşullanmalarla edindiğimiz becerileri sergilememiz olduğunu savunur. (<http://www.britannica.com/EBchecked/topic/547663/BF-Skinner> ve http://tr.wikipedia.org/wiki/Burrhus_Frederic_Skinner Erişim Tarihi: 12.03.2012)

bakış açıları, çalışma yaşamında kendisini duyurmaya başlamıştır. Erich Fromm, farklı bir ekol içine girmeye direnmesine karşın “kültürel ekol” kapsamında değerlendirilir. Fromm’un bu konudaki önemi, psikanalizi daha insancıl konuma oturtması, yabancılaşma üzerine söyledikleriyle örgütlerde çalışan insana ilişkin farklı boyutlar getirmesi ve kültürlerle psikanaliz arasında kurduğu ilginç ilişkidir (Sargut, 2001: 47). İnsan davranışına ilişkin yapılan çalışmalar bunlarla sınırlı değildir.

Sanayi psikologlarının çalışan insanın davranışlarını araştırabilmek, eski model yerine, uygun insan modeli bulabilmek için başvurdukları kişilerden birisi de Abraham Maslow’dur. Maslow’u etkin yapan, Freudçu psikanaliz ile Skinnerci davranışçılıktan farklılaşan üçüncü bir seçenek yaratmış olmasıdır. Maslow, insanın psiko-sosyal gelişmesini beş aşamalı bir süreç içinde öngörmüştür⁹.

Maslow, gereksinimleri şu şekilde kategorize etmektedir.

- Fizyolojik gereksinimler (nefes, besin, su, cinsellik, uyku, denge, boşaltım),
- Güvenlik gereksinimi (vücut, iş, kaynak, etik, aile, sağlık, mülkiyet güvenliği),
- Ait olma, sevgi, sevecenlik gereksinimi (arkadaşlık, aile, cinsel yakınlık),
- Saygınlık gereksinimi (kendine saygı, güven, başarı, diğerlerinin saygısı, başkalarına saygı),
- Kendini(öz) gerçekleştirme gereksinimi (erdem, yaratıcılık, doğallık, problem çözme, önyargısız olma, gerçeklerin kabulü),

Maslow’un ortaya koyduğu modelin önemli bir yanı da, son aşamaya ulaşan kişilerin yaratıcılık ve yenilikçilik potansiyeline ilişkin öngörüsüdür. Benliğini gerçek boyutlara ulaştıran kişi, sağlıklı olgun ve davranışları temel gereksinimlere yönlendirilmeyecek niteliktedir. Bu nedenle çalışmalarında yaratıcı ve yenilikçi olma olasılığı yüksektir (Whitfield, 1975: 47-48’den; Sargut, 2001: 49). Maslow’un görüşlerinin işletme örgütlerine yeniden yoğun biçimde yansması Douglas McGregor aracılığıyla olmuştur. McGregor X ve Y kuramlarını ortaya koyarken, Y

⁹ İlgili Makalenin tamamına (Maslow, A. H. (1943). *A Theory of Human Motivation* Psychological Review, 50, 370-396) <http://psychclassics.yorku.ca/Maslow/motivation.htm> adresinden erişilebilir.

kuramıyla insanın küçümsenmemesi gereken büyük bir gizli güce sahip olduğunu belirtmektedir (Sargut, 2001: 50). Bu gizli gücün, aslında yönetim stilinden kaynaklanan bir durum olduğu ortaya konmaktadır.

Klasik organizasyon yapıları, kişilerin olgun insan özelliklerine doğru gelişmesini önleyici bir etki yapar. Bu tür yapılar, kişileri bağımlı, pasif ve astlık durumunu benimser hale getirir. Klasik teorinin rasyonellik, işte etkinlik ve düzen gibi ana kavramlarına karşılık, neo-klasik teori insan unsurunun özellikleri, davranışlar, motivasyon, yönetime katılma (kararlara), tatmin gibi ana kavramlar üzerinde durmuştur. Bazen davranışsal teori taraftarları da klasikler gibi dogmatik bir tutum almışlar ve insan unsurunu esas almakla, bütün sorunların çözüleceği gibi uç bir görünüşe sahip olmuşlardır (Koçel, 2001: 149-151). Bu görüş de diğer salt nicel karar verme yöntemleri gibi başka bir ucu temsil etmektedir.

Sistem yaklaşımı perspektifinin kaynaklık ettiği ve yönetim alanında çağdaş olarak kabul edilen yaklaşım, durumsallık yaklaşımıdır. Gerek klasik yaklaşım, gerekse insan ilişkileri yaklaşımı evrensel bir bakış açısı sağlanmaktadır. Yönetim kavramları evrensel olarak düşünülmüştür. Bunun anlamı, bir örgütteki işleyen liderlik tarzı, bürokratik yapı vb. bir başka örgütte de işleyebilir. Bu görüşlere alternatif olarak durumsallık yaklaşımında her durumun kendine özgü olduğu varsayılır. İlkeler, evrensel değildir ve bir kişi, çok sayıda örnek problem durumlarını deneyimleyerek yönetim hakkında bir şeyler öğrenebilir. Durumsallık yaklaşımı, bize bir durumda işleyen bir olgunun bir başka durumda işlemeyeceğini söyler. Yönetimin işi, önemli koşulsallıkları (contingencies) aramaktır. Yöneticiler önemli örüntüleri (patterns) ve örgütlerinin karakteristiklerini belirlemeyi öğrendiklerinde, bu karakteristiklere uygun çözümler üretebilirler. Yöneticilerin anlamaları gereken önemli koşulsallıklar, endüstriyi, teknolojiyi, çevreyi ve uluslararası kültürü içermektedir (Daft, 2008: 53-54).

2.1.2. Örgüt Kuramı

Yönetim ve Örgüt Kuramına genel bakış bölümünde de belirtildiği üzere, örgütsel davranış mikro ve makro şeklinde bir ayrışmaya gitmiştir. Bu ayrışmada mikro örgütsel davranış, insan ilişkileri yaklaşımının kaynaklık ettiği örgüt içindeki birey davranışlarını merkeze alan araştırma alanını ifade ederken; makro örgütsel

davranış, bir bütün olarak örgüt davranışını inceleyen ve örgüt kuramı olarak ifade edilen araştırma alanını kastetmektedir. Cunliffe'e göre (2008: 3-4), örgüt kuramı, örgütlerin işlevlerini ve çevreleri ile ilişkilerinin nasıl olduğunu açıklamaya çalışan kuramlar ve modeller dizisidir. Örgüt kuramı, örgütsel davranıştan üç ana eksenle farklılaşır: (Cunliffe 2008: 3-4)

- a. Örgüt kuramı örgütler üzerine odaklanırken, örgütsel davranış örgüt içindeki bireylere odaklanır.
- b. Örgüt kuramı makro örgütsel perspektife dayanırken, örgütsel davranış daha mikro davranışsal süreçlere dayanır.
- c. Örgüt kuramı; yapılar, sistemler ve süreçlerle ilgiliyken, örgütsel davranış, bireylerin ve grupların algıları ve davranışları ile ilgilidir.

Starbuck'a göre (2003: 143), örgüt kuramı, örgütler hakkında genel önermelerin bir toplamıdır. İnsanlar binlerce yıldır örgütler kurmalarına rağmen, örgütler hakkında genelleştirmeler yirmici yüzyılın ikinci yarısının sonlarında ortaya konulmaya başlamıştır. Araştırmacılar, konuya ilişkin gelişmelerin başladığı 1850'den önce örgütler hakkında az sayıda genelleştirmede bulunmuşlardır. Örgütler hakkında araştırmalar 1940'ların sonlarına kadar yetersiz düzeyde kalmış ve 1960'lara kadar da yaygınlaşmamıştır.

Örgütlerin sosyolojik varlıklar olarak incelenmeye başlaması yeni sayılmasa bile, bir çalışma alanı olarak ortaya çıkışları 1940'lı yılların sonlarına doğru olmuştur. Bunun öncesinde örgütler çeşitli disiplinlerin çalışma alanı içerisinde değerlendirilmiştir. Örneğin, kriminologlar hapisaneleri, siyaset bilimciler; siyasi partileri, endüstri sosyologları; fabrikaları ve işçi sendikalarını incelemişlerdir. Ancak, bu çalışmalarda nadiren örgütler hakkında genellemelere rastlanmıştır. Diğer bir deyişle, çalışmaları yapanlar, hapisaneleri, siyasi partileri, fabrikaları, işçi sendikalarını incelemişler ancak örgütleri incelememişlerdir (Scott 1992'den; Leblebici, 2008: 115). ABD ve çevresinin de etkisiyle genel doğa bilimci çizgi, 1980'lerin başlarından beri "örgüt kuramı" diye adlandırılan tarafla, yönetim ve yöneticilerin meselelerine "uzak" kalmanın ötesinde, bilim-yönetim birlikteliğinin "yönetimcilik" yanını sarsan araştırma programları da üretmiştir. Temel yaklaşım itibariyle güçlü yönetici kavramı sorgulanmakta ve işletmelerin çevrelerine uyum

sağlama ve egemen anlayış dışında fark yaratma kapasitelerinin olmadığı ileri sürülmektedir. Bu çalışmaların akademik ortamlarda yarattığı etki, Donaldson'a (1995) "Yönetim Karşıtı Örgüt Kuramları" başlıklı kitap yazdırtacak ölçüde olmuştur. Aslında, bu bakış açılarının hiçbirinin yönetici karşıtı bir durum yoktur Ancak yönetim ve yöneticilerle ilgili "romantik" (Meindl ve diğeri, 1985) havayı dağıtıcı etkileri önemli olmuştur. Araştırma programlarının ortaya çıkışı, 1950'lerden bu yana ABD'de sosyal bilimler yönelimli yönetim disiplininin oluşumu ve gelişiminde psikolojinin yaptığı etkinin çok gerisinde kalmış olan Amerikan sosyolojisinin (Wieland, 1974; McKelvey ve Aldrich, 1983) örgüt kuramı diye bir alt alanın belirmesinden sonra yaptığı girişle ilişkilidir (Üsdiken, 2002: 141). Örneğin, Higgins ve Greenwood (2002), örgüt kuramının bir alan olarak ortaya çıkışını bu giriş şekliyle ilişkilendirmektedirler. Yazarlara göre (2002: 411-412), Weber'in önderliğini yaptığı ve Selznick, Etzioni, Gouldner, Blau ve Scott gibi yazarların sürdürdüğü örgüt sosyolojisinin, işletme okullarına göçünün, işletme okullarında örgüt kuramı diye bir alanın ortaya çıkarak karşılandığını belirtmişlerdir.

Çağımızda insanların çalışmak için girdikleri ya da başka bir deyişle iş yaratan örgütler, çalışanların ikinci ailesi olma özelliği kazanmışlardır. Genelde örgütlerin, özelde de işletme örgütlerinin çağdaş insanın yaşamındaki önemi iki aşamada belirginlik kazanmaktadır. Birincisi örgütlerin içinde yaşanan süreye ilişkindir. Çalışan insan, uyku dışında kalan zamanının yarısından çoğunu işletme örgütlerinde ya da diğeri örgüt yapılarında diğeri insanlarla etkileşerek geçirmektedir. Bu süre ailesiyle birlikte olduğu süreden fazladır. İkincisi örgütlerin çalışan insanın yaptıklarına katkılarıdır (Sargut, 2001: 96). Çalışan insan makro kültürel çevreden edindiği özellikleri çalıştığı işletme örgütüne, etkinlik gösterdiği toplumsal amaçlı diğeri örgütlere taşır. Eğer kültürel çevreyle getirdiği özellikler uyuşmuyorsa çatışır. Bu çatışmanın tümüyle önlenmesi olanaksız olabilir. Ancak örgütün işlevlerini aksatacak düzeye çıkması da önlenmelidir. Örgüt kuramı üzerine çalışan araştırmacıların önemli bir bölümü örgütleri kültürel ortamlar olarak görmektedirler. Örgütlerin kültürel ortamlar olarak ortaya çıkmasının önemli nedenlerinden birisi simgelerdir (Sargut, 2001: 98).

2.1.3. Yönetim ve Örgüt Kuramı Araştırmalarına Yön Veren Gelişmeler ve Alt Alanların Ayrımı

Günümüzde artık örgüt kuramları ve incelemeleri dendiğinde, yirmi yıl ve daha öncesinden farklı olarak sosyoloji ve iktisattan beslenen bir inceleme alanının ürünleri anlaşılmaktadır. Yönetim ve örgüt kuramlarının evrimleşmesinde “modern yaklaşımlar” ayırımı, 1960–80 yılları arasında yaygınlık kazanan sistem ve durumsallık yaklaşımları için kullanılmıştır. Bazen de durumsallık yaklaşımı, neo-modern olarak adlandırılmıştır. Sistem ve durumsallık yaklaşımının modern olarak adlandırılması, bu yaklaşımların güncel olması nedeniyle doğal kabul görmüştür. Ancak sistem ve durumsallık yaklaşımlarına ilişkin olarak, 1990’lı yıllar sonrasında işlem maliyeti, kaynak bağımlılığı, vekâlet kuramı gibi yeni bir takım kuramların gündeme gelmesi ve bunların modern sonrası ya da postmodern olarak adlandırılması, modern kavramının içeriğiyle ilgili tereddütlere neden olmuştur (Doğan, 2007a: 186). Modern ve postmodern kavramları için diğer bilim dalları açısından da aynı tespiti yapmak mümkündür. Post modern kavramı daha çok modern üstü dönem olarak adlandırılmakta ve modern sonrası dönemi ifade ederken kullanılmaktadır.

Kamu yönetimi yanında işletmelerle ilgili dergileri de katarak makale türü yayınları inceleyen Üsdiken (1996), 1970’li ve 1980’li yılların bütünü için farklı saptamaları bir araya getirebilecek bulgular elde etmiştir. Örgüt düzeyindeki yayınların incelenmesiyle sınırlı olmasına karşın bu çalışma, belirtilen dönemde Türkçe yönetim yazınına Heper ve Berkman’ın (1979) Fayolist¹⁰ diye adlandırdığı “ilkeler ve işlevler” yaklaşımıyla, “insan ilişkileri okulunun” değişime uğramış hali olan “davranışçı” anlayışın birlikte egemen olduklarını göstermektedir (Üsdiken, 2002: 94). Örgüt incelemeleri alanında 1980 sonrası başlıca gelişmelerini beş ana başlık altında toplamak mümkündür (Üsdiken, 1995: 100-104).

a)1980 Sonrası Gelişmeler: Üsdiken (1996) 1970’lerden 1980’lere meydana gelen değişimle ilgili olarak yönetim ve organizasyon alt-alanı için kendi içinde bir

¹⁰ Fayol 1916 yılında yazdığı kitabında yönetimi bir süreç olarak görmüş ve planlama, organizasyon, kumanda, koordinasyon ve kontrol olmak üzere beşli bir fonksiyonel ayırım yaparak örgütlerin işleyiş ve evrimlerinin anlaşılmasına yardımcı olmuştur (Şengül, 2007: 257).
Ayrıntılı bilgi için bkz: İnan, Zühtü (2005), Fayol Kimdir ve Fayolizm Nedir? Erişim 10 Nisan 2012, www.kamyon.politics.ankara.edu.tr/klasik/belgeler/05.pdf.

ayırışma/uzmanlaşma eğilimi gözlemlemiştir. Stratejik yönetim, sosyal sorumluluk ve uluslararası yönetim gibi dalların belirlediği ve aynı şekilde yeni bir bakış açısı ve hatta “felsefe” olarak Japon yönetim anlayışının da ilgi görmeye başladığı ortaya çıkmıştır.

b) Kültürel ve Kurumsal Farklılıklara İlginin Artması: ABD örgütler ve yönetim ile ilgili bilgi üretiminin tartışmasız önderidir. Bunu ABD’nin aynı dönemde dünya iktisadındaki egemenliği ile koşut olarak görmek mümkündür. ABD’de üretilen bilgi ve önerilen yöntemlerin evrensel olduğu varsayılmış, bir yandan da endüstrileşme ve kalkınmayla birlikte örgütsel form ve yönetim uygulamalarının benzeşme eğilimi göstereceği, birincisinin de ikincisine katkıda bulunacağı kabul edilmiştir. Dolayısıyla, başka ülkelerde ABD kaynaklı kuram ve yöntemler aktarılmaya, Amerikalıların araştırma ve eğitimle ilgili yaptıkları taklit edilmeye çalışılmıştır. Daha eski yönetim kuramlarında olduğu gibi, durumsallık yaklaşımı da esasen kültürel ve toplumsal ortamlardan bağımsız olma varsayımına dayanmaktadır. (Üsdiken, 1995: 100). Bunun yanında kültürel faktörlerin de yönetim ve örgüt yazınına etki ettiği söylenebilir.

ABD’de 1970’li yıllarda yaşanan ekonomik krize karşılık, Uzak Doğu’da ve bu bağlamda Japonya’da meydana gelen hızlı ekonomik gelişme ve kalkınma, batılı yönetim bilimcilerin dikkatini çekmiştir. Batılı bilim adamlarına göre, örgüt ve yönetimle ilgili kuramlar batıda geliştirilmekte idi. Ancak yapılan araştırmalar, Uzak Doğu’daki bu kalkınmanın temel dinamiklerinden birinin de kültür olduğunu göstermiş, Japon yönetim sisteminden ABD’lilerin nasıl yararlanabileceği konusunda çalışmalar yapılmaya başlanmıştır (Ouschi 1989’dan; Şişman, 2007: 79). Japonya’nın ezber bozan bu başarısı, aslında ölçülmesi zor olan kültür kavramının bütüne ne kadar tesir ettiğini de göstermiştir.

Küreselleşme olarak nitelenen gelişmeler kültürel çeşitliliğe ve bunu yönetmenin sorunlarına ilgiyi arttırmıştır. Bu ilginin yanında akademik dünyadaki gelişmelerin katkısına değinmek gerekmektedir. Örgüt ve yönetim kuramları ve bunların uygulanabilirliğinin ulusal kültürle ilişkilerini göstermeye çalışan araştırmaların çok önemli katkısı olmuştur. Diğer yandan Kuzey Amerika dışındaki ülkelerde, özellikle Avrupa’da örgüt üzerine çalışanların artması ve yeni mesleki

örgütlenme ve yayın ortamlarının yaratılması bilgi üretiminin çok merkezliliğe doğru kaymasına yol açmıştır (Üsdiken, 1995: 100,101).

c) Kuramsal Yaklaşımlardaki Çeşitliliğin Artması: 1970'lerin ikinci yarısı sonradan örgüt incelemelerinde ortaya çıkan kuramsal çeşitliliğin temellerinin atıldığı yıllar olmuştur. Söz konusu dönem, örneğin, ilişki ve alış-veriş maliyetleri, örgütsel ekoloji, kurumsallaşma ve kaynak bağımlılığı kuramlarının ve örgütsel kültürle ilgilenmenin ilk örneklerinin yayımlandığı yıllardır¹¹. Diğer yandan farklı paradigmların birbirleriyle bağdaşmalarının ne ölçüde mümkün olduğu veya yollarına ayrı ayrı devam etmelerinin beklenmesinin gerektiğinin tartışıldığı dönem 1970 li yıllarda başlamıştır (Üsdiken, 1995: 101,102). Kuramsal çeşitliliğin artması ile yönetim ve örgüt araştırmalarında yaşanan gelişmeler birbirini tetikleyen farklı unsurları içermektedir.

d) Üst Analiz Düzeylerine(Yeniden) Yönelme: Sürekli birlikte iş yapmaya dayalı örgütler arası işbirliği şekilleri ve daha fazla alt yüklenici kullanmanın yarattığı örgüt ağları yeni bir örgütlenme formunun habercisi olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Bu tür örgütlenmelerin Japonya'da yaygın olması, ilgiyi arttırmıştır. Kuramsal olarak da bu gelişmelerin artık örgüt seviyelerinde incelemeleri yetersiz kaldığı ileri sürülmüştür (Üsdiken, 1995: 103). Bu durum aslında makro seviyede çalışmaların yapılması gerekliliğini ortaya çıkaran bir gelişme olarak da görülebilir.

e) Epistemoloji ve Yöntem Tartışması: Sosyal bilimlere nesnelci yaklaşıma yönelik eleştirilerin yine daha ağırlıklı olarak kuzey Amerika dışında olmak üzere, örgüt incelemelerinde de artan ölçülerde taraftar bulmaya başladığı bir dönem olmuştur. Bunda tabii ki alternatif araştırma programlarının ve örgütlerin analizinin sınırlarının daha geniş görülmesinin etkisi olmuştur. Örgütsel kültüre ilginin artmasının bu gelişmede önemli bir rolü vardır (Üsdiken, 1995: 104).

¹¹ Konu ile ilgili olarak bakınız: A. Pettigrew, "On Studying Organizational Cultures", Administrative Science Quarterly, 24 (1979) 570-581

2.1.4. Türkiye’de Yönetim ve Örgüt Yazını İncelemeleri

Yönetim ve örgüt kuramlarına ilişkin Türkiye’deki çalışmalar dünyadaki genel eğilime uyarak biraz da Türkiye’deki sanayileşme eğilimleri nedeniyle ağırlıklı olarak uygulayıcı kuramlar kökeni üzerinde gelişmiştir. Üsdiken ve Leblebici’ye göre, örgüt kuramları üç temel kökten beslenerek gelişmiştir. Bunlar verimlilik ve etkinlik için rehberlik özelliği taşıyan uygulayıcı kuramcıların yaptığı çalışmalar, Max Weber kaynaklı sosyolojik çalışmalar ve örgütlerdeki insan unsurunu ön plana alan insan ilişkileri temeline dayanan davranışçı kuramlardır (Sargut ve Özen, 2007: 14). Bu çalışmaların yıllara göre analizi Üsdiken (1995) tarafından aşağıdaki gibi özetlenmektedir.

Türkiye’de yönetim yazınına inceleleyen çalışmalar, 1970’li ve 1980’li yıllar için pek olumlu bir manzara çizmemektedir. Veri temelli araştırma çok az yapılmıştır. Yöneticilere yol göstermeye yönelik çalışmalar egemendir. Türkiye’de ABD temelli bir anlayış hâkim etkisini sürdürmektedir. Bu anlayış, üretilen bilgiye dayanarak, uygulamacılara ve geleceğin yöneticilerine, yönetimi oluşturan işlevlerle ilgili ilkeler ve teknikler öğretme kaygısıdır. Bu anlayışın etkisinin çok kuvvetli olduğu söylenebilir. Öyle ki, özü o zamanların akademileri olmak üzere yönetimle ilgili akademik faaliyetin işletme bölüm ve fakülteleri içinde kurumsallaşmasının Türkiye’de yarattığı sonuçlarından biri de “organizasyonun” geleneksel düşüncede olduğu gibi yönetimin işlevlerinden biri olarak görülmesidir.

Türkiye için belirtilen sorun, asıl olarak yabancı literatürü izleyememe sorunu değildir. Dünyada yaşanan gelişmelerin Türkiye’de akademik dünyada yankı bulmamasıdır. Bilimleşme devrimini gerçekleştirilememesi; bir yanda, örgütlenmeyi sadece yönetimin bir işlevi ve iç yapı olarak görme; diğer yanda, sosyolojik veya iktisadi temellere dayanan ve örgütlere sadece yönetici gözüyle bakmayan veya yönetimin rolünü sınırlı gören yaklaşımların izlenmesini dahi engellemiş görünmektedir. (Üsdiken, 1995: 100-110). Bu bakış açısını muhasebe yazını için de kullanmamızda bir sakınca yoktur. Çünkü muhasebe alanında yapılan yayınların çoğu uygulamaların ve hesaplamaların nasıl yapılacağına dair ipuçları vermektedir.

Türkiye’de 1970’li yıllarda örgüt düzeyindeki yazına esasen davranışçı bir bakış açısının hâkimiyetinin bu ortamın bir yansıması olduğu ileri sürülebilir. ABD

önderliğindeki uluslararası yazında yapısal ilgililerle, davranışçı düşünceler arasındaki ilişkinin 1970'lerle birlikte kırılmaya başlaması ve bu on yılın sonuna gelindiğinde biri "örgüt kuramı" diğeri "örgütsel davranış" olarak adlandırılan iki alt-alanın oluşması, 1980'lerdeki Türkçe örgütler ve yönetim yazınına yukarıda değinilen çalışmaların (Üsdiken, 1996; Üsdiken vd., 1998) gösterdiği şekilde yansımış görünmektedir. "Örgüt kuramı" denince anlaşılın örgütlerin içsel yapılarının tasarımıyla sınırlı kalmış, buna cevap vermek için de esasen Fayolist temelli anlayış tekrar ön plana çıkmıştır. Buna koşut olarak da davranışçı bakış bir miktar etkisini devam ettirmekle birlikte kendi alt-alanına çekilmeye başlamış, ABD'deki kırılmanın ilk önemli sonucu olan yapısalcı-durumsalcı görüş de (Üsdiken ve Leblebici) ancak sınırlı bir etkiyle kendini gösterebilmiştir (Üsdiken ve Erden 2002: 95). Disiplinin yapısı açısından 1990'lar için ortaya çıkan durum, burada örgütler ve yönetim, daha yaygın ifadelerle yönetim ve organizasyon olarak adlandırılan alt-alanın ve personel / insan kaynaklarının (P/İK), örgütsel davranışa kıyasla kendi içlerinde bölünmüş bir görünüm göstermeleridir. Örgütler ve yönetim (veya yönetim ve organizasyon) alt-alanında farklılaşma kendini hem ilgi alanları hem de bakış açıları itibariyle göstermektedir (Üsdiken ve Erden, 2002: 107).

Örgütsel davranış alanı, diğelerine kıyasla tek bir bütün görünümü arz etmektedir. Daha özgül ilgi alanları da aynı yazın temelleri üzerine kurulu görünmektedir. Örgütsel davranış alt-alanının bu özellikleri diğelerindeki bölünme ve farklılaşma eğilimleriyle de birleşince yönetim alanının tamamı içinde hem ilgileri hem de bunlara eşlik eden bakış açılarının en ağırlıklı yeri almasına yol açmaktadır. Davranışçı yaklaşım hem "modern" haliyle, hem de köktenci şekliyle en büyük etkisini örgüt içi davranışlarla ilgili çalışmalarda gösterse de, örgütler ve yönetim alanına nüfuzunun devam ettiği görülmektedir. Bunun da etkisiyle davranışçı anlayış Türkçe akademik yazında 1990'lar için güçlü bir bakış açısı olarak ortaya çıkmaktadır (Üsdiken ve Erden, 2002: 108).

2.2. KÜLTÜR KAVRAMI VE İNSAN DAVRANIŞI

Hofstede tarafından kültür, “aklın, bir toplumun veya grubun üyelerini diğerlerinden ayıran kolektif programlanmasıdır” şeklinde tanımlamaktadır (Hofstede, 1984: 81). Kültür ve medeniyet kavramları daha önce Türkçe’de Osmanlı Devleti'nin batılılaşma döneminde dilimize girmiştir. Ülkemizde ilk defa bu kavramları sosyolojik olarak ele alan ve tartışan Ziya Gökalp'tır. Kültür, dilimize Fransa ve Amerika olmak üzere iki kaynaktan gelmiştir. Fransızca kültürün Türkçe karşılığı İrfân, İngilizce kültürün karşılığı, medeniyettir (Meriç, 1986: 15’den Arslanoğlu, 2001: 1).

Kültür ve medeniyet kavramları, Avrupa kültürü/uygarlığının tipik ürünleri olarak düşünülebilir. Söz konusu kavramlar 18. yüzyıl sonrasında yaygınlaşmaktadır. Kültür ve medeniyet, konularına göre iki ayrı kutbu temsil etmektedir. Birincisinin tekilliği, özneliği, bireyselliği, ikincisinin aktarılabiliğine, nesneliğine, evrenselliğine karşı çıkmaktadır. Başka bir deyişle, uygarlık daha çok barbarlığın, kültür ise doğanın karşıtı olarak kullanılarak, Avrupa’nın kendi içindeki değişim süreci açıklanmaya çalışılmaktadır (Algül, 2009: 1). Bilimsel ve teknolojik gelişmelerle değişim süreçleri farklı boyutlar kazanınca bu kavramlar yaygınlaşmakta ve zamanla Avrupa’yı merkeze alan kenar’ın değişim süreçlerini açıklamada kullanılmaya başlamaktadır (Algül, 2009: 1). Kültür kavramıyla ilgili birçok farklı teori geliştirilmiştir.

2.2.1. Sosyal Kuramlar ve Kültür Kavramı

Sosyal bilimlerde geçmişte geliştirilen genelleyici büyük teoriler, sosyal gerçekle ilgili evrensel ilke ve yasaları belirleme çabası içinde olmuştur. Özellikle Frankfurt Okulu içinde gelişen eleştirel teori, dikkati kültür kavramı üzerine çekmiş, sosyal konularda kültürel çözümler ön plana çıkmıştır. Giderek diğer sosyal alanlarda olduğu gibi örgütsel ve yönetsel bilimlerde de örgütsel yaşamın öznel, sembolik ve kültürel yönü önem kazanmaya başlamıştır. Geçmişte, sosyal kuramda, sosyal sistem ve düzenlemeler arasındaki benzerlikleri belirleme amacına dönük olarak işlevsel yaklaşımdan hareketle belirli bir toplumda yapılan araştırmalar sonucunda geliştirilen sosyal kuram ve modeller, evrensel düzeyde geçerli olabilecek

kuram ve modeller olarak takdim edilmiştir. Ancak sosyal kuramda da etik (dışsal) yaklaşımlardan emik (içsel) yaklaşımlara, nesnel yaklaşımlardan öznel yaklaşımlara, evrensel bakış açısından durumsal ve kültür merkezli bakış açılarına doğru bir dönüşüm gündeme gelmiştir (Şişman, 2007: 74,75). Bu durum örgütsel kültürün kaynaklarını da açıklamaktadır.

2.2.2. İnsan Davranışı ve Kültürel Görecelik

İnsan kültürünü üretir ve biriktirir. Sonuçta ortaya kendisi üzerinde önemli etkisi olan, insan yapısı bir simgeler evreni çıkar. Bu evren bireyin eğitilmesinde önemli bir görev yüklenir. Bu açıdan bakıldığında, kültür insan ilişkisini ortaya koyarken simgeler evreninin eğitici etkisini de göz ardı edilmemelidir (Sargut, 2001: 58).

Epistemolojide ortaya çıkan gelişmeler görecelik kavramını önemli bir noktaya getirince, değişik alanlardaki görecelik de önem kazanmıştır. Bir yandan batı düşüncesinin ortaya koyduğu kesin doğrular tartışılmaya başlanırken, diğer yandan da batı kültürü dışındaki kültürlerin de önemli olabileceği düşünölmeye ve Frans Boas'ın "hiçbir kültür diğerinden üstün olamaz yalnızca farklı olur" görüşü tartışılmaya başlamıştır (Sargut, 2001; 59). Görecelik ve insan davranışı örgütsel mikro davranış alanı olarak değerlendirilirse, daha makro bir bakış açısıyla örgütlere kültürel etkilerin hangi yönde olduğu da önemli bir araştırma alanı olarak karşımıza çıktığı söylenebilir.

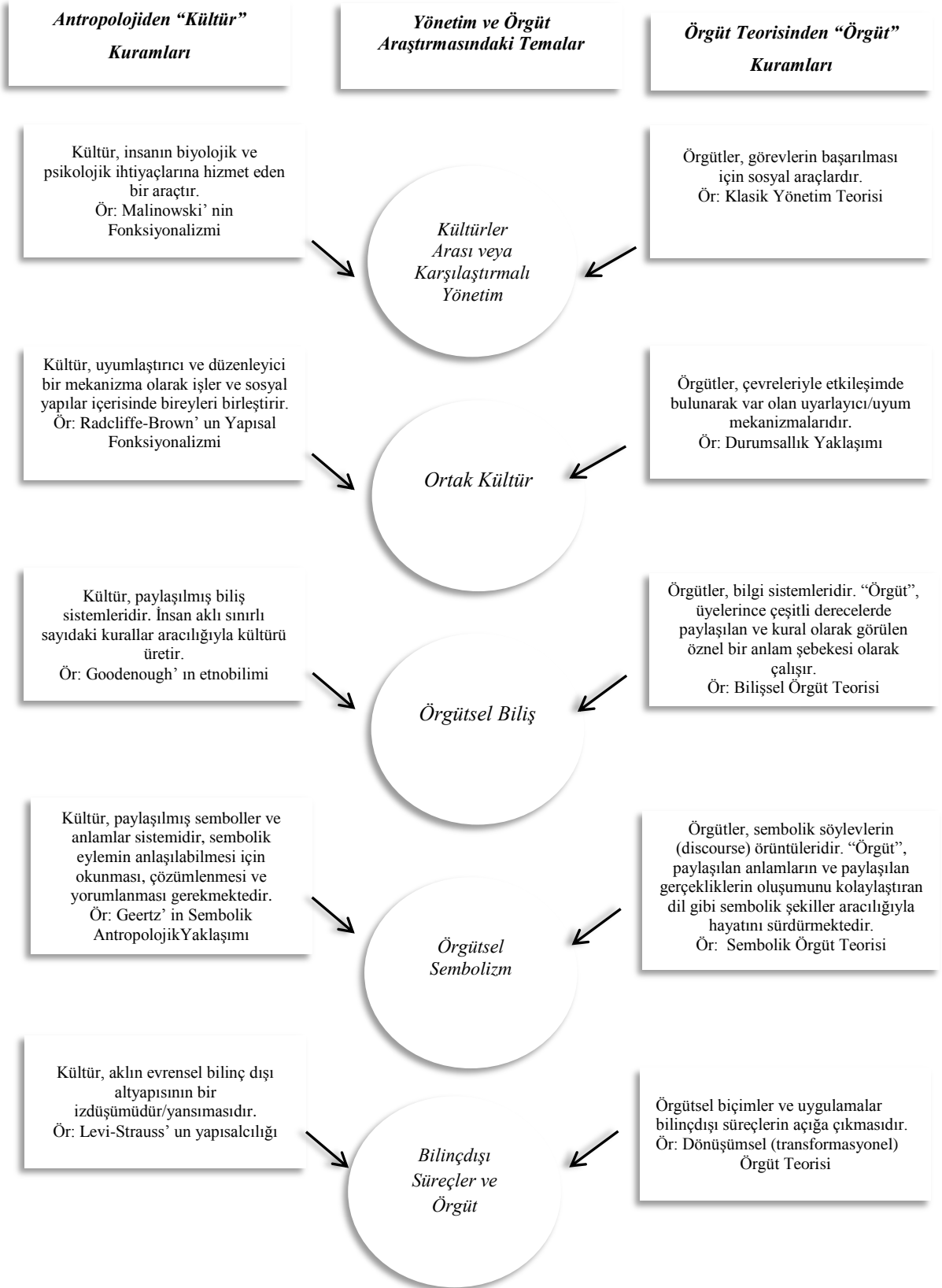
2.2.3. Örgüt Kuramları ile Kültür Kuramlarının Etkileşimi

Örgüt-kültür ilişkilerine yaklaşımdaki farklılıklar, araştırmacıların hem "kültür" hem de "örgüt" hakkındaki temel varsayımlarından farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Kültürel bakış açısıyla örgüt incelendiğinde, kökeni antropolojiye dayanan kültür kuramı ile örgüt kuramı arasındaki etkileşim ve ortaya çıkan araştırma alanları, Şekil-5'de görüldüğü gibi, yönetim ve örgüt okullarının ilgisini çeken birkaç içerik alanında özetlenebilmektedir. Bu temalar, kültür kavramının sınırlarını, olasılıklarını ve gücünü ortaya çıkaran bir iskeleti oluşturmaktadır. Bu kesişim noktaları farklı kuramlara dayalı farklı araştırma yaklaşımlarını da beraberinde getirmektedir. Araştırmacılar kültür açısından örgütleri

iletişimin sembolik araçları olarak ya da örgüt içindeki anlam yapılarını yaratmayı, korumayı ve değiştirmeyi vurgulayarak ya da sosyal işlemler ve bilinçdışı zihnin göstergeleri olarak ele alabilmektedir. Örgüt konusundaki çalışmalarda bazı araştırmacılar kültürü performans, değişime verdiği yanıtlar ve örgütsel sonuçlar açısından ele alırken, bazı araştırmacılar da kültürü; “iyi” ya da “kötü”, “verimli” ya da “verimsiz” bir fonksiyon olarak görmekten çok sosyal, örgütsel ya da bireysel görüş açılarından ele alıp bir metafor olarak incelemektedir (İlhan, 2006: 279).

Şekil-5'teki temalar, örgüt ve yönetim literatüründeki son araştırma eğilimlerini sunmakta ve düzen probleminde örgüt teorisyenlerinin süren ilgisini örneklerle göstermektedir. Marksist ya da radikal yapısallıktan kaynaklanan temalara burada değinilmemektedir. Smircich (1983: 342), onların örgüt ve yönetim teorisi içerisinde daha az geliştirildiklerini, çünkü temel problematiklerinin radikal değişim ve baskınlık sorunları ile ilgili olduğunu ileri sürmektedir (İlhan, 2006: 280). Ortak kültür, örgütsel biliş ve örgütsel sembolizmin kaynakları da yine Şekil-5'te görülmektedir.

Şekil-5.Kültür ve Örgüt Kuramlarının Etkileşimi



Kaynak: Smircich, 1983’den uyarlayan İlhan, 2006: 280

2.3. ÖRGÜT KÜLTÜRÜ

Kültür konusu farklı sebeplerden ilgi odağı olmuştur. Bu ilginin nedeni açık olmamakla birlikte bazı yazarlar (Meek, 1988; Lincoln vd, 1986; Morgan, 1986; Smircich ve Calas, 1987) iki temel neden üzerinde durmuşlardır. Bunların birincisi batı toplumlarındaki sosyo-ekonomik düzey, ikincisi ise entelektüel söylem düzeyidir. 1980'lerde batı toplumları ekonomilerinde büyük bir düşüş yaşamışlardır. Diğer taraftan bir doğu ülkesi olan Japonya uluslararası pazarların kontrolünü ele geçirmeye başlamıştır. Tamamıyla başka bir kültüre sahip Japonların dünya ekonomik liderliğinde Amerika Birleşik Devletlerinin rakibi haline gelmesi, o zamana kadar üstünlüğü tartışılmaz kabul edilen Amerikan yönetim anlayışının yetenek ve fikirlerinin sorgulanmasına sebep olmuştur (Yağmurlu, 1997: 718). Örgüt kültürüne ilginin artmasının nedeni sadece bu sorgulama değildir. Örgüt kültürüne artan ilginin bir diğer nedeni, belirli batı toplumlarında tüketime ve hedonizme artan vurgunun geleneksel otoriter liderliğin, itaatin, protestan iş ahlakının ve motivasyonun etkisini azaltması ve “daha yumuşak” insan kontrol araçlarının gelişmesine aracı olmasıdır. Bu bağlamda, özellikle zengin toplumlarda, çalışanlar için önemli görülen geleneksel istihdam ve ödeme araçları yerine, kültür kavramı, motive edici araçlar geliştirmede daha başarılı bir yaklaşım sunmaktadır (İlhan, 2006: 274).

Örgüt kültürü çalışmalarının bir diğer boyutunu, kültür kavramına farklı olarak yaklaşan, kültürün bir bütün olarak yönlendirilemeyeceğini savunanlar oluşturmaktadırlar. Kültürün etkileşimsel bir işlem olduğu, bu yüzden de yönlendirilemeyeceğini söylemektedirler. Kültür kavramı bu yaklaşımda özellikle kültürel antropolojiden alınmıştır. Nasıl antropologlar, çalışma şekilleri, törenler, hikâyeler gibi kültürel öğelerle ilgileniyorlarsa, örgüt kültürü kuramcıları da örgütün çalışma şekilleri, törenleri ve hikâyeleri gibi kültürel öğelerle örgütü incelemektedirler. Bunu yaparken de bu öğeleri listelemenin ötesinde anlamlandırmaya çalışmaktadırlar. Örgüt kültürü yazınında da bu yaklaşım geniş yer bulmuştur (Smircich, 1983; Amaire ve Firsirotu,1984'den; Yağmurlu,1997: 718). Toplumsal kültür gibi örgüt kültürü de pek çok soyut şeyden oluşur. Örgüt kültürünün, örgütlerin arkasındaki görünmeyen ve gözlenemeyen bir güç olduğu ve

örgütü bir arada tutan bir tutkal görevi gördüğü öne sürülebilir. Bilindiği üzere, örgüt ve yönetim çalışmaları örgütler için en uygun yapıyı bulmaya odaklanmıştır.

Etkinlik ve verimliliğe ulaşılması için çeşitli örgüt yapıları denenmiştir. Ancak bunlar örgüt için maddesel bir temel oluşturabilmiştir. Bu da örgütsel başarı için yeterli değildir. Sosyal mekanizmaların örgütsel başarı için oynadıkları rol göz ardı edilmemelidir. Örgüt kültürü bu sosyal mekanizmaların toplamıdır (Yağmurlu,1997: 720). Ancak bu mekanizma içinde ölçümü en zor olan değişkenlerden biri olması, örgütün yapısına ne kadar etki ettiği konusunda birçok araştırmaya konu olmuştur.

2.3.1. Örgüt Kültürü Kavramı

Örgüt kültürü, yönetim pratiklerinde olduğu kadar örgüt kuramı akademik araştırmalarının ve eğitiminin de ana konularından birisidir. Bunun geçerli sebepleri vardır. Bu sebeplerin ilki, kültürel boyutun, örgütsel hayatın tüm yönlerinde merkezde yer almasıdır. Diğer ise, kültürel konuların açık olarak ilgi görmesinin sınırlı olduğu örgütlerde bile, işletmede insanların nasıl düşündüğü, hissettiği, değer verdiği ve eylemde bulunduğu rehberlik eden sosyal olarak paylaşılan kültürün fikirleri, anlamları ve inançları olmasıdır (Alvesson, 2000: 1). Moorhead ve Griffin, örgüt kültürü konusunda yapılan yaygın tanımlamaları toplu olarak sunmuştur. (Spender 1983; O'Reilly, 1983; Deal ve Kennedy, 1982; Hofstede, 1980; Van Maanen ve Barley, 1983; Kouzes vd., 1983; Ouchi, 1981; Peters ve Waterman, 1982; Schein, 1985'den; Moorhead ve Griffin, 1989:494),

Örgüt kültürü tanımları şu şekildedir:

- Bir örgütün üyelerince paylaşılan bir inanç sistemi,
- Güçlü ve geniş ölçüde paylaşılan temel değerler,
- Yaptığımız şeylerin yapılış şekli,
- Zihnin kolektif programlanması,
- Kolektif anlama,
- Çalışanların iş yaşamlarında anlam yaratan, çeşitli sembolik medya yoluyla iletilen, paylaşılan ve kalıcı inançlar,

- Örgütün çalışanlarına iletildiği temel değerleri ve inançları oluşturan semboller, seremoniler ve mitler seti,
- Hikâyeler, mitler, efsaneler, sloganlar, anekdotlar ve peri masalları gibi sembolik anlamlar yoluyla iletilen yaygın ve uyumlu paylaşılan değerler bütünü,
- Öğrenmede, öğrenmenin dışsal uyum ve içsel bütünleşme problemleriyle başa çıkmak için icat edilmiş, keşfedilmiş veya geliştirilmiş belli bir grup temel varsayımların örüntüleri.

Schein (1984, 1992) ise, örgüt kültürünü: “içsel bütünleşme ve dışsal uyum sürecinde karşılaşılan sorunları çözmek için belirli bir örgütün üyeleri tarafından öğrenilen, geçerliliği kanıtlanmış ve dolayısıyla yeni üyelere, sorunlara ilişkin doğru bir algılama, düşünme ve hissetme yolu olarak aktarılacak kadar etkin, paylaşılmış temel varsayım örüntüleridir” şeklinde tanımlamaktadır. Bu bağlamda örgüt kültürü, örgüt üyelerinin nasıl davranmaları gerektiğini belirleyen kuralları ve ana hatları düzenleyen, örgüt süreçleri hakkındaki temel varsayımların ve örgütsel olayların yorumlarını biçimlendiren bir yapıdır. Aynı zamanda üyelerin günlük yaşamlarına anlam vermelerinin bir yolunu sunan ve en önemlisi, belirsiz ve tahmin edilemeyen bir çevrenin üstesinden gelmelerini kolaylaştıran normatif bir düzen ve çalışanları motive eden sosyal bir enerjidir (İlhan, 2006: 275). Bu enerjinin olumlu ya da olumsuz olması kültür kavramının varlığına ilişkin bir sorun yaratmamaktadır. Sadece kültürün hangi boyutta incelenmesi gerektiğini açıklamaktadır.

2.3.2. Örgüt Kültürünün Temelleri

1980’li yılların başından itibaren yönetim biliminde yaygın olarak kullanılmaya başlayan örgüt kültürü, işletme kültürü, işyeri kültürü, ortak kültür gibi kavramlar kapsamında ele alınan bazı konularla ilgili ilk çalışmalar, yönetim biliminde oldukça eskiye dayanmaktadır. Özellikle yönetimde insan ilişkileri akımıyla birlikte 1930’lu yıllardan başlayarak 1950’li yıllar boyunca bazı yönetim bilimciler, örgütlere ilişkin olarak insan kaynağı üzerine dikkati çekmiş, informal grup, grup normları, semboller örgütsel değerler gibi konular üzerinde durmuşlardır. Daha sonraları, örgütlerin sosyal ve psikolojik yönlerine dikkati çeken, ardından örgütlerin ahlaki ve değerlerle ilgili yönü üzerinde duran çalışmalar yapılmıştır.

Örgütlerle ilgili olarak daha çok insan kaynağı üzerinde duran Arygris, Bennis, Likert, Maslow ve McGregor, Burns gibi bazı örgüt kuramcıları da örgüt kültürü kapsamında yer alan çalışmalar yapmışlardır. (Şişman, 2007: 72). Bu konuda sıkça karşılaşılan sorun, iklim ve kültür kavramları arasında anlam karmaşası yaşanmasıdır.

Örgüt iklimi kavramı tarihsel olarak örgütsel kültürden yaklaşık 25 yıl öncesine dayanmaktadır ve Lewin'in (1948-1951) alan teorisinin türevidir. Bundan dolayı, örgüt iklimi Gestalt algı psikolojisi¹² ile ilişkilendirilmektedir. Bu nedenle, Lewin ve meslektaşları alan teorisinin unsurları ile toplumsal süreçlerdeki rollerle ilgilenmişlerdir. Bu anlamda alanın teorisi belirli örgütsel çerçeve dahilindeki birey ya da grup olgularını açıklamak açısından en gerekli örgütsel tutumları, duyguları ve sosyal süreçleri tanımlamak için "iklim" kavramını uygun görmüşlerdir. Bu yaklaşıma göre iklim üç önemli kategoriye ayrılmaktadır. Bunlar, otokratik, demokratik ve liberal kategorileridir (Ashkanasy ve Jackson 2009: 464). Örgüt kültürü ve iklimi kavramları örgütsel davranış bilim dalında üzerinde en çok çalışılan, tanımlanmasında olduğu kadar, incelenmesinde de yöntembilim açısından da sorunsal bir alan olmuştur. Burada örgüt kültürü, bir işyeri çalışanlarının arasındaki düşünce, ilişki sistemi ve biçimine anlam kazandıran ve genel olarak doğrudan gözlemlenemeyen (intangible-maddi olmayan) unsurları belirtmektedir. Örgüt iklimi ise örgütün fiziksel yapısı, teknik ve altyapı donanımlarıyla örgütsel faaliyetlere ilişkin gözlemlenebilen (tangible-maddi) unsurları, kural ve ilkeleri içermektedir (Schneider, Brief ve Guzzo,1996'den Yahyagil, 2001: 14,15). Bu ikili ayırım ileride ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Örgütler, kendi ayırt edici kültür ve kültür modellerine sahip mini toplumlarıdır (Morgan, 1998: 150). Ortak değerler, ortak inançlar, ortak anlam ve ortak anlayış kültürü tanımlamanın farklı biçimleridir. Kültürden söz edilirken aslında insanların belli olayları, eylemleri, nesnelere, sözleri veya durumları farklı biçimlerde görüp kavramalarına olanak sağlayan bir gerçekliği kurma sürecinden bahsedilmektedir. Bu kavrayış modelleri, karşı karşıya kalınan durumların üstesinden

¹²Bir bütünün, kendini oluşturan bütün birimlerden daha farklı olduğunu ve birimleri teker teker incelemenin bütünün tanımını yapmakta yeterli olmadığını savunan ekoldür. (Kaynak: *Gestalt Kuramı*, gsf.baskent.edu.tr/duyuru/gestalt.doc Erişim Tarihi: 15.03.2012)

gelinmesine yardımcı olmakta ve davranışları anlamlı kılacak bir temel sağlamaktadır (Morgan, 1998: 159). Örgüt kültürü, paylaşılan beklentiler, değerler ve tutumları içerdiği için bireyler, gruplar ve örgütsel süreçler üzerine etkide bulunur. Örgüt kültürü sayesinde, örgütsel kimlik algısı kadar örgütsel istikrar hissi de yaratılır. Bunlara ek olarak, kültür sadakat ve bağlılık hissi de sağlanmış olur (Gibson vd., 2008: 33).

Kültürün, örgüte olan etkileri beş noktada toplanabilir. İlki, yönlendirme ile ilgilidir. Kültür örgütün amaçlarına yaklaşmasına veya onlardan uzaklaşmasına neden olabilir. Örgütsel amaçlara yaklaşması, kültürün pozitif bir gücü olduğunu, uzaklaştırması ise negatif bir gücü olduğunu gösterir. İkinci nokta, yaygınlıktır. Üyelerin kültürü paylaşma derecesi kültürün yaygınlığına işaret eder. Temel kültürün benimsenme yaygınlığı, sıkı kültür için gerekli iken, zayıf kültürler için gerekli değildir. Üçüncü etki, güçtür. Kültürün gücü, örgüt üyeleri üzerindeki etkisi ifade eder. Dördüncü nokta, esnekliktir. Bir kültürdeki esneklik, onun değişen koşullara uyumu ile ilgilidir. Kültürün örgüte etkisindeki son nokta, bağlılıktır. Örgütün kültürü, üyelerinin gösterdikleri bağlılık üzerinde etkiye sahiptir. Bağlılık, örgüt üyelerinin memnuniyetlerinin karşılığında, örgütün amaçları için, çabaların, yeteneklerin ve sadakatlerin sunulduğu bir durumu ifade etmektedir (Hodge vd., 2002: 262). Güçlü kültür, üyelerin yüksek bir bağlılık derecesi gösterme eğilimini arttırabilir. Örneğin, “güçlü kültür işletmelerin performansına olumlu yansır” şeklinde çıkarımlarda bulunulması, kültürün işletmelere olumlu katkılarını ifade eden “değer mühendisliği” (values engineering) yaklaşımı ile açıklanmaktadır. Kültür çalışmalarında ilk beliren araştırma yaklaşımı olan değer mühendisliği çalışmaları, bütünleştirme perspektifinden yazılan kültür çalışmalarının bir alt setidir (Martin vd., 2006: 728). Bu bütünleştirme çalışmaları örtük olarak kültürü; tutarlılık (consistency), örgütü ise belirginlik (clarity) üzerinden tanımlamaktadır. Kültür çalışmalarındaki, yukarıda belirtilen bütünleştirme çalışmalarının karşıtı olarak ikinci çalışma grubu, farklılaştırma perspektifidir. Farklılaştırma çalışmaları, üç ana noktada ampirik olarak kanıtlar sunmaktadır. Bunlar (Martin vd, 2006: 730) ;

- a. Göstergelerin yorumları tutarsızdır,
- b. Uzlaşma sadece alt kültürel sınırlar içerisinde oluşur ve
- c. Belirginlik sadece alt kültürler içerisinde mevcuttur.

Kültür araştırmalarında üçüncü yaklaşım, bölümlendirme (fragmentation) yaklaşımıdır. Bu yaklaşımın savunucularına göre, bir kültürün göstergelerinin yorumları, farklı ve zıt unsurlar içerdiği için çok fazladır. Bu yaklaşıma göre, kültürün temeli yaygın bir belirsizliktir (Martin vd, 2006: 730).

2.3.3. Ulusal Kültür Kavramı ve Örgüt Kültürü İle İlişkisi

Örgütsel kültür ile ilgili daha aktif araştırma alanlarından bir tanesi örgütsel kültürün uluslararası boyutudur. Çok uluslu işletmelerin farklı ülkelerin kültürlerine yaklaşımları her zaman dikkate değer olmuştur. Hofstede'nin 1980 tarihli Culture's Consequences (Kültürün Sonuçları) adlı çalışması yayınlanıncaya kadar bu boyutlar hakkında çok fikir yürütülememiştir. Hofstede ulusal kültürle örgütsel kültürün kökten farklı olduğunu işaret etmektedir. Ulusal kültür, değerlerle, örgütsel kültür ise uygulamayla ilgilidir. Hofstede ve Peterson (2000) bu durumun ulusal kültürün örgütler üzerindeki etkilerinin anlaşılmasının sağladığı yararları belirsizleştirdiğini savunmaktadırlar. Yazarlar ayrıca kültürün zihnin kolektif programlanması olduğuna ve bunun dört temel biçimde dışa vurulduğuna işaret etmektedir Bunlar (Ashkanasy ve Jackson 2009: 476);

- a. İlgili kültüre mensup olanlar açısından özel anlamlara sahip olan semboller,
- b. Kültürün rol modelleri olan kahramanlar,
- c. Teknik açıdan gereksiz olmakla birlikte kültür açısından gerekli olan örfler,
- d. Diğerleri karşısında belirli bir gidişatın tercih edildiğini yansıtan duyguları ifade eden değerlerdir.

Bu nedenle kültür fikrini kullanmak durumunda kalan analistler tarihsel ve güncel bütünleşmiş dünyayı iki parçaya, yani genel olarak insanlıktan kültürel çoğulculuğa nasıl bölecekleri sorusuyla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu açıdan kültür idari bilimlere özgü bir şey değildir. İdari bilimlerinde bir parçasını oluşturduğu tüm topluma aittir. Bu doğrultuda Hofstede (1980) Inkles ve Lewinson'a (1969) dayanarak kültürün beş önemli boyutta tanımlanabileceğini öngörmektedir.

2.3.4. Hofstede'nin Örgüt Kültürü Boyutları

Hofstede'e (1991) göre değerler, inançlar, normlar ve idealler, ülkenin kültüründe gömülüdür ve organizasyonların stratejilerini, amaçlarını ve yönetimi (liderlik davranışı, rutinler, sistemler ve pratikler) etkileyebilir. Ortaya koyduğu boyutlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Güç mesafesi: örgütlerin ve kurumların pek güçlü olmayan üyelerinin eşitsiz güç dağılımını hangi ölçüde kabullendiklerini ve beklemediklerini göstermektedir.

Bireycilik-kollektiflik: bireylerin gruplarla hangi ölçüde bütünleştiklerini göstermektedir.

Erillik-dişilik: bu boyut girişken ve rekabetçi değer ve uygulamalarla mütevazı ve koruyucu olanları karşılaştırmaktadır.

Belirsizlikten kaçınma: belirsizliğe karşı hoşgörüsüzlüğü ifade etmektedir. Belirli kültüre mensup bireylerin belirsiz ya da plansız durumlarda kendilerini ne kadar rahat hissedip hissedememeleri ile ilgilidir.

Uzun vadeli yönelime, kısa vadeli yönelim: 1987'de gündeme getirilmiştir. Azla yetinme ve sebat, geleneğe saygı, sosyal yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve "görünüşün" kurtarılması (kısa vadeli) arasındaki karşıtlığı göstermektedir.

Hofstede'in boyutlarına Türk işletmeleri kültürü açısından baktığımızda; sosyo-ekonomik düzeyi düşük ülkelerde görüldüğü üzere güç mesafesi, belirsizlik düzeyi yüksek ve kolektivizme doğru bir eğilim saptanmıştır. Eril ve dişil özellikler yönünden farklı bulgular elde edilmiş, Türk toplumu daha dişil özellikler sergileyen bir toplum özelliği göstermiştir. Ancak araştırmacı, sonucun ihtiyatla karşılanması gerektiğini, örgütlerdeki kültürün sadece toplumsal değerlerle açıklanamayacağını ve örgütün çevre faktörlerindeki döneme ilişkin değişikliklerden etkilendiğini ileri sürmektedir (Erdem, 1994: 155).

2.3.5. Örgüt Kültürü ve İklimi

Örgütsel kültür ve iklim belirli bir örgütün üyelerini niteleyen, aynı türden bir dizi tutum, değer ve eylemden oluşmaktadır. Bu nedenle bu yapılar Lewin'in (1948,1951) öncü çalışmasından bu yana endüstri ve örgüt psikolojisi alanında farklı

biçimlerde de olsa önemli bir yer işgal etmektedir. Örgüt kültürü ve iklimini ayırt edici özelliklerden biri, tabii ki bu yapıların antropoloji, sosyoloji, psikoloji ve yönetim bilimleri dâhil pek çok akademik alanı kapsamasıdır. Ashkanasy, Wilderom ve Peterson (2009) tarafından derlenen makalelerden oluşan kitabın giriş bölümünde belirttikleri üzere, bu bilim dallarının her biri son derece karmaşık ve muğlak olan bu konuya dair kendi bakış açılarını geliştirmişlerdir. Ancak sonuç olarak örgüt kültürü ve iklimi tek bir bilim dalını ya da belirli bir örgütü aşan örgütsel yaşamı ilgilendirmektedir. Bu bağlamda ortak tutumlar, değerler ve anlamlar gibi yapılar sadece işlemler ve davranışlarla resmedilebilecek olandan daha kapsayıcı bir tablo sunmamıza olanak vermektedir (Ashkanasy ve Jackson 2009: 463-464). Kültür ve iklim kelimelerinin, çoğu kaynakta ve yanlış biçimde birbirlerinin yerine ya da aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Denison (1996) kültürün köklerinin derinlere inen değer ve varsayımlara tekabül ettiğini, iklimin ise örgütsel denetime tabi, gözlemlenebilir çevresel faktörleri içerdiğini belirterek bu kavramları birbirinden ayırmıştır (Ashkanasy ve Jackson 2009: 464). Rensis Likert tutumları ölçmek için Likert ölçeğini icat edip, etkin yönetime ilişkin sistem 4 yaklaşımını geliştirerek Lewin'in mirasını devralmıştır (Likert, 1961). İklim, özellikle örgüt üyelerinin örgütün işleyişi ve etkinliği açısından önemli sonuçlar doğuran ortak öznel deneyimleri olarak sunulmaktadır.

Ashkanasy ve Jackson (2009), kültüre dair antropoloji literatürünü inceleyen çalışmalarında farklı ontolojiyi yansıtan üç iklim ve kültür tanımı sınıfı ortaya koymuşlardır. İlk ve en yaygın kategori yapısal gerçekçi ontolojidir. Bu görüşe göre örgütler, iklimleri ve kültürleri olan yapılar olarak var olmaktadır. İkinci kategori, sosyal yapısalci ontolojiye dayanmakta ve örgütlerde meydana gelen olaylardaki değişen düzenliliğe vurgu yapmaktadır. Bu yaklaşım gözlemcilerle bir kültürle ilgili olarak hangi olay kümelerinin birlikte gruplandırılacağını seçme olanağı tanımakta ve araştırmacıların işle ilişkili olaylar şeklinde adlandırdıkları düzenlilikleri yansıtmaktadır. Son olarak üçüncü kategoriye göre ise, örgütler ve kültür yararlı dilbilimsel araçlar olarak ele alınmaktadır (Ashkanasy ve Jackson 2009: 464). Farklı paradigmlar arasındaki etkileşim örgütsel kültür ve iklim araştırmalarının bir özelliğidir. Bu nedenle, kimi akademisyenler kültürleri bir bütün olarak ele alırken, kimileri de yapıların psikolojinin araştırmalarından yararlanmaya ve pozitivist bir

epistemolojiye dayalı daha geleneksel çerçeve dâhilinde incelenebileceğini iddia etmektedirler (Ashkanasy ve Jackson 2009: 469).

2.3.6. Örgüt Kültürü ve İklimine İlişkin Perspektifler

Yapılan literatür taramasında örgütün kültür ve iklimine ilişkin temel bazı perspektifler belirlendiği görülmektedir. Bunlar değer perspektifi, kural temelli perspektif ve semboller temasıdır.

Değer perspektifi: Örgüt üyelerinin değer yargıları önemli kişisel kararlar alınırken, özellikle bu kararlar etik sorunları içerdiğinde etkili olmaktadır. Stackman, Pinder ve Connor (2000)' a göre böyle bir durumda işyerindeki değerler çalışma tutumlarının özünü belirlemekte ve bu nedenle örgütsel davranışın merkezinde yer almaktadır (Ashkanasy ve Jackson 2009: 467). Örgüt kültürü güçlü olduğunda, yönetimin örgüt üyelerinin değer yargılarını değiştirmek eğilimi de güçlenmektedir. Güçlü örgüt kültürü ortak inanç yapıları, değerler ve normlar açısından örgüt üyeleri arasında oluşan büyük mutabakat olarak tanımlanmaktadır. Mevlino, Ravlin ve Adkins (1989,1991) örgütteki aktörlerin değer yapıları arasındaki toplam homojenliğin işten duyulan memnuniyet, işe bağlılık, işteki yeterlilik ve çalışanların uzun kıdem sürelerinin kaynağı olduğunu iddia etmektedirler (Ashkanasy ve Jackson 2009: 467).

Kural Temelli Perspektif: Helms Mills ve Mills (2000) yorumlayıcı bir görüşü benimsemiş ve bu görüşü özellikle örgütlere cinsiyet kazandırılması konusunda uygulamaya koymuştur. Mills değer yaklaşımdan bütünüyle farklı bir kural -ya da uygulama- temelli çerçeve benimsemektedir. Kural temelli çerçeve uyum ya da inanç, değer örüntüleri ve deneyimlerle çare bulmayı öğrenmenin yollarını kapsamaksızın ortak eylemlerle ilgili bir açıklama sunmaktadır. Kurallar bir yandan amaç birliği bulunduğunu gösteren uygulamalara açarken, diğer yandan görüş, inanç ve değer farklılıklarının korunmasına hizmet ederler. Örgütlerdeki güç dinamikleri yoluyla konuları, kurallar da anlamları biçimlendirmektedir (Ashkanasy ve Jackson 2009: 467). Kural temelli perspektifte örgüt elemanlarının bir değer yaratması zordur.

Semboller Teması: Sembolik ya da yorumcu görüşleri benimseyen teorisyenler, işlevselci görüşlerden ayrılmaktadırlar. Rafaelii ve Worline (2000)

kültüre ilişkin yorumcu teorilere açıklık getiren bir semboller teması sunmaktadır. Bu anlamda semboller örgütlerin görünür, fiziki dışa vurumlarını, örgütsel hayatın görme, duyma dokunma ve koku alma duyularıyla hissedilen göstergeleridir. Çevrelerini anlamlandırmak isteyen örgüt üyeleri tarafından denenmeye ve kullanılmaya uygundurlar. Tüm bu perspektiflerin ışığında örgüt kültürünü tam anlamıyla araştırabilmek için, kendi başına işlevselciliği dikkate almaksızın, ilgili sembollerin, sembollerin içerdiği anlamların ve bunları birleştiren kuralların açığa çıkarılması gerekmektedir (Ashkanasy ve Jackson 2009: 467). Tüm bu perspektifler aslında örgüt kültürünün ölçülmesinin de aslında yine örgüt içi yapıya bağlı olduğunu göstermektedir. Yani perspektiflerden herhangi birisinde bile çeşitli boyutlar söz konusudur.

2.3.7. Kültür ve İklimin Ölçümü ve Sonuçları

Toplum bilimlerinde görecelik tartışması süregelen bir tartışmadır. Bu tartışma sadece epistemolojik düzlemde kalmayıp bu sorunlarla sınırlandırılmamıştır. Kültür ve insan üzerine araştırma yapan bilim adamları o kültüre ve insan topluluğuna içerden mi yoksa dışardan mı bakmalıdır sorusuna sürekli yanıt aramaktadır. Araştırmacıları alanda zorlayan emik-etik ayrımının temelinde içerden ya da dışardan bakışın getirdiği farklılık yatmaktadır. Emik ya da içerden bakış olarak da tanımlanan yaklaşımın çıkış noktasını, geleneksel inançları araştıran psikologların ve kültürleri yerel bakış açısından anlamaya çalışan antropologların kullandıkları yöntemler oluşturmaktadır. Etik ya da dışsal bakış açısının önemli ölçüde davranışçı psikoloji geleneğinden etkilendiği bilinmektedir. Kültürel oluşumları ekonomi ve çevre gibi dışsal ögelere bağlayan antropolojik yaklaşımların da etik yöntemlere destek verdiği öne sürülebilir (Morris, Leung vd. 1999 'den; Sargut, 2001: 85). Bu iki yaklaşım kültürün ölçümünde temel alınabilir.

Yönetim bilimi alanında insan davranışlarının rasyonelliği konusu Herbert Simon (1965) tarafından sorgulanmış ve “sınırlı (veya bağlı) rasyonellik kavramı geliştirilmiştir. Simon’a göre insan davranışlarının bütünüyle rasyonel olabilmesi ancak bir insanın davranışa konu olan olguyla ilgili her şeyi eksiksiz olarak bilmesi ile mümkündür. Günlük hayatta böyle bir şey mümkün değildir. Dolayısıyla, insanın rasyonelliği onun davranışına konu olan olgu hakkında bildikleri ile sınırlıdır. Bu

sınırlılık, ister istemez insan davranışlarının önceden bütünüyle belirlenemezliği konusunu akla getirmektedir (Leblebici, 2008: 114). Bu konu, tüm sosyal bilimler için aslında temel bir sorundur. Çünkü davranışları rasyonelleştirme işi sadece örgüt içi ölçümlerde değil tüm toplum bilimlerinde geçerli bir durumdur.

Örgütsel kültürü tanımlama sorunu örgüt kavramının kendisinin belirsiz olması gerçeğinden kaynaklanmaktadır. Bazı “kültürel olaylarla” başlayıp, sonra bunların mevcudiyetini bir grubun varlığı için kanıt olarak kullanamayız. Öncelikle şunu belirtmeliyiz ki, bir kültürün şekillenmesini olanaklı kılmak için belirli bir insan grubu yeterli sürekliliğe ve ortak geçmişe sahip olmuştur. Bu, bazı örgütlerin ortak bir geçmişi olmadığı ve üyelerinde çok sık değişim olduğu için, bunların birleştirici bir kültürleri olmadığı anlamına gelmektedir. Diğer örgütlerin paylaşılmış uzun bir geçmişi olduğu için veya önemli yoğun deneyimleri (bir askeri birlikte olduğu gibi) paylaştıkları için, “kuvvetli” kültürleri olduğu farz edilebilir. Fakat bir kültürün içeriği ve kuvveti deneysel olarak belirlenmelidir. Bunlar yüzeysel kültürel olayların gözlemlenmesiyle tahmin edilemezler (Schein 1990: 6). Ancak bu konu da kültürün nasıl ölçüleceği sorusunu beraberinde getirmektedir.

1980’lerden bu yana kültürün nicel yöntemlerle ölçülüp ölçülemeyeceği konusu sürekli tartışma konusu olmuştur. Kimi yazarlar bu görüşe karşı çıkmışlardır. (Schwartz ve Davis, 1981; Trice & Beyer, 1993). Diğerleri ise nicel ölçüm konusunda büyük bir sakıncanın olmadığı görüşünde birleşmişlerdir (Den Hartog vd., 1999; Denison ve Mishra,1995; Hofstede, 1984, 1991). Bu tartışma kültür kavramının merkezini oluşturmaktadır. Fakat örgüt kültürü ilgisinin 1980’li ve 1990’lı yıllar boyunca en azından dört farklı alanda ilerlediği görülür. Bunlar örgüt iklimi araştırmaları, ulusal kültür, insan kaynakları yönetimi ile doğası gereği tam açıklanma olanağı olmayan örgütsel davranış alanlarıdır (Van Muijen vd.,1999: 553)

Saha araştırmaları son dönemde de kültür boyutlarını ölçmekte yaygın biçimde kullanılmıştır. Ancak bu yaklaşımın analizin hangi düzeylerde gerçekleşeceği ve yapıların belirsizliği olmak üzere iki sorunlu yanı bulunmaktadır.

Rousseau (1985) analiz düzeyine ilişkin dört yanlılık ve yanlış anlayışa işaret etmiştir (Ashkanasy ve Jackson 2009: 469).

Yanlış tanımlama: Gözlemlenen ilişki biçiminin gözlemlerin gerçekleştirildiği örgüt düzeyine değil de bir başka düzeye atfedilmesiyle oluşur. Örneğin; birey olarak örgüt üyelerinin yanıtlarını içeren gözlemler örgütsel düzeyde yanıtlara denk düşmeyebilir (Örn: Hofstede, Bond ve Luk, 1993).

Birleştirme yanlılığı: Yanıtların birleştirilmesinin gözlemlenen sonucu yapay olarak teşvik etme ölçüsünü ifade etmektedir. Örneğin homojen grupların yanıtlarının birleştirilmesine dayanan ilişkiler, matematiksel olarak bireysel yanıtlara dayanan korelasyondan daha yüksektir.

Düzeyleler arası yanlılığı: Bu durumda bir düzeydeki ilişkilerin yanlış biçimde diğer tüm düzeylerde geçerli olduğu kabul edilmektedir.

Bağlamsal yanlılıklar: Bu durumda gözlemlenen ilişkileri etkileyen bağlamsal faktörler dikkate alınmamaktadır.

Bu dört sorun kültür ve iklim konusunda yapılan saha araştırmalarına dayalı ölçümlerin geçerliliği açısından önemli bir tehdit oluşturmaktadır. Hofstede ve diğerleri (1993) özellikle düzeylerin yanlış belirlenmesinin saha araştırmalarına dayanan çalışmalarda görülen yaygın bir sorun olduğunu öne sürmüşlerdir. Kültür ölçümlerine ilişkin iki geniş sınıflandırmanın yapılabileceğini belirtmişlerdir. Bunlar, tür ve profil belirleme ölçümleridir. Tür belirleme ölçümleri örgütleri belirli kültür türlerine göre sınıflandırmak için kullanılır. Profil belirleme ölçümleri ise, denk boyutları esasına göre daha detaylı bir kültür tanımının yapılabilmesi amacıyla uygulanır (Ashkanasy ve Jackson 2009: 469) Kültür ve örgütsel performans arasındaki bağ henüz tam olarak çözümlenememiştir. Yapılan çalışmaların çoğunun ortak fikri, bu önemli araştırma alanındaki tablonun tutarsız ve çoğunlukla güvenilmez ölçümlerle gölgelemeye devam ettiği (Ashkanasy ve Jackson 2009: 470).

Peterson ve Hofstede (2000)'in esas ve tartışmalı iddiaları; örgütsel ve ulusal kültürlerin pek çok önemli noktada gözle görülür biçimde farklılaştığı, bu nedenle bunların bileşenlerine aynı boyutsal kategoriler altında ayrılmayacağıdır. Bu nedenle tüm uluslar için bir anlam ifade eden belirli kültürel yapılar, örgütler söz konusu olduğunda pek bir anlam ifade etmeyecek ya da bunun tam tersi olacaktır. Bu durumda, ulusları anlamak üzere geliştirilen kültürel boyutlar örgütlere

uyarlandıklarında hiçbir sonuç vermeyecektir (Ashkanasy ve Jackson 2009: 476). Ancak House ve diğerleri (1990) örgütsel kültüre ilişkin en kapsamlı ve en güvenilir araştırma projesi olarak görülen Global Liderlik ve Örgütsel Davranış Etkinliği (GLOBE) çalışmasında örgütlerin ve genel olarak toplumun kültürü, aynı yapıların iki biçimde kullanılmasıyla ölçülmüştür. Bu biçimler, olması gerekenler (değerler) ve olanlardır (uygulamalar). Bu görüşe göre örgütsel kültür ölçümlerinde uygulamaya ilişkin yanıtlarla değer birimlerine verilen yanıtlar arasında çarpıcı farklılıklar bulunmaktadır.(Ashkanasy ve Jackson 2009: 476). Değerlerin ve uygulamaların ayrı ayrı ölçülmesi konusu bu çalışmanın tali sorunlarından birisidir. Örgüt kültür ölçülürken iki farklı ölçek kullanılmış, birinde uygulamalar ölçülürken diğerinde tutumlar ölçülmüştür. Bu ölçüm sonuçları araştırmanın bulgular ve sonuçları kısmında ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Örgüt kültürü araştırmalarında, metodolojik tartışmanın odak noktasını şu soru oluşturmaktadır: *Örgüt kültürü, sadece mülakat, katılım ya da gözlem gibi niteliksel yöntemler aracılığıyla mı anlaşılabilir, yoksa bazı niceliksel yöntemlerden yararlanarak örgüt kültürünü belirli düzey ve boyutlarda ölçmek mümkün müdür?* Bir kısım araştırmacılar (Wilkins ve Dyer, 1988; Ott, 1989; Schein, 1990, 1996a; Trice ve Beyer, 1993), örgüt kültürünün, niceliksel yöntemler kullanılarak ölçülmesinin ve değerlendirilmesinin doğru olmadığını düşünmektedirler. Örgüt kültürünün, ancak etkileşime dayalı niteliksel yöntemler kullanılarak anlaşılabilceğini savunurlarken; başka bir araştırmacı grubu tarafından örgüt kültürünün birtakım niceliksel yöntemler kullanılarak belirli düzey ve boyutlarda ölçülebileceği ve anlaşılabilceği belirtilmektedir (Danışman ve Özgen, 2003: 96). Tablo-6'da örgüt kültürüne ilişkin emik ve etik bakış açıları özetlenmiştir.

Tablo-6. Örgüt Kültürüne İlişkin Emik ve Etik Bakış Açılarının Varsayımları ve Gerektirdiği Yöntemler

Özellikler	Emik/İçsel Bakış Açısı	Etik/Dışsal Bakış Açısı
Tanımlayıcı varsayımlar ve amaçlar	Davranış kültürün içinde yaşayan kişinin bakış açısına göre tanımlanır; kavram ve terimler onun anlayışına göre çıkarılır. Kültürel sistem bir bütün olarak görülür.	Davranış, kültürün dışından birinin bakış açısına göre tanımlanır; kavram ve terimler başka kültürlerle de benzer şekilde uygulanabilir. Kültürel modellerin belirli bir davranışa ilişkin genel sebep sonuç modellerinin uygun olduğu durumları tanımlar.
Gerektirdiği metodun belirgin özellikleri	Araştırmacının kavram ve terimlerinin kullanılmasından kaçınılan zengin niteliksel şekilde kaydedilen gözlemler. Bir ya da birkaç ortama ilişkin uzun süreli ve detaylı gözlem	Farklı kültürel ortamlarda paralel prosedürlerle değerlendirilebilen dışsal, ölçülebilir nitelikler üzerinde odaklanılır. Birden fazla, genellikle çok sayıda ortama ilişkin kısa ve dar gözlem.
Bazı araştırma türü örnekleri	Etnografik çalışma, mülakata dayalı katılımlı gözlem, içerik analizi	Çok ortamlı inceleme; anket, belirli sorulara verilecek cevapların ortamlar arasında karşılaştırılması.

Kaynak: Morris ve diğerleri, 1999: 783'den: Danışman ve Özgen, 2003: 97

Niteliksel yöntemler, ortama ilişkin gözlem ya da yüz yüze görüşme yoluyla yapıldığından, yorumlayıcı bir bakış açısına ve subjektif değerlendirmeye dayanmaktadır. Buna karşın, niceliksel yöntemler, önceden yapılandırılmış boyutlar ve kategoriler kullanılarak ölçüm yapmayı gerektirmektedir. Rouseau (1990), örgüt kültürü çalışmalarındaki metodolojik yaklaşımları detaylı bir şekilde incelediği çalışması sonucunda, metodoloji seçiminin araştırmacının eğitimine, yetişmesine, düşünce tarzına ve amacına göre farklılaşabileceğini ifade etmektedir. Bu açıdan, her iki yaklaşımın da olumlu ve olumsuz yanlarını dikkate alıp araştırmanın amacına göre bir yöntem tercih etmek en makul yol olarak gözükmektedir. Niteliksel yaklaşımlar, doğal olarak keşifsel ya da tanımlayıcı tekil bir bakış açısı, niceliksel

yaklaşımlar da daha çok sebep–sonuç ilişkisini ortaya koyucu karşılaştırmalı analitik bir bakış açısı sunmaktadır. (Danışman ve Özgen, 2003: 96).

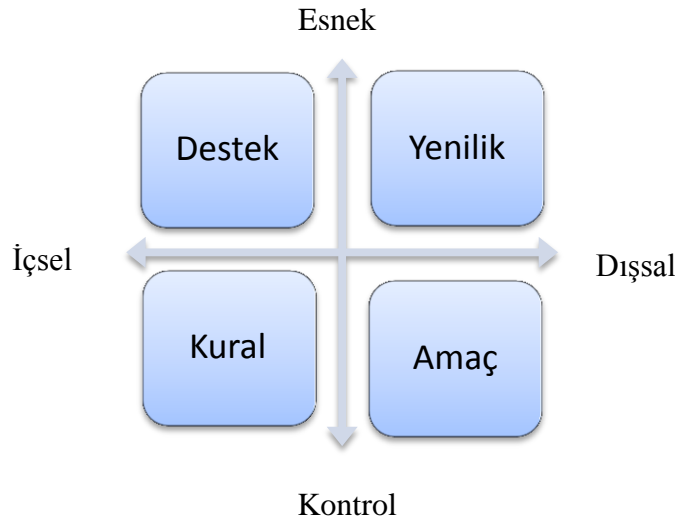
Örgütlerin sahip olduğu baskın kültürel özellikleri belirlemeye, tanımlamaya ve baskın kültürel özellikler ile örgütsel çıktılar arasındaki ilişkileri ortaya çıkarmaya ilişkin yapılmış çok sayıda kültür tipleri vardır. Bu örgüt tipleri her bir çalışmada örgüt kültürünün baskın özelliklerine göre tanımlanmıştır (Doğan, 2007b: 125). Bunlar aşağıda özetlenmiştir (Şekil-6).

Şekil-6. Başlıca Örgüt Kültürü Modelleri Ve Boyutları

Örgüt Kültürü Modeli	Örgüt Kültürü Boyutları
Deal ve Kennedy Modeli	-Ataklık Kültürü -Eylem Kültürü -Yetki Kültürü -Kapalı Hiyerarşi Kültürü
Quinn ve Cameron Modeli	-Girişimci Kültürü -İşbirliği Kültürü -Yapılaşmış Kültür -Pazar Odaklı Kültür
Harrison ve Handy Modeli	-Güç Kültürü -Rol Kültürü -Görev Kültürü -Kişi Kültürü
Kilmann Modeli	-Bürokratik Kültür -Yenilikçi Kültür
Byars Modeli	-Sistemik Kültür -Müteşebbis Kültür -Etkileşim Kültür -Bütünleşik Kültür
Miles ve Snow Modeli	-Koruyucu Kültür -Geliştirici Kültür -Analizci Kültür -Tepki Verici Kültür
Ouchi Modeli	- (Amerikan Tarzı Örgüt Kültürü) -Tip J (Japon Tarzı Örgüt Kültürü) -Amerikan Tarzına Uyarlanmış Örgüt Kültürü)
Lahiry Modeli	-Yapıcı Kültür -Pasif-Savunucu Kültür -Agresif-Savunucu Kültür
Schneider Modeli	-Kontrol Kültürü -İşbirliği Kültürü -Yeterlilik Kültürü -Gelişme Kültürü
Toyohiro Kono Modeli	-Dinamik/Canlı Kültür -Lider Eksenli Kültür -Bürokratik Kültür -Durgun Kültür -Güçlü Lider Eksenli Kültür
Wallach Modeli	-Bürokratik Kültür -Yenilikçi Kültür -Destekleyici / Teşvik Edici Kültür
Van Muijen vd. Modeli	-Amaç Odaklı Kültür -Kuralcı Kültür -Yenilikçi Kültür -Destekleyici Kültür

Kaynak: Doğan, 2007b: 127-138'den uyarlanmıştır.

Şekil-7. Örgüt Kültürü Rekabetçi Değer Modeli



Kaynak: Van Muijen vd. 1999, 556.'den uyarlanmıştır.

Van Muijen vd.(1991) örgüt kültürü modelini, Quinn and Rohrbaugh (1983)'den geliştirmişlerdir. Modelde örgüt kültürü, esnekliğe karşı kontrol ve içsellığe karşı dışsallık olarak iki yönlü olarak ele alınmıştır. Bu iki yön dört boyutlu örgüt kültürü bileşenini oluşturmaktadır. Bunlar kuralcı, destekleyici, yenilikçi ve amaç odaklı örgüt kültürü boyutları olarak ortaya çıkmaktadır.

2.3.8. Örgüt Kültürü Araştırmalarının Temelleri

Örgüt kültürü konusundaki değişik bakış açıları nedeniyle örgüt kültürünün tanımı farklılık göstermektedir. Konu ile ilgili yazın incelendiğinde iki ana görüş ile karşılaşılacaktır (Meek, 1988; Smireich, 1983'den Yağmurlu,1997: 719). Birinci grup kuramcılar, kültürü örgütün sahip olduğu bir değişken olarak ele alırlar. Bu grup daha tutucu olarak tanımlanabilir. Radikal olarak adlandırılabilcek diğer grup ise kültürü örgütün 'kendisi' olarak ele almayı savunur. Farklılıklar kültür ve örgüt hakkındaki varsayımlardan kaynaklanır. Tutucu kanadın savunduğu kültürün yönetim tarafından yönlendirilebileceği görüşü yazının bir yanını oluşturur. Bu kuramcılar uygun ve sağlam bir kültürün yaratılmasının örgütsel performansı artırabileceğini savunmuşlardır. Diğer yandan Morgan ve Smircich gibi bazı akademisyenler insanların anlamları pasif olarak özümlediklerini, onları değiştirdiklerini ileri sürmüşlerdir. Bu yüzden de yönetimin örgüt kültürünü bütün

olarak yönlendiremeyeceğini savunur, bu da örgüt kültürü yazınının diğer kanadının görüşüdür (Yağmurlu,1997: 721). Kavramsal boyutundaki gelişmelerin yanında, örgüt kültürünün yazındaki yerine bakıldığında birçok gelişmenin olduğu gözlenmektedir.

1990'lardan bu yana da akademik ve profesyonel dergilerle ders kitaplarında örgüt kültürü ile ilgili çok sayıda çalışma bulunduğu görülmektedir. Bu dönemde, örgüt kültürü kavramı, bir tarafta değişik açılardan farklı akademik dergilerde tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Diğer tarafta kavramla ilgili çeşitli çalışmaları bir arada toplayan yayınlar, kavramla örgütsel etkenlik ve performans arasındaki ilişkiyi kapsamlı olarak inceleyen araştırmalar yapılmaktadır. İşletmelerde, kültürün yönetimine ve değişimine ilişkin yaklaşımlar sunan kitaplarla, örgüt kültürü kavramı, akademisyenler ve uygulamacılar arasında ilgi odağı olmayı sürdürmektedir (Danışman ve Özgen, 2003: 94). 1980'lerde araştırmacılar daha çok kavramın epistemolojik niteliği, yani anlaşılması ve tanımlanması için en uygun yaklaşımın ne olduğu üzerinde odaklaşırken (Smircich, 1983; Meek, 1988), 1990'larda kavramla ilgili tartışma, epistemolojik nitelik üzerinde devam etmiştir. Bunun yanında araştırmalar büyük ölçüde, metodolojik ve uygulamaya ilişkin konular üzerine kaymıştır (Hofstede vd., 1990, Trice ve Beyer, 1993; Reichers ve Schneider, 1990; Hofstede, 1998). Bu bağlamda, son yıllardaki çalışmalarda genel olarak bir tarafta örgüt kültürünün bazı temel unsurları ile diğer örgütsel ve yönetsel kavramlar ve değişkenler arasındaki ilişkiler incelenmiştir (Danışman ve Özgen, 2003: 95). Bu durum, örgüt kültürünü ölçme amacının tali bir amaç olarak ortaya çıkmasında neden olmuştur.

Ülkemiz yönetim organizasyon yazınında da, örgüt kültürü ilgi duyulan kavramlar arasında yer almaktadır. Yalnız, kavramın ülkemizdeki gelişim süreci, biraz farklılık arz etmektedir. 1980'lerin ikinci yarısından itibaren ortaya çıkmaya başladığı ve sürekli olarak bir artış eğiliminde olduğu görülmektedir. İlk çalışmalar genel olarak, kavramın temel unsurları ve oluşumu hakkında Türk okuyucusunu bilgilendirmeye yönelik iken (Tınar, 1990; Bozkurt, 1996; Varol, 1989; Özkalp, 1995; Yağmurlu, 1997), zamanla kavramın yönetsel/örgütsel etkinlik ile ya da diğer yönetsel/örgütsel kavramlarla ilişkisinin kuramsal olarak ele alınmaya çalışıldığı görülmektedir (Danışman ve Özgen, 2003: 95,96). Bu eğilim diğer bilim alanlarına

benzer bir yapıda ilerlediği için gelecek yıllar içinde daha sofistike (karmaşık) çalışmaların da olacağı öngörülmektedir.

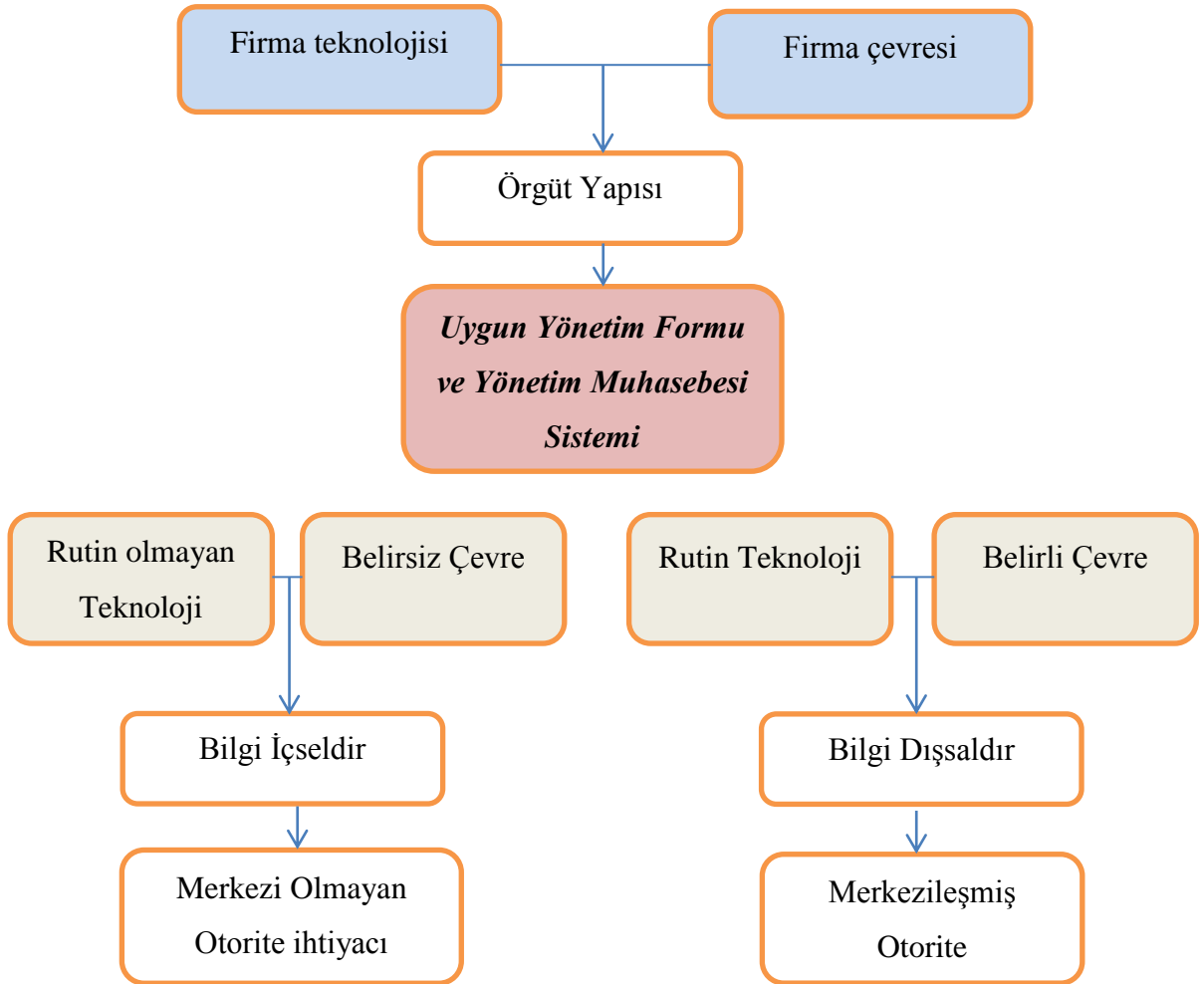
2.4. YÖNETİM MUHASEBESİ ARAŞTIRMALARI TEORİSİ

Yönetim muhasebesi teorisini incelerken sınıflandırmasına bakıldığında iki temel teori üzerinde durulmaktadır (Tiessen ve Waterhouse, 1983). Durumsallık teorisi bir yönetim muhasebe sisteminin etkinliğinin örgüt yapısına bağlı olduğu fikrine dayalı açıklayıcı bir teori yaklaşımı sağlarken, vekâlet kuramı ile daha ayrıntılı bir teori geliştirilebileceği fikrini de ortaya konulmaktadır. Her iki teori aşağıda ayrı birer başlıkta ele alınmıştır.

2.4.1. Durumsallık (Koşul Bağımlılık) Teorisi ve Yönetim Muhasebesi

Günümüzde de sıkça kullanılan durumsallık (koşul bağımlılık) teorisi, örgütün yapısına ve teknolojik ve çevresel faktörlerine bağlıdır (Tiessen ve Waterhouse, 1983). Durumsallık yaklaşımının çıkış noktası, uygulamada yaşanan zorluklar ve karşılaşılan baskılardır ki; bunlar da yapılan deneysel çalışmalarla ortaya konulmaktadır. Bu yaklaşımla, örgütlerin karşı karşıya kaldıkları sorunlara ya da örgüt-çevre ilişkilerinden doğan sorunlara klasik yaklaşımların ve sistem yaklaşımının getirdiği, kurallar, varsayımlar, genellemelerden çok derinlemesine yapılan araştırmalarla çözüm aranmaktadır. Genelleme ancak araştırma sonuçları ile mümkün olabilmektedir (Eren, 1998: 61). Diğer anlamda Durumsallık yaklaşımı kültürel ve toplumsal ortamlardan bağımsızlık varsayımına dayanmaktadır (Üsdiken, 1995: 100). Durumsallık teorisini oluşturan faktörlerden birisi de örgütün yönetim sürecinin etkinliğidir. Bu etkinlik yönetim muhasebesi sistemini de içermektedir (Tiessen ve Waterhouse, 1983). Aşağıda Otley'in durumsallık teorisinin çerçevesi verilmektedir.

Şekil-8. Otley'in(1980) Durumsallık Teorisi Şeması



Kaynak: Tiessen ve Waterhouse, 1983

2.4.2 Vekâlet Kuramı ve Yönetim Muhasebesi

Vekalet teorisi örgütsel ekonomi perspektifi içinde yer alır. Esas itibariyle iktisatçıların yardımlaşma durumunda olan tarafların motivasyonları, birbirlerini kontrol etmeleri ve aralarındaki bilgi akışı konularının incelenmesi ile gelişmeye başlamış bir yaklaşımdır. Neo-klasik yaklaşımın örgüt olgusuyla ilgili önemli konuları göz ardı etmesi sonucunda yönetim alanında kullanılmaya başlanmıştır (Ataman, 2002: 189). Vekâlet teorisi karşılıklı bağımlılığı vurgulamak ve durumsallık teorisini zenginleştirmek için kullanılabilir (Tiessen ve Waterhouse, 1983). Yönetim muhasebesi açısından da vekalet teorisinin durumsallık yaklaşımına katkı yapması beklenebilir.

2.5. YÖNETİM MUHASEBESİ İLE ÖRGÜT KÜLTÜRÜ İLİŞKİSİ

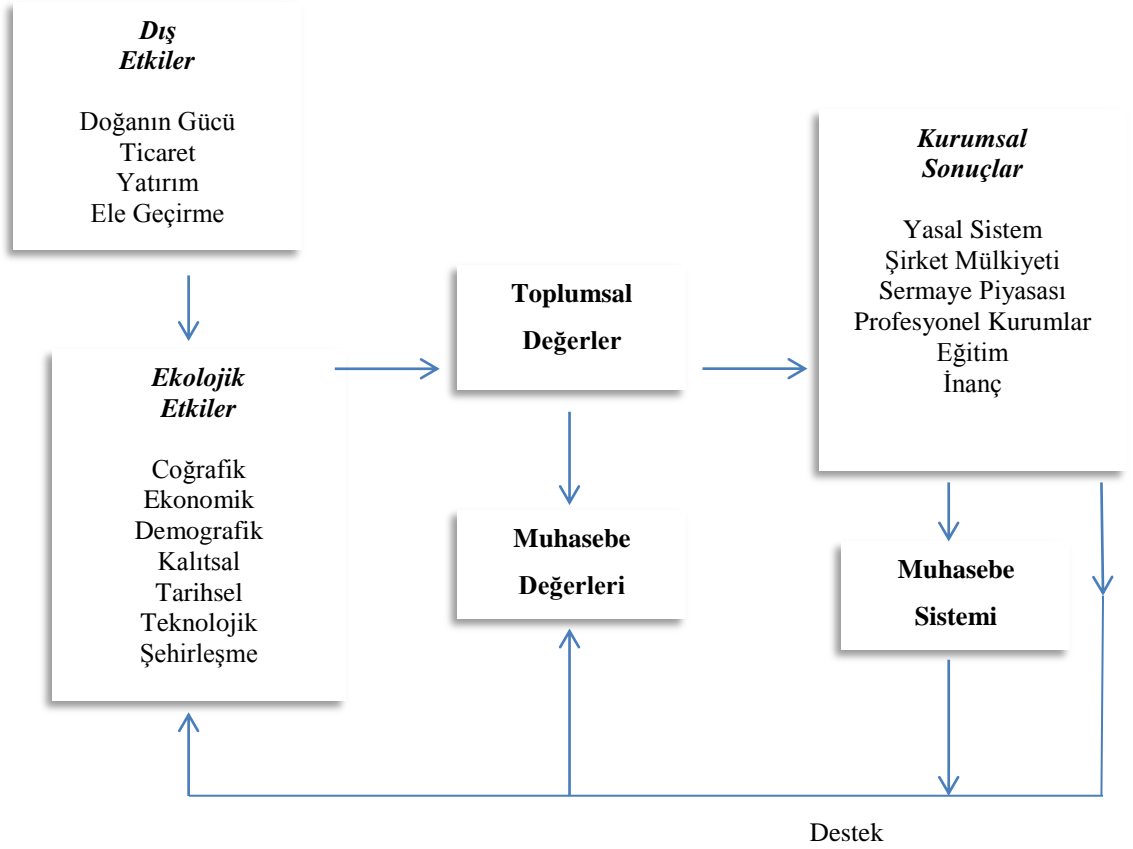
Kültür; değerler, ritüeller, örnek kişi/kişilikler (modeller) ve semboller şeklinde ortaya çıkar. Buna göre muhasebede de semboller vardır (Hofstede, 1994'den Karabınar, 2005: 31). Muhasebenin “işletme dili” olarak tanımlanması onun sembollerle çalıştığı anlamına gelir. Bu sembol de “para”dır ki, para iş hayatındaki her eylemin temelini oluşturur. Fakat para da farklı kişiler için farklı anlamlara gelir. Örneğin, para bankacılık ve bankacılar için farklı bir anlam taşırken muhasebeciler için farklı bir anlam taşımaktadır (Karabınar, 2005: 31). Bunun dışında yönetim muhasebesinde parasal olmayan ölçeklerinde kullanıldığı da bilinmektedir. Aşağıda muhasebenin önce ulusal kültür ile ilişkisi, ardından da örgüt kültürü ile ilişkisi üzerine yapılan temel çalışmalar dikkate alınarak, literatür incelenmeye çalışılacaktır.

2.5.1. Muhasebe-Kültür İlişkisi

Muhasebe-kültür ilişkisini inceleyen çalışmaların çoğu Hofstede (1983) tarafından ortaya atılan kültürün 4 boyutu çerçevesinde yapılmıştır. Fakat Hofstede'in dört boyutlu kültür çalışması, bazen eleştirilse de kültür gibi soyut bir kavramı somutlaştıran, işletme uygulamalarında kullanılabilecek forma sokan başka bir başlangıç noktası olabilme özelliği taşıması, muhasebe kültür ilişkisini inceleyen çoğu çalışmanın da bu boyutları ele almasına neden olmuştur. Bu konuyla ilgili öncül çalışma Gray'in (1988) “Uluslararası Açından Muhasebe Sistemlerinin Gelişimi Üzerine Kültürel Etkinin Teorisi” adlı çalışması kabul edilmektedir. Bu çalışmada Hofstede'nin kültür boyutları, muhasebe değerinin oluşmasında temel olarak alınmıştır.

Gray (1988) çalışmasında muhasebe alt kültürünün, toplumsal ve kültürel açıdan etkileşimini aşağıdaki gibi açıklamıştır. Şekil-9'a bakıldığında muhasebe değerlerine; toplumsal değerlerin doğrudan; dış etkiler, çevreyle ilgili etkiler, kurumsal sonuçlar ve muhasebe sisteminin dolaylı olarak etkide bulunduğu görülmektedir.

Şekil-9. Kültür, Toplumsal Değerler ve Muhasebe Alt-Kültürü



Kaynak: Gray,1988: 7

Gray (1988) muhasebe değerlerini, teorik ve uygulamadaki inceleme sonucunda aşağıdaki gibi sunmaktadır;

Profesyonelliğe karşı yasal kontrol: Bu muhasebe değeri Gray tarafından Hofstede'in bireysellik ve belirsizlikten kaçınma boyutları ile ilişkilendirilmiştir. Profesyonel meslek mensuplarının yargısına olan tercih, esnek sosyal çevreye daha uygundur (Gray,1988: 8).

Tekdüzelîğe karşı esneklik: Tekdüzen-esneklik Gray tarafından belirsizlikten kaçınma ve bireysellik kültür boyutları ile ilişkilendirilmiştir. Tek düzen muhasebe uygulamalarının tercih edilmesi belirsizlikten kaçınmada olduğu gibi kuralların varlığını tercih etme ile uyumludur. Gray'in hipotezi, ülkelerin belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi yüksekse ve bireyselliği düşükse (kolektif ise), o ülkenin muhasebe uygulamaları daha tekdüzedir (Gray,1988: 10).

Muhafazakârlığa karşı iyimserlik; Kültür boyutlarından belirsizlikten kaçınma muhafazakar muhasebe yaklaşımları ile ilgilidir. Belirsizlikten kaçınma düzeyi yükseldikçe daha temkinli davranışların sergilenmesi beklenmektedir. Gray'in bu değerle ilgili hipotezi, ülkelerin belirsizlikten kaçınma derecesi ne kadar yüksekse, ve bir ülke ne kadar eril ve kolektif ise muhafazakarlık düzeyi o kadar yüksektir (Gray,1988: 10).

Gizliliğe karşı şeffaflık; Gizliliğin muhasebede ölçüm ve değerlendirme, şeffaflığın ise finansal tablolarla açıklama ile ilgili olduğunu belirtilmektedir. Gray, şeffaflığı belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi ve bireysellik ile ilişkilendirmiştir (Gray,1988: 11).

Bu kapsamda, Türk kültürü ortaklaşa kültürü yüksek bir yapıda olduğundan bireyselleşmesi düşük düzeydedir. Bireyselleşmenin düşük olduğu ülkelerde finansal raporlamalar üzerinde yasal düzenlemeler söz konusudur. Uygulamada özel finansal raporlama pratiklerine, bireyselleşme düzeyi düşük olan ülkelere az rastlanılır. Bireyselleşme düzeyi düştükçe finansal raporların daha koruyucu bir hale geldiği ortaya konulmuştur. Japon finansal tablolarının Almanya ya göre daha koruyucu yapıda olması kültürler arası bireyselleşme farklılıklarına dayandırılmaktadır (Haskins vd, 2000'den, Çankaya, 2008: 305).

Gray'in bu çalışması birçok çalışmaya öncülük etmiş, belirtilen değerler temel alınarak birçok çalışma oluşturulmuştur. Ancak Gray'in oluşturduğu değerlerde, Hofstede'nin dört kültür boyutunu kullanılması eleştiri konusu olmuştur. Bu boyutlara iki boyut daha eklenmesi ve bu boyutlar oluşturulurken belirli ülkeleri bu araştırmaya dâhil etmemesi bu boyutların kullanılmasının sakıncaları arasında sayılmaktadır (Heidhues ve Patel, 2011: 4). Heidhues ve Patel (2011) çalışmalarında Gray'in muhasebe değerlerinin ve Hofstede'in kültür boyutlarını kullanarak Almanya'da bir vaka çalışması yapmışlardır. Çalışmada belirtilen temel eleştiri noktası, Gray'in muhasebe değerlerini belli bir süre sonra popüler olması ve sürekli sorgulanmadan kullanılmaya başlanmasıdır. Muhasebe araştırmalarında ortaya çıkan tutarsız birçok sonuca rağmen bu konuda bir iyileştirme yapılmamıştır (Heidhues ve Patel, 2011: 11). Heidhues ve Patel (2011) bu çerçeveyi eleştirirken Hofstede'e

yönelik eleştirilerini de Baskerville (2003)' in çalışmasına da atıfta bulunarak belirtmişlerdir.

Baskerville (2003) Hofstede'in kültür boyutlarına ilişkin çeşitli eleştiriler yönelttiği çalışmasında temel olarak dört ana başlığı öne çıkarmaktadır;

- a. Hofstede'nin çalışmasının sosyoloji ve antropolojide düşük kullanım alanına sahip olduğunu göstermektedir. İşletme ve psikoloji ile ilgili çalışmalarda daha çok kullanılmaktadır.
- b. Sosyoloji ve antropoloji alanında yapılan çalışmalar Hofstede'nin teorik yapısının reddi bilimsel anlamda kanıtlanmıştır.
- c. Bu boyutlar sadece ulus devletin kültürle ilgili problemlerini konu alır.
- d. Zayıf teorik temeller Hofstede'nin çalışmalarını açıklamakla yeterli kalmamaktadır.

Bu eleştirilerin temel noktası geliştirilen boyutların sadece işletme alanındaki çalışmalarda kullanılmış olması ve bazı noktalarda yetersiz kalmasıdır. Hofstede (2003) eleştirileri doğrudan Baskerville (2003)'in çalışmasını hedef alarak¹³ cevaplamıştır. Hofstede, sosyoloji cephesinden çalışmanın kullanılmadığı yönündeki eleştirileri yanıtlanmış ve işletme alanındaki yaygın kullanımının nedeni de atıflarıyla birlikte açıklamıştır. Hofstede sosyoloji alanındaki eleştirileri School of Business of Leeds University de çalışan Chapman'ın ifadeleriyle açıklarken, Baskerville tarafından bazı atıfların göz ardı edildiğini söylemiştir (Hofstede, 2003: 812).

2.5.2. Yönetim Muhasebesi Kültür ve Örgüt Kültürü İlişkisi

Davranışsal muhasebe alanının gelişimi, muhasebenin bir pratik olarak geliştirilmesinin yanında, örgütsel psikoloji ve örgütsel alanların gelişimi konusunda da büyük değişim göstermiştir. Beattie ve Davie (2008) tarafından yapılan muhasebe alanının gelişimi konusundaki çalışmaların atıf analizi incelendiğinde,

¹³ "What is culture? A reply to Baskerville" başlıklı makale, Accounting, Organizations and Society.

organizasyonel faktörlerin muhasebe uygulamalarına etkisi konusunda çok sayıda çalışma göze çarpmaktadır.¹⁴

Örgüt çalışmalarının bir alt alanı olarak görülen örgüt kültürü de bu akımın önemli bir ayağını oluşturmaktadır. Önce kültürün muhasebe uygulamalarına etkisi ile başlayan bu çalışma alanı, sonraları örgüt kültürü ve yönetim muhasebesi arasındaki ilişki boyutuna indirgenmiştir. Kültür kavramının ölçümünün zorluğu ve durumsallık yaklaşımının tarama araştırmalarının temelini oluşturmaya başlaması ile birlikte, örgütsel değişkenlerin artmasına ve çalışmaların çok boyutlu olarak ele alınmasına yol açmıştır. Bu konuda yapılan araştırmalar ulusal kültür ve örgüt kültürü boyutları ekseninde incelendiğinde, çalışma ile ilgisi bakımından aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Flamholtz, E.G. (1983), muhasebe, bütçe ve kontrol sistemleri ve bu bileşenlerin örgütsel şartlarını teorik ve ampirik bir perspektiften incelemiştir. *Dent, J.F. (1991)*, muhasebe ve örgüt için kültürleri ayrı ayrı incelemiş yeni kurulan bir işletme için bir alan araştırması yapmıştır.

Goddard, A. (1997), Birleşik Krallıkta yerel yönetiminde örgüt kültürünü ve bütçe kontrolü ile ilişkilendirmeye çalışmıştır. *Chia (1995)*,Çalışmada, sorumluluğun dağıtılması, yönetim muhasebesi sistemi, bilgi karakteristikleri ve bunların yönetsel performansa etkileşimi üzerinde çalışmıştır.

Gosselin(1997), faaliyet tabanlı maliyet yönteminin uygulanması ve adaptasyonunda strateji ve örgütsel yapının etkisini araştırılmıştır. Çalışma genişletilerek örgütsel ve kültürel faktörlerin faaliyet yönetimi uygulamalarının başarımına etkisini araştırmışlardır.

Williams ve Seaman(2001),“Yönetim Muhasebesi Sistemindeki Değişim: Ulusal Kültür Etkisi” isimli çalışmalarında, yönetim muhasebesi tekniklerinde meydana gelen değişimlerde, ulusal kültürdeki yapısal değişkenlerin etkisinin olup olmadığını araştırmışlardır. Araştırma yönetim muhasebesi araçlarını kullanan üretim işletmelerini; organizasyon yapısı, merkezileşme, rekabetin şiddeti ve örgütün kapasitesi açısından incelenmiştir. Araştırma sonucunda merkezileşme ile yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişim arasında anlamlı bir ilişki saptanmıştır.

¹⁴ Konu birinci bölümde muhasebe araştırmalarının gelişimi başlığı altında incelenmiştir.

Chia ve Koh (2007), örgüt kültürü ve yönetim muhasebesi pratiklerinin kamu sektörüne uyumu üzerinedir. Çalışmanın iki temel amacı; yenilikçi yönetim muhasebesi pratiklerinin çevresel değişimi ve uyumu, örgütün yenilikçiliğe uyum ve adaptasyonu olarak belirlenmiştir. Çalışmada Singapur örnek ülke olarak alınmış ve kamu sektörüne ilişkin olarak bakanlıklar bazında araştırma yapılmıştır. Çalışmanın yönetim muhasebesi pratiklerinin adaptasyon ve esneklik derecelerinin belirlenmesi, bu pratiklerin başarımları ve uyum dereceleri arasındaki ilişki konusunda katkı yapması hedeflenmiştir. Adaptasyon dereceleri ve yenilikçi yönetim muhasebesi pratikleri değişkenleri arasındaki ilişki test edilmiştir.

Waweru (2008), yönetim muhasebesi sistemlerinin değişiminin işletmenin hangi özelliklerinden kaynaklandığını açıklamaya çalışmıştır. İşletmenin büyüklüğü, rekabetçi yapısı, teknoloji gibi yapısal değişkenlerin merkezileşme ile, merkezileşmenin de yönetim muhasebesi sistemlerindeki değişimi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Waweru (2008) organizasyon yapısı ile yönetim muhasebesi sistemlerindeki değişim arasında pozitif ilişkiyi ortaya koymuştur. Araştırma üretim işletmeleri üzerine yapılmıştır.

Türkiye’de konuya ilişkin yapılmış çalışmaların kısıtlı olduğu, bu örgütsel ve davranışsal faktörlerin çalışmalarda göz ardı edildiği söylenebilir. Ancak Usul ve Düzenli (2006) tarafından yapılan çalışma ile örgüt iklimi ile örgütte var olan muhasebe sisteminin oluşumu etkinliği arasında doğrusal bir ilişkinin varlığı ortaya konulmuştur. Çalışmada katılımcı bir örgüt yapısına sahip olan örgütlerde muhasebe departmanına verilen önemin, katılımcı örgüt yapısına sahip olmayan işletmelere göre çok daha fazla olduğu tespiti yapılmıştır. Örgütlerin sahip olduğu değer, norm ve anlayışların ve yönetim biçimlerinin, organizasyon yapısı içinde muhasebeyi nereye koydukları araştırılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SANAYİ İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde; araştırmanın amacı, tasarımı, değişkenlerin tanıtılması ve ölçümü konuları alt başlıklar ile ele alınmaya çalışılmıştır. Ayrıca verilerin analizi yapılarak, belirlenen hipotezler test edilmiştir. Bunun yanı sıra araştırma bulgularını analiz eden ek testler de yapılmıştır. Araştırmanın katkıları, araştırmanın genel sonuçları ve araştırmanın sınırlılıkları ile çalışma tamamlanmıştır.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

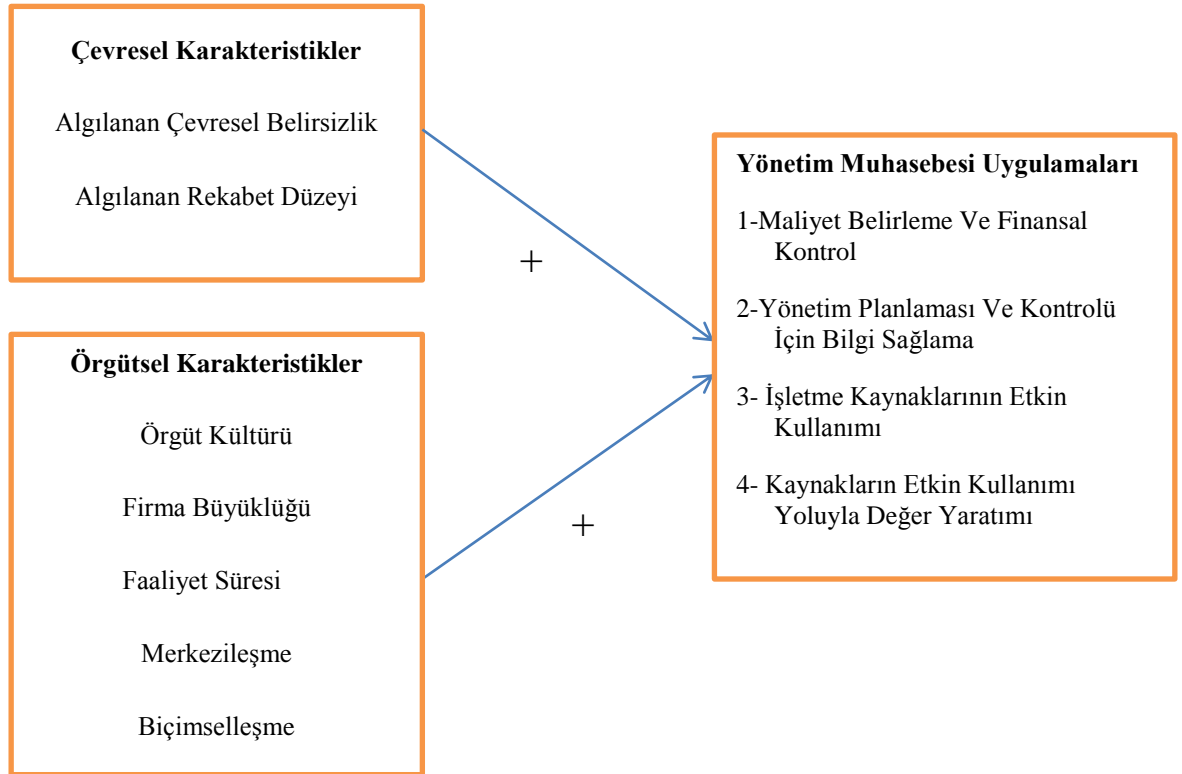
Araştırmanın amacı, örgüt kültürü ile muhasebe uygulamaları arasındaki etkileşimi incelemektir. Algılanan çevresel belirsizlik, algılanan rekabet düzeyi, merkeziyetçilik ve biçimselleşmenin de belirtilen değişkenlerle ve yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilişkileri araştırılmıştır. Bu değişkenlerin yanı sıra araştırma için işletmelerin ve yanıtlayıcıların özellikleri de kontrol değişkenleri yoluyla test edilmiştir. Çalışmanın temel amacını yönetim muhasebesi uygulamalarının, örgüt kültürü başta olmak üzere örgüt içi karakteristikler ve çevresel karakteristikler ile ilişkisinin varlığını araştırmak oluşturmaktadır. Bunun yanında belirlenen değişkenlerin, yönetim muhasebesini uygulamalarına var ise etki düzeyi de ek olarak araştırılmıştır.

3.2. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİN GELİŞTİRİLMESİ

Araştırmaya ilişkin incelenecek hipotezlerin modeli aşağıdaki gibidir. Yönetim muhasebesi uygulamalarının, çevresel karakteristikler ve örgütsel karakteristikler ile ilişkisi araştırma hipotezlerinin temelidir. Öncelikli amaç, örgüt kültürünün yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilişkisinin varlığını araştırmaktır. Yönetim muhasebesi uygulamaları dört aşamada sınıflandırılmıştır. Ve hipotezler bu dört sınıflandırmanın genel değerlendirmesi yapılarak sınanacaktır.

Araştırma modeli oluşturulurken, Kader ve Luther. (2008) tarafından yapılan “İşletme Yapısının Yönetim Muhasebesi Üzerine Etkisi” adlı çalışması da değişkenlerin belirlenmesi aşamasında göz önünde bulundurulmuştur. İlgili çalışmanın modelinde var olan ancak araştırma kapsamında incelenmeyen değişken işlem karakteristikleridir. Ayrıca araştırma kapsamında örgüt kültürü ve algılanan rekabet düzeyi değişkenleri yer alırken, Kader ve Luther (2008) tarafından bu değişkenler incelenmemiştir.

Şekil-10. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri



İşletmenin örgüt kültürü ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasında ilişki vardır. Bu ana hipotez çevresinde örgüt kültürü yönetim muhasebesi ilişkisi aşağıdaki ilk dört hipotezle sınanacaktır.

Hipotez 1: Destekleyici örgüt kültürü yapıları arttıkça, yönetim muhasebesi uygulamaları artar.

Hipotez 2: Yenilikçi örgüt kültürü yapıları arttıkça, yönetim muhasebesi uygulamaları artar.

Hipotez 3: Kuralcı örgüt kültürü yapıları arttıkça, yönetim muhasebesi uygulamaları artar.

Hipotez 4: Amaç odaklı örgüt kültürü yapıları arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar.

Bu hipotezler çerçevesinde örgüt kültürü destekleyici, kuralcı, yenilikçi ve amaç odaklı kültür ile yönetim muhasebesinin tüm aşamaları açısından pozitif bir ilişkinin var olup olmadığı test edilecektir.

İşletmelerin büyüklüğü için iki hipotez geliştirilmiştir. Birisi niceliksel ölçü olan çalışan sayısıdır. Diğeri ise işletmelerin niteliksel yapısına ilişkin olan hukuki türüdür.

İşletmelerin büyüklüğünün çalışan sayısı ile test edilmesi bu çalışma için yeterli değildir. Dolayısıyla işletmenin büyüklüğü genel hipotezinin alt hipotezi olarak şirketin hukuki türünün de bir büyüklük göstergesi olduğu ve araştırmacı tarafından ölçülmesi gerekliliği bulunmaktadır. Dolayısıyla 5 ve 6 nolu hipotezler bu amaçla oluşturulmuştur.

Hipotez 5: İşletmelerdeki çalışan sayısı arttıkça, yönetim muhasebesi uygulamaları artar.

Hipotez 6: İşletmelerin hukuki türleri arasında, yönetim muhasebesi uygulamaları bakımından anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 7: İşletmelerin faaliyet süreleri arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar. İşletmelerin faaliyet süreleri ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasında pozitif bir ilişki vardır.

Hipotez 8: İşletmedeki merkezileşme arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar.

Hipotez 9: İşletmedeki biçimselleşme arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar.

Hipotez 10: Algılanan rekabet düzeyi arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar.

Hipotez 11: Çevresel belirsizlik düzeyi arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar.

Belirlenen hipotezler test edilmeden önce, araştırmanın stratejisi belirlenecek, araştırmada yer alan değişkenler açıklanacak ve tanımlayıcı istatistikler verilecektir.

3.3 ARAŞTIRMANIN STRATEJİSİ

Araştırma stratejisi; araştırmanın yöntemi, veri toplama tekniği ve örneklem sürecini içermektedir.

3.3.1. Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama Tekniği

Araştırmanın yöntemi taramadır. Tarama araştırması yüz yüze anket yöntemi ile yapılmıştır. Tarama araştırmasının kullanılma nedeni, belirtilen değişkenler arasındaki ilişkinin ortaya konulmasında en uygun yöntem olacağı düşüncesidir. Veri toplama biri araştırma sahibi olmak üzere iki araştırma görevlisi tarafından yapılmıştır. Anketi cevaplayanların sorulara ilişkin tereddütleri anlık olarak giderilmiş ve verilerin sağlıklı toplanması sağlanmıştır. Dolayısıyla araştırmada taramanın yanı sıra özellikle belirlenen bazı büyük işletmeler için mülakat tekniği de kullanılmıştır. Mülakatlara ilişkin verilere, nicel bulgularının analizine yardımcı olmak amacıyla, sonuç ve öneriler kısmında sıklıkla yer verilecektir. Bu bulgular istatistiksel analiz kısmının sonuçlarının anlaşılabilir ve yorumlanabilir olmasını da sağlamıştır.

3.3.2. Örneklem

Araştırmanın çalışma birimi sanayi işletmeleridir. Örneklem olarak İzmir'deki sanayi işletmeleri seçilmiş, İzmir Atatürk Organize Sanayi Bölgesi'ndeki tüm işletmelere bizzat gidilerek görüşme olanağı aranmıştır. Örneklem yöntemi tesadüfi olmayan örneklem metodlarından biri olan kolayda örneklemidir.

Dolayısıyla bu araştırmanın sonuçları yalnızca kapsam içindeki anket uygulanan sanayi işletmeleri için geçerlidir. İzmir Atatürk Organize Sanayi Bölgesi'ndeki işletme sayısı toplam 385'dir. Görüşülen 250 işletmeden 86'sı ile anket yapılmış, 83'ünün analize elverişli olduğu tespit edilmiştir.

Anketi cevaplayanlar işletmelerin muhasebe yöneticileridir. Anket cevaplama süresi ortalama 30 dk. olarak hesaplanmıştır. Araştırma için muhasebe yöneticilerinin seçiminin en önemli nedeni, ölçülmek istenen yönetim muhasebesi uygulamaları konusunda bilgi sahibi olmalarıdır. Bunun yanında işletme çalışanı ve yöneticisi olarak, örgütsel ve çevresel yapıya ilişkin bilgilere sahip olması da bir diğer neden olarak belirtilebilir. Buna ilişkin yapılan çalışmaların çoğunda bu durum açıkça görülmektedir. (Kader ve Luther 2008, Chia ve Koh 2007, Waweru 2008) Bunun nedeni yönetim muhasebesi uygulayan kişinin gözünden örgütsel ve çevresel algılamaların değerlendirilecek olmasıdır.

Anket soruları işletmelere uygulanmadan önce konuyla ilgili 3 öğretim üyesine gönderilmiş, görüşleri istenmiş ve belirtilen noktalar göz önünde bulundurulmaya çalışılmıştır. Ayrıca Muğla Üniversitesi İşletme ve İktisat Bölümü öğretim üyelerinden ölçeğe ve değişkenlere ilişkin öneriler de alınmıştır.

3.4. ARAŞTIRMA MODELİNDE YER ALAN DEĞİŞKENLER VE DEĞİŞKENLERİN ÖLÇÜMÜNE İLİŞKİN BULGULAR

Araştırma hipotezlerinin oluşturulduğu değişkenler ve bu değişkenlerin hangi ölçek sorularıyla ölçüldüğü konusu bu bölümde ele alınacaktır.

3.4.1. Araştırmada Yer Alan Değişkenler

Farklı birimlerde ölçüm yapıldığı zaman farklı değerler elde edilen her bir soru, ifade, ölçüm, deney veya test maddesine değişken adı verilir. Değişkenler, bir modelin elemanları veya bir tutum ölçeğinin maddeleri olarak ele alındığında ise göstergeler adını alır. Göstergelerle değişkenler aynı anlamdadır (Şencan,2007: 78).

Hipotez testlerinin yapılabilmesi, değişkenlerin önceden belirlenmesi ile mümkün olmaktadır. Araştırma hipotezlerinin testi için kısmi korelasyon analizi

kullanılmış, hipotez testlerine ek olarak bağımsız t testi ve hiyerarşik regresyon analizi de yapılmıştır. Korelasyon analizinde değişkenlerin bağımlı ya da bağımsız olması bir anlam ifade etmemektedir. Çünkü değişkenler arasındaki ilişki karşılıklı bir etkileşimi ifade etmektedir. Ancak regresyon testi için bağımlı ve bağımsız değişkenlerin belirlenmesi ve analizin önceden belirlenen modele uygun olarak yapılması gerekmektedir. Araştırmada oluşturulan hipotezlerin test edilmesi amacıyla oluşturulan bağımlı, bağımsız değişkenler ve kontrol değişkenleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

3.4.1.1. Bağımsız Değişkenler

Bağımsız değişken, herhangi bir bağımlı değişken üzerindeki etkisi incelenen değişkendir. Araştırmada belirlenen bağımsız değişkenler aşağıda açıklanmıştır.

Örgüt Kültürü: Araştırmanın bağımsız temel değişkeni örgüt kültürüdür. Muhasebe teorisinin gelişiminde muhasebenin kültürel ve yerel uygulamaları önemli bir disiplinler arası çalışma alanının ortaya çıkmasına öncülük etmiştir. Bu çalışma alanı, muhasebeyi sosyal ve kurumsal pratik olarak ele almak ile ilgilenmektedir.¹⁵ 1976 yılında Hopwood'un öncüsü olduğu davranışsal muhasebe alanında önemli bir gelişme yaşanmış, "Muhasebe, Örgütler ve Toplum Dergisi"¹⁶ (Accounting, Organizations And, Society) yayın hayatına başlamıştır. Araştırmanın bağımsız değişkeni olan örgüt kültürü de örgütün içinde bulunduğu toplum etkileşiminin bir ürünüdür. Toplumun üyesi olan bireyler, aynı zamanda toplumun kültürel değerlerini taşıyıp katıldıkları örgütlerde de bu değerleri ile var olmaktadır. Örgütlerde, yönetim müdahaleleri¹⁷ ve uygulamalarının başarısı büyük ölçüde üyelerinin tutum ve davranışlarını etkileyen örgüt kültürüne bağlıdır. Bu bağlamda, çoğu işletme

¹⁵ Muhasebeye farklı yaklaşımlar söz konusudur. Bunlar muhasebe teorisinin dönemler itibarıyla mainstreamleri (ana görüş) olarak ele alınabilir. Bu yaklaşımlar hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız: Christopher Napier (2009) Accounting as Cultural ve Indigenous Practice: Muhasebe Düşünce Kampı, Rize/Ayder, 3-8 Ağustos

¹⁶ Accounting, Organizations and, Society; İnsan davranışları, organizasyonel yapı ve süreci ile muhasebe arasındaki ilişkinin yanı sıra işletmeler açısından sosyal ve politik çevredeki değişim ile muhasebe arasındaki ilişkiyi de tüm yönleriyle ele alan uluslararası hakemli dergidir.

¹⁷ Buradaki müdahale kelimesi devam eden bir süreci kısıtlamak ve durdurmak gibi olumsuz bir anlamda değil de, üst yönetim ekibi veya yöneticinin yönettiği gruba ilişkin hedefleri ve bu hedeflerin yerine getirilmesindeki çabaları kastedilmektedir.

uygulamalarında olduğu gibi yönetim muhasebesi uygulamaları da geliştirilmesi ve sürdürülmesi örgütün sahip olduğu kültürle ilişkili olduğu söylenebilir.

Algılanan Çevresel Belirsizlik: Çevresel belirsizlik kavramı; çevresel gelişmeler, bunların nedenleri, sonuçları, organizasyon üzerindeki etkileri ve çevresel öğelerin organizasyon davranışlarına tepkileri hakkında organizasyonun sahip olabildiği bilginin derecesini belirtir (Üsdiken, 1980; 2). Bu nedenle araştırmanın diğer bağımsız değişkeni çevresel belirsizliktir. Bu değişken, örgüt ve çevre uyumu konusundaki temel değişkenlerden biridir.

Algılanan Rekabet Düzeyi: Bu kavramla, D'Aveni'nin tanımını yapmış olduğu "aşırı rekabet ortamı" kastedilmektedir. Aşırı rekabet, belirsizlik derecesinin yüksek olduğu, olayların son derece hızlı değiştiği ve rakipler arasında ölümcül bir rekabetin bulunduğu ortam olarak tanımlanmaktadır (Ülgen ve Mirze,2005; 46). Bu bakımdan çevresel faktörlerden birisi de algılanan rekabet düzeyidir.

Biçimselleşme: Organizasyon yapısının/örgütsel yapının diğer bir unsuru olan biçimselleşme (formalization) iş yapış şeklinin; kurallar, düzenlemeler, politikalar ve prosedürler tarafından şekillendirilmesi ve sınırlanma derecesi olarak tanımlanabilir. Pugh, Hickson, Hinnings ve Turner (1968: 65-105) biçimselliği: "kuralların, prosedürlerin, yönetmeliklerin ve iletişimin yazılı olma düzeyi" olarak tanımlamaktadır.(Zehir ve Özşahin; 140). Genellikle tanımlanmış mevkiler (konumlar), meşru politikalar, iş tanımları, organizasyon planları ve maliyet, kalite kontrolleri gibi değişkenlerin kullanılması biçimselliğe yol açar. (Miller ve Dröge, 1986: 1-25'den; Zehir ve Özşahin; 140). Bu nedenle, biçimselleşme bağımsız değişken olarak seçilmiştir.

Merkezileşme: Merkezileşme, karar verme yetkisinin ve gücün örgütteki sosyal pozisyonlar arasındaki dağılımıdır (Schminke vd., 2002: 884'den; Çınar, 2007: 156). Yetkinin örgütün üst kademelerinde toplandığı ve alt kademelere devredilmediği örgütler merkezileşme derecesi yüksek örgütler, yetkinin alt kademelerle paylaşıldığı örgütler ise merkezileşme derecesi düşük örgütler olarak adlandırılır. Örgütlerde merkezileşme derecesini kararlara katılım ve yetki kademesi olmak üzere iki temel ölçüt belirlemektedir. Kararlara katılım, çeşitli kademelerdeki

çalışanların örgüt kaynaklarının dağıtımı ve örgüt politikalarının belirlenmesi gibi örgütün bütününe ilgilendiren konulardaki kararlara katılım derecesidir (Çınar, 2007; 156). Bu nedenle merkezileşme örgüt içi bağımsız değişken olarak seçilmiştir.

3.4.1.2. Bağımlı Değişken

Bağımlı değişken, araştırmacı tarafından seçilen çeşitli değişkenlerin kendisi üzerindeki etkisi hakkında bilgi toplanacak olan değişkendir. Bağımlı değişken, genellikle ele alınan problemin bir parçasıdır.

Bağımlı değişkeni bağımlı yapan, değişkenin kendisi değil araştırmacının bakış açısıdır. Bu nedenle bir araştırmada bağımlı değişken olarak yer alan bir değişken, başka bir araştırmada bağımsız değişken olabilir (Saruhan ve Özdemirci, 2011; 128). Araştırmada yönetim muhasebesi uygulamaları bağımlı değişken olarak belirlenmiştir.

Yönetim muhasebesi uygulamaları: Bağımsız değişkenin üzerindeki etkisi incelenecek bağımlı değişken yönetim muhasebesi uygulamalarıdır. Yönetim muhasebesinin amacı kısaca işletme yönetimine bilgi sağlamaktır. Bu işlev yerine getirilirken bazı uygulamalar söz konusudur. Bunlar genelde geleneksel ve modern yönetim muhasebesi uygulamaları şeklinde sınıflandırılmaktadır. Araştırmada, bu uygulamalar dört aşamalı bir sınıflandırma ile sunulmuştur. Ölçekler kısmında ayrıntıları ile incelenecek bu uygulamaların kullanım düzeyinin belirlenmesi araştırmanın temel amaçlarından birisidir. Bu uygulamaları benimseme ve sürdürmede örgüt kültürü ile etkileşiminin açıklanmasına odaklanılacaktır.

3.4.1.3. Kontrol Değişkenleri

Araştırmada bazı kontrol değişkenleri¹⁸ de dikkate alınmıştır. Bunlar, işletmenin yaşı, işletmedeki toplam çalışan sayısı, muhasebe departmanı yaşı ve muhasebe departmanında çalışan kişi sayısı olarak belirlenmiştir. Bu kontrol

¹⁸ Kontrol değişkenleri: bir araştırmada etkilerinin sabit olduğu varsayılarak kontrol altında tutulan değişkenlerdir. Ve kısaca kontrol değişkenleri olarak isimlendirilir. Durumsal değil, katılımcılarla ilgili olan değişkenlerdir. Kontrol değişkenleri bağımlı ve bağımsız değişkenlerin her ikisini de etkileme özelliğine sahiptir(Şencan,2007: 89).

değişkenlerinin yanı sıra yanıtlayıcının özellikleri ve niteliklerinin de değişkenler ile ilişkisi araştırılmıştır.

3.4.2.Araştırma Değişkenlerinin Ölçümü

Araştırmada kavramsal model içerisinde kullanılan yapıları temsil eden değişkenlerin ölçülmesinde anket formu kullanılmıştır. Anket formunun birinci bölümünde, işletmelere ve katılımcılara ilişkin bilgileri ölçmeye yönelik sorular vardır. İkinci bölümde örgüt kültürünün açıklayıcı ve karakteristik olarak ölçen ifadeler yer almaktadır. Üçüncü bölümde dört aşamalı yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım ve önem düzeyini ölçen araçlar bulunmaktadır. Dördüncü bölümde sırasıyla algılanan rekabetin şiddeti, biçimselleşme, merkezileşme soruları sorulmuştur, Anket formu, algılanan çevresel belirsizliği ölçen ve bu ölçümü müşteri, tedarikçi, finansal yapı ve yasal düzenlemeler açısından ifade eden sorularla son bulmaktadır. Aşağıda bu ölçeklere ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

Araştırmaya konu olan işletmelere ve işletmedeki yanıtlayıcıya ilişkin 17 adet açıklayıcı değişken belirlenmiştir. Ayrıca örgüt kültürünü karakteristik olarak karşılayan 4 değişkene karşılık 21 ifade sorulmuştur. Betimleyici ve karakteristik olarak iki şekilde sorulan ifadeler, anketin iç tutarlılığının sağlanması açısından önem taşımaktadır.

Örgüt kültürü dışındaki değişkenlerden; biçimselleşme, algılanan rekabet düzeyi ve merkezileşme için 5'er ifade kullanılmıştır. Algılanan çevresel belirsizlik için tedarikçinin belirsizliği için 4, rakiplerin belirsizliği için 4, müşterinin belirsizliği için 2, finansal belirsizlikler için 6 ve yasal düzenlemelerdeki belirsizlikler için 6 ifade hazırlanmıştır. Yönetim muhasebesi için 4 farklı aşama belirlenmiş bunun için toplam 37 uygulamanın kullanım sıklığı ve önem düzeyi araştırılmıştır.

3.4.2.1 Örgüt Kültürünün Ölçümü

Araştırmada kullanılan örgüt kültürü ölçeği, Van Muijen, J. J. ve on iki ülkeden uluslararası araştırmacı (1999)¹⁹ grup tarafından geliştirilmiş ve iki bölüm olarak hazırlanan bir ölçektir. Ölçeğin birinci bölümü örgüt kültürünü uygulamalar boyutuyla ölçerken, ikinci bölümünde örgütün karakteristik özellikleri değerlendirilmek istenmektedir. Bu iki bölümün ortak yönü aynı özellikleri test etmesidir. Bu özellikler, *yenilikçi, destekleyici, kuralcı ve amaç odaklı* kültür boyutlarını temsil etmektedir. Böylece örgüt kültürünün boyutlarını ölçerken aynı zamanda ölçeğin iç tutarlılık yönünden geçerliliğinin sağlanıp sağlanmadığı da test edilmiştir. Araştırmada bu ölçeğin kullanım nedenlerinden birisi budur. Temel nedenlerden diğeri ise ölçeğin, yukarıda da belirttiğimiz gibi örgüte ilişkin ölçülen özelliklerin birçok ülkede geçerlenmiş olmasıdır.

Araştırmada beşli likert ölçeği kullanılmış 1 asla, 2 nadiren, 3 ara sıra, 4 sıklıkla ve 5 her zaman şeklinde ifade edilmiştir. Daha çok sosyal bilimlerde kullanılan likert tipi derecelmeli ölçekler beğeni, tutum, kaygı gibi soyut ve ölçülmesi zor değişkenleri ölçülebilir hale getirir ve araştırmacılara güçlü istatistik testleriyle çalışabilme imkanı verir (Saruhan ve Özdemirci, 2011; 137). Ölçekte yer alan ifadelerin ortalama standart sapma ve minimum-maksimum değerleri aşağıdaki tabloda verilmiştir. Tablo-7'deki sınıflandırma anket formunda yer almamaktadır. Dolayısıyla yanıtlayanlar ifadelerin hangi örgüt kültürü tipini temsil ettiğini bilmeden cevaplamıştır²⁰

¹⁹Van Muijen, J. J. and e. al (1999). "Organizational Culture: The Focus Questionnaire." European Journal of Work and Organizational Psychology 8(4): 551-568.

Jaap J. van Muijen, Paul Koopman (The Netherlands), Karel De Witte, Gaston De Cock (Belgium), Zoran Susanj (Croatia), Claude Lemoine (France), Dimitri Bourantas, Nancy Papalexandris (Greece), Imre Branyicski (Hungary), Enzo Spaltro (Italy), Jorge Jesuino, José Gonzalves Das Neves (Portugal), Horia Pitariu (Rumania), Edvard Konrad (Slovenia), José Peiró, Vincente González-Romá (Spain) and David Turnipseed (USA)

²⁰ Bakınız; Ek-1 Anket formu

Tablo-7. Örgüt Kültürü Ölçeği Açıklayıcı ve Karakteristik İfadelerin Ort. ve Std.SpDeğerleri

DEĞİŞKENLER	İFADELER	N	Min	Maks	Orta lanma	Std. Sap ma	
AÇIKLAYICI DEĞİŞKENLER	Destekleyici Örgüt Kültürü Değişkeni İfadeleri	Kişisel sorunları olan kişiler yardım görür.	83	2	5	3,98	,765
		İlerlemek isteyen çalışanlar üstlerince desteklenir.	83	1	5	3,78	1,013
		Yapıcı eleştiriler kabul görür.	83	1	5	3,95	,923
		Yöneticiler çalışanlarının kişisel problemlerine ilgi gösterirler.	83	1	5	3,94	,980
		İşletmemiz hakkındaki yeni fikirler cesaretlendirilir.	83	2	5	3,78	,856
	Yönetim uygulamaları işte serbestliğe olanak verir.	83	1	5	3,35	1,109	
	Yenilikçi Örgüt Kültürü Değişkeni İfadeleri	Mevcut ürünler için işletmemiz yeni pazarlar araştırır.	83	1	5	4,05	,961
		Kurumunuz yeni ürünlere yatırım yapar.	83	1	5	3,86	1,037
		Pazarda öngörülemeyen unsurlar iyi fırsatlar sunar.	81	1	5	3,19	1,108
		İşletmemiz dış çevredeki yeni fırsatları araştırır.	83	1	5	3,80	,960
	Kuralcı Örgüt Kültürü Değişkeni İfadeleri	Daha iyi ürün geliştirmek için işletmemiz çalışanlarının yeteneklerinden en iyi şekilde yararlanır.	83	2	5	3,92	,927
		İşletmemiz yeni ürünler araştırır (geliştirir).	83	2	5	3,96	,890
		İşletmemizde talimatlar yazıya dökülür.	83	1	5	4,27	,898
		İşler belirlenmiş prosedürlere göre yürütülür.	83	2	5	4,41	,606
	Amaç Odaklı Örgüt Kültürü Değişkeni İfadeleri	Yönetim kendi koyduğu kurallara bağlı kalır.	83	2	5	4,23	,860
		Diğer kurumlarla rekabet edilebilirlik ölçülür.	83	1	5	3,98	,841
		Bireysel değerlendirmeler doğrudan amaçlara ulaşmakla ilişkilidir.	83	1	5	3,90	,983
		Yönetim ulaşılabilecek hedefler belirler.	83	3	5	4,34	,590
Performansın nasıl değerlendirileceği açıklar.		83	1	5	3,82	1,149	
KARAKTERİSTİK DEĞİŞKENLER	Destekleyici Örgüt Kültürü Değişkeni İfadeleri	İş performansını ölçülmesinde somut kriterler söz konusudur.	83	1	5	3,78	1,083
		Ödül performansa dayalıdır.	83	1	5	3,19	1,320
		Karşılıklı Anlayış	83	1	5	3,90	,919
		Başarısızlığı Kabullenme	83	1	5	3,31	,999
		Karşılıklı Güven	83	1	5	4,28	,801
		Problemleri Çözmede Karşılıklı Destek	83	1	5	4,07	,838
	Kuralcı Örgüt Kültürü Değişkeni İfadeleri	Kişilerarası Uyum	83	1	5	4,08	,784
İş Dışı Problemlerde Karşılıklı Destek		83	1	5	3,70	1,068	
Kendini Rahat Hissetme		83	1	5	4,13	,866	
Emir ve Komuta Birliği		83	1	5	4,12	,993	
Yenilikçi Örgüt Kültürü Değişkeni İfadeleri	Standartlara Uyum	83	2	5	4,24	,691	
	Kurallara Uyum	83	2	5	4,33	,665	
	Prosedürlerin İşlerliği	83	2	5	4,17	,746	
	Risk Alma	83	1	5	3,54	,928	
Amaç Odaklı Örgüt Kültürü Değişkeni İfadeleri	Eleştirilere Açıklık	83	2	5	3,72	,704	
	Yeni Teknolojilere Öncelik	83	1	5	3,99	,862	
	Yeni Pazarları Araştırma	83	2	5	4,08	,829	
	Açık Hedefler	83	1	5	4,07	,921	
	Görev Odaklı Yaklaşım	83	2	5	4,00	,796	
Amaç Odaklı Örgüt Kültürü Değişkeni İfadeleri	Performansın(Olumlu ya da Olumsuz) Sorumluluğunu Alma	83	1	5	3,86	,964	
	Etkinlik (Amaçlara Ulaşabilme)	83	2	5	3,98	,749	
	Performans Ölçülmesi	83	1	5	3,66	1,096	
	İş Tanımlarındaki Açıklık	83	1	5	3,95	,961	

Ölçeğin faktör analizi sonuçları ve açıklayıcı sorular ile karakteristik soruların korelasyonu aşağıda açıklanmıştır.

Örgüt Kültürü Ölçeğinin Faktör Analizi

Faktör analizi, belirli bir olguyla ilgili çok sayıda değişkenin birbirleriyle olan ilişkisini inceleyerek sayılarını azaltmak için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir (Saruhan ve Özdemirci, 2011; 151). Faktör analizi yapabilmek için girdiğimiz girdilerin faktör analizine uygunluğunun test edilmesi gerekmektedir. Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy testinin sonucunun 0,5 değerinden büyük olması faktör analizinin yapılabilir olduğunu göstermektedir. Aşağıdaki Tablo-8’de girilen 21 ifadenin faktör analizine uygunluğu test edilmiş ve test sonucunun $0,701 > 0,5$ olması, girilen faktörlerin homojen olduğunu göstermektedir. Yani değişkenlerimiz faktör analizine elverişlidir. Yine aynı tabloda Bartlett Test of Sphericity’de $\text{Sig}=0,000 < 0,05$ olması da kullanılan değişkenlerin anlamlılığının göstergesidir.

Tablo-8. KMO And Bartlett's Testi (Faktör Analizi Elverişliliğinin Testi)

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,701
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square
	584,084
	İfade Sayısı
	21
	Sig.
	,000

Faktör analizi sonucunda, örnekleme yeterliliği ölçüsü 0,50 değerinin altında kalan, faktör altında tek kalan ve birbirine yakın faktör ağırlıkları olan sorular değerlendirme dışı bırakılır ve her soru, atıldıktan sonra faktör analizi tekrar yapılır.

Örgüt kültürüne ilişkin 4 adet açıklayıcı betimleyici (uygulamaları ölçen), 4 adet karakteristik (tutumları ölçen) değişken belirlenmiştir. Bu değişkenlerden betimleyici olanlar 21 ifade ile temsil edilmiş olup, faktör analizi sonucu 17 ifadeye indirgenmiştir. Faktör matrisinde oluşan 6 faktör üç aşamadan sonra 4 faktöre indirgenmiştir. Aşağıdaki Tablo-9’da çevrilmiş faktör matrisi verilmiş ilk aşamada 6 faktörlü matris oluşmuş, belirlenen ifadelerin ölçekten çıkarılması sonucu Tablo-

10'daki durum ortaya çıkmıştır. Bu ifadeler ve ölçekten çıkarılma nedenleri aşağıdaki gibidir.

“Daha iyi ürün geliştirmek için işletmemiz çalışanlarının yeteneklerinden en iyi şekilde yararlanır” (yenilikçi ifade 5) ifadesi, destekleyici örgüt kültürü ifadeleri arasında yer ayrıldığından ve ortak herhangi bir faktörle ilişkisi saptanmadığından,

“Yönetim uygulamaları işte serbestliğe olanak verir.” (destekleyici ifade-6) ifadesi ortak herhangi bir faktörle ilişkisi saptanmadığından,

“Diğer kurumlarla rekabet edilebilirlik ölçülür.” (amaç odaklı ifade-1) ifadesi ortak herhangi bir faktörle ilişkisi saptanmadığı ve düşük varyansa (0,176) sahip olduğundan,

“Pazarda öngörülemeyen unsurlar iyi fırsatlar sunar.” (yenilikçi ifade-3) ifadesi, ortak herhangi bir faktörle ilişkisi saptanmadığından ölçekten çıkarılmıştır.

Tablo-9. Örgüt Kültürü Çevrilmiş Faktör Matrisi

	<i>Değişkenler</i>					
	1	2	3	4	5	6
Örgüt Kültürü Açıklayıcı İfadeler						
ÖK Amaç İfade 5:İş performansını ölçülmesinde somut kriterler söz konusudur.	,807	,179	-,011	,057	,082	-,125
ÖK Amaç İfade 4 :Performansın nasıl değerlendirileceği açıktır.	,706	,202	-,067	,152	,175	,070
ÖK Amaç İfade 2 :Bireysel değerlendirmeler doğrudan amaçlara ulaşmakla ilişkilidir.	,706	,078	,098	,095	-,316	,112
ÖK Amaç İfade 3 :Yönetim ulaşılabilecek hedefler belirler.	,697	-,064	,134	,158	-,022	-,010
ÖK Amaç İfade 6 Ödül performansına dayalıdır.	,657	,250	-,030	,021	,105	,038
ÖK Destekleyici İfade 1 Kişisel sorunları olan kişiler yardım görür.	,008	,719	,320	,022	-,244	,006
ÖK Yenilikçi İfade 5 Daha iyi ürün geliştirmek için işletmemiz çalışanlarının yeteneklerinden en iyi şekilde yararlanır.	,180	,685	,286	,095	,169	-,182
ÖK Destekleyici İfade 2 İlerlemek isteyen çalışanlar üstlerinden desteklenir.	,338	,658	-,170	,107	,060	,224
ÖK Destekleyici İfade 4 Yöneticiler çalışanlarının kişisel problemlerine ilgi gösterirler.	,043	,641	-,032	,100	,378	,324
ÖK Destekleyici İfade 5 İşletmemiz hakkındaki yeni fikirler cesaretlendirilir.	,000	,640	,277	-,207	,046	-,216
ÖK Destekleyici İfade 3 Yapıcı eleştiriler kabul görür.	,271	,559	-,045	,165	-,018	,148
ÖK Yenilikçi İfade 2 Kurumunuz yeni ürünlere yatırım yapar.	-,128	,105	,768	,022	,131	,143
ÖK Yenilikçi İfade 1 Mevcut ürünler için işletmemiz yeni pazarlar araştırır.	,042	,083	,756	,066	-,108	,188
ÖK Yenilikçi İfade 6 İşletmemiz yeni ürünler araştırır	,147	,108	,594	,089	,155	-,409
ÖK Yenilikçi İfade 4 İşletmemiz dış çevredeki yeni fırsatları araştırır.	,319	,382	,508	-,111	,259	,044
ÖK Kural İfade 1 İşletmemizde talimatlar yazıya dökülür.	,079	-,029	,081	,878	,049	,028
ÖK Kural İfade 2 İşler belirlenmiş prosedürlere göre yürütülür.	,105	,169	-,028	,781	-,158	-,260
ÖK Kural İfade 3 Yönetim kendi koyduğu kurallara bağlı kalır.	,398	,012	,027	,556	,193	,193
ÖK Destekleyici İfade 6 Yönetim uygulamaları işte serbestliğe olanak verir.	,161	,156	,257	,065	,708	,083
ÖK Amaç İfade 1. Diğer kurumlarla rekabet edilebilirlik ölçülür.	,245	,150	,331	,447	-,513	,176
ÖK Yenilikçi İfade 3 Pazarda öngörülemeyen unsurlar iyi fırsatlar sunar.	,077	,104	,234	-,044	,060	,808

İlgili Değişkenlerin Faktörlerine Ayrılması

Aşağıda Oluşan yeni faktör matrisinde görüleceği üzere (Tablo-10) ölçekte sorulan sorulardan 4 tanesi çıkarıldığında istenilen 4 boyutlu örgüt kültürü ölçeğine ulaşılmıştır.

Ölçekte “1” nolu faktör amaç odaklı örgüt kültürünü, “2” nolu faktör destekleyici örgüt kültürünü, “3” nolu faktör yenilikçi örgüt kültürünü ve “4” nolu faktör ise kuralcı örgüt kültürünü temsil etmektedir.

Tablo-10.Örgüt Kültürüne İlişkin Faktör Analizi Sonuçları (Revize)(n=83)

<i>Örgüt Kültürü Açıklayıcı İfadeler</i>	<i>Değişkenler</i>		
	1	Öz Değerler	Varyansın Açıklanma Oranı
Faktör 1- Amaç Odaklı Örgüt Kültürü		4,433	18,337
ÖK Amaç İfade 5 İş performansını ölçülmesinde somut kriterler söz konusudur.	,803		
ÖK Amaç İfade 4 Performansın nasıl değerlendirileceği açıktır.	,717		
ÖK Amaç İfade 2 Bireysel değerlendirmeler doğrudan amaçlara ulaşmakla ilişkilidir.	,696		
ÖK Amaç İfade 3 Yönetim ulaşılabilecek hedefler belirler.	,694		
ÖK Amaç İfade 6 Ödül performansa dayalıdır.	,661		
Faktör 2-Destekleyici Örgüt Kültürü		2,255	14,735
ÖK Destekleyici İfade 4 Yöneticiler çalışanlarının kişisel problemlerine ilgi gösterirler.	,718		
ÖK Destekleyici İfade 2 İlerlemek isteyen çalışanlar üstlerinden desteklenir.	,706		
ÖK Destekleyici İfade 1 Kişisel sorunları olan kişiler yardım görür.	,651		
ÖK Destekleyici İfade 5 İşletmemiz hakkındaki yeni fikirler cesaretlendirilir.	,609		
ÖK Destekleyici İfade 3 Yapıcı eleştiriler kabul görür.	,588		
Faktör-3 Yenilikçi Örgüt Kültürü		1,645	12,647
ÖK Yenilikçi İfade 2 Kurumunuz yeni ürünlere yatırım yapar.	,781		
ÖK Yenilikçi İfade 1 Mevcut ürünler için işletmemiz yeni pazarlar araştırır.	,734		
ÖK Yenilikçi İfade 6 İşletmemiz yeni ürünler araştırır	,661		
ÖK Yenilikçi İfade 4 İşletmemiz dış çevredeki yeni fırsatları araştırır.	,508		
Faktör-4 Kuralcı Örgüt Kültürü		1,338	11,165
ÖK Kural İfade 1 İşletmemizde talimatlar yazıya dökülür.	,877		
ÖK Kural İfade 2 İşler belirlenmiş prosedürlere göre yürütülür.	,818		
ÖK Kural İfade 3 Yönetim kendi koyduğu kurallara bağlı kalır.	,509		

İlgili Değişkenlerin Faktörlerine Ayrılması ve Açıklanan Toplam Varyans Değerleri

Faktör analizinde amaç, değişkenler arasındaki ilişkileri en yüksek derecede temsil edecek az sayıda faktör elde etmektir. Faktörlerin elde edilmesi konusunda kriterlerden birisi, öz değer istatistiği 1’den büyük olan faktörlerin anlamlı kabul edilmesidir.(Dunteman 1989: 16’dan; Kalaycı 2009: 322) Faktör analizi sonuçlarına (Tablo-10) baktığımızda öz değerler sırasıyla Amaç Odaklı Örgüt Kültürü için 4,433, Destekleyici Örgüt Kültürü faktörü için 2,255, Yenilikçi Örgüt Kültürü faktörü için 1,645, Kuralcı Örgüt Kültürü faktörü için 1,338 değerinde oluşmuştur. Birinci faktör

toplam varyansın %18,337'sini açıklarken, birinci ve ikinci faktörler birlikte toplam varyansın %33,073' ünü açıklamaktadır. Dört faktör ise, toplam varyansın %56,885'ini açıklamaktadır.

Örgüt Kültürü Ölçeğinin Korelasyonu

Örgüt kültürü ölçeğine ilişkin yapı (construct) geçerliliğini test etmek amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. Yapı geçerliliği, ölçekten elde edilen sonuçların ilgili kuramlarla uyum gösterip göstermediği ile ilgilidir. Eğer iki farklı ölçme yöntemiyle elde edilen skorlar arasında yüksek bir korelasyon varsa örtüşme geçerliliği (convergent validity) ve ilgili kuramda iki değişken arasında korelasyon olmadığı öngörülüyorsa ve gerçekten elde edilen skorlar arasında ilişki çıkmadıysa ayırma geçerliliği (discriminant validity) vardır. Yapı geçerliliği, korelasyon analizi ya da faktör analizi aracılığıyla ortaya konulabilir.(Saruhan ve Özdemirci, 2011; 139).

Araştırmada yukarıda belirtildiği gibi örgüt kültürü ölçeği iki ayrı yönden ölçülmüştür. Ölçeğin ilk bölümü açıklayıcı sorulardan oluşurken, yani uygulamaları test ederken; ikinci bölüm, tutum sorularından oluşmuş yani karakteristik ifadeleri test etmektedir. Aşağıda(Tablo-11) iki farklı şekilde ölçülen değişkenlerin korelasyon tablosu verilmiştir.

Tablo-11. Örgüt Kültürü Korelasyon Tablosu

Değişkenler	ÖK Amaç Karakteristik İfade	ÖK Destek Karakteristik İfade	ÖK Yenilikçi Karakteristik	ÖK Kural Karakteristik
ÖK Amaç Açıklayıcı (Betimsel) İfadeler	,674	,483	,351	,571
ÖK Destekleyici Betimsel İfadeler	,389	,950	,474	,444
ÖK Yenilikçi Betimsel İfadeler	,404	,374	,509	,169
ÖK Kural Betimsel İfadeler	,569	,396	,431	,956

Tablo-11’de örgüt kültürü betimleyici ifadeler ile karakteristik ifadelerin korelasyon tablosuna bakıldığında, amaç kültürünü ölçen ifadeler **0,674** değeri ile yüksek ilişileşim göstermektedir. Aynı şekilde; destekleyici örgüt kültürü, betimsel ifadeler ile karakteristik ifadeler arasındaki ilişileşim **0,950** değeri, yenilikçi örgüt kültürü, betimsel ifadeler ile yenilikçi karakteristik ifade ilişileşimi **0,509** değeri, kuralcı örgüt kültürü betimsel ifadeler ile kuralcı karakteristik ifade ilişileşimi **0,956** değeri olarak yüksek ilişileşim göstermektedir. Bu değerler ölçeğin iç geçerliliğinin sağlandığını göstermektedir.²¹

3.4.2.2. Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Ölçümü

Araştırmada kullanılan yönetim muhasebesi ölçeği, Magdy Abdel-Kader ve Robert Luther (2008) tarafından yapılan çalışmada kullanılmıştır. Ölçeğin temel dayanağı Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)²²,dur. IFAC’ın komitelerinden olan Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi (FMAC) finansal ve yönetim muhasebesi mesleğini geliştirmek ve desteklemek için uluslararası fikir alışverişini sağlayacak faaliyetler yürütmekte, yönergeler yayınlamakta ve araştırma programlarını maddi olarak desteklemektedir. Ayrıca, bu mesleğe yönelik kamuoyu oluşturmak, dünya çapında bu mesleğin sunduğu hizmetleri tanıtmak ve bu hizmetlere talep yaratmak için faaliyet göstermektedir. FMAC’de onbeş ülke temsil edilmektedir. 2002 - 2004 dönemi için bu komitede temsil edilen ülkeler, Amerika Birleşik Devletleri, Arjantin, Avustralya, Avusturya, Birleşik Krallık, Fransa, Hindistan, Hollanda, İran, İtalya, Kanada, Malezya, Pakistan, Sudan ve Türkiye’dir. Komitede her ülkeyi temsilen bir temsilci ve iki teknik danışman görev almaktadır. Temsil edilen ülkeler dışında, IFAC’ı temsilen de bir temsilci ve iki teknik danışman bu komitede görev almaktadır.

Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi aşağıdaki üç amacı kendisine temel strateji olarak benimsemiştir (Selvi, 2002: 2):

²¹ Bu değerlerin % 30-%70 arası orta düzey %70 ve üzeri yüksek derecede ilişileşim olduğu anlamına gelmektedir.

²²The International Federation of Accountants (IFAC): IFAC, dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. Günümüzde 125 ülkeden 164 kuruluşun üye olduğu IFAC, bu kuruluşlara üye 2,5 milyon meslek mensubunun temsil edildiği uluslar arası üst bir kurum niteliğindedir. Geniş bilgi için bkz.,*Facts of About IFAC*, http://www.ifac.org/MediaCenter/files/facts_about_IFAC.pdf

- a) Stratejik finansal yönetim ve kaynak yönetimi alanlarında söz sahibi olmak ve bu alanlar arasında irtibatı sağlamak,
- b) Uygulama alanlarını geliştirmek ve iyileştirmek,
- c) Uygulamaların geliştirilerek artırılmasında üye muhasebe meslek örgütlerine yardımcı olmak.

FMAC iki yönü ile bu stratejilere yön vermektedir. Bunlar “Yönetim Muhasebesi Kavramı” ve “Mesleğin Biçimini Değiştirmek” olarak belirlenmiştir. Bunlar, yönetim muhasebesinin kapsam ve içeriğindeki gelişimi ve farklı türde muhasebe mesleğinde örgütlenmeyi tanımlayarak yönetim muhasebesi mesleğinin ulaştığı noktayı göstermektedir (Selvi, 2002: 2).

Muhasebe meslek örgütleri IFAC’a üye olan ülkeler, yönetim muhasebesi mesleğine yönelimleriyle ilişkili olarak dört ayrı kategoride sınıflandırılmaktadırlar.

Tablo-12. Ülkelerin Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Sınıflandırması

Kategori	Ülke Sınıflandırması
A	Yönetim muhasebesi mesleğinde uzmanlaşmış olan muhasebe meslek örgütlerinin olduğu ülkeler.
B	Hem “Bağımlı Muhasebeci” hem de “Bağımsız Muhasebeci” üyesi olan, geleneksel olarak “Bağımsız Muhasebecilere” ilişkin konulara konsantre olmuş fakat halihazırda “Bağımlı Muhasebeci” olan üyelerin de ihtiyaçlarına hitap eden ve benimseyen muhasebe meslek örgütlerinin olduğu ülkeler.
C	Hem “Bağımlı Muhasebeci” hem de “Bağımsız Muhasebeci” üyesi olan, fakat hali hazırda “Bağımlı Muhasebeci” olan üyelerin ihtiyaçlarına hitap etmeyen muhasebe meslek örgütlerinin bulunduğu ülkeler.
D	(Genellikle mevcut yasal düzenlemelerinin “Bağımlı Muhasebeci” üye kabulüne müsaade etmemesi sebebiyle) sadece “Bağımsız Muhasebeci” üyesi olan muhasebe meslek örgütlerinin bulunduğu ülkeler.

Kaynak:(SELVİ, 2002: 3)

Bu amaçlar için kurulan FMAC yönetim muhasebesi mesleğinin gelişimini dört evrim aşamasıyla tanımlanmaktadır. (IFAC, 1998, parag 7):

- Maliyet Belirleme ve Finansal Kontrol
- Yönetim Planlaması ve Kontrolü İçin Bilgi Sağlama (Üretme)
- İşletme Kaynaklarının Etkin Kullanımı

- Kaynakların Etkin Kullanımı Yoluyla Değer Yaratımı

Bu aşamaları belirlerken FMAC, aynı metinde bu aşamalara ilişkin bilgiler vermektedir. IFAC (1998)'ın çerçevesi uygulamalardan daha ziyade kavramlara odaklanmış olmasına rağmen, bu konuda da tam bir netlik yoktur. Bu konuda yayınlanan kavramsal çerçeveye ilişkin daha sonra çok sayıda çalışma yapılmıştır. 2006 yılında Abdel-Kader, M. and Luther, R. tarafından yapılan çalışmada daha önceden bu konuya ilişkin Chenhall ve Langfield-Smith (1998), Ghosh ve Chan (1997), Guilding, Lamminmaki ve Drury, (1998), Lutherve ve Longden (2001), Wijewardena ve Zoysa (1999), Mendoza ve Bescos (2002),Yohikawa (1994) ve Drury (1993) gibi yazarlar tarafından birçok önemli ampirik araştırma yapıldığı ve bunların yönetim muhasebesi uygulamaları alanına yaptığı katkılardan söz edilmektedir. Bu çalışmalar, çeşitli yönetim muhasebesi tekniklerini kullanımı konusunda farklı ülkelerdeki çalışmaların önemini de ortaya koymaktadır. Ülkelerin yapıları, kültürel özellikleri de bu tekniklerin çeşitliliği ve kullanım seviyesini belirleyen etkiler içinde yer almaktadır. Kader ve Luther (2006) 38 adet yönetim muhasebesi uygulamasının kullanım ve önem düzeyini araştırarak örgütsel değişkenler ile ilişkisini açıklamaya çalışmışlardır. Bu çalışmada da uygulamaları ölçmek için bahsi geçen ölçek kullanılmıştır.

Araştırmada, uygulamaların kullanım düzeyi için beşli likert ölçeği kullanılmış 1 asla, 2 nadiren, 3 ara sıra, 4 sıklıkla ve 5 her zaman şeklinde ifade edilmiştir. Kullanım düzeyinin yanı sıra kullanıcılar için önemi için de üç düzey belirlenmiştir. Bunlar, 1 önemsiz, 2 ne önemli ne önemsiz, 3 önemli ifadeleridir. Önem düzeyinin ölçülmesindeki amaç, kullanım düzeyi düşük ya da yüksek bir uygulamanın yanıtlayıcı için bu kullanımdan bağımsız olarak ölçülmek istenmesidir. Dolayısıyla bir yönetim muhasebesi uygulamasının kullanım düzeyi yüksek, önem düzeyi düşük ya da tam tersi kullanım düzeyi düşük, önem düzeyi yüksek olabilir. Aşağıda (Tablo-13) ifadelerin ortalama, minimum-maksimum ve standart sapma değerleri verilmiştir.

Tablo-13. Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Kullanım ve Önem Düzeyi Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Yön. Muhasebesi Aşamaları	YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI	KULLANIMI				ÖNEMİ		ETKİSİ*	
		Min	Max	Ort.	Std. Sap.	Ort.	Std. Sap.	Ort.	Std. Sap.
1-Maliyet Belirleme ve Finansal Kontrol	• Maliyet Yükleme Ölçütü Hesaplama(Birim Başına Maliyeti Veren Oran)	1	5	4,49	0,83	2,94	0,28	13,20	0,23
	• Maliyet Kontrolü için Bütçeleme(Statik Bütçe)	1	5	3,89	1,35	2,88	0,39	11,20	0,53
	• Esnek Bütçe	1	5	3,07	1,33	2,51	0,72	7,71	0,96
	• Finansal Ölçmeye Dayanan Performans Değerleme	1	5	3,76	1,42	2,72	0,59	10,23	0,84
	• Yatırımın Geri Ödeme Süresi	1	5	3,76	1,45	2,81	0,50	10,57	0,73
2-Yönetim Planlaması ve Kontrolü için Bilgi Sağlama(Üretim)	• Değişken ve Sabit Maliyetlerin Hesaplanması	1	5	4,29	1,03	2,90	0,37	12,44	0,38
	• Departman Başına Birim Maliyet Oranı Kullanımı	1	5	3,40	1,52	2,53	0,71	8,60	1,08
	• Regresyon ve Öğrenme Eğrisi Kullanımı	1	5	1,49	0,98	1,98	0,81	2,95	0,79
	• Planlama Bütçesi	1	5	3,66	1,41	2,66	0,64	9,74	0,90
	• Senaryo (Olası Durum) Analizi İçin Bütçeleme	1	5	2,54	1,45	2,31	0,76	5,87	1,10
	• Uzun Dönem Stratejik Planlar İçin Bütçeleme	1	5	2,88	1,32	2,63	0,63	7,57	0,83
	• Faaliyetlerle İlgili Finansal Olmayan Ölçmeye Dayalı Performans Değerleme	1	5	3,11	1,52	2,40	0,78	7,46	1,19
	• Büyük Üretim Partileri İçin Maliyet Hacim Kar Analizi	1	5	3,86	1,38	2,73	0,58	10,54	0,80
	• Üretim Karlılık Analizi	2	5	4,46	0,78	2,98	0,15	13,29	0,12
	• Stok Kontrol Yöntemleri	1	5	4,46	0,91	2,96	0,18	13,20	0,16
	• Uzun Dönem Tahminleme Yöntemleri	1	5	2,92	1,30	2,57	0,64	7,50	0,83
3- İşletme Kaynaklarının Etkin Kullanımı	• Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	1	5	1,98	1,46	2,33	0,84	4,61	1,23
	• Faaliyet Tabanlı Bütçe	1	5	1,60	1,15	2,12	0,86	3,39	0,99
	• Kalite Maliyetleme	1	5	3,23	1,53	2,53	0,77	8,17	1,18
	• Sıfır Tabanlı Bütçe	1	5	1,28	0,83	1,73	0,84	2,21	0,70
	• Çalışanlarla İlgili Finansal Olmayan Ölçmeye Dayalı Performans Değerleme	1	5	3,59	1,34	2,69	0,64	9,66	0,86
	• Yatırım Kararlarında Risk Ölçümü İçin Simülasyon Tekniği Kullanımı	1	5	1,33	0,91	1,88	0,86	2,50	0,78
	• Büyük Yatırım Projelerinde Senaryo Analizi İçin Bütçe.	1	5	2,08	1,54	2,04	0,89	4,24	1,37
4- Kaynakların Etkin Kullanımı Yoluyla Değer Yaratımı	• Hedef Maliyetleme	1	5	1,96	1,35	2,36	0,84	4,63	1,13
	• Müşterilerle İlgili Finansal Olmayan Ölçmeye Dayalı Performans Değerleme	1	5	3,47	1,38	2,64	0,65	9,16	0,90
	• Net Kara veya Ekonomik Katma Değere Dayanan Performans Değerleme	1	5	3,11	1,63	2,49	0,80	7,74	1,30
	• Benchmarking (Kıyaslama)	1	5	2,80	1,54	2,42	0,76	6,78	1,17
	• Müşteri Karlılık Analizi	1	5	3,83	1,29	2,77	0,57	10,61	0,74
	• Sermaye Yatırımlarının Değerlendirmesi İçin Finansal Olmayan Yolla Belgeleme ve Raporlama	1	5	1,64	1,11	1,83	0,86	3,00	0,95
	• Sermaye Yatırımlarının Değerlendirmesi İçin Nakit Akışının Şim. Değ ve Sermaye Maliyeti. Hesaplanması	1	5	1,94	1,34	2,07	0,89	4,02	1,19
	• Hisse Senedi Karlılık Analizi	1	5	1,13	0,60	1,50	0,77	1,70	0,46
	• Endüstri Analizi	1	5	2,72	1,51	2,45	0,75	6,66	1,13
	• Rekabet Durumunun Analizi	1	5	3,16	1,35	2,63	0,63	8,31	0,85
	• Değer Zinciri Analizi	1	5	1,36	0,82	1,78	0,85	2,42	0,70
	• Ürün Yaşam Eğrisi Analizi	1	5	1,66	1,19	1,84	0,90	3,05	1,07
	• Tedarikçi ve /veya Müşterilerin Değer Zincirleri ile Bütünleşme Olanaklarının Analizi	1	5	1,53	1,07	1,86	0,89	2,85	0,95
	• Rakiplerin Güçlü ve Zayıf Yönlerinin Analizi	1	5	3,22	1,44	2,61	0,71	8,40	1,02

* Etki değeri, kullanım ve önem değerlerinin çarpımı sonucu hesaplanmıştır.

3.4.2.3. Algılanan Çevresel Belirsizlik

Araştırmada Miles ve Snow'un (2003) algılanan çevresel belirsizlik ölçeği kullanılmıştır. Ölçekte; dış çevrenin çeşitli kesimleri ile işletmenin ilişkileri incelenmektedir. Özellikle çeşitli sektörlerin özelliklerini veya davranışlarını onların tahmin edilebilme (öngörülebilirlik) derecesi üzerinden değerlendirilmesi istenmektedir. Ölçek incelendiğinde birinci bölümde, tedarikçilerin ikinci bölümde rakiplerin, üçüncü bölümde müşterilerin özellikleri ve davranışlarına ilişkin sorular yer almaktadır. Faiz ve para piyasalarındaki değişim ve yasal düzenlemelerdeki değişimin öngörülebilirlik dereceleri de ölçekte değerlendirilen diğer faktörlerdir. Ölçekte yer alan sendikalara ilişkin sorular anket yapılan işletmelerin sendikalı işçi çalıştırmamasından dolayı sorulmamıştır. Bu ifadeler anket formunda yer almaktadır. (Bkz. Ek-1 Anket Formu)

Ölçek 7'li likert ölçeği ile geliştirilmişken araştırmada diğer değişkenlerin de etkisini dikkate alarak 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Ölçekte, 1 Yüksek derecede öngörülebilir, 2 öngörülebilir, 3 ne öngörülür ne öngörülebilir, 4 öngörülür, 5 yüksek derecede öngörülür ifadelerini karşılamaktadır. Aşağıda (Tablo-14) ifadelerin ortalama, minimum-maksimum ve standart sapma değerleri verilmiştir.

Firmaların genellikle çevresel belirsizlik ortamından uzakta olduğu söylenebilir. Çünkü verilen cevapların birçoğu 3 ve 4 arasında bir değer almıştır. Bu da öngörülebilir çevresel belirsizlik ortamında faaliyet gösterildiği şeklinde yorumlanabilir. Yine de ortalama değerlere bakıldığında özellikle rakiplerin eylemleri konusunda diğer çevresel belirsizlik durumlarına göre daha yüksek bir belirsizliğin algılandığını ifade etmek gerekmektedir.

Tablo-14. Algılanan Çevresel Belirsizlik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri(n=83)

<i>Algılanan Çevresel Belirsizlik Kaynakları</i>	ALGILANAN ÇEVRESEL BELİRSİZLİK İFADELERİ	Min	Maks.	Ortalama	Standart Sapma
Tedarikçilerin Eylemleri	• Tedarikçi Fiyat Değişimleri	1	5	3,64	,983
	• Tedarikçi Kalite Değişimleri	1	5	3,49	1,017
	• Tedarikçi Tasarım Değişimleri	1	5	3,35	1,005
	• Tedarikçilerin Yeni Materyalleri Piyasaya Sunumu	1	5	3,42	,952
Rakiplerin Eylemleri	• Rakiplerin Fiyat Değişimleri	1	5	3,36	,995
	• Rakiplerin Ürün Kalite Değişimleri	1	5	3,13	,985
	• Rakiplerin Ürün Tasarım Değişimleri	1	5	3,05	1,047
	• Rakiplerin Yeni Ürünleri Sunmaları	1	5	3,14	1,049
Müşterilerin Eylemleri	• Müşterilerin Mevcut Ürünler İçin Talepleri	2	5	3,89	,733
	• Müşterilerin Yeni Ürünler İçin Talepleri	2	5	3,76	,774
Finans Sermaye Piyasaları	• Kısa Vadeli Borç Faiz Oranı Değişimi	1	5	3,75	,763
	• Uzun Vadeli Borç Faiz Oranı Değişimi	1	5	3,59	,898
	• Kısa vadeli Finansal Araçlara Ulaşabilmedeki Değişim	1	5	3,64	,805
	• Uzun vadeli Finansal Araçlara Ulaşabilmedeki Değişim	1	5	3,46	,915
	• Kısa Vadeli Kredi olanağı	2	5	3,95	,603
	• Uzun Vadeli Kredi Olanağı	1	5	3,76	,932
Yasal Düzenlemeler	• Ücretlendirmede Kanun Ya Da Kurum Politikalarındaki Değişimler	1	5	3,52	,846
	• Ürün Standartları veya Kalite Üzerine Düzenleme veya Politikalarındaki Değişimler	2	5	3,70	,761
	• Finansal Uygulamaları Dikkate Alan Politika veya Düzenlemelerdeki Değişimler	2	5	3,48	,802
	• İşgücü Kanunları veya Politikadaki Değişimler	2	5	3,61	,809
	• Pazarlama ve Dağıtım Metotlarını Etkileyen Düzenlemelerdeki Değişim	2	5	3,70	,676
	• Muhasebe Düzenlemelerindeki Kanun veya Politikalarındaki Değişimler	1	5	3,75	,824

3.4.2.4. Algılanan Rekabet Düzeyi

Firmaların algıladığı rekabet düzeyi beş soru ile ölçülmüştür. Rekabetin şiddeti değişkeni (Bulut vd. , 2009: 2479) çalışmasındaki ölçek ile ölçülmüştür. Ölçek 5 li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Ölçekte, 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4- Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum ifadelerini karşılamaktadır. Aşağıda (Tablo-15) işletmelerin algıladıkları rekabet düzeyi ifadelerinin ortalama, minimum-maksimum ve standart sapma değerleri verilmiştir.

Tablo-15. Algılanan Rekabet Düzeyi Ortalama ve Standart Sapma Değerleri(n=83)

ALGILANAN REKABET DÜZEYİ İFADELERİ	Min	Maks.	Ort.alama	Standart Sapma
• Pazarda rakipler, diğer firmaların yaptığı her hangi bir yeniliği kolaylıkla taklit edip pazara sunabilir.	1	5	3,90	1,043
• Rakiplerimiz oldukça güçlüdür.	1	5	3,54	1,129
• Müşteri ihtiyaçları son derece karmaşık, birbirine benzemez ve anlaşılmaz niteliktedir.	1	5	3,29	1,293
• Pazarda, rakiplerin stratejileri ve faaliyetleri sürekli değişir.	1	5	3,49	,929
• Rakiplerin davranışları karmaşık, birbirine benzemez ve anlaşılmaz niteliktedir.	1	5	3,12	1,041

3.4.2.5. Kararların Merkezileşmesi

İşletmelerde kararların merkezileşme dereceleri beş soru ile ölçülmüştür. Kararların merkezileşmesi değişkeni (Hage ve Aiken 1967 ve Dewar vd. 1980'den; Jansen vd.,2006: 1672) çalışmasındaki ölçek ile ölçülmüştür. Ölçek 7 li likert ölçeği ile geliştirilmişken araştırmada diğer değişkenlerin de etkisini dikkate alarak 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Ölçekte, 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4- Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum ifadelerini karşılamaktadır. Aşağıda (Tablo-16) işletmelerin kararlarının merkezileşme derecelerinin ortalama, minimum-maksimum ve standart sapma değerleri verilmiştir.

Tablo-16. Kararların Merkezileşmesi Ortalama ve Standart Sapma Değerleri(n=83)

KARARLARIN MERKEZİLEŞMESİ	Min	Maks.	Ort.alama	Standart Sapma
• Burada bir yönetici bir kararı onaylamadıkça çok az eylem yapılabilir.	1	5	3,89	,975
• Bir kişi kendi kararını almak isterse hemen cesareti kırılacaktır.	1	5	2,59	1,025
• Önemsiz konular olsa bile son karar için daha üst mercilere sevk edilmek zorundadır.	1	5	3,35	1,194
• Birim üyeleri herhangi bir şey yapmadan önce amirlerine sormaları gerekmektedir.	2	5	4,00	,826
• Burada insanların aldığı çoğu karar için amirlerinin onayına sahip olmak zorundadır.	1	5	3,84	,930

3.4.2.6. Biçimselleşme

İşletmelerin biçimselleşme dereceleri beş soru ile ölçülmüştür. Biçimselleşme değişkeni (Desphande and Zaltman 1982'den; Jansen vd.,2006: 1672) çalışmasındaki ölçek ile ölçülmüştür. Ölçek 5 li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Ölçek 7'li likert ölçeği ile geliştirilmişken araştırmada diğer değişkenlerinde etkisini dikkate alarak 5'li likert ölçeğine göre düzenlenmiştir. Ölçekte, 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum ifadelerini karşılamaktadır. Aşağıda (Tablo-17) işletmelerin biçimselleşme derecelerinin ortalama, minimum-maksimum ve standart sapma değerleri verilmiştir.

Tablo-17. Biçimselleşme Değişkeninin İfadelerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri(n=83)

BİÇİMSELLEŞME	Min	Maks.	Ortalama	Standart Sapma
• Meydana gelecek farklı durumlarda, o durum için yazılı prosedürler mevcuttur.	1	5	3,72	,967
• Örgütsel birimlerde kurallar ve prosedürler merkezi yerdedir.	1	5	3,84	,917
• İşletmedeki herkesin performansı yazılı kayıtlarla tutulur.	1	5	3,16	1,264
• Çalışanların kural ihlali yapıp yapmadıkları sıkı bir biçimde kontrol edilir.	1	5	3,53	,980
• Örgüt birimlerindeki pozisyonlar için yazılı iş tanımları oluşturulmuştur.	1	5	3,90	,932

3.4.3. Ölçeklerin Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik araştırmada uygulanan tekniğin araştırmacıya evren hakkında doğru veriler sağladığına duyulan inançtır. Güvenilirliğin ölçümü, araştırmada kullanılan tekniğin aynı şartlarda aynı sonuçları verip vermediği (istikrar) ve ölçeği oluşturan ifadelerin kendi içinde tutarlı olup olmadığı (iç tutarlılık) test edilerek yapılır. Ölçeğin iç tutarlılığı (internal consistency) ölçekte bulunan ifadelere verilen yanıtların kendi aralarında homojenliğinin ölçülmesiyle belirlenmektedir. İç tutarlılık analizinde en sık kullanılan yöntem Cronbach's Alpha katsayısının hesaplanmasıyla yapılan analizdir ve pek çok kaynağa göre de iç tutarlılık için bu analiz yeterlidir. Cronbach Alpha değerinin 0,8'den büyük olması "iyi" 0,7'den büyük olması "kabul edilebilir", 0,6'dan büyük olması "orta derecede güvenilir" 0,6'dan küçük olması ise "zayıf" olarak nitelendirilir (Saruhan ve Özdemirci 2011: 140-141).

Aşağıdaki Tablo-18’de tüm değişkenler için güvenilirlik analizi yapılmış ve Cronbach’s Alpha katsayıları verilmiştir.

Tablo-18. Ölçeklerin Kaynakları ve Cronbach’s Alpha Değerleri

Değişken	Ölçeğin Kaynağı	Ölçeğin İfade Sayısı	Cronbach’s Alpha Değeri
Örgüt Kültürü ²³	Van Muijen, J. Vd. (1999)	42 (38)	0,921
Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	Magdy Abdel-Kader & Robert Luther, (2008)	37	0,832
Algılanan Çevresel Belirsizlik	<i>Miles, Raymond E.(2003)</i>	22	0,874
Algılanan Rekabetin Şiddeti	Bulut Ç. Vd(2009)	5	0,709
Biçimselleşme	Justin J. P. Jansen Vd (2006)	5	0,804
Merkezileşme	Justin J. P. Jansen Vd (2006)	5	0,669

Tablodaki değerlere bakıldığında merkezileşme değişkenin güvenilirlik derecesinin kabul edilebilir seviyede, diğerlerinin ise yüksek derecede güvenilir seviyede olduğu görülmektedir.

3.5. VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULAR

Bilimsel araştırmalar, hedeflenen istatistik sonuçları elde etmek amacıyla yapılır. Hipotez testleri ve araştırma soruları, araştırmacının elindeki sorunu çözmek için kullandığı temel araçlardır. Hipotezler belirli istatistik tekniklerle çözümlenir ve bu teknikler tanımlayıcı istatistik analizler ve sonuç çıkarıcı istatistik teknikler olmak üzere iki gruba ayrılır (Şencan,2007: 137). Bu kısımda öncelikle tanımlayıcı istatistikler analiz edilecek, sonra da ilişkiler test edilecektir.

²³ Faktör Analizi Sonucu 42 olan ifade sayısı 38’e düşürülmüş ve güvenilirlik analizi 38 ifade ile yapılmıştır. 42 ifade ile yapılan güvenilirlik analizinin **Cronbach’s Alpha Değeri 0,871**’dir. Dolayısıyla belirlenen ifadelerin analizden çıkarılması güvenilirliği arttırmıştır.

3.5.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Tanımlayıcı istatistikler, ele alınan örneklemin yaş, cinsiyet, gelir seviyesi, eğitim seviyesi gibi demografik özelliklerinin ya da değişkenlere ait değerlerin dağılımına ait özellikleri ortaya koyar.

Değişkenler arasında ilişki kurmadan, her bir değişkeni diğerinden bağımsız düşünüp bu değişkenlere ait merkezi dağılım ve yayılım ölçülerinin verildiği test teknikleridir. (Şencan,2007: 138). Aşağıda araştırmaya katılan işletmelerin ve katılımcıların özellikleri verilmiştir.

3.5.1.1.Katılımcılara İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Aşağıda (Tablo 19) görüldüğü gibi araştırmaya katılan işletmelerin 10 tanesi holdinge, 6 tanesi de yabancı ortağa bağlı olarak faaliyetinin sürdürmektedir. Araştırmaya katılan işletmelerin 42 tanesinin anonim şirket, 41 tanesinin de limited şirket olduğu görülmektedir. Limited şirketler içinde holding işletmesi bulunmamaktadır. Anonim şirketler içinde 10 tane holding işletmesi bulunmaktadır.

Tablo-19.İşletmelerin Ortaklık ve Hukuki Yapısı

İşletmenin Ortaklık Yapısı		Holdinge Bağlı İşletme	Yabancı Ortağa Sahip	Yabancı Ortağa Sahip Değil	Toplam
İşletmenin Hukuki Türü	Anonim Şirket	Holdinge Bağlı İşletme	1	9	10
		Holdinge Bağlı Değil	3	29	32
		Toplam	4	38	42
	Limited Şirket	Holdinge Bağlı İşletme	2	39	41
Genel Toplam			6	77	83

Aşağıda (Tablo 20) araştırmaya katılan işletmelerin 18 tanesi kaynak planlama sistemi kullanırken, bu sayının 14 tanesini anonim şirket oluşturmaktadır. Kullanmayan işletme sayısı ise 65'dir. Araştırmaya katılan işletmeler açısından baktığımızda işletmenin türünün, kaynak planlama sistemine etki eden bir faktör olduğu söylenebilmektedir.

Tablo-20. Kaynak Planlama Sisteminin Kullanımı

		Kaynak Planlama Sistemi		Toplam
		Kullanıyor	Kullanmıyor	
İşletmenin Hukuki Türü	Anonim Şirket	14	28	42
	Limited Şirket	4	37	41
Toplam		18	65	83

3.5.1.2 Yanıtlayıcıların Özelliklerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırma için seçilen işletmelerin yanı sıra yanıtlayıcının özellikleri de araştırma için önem taşımaktadır. Araştırmaya katılan kişilerin, işletmenin muhasebe sistemine ilişkin bilgi sahibi olması gerekmektedir. Yapılan tarama sırasında işletmelerin muhasebe ilgilileri ile görüşülmeye çalışılmıştır. Aşağıda Tablo-21’de bu ilgililere ilişkin bilgiler bulunmaktadır. Karşılaştırma ve yorum yapılabilmesi için cinsiyet, eğitim ve çalışanın işletmedeki görevi için ortak bir tablo hazırlanmıştır.

Tablo-21. Yanıtlayıcılara İlişkin Cinsiyet, Eğitim Ve İşletmedeki Görev Bilgileri

Yanıtlayıcının İşletmedeki Görevi	Cinsiyet	Eğitim				Toplam
		Orta Öğretim (Lise)	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	
Muhasebe Elemanı	Bay	1		6		7
	Bayan	4		3		7
	Toplam	5		9		14
Muhasebe Şefi	Bay	1	1	7		8
	Bayan	4	2	4		10
	Toplam	5	3	11		19
Muhasebe Müdür Yardımcısı	Bay	0		2		2
	Bayan	1		0		1
	Toplam	1		2		3
Muhasebe Müdürü	Bay	0	1	21	0	22
	Bayan	2	0	7	1	10
	Toplam	2	1	28	1	32
İdari Ve Mali İşler Müdürü	Bay	1		6	1	7
	Bayan	0		5	0	5
	Toplam	1		11	1	13
Finans Müdürü	Bay			2		2
	Genel Toplam	3	2	44	1	50
	Bayan	11	2	19	1	33
		14	4	63	2	83

Araştırmaya katılan 83 kişiden 63'ünün lisans, 2'sinin yüksek lisans, 4'nün ön lisans, 14'ünün de lise mezunu olduğu görülmektedir. Bunun yanında, araştırmaya katılanların 50'si bay, 33'ü ise bayandır. Yanıtlayıcının işletmedeki görevine baktığımızda; 32 kişinin muhasebe müdürü, 13 kişinin idari ve mali işler müdürü, 19'unun muhasebe şefi, 5 kişinin muhasebe elemanı, 3 kişinin muhasebe müdür yardımcısı, 9 kişinin de diğer görevlerde bulunduğu görülmektedir.

Tablo-22. Yanıtlayıcıların Yaşı, Hizmet Süresi Ve Kariyer Sürelerinin Minimum, Maksimum, Ortalama Ve Standart Sapma Değerleri

	N	Minimum	Maximum	Ortalama	Standart Sapma
Yanıtlayıcının Yaşı	83	23	53	35,41	6,641
Yanıtlayıcının işletmedeki hizmet süresi	83	1	28	5,94	5,393
Kariyer Süresi	83	2	30	14,64	6,538

Araştırmaya katılan 83 kişinin yaş ortalaması 35'dir. Yaşları 23 ile 53 arasında değişen 83 kişinin, işletmelerine ortalama hizmet süresi ortalaması yaklaşık 6 yıldır. Araştırmaya katılanların ortalama kariyer süresi 15 yıldır.

Tablo.23. Yanıtlayıcıların Profesyonel Nitelikleri

Profesyonel Nitelik	Kişi	Yüzde
Serbest Muhasebeci	2	2,4
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Adayı	3	3,6
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	17	20,5
Yeminli Mali Müşavir	1	1,2
Diğer	1	1,2
Profesyonel Niteliğe Sahip Kişi Toplamı	24	28,9
Herhangi Bir Profesyonel Niteliği Olmayan	59	71,1
Toplam	83	100,0

Yanıtlayıcılara aynı zamanda mesleki profesyonel niteliklerinin var olup olmadığı da sorulmuş, 17 kişinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, 2'sinin Serbest Muhasebeci, 3'ünün Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Adayı, 1 kişinin de Yeminli Mali Müşavir olduğu tespit edilmiştir.

3.7.1.3. Değişkenlerin Faktör Ortalamalarının Hesaplanması

İstatistiksel analizlerde kullanılmak üzere faktör ortalamasının hesaplanması gerekir. Bu hesaplamada her faktörü oluşturan sorular toplanır ve elde edilen değer

soru sayısına bölünür. Bu işlem her ölçek için tekrarlanır. Aşağıda Tablo-24'de araştırma için kullanılan değişkenlerin faktör ortalamaları verilmiştir.

Tablo-24. Değişkenlerin Minimum, Maksimum, Ortalama ve Cronbach's Alpha Değerleri

<i>Değişkenler ve Değişkenleri İfade Eden Faktörler</i>		N	Min	Maks.	Mean Ortalama	Std. Sapma	Cronbach's Alpha Değeri	
İşletmede Çalışan Sayısı		83	9	1200	103,54	145,986		
İşletmenin Yaşı		83	1	60	19,18	12,889		
Muhasebe Departman Yaşı		83	1	45	16,00	10,993		
Muhasebe Departmanında Çalışan Sayısı		83	1	15	3,53	2,177		
Örgüt Kültürü Açıklayıcı Değişken	Amaç Odaklı Kültür	83	2,00	5,00	3,8072	,77299	,786	,808
	Destekleyici Kültür	83	1,40	5,00	3,9301	,62347	,721	
	Yenilikçi Kültür	83	2,25	5,00	3,9157	,68329	,671	
	Kuralcı Kültür	83	2,67	5,00	4,2289	,60916	,657	
Örgüt Kültürü Karakteristik Değişken	Amaç Odaklı Kültür	83	1,67	5,00	3,9197	,72197	,874	,891
	Destekleyici Kültür	83	1,29	5,00	3,9260	,60583	,767	
	Yenilikçi Kültür	83	2,25	5,00	3,8343	,54839	,561	
	Kuralcı Kültür	83	2,75	5,00	4,2139	,56732	,696	
Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	1.Aşama: Maliyet Belirleme Ve Finansal Kontrol	83	1,00	5,00	3,7952	,86896	,691	,832
	2.Aşama: Yönetim Planlaması Ve Kontrolü İçin Bilgi Sağlama(Üretme)	83	1,64	4,82	3,3691	,66081	,733	
	3.Aşama: İşletme Kaynaklarının Etkin Kullanımı	83	1,00	3,00	2,1876	,51985	,577	
	4.Aşama: Kaynakların Etkin Kullanımı Yoluyla Değer Yaratımı	83	1,00	4,07	2,3950	,64511	,769	
	Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Tüm Aşamalar Ortalama Değeri	83	1,49	4,16	2,8284	,48402		
Algılanan Çevresel Belirsizlik	Tedarikçi Eylemlerinin Belirsizliği	83	1,25	5,00	3,4759	,75265	,757	,874
	Rakiplerin Eylemlerinin Belirsizliği	83	1,00	5,00	3,1717	,84728	,851	
	Yasal Düzenlemelerin Belirsizliği	83	2,00	5,00	3,6265	,57476	,824	
	Müşteri Eylemlerinin Belirsizliği	83	2,00	5,00	3,8253	,66915	,732	
	Algılanan Çevresel Belirsizlik Ortalama Değeri	83	2,45	5,00	3,5520	,46127		
Algılanan Rekabet Düzeyi		83	2,00	4,80	3,4699	,74338	0,709	
Merkezileşme		83	2,00	5,00	3,5349	,65452	0,669	
Biçimselleşme		83	1,20	5,00	3,6313	,76348	0,804	

3.5.2. Hipotezlerin Testi

Parametrik testlerin tümünün uygulanabilmesi için gereken varsayımların başında verilerin dağılımının normal olması gelir. Dağılımın normal olup olmadığı grafik ve istatistik analiz yöntemleri ile araştırılır. Verilerin analizine başlamadan önce araştırmacının sonuçların dağılımı hakkında bir fikir sahibi olması gerekmektedir. Bunun nedeni, araştırma sonuçlarını analiz ederken kullanılacak test tipinin ikiye ayrılmasıdır. Bunlar parametrik testler ve non-parametrik testlerdir. Parametrik testler, non-parametrik testlere göre daha güçlüdür. Ama parametrik testlerin uygulanabilmesi için asgari örnek sayısının 30 olması, dağılımın normal olması ve gruplar arası varyansın eşit olması gerekmektedir. Dağılımın normalliğinin ölçülmesi için birçok alternatif test vardır. Kolmogorov Smirnov (örnek sayısı büyükse) ve Shapiro-Wilk testi (örnek sayısı 50'den azsa), bu alternatifler arasında gösterilebilir. Bu testler sonucunda p değerinin 0,05'den yüksek olması, normal dağılımın olduğunu gösterecektir (Saruhan ve Özdemirci 2011:174-175). Bu araştırmada da örneklem sayısının 30'dan fazla olmasına rağmen normal dağılım testi yapılmış ve bazı değişkenler dışında değişkenlerin normal dağılıma uyduğu görülmüştür. Aşağıda Tablo-25'de temel değişkenlerin Kolmogorov Smirnov testi sonucu ortaya çıkan Kolmogorov-Smirnov Z değerleri ve Asymp. Sig. (2-tailed) değerleri verilmektedir.

Tablo-25. Değişkenlerin Normal Dağılım Değerleri

Değişkenler		n	Kolmogorov -Smirnov Z Değeri	Asymp. Sig. (2- Tailed) Değeri
Örgüt Kültürü Açıklayıcı Değişken	Amaç Odaklı Kültür	83	1,448	,050
	Destekleyici Kültür	83	1,180	,123
	Yenilikçi Kültür	83	1,490	,024
	Kuralcı Kültür	83	1,684	,007
Örgüt Kültürü Karakteristik Değişken	Amaç Odaklı Kültür	83	1,007	,262
	Destekleyici Kültür	83	,960	,315
	Yenilikçi Kültür	83	,917	,370
	Kuralcı Kültür	83	1,570	,007
Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	<i>1.Aşama:</i> Maliyet Belirleme Ve Finansal Kontrol	83	1,123	,160
	<i>2.Aşama:</i> Yönetim Planlaması Ve Kontrolü İçin Bilgi Sağlama(Üretme)	83	1,122	,161
	<i>3.Aşama:</i> İşletme Kaynaklarının Etkin Kullanımı	83	1,389	,042
	<i>4.Aşama:</i> Kaynakların Etkin Kullanımı Yoluyla Değer Yaratımı	83	,488	,971
	Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Tüm Aşamalar Ortalama Değeri	83	1,019	,250
Algılanan Rekabet Düzeyi		83	,891	,406
Merkezileşme		83	1,513	,021
Biçimselleşme		83	1,772	,004
Algılanan Çevresel Belirsizlik		83	,848	,469

Tablo-25 incelendiğinde, Asymp. Sig. (2-tailed) değerlerinin, çoğunluğunun 0,05'den büyük olduğu görülmektedir. Bu durum dağılımın normal dağılıma birçok değişkeni ile uyduğunu göstermektedir. Ayrıntılı normal dağılım tablosu Ek-2'de verilmektedir. Bunun yanında faktör ortalamaları Kolmogorov-Smirnov testinden kalsa bile örneklem sayısının yeterli olması durumunda parametrik testlerin kullanılmasında bir sakınca yoktur (Saruhan ve Özdemirci 2011: 178). Dolayısıyla araştırma için parametrik testler kullanılacaktır. Önce değişkenler arasındaki ilişimi belirlemek ve hipotezleri test etmek için korelasyon testi ardından ek olarak regresyon analizi de yapılacaktır.

Değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi, değişkenlerin ölçme yapısına, dağılımın özelliklerine, aralarındaki ilişkinin doğrusal olup olmamasına, değişken sayısına ve kontrol durumuna bağlı olarak farklı istatistiksel teknikler kullanılarak yapılmaktadır. İki değişken arasındaki ilişki, ikili ya da basit korelasyon ismi verilen korelasyon teknikleriyle bulunur. Bir değişkenin iki ya da daha çok değişken ile olan ilişkisi çoklu korelasyonun, bu değişkenlerden birinin kontrol edilerek (sabitlenerek) diğer değişkenlerle olan ilişkisi ise kısmi korelasyon tekniklerinin konusudur. Korelasyon katsayısı, değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyini ya da miktarını ve yönünü açıklayan bir sayıdır (Büyüköztürk, 2007: 22). Araştırmanın hipotezlerinin testi de korelasyon analizi ile yapılacaktır. Bunun nedeni araştırmanın nedensellik boyutundan önce ilişki boyutunun ortaya konulmak istenmesidir. Dolayısıyla bu araştırma keşifsel bir araştırmanın²⁴ özellikleri dikkate alınarak hazırlanmıştır. Keşifsel araştırmanın amaçlarından birisi de yeni bir ilgi alanı hakkında teoriler üretmektir. Bu araştırmanın birincil amacı, daha önce Türkiye’deki çalışmalarda ortaya konulmamış bir ilişkinin varlığını araştırmaktır.

Birbiri ile korelasyon(ilgileşim) içinde olan değişkenlerin belirlenmesi için Tablo-26 verilmiştir. Değişkenler arasındaki korelasyon katsayısı yani “r” değerinin 0-0,3 arası çıkması düşük, 0,3-0,7 arası çıkması orta, 0,7-1 arası çıkması ise yüksek derecede bir ilişkinin varlığını ifade etmektedir. Bu durum negatif değerler için de aynı şekilde geçerlidir. Ancak negatif r değeri ilişkinin yönünün negatif olduğunu göstermektedir. Burada bakılması gereken r değerinden önce p (anlamlılık) değeridir. Bu değer $p < 0.05$ seviyesi ve $p < 0.01$ seviyeleridir. 0,01’den küçük olan değerler korelasyonun oldukça anlamlı olduğuna işaret etmektedir. Korelasyon analizine başlamadan belirtmek gerekir ki 6 kişiden oluşan bir örneklemden hesaplanan $r=0,65$ değeri %95 güvenilirlik içinde anlamlı değildir. Ancak 200 kişiden oluşan bir örneklemden gelen $r=0,25$ gibi düşük bir değer %95 güvenilirlik içinde istatistiki açıdan anlamlıdır.

²⁴ Keşifsel araştırmanın amacı tanıdık olmayan durumları veya bilinmeyenleri araştırmaktır. Bir soru incelenmeye başlandığında ve bu sorunun ne tür cevapları olduğuna dair herhangi bir cevap olmaması durumunda, keşifsel araştırma kullanılır.

Tablo-26. Bağımlı, Bağımsız ve Kontrol Değişkenlerinin Korelasyon Tablosu

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	Mean Ort.	Std. Sapma
1-İşletmenin Yaşı	Pearson Cor.	1																			19,18	12,889
	Sig.(2-tailed)																					
2- Çalışan Sayısı	Pearson Cor.	,193	1																		103,54	145,986
	Sig.(2-tailed)	,081																				
3-Muhs. Dept. Çalış. Kişi	Pearson Cor.	,346(**)	,776(**)	1																	3,53	2,177
	Sig.(2-tailed)	,001	,000																			
4-Yön. Muh. Uygu.(1.Aşama)	Pearson Cor.	,069	,135	,276(*)	1																3,7952	,86896
	Sig.(2-tailed)	,535	,222	,012																		
5- Yön. Muh. Uygu.(2.Aşama)	Pearson Cor.	,173	,238(*)	,379(**)	,572(**)	1															3,3691	,66081
	Sig.(2-tailed)	,119	,030	,000	,000																	
6- Yön. Muh. Uygu.(3.Aşama)	Pearson Cor.	,073	,121	,207	,298(**)	,378(**)	1														2,1876	,51985
	Sig.(2-tailed)	,514	,274	,061	,006	,000																
7- Yön. Muh. Uygu.(4.Aşama)	Pearson Cor.	,200	,191	,222(*)	,059	,314(**)	,269(*)	1													2,3950	,64511
	Sig.(2-tailed)	,069	,084	,044	,598	,004	,014															
8-Ort. Yön. Muh. Uyg. Skoru	Pearson Cor.	,227(*)	,328(**)	,457(**)	,599(**)	,799(**)	,487(**)	,717(**)	1												2,8284	,48402
	Sig.(2-tailed)	,039	,002	,000	,000	,000	,000	,000														
9-Amaç Odaklı Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	Pearson Cor.	-,055	,136	,128	,394(**)	,195	,115	,170	,328(**)	1											3,8072	,77299
	Sig.(2-tailed)	,622	,221	,248	,000	,078	,303	,125	,002													
10-Yenilikçi Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	Pearson Cor.	,113	,145	,287(**)	,091	,247(*)	,159	,285(**)	,286(**)	,217(*)	1										3,9157	,68329
	Sig.(2-tailed)	,311	,192	,009	,415	,024	,151	,009	,009	,049												
11-Destekleyici Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	Pearson Cor.	,058	,074	,152	,249(*)	,331(**)	,025	,359(**)	,391(**)	,485(**)	,307(**)	1									3,9301	,62347
	Sig.(2-tailed)	,600	,507	,171	,023	,002	,824	,001	,000	,000	,005											
12- Kuralcı Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	Pearson Cor.	,089	,052	-,007	,285(**)	,296(**)	,068	,159	,318(**)	,501(**)	,123	,424(**)	1								4,2289	,60916
	Sig.(2-tailed)	,424	,639	,951	,009	,007	,541	,152	,003	,000	,269	,000										
13-Amaç Odaklı Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	Pearson Cor.	-,021	,150	,132	,380(**)	,347(**)	,241(*)	,261(*)	,457(**)	,674(**)	,404(**)	,389(**)	,569(**)	1							3,9197	,72197
	Sig.(2-tailed)	,853	,177	,234	,000	,001	,028	,017	,000	,000	,000	,000	,000									
14-Yenilikçi Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	Pearson Cor.	-,062	,118	,164	,172	,240(*)	,320(**)	,292(**)	,313(**)	,351(**)	,509(**)	,474(**)	,431(**)	,492(**)	1						3,8343	,54839
	Sig.(2-tailed)	,577	,286	,139	,119	,029	,003	,007	,004	,001	,000	,000	,000	,000								
15-Destekleyici Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	Pearson Cor.	,061	,043	,160	,258(*)	,361(**)	,107	,305(**)	,374(**)	,483(**)	,374(**)	,950(**)	,396(**)	,424(**)	,517(**)	1					3,9260	,60583
	Sig.(2-tailed)	,585	,703	,150	,018	,001	,335	,005	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000							
16- Kuralcı Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	Pearson Cor.	,112	,089	,016	,272(*)	,295(**)	,076	,226(*)	,354(**)	,571(**)	,167	,444(**)	,956(**)	,654(**)	,419(**)	,412(**)	1				4,2139	,56732
	Sig.(2-tailed)	,312	,425	,888	,013	,007	,492	,040	,001	,000	,131	,000	,000	,000	,000	,000						
17-Algılanan Çevresel Belirsizlik	Pearson Cor.	,114	,089	,276(*)	,057	,050	,226(*)	,060	,169	,185	,069	,111	,149	,175	,118	,145	,161	1			3,5520	,46127
	Sig.(2-tailed)	,305	,424	,012	,610	,652	,040	,591	,127	,094	,532	,317	,178	,113	,287	,190	,145					
18-Algılanan Rekabet Düzeyi	Pearson Cor.	-,029	-,109	,004	,000	,031	,069	,017	,027	-,005	,083	-,042	,083	,080	,056	-,031	,084	-,081	1		3,4699	,74338
	Sig.(2-tailed)	,796	,328	,972	,998	,782	,533	,879	,811	,963	,458	,706	,457	,475	,617	,781	,450	,465				
19-Merkezileşme	Pearson Cor.	-,025	-,006	-,018	,117	,123	,064	-,040	,083	,038	-,222(*)	-,015	,291(**)	,115	-,105	-,078	,286(**)	,035	,103	1	3,5349	,65452
	Sig.(2-tailed)	,825	,955	,870	,292	,267	,566	,718	,457	,736	,043	,894	,008	,299	,344	,482	,009	,752	,356			
20-Biçimselleşme	Pearson Cor.	,132	,095	,074	,226(*)	,269(*)	,023	,238(*)	,337(**)	,446(**)	,095	,304(**)	,544(**)	,516(**)	,161	,240(*)	,626(**)	,184	,267(*)	,310(**)	3,6313	,76348
	Sig.(2-tailed)	,236	,395	,509	,040	,014	,838	,030	,002	,395	,000	,392	,005	,000	,000	,146	,029	,000	,096	,015	,004	

Örneklem büyüklüğü= 83 *p<0,05, **p<0,01

Tablo-27. Demografik Değişkenler Kontrol Edildiğinde Değişkenlerinin Korelasyon Tablosu

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1-Yön. Muh. Uyg. (1.Aşama)	1,000															
2- Yön. Muh. Uyg. (2.Aşama)	,512(**)	1,000														
3- Yön. Muh. Uyg. (3.Aşama)	,238(*)	,314(**)	1,000													
4- Yön. Muh. Uyg. (4.Aşama)	,004	,256(*)	,238(*)	1,000												
5-Ort. Yön. Muh. Uyg. Skoru	,555(**)	,759(**)	,447(**)	,711(**)	1,000											
6-Amaç Odaklı Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	,396(**)	,180	,102	,163	,324(**)	1,000										
7-Yenilikçi Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	,000	,152	,105	,247(*)	,182	,199	1,000									
8-Destekleyici Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	,188	,272(*)	-,042	,348(**)	,358(**)	,508(**)	,287(*)	1,000								
9- Kuralcı Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	,329(**)	,342(**)	,084	,150	,366(**)	,519(**)	,144	,462(**)	1,000							
10-Amaç Odaklı Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	,385(**)	,351(**)	,237(*)	,252(*)	,469(**)	,665(**)	,400(**)	,411(**)	,583(**)	1,000						
11-Yenilikçi Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	,107	,179	,281(*)	,291(**)	,276(*)	,345(**)	,511(**)	,442(**)	,478(**)	,502(**)	1,000					
12-Destekleyici Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	,190	,299(**)	,042	,292(**)	,335(**)	,509(**)	,352(**)	,948(**)	,442(**)	,452(**)	,490(**)	1,000				
13- Kuralcı Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	,318(**)	,339(**)	,093	,213	,399(**)	,592(**)	,189	,490(**)	,956(**)	,670(**)	,471(**)	,466(**)	1,000			
14-Algılanan Çevresel Belirsizlik	-,024	-,054	,203	,012	,059	,167	-,046	,111	,179	,155	,118	,132	,190	1,000		
15-Algılanan Rekabet Düzeyi	-,027	,018	,061	,031	,025	-,001	,064	-,057	,108	,091	,049	-,057	,117	-,131	1,000	
16-Merkezileşme	,149	,167	,090	-,032	,117	,032	-,234(*)	,020	,292(**)	,110	-,084	-,048	,287(*)	,018	,106	1,000
17-Biçimselleşme	,248(*)	,285(*)	,025	,217	,349(**)	,455(**)	,084	,337(**)	,537(**)	,520(**)	,193	,274(*)	,618(**)	,174	,293(**)	,308(**)

Örneklem büyüklüğü= 83 *p<0,05, **p<0,01

Kontrol Değişkenleri: İşletmenin yaşı, İşletmede çalışan kişi sayısı, muhasebe departmanı yaşı, muhasebe departmanı çalışan sayısı

Araştırma için hipotez testleri, kısmi korelasyon analizine göre yapılacaktır. Kısmi korelasyon analizi, iki değişken arasındaki ilişkiyi, başka değişkenleri kontrol ederek ölçer. Kısmi korelasyon, basit korelasyondan daha güvenlidir (Saruhan ve Özdemirci 2011: 185). Bu çalışmada demografik özellikler, kontrol değişkenleri olarak belirlenmiştir. Araştırmada katılımcıların demografik özelliklerinden kaynaklanan farklılıkların sonuçlara yansımalarının engellenmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla tüm değişkenlerin birbirleriyle olan ilişkileri Tablo-26’da demografik özelliklerin kontrol altına alındığı kısmi korelasyon tablosu ise Tablo-27’de verilmiştir. Araştırmada belirlenen hipotezler için korelasyon analizi ve t testi yapılmıştır. Kısmi korelasyon analizi sonuçlarına göre hipotezler sınanacak olursa, aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Yönetim muhasebesi uygulamalarının ortalaması ile bulunan kullanım düzeyi skoru ile örgüt kültürü yapısı arasındaki ilişkiye bakılmıştır. (Tablo-27), Örgüt kültürüne ait betimsel ve karakteristik değişkenlerin hemen hemen aynı değerler aldığı ve birbirini geçerdığını düşünerek, araştırma hipotezleri için betimsel ifadeler temel alınacaktır. Yönetim muhasebesi uygulamaları ile örgüt kültürü arasındaki ilişki dört boyutta incelenmiştir.

Hipotez 1: “Destekleyici örgüt kültürü yapıları arttıkça, yönetim muhasebesi uygulamaları artar.” Yönetim muhasebesi uygulamaları ile destekleyici örgüt kültürü ilgileşimine bakıldığında (Tablo-27); $r = 0,358$ ilgileşim değeri, ilişkinin varlığını ve $p < 0,01$ değeri de korelasyonun yüksek derecede anlamlı olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla hipotez doğrulanmaktadır.

Hipotez 2: “Yenilikçi örgüt kültürü yapıları arttıkça, yönetim muhasebesi uygulamaları artar.” Yönetim muhasebesi uygulamaları ile yenilikçi örgüt kültürü ilgileşimine bakıldığında (Tablo-27); $r = 0,182$ ilgileşim değeri ile anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Dolayısıyla hipotez reddedilmektedir.

Hipotez 3: “Kuralcı örgüt kültürü yapıları arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar.” Yönetim muhasebesi uygulamaları ile kuralcı örgüt kültürü ilgileşimine bakıldığında (Tablo-27); $r = 0,366$ ilgileşim değeri, ilişkinin varlığını ve

$p < 0,01$ değeri de korelasyonun yüksek derecede anlamlı olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla hipotez doğrulanmaktadır.

Hipotez 4: “Amaç odaklı örgüt kültürü yapısı arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar.” Yönetim muhasebesi uygulamaları ile amaç odaklı örgüt kültürü ilgileşimine bakıldığında (Tablo-27); $r = 0,469$ ilgileşim değeri, ilişkinin varlığını ve $p < 0,01$ değeri de korelasyonun yüksek derecede anlamlı olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla hipotez doğrulanmaktadır.

Hipotez 5: “İşletmelerdeki çalışan sayısı arttıkça, yönetim muhasebesi uygulamaları artar.” Yönetim muhasebesi uygulamaları ile işletmedeki çalışan sayısı arasındaki ilgileşimine bakıldığında (Tablo-26); $r = 0,328$ ilgileşim değeri, ilişkinin varlığını ve $p < 0,01$ değeri de korelasyonun yüksek derecede anlamlı olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla hipotez doğrulanmaktadır.

Hipotez 6: “İşletmelerin hukuki türleri arasında, yönetim muhasebesi uygulamaları bakımından anlamlı bir fark vardır.” Hipotez için bağımsız t testi yapılacaktır. T testi iki grup arasında anlamlı bir fark olup olmadığını ölçer.

Araştırmada hukuki tür olarak anonim ve limited şirketlerin yönetim muhasebesi uygulamaların tüm aşamalarına verdikleri cevapların ortalamaları aşağıdaki gibidir (Tablo-28).

Tablo-28. Şirket Türlerinin Yönetim Muh. Uygulamalarına İlişkin Ortalama Değerleri

	İşletmenin Hukuki Türü	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata Ortalaması
Yön. Muh. Uyu.(1.Aşama)	Anonim Şirket	42	3,8524	,82173	,12680
	Limited Şirket	41	3,7366	,92135	,14389
Yön. Muh. Uyu.(2.Aşama)	Anonim Şirket	42	3,4654	,66841	,10314
	Limited Şirket	41	3,2705	,64619	,10092
Yön. Muh. Uyu.(3.Aşama)	Anonim Şirket	42	2,1769	,50955	,07863
	Limited Şirket	41	2,1986	,53631	,08376
Yön. Muh. Uyu.(4.Aşama)	Anonim Şirket	42	2,4847	,65171	,10056
	Limited Şirket	41	2,3031	,63302	,09886
Ort. Yön. Muh. Uyu. Skoru	Anonim Şirket	42	2,9337	,51354	,07924
	Limited Şirket	41	2,7205	,43170	,06742

Verilen ortalamalar ile arada bir fark olduğu gözlenebilir. Ancak bağımsız t testi yapmadan kesin bir kaniya varılamaz. Tablo-29’da iki grup arasındaki T testi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçların değerlendirmesi iki kademe yapılmaktadır. Öncelikle Levene testinin sonuçlarına bakılır (Saruhan ve Özdemirci 2011: 218). Levene Testi, iki grubun varyanslarının eşit olup olmadığını incelemek amacıyla yapılır. Tablo-29’da yer alan F ve p değerleri Levene testinin sonuçlarıdır. Levene testinin sonucunda ortaya çıkan p değeri = 0,05’den küçük ise, bu, iki grubun varyanslarının farklı olduğunun göstergesidir. Bu durumda “eş varyans yok” satırındaki p (çift kuyruk) başlığı altındaki değere bakılır. Eğer “p” değeri 0,05’den büyük olursa “eş varyans varsayımı” satırına bakılır.

Hipotez, ortalama yönetim muhasebesi skoru ile sınanacaktır. Yönetim muhasebesi skoruna denk gelen p değeri=0,352> 0,05 (Tablo-29) olduğundan “eş varyans varsayımı” satırındaki p (çift kuyruk) değeri hipotezin sonucunu gösterecektir. Bu değer 0.044< 0.05 olduğu için anonim şirket ile limited şirket arasında “yönetim muhasebesi uygulamaları bakımından” anlamlı bir fark olduğu kabul edilir.

Tablo-29. Bağımsız Gruplar için T Testi

		Eş Varyanslar İçin Levene Testi		Ortalamaların Eşitliği İçin T Testi				
		F	Sig.(p)	t	df	P(Çift Kuyruk)	Ortalama Farkı	Std. Hata Farkı
Yön. Muh. Uygu.(1.Aşama)	Eş Varyans Varsayımı	,031	,861	,605	81	,547	,11580	,19152
	Eş Varyans Varsayımı Yok			,604	79,483	,548	,11580	,19178
Yön. Muh. Uygu.(2.Aşama)	Eş Varyans Varsayımı	,021	,886	1,350	81	,181	,19486	,14436
	Eş Varyans Varsayımı Yok			1,350	80,993	,181	,19486	,14430
Yön. Muh. Uygu.(3.Aşama)	Eş Varyans Varsayımı	,000	,989	-,189	81	,850	-,02174	,11481
	Eş Varyans Varsayımı Yok			-,189	80,541	,850	-,02174	,11488
Yön. Muh. Uygu.(4.Aşama)	Eş Varyans Varsayımı	,006	,940	1,287	81	,202	,18156	,14107
	Eş Varyans Varsayımı Yok			1,287	80,998	,202	,18156	,14102
Ort. Yön. Muh. Uygu. Skoru	Eş Varyans Varsayımı	,875	,352	2,045	81	,044	,21322	,10426
	Eş Varyans Varsayımı Yok			2,049	79,268	,044	,21322	,10404

Hipotez 7: “İşletmelerin faaliyet süreleri arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar”. Yönetim muhasebesi uygulamaları ile işletmelerin yaş arasındaki ilgileşimine bakıldığında (Tablo-26); $r = 0,227$ ilgileşim değeri, ilişkinin varlığını ve $p < 0,05$ değeri de korelasyonun anlamlı olduğunu göstermektedir. İşletmelerin faaliyet süreleri ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasında pozitif bir ilişki vardır ve hipotez doğrulanmaktadır.

Hipotez 8: “İşletmedeki merkezileşme arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar.” Yönetim muhasebesi uygulamaları ile merkezileşme arasındaki ilgileşimine bakıldığında (Tablo-27); $r = 0,117$ ilgileşim değeri ile anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Dolayısıyla hipotez reddedilmektedir.

Hipotez 9: “İşletmedeki biçimselleşme arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar.” Yönetim muhasebesi uygulamaları ile biçimselleşme arasındaki ilgileşimine bakıldığında (Tablo-27); $r = 0,349$ ilgileşim değeri, ilişkinin varlığını ve $p < 0,01$ değeri de korelasyonun yüksek derecede anlamlı olduğunu göstermektedir. Biçimselleşme ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasında pozitif bir ilişki vardır ve hipotez doğrulanmaktadır.

Hipotez 10: “Algılanan rekabet düzeyi arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar.” Yönetim muhasebesi uygulamaları ile algılanan rekabet düzeyi arasındaki ilgileşimine bakıldığında (Tablo-27); $r = 0,025$ ilgileşim değeri ile anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Dolayısıyla hipotez reddedilmektedir.

Hipotez 11: “Çevresel belirsizlik düzeyi arttıkça yönetim muhasebesi uygulamaları artar.” Yönetim muhasebesi uygulamaları ile algılanan çevresel belirsizlik düzeyi arasındaki ilgileşimine bakıldığında (Tablo-27); $r = 0,059$ ilgileşim değeri ile anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Dolayısıyla hipotez reddedilmektedir.

Yönetim muhasebesi uygulamalarının belirlenen değişkenlerle ilişkisi ve hipotez testlerinin özeti Tablo-30’da ayrıntılı olarak verilmiştir.

Tablo-30. Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Değişkenlerle İlişkisi ve Hipotez Testlerinin Özeti

	<i>Anlamlı Pozitif İlişki</i>		<i>Anlamlı Bir İlişki Yok</i>
	<i>0,01 Anlamlılık Düzeyinde</i>	<i>0.05 Anlamlılık Düzeyinde</i>	
<i>Değişkenler ve Hipotezler</i>			
<i>Örgüt Kültürü ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları</i>			
Destekleyici Örgüt Kültürü(Hipotez 1)	*		
Yenilikçi Örgüt Kültürü(Hipotez 2)			*
Kuralcı Örgüt Kültürü (Hipotez 3)	*		
Amaç Odaklı Örgüt Kültürü (Hipotez 4)	*		
<i>İşletmenin Büyüklüğü Ve Yönetim Muh. Uygulamaları</i>			
Çalışan Sayısı (Hipotez 5)	*		
Hukuki Türü (Hipotez 6)		*	
<i>Faaliyet Süresi</i> (Hipotez 7)		*	
<i>Merkezileşme</i> (Hipotez 8)			*
<i>Biçimselleşme</i> (Hipotez 9)	*		
<i>Algılanan Rekabet Düzeyi</i> (Hipotez 10)			*
<i>Çevresel Belirsizlik</i> (Hipotez 11)			*

Hipotezler incelendiğinde örgüt kültürünün üç boyutla yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilişkili olduğu görülmektedir. Bunun yanında çalışan sayısı, işletmenin yaşı ve hukuki türü bakımından yönetim muhasebesi uygulamaları kullanımı arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca algılanan rekabet düzeyi ve çevresel belirsizliğin, yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilişkisi olmadığı da Tablo-26'den incelenebilir.

3.5.3. Diğer İstatistikî Analizler

Bu bölümde değişkenlerin birbirlerini etkileme derecesi incelenecek ve öncelikle regresyon analizi yapılacaktır. Ardından yönetim muhasebesi uygulamaları kullanım düzeyi skorları gruplandırılarak bağımsız T testi yoluyla analiz edilmiştir.

Araştırmada, regresyon analizi hipotezlerin doğrulanması amacıyla değil; ilişkilerin varsa, nedensellik boyutunu ortaya koyma amacıyla yapılmıştır. Regresyon analizinde serbest değişken sayısı bir ise “basit regresyon modeli”, iki veya daha fazla ise “çoklu regresyon modeli” olarak adlandırılır. Çoklu regresyon analizi birden fazla bağımsız değişkenin, bağımlı değişken üzerindeki etkisini inceler.

Regresyon analizinde inceleyeceğimiz bağımsız değişkenler ile bağımlı değişken arasında da öncelikle anlamlı bir korelasyon değerinin bulunması gerekmektedir (Saruhan ve Özdemirci 2011: 185). Korelasyon analizi, bir değişkenin diğer bir değişkenle ilişkisinin yönünü ve kuvvetini ortaya koyar. Korelasyon analizinde bağımlı ve bağımsız değişken kavramları yoktur ve bu analiz sonucunda ortaya çıkan ilişki bir neden-sonuç ilişkisi değildir. Regresyon analizi ise bağımsız değişkenin, bağımlı değişken üzerindeki etkisini belirlemek üzere yapılır.

Araştırmada hipotezlerini sınamak için yaptığımız korelasyon analizini temel alarak regresyon analizi yapılmıştır. Yukarıda belirtildiği gibi, korelasyon ilişkisi bulunmayan değişkenler regresyon testine alınmamıştır. Regresyon analizinde, çoklu regresyon modellerinden biri olan hiyerarşik regresyon modeli kullanılmıştır. Hiyerarşik regresyon analizi, bağımsız değişkenleri araştırma modeline grup grup sokarak her bir değişken grubunun modele katkısını ayrı ayrı incelenmesini sağlamaktadır (Saruhan ve Özdemirci 2011: 201). Araştırmada belirlenen gruplar, demografik değişkenler, örgüt kültürü boyutları ve biçimselleşmedir.

Hiyerarşik regresyon özellikle uluslararası yayınlarda sıkça karşımıza çıkmaktadır. Bu yöntemin iki önemli avantajı bulunmaktadır. İlki, tek bir analizde birden fazla araştırma modeli inceleme şansına sahip olunmasıdır. Bu tekniği ikinci

avantajı ise kontrol değişkenlerinin model üzerindeki etkisinin analiz edilerek bu etkinin devre dışı bırakılmasına fırsat sunmasıdır (Saruhan ve Özdemirci 2011: 201).

Aşağıda araştırma modellerinin analizine ilişkin hiyerarşik regresyon modeli verilmiştir.

Tablo-31. Hiyerarşik Regresyon Modeli

<i>Bağımlı Değişken: Yönetim Muhasebesi Uygulamaları</i>	<i>Model 1</i>	<i>Model 2</i>	<i>Model 3</i>	<i>Model 4</i>
Adım1: Demografik Değişkenler				
İşletmenin Yaşı	0,003 (0,004)	0,002 (0,004)	0,002 (0,004)	
Çalışan Sayısı	0,000 (0,001)	0,000 (0,000)	0,000 (0,000)	
Muhasebe Departmanında Çalışan Kişi Sayısı	0,105*** (0,037)	0,099*** (0,035)	0,100*** (0,035)	0,094*** (0,020)
Adım2: Örgüt Kültürü Boyutları				
Amaç Odaklı Örgüt Kültürü		0,058 (0,072)	0,035 (0,074)	
Destekleyici Örgüt Kültürü		0,155** (0,085)	0,154** (0,085)	0,181** (0,079)
Kuralcı Örgüt Kültürü		0,150* (0,089)	0,101 (0,096)	0,177** (0,080)
Adım 3: Biçimselleşme			0,095 (0,071)	
Model R ²	0,215	0,364	0,379	0,355
R ² deki değişim (R ²) Δ		0,149	0,015	-0,024
Düzeltilmiş R ² Değerleri	0,185	0,314	0,321	0,330
Model F	7,218	7,263	6,540	14,491
Sig(p) Değeri	0,00	0,007	0,009	0,004

Standardize edilmemiş regresyon katsayıları verilmiştir. Hata terimleri parantez içinde gösterilmiştir.

*p < 0,1

**p < 0,05

***p < 0,01

Tablo-31 incelendiğinde 4 modelinde bir bütün olarak 0,01 seviyesinde anlamlı olduğu görülmektedir (Sig p değeri satırı). Tüm modeller incelendiğinde anlamlı bağımsız değişkenlerden, muhasebe departmanında çalışan kişi sayısı, destekleyici ve kuralcı örgüt kültürü boyutları kararlı bir şekilde anlamlı çıktığı görülmektedir. Demografik değişkenlerin modeldeki etkisinin R²= 0,185 seviyesinde olduğu görülmektedir. Bunun anlamı demografik değişkenlerin, yönetim muhasebesi uygulamalarının %18,5'ini açıklamasıdır. Örgüt kültürü boyutu eklendiğinde elde

edilen model-2’de, örgüt kültürü boyutlarının bağımlı değişken üzerindeki etkisini (R^2 değeri 0,314) ifade etmektedir. Korelasyon analizi sonucu, yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilişki içinde olan biçimselleşme değişkenin regresyon testi sonucunda modele katkısı gözlenmemiştir. Sonuç olarak Model-4’de sadece anlamlı değişkenler regresyon analizine girdiğinde, bu değişkenlerin, yönetim muhasebesi uygulamalarına etkisinin %33 seviyesinde olduğu görülmektedir.

Araştırmada, yönetim muhasebesi uygulamaları kullanım düzeyi iki gruba bölünerek, bağımsız T testi yolu ile örgüt kültürü boyutları bakımından anlamlı farklılık gösterip göstermedikleri de analiz edilmiştir. Analizde ilişkin belirlenen kategorilerin, örgüt kültürü boyutları ortalama değerleri Tablo-30’da verilmiştir.

Tablo-32. Yön. Muhasebesi Kullanım Kategorilerinin Örgüt Kültürü Boyutlarına İlişkin Ortalama Değerleri

	Yönetim Muhasebesi Skoru Kategori	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata Ortalaması
Amaç Odaklı Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	1. Düşük Skor	59	3,7119	,76768	,09994
	2.Yüksek Skor	24	4,0417	,75060	,15322
Yenilikçi Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	1. Düşük Skor	59	3,8051	,69801	,09087
	2.Yüksek Skor	24	4,1875	,57223	,11681
Destekleyici Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	1. Düşük Skor	59	3,7797	,60765	,07911
	2.Yüksek Skor	24	4,3000	,50390	,10286
Kuralcı Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	1. Düşük Skor	59	4,1186	,61825	,08049
	2.Yüksek Skor	24	4,5000	,50121	,10231
Amaç Odaklı Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	1. Düşük Skor	59	3,7966	,73700	,09595
	2.Yüksek Skor	24	4,2222	,59520	,12150
Yenilikçi Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	1. Düşük Skor	59	3,7542	,54633	,07113
	2.Yüksek Skor	24	4,0313	,51241	,10460
Destekleyici Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	1. Düşük Skor	59	3,7700	,58483	,07614
	2.Yüksek Skor	24	4,3095	,47970	,09792
Kuralcı Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	1. Düşük Skor	59	4,1144	,58597	,07629
	2.Yüksek Skor	24	4,4583	,44027	,08987

Verilen ortalamalar ile arada bir fark olduğu gözlenebilir. Ancak bağımsız t testi yapmadan kesin bir kaniya varılamaz. Tablo-32’de iki kategori arasındaki T testi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçların değerlendirmesi iki kademe yapılmaktadır. Öncelikle levne testinin sonuçlarına bakılır (Saruhan ve Özdemirci 2011: 218). Levene Testi, iki grubun varyanslarının eşit olup olmadığını incelemek

amacıyla yapılır. Tablo-33’de yer alan F ve p değerleri Levene testinin sonuçlarıdır. Levene testinin sonucunda ortaya çıkan p değeri = 0,05’den küçük ise bu iki grubun varyanslarının farklı olduğunun göstergesidir. Bu durumda “eş varyans yok” satırındaki p (çift kuyruk) başlığı altındaki değere bakılır. Eğer “p” değeri 0,05’den büyük olursa “eş varyans varsayımı” satırına bakılır.

Tablo-33. Örgüt Kültürü Boyutları Bağımsız Gruplar için T Testi

		Eş Varyanslar İçin Levene Testi		Ortalamaların Eşitliği İçin T Testi				
		F	Sig.(p)	t	df	P(Çift Kuyruk)	Ortalama Farkı	Std. Hata Farkı
Amaç Odaklı Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	Eş Varyans Varsayımı	,313	,577	-1,786	81	,078	-,32980	,18470
	Eş Varyans Varsayımı Yok			-1,803	43,607	,078	-,32980	,18293
Yenilikçi Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	Eş Varyans Varsayımı	,837	,363	-2,376	81	,020	-,38242	,16093
	Eş Varyans Varsayımı Yok			-2,584	51,750	,013	-,38242	,14799
Destekleyici Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	Eş Varyans Varsayımı	,349	,556	-3,705	81	,000	-,52034	,14044
	Eş Varyans Varsayımı Yok			-4,010	51,160	,000	-,52034	,12976
Kuralcı Örgüt Kültürü Değişkeni (Betimsel)	Eş Varyans Varsayımı	,745	,391	-2,682	81	,009	-,38136	,14221
	Eş Varyans Varsayımı Yok			-2,930	52,333	,005	-,38136	,13017
Amaç Odaklı Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	Eş Varyans Varsayımı	,261	,611	-2,513	81	,014	-,42561	,16939
	Eş Varyans Varsayımı Yok			-2,749	52,533	,008	-,42561	,15481
Yenilikçi Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	Eş Varyans Varsayımı	,198	,657	-2,131	81	,036	-,27701	,12999
	Eş Varyans Varsayımı Yok			-2,190	45,344	,034	-,27701	,12649
Destekleyici Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	Eş Varyans Varsayımı	,776	,381	-4,001	81	,000	-,53955	,13485
	Eş Varyans Varsayımı Yok			-4,350	51,723	,000	-,53955	,12404
Kuralcı Örgüt Kültürü Değişkeni (Karakteristik)	Eş Varyans Varsayımı	1,714	,194	-2,590	81	,011	-,34393	,13281
	Eş Varyans Varsayımı Yok			-2,918	56,462	,005	-,34393	,11788

Yapılan T testi sonucunda örgüt kültürü boyutlarına denk gelen p(sig) değerleri 0,577, 0363, 0,556> 0,05 (Tablo-31) olduğundan “eş varyans varsayımı” satırındaki p(çift kuyruk) değeri hipotezin sonucunu gösterecektir. Bu değerler, amaç odaklı örgüt kültürü değişkeni için 0.078 >0.05 olduğu için belirlenen yönetim muhasebesi uygulamaları kategorisi bakımından” anlamlı bir fark olmadığı kabul edilir. Diğer tüm örgüt kültürü boyutları için p (çift kuyruk) değerleri 0,05’den

küçük olduğu için yenilikçi, destekleyici ve kuralcı örgüt kültürü boyutları bakımından, yönetim muhasebesi kullanımları kategorileri arasında anlamlı bir fark olduğu kabul edilmektedir. Yani yönetim muhasebesi kullanım düzeyleri açısından iki kategori yapıldığında, yönetim muhasebesi uygulamalarını daha sık kullanan işletmeler ile daha az kullanan işletmeler arasında örgüt kültürü boyutları bakımından fark olduğu analiz sonucunda tespit edilmiştir.

3.6. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Araştırma için ilk kısıt araştırma birimi seçimidir. Araştırma birimi olarak sanayi işletmeleri seçilmiş, İzmir Atatürk Organize Sanayi Bölgesi örneklem içine alınmıştır. Dolayısıyla araştırmanın sonuçları belirlenen örneklem için geçerlidir. Araştırma Türkiye geneline yapılabılır, farklı sektördeki çok sayıda işletme için daha genel bir araştırma yapılabilir. Böyle bir araştırma, geniş bütçeli ve geniş katılımlı bir araştırma projesi ile mümkün olabilir.

Araştırmada kullanılan bilgiler muhasebe ilgililerinden toplanmıştır. Araştırma, yönetim muhasebesi uygulamaları konusunda bilgi sahibi kişilerle yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Ancak her işletmenin örgüt kültürünün ölçülmesi için farklı yollar kullanılabilir. Bu araştırmada muhasebe yöneticilerinin algıladıkları örgüt kültürü dikkate alınmıştır. Daha iyi bir araştırma için, çoklu örnek uygulaması yoluyla örgüt içi çok sayıda veri toplanıp tek bir örgüt kültürü yapısına ulaşılabilir. Ancak yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımına ilişkin veri toplama konusunda yine muhasebe yöneticilerine ihtiyaç duyulacaktır.

Diğer bir kısıtla ise araştırmanın uygulaması sırasında karşılaşılmıştır. Elde edilen tüm veriler yüz yüze cevaplanmasına rağmen yanıtlayıcıların gerçek kanaatlerini açıklaması konusu özellikle örgüt kültürüne ilişkin sorularda tereddüt yaratmıştır. Bu durum, anketi cevaplayanın özensiz olması anlamında değil, daha çok örgüt içi çekincelerden kaynaklanan bir kısıttır. Ancak bu kısıt tüm anket yoluyla veri toplanan araştırmalar için geçerlidir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırma, yönetim muhasebesi uygulamaları ile örgüt kültürü ilişkisini incelemek amacıyla yapılmıştır. Bu amacın yanında örgütsel karakteristikler ve çevresel faktörlerin de yönetim muhasebesi ile ilişkisi ayrıca ele alınmıştır. *Özellikle sosyal bilimler alanında yapılacak bir araştırmayı bekleyen en önemli tehlikelerden biri, araştırmacının objektif olmayan anketler hazırlayarak araştırma sonuçlarını gizli ya da açık şekilde arzulan sonuçlara yönlendirme ihtimalidir* (Saruhan ve Özdemirci 2011: 141). Bu çalışmada belirlenen değişkenler, araştırma yapılmadan önce hem akademik yazın hem de Türkiye şartları dikkate alınarak hazırlanmıştır. Değişkenleri ölçen ifadeler seçilirken geçerlilik ve güvenilirlik kriterlerine uyum sağlaması da amaçlanmıştır. Araştırma, bu konudaki mevcut durumun ne olduğunu belirleme amaçlı yapılmış keşifsel bir çalışmadır. Bu konuda Türkiye’de daha önce değişkenler arasındaki ilişkinin varlığını incelemeye yönelik bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu bakımdan hipotezler buna göre oluşturulmuştur. Belirlenen hipotezleri test etmek için kısmi korelasyon testi kullanılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda ulaşılan sonuçlar ve öneriler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Araştırmada, örgüt kültürünün destekleyici, kuralcı ve amaç odaklı boyutları ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasında pozitif bir ilişki saptanmıştır. Bunun yanında işletmenin büyüklüğü ve yaşının yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilişkisi tespit edilmiştir. Çevresel faktörlerin, yani algılanan rekabet düzeyi ve çevresel belirsizliğin yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilişkisine ise kanıt bulunamamıştır. Rekabet ve belirsizliğin ortadan kaldırılması amacıyla da kullanılan yönetim muhasebesinin, belirtilen değişkenlerle ilişkisinin olmamasının nedeni, araştırma yapılan birimin özelliğinden kaynaklanabilir. Araştırmacının nitel gözlem bulgularına göre, işletmelerin çoğu tek üretici konumunda olup, çevresel belirsizlikleri de öngören yapıdadır. Bu konuda farklı araştırma birimleri oluşturulup, belirlenen değişkenlerin ilişkisi tekrar araştırılabilir.

Araştırmanın sonuçlarından biri de biçimselleşme ve yönetim muhasebesi uygulamaları arasında ilişkisinin varlığının saptanmış olmasıdır. Gerçekten biçimselleşme ve kuralcı örgüt yapısının ilgileşim içinde olmaları ve yönetim

muhasebesi uygulamaları ile ilişkileri, doğrulanan bu hipotezi daha da güçlendirmektedir.

Çalışmanın nitel bulgularından hareket edilirse, işletmelerin çoğunun yönetim muhasebesinin birçok aracını kullandığını söyleyebiliriz. Yabancı ortağa sahip işletmeler ve holdinge bağlı işletmeler daha karmaşık yönetim muhasebesi teknikleri kullanmaktadırlar. Yine kurumsal kaynak planlama sistemi kullanan işletmeler açısından bakıldığında da durum benzerdir. Bir diğer önemli bulgu işletmelerin ithalat ve ihracat performanslarının bu duruma etkisidir. Anket sorularında yer almayan bu bilgilere göre işletmelerin ithalat ve ihracat performansları ile yönetim muhasebesi arasında bir ilişki olmadığı gözlemlenmiştir. Elbette bu konu da farklı bir araştırmanın konusu olup, kesin kanıya araştırma sonucunda varılabileceği söylenebilir.

Araştırma, yönetim muhasebesi araçlarının neden kullanıldığını ölçmek için tasarlanmamıştır. Bu konunun bilinmeyen çok sayıda nedeni olabilir. Bu çalışma, belirtilen değişkenlerin, bağımlı değişken üzerindeki etkisinin %33'ünü açıklamaktadır (Tablo-31). Belirtilen nedenleri içeren bir araştırma için yönetim muhasebesi uygulamaların içeriğine yönelik çalışmalar yapılmalı ve işletmeleri bu araçları kullanmaya sevk eden dinamikler incelenmelidir. Bu konu farklı bir araştırmanın konusu yapılabilir.

Araştırmanın diğer istatistiksel analiz kısmında, yönetim muhasebesi kullanım düzeyleri iki kategoriye ayrılmış, uygulamaları daha sık ve daha az kullanan işletmeler arasında, örgüt kültürü boyutları bakımından fark olup olmadığı analiz edilmiştir. Amaç odaklı örgüt kültürü dışındaki kuralcı, yenilikçi ve destekleyici kültürler bakımından, belirlenen kategoriler arasında anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir.

Araştırma Türkiye'nin kendine has kültürel özellikleri çerçevesine indirgenip temel cevapların aranması, ilerde yapılacak çalışmaların özgünlüğünü arttıracaktır. Bu konuda sosyologlarla ve kültür bilimcilerle ortak bir çalışma alanı doğması sağlanabilir.

Araştırma, öncelikle yönetim muhasebesi uygulamalarını sınıflandırarak ölçmektedir. Bu yönüyle araştırmada kullanılan ölçeğin bundan sonra birçok çalışmada kullanılması öngörülmektedir. Yönetim muhasebesi uygulamalarının hangi konuları kapsadığı veya kapsamadığı konusunda yurtiçi yayınların çoğunda bir birliktelik gözlenmemiştir. Dolayısıyla yönetim muhasebesi uygulamalarının sistematik şekilde kullanımının ve önem düzeylerinin ölçülmesi açısından katkı vermesi beklenmektedir.

Bunun yanında son zamanlarda gerek yurtdışındaki gelişmeler gerekse muhasebenin alt alanlarına ilginin yurtiçinde de artması, davranışsal muhasebe çalışmalarının sayısını arttırmıştır. Bu gelişmeler ışığında, özellikle yönetim muhasebesinin işletmenin bilim dalının diğer alt alanları ile etkileşimi konusu makro düzeyde araştırma konusu olmamıştır. Bu çalışmanın yönetim-organizasyon bilim dalının önemli bir alt alanı olan örgüt kültürünün, muhasebe uygulamalarıyla etkileşimi yönüyle bu alanda da katkı vermesi beklenmektedir.

Akademik alanda muhasebe kuramının geldiği nokta birçok açıdan gözle görülür şekilde değişim göstermektedir. Özellikle yurtdışında bu konuya ilişkin birçok araştırma yapılmıştır. Araştırmanın temelini oluşturan bu araştırmalara bakıldığında, çeşitli ülkelerin farklı sektörleri temel alınarak yapıldığı dikkat çekmektedir. Bu araştırmanın da örgütsel karakteristikler ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasında bir ilişki olup olmadığı konusunda Türkiye'deki sanayi işletmeleri açısından dikkate değer bir çalışma olarak görülebilir. Aynı zamanda yukarıda belirtilen kısıtların giderilmesi ile daha ayrıntılı ve daha geniş bir araştırma yapma şansı doğduğunda, diğer araştırmacılara yol gösterici olabilir.

EKLER

EK-1 Anket Formu

Sayın Katılımcı,

Tez Danışmanlığını yaptığım, Üniversitemiz Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalı doktora öğrencisi Alper ERSERİM “Yönetim Muhasebesi ve Örgüt Kültürü Etkileşimi: Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma” isimli doktora tezi hazırlamaktadır. Tezin amacı, örgüt kültürü ile muhasebe uygulamaları arasındaki etkileşimi irdelemektir. Algılanan çevresel belirsizlik, algılanan rekabet düzeyi, merkezîyetçilik ve biçimselleşmenin de belirtilen değişkenlere ve ilişkiye etkisi araştırılmaktadır. Bu amacı gerçekleştirebilmek için işletmenizin özelliklerini taşıyan kuruluşların bu tarama araştırmasına katılmaları önem taşımaktadır. Ekte araştırmada kullandığımız anket yer almaktadır. Ankete vereceğiniz cevaplar tamamıyla gizli tutulacaktır ve tezde herhangi bir isim belirtilmeden genel olarak istatistiksel analiz yapılacaktır.

Sizden ricamız, anketin yanıtlanması konusuna önem vererek bilimsel bir araştırmanın hazırlanmasına yardımcı olmanızdır. Sonuçlar uygulama alanına katkıda bulunacak bilgiler sağlayacak ve Türkiye’de muhasebe bilgisinin geliştirilmesine yardımcı olacaktır. Anketimize katılarak bu araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederiz.

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Recep ŞENER
Muğla Üniversitesi, İ.İ.B.F.
İşletme Bölümü Başkanı

ANKET FORMU

Lütfen aşağıdaki soruları yanıtlayınız.

- I. İşletmenizin yaşı?.....
- II. İşletmenizdeki toplam çalışan sayısı?.....
- III. İşletmenizin faaliyette bulunduğu sektör?.....
- IV. İşletmeniz bir işletme grubuna (holding) ait bir işletme midir?.....
- V. İşletmeniz yabancı ortağa sahip ise yabancı ortağın payı ne kadardır?.....
- VI. İşletmenizde kaç işlevsel departman (bölüm) bulunmaktadır?.....
- VII. İşletmenizin hukuki türü(Anonim Şirket, Limited Şirket vb.)?.....

- VIII. Muhasebe departmanı kaç yıldır faaliyet göstermektedir?.....
- IX. Muhasebe departmanında kaç kişi tam zamanlı çalışmaktadır?.....
- X. İşletmenizde kurumsal kaynak planlama sistemi kullanıyorsa kaç yıldır?.....
- XI. Cinsiyetiniz?
- XII. Eğitim durumunuz?.....
- XIII. Yaşınız?.....
- XIV. İşyerindeki göreviniz (genel md. yrd., muhasebe md, muhasebe şefi vb.)?.....
- XV. İşletmedeki hizmet süreniz(yıl olarak)?.....
- XVI. Toplam çalışma hayatı süreniz(Kariyer süreniz)?.....
- XVII. Profesyonel niteliğiniz varsa nedir? (Serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir, vb).....

<i>Aşağıda tablo içinde verilen ifadeleri, olması gerektiğini düşündüğünüz şekilde değil, işletmenizde gözlemlediğiniz şekliyle cevaplandırınız.</i>	<i>Asla</i>	<i>Nadiren</i>	<i>Ara sıra</i>	<i>Sıklıkla</i>	<i>Her zaman</i>
1. Kişisel sorunları olan kişiler yardım görür.	1	2	3	4	5
2. İlerlemek isteyen çalışanlar üstlerince desteklenir.	1	2	3	4	5
3. Yapıcı eleştiriler kabul görür.	1	2	3	4	5
4. Yöneticiler çalışanlarının kişisel problemlerine ilgi gösterirler.	1	2	3	4	5
5. İşletmemiz hakkındaki yeni fikirler cesaretlendirilir.	1	2	3	4	5
6. Yönetim uygulamaları işte serbestliğe olanak verir.	1	2	3	4	5
7. Mevcut ürünler için işletmemiz yeni pazarlar araştırır.	1	2	3	4	5
8. Kurumunuz yeni ürünlere yatırım yapar.	1	2	3	4	5
9. Pazarda öngörülemeyen unsurlar iyi fırsatlar sunar.	1	2	3	4	5
10. İşletmemiz dış çevredeki yeni fırsatları araştırır.	1	2	3	4	5
11. Daha iyi ürün geliştirmek için işletmemiz çalışanlarının yeteneklerinden en iyi şekilde yararlanır.	1	2	3	4	5
12. İşletmemiz yeni ürünler araştırır (geliştirir).	1	2	3	4	5
13. İşletmemizde talimatlar yazıya dökülür.	1	2	3	4	5
14. İşler belirlenmiş prosedürlere göre yürütülür.	1	2	3	4	5
15. Yönetim kendi koyduğu kurallara bağlı kalır.	1	2	3	4	5
16. Diğer kurumlarla rekabet edilebilirlik ölçülür.	1	2	3	4	5
17. Bireysel değerlendirmeler doğrudan amaçlara ulaşmakla ilişkilidir.	1	2	3	4	5
18. Yönetim ulaşılabilir hedefler belirler.	1	2	3	4	5
19. Performansın nasıl değerlendirileceği açıktır.	1	2	3	4	5
20. İş performansını ölçülmesinde somut kriterler söz konusudur.	1	2	3	4	5
21. Ödül performansa dayalıdır.	1	2	3	4	5

<i>İşletmenizde aşağıdaki unsurlar (olgular) ne ölçüde söz konusudur?</i>	<i>Asla</i>	<i>Nadiren</i>	<i>Ara sıra</i>	<i>Sıklıkla</i>	<i>Her zaman</i>
22. Karşılıklı Anlayış	1	2	3	4	5
23. Başarısızlığı Kabullenme	1	2	3	4	5
24. Karşılıklı Güven	1	2	3	4	5
25. Problemleri Çözmede Karşılıklı Destek	1	2	3	4	5
26. Kişilerarası Uyum	1	2	3	4	5
27. İş Dışı Problemlerde Karşılıklı Destek	1	2	3	4	5
28. Kendini Rahat Hissetme	1	2	3	4	5
29. Emir ve Komuta Birliği	1	2	3	4	5
30. Standartlara Uyum	1	2	3	4	5
31. Kurallara Uyum	1	2	3	4	5
32. Prosedürlerin İşlerliği	1	2	3	4	5
33. Risk Alma	1	2	3	4	5
34. Eleştirilere Açıklık	1	2	3	4	5
35. Yeni Teknolojilere Öncelik	1	2	3	4	5
36. Yeni Pazarları Araştırma	1	2	3	4	5
37. Açık Hedefler	1	2	3	4	5
38. Görev Odaklı Yaklaşım	1	2	3	4	5
39. Performansın(Olumlu ya da Olumsuz) Sorumluluğunu Alma	1	2	3	4	5
40. Etkinlik (Amaçlara Ulaşabilme)	1	2	3	4	5
41. Performans Ölçülmesi	1	2	3	4	5
42. İş Tanımlarındaki Açıklık	1	2	3	4	5

Yönetim Muhasebesi Uygulamalarını Ne Sıklıkla Kullanıyorsunuz?						Bu ölçekte sizden yönetim muhasebesi uygulamalarının hem kullanımı hem de önemi konusunda değerlendirmeniz istenmektedir. Ölçeğin sol tarafında; belirtilen yönetim muhasebesi uygulamasının işletmenizde ne düzeyde kullanıldığını, ölçeğin sağ tarafında; o yönetim muhasebesi uygulamasının işletmeler açısından genel olarak önemini belirtiniz. (Lütfen iki tarafı da değerlendiriniz.)	Yönetim muhasebesi uygulamalarının önem düzeyini belirtiniz.		
Fikrim Yok	Asla	Nadiren	Ara Sıra	Sıklıkla	Her zaman		Önemli Değil	Ne önemli ne önemsiz	Önemli
1-Maliyet Belirleme ve Finansal Kontrol									
0	1	2	3	4	5	Maliyet Yükleme Ölçütü Hesaplama(Birim Başına Maliyeti Veren Oran)	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Maliyet Kontrolü için Bütçeleme(Statik Bütçe)	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Esnek Bütçe	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Finansal Ölçmeye Dayanan Performans Değerleme	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Yatırımın Geri Ödeme Süresi	1	2	3
2-Yönetim Planlaması ve Kontrolü İçin Bilgi Sağlama(Üretme)									
0	1	2	3	4	5	Değişken ve Sabit Maliyetlerin Hesaplanması	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Departman Başına Birim Maliyet Oranı Kullanımı	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Regresyon ve Öğrenme Eğrisi Kullanımı	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Planlama Bütçesi	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Senaryo (Olası Durum) Analizi İçin Bütçeleme	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Uzun Dönem Stratejik Planlar İçin Bütçeleme	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Faaliyetlerle İlgili Finansal Olmayan Ölçmeye Dayalı Performans Değerleme	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Büyük Üretim Partileri İçin Maliyet Hacim Kar Analizi	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Üretim Karlılık Analizi	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Stok Kontrol Yöntemleri	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Uzun Dönem Tahminleme Yöntemleri	1	2	3
3- İşletme Kaynaklarının Etkin Kullanımı									
0	1	2	3	4	5	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Faaliyet Tabanlı Bütçe	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Kalite Maliyetleme	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Sıfır Tabanlı Bütçe	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Çalışanlarla İlgili Finansal Olmayan Ölçmeye Dayalı Performans Değerleme	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Yatırım Kararlarında Risk Ölçümü İçin Simülasyon Tekniği Kullanımı	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Büyük Yatırım Projelerinde Senaryo (Olası Durum) Analizi İçin Bütçeleme	1	2	3
4- Kaynakların Etkin Kullanımı Yoluyla Değer Yaratımı									
0	1	2	3	4	5	Hedef Maliyetleme	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Müşterilerle İlgili Finansal Olmayan Ölçmeye Dayalı Performans Değerleme	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Net Kara veya Ekonomik Katma Değere Dayanan Performans Değerleme	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Benchmarking (Kıyaslama)	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Müşteri Karlılık Analizi	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Sermaye Yatırımlarının Değerlendirmesi İçin Finansal Olmayan Yolla Belgeleme ve Raporlama	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Sermaye Yatırımlarının Değerlendirmesi İçin Nakit Akışının Bugünkü Değerinin ve Sermaye Maliyetinin Hesaplanması	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Hisse Senedi Karlılık Analizi	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Endüstri Analizi	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Rekabet Durumunun Analizi	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Değer Zinciri Analizi	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Ürün Yaşam Eğrisi Analizi	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Tedarikçi ve / veya Müşterilerin Değer Zincirleri ile Bütünleşme Olanaklarının	1	2	3
0	1	2	3	4	5	Rakiplerin Güçlü ve Zayıf Yönlerinin Analizi	1	2	3

<p style="text-align: center;"><i>Aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katılıyorsunuz?</i></p> <p style="text-align: center;">1-Kesinlikle Katılmıyorum 2-Katılmıyorum 3- Kararsızım 4- Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum</p>	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
43. Pazarda rakipler, diğer firmaların yaptığı her hangi bir yeniliği kolaylıkla taklit edip pazara sunabilir.	1	2	3	4	5
44. Rakiplerimiz oldukça güçlüdür.	1	2	3	4	5
45. Müşteri ihtiyaçları son derece karmaşık, birbirine benzemez ve anlaşılmaz niteliktedir.	1	2	3	4	5
46. Pazarda, rakiplerin stratejileri ve faaliyetleri sürekli değişir.	1	2	3	4	5
47. Rakiplerin davranışları karmaşık, birbirine benzemez ve anlaşılmaz niteliktedir.	1	2	3	4	5
48. Burada bir yönetici bir kararı onaylamadıkça çok az eylem yapılabilir.	1	2	3	4	5
49. Bir kişi kendi kararını almak isterse hemen cesareti kırılacaktır.	1	2	3	4	5
50. Önemsiz konular olsa bile son karar için daha üst mercilere sevk edilmek zorundadır.	1	2	3	4	5
51. Birim üyeleri herhangi bir şey yapmadan önce amirlerine sormaları gerekmektedir.	1	2	3	4	5
52. Burada insanların aldığı çoğu karar için amirlerinin onayına sahip olmak zorundadır.	1	2	3	4	5
53. Meydana gelecek farklı durumlarda, o durum için yazılı prosedürler mevcuttur.	1	2	3	4	5
54. Örgütsel birimlerde kurallar ve prosedürler merkezi yerdedir.	1	2	3	4	5
55. İşletmedeki herkesin performansı yazılı kayıtlarla tutulur.	1	2	3	4	5
56. Çalışanların kural ihlali yapıp yapmadıkları sıkı bir biçimde kontrol edilir.	1	2	3	4	5
57. Örgüt birimlerindeki pozisyonlar için yazılı iş tanımları oluşturulmuştur.	1	2	3	4	5
58. Rakiplerle kıyaslandığında işletmemizin şimdiki karlılık oranı daha iyidir	1	2	3	4	5
59. Rakiplerle kıyasladığımda işletmemizin şimdiki büyümesi tatmin edicidir.	1	2	3	4	5
60. İşletmemizin amaçlarını karşılaması noktasında başarı sağlanmaktadır.	1	2	3	4	5
61. İşletmemizin şimdiki finansal performansı endüstri ortalamasının üzerindedir.	1	2	3	4	5

<p><i>Bu ölçekte; dış çevrenin çeşitli kesimleri (tedarikçiler, müşteriler vb.) ile işletmenizin ilişkileri incelenmektedir. Özellikle çeşitli sektörlerin özelliklerini veya davranışlarını onların tahmin edilebilme(öngörülebilirlik) derecesi üzerinden değerlendirmeniz istenmektedir</i></p>	Yüksek Derecede Öngörülemez	Öngörülemez	Ne Öngörülür Ne Öngörülemez	Öngörülür	Yüksek Derecede Öngörülür
62. Tedarikçi Fiyat Değişimleri	1	2	3	4	5
63. Tedarikçi Kalite Değişimleri	1	2	3	4	5
64. Tedarikçi Tasarım Değişimleri	1	2	3	4	5
65. Tedarikçilerin Yeni Materyalleri Piyasaya Sunumu	1	2	3	4	5
66. Rakiplerin Fiyat Değişimleri	1	2	3	4	5
67. Rakiplerin Ürün Kalite Değişimleri	1	2	3	4	5
68. Rakiplerin Ürün Tasarım Değişimleri	1	2	3	4	5
69. Rakiplerin Yeni Ürünleri Sunmaları	1	2	3	4	5
70. Müşterilerin Mevcut Ürünler İçin Talepleri	1	2	3	4	5
71. Müşterilerin Yeni Ürünler İçin Talepleri	1	2	3	4	5
72. Kısa Vadeli Borç Faiz Oranı Değişimi	1	2	3	4	5
73. Uzun Vadeli Borç Faiz Oranı Değişimi	1	2	3	4	5
74. Kısa vadeli Finansal Araçlara Ulaşabilmedeki Değişim	1	2	3	4	5
75. Uzun vadeli Finansal Araçlara Ulaşabilmedeki Değişim	1	2	3	4	5
76. Kısa Vadeli Kredi Olanağı	1	2	3	4	5
77. Uzun Vadeli Kredi Olanağı	1	2	3	4	5
78. Ücretlendirmede Kanun Ya Da Kurum Politikalarındaki Değişimler	1	2	3	4	5
79. Ürün Standartları veya Kalite Üzerine Düzenleme veya Politikalarındaki Değişimler	1	2	3	4	5
80. Finansal Uygulamaları Dikkate Alan Politika veya Düzenlemelerdeki Değişimler	1	2	3	4	5
81. İşgücü Kanunları veya Politikadaki Değişimler	1	2	3	4	5
82. Pazarlama ve Dağıtım Metotlarını Etkileyen Düzenlemelerdeki Değişim	1	2	3	4	5
83. Muhasebe Düzenlemelerindeki Kanun veya Politikalarındaki Değişimler	1	2	3	4	5
84. Ücret, Saat ve Çalışma Koşullarındaki Değişimler	1	2	3	4	5
85. Sendika Güvenliğindeki Değişimler	1	2	3	4	5
86. Uyuşmazlık Süreçlerindeki(Sendika-İşveren-İşçi) Değişimler	1	2	3	4	5

Ek-2 Normal Dağılım Tablosu

		ymul evel1	ymul evel2	ymul evel3	ymuhl evel4	cevreselb elirsizlik	orgutkultam acbetimsel	orgutkultDE STEKbetim	orgkultYENI LIKbetimsel	orgkultKUR ALbetimsel	orgDEST EKKarekt	orgkultKUR ALkarakter	orgkultYEN ILIKarakter	orgkultAM ACKarakter	merkez ilesme	bicims ellesme	algre kduz
N		83	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83
Normal Paramet ers(a,b)	Mea n	3,795 2	3,369 1	2,187 6	2,395 0	3,5520	3,8072	3,9301	3,9157	4,2289	3,9260	4,2139	3,8343	3,9197	3,5349	3,6313	3,46 99
	Std. Devi ation	,8689 6	,6608 1	,5198 5	,6451 1	,46127	,77299	,62347	,68329	,60916	,60583	,56732	,54839	,72197	,65452	,76348	,743 38
Most Extreme Differen ces	Abso lute	,123	,123	,152	,054	,093	,159	,130	,164	,185	,105	,172	,101	,111	,166	,194	,098
	Posit ive	,083	,062	,081	,054	,093	,070	,116	,077	,103	,084	,083	,090	,082	,111	,110	,098
	Nega tive	-,123	-,123	-,152	-,041	-,067	-,159	-,130	-,164	-,185	-,105	-,172	-,101	-,111	-,166	-,194	-,088
Kolmogorov- Smirnov Z		1,123	1,122	1,389	,488	,848	1,448	1,180	1,490	1,684	,960	1,570	,917	1,007	1,513	1,772	,891
Asymp. Sig. (2- tailed)		,160	,161	,042	,971	,469	,030	,123	,024	,007	,315	,014	,370	,262	,021	,004	,406

a Test distribution is Normal.

b Calculated from data

KAYNAKÇA

- Akat, İ., Budak, G. ve Budak, G. (1999). *İşletme Yönetimi*, 3.Baskı, Barış Yayınları, İzmir.
- Akdoğan N. ve Aydın H. (1987). *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi, İİBF Yayınları No:44, Ankara.
- Algül, M. (2009). “Türk Toplumunun Değişim/Batılılaşma Sürecinde Farklılaşan Kültür Ve Medeniyet Algısı”, *I. Uluslararası Davraz Kongresi*
<http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/dinkultur/dinkultur23.pdf> (Erişim tarihi:10.09.2011)
- Altıntaş, Füsün Ç. (2007). “Örgüt Yapısının Örgütsel Politika ve İşlem Adaleti Üzerine Etkisinin Yapısal Denklem Modellemesi Yardımıyla Analizi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 2.
- Alvesson, M. (2002). *Understanding of Organizational Culture*, SAGE Publications Ltd., London.
- Anthony G. Hopwood ve Peter Miller (1979). *Accounting As Social and Institutional Practice*, London: Haymarket Publishing
- Argyris, C. (1952). *The Impact Of Budgets On People*, New York, NY: The Controllershship Foundation.
- Ashkanasy N. M. ve Camille R.A.J. (2009). “Örgüt Kültürü ve İklimi”, İçinde; Anderson, N., Öneş, D. S., Sinangil, H. K. ve Viswesvaran (Editörler), *Endüstri, İş ve Örgüt Psikolojisi* El kitabı, 2.Cilt: Örgüt Psikolojisi, İstanbul:Literatür Yayınları.
- Ataman, G. (2002). *İşletme Yönetimi Temel Kavramlar ve Yeni Yaklaşımlar*, 2. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi,

- Baird, K.M., G.L. Harrison ve R.C. Reeve (2004). "Adoption of Activity Management Practices: A Note on the Extent of Adoption and the Influence of Organizational and Cultural Factors", *Management Accounting Research*, Cilt 15, No. 4, 383–399.
- Bakan, İ., Büyükbeşe T., ve Bedestenci, Ç. (2004). *Örgüt Sırlarının Çözümünde Örgüt Kültürü Teorik ve Ampirik Yaklaşım*, Ankara: Aktüel Yayınları
- Bakan, İ. ve Büyükbeşe T.(2008). "Katılımcı Karar Verme: Kararlara Katılım Konusunda Çalışanların Düşüncelerine Yönelik Bir Alan Çalışması" *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt13, Sayı1, 29-56.
- Barensel, A. (1979). *Çağdaş Yönetim Düşüncesinin Evrimi*, İşletme İktisadı Enstitüsü 30.Yıl Yayınları, No:9, İstanbul.
- Barutçugil, İ. (2002). *Bilgi Yönetimi*, Kariyer Yayıncılık İstanbul.
- Baskerville R.F. (2003). "Hofstede Never Studied" Culture. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 1–14.
- Baş, G. (2009). "Küreselleşme ve Bilgi Toplumu", *Eğitim Dergisi*. Sayı: 24. <http://www.egitirim.gen.tr/site/arsiv/58-24/407-kuresellesme-ve-bt.html> (Erişim Tarihi: 15.10.2011)
- Bateman T. ve Snell S.(2007). *Management: Leading and Collaborating in the Competitive World*, McGraw-Hill.
- Beattie V. ve Davie E. (2006). "Theoretical Studies of the Historical Development of the Accounting Discipline: A Review and Evidence", *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 16, No. 1, 1–25.
- Belkaoui, Ahmed R. (2002). *Behavioral Management Accounting*, Westport Connecticut, London.

- Birnberg Jacob G. (2000). "The Role of Behavioral Research in Management Accounting", *Accounting Education*, Vol.15, Issue November, 713-728.
- Bulut, Ç., Yılmaz, C.ve Alpkan L. (2009). "Firmaların Kültürel Oryantasyonlarının Çeşitli Performans Boyutlarına Etkileri: Türk İmalat Ve Hizmet İşletmeleri Üzerinde Bir Saha Çalışması", *Journal of Yasar University*, 4(16), 2469-2500
- Büyükmirza, K. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara.
- Celep, C. ve Buket Ç. (2003). *Bilgi Yönetimi*, Ankara: Anı Yayıncılık.
- Chia, Y.M. (1995). "Decentralization, Management Accounting System (MAS) Information Characteristics and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study", *Journal of Business Finance & Accounting*, Cilt 22, No. 6, 811-830.
- Chia, Y. M.ve Koh, C. H. (2007). "Organizational Culture and The Adoption of Management Accounting Practices in The Public Sector : A Singapore Study", *Financial Accountability & Management*, 23(May), 189-213.
- Cunliffe, A. L. (2008). *Organization Theory*, SAGE Publications Ltd., London.
- Çakar N.D., Yıldız S., Dur S. (2010). "Bilgi Yönetimi ve Örgütsel Etkinlik İlişkisi: Örgüt Kültürü Ve Örgüt Yapısının Temel Etkileri", *Ege Akademik Bakış*, 10 (1): 71-93
- Çankaya, F. Aydoğan, E (2008). "Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, 299-326
<http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/viewFile/503/496>. (Erişim Tarihi:24.04.2010)
- Daft, R. L. (2008). *Management*, Thomson South-Western, Mason: USA.

- Danişman, A. ve Özgen, H. (2003). “Örgüt Kültürü Çalışmalarında Yöntem Tartışması: Niteliksel-Niceliksel Yöntem İkileminde Niceliksel Ölçümler ve Bir Ölçek Önerisi”, *Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, 91-124.
- Demir, V. (2008). “Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 26, 51-70.
- Denison, D. R. (1996). "What is the Difference Between Organizational Culture and Organizational Climate? A Native's Point of View on a Decade of Paradigm Wars ", *Academy of Management Review*, 21, 619–654.
- Dent, J. (1991). “Accounting and Organizational Cultures: A Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality”, *Accounting, Organizations and Society*, Cilt. 16 No. 8, 705-732.
- Doğan B. (2007a). “Yönetim ve Örgüt Kuramlarının Tasnifinde Modern ve Post-Modern Ayrımı”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 13, Sayı 2, 185 - 201.
- Doğan B. (2007b), *Örgüt Kültürü*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Dinç E. ve Abdioğlu H. (2009). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB–100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 12, Sayı 21, Haziran, 157-184
- Dönmez A., Berberoğlu P.B., Utku Demirel B., Ersoy A. (2006). “Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi” , *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6:11, 178-203.
- Dunk, Alan S. (2001). “Behavioral Research in Management Accounting: The Past, Present, and Future”, *Advances in Accounting Behavioral Research*, Cilt 4, Emerald Group Publishing Limited.

- Efe, A. (2006). “Çağdaş Sosyoloji Kuramları Kitabına Dair”, *D.E.Ü, İlahiyat Fakültesi Dergisi*, Sayı 13, 167-182.
- Elitaş C. (2010). Maliyet Muhasebesi Ders Notları,
<http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MM.pdf> , Erişim tarihi: 03.06.2011
- Erdem, F.(1996). *İşletme Kültürü*, Akdeniz Üniversitesi Yayınları, Antalya.
- Eren, E. (2003). *Yönetim ve Organizasyon*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Fişek, K. (2005). *Yönetim*, Paragraf Yayınevi, Ankara, 3. Baskı.
- Flamholtz, E.G. (1983). “Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives’, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1.8, No. 2/3, 153–169.
- Gibson, J., Ivancevich, J., Donnelly J. ve Konopaske R. (2008). *Organizations: Behavior, Structure, Processes*, McGraw-Hill/Irwin.
- Goddard, A. (1997). “Organizational Culture and Budgetary Control in a UK Local Government Organization”, *Accounting and Business Research*, Vol. 27, No. 2, 111–123.
- Gold, H.A., Malhotra, A. ve Segars, A.H., (2001). “Knowledge Management: An Organizational Capabilities Perspective”. *Journal of Management Information Systems*, 18, 185-214.
- Gosselin, M. (1997). “The Effect of Strategy and Organizational Structure on The Adoption and Implementation of Activity-Based Costing”. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2): 105-122.
- Gray SJ. (1988). “Towards a Theory of Cultural Influence On The Development of Accounting Systems Internationally”, *Abacus*, 24(1):1–15.

- Güçlü, N. ve Sotirofski K. (2006). “Bilgi Yönetimi” *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 4(4), 351-371
- Gürsoy, C. T.(1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Heidhues E. ve Patel C. (2011). “A Critique Of Gray's Framework on Accounting Values Using Germany As a Case Study”, *Critical Perspectives on Accounting*, Cilt 22, Sayı 3, March, 273-287.
- Hinings, C. R. ve R. Greenwood, (2002). “Disconnects and Consequences in Organization Theory?”, *Administrative Science Quarterly*, 47: 411-421.
- Hodge, B. J., William P., Anthony and Lawrence M. Gales, *Organization Theory: A Strategic Approach*, (2002), Prentice Hall.
- Hofstede G.(2003). “What is culture? A reply to Baskerville”, *Accounting, Organizations and Society*, Cilt 28, Sayı 7-8, 811-813.
- Hofstede, G. (1984). “Cultural Dimensions in Management and Planning”, *Asia Pacific Journal of Management*, 81-99.
- Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations: Software of the Mind Intercultural Cooperation and its Importance for Survival*, Harper Collins Publishers, UK
- Hopwood, A. G. (1974). *Accounting and Human Behavior*, London: Haymarket Publishing.
- International Federation of Accountants (IFAC) (1998). *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*, New York.
- İlhan, T. (2006). “Kültürün Örgütlerdeki Rolü: Benimsenen Teorik Perspektif ve Yöntem Tartışmalarına İlişkin Kavramsal Bir İnceleme”, *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 20 (2), 273-292.

- İnan, Zühtü (2005). “Fayol Kimdir ve Fayolizm Nedir?”. Erişim 10 Nisan 2012, www.kamyon.Politics.ankara.edu.tr/klasik/belgeler/05.pdf.
- Joseph, F. (1996). *Sosyoloji Nedir*, Çev: Nilgün Çelebi, Atilla Kitabevi, Ankara
- Journet, N. (2009). *Evenselden Özele Kültür*, İz Yayıncılık, İstanbul.
- Justin J.P.J.,Frans A.J. VD.B. ve, Henk W.V.(2006). “Exploratory Innovation, Exploitative Innovation and Performance: Effects of Organizational Antecedents and Environmental Moderators”, *Management Science*, Cilt 52, 1661–1674.
- Kader, Abdel-M. ve Luther, R. (2006). “IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting”, *Advances in Management Accounting*, Cilt 15, 229-247.
- Kader, Abdel-M. ve Luther, R. (2008). “The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Analysis”, *The British Accounting Review*,40(1), 2-27.
- Karakaya, M. (2009). *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara.
- Karabınar, S. (2005). *Muhasebe İklimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kaplan, R.S. (1984).“The Evolution of Management Accounting”, *The Accounting Review*, Cilt. 59, Sayı 3, 390-418.
- Koçel T. (2001). *İşletme Yöneticiliği*, Beta Basım-Yayın
- Köse S., Tetik S. ve Ercan C. (2001). Örgüt Kültürünü Oluşturan Faktörler, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt7 Sayı 1, 219-242.
- Küçükaslan, N. (2009). “Toplumsal İlişkiler ve Protokol”, *Paradoks, Ekonomi, Sosyoloji ve Politika Dergisi*, (E-Dergi), Yıl:3 Sayı:1.
- Leblebici, D.N. (2008). “Örgüt Kuramının Temelleri”, *C.Ü. İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1, 111-129.

- Libby, P. ve Short, G.D. (2003). *Financial Accounting*, McGraw-Hill/Irwin.
- Libby, T ve Waterhouse, J.H. (1996). "Predicting Change in Management Accounting Systems", *Journal of Management Accounting Research*, Cilt 8, 137-154.
- Martin, Joanne., Peter J. Frost ve Olivia A. O'Neill, (2006). *Organizational Culture: Beyond Struggles for Intellectual Dominance*, Stewart R. Clegg, Cynthia Hardy, Thomas B. Lawrence ve Walter R. Nord (Ed.), The Sage Handbook of Organization Studies, Sage Publications, London.
- Massie, Joseph L. (1983). *İşletme Yönetimi*, (Çev. Öz-Alp, Ş., Seçim, H., Dizdaroğlu, K., Alptekin, M.ve Ataç, D.), Eskişehir: Bayteş Yayıncılık.
- Miles, R. E.(2003). *Organizational Strategy, Structure, and Process*, ABD: Stanford Press,<http://site.ebrary.com/lib/swtclibrary/Doc?id=10042924&page=200> (Erişim Tarihi: 10.02.2012)
- Miller P.(2006). "Management Accounting and Sociology", In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), *Handbooks of Management Accounting Research*, Elsevier, Cilt 1,285-295
- Mirze, K. ve Ülgen, H. (2005). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, Literatür Yayınları, İstanbul.
- Moore, C. L. Ve Jaedicke, R. K. (1980). *Yönetim Muhasebesi*, Dördüncü Baskıdan Çeviri, Çeviren: Alparslan Peker, Fatih Yayınevi, İstanbul.
- Moorhead, G. ve R. W. Griffin, (1989). *Organizational Behaviour*, Houghton Mifflin Company, Boston.
- Morgan, Gareth (1998). *Yönetim ve Örgüt Teorilerinde Metafor*, Çeviren: Gündüz Bulut, MESS Yayın No: 280. İstanbul.

- Napier, C. (2009). "Accounting as Cultural and Indegenous Practice", Muhasebe Düşünce Kampı, Rize/Ayder,3-8 Ağustos 2009.
- Otley, D. T. (1980). "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, 5(4): 413-428.
- Öğüt, A. (2003). *Bilgi Çağında Yönetim*, Ankara: 2. Baskı, Nobel Yayıncılık.
- Özbirecikli, M. (2003). "Yönetim Muhasebesi Kavramsal Gelişim Süreci ve Öğretimde Yararlanma Boyutları Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe veBilim Dünyası Dergisi*, 5 (Eylül), 23-47.
- Özkara, B. ve Özcan K. (2004). "Bir Kurumsal Alanın Doğuşu Ve Evrimi: Türkiye’de Muhasebenin Meslekleşme Süreci", *Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4 sayı 2, 197-230.
- Pehlivan A. ve Gerekan B. (2009). "Yönetim Muhasebesindeki Değişimi Anlamak" Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* Yıl: 11 Sayı: 17, 1-10.
- Pettigrew, A. (1979) "On Studying Organizational Cultures", *Administrative Science Quarterly*, 24, 570-581.
- Sargut, S. ve Özen, Ş (2007). "Örgüt Kuramlarına Genel Bakış: Karşılaştırmalı Bir Çözümleme", *Örgüt Kuramları*, (Der.), İmge Kitabevi, Ankara.
- Sargut, S. (2001). *Kültürlerarası Farklılaşma ve Yönetim*, İmge Kitabevi, Ankara.
- Selvi, Y, (2002). 11-13 Mart 2002 tarihleri arasında Avusturalya’nın Sidney Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi’nin Sidney Toplantısından Notlar www.archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum (Erişim Tarihi: 20.06.2011)

- Schein, Edgar H. (2002). “Örgütsel Kültür”, (Çev.A. Akbaba) *Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi*, Cilt:4, Sayı:3, Temmuz-Eylül 2002,1-32.
- Sevilengül, O. (2006). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Starbuck, W. H. (2003). *The Origins of Organization Theory*, (Eds. Tsoukas, H. ve Knudsen, C.), *The Oxford Handbook of Organization Theory*, Oxford University Press, Oxford.
- Şencan, Hüner (2007). *Sosyal ve Davranışsal Bilimlerde Bilimsel Araştırma*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şencan, Hüner (2010). *Davranış Bilimleri Ders Notları*, <http://huner4.tripod.com/abc.pdf>(Erişim Tarihi: 30.01.2012)
- Şengül, R. (2007), “Henri Fayol'un Yönetim Düşüncesi Üzerine Notlar”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14/2, 257-273.
- Şener, Recep (2004). *Maliyet Unsurları Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Şener R. ve Dirlik S. (2012). “Stratejik Yönetim Kapsamında Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Kullanım Düzeyi Üzerine Ampirik Bir Araştırma” 31. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı -*Muhasebe Eğitiminde Disiplinler Arası Yaklaşım*, 93-123.
- Şişman, M. (2007). *Örgütler ve Kültürler-Örgüt Kültürü-*. Ankara: Pegem A Yayıncılık.
- Tiessen, P. ve Waterhouse J. H. (1983). “Towards A Descriptive Theory Of Management Accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3): 251-267.
- Titiz, İsmet ve Çetin A. C. (2000). “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:5, Sayı:2,121-138.

- Thomas B. ve Scott S.(2010). *Management: Leading & Collaborating in the Competitive World*, McGraw-Hill Companies.
- Toffler, A. (1998). *Üçüncü Dalga*. Altın Kitaplar Yayınevi
- Uşul, H. (2004/2005). “Modern Yönetim Muhasebesi Anlayışına Post -Modern Bir Yaklaşım”, *Review of Social, Economic & Business Studies*, Cilt.5/6, 415–435.
- Uşul, H. ve Düzenli, S. (2006).“Muhasebe Sisteminin Oluşturulmasında Örgüt İklimi Etkisi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (32):117-126.
- Uşul, H. (2009). *Davranışsal Muhasebe*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara
- Üsdiken B. ve Erden Z. (2002).“1990’lı Yıllarda Türkiye’de Yönetim Alanı: Disiplinin Yapısı ve Yaklaşımlar”, *Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 91-112
- Üsdiken, B. ve Leblebici, H. (2009). *Örgüt Teorisi*, Anderson, N., Öneş, D. S., Sinangil, H. K. ve Viswesvaran (Ed.), Endüstri, İş ve Örgüt Psikolojisi El kitabı, 2.Cilt: Örgüt Psikolojisi, İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Üsdiken, B. (1980).“Örgütlerin Çevre Özelliklerinin Ölçülmesi Üzerine”, *İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 9, Sayı 2.
- Üsdiken, B. (1995). “Örgüt Kuramında Yeni Yol Ayrımları: Kuzey Amerika, Avrupa ve Türkiye”, *Kamu Yönetimi Disiplini Sempozyum Bildirileri*, I.Cilt, TODAİE, 97-100.
- Üsdiken, B. (1996). “Importing Theories of Management and Organization”, *International Studies of Management and Organization*, 26(3), 33-46
- Üsdiken, B. (1997) “Importing Theories of Management and Organization The Case of Turkish Academia”, *International Studies of Management and Organization*, 26: 3, 33-46.

- Üsdiken, B. (2002).“Tarihsel Bir Bakışla Bilim-Yönetim Birlikteliği”, *Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 2, Sayı:2, 127-154.
- Van Muijen Jaap J., Paul Koopman (The Netherlands), Karel De Witte, Gaston De Cock (Belgium), Zoran Susanj (Croatia), Claude Lemoine (France), Dimitri Bourantas, Nancy Papalexandris (Greece), Imre Branyicski (Hungary), Enzo Spaltro (Italy), Jorge Jesuino, José Gonzalves Das Neves (Portugal), Horia Pitariu (Rumania), Edvard Konrad (Slovenia), José Peiró, Vincente González-Romá (Spain) and David Turnipseed (USA),(1999). "Organizational Culture: The Focus Questionnaire." *European Journal of Work and Organizational Psychology*8(4): 551-568.
- Yağmurlu, A. (1997).“Örgüt Kültürü: Tanımlar ve Yaklaşımlar”, *Siyasal Bilgiler Dergisi*, 52(1-4), 717-724.
- Yahyagil M. Y.(2001).“Örgütsel Yaratıcılık ve Yenilikçilik”, *İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, Yönetim Dergisi*, Sayı 38, Yıl 12, Ocak.1-25
- Yayla, H. E. (2010), *Muhasebenin Sosyolojik Temelleri*, Ankara: Gazi Kitabevi
- Yazıcı, Mehmet (1998) , *Muhasebe Tümler ve Örgütlenmesi*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı.
- Yücel İ. (2007). “Öğrenen Örgütler ve Örgüt Kültür”, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum.
- Yüzbaşıoğlu N. (2004).“İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 1, 387-410.
- Waweru, N. M.(2008). “Predicting Change in Management Accounting Systems: The Effects of Competitive Strategy”. *Global Journal of Business Research*, Cilt 2, No. 1, 25-41.

Williams J. ve Seaman A.E. (2001). "Predicting Change in Management Accounting Systems: National Culture And Industry Effects", *Accounting, Organizations and Society*, Cilt 26, Sayı 4-5, 443-460.

Wren, D. A. (2005). *The History of Management Thought*, John Wiley & Sons, Inc., USA.

Zehir, C. ve Özşahin, M. (2006). "Stratejik Karar Verme Hızını Etkileyen Örgütsel, Çevresel Faktörler ve Firma Performansı İlişkisi: İmalat Sektöründe Bir Saha Çalışması" *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9/1, 137 – 157.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Alper Erserim

Doğum Yeri : Gaziantep

Doğum Tarihi : 19.03.1982

Medeni Hali : Evli

EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER

Lise (1996-1999) : Gaziantep Lisesi

Lisans (1999-2004) : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi İktisadi İdari
Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

Yüksek Lisans (2004-2007) : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı

Doktora (2007-2012) : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı

Yabancı Dil : İngilizce

MESLEKİ BİLGİLER

Araştırma Görevlisi

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı

(2005-Devam Ediyor)