

**HATA YÖNETİM ANLAYIŞI, İÇ DENETİM ETKİNLİĞİ VE ÖZ YETKİNLİĞİN
MUHASEBECİLERİN HATA İŞLEME DAVRANIŞINA ETKİLERİ ÜZERİNE
KEŞİFSEL BİR İNCELEME**
**AN EXPLORATORY STUDY ON THE EFFECTS OF ERROR MANAGEMENT,
INTERNAL AUDİT EFFECTİVENESS AND SELF-EFFİCACY ON ERROR
HANDLING BEHAVİOR OF ACCOUNTANTS**

Metin UYAR¹

Geliş Tarihi: 30.07.2018

Kabul Tarihi: 25.09.2018

Özet

Bu çalışmada hata yönetim anlayışı, iç denetim etkinliği ve öz yetkinlik düzeyinin muhasebecilerin mesleki hata yapma davranışına etkilerinin keşifsel bir perspektifte değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Muhasebe çalışanlarından alan araştırması yöntemi ile derlenen verilerin çok değişkenli istatistiki analiz teknikleri uygulanarak değerlendirilmesi sonucunda esnek ve önleyici hata yönetim anlayışının, mesleki hataların yapıma olasılığını azalttığı belirlenmiştir. Ancak hata işleme davranışı işletmenin genel strateji ve kurumsal yapısından da etkilenmektedir. Öz yetkinlik düzeyi, hata yönetimin anlayışının, muhasebe hatası yapma davranışı üzerindeki etkisini moderatör değişken olarak değiştirirken, iç denetimin mesleki hatalar üzerindeki etkisini anlamlı olarak etkilememektedir. Tespit edilen bağıntılar ve bulgular doğrultusunda uygulamacılara ve araştırmacılara yönelik değerlendirmeler ve öneriler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hata Yönetimi, İç denetim, muhasebe, hata işleme, öz yetkinlik.

JEL Kodları: M40, M41, M42, M49

Abstract

In this study, it is aimed to evaluate the effects of error management approach, internal audit efficiency and self-efficacy level on the professional error-handling behavior of accountants in an exploratory perspective. It has been determined that resilience and preventive error management approach decreases the probability of making professional errors as a result of evaluating the data compiled by the field survey method with the application of multivariate statistical analysis techniques. However, the error handling behavior is affected by the overall strategy and organizational structure of the business. While the level of self-efficacy changes the effect of the error management on the behavior of accounting errors, it does not significantly affect the effectiveness of the internal audit on professional errors. Evaluations and recommendations were made for the practitioners and researchers in accordance with the determined correlations and findings.

Key Words: Error Management, Internal Auditing, Error Handling, Accounting, Self-Efficacy.

JEL Codes: M40, M41, M42, M49

¹ Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Gelişim Üniversitesi, İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi
meuyar@gelisim.edu.tr

1. GİRİŞ

Farklı bilim alanlarında gerçekleştirilen araştırmalar, hataların ve bunların yönetiminin, iş çıktılarının kalitesini anlamanın anahtarı olduğunu ifade etmektedir. Hata yönetimi iş performansını etkileyen önemli bir kavramdır. İlk olarak hata yönetimi, hataların gerçekleşmesinden önce önlenmesi ve giderilmesi için çok önemlidir (Cannon & Edmondson, 2005:303). İkinci olarak, hatalar örgüt içinde öğrenmeyi teşvik edebilir, çünkü bir şeylerin yanlış olduğunu ve değiştirilmesi gerektiğini gösteren net sinyaller verirler (Edmondson, 1999:57). Dolayısıyla hata yönetimi, öğrenmeyi teşvik eder. Üçüncü olarak araştırmalar, iş yükü fazla, zaman baskısı hisseden, görev karmaşası yaşayan, yeni şeyleri öğrenme ihtiyacı duyan, karmaşık teknolojiler kullanan, müşteri talepleri değişen ve yüksek koordinasyona ihtiyacı olan çalışanlar arasında hataların daha sık ortaya çıktığını göstermektedir (Frese ve Keith, 2015:664). Tüm bu özellikler, muhasebe ortamında çok normal kabul edilmektedir. Hata işleme muhasebe çalışmalarında sıkça karşılaşılan bir durumdur. Söz konusu yönüyle hata yönetimi işletme için kaçınılmaz iş süreçleri arasında yer alır.

Öte yandan, hata yapma davranışında birçok bireysel ve örgütsel özelliğinde etkin olduğu görülmektedir. Bireysel bir faktör olan öz yeterlik, muhasebecilerin görevlerini yerine getirirken hata yapma olasılıklarını etkilemektedir. Öz yeterliği hata yönetim bağlamında, iç denetimin etkinliği ile birlikte ele almak muhasebe yazını için değerli bir perspektif sunacaktır. Çalışmada, hata yönetimi, iç denetim ve öz yeterliğin hata işleme davranışına etkilerinin belirlenmesi ve davranışsal muhasebe yazınına katkı yapılması amaçlanmaktadır

Çalışmanın takip eden kısımlarında öncelikle hata yönetimi, öz yeterlik ve iç denetim kavramları literatürel bağlamda değerlendirilmiştir. Sonrası ise değişkenler arası hipotezler ortaya konmuştur. Son olarak ise muhasebecilere yönelik yapılan araştırma yer almaktadır. Çalışma, muhasebe alanında iç denetim etkinliğini ölçen yeni bir ölçek geliştirmesi, hata yönetimi ile ilgili özgün bir ölçeği ortaya koyması açısından yüksek orijinallığe sahiptir.

2. KAVRAMSAL ARKA PLAN

2.1 Hata Yönetimi ve Muhasebede Hata İşleme Davranışı

Hata yönetimi, hataların önlenmesi ve gerçekleşmiş hataların olumsuz etkilerinin giderilmesi için organizasyonların yaptığı çalışmaların bütünüdür. Hata yöntemi hataların engellenmesi için yapılan ortak çabalara dönük bir şemsiye terim olarak kullanılır (Goodman vd., 2011:155). Örgütsel hata yönetimi, paylaşılan inançları, normları ve kuruluştaki hataların yönetimi ile ilgili olarak organizasyonlarda yapılan çalışmaları kapsar. Hatalarının farkına varan ve olumsuz etkilerinin giderilmesi için çaba gösteren bireylerden oluşan bir organizasyonda, hatalarının daha kolay yönetilebileceği belirlenmiştir (Van Dyck vd., 2005: 1334). Hata yönetiminin etkileri ve sonuçları psikoloji, yönetim ve sosyoloji gibi alanlarda gerçekleştirilen birçok araştırmanın konusunu oluşturmaktadır (Frese ve Keith, 2015:665; Hofmann ve Frese, 2011:7; Weick vd., 1999:88).

Son zamanlarda muhasebe ve denetim alanlarında hata yönetimi ile ilgili araştırmalar yapılmaktadır (Gold vd., 2014; Gronewold ve Donle, 2011; Gronewold vd., 2013). Literatürde

hata yönetimi için engelleyici hata yönetimi ve esnek hata yönetimi olmak üzere iki temel görüş vardır (Goldman vd. 2011:153). Esnek hata yönetimi, hataların oluşma ihtimaline karşı sorumluluk alma ve şeffaf davranabilmeyi öne çıkarır. Hem bireysel hatalardan hem de kurum içindeki diğer kişilerin hatalarından dersler çıkarmak ve öğrenmek bu yaklaşımda öne çıkmaktadır. Buna karşın önleyici hata yönetim anlayışı, hataların daha sert idari düzenlemeler ve yaptırımlar ile ortadan kaldırılabileceği düşüncesini temel almaktadır. Hata önleme düşüncesinin savunucuları, kuralların ve prosedürlerin önemine vurgu yapmaktadır. Hata esnekliği görüşünün savunucuları bireysel ve örgütsel esneklik kavramlarını öne çıkarırken, önleme yaklaşımının savunucuları, hatalardan kaçınmak veya önlemek için bir dizi prosedür oluşturmanın gerekliliğini belirtmektedir (Reason, 1997; Schulman vd. 2004). Yine önleyici hata yönetim anlayışında, hataların altında yatan eylem mantığı, yalnızca potansiyel olarak tehlikeli faaliyetleri çerçevelemekle kalmayıp, aynı zamanda kuruluşların bunları yönetmesini mümkün kılan normlar, kurallar ve prosedürler geliştirebilmesi inancıyla da ilgilidir (Gilbert vd., 2007; Schulman vd., 2004).

Esneklik yaklaşımı, pozitif düzeltmeye veya zorlu koşullar altında geriye dönük destek sunma becerisine odaklanmaktadır (Sutcliffe ve Vogus, 2003). Bu gelenekteki araştırmacılar, hatalarla oluştuğu anda başa çıkabilme, sınırlama veya bunları oluşum biçimlerini bulma ve olumsuz etkilerini gidermeyi hedefler (Weick ve Roberts, 1993; Weick ve Sutcliffe, 2006; Hofmann ve Frese, 2011). Esnek hata yönetim yapısı (açık iklim olarak ifade edilmektedir), hataların görevlerin ifası esnasında karşılaşılan ve normal kabul edilebilecek bir durum olduğu tezini benimser. Hataların tespiti ve tekrarlanmaması için bir fırsat olduğu düşünülür. Esnek hata yönetimi olumlu iletişimin ve paylaşımın çalışanın performansı üzerinde önemli bir iyileştirme sağlayacağını kabul eder. Önleyici hata yönetim yaklaşımı ise daha katı ve kuralların daha fazla öne çıktığı bir sistemi benimser. Bu görüşe göre hataların giderilmesinde disiplin ve prosedürlerin uygulanması önceliklidir. Her iki yaklaşımının geçerliliği ispatlayan araştırmalar mevcuttur.

Gronewold ve Donle (2010), hata yönetimi yaklaşımında ki farklılıkların denetçi başarısını etkilediğini belirlemiştir. Dolayısıyla hatanın yapısını anlamak işletme için önemlidir. Muhasebe hataları genel olarak kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranış olarak tanımlanabilir. Şirket personelinin finansal tabloların hazırlanmasına temel teşkil eden muhasebe belgelerini yanlış veya eksik olarak düzenlemesi bu tür hatalara örnek olabilir.

Muhasebe süreçlerinde, muhasebecilerin yapabilecekleri hata türlerini mekanik hatalar ve kavramsal (organik) hatalar olarak sınıflandırmak mümkündür. Mekanik hatalar, algılanması nispeten kolaydır, çünkü belirgin ipuçları ve genellikle keşfedilmelerini kolaylaştıran unsurlar mevcuttur. Mekanik bir hataya bir örnek olarak hesaplamada yanlışlık yapmak veya bir peşin satış faturasını vadeli olarak kaydetmek verilebilir. Buna karşılık, organik (kavramsal) hatalar nispeten öznel, doğrulanması zor, tespit edilmesi için detaylı incelemeler gerektirir niteliktedir (Ramsay 1994:128; Owhoso vd., 2002:886). Kavramsal hataların saptanmasını kolaylaştıracak ipuçları genellikle yoktur veya en azından daha az belirgindir. Örneğin, kavramsal bir hata,

yeniden hesaplama yöntemi ile tespit edilemez . Bu durumda böyle bir hatanın bulunabilmesi için kapsamlı bir araştırma yapılmalıdır.

Davranışsal ve sosyal araştırma yönelimli araştırmaların muhasebe yazınına önemli katkısı, farklı düzeydeki etkileşimlerin görev ile ilgili etkilerinin tespitidir (Barrett vd., 2005:6; Malone & Roberts, 1996:55). Bununla birlikte, belirli örgütsel yapıların ve prosedürlerin muhasebede hata yapma davranışını etkilediği de açıktır. Bazı araştırmalar örgütsel ve bireysel özelliklerin çalışanların hata davranışını etkilediğini ortaya çıkarmıştır (Bowrin 1998). Açık bir organizasyonda, mekanik hatayı rapor etme konusunda yönelim muhasebe çalışanı için aslında teşvik edicidir, zira endişe edilecek hiçbir baskı yoktur. Bir başka ifade ile çalışanın hatalardan dolayı baskı hissetmesi yerine yapıcı ve onarıcı bir mekanizma olarak görev yapar. Öte yandan, kavramsal bir hata tespit edildiğinde muhasebeci, hatanın kendisinden kaynaklandığı inanacağı için endişe hissedebilir. Bu durumda muhasebeci, hatanın üste rapor edilmesinden kaynaklanan etkilerden daha fazla endişe duyacaktır çünkü üst kişi muhasebecinin yetersizliğine inanabilir ve mesleki kariyerlerine dair olumsuz değerlendirmeler yapabilir. Dolayısıyla işletmenin hata yönetim anlayışı muhasebecinin hata işleme davranışın olumlu veya olumsuz etkileyebilir.

2.2 İç Denetimin Etkinliği

İç denetim, hem kamuda hem de özel sektörde kaçınılmaz bir denetim mekanizması haline gelmiştir. (Coroma vd., 2006:548). İç denetim etkinliği, iç denetim faaliyetlerince belirlenen hedeflerin kuruluş içinde gerçekleşmesidir. Gerçekte, bu tür bir hedef açıkça belirtilmelidir ve bu amaçlara ulaşma yolları da sağlanmalıdır (Dittenhofer, 2001:447). Denetim etkin olması için denetim faaliyetlerinin amaca uygun olması, dönem boyunca planlandığı şekilde devam etmesi ve kapsamlı olması gerekir. Denetim faaliyetleri organizasyonun geneline, bütün kademelere ve tüm fonksiyonlara uygulanır. Etkin bir iç denetim sistemi, bağımsız denetim çalışmasının kalitesini olumlu yönde etkiler. İç denetim sisteminin etkinliği arttıkça denetim riskinin azalması söz konusu olacaktır.

Başarılı denetimin temelinde yatan, firma yönetiminin iç denetim sistemlerine bakış açısıdır. Eğer ki yönetim iç denetim sistemlerinin önemine inanıyor ve bu durumu vurguluyor ise organizasyonda bulunanlarda bu durumu algılayacaklar ve denetimleri daha fazla önemseyeceklerdir. İç kontrol uygulamalarının başarısını ölçen COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) etkinlik modelinde iç denetimin etkinliği beş unsurdan oluşmaktadır. COSO modelinde yer alan öğeler, kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve son olarak gözetim şeklindedir. COSO modelini temel almakla birlikte, denetim etkinliğini ve kalitesini farklı yönleriyle değerlendiren araştırmalar da vardır. Birçok çalışma, muhasebe ve denetim alanında mesleki deneyimin görev başarısı kadar sistemin etkinliğini de değiştirdiğini belirtmektedir. Denetim tecrübesi, uzmanların denetim mesleklerinde meslek pratisyeninin görev süresi boyunca edindiği farklı bilgi ve becerilere işaret eder. Denetçilerin etkinlik kazanma konusundaki deneyimlerini kullanmaları gerekmektedir (Intakhan ve Ussahawanitchakit, 2010:11).

İç denetimin etkinliğindeki diğer bir faktör ise iç ve dış denetçiler arasındaki iş birliğidir. İşbirliği ve entegrasyon arttıkça daha yüksek bir denetim kalitesine ulaşılmaktadır (Munro ve Stewart,

2011:469; Mihret ve Admassu 2011:70). Denetimin iki tarafındaki arasındaki işbirliği ilişkisinin avantajları; ücret indirimi, iyileştirilmiş müşteri ilişkileri ve örgüt operasyonlarının dış denetçisi tarafından daha iyi anlaşılması şeklinde ortaya çıkabilmektedir (Fowzia, 2010:27). Denetim komitesinin etkinliğide iç denetimin kalitesini ve etkinliğini yükseltmektedir. Etkin denetim komitesi iç denetimin etkinliğinin belirlenmesinde temel unsurlardan biridir (Owolabi ve Dada, 2011:178). Üyelerin bağımsızlığı, üye sayısı, uzmanlık yeterliliği denetim komitesinin efektif olup olmamasında belirleyicidir. Denetim komitesinin iç denetim fonksiyonunun performansını ölçme, iç denetim başkanlarının atanması ve görevden alınması, dış denetçilerin atanması ve görevden alınmalarını tavsiye etme, bağımsızlık ve objektiflik gibi çeşitli organizasyonlar arasında denetim işlevini destekleme ve geliştirme sorumluluğu bulunmaktadır (Davies, 2009:44).

2.3 Öz yetkinlik

İlk olarak Sosyal Bilişsel Teori kapsamında ele alınan öz yetkinlik kavramı, bireyin herhangi bir görevi başarıyla yerine getirebileceğine olan inancı olarak tanımlanmıştır. Bunun dışında, kişinin herhangi bir durumun gereğini yerine getirebilmek için; motivasyonunu, bilişsel kaynaklarını ve davranış biçimlerini harekete geçirebilme yetisine olan inancı (Wood ve Bandura, 1989:361; Gist ve Mitchell, 1992:185); bir bireyin bir işi, görevi başarmak için yeteneğine olan güveni hakkındaki bir yargısı, bazı şartlar altında bireyin becerileri ile “ne yapabilirim” sorusuna verdiği cevap ile ilgili duyduğu içsel inanç gibi birçok öz yetkinlik tanımına rastlamak mümkündür. Öz yetkinlik, belirlenmiş bir görevin yerine getirebilmesine dair algılanan kapasitenin geniş bir özeti ya da yargısıdır. Bu yargı zaman içinde yeni bilgi ve deneyimler edinildikçe değişir. Ayrıca aynı kapasiteye sahip olan bireylerde de değişiklik gösterebilir (Gist ve Mitchell, 1992:186). Çünkü aynı özelliklere sahip olsalar bile kişilerin kendilerini değerlendirme şekilleri farklıdır.

Öz yetkinlik inancının dört kaynağa dayandığı kabul edilmiştir. Ancak sadece bu kaynakların değerlendirilmesiyle öz yetkinlik inancına ulaşılabileceği kabul edilmemiştir. Bunların yanı sıra görevin gerekleri, kişisel ve durumsal kaynak ve kısıtların da bu kaynaklarla birlikte değerlendirilerek bütünleştirilmesiyle bir öz yetkinlik algısı oluştuğu belirtilmiştir. Gist ve Mitchell (1992:198)’e göre kişi, görevin gerekliliklerini ve çeşitli deneyimleri (kaynakları) analiz ederek, kişisel ve durumsal kaynak ve kısıtları değerlendirerek bütünsel bir öz yetkinlik algısına sahip olur. Bu bütünleşik öz yetkinlik değerlendirmesi görevin gereklerinden, yaşanan deneyimlerden, gözlemlenen deneyimlerden, sözel ikna ya da fiziksel durumdan, kişisel ve durumsal kaynak ve kısıtlardan ayrı ayrı ve bir arada etkileşimler sonucu ortaya çıkar. Faktörler birinden bağımsız olsa da etkileri ortaktır. Sonuçta ortaya çıkan bu öz yetkinlik değerlendirmesi kişiyi sonuca yönlendirerek performans sergilemesini sağlar. Kişilerde öz yetkinlik inancının yüksek ya da düşük olması duruma ve alana göre değişebilir (Çapa-Aydın vd., 2013:753). Bir alanda yüksek öz yetkinlik inancına sahip olan bir birey başka bir alanda düşük öz yetkinlik inancına sahip olabilir. Örneğin sosyal ilişkiler açısından kendini çok başarılı olarak görmeyen bir birey, çalışma yaşamında yüksek düzeyde öz yetkinlik inancına sahip olabilir. Bu anlamda öz yetkinlik inancını genel bir yargı olarak ölçmek yerine alana göre ölçüm yapmak daha sağlıklı olacaktır. Bir insanı kendine olan inancından daha fazla etkileyebilecek bir güç yoktur. Görevin yerine getirilebilmesi için sadece bunu yapabilecek kabiliyetlere sahip olmak yeterli değildir. Aynı zamanda görevi yerine getirmek için kişinin isteği de önemlidir. İçsel motivasyon zorluklarla başa çıkmak için kişide istek oluşturur (Wood ve Bandura, 1989:366). Kişinin görevi yerine getirebileceğine olan inancı onu motive ederek çabalamasına yol açar (Stajkovic ve Luthans, 1998:248). Dış faktörlere kıyasla elinde bulundurduğu bu içsel güç öz yetkinlik kavramının bir başka özelliğidir.

Önceki araştırmalar, yüksek öz yetkinliğin eğitim, öğretim, spor ve yönetim gibi geniş çalışma yelpazesinde performansı geliştirdiğini ortaya koymaktadır (Shea ve Howell, 2000:794). Bir kişinin belirli görevleri yerine getirebileceğine olan inancı, daha iyi performansa katkıda bulunur. Öz yeterliği yüksek bireyler, çeşitli görevlerde iyi performans gösterme eğilimindedirler (Bandura, 2012:22; Stajkovic ve Luthans, 1998:250). Buna karşın, düşük öz-yeterlik bireyleri yeteneklerini aştığına inandıkları görev ve durumlardan kaçınmaya eğilimlidirler. Dolayısıyla hata işleme davranışında bir artış eğilimi gözlenir. Geçmiş çalışmalar, motivasyon faktörlerinin performans düzeyini artıran çaba seviyesine olumlu etkileri konusunda destek sağlar (Awasthi ve Pratt, 1990:804). Yukarıdaki tartışmalara dayanarak, öz yetkinliğin hata işleme davranışı üzerinde benzer bir olumlu etki sağlayacağı savunulmaktadır. Çevre kişinin kendine olan algısını etkileyerek davranışlarında değişmelere yol açabilir, kişinin kendine olan bakış açısı sosyal çevresini etkileyecek davranışlarda bulunmasına sebep olabilir. Bireyler düşünce, his ve hareketlerini denetim edebilecekleri bir iç mekanizmaya sahiptir. Bu iç mekanizma bireylerin davranışlarını ve çevrelerini etkiler. Öz yetkinlik inancı sosyal bilişsel kuramın odak noktasıdır (Stajkovic ve Luthans, 1998:243). Sosyal bilişsel kuramın bileşenleri arasında öne çıkan en önemli kavram öz yetkinlik inancı olmuştur. Bandura, kurama ek olarak yapılan çalışmalar neticesinde davranışa sebep olan en önemli unsurun kişinin herhangi bir görevi yerine getirebileceğine olan inancı olduğunu tespit etmiştir. Kişi bu inancı kendi deneyimlerinden edinebileceği gibi başkalarını gözlemleyerek de edinebilir.

Bu çalışmada öz yetkinlik inancı, hata işleme davranışı arasındaki ilişki sorgulanmıştır. Birçok araştırmanın sonucuna göre bireylerin performansları üzerinde öz yetkinlik inancı pozitif yönde döngüsel bir etkileşime sahiptir. Yani geçmiş performanslardan edinilen deneyimler kişinin öz yetkinliğini aynı yönde geliştirirken, öz yetkinlik inancının seviyesinin artışı veya azalışı da gelecek performansın aynı yönde artıp azalmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla hata işleme sıklığında bir azalma olacaktır. Öz yetkinlik inancının düzeyi ile altı çizilen olgu, kişinin “ne derece zorlukta” bir görevi başarıyla tamamlayabileceğine olan inancıdır (Stajkovic ve Luthans, 1998:244). Düzey, işin zorluk derecesidir, bazı kaynaklarda seviye (level) olarak da yer almaktadır (Chen vd., 2001:66). Burada vurgulanan; zorluk derecesidir, birey orta düzeyde zorluğa sahip olduğunu düşündüğü bir görevde başarılı olacağına inanırken, düzeyi arttırıldığında inancı düşebilir. Öz yetkinlik inancının kuvveti ise düzey ile ilgili verilen kararın sağlam ya da zayıf olma derecesidir (Stajkovic ve Luthans, 1998:245).

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİ VE UYGULAMASI

3.1 Hipotezlerin Oluşturulması

Hata yapmak işletmelerin beklenen hedeflerine ulaşmasını engelleyen önemli bir faktördür. Muhasebe süreçleri, nitelik ve yapı olarak hata yapmaya çok uygun işlem durumlarını barındırmaktadır. Ancak hata işleme davranışının gerçekleşme sıklığının yüksek ya da düşük olmasında bireysel ve organizasyonel faktörlerinde etkisi mevcuttur. Bu bağlamda bireysel bir faktör olan öz yetkinlik ile kurumsal bir faktör olan iç denetim etkinliğinin hata işleme davranışına etkilerinin işletmenin hata yönetim perspektifi bağlamında incelenmesi ve araştırılması önem taşımaktadır. Güçlü öz yetkinlik inancına sahip olan insanlar kendilerine daha yüksek hedefler

oluşturur ve bu doğrultuda davranırlar. Zor görevler karşısında daha da motive olarak çalışan bu bireylerin başarılı kişiler olması beklenir.

Öz yetkinlik inancı düşük olan kişiler kendilerine verilen görevlerin zorluğundan kaygılanarak kapasitelerini olduğundan daha da aşağıya çekerler. Dolayısıyla hata işleme sıklıklarında bir artış olur. Öz yetkinlik inancı yüksek olan bir çalışan görevi yerine getirdiği takdirde karşılaşacağı sonucun anlamsız olduğunu düşünürse kendine güvenmesine rağmen performans için çabalamayacaktır. Diğer bir değişle işletmenin hata yönetim yaklaşımı kişinin öz yetkinliğine etki edecektir. Aynı şekilde iç motivasyona zaten sahip olmayan düşük öz yetkinlik inancına sahip çalışan ise işi başarmak için çaba harcamaz. Her iki durumda da kişiler için anlamlı olacak onları motive edecek olan sonuçlar ve ödüller performans için çaba sarf etmelerine sebep olacaktır (Pajares, 1996:545). Hata işleme ve öz yetkinlik birbirini besleyen iki faktördür. Öz yetkinlik inancı yüksek olan kişilerin başarılı performans sergileme olasılığı da yüksektir. Kendini yüksek düzeyde yetkin gören çalışan gereken düzeyde çaba sarf ederek başarılı çıktılara ulaşır ve hata işleme davranışlarının frekans azalır. Diğer yandan düşük seviyede öz yetkinliğe sahip olan çalışanlar çaba sarf etmez ve başarısız olurlar (Stajkovic ve Luthans, 1998:257). Ancak unutulmaması gereken önemli bir detay; yüksek öz yetkinlik inancının her zaman başarılı performansa sonuçlanacağı kesin olmayışdır.

Öz yeterliği yüksek bireyler sorunlarla baş edebilmekte ve işlerine başarı ile devam edebilmektedir ve stratejilerini test edip revize edeceklerdir (Gist ve Mitchell, 1992:202; Wood vd., 2000:438). Yüksek Öz-yeterlik bireyleri, kendi seçtikleri seçimleri yapmadan ve çabalarını başlatmadan önce algılanan yeteneklerini tartmakta, değerlendirmekte ve entegre etmektedirler ki sahip olunan bu özellik hata işleme davranışını azaltıcı etki yapar. Dolayısıyla yüksek öz yeterlik, iş performansında sürekli iyileşmelere neden olur. Buna karşılık kendilerini düşük öz-yeterlik sahibi olarak algılayan bireyler çabalarını zamanından önce durduracak ve görevi yerine getiremeyeceklerdir (Stajkovic ve Luthans, 1998:255). Muhasebe işlem ve hataları bağlamında, yüksek öz-yeterlik derecesine sahip muhasebeciler, öz-yeterlik düzeyinin düşük olduğu muhasebecilerden daha iyi performans göstermeleri beklenmektedir ve hata işleme düzeyleri daha düşük olmaktadır. Öte yandan, etkin iç denetim fonksiyonuna sahip kuruluşlar, kendi içinde hata tespit etme işlevine sahip olmayanlardan daha başarılı olmaktadır (Corama vd., 2006:551; Omar ve Abu Bakar, 2012:19; Radu, 2012:116).

İç denetim sistemi, bir kuruluşu belirlenmiş hedeflerine ulaşmaya yönlendiren bir süreç olarak hizmet etmektedir (Jokipii 2010:120). Bu nedenle, tüm işletmeler, iyi yönetimi geliştiren etkisini dikkate alarak denetim sisteminin etkinliğini, iç denetim fonksiyonunu ve organizasyon politikalarını iyileştirmelidir (Suyono ve Hariyanto, 2011:1240). Niteliği ve kapsamı itibarı ile muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesinde hata/hatalar yapmak olası bir durumdur. Hataların nedenleri ve sonuçları ile birlikte hataların tekrarının veya kronikleşmesinin de önlenmesi muhasebe mesleğinin ve kurumsal muhasebe sisteminin başarısı için değerlidir. Esnek veya önleyici hata yönetim anlayışları işletmelerin iç denetim etkinliği kadar, muhasebecilerin öz yetkinliğini de etkilemekte ve hata işleme davranışını şekillendirmektedir. Hata yönetimi ve hata yönetim kültürü organizasyonel nihai hedefler kadar, muhasebe sisteminin başarısı içinde etken faktörlerdendir. Kurumsal hata yönetiminde istenilen sonuçlara ulaşılabilmesi için ise etkin bir iç

denetim mekanizmasının, olması kurumun hatalara karşı esnek bir tutum sergileyebilmesi de hayatidir. Bu değerlendirmelerin doğrultusunda araştırmada aşağıdaki ana hipotezler ve alt hipotezler kurulmuştur.

H1: İşletmelerin hata yönetimi anlayışı muhasebecilerin hata işleme davranışını olumlu etkilemektedir.

H1a: İşletmelerin esnek hata yönetimi anlayışına sahip olması muhasebecilerin mekanik hata işleme davranışını olumlu etkiler.

H1b: İşletmelerin önleyici hata yönetimi anlayışına sahip olması muhasebecilerin mekanik hata işleme davranışını olumlu etkiler

H1c: İşletmelerin esnek hata yönetimi anlayışına sahip olması muhasebecilerin kavramsal hata işleme davranışını olumlu etkiler.

H1d: İşletmelerin önleyici hata yönetimi anlayışına sahip olması muhasebecilerin kavramsal hata işleme davranışını olumlu etkiler

H2: İç denetim etkinliği, muhasebecilerin hata işleme davranışını pozitif etkiler.

H2a: İç denetimin etkinliğinin iç kontrol sisteminin etkinliği faktörü muhasebecilerin mekanik hata işleme davranışını pozitif olarak etkiler

H2b: İç denetimin etkinliğinin risk yönetim alt faktörü muhasebecilerin mekanik hata işleme davranışını pozitif olarak etkiler

H2c: İç denetimin etkinliğinin iç ve dış denetçiler arası ilişkiler faktörü muhasebecilerin mekanik hata işleme davranışını pozitif olarak etkiler

H2d: İç denetimin etkinliğinin denetim komitesinin efektifliği boyutu muhasebecilerin mekanik hata işleme davranışını pozitif olarak etkiler

H2e: İç denetimin etkinliğinin denetim tecrübesi boyutu muhasebecilerin mekanik hata işleme davranışını pozitif olarak etkiler

H2f: İç denetimin etkinliğinin iç kontrol sisteminin etkinliği faktörü muhasebecilerin kavramsal hata işleme davranışını pozitif olarak etkiler

H2g: İç denetimin etkinliğinin risk yönetim alt faktörü muhasebecilerin kavramsal hata işleme davranışını pozitif olarak etkiler

H2h: İç denetimin etkinliğinin iç ve dış denetçiler arası ilişkiler faktörü muhasebecilerin kavramsal hata işleme davranışını pozitif olarak etkiler.

H2i: İç denetimin etkinliğinin denetim komitesinin efektifliği boyutu muhasebecilerin kavramsal hata işleme davranışını pozitif olarak etkiler.

H2j: İç denetimin etkinliğinin denetim tecrübesi boyutu muhasebecilerin kavramsal hata işleme davranışını pozitif olarak etkiler.

H3: Muhasebecilerin öz yetkinlik seviyesi, işletmenin hata yönetim anlayışının muhasebecilerin hata işleme davranışına etkisinin derecesini moderator olarak etkiler.

H4: Muhasebecilerin öz yetkinlik seviyesi, iç denetim etkinliğinin muhasebecilerin hata işleme davranışına etkinin derecesini moderator olarak etkiler.

3.2 Ölçüm Aracı ve Araştırmanın Uygulaması

Araştırmanın gerçekleştirilebilmesi için, İstanbul'da faaliyet gösteren şirketlerde yüz yüze görüşme tekniği kullanılarak iletim sağlanmıştır. Ana kütlenin sahip olduğu hacmin büyüklüğüne dikkatle yapılan örnekleme yapılarak 186 firma ziyaret edilmiş ve bunların 57 tanesinde anket gerçekleştirilmiştir. Firmalarda görev yapan çalışanların 124 tanesinde geri dönüş sağlanmış ve bunların 115 adetinin veri işleme ve değerlendirme yönünden uygun değerlere sahip olduğu belirlenmiştir. Muhasebecilere iletimi yapılan soru belgelerinin oluşturulma süreci literatür taramasının öncülüğünde ortaya konan ve sistematik bilimsel yaklaşıma göre oluşturulan soruların kullanım kolaylığı, okunabilirlik gibi kriterler dikkate alınarak hazırlanmasından oluşmaktadır. Anket yer alan hata yönetim anlayışına ait faktörler (esnek hata yönetim anlayışı, önleyici hata yönetim anlayışı) beşli likert tarzında bu çalışma için özel olarak oluşturulan 6 soru ile , iç denetim etkinliğine ait alt faktörlere (iç kontrol sisteminin etkinliği, risk yönetim, denetim tecrübesi, iç ve dış denetçiler arası işbirliği, denetim komitesinin etkinliği) bu çalışma için oluşturulan 12 soruyla, öz yetkinlik faktörü Kozlowski, Gully, Brown, Salas, Smith ve Nelson (2001) 'den uyarlanan dört maddeli ölçek kullanılarak ölçüldü. Enstrüman, bir görevi yerine getirirken zorlukları etkili bir şekilde çözmek için bireylerin baş etme ve başarıma becerilerini ölçer. Mekanik hata işleme davranışı bu çalışma için oluşturulan 3 soru ve kavramsal hata işleme davranışı ise bu çalışma için oluşturulan 3 soru ile ölçüldü. Anket formunda temel faktörlere ilave olarak bilimsel derinliğini artırmaya dönük denetim değişkenlerini tespit eden sorulara da yer verilmiştir.

3.3 Araştırmanın Bulguları ve Tespitler

Ölçüm aracı vasıtasıyla yordanan data seti öncelikle tanımlayıcı istatistikler bakımından analize alınmıştır. Tanımlayıcı istatistiklerin ardından ikinci aşamada araştırma değişkenlerine ait hipotez testlerinin gerçekleştirilmesi için regresyon analizi yapılmıştır. Ayrıca kontrol değişkenlerinin ortaya çıkardığı kategorik farklılığı belirlemek ve yansıtılabilmek için varyans analizi gerçekleştirilmiştir. Tablo 1'de muhasebecilere ait birey özelliklere ve çalıştıkları işletmelere ait organizasyon özellikleri görülmektedir.

Tablo 1. Muhasebecilere Ait Bireysel ve Organizasyonel Bulgular

		N	%
Meslek Ünvanı	Muhasebe Müdürü	4	3
	Muhasebe Md. Yrd./Şef	8	6
	Muhasebe Çalışanı/Uzmanı	93	82
	Muhasebe Stajeri	10	8
Mesleki Görev Süresi	1-3 Yıl	28	24
	4-6 Yıl	46	40
	7-10 Yıl	34	30
	11 Yıl ve Üzeri	7	6
Cinsiyet	Kadın	39	34
	Erkek	76	56
İşletmede Görevli Denetim Personeli Sayısı	1-6 Arası	96	86
	7 kişi ve üzeri	19	14
Günlük Tamamlanan İş Adeti (İş Yüğü) (Fatura/İrsaliye Düzenleme ve Girişi, Defter Kaydı (Muhasebe Fişleri Düzenleme), Cari Hesap Kontrolü, Belge Dosyalama ve Arşivleme, Müşteri ve Satıcılarla Mutabakat (Görüşme), Toplantı Düzenleme/Katılım, Sipariş Takibi/Stok Kontrol/Envanter, Maliyet Hesaplama, Rapor Hazırlama)	1-5 İş	16	14
	6-10 İş	47	40
	11-15 İş	29	25
	15 İş ve Üzeri	23	21

İşletmenin Sektörü		
Elektrik-Elektronik	12	21
Gıda-İçecek	7	13
Perakende-Bilgisayar	11	19
Ulaştırma-Seyahat	15	26
Üretim-Makine	3	5
İnşaat-Diğer	9	16

Ankete dahil olanların %82'si muhasebe departmanında görev alan ancak yönetici pozisyonunda bulunmayanlardan oluşmaktadır. Katılımcıların mesleki tecrübeleri incelendiğinde ise 1-6 yıl aralığında deneyime sahip olanların toplam %64 (40+24) olduğu anlaşılmaktadır. Diğer yandan 7 ve üzeri sürede muhasebe deneyimine sahip bireylerin oranı %36'dır. Kurum bazlı bakıldığında iç denetçi sayısının çoğunlukla 1-6 arasında olduğu (%86) görülmektedir. İş yükleri açısından incelendiğinde ise günlük görev adeti nicel olarak 1-5 arası olanların %14, 6-10 arası olanların %40, 11-15 arası olanların %25 ve 15'ten daha fazla iş adeti olanların %21 olduğu görülmektedir. Günlük olarak en fazla yapılan iş, fatura kaydı, belge ve defter düzenleme, dosyalama, sipariş ve stok takibi belirlenmiştir. Soru formunda yer alan değişkenlere ait katılımcıların verdiği yanıtların ortaya çıkardığı aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri aşağıdaki Tablo 2'te görülebilir.

Tablo 2. Araştırma Değişkenlerine Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	Alt Değişken	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Muhasebe Denetiminin Etkinliği	İç Kontrol Sisteminin Etkinliği	3.09	0.15
	Risk Yönetimi	2.29	0.04
	İç ve Dış Denetçiler Arası İlişkiler	1.34	0.22
	Denetim Komitesinin Etkinliği	3.76	0.19
Hata Yönetim Anlayışı	Denetim Tecrübesi	3.21	0.57
	Esnek Hata Yönetim Anlayışı	2.81	0.17
	Önleyici Hata Yönetim Anlayışı	3.39	0.40
Muhasebe Hatası	Mekanik Hata İşleme Davranışı	4.21	0.36
	Kavramsal Hata İşleme Davranışı	3.48	0.08
Öz Yetkinlik		3.79	0.20

Faktör değerlerinin daha nicel istatistik değerlendirmelere uygunluğunun tespiti için basıklık (kurtosis) ve çarpıklık (skewness) verileri değerlendirilmiştir. Söz konusu çarpıklık değeri -1.96 ile +1.96 ve %5 anlamlılık seviyesinde normal kabul edilirken, -3 ile +3 arasındaki basıklık değerleri de %5 anlamlılık düzeyinde normal dağılımı uygun olduğunu ifade eder. Araştırma veri seti üzerinde yapılan analizde çarpıklık değerinin 0.64 ve basıklık değerinin 1.7 olduğu ispatlanmış dataların normal dağılım gösterdiği anlaşılmaktadır. Elde edilen verilerin güvenilirliği ve geçerliliğinin test edilmesi ve anlamlı bilimsel bağlantılar gösterdiğini anlayabilmek için öncelikle faktör analiz yapılmıştır. Faktör analizinde amaç soru yüklerinin ait oldukları faktörü belirlemektir. Bu bağlamda, $\chi^2 = 138.43$, $p < 0.01$; RMSEA=0.07; GFI=0.94; NNFI=0.91; CFI=0.93 değerlerindedir. Soru maddeleri doğrulayıcı faktör analizine göre araştırma için uygunluk taşımaktadır. 0.70'den yukarı faktör yükü değeri maddeler aynı faktörün unsurları olarak derlenebilmektedir. Kompozit güvenilirliği ve Crombach Alfa değerleri de istatistiksel analizler için gerekli alt yapının varlığını ispatlamaktadır. Değişkenlerin geçerliliğini analiz edebilmek için Fornell ve Larcker'ın AVE (Average Variance Extracted) değeri kullanılmıştır. 0.50 noktası analiz

için anlamlı referans değerine işaret etmektedir. Tablo 3'te Söz konusu geçerlilik bilgileri görülmektedir.

Tablo 3: Güvenirlilik ve Geçerlilik Değerleri

Değişken	Alt Değişken	Composit Reliability	Cronbach Alfa	AVE	vAVE
Muhasebe Denetiminin Etkinliği	İç Kontrol Sistemi Etkinliği	0.72	0.72	0.63	0.79
	Risk Yönetimi	0.84	0.77	0.69	0.83
	İç ve Dış Denetçiler Arası İlişkiler	0.83	0.74	0.72	0.85
	Denetim Komitesinin Etkifliliği	0.75	0.80	0.68	0.77
	Denetim Tecrübesi	0.77	0.86	0.71	0.84
Hata Yönetim Anlayışı	Esnek Hata Yönetim Anlayışı	0.81	0.85	0.74	0.86
	Önleyici Hata Yönetim Anlayışı	0.84	0.86	0.79	0.89
Muhasebe Hatası	Mekanik Hata İşleme Davranışı	0.72	0.74	0.79	0.89
	Kavramsal Hata İşleme Davranışı	0.73	0.75	0.77	0.88
Öz Yetkinlik		0.70	0.72	0.75	0.87

Değişkenlerin toplu olarak doğrusal ilişkilerine dair analiz detaylarını gösteren korelasyon matrisi Tablo 4'te bulunmaktadır.

Tablo 4: Korelasyon Matrisi

	İç Kontrol Sistemi Etkinliği	Risk Yönetimi	İç ve Dış Denetçiler Arası İlişkiler	Denetim Komitesinin Etkifliliği	Denetim Tecrübesi	Esnek Hata Yönetim Anlayışı	Önleyici Hata Yönetim Anlayışı	Mekanik Hata İşleme Davranışı	Kavramsal Hata İşleme Davranışı	Öz Yetkinlik
İç Kontrol Sistemi Etkinliği	1									
Risk Yönetimi	0.201**	1								
İç ve Dış Denetçiler Arası İlişkiler	0.194**	0.091	1							
Denetim Komitesinin Etkifliliği	0.340*	0.142**	0.177**	1						
Denetim Tecrübesi	0.105	0.067	0.083	0.440*	1					
Esnek Hata Yönetim Anlayışı	-0.138**	0.044	0.112	0.107	0.181**	1				
Önleyici Hata Yönetim Anlayışı	0.254**	0.180**	0.127	0.183**	0.095	-0.259**	1			
Mekanik Hata İşleme Davranışı	0.303*	0.043	0.189**	0.200**	0.252	0.206**	0.307*	1		
Kavramsal Hata İşleme Davranışı	0.266**	0.029	0.174**	0.170**	0.204	0.159**	0.285*	0.336*	1	

Öz Yetkinlik	0.217**	0.071	0.068	0.105	0.133	0.152**	0.050	0.196*	0.189**	1
--------------	---------	-------	-------	-------	-------	---------	-------	--------	---------	---

*p<0.01, ** p<0.05, ***p<0.10 pearson korelasyon

İç denetim etkinliğinin belirleyicilerinden olan iç kontrol sisteminin verimliliği ile denetim komitesinin etkinliği ve önleyici hata yönetim anlayışı arasında pozitif korelasyon görülmektedir. Buna karşın etkin iç kontrol sistemi yapısı ile esnek hata yönetim anlayışı arasında negatif yönlü bağıntı belirlenmiştir ($r=-0.138$). Diğer bir ifade ile iç kontrol sistemi etkin yapılarda esnek hata yönetim anlayışından ziyade önleyici hata yönetim anlayışı tercih edilmektedir. İç kontrol sisteminin etkinliği ile hata türleri arasındaki bağıntı ise etkin bir sistemin hem mekanik hata hemde kavramsal muhasebe hataları ile pozitif korelasyon içinde olduğu anlaşılmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği ile muhasebecilerin yetkinlik değerleri arasında da anlamlı bir ilişki olduğu ($r=0.217$) tespitlidir. İç kontrol sisteminin etkinliği ile denetim tecrübesi arasında ise negatif veya pozitif doğrusal bir ilişki bulunmamaktadır ($r=0.105$). İç denetim etkinliğinin bir diğer alt boyutu olan denetçiler arası ilişkiler ile hata yapma davranışı arasında pozitif yönlü bağıntı vardır. Hata yönetim anlayışı ile hata türleri arasındaki bağıntı ise pozitif ve anlamlı bulunmuştur. Öz yetkinlik ile hata işleme davranışı birbirileri ile orantısal olarak ilişkilidir. Korelasyon analizinden sonra hipotezler test edilmiştir.

Hipotez 1'de belirtilen işletmelerin hata yönetim anlayışının muhasebecilerin hata işleme davranışına olan etkisinin incelenmesi sonucunda esnek hata yönetim anlayışına sahip işletmelerde muhasebecilerin mekanik hata işleme davranışında olumlu bir değişim orta çıktığı yapılan regresyon analizinde ortaya çıkmaktadır ($\beta=0.214$, $t=8.021^{**}$ ve $p=0.061$). Bulguların neticesinde H1a kabul edilmiştir. Dolayısıyla esnek hata yönetimi muhasebecilerin mekanik hata yapma eğilimini azalmaktadır. Önleyici yönetim anlayışının mekanik hatalar üzerindeki etkisini inceleyen hipoteze dair bulgular ise ($\beta =0.227$, $t=9.184^{**}$ ve $p=0.035$) değerlerine sahiptir. Bu nedenle H1b hipotezi kabul edilmiştir. Ayrıca önleyici hata yönetim anlayışının mekanik hata davranışı üzerindeki etkisi esnek hata yönetim anlayışına göre daha önde gelmektedir. Esnek hata yönetim anlayışının kavramsal hatalar üzerindeki etkisi ise ($\beta=0.200^{***}$, $t=7.175$ ve $p=0.066$) bulgularında olduğu için H1c hipotezi kabul edilmiştir. Önleyici hata yönetim anlayışında kavramsal hataların azalmasında ve işleme sıklığının düşmesinde olumlu etkiye sahiptir ($\beta=0.216^{**}$, $t=8.481$ ve $p=0.041$). İç denetim etkinliğinin hata işleme davranışı üzerindeki etkileri Hipotez 2'de araştırılmıştır. İç denetim etkinliğinin, COSO denetim modeline göre iç kontrol sistemi etkinliği, risk yönetimi, denetim komitesinin efektifliği, denetçilerin tecrübesi, iç ve dış denetçiler arası ilişkiler olmak üzere beş alt faktörü vardır. İç kontrol sisteminin etkinliği alt faktörünün mekanik hata işleme davranışı üzerindeki etkisini irdeleyen H2a hipotezi için ($\beta=0.222$, $t=8.383^{**}$ ve $p=0.048$) değerleri elde edilmiş ve hipotez doğrulanmıştır. Kontrol sisteminin etkinliği arttıkça, muhasebe çalışanları daha dikkatli davranmakta ve mekanik türde hataları daha az yapmaktadır. Risk yönetiminin mekanik hata üzerindeki etkisi ise ($\beta=0.097$, $t=1.135$ ve $p=0.182$) olarak belirlenmiş ve H2b hipotezi red edilmiştir. Risk yönetiminin mekanik hata işleme davranışının iyileşmesi üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. İç ve dış denetçiler arası ilişkilerin mekanik hata işleme üzerindeki etkisi 10% anlamlılık seviyesinde ($\beta=0.141$, $t=3.277^{***}$, ve $p=0.065$) ispat edilmiştir. Kurumda görev alan iç ve dış denetçiler arası iletişimin güçlü olması, muhasebecilerin de görev performansını etkilemekte ve mekanik hata işleme davranışını azaltıcı etki yapmaktadır. Bu nedenle H2c hipotezi kabul edilmiştir. Denetim

komitesinin etkinliğide mekanik hata yapma davranışını olumlu etkilemektedir ($\beta=0.154$, $t=3.808^{***}$ ve $p=0.063$). Diğer yandan denetçilerin tecrübesi, muhasebecilerin mekanik hata

Tablo 5. Hata Yönetim Anlayışı ve İç Denetim Etkinliğinin Hata İşleme Davranışına Etkileri

	Mekanik Hata					Kavramsal Hata				
	β	t-değeri	p-değeri	R ²	Hipotez	β	t-değeri	p-değeri	R ²	Hipotez
İç Kontrol Sistemi Etkinliği	0.222	8.383 ^{***}	0.048	10.3%	H2a: Kabul	0.171 ^{***}	5.109	0.050	8.3%	H2f: Kabul
Risk Yönetimi	0.097	1.135	0.182	1.8%	H2b: Red	0.078	0.436	0.280	1.8%	H2g: Red
İç ve Dış Denetçiler Arası İlişkiler	0.141	3.277 ^{***}	0.065	3.2%	H2c: Kabul	0.106	1.275	0.163	2.6%	H2h: Red
Denetim Komitesinin Etkifliliği	0.154	3.808 ^{***}	0.063	3.3%	H2d: Kabul	0.135 ^{***}	3.609	0.091	2.7%	H2i: Kabul
Denetim Tecrübesi	0.109	1.201	0.140	2.2%	H2e: Red	0.100	1.098	0.147	2.3%	H2j: Red
Esnek Hata Yönetim Anlayışı	0.214	8.021 ^{**}	0.061	10.8%	H1a: Kabul	0.200 ^{***}	7.175	0.066	9.8%	H1c: Kabul
Önleyici Hata Yönetim Anlayış	0.227	9.184 ^{**}	0.035	11.5%	H1b: Kabul	0.216 ^{**}	8.481	0.041	10.0%	H1d: Kabul
İş Yüklü Sayısı (Kontrol Değişkeni)	0.128	2.436 ^{***}	0.077	2.0%		0.027	0.396	0.163	0.90%	

* $p<0.01$, ** $p<0.05$, *** $p<0.10$

işleme davranışı üzerinde anlamlı bir etkiye sâpi olmadığından H2e hipotezi red edilmiştir ($\beta=0.109$, $t=1.201$ ve $p=0.140$). İç kontrol sisteminin etkinliği muhasebecilerin kavramsal hata işleme davranışını olumlu etkilemekte ve bu türde hataların azalmasına yardımcı olmaktadır. H2f hipotezi elde edilen ($\beta=0.171^{***}$, $t=5.109$ ve $p=0.050$) bulguları doğrultusunda kabul edilmiştir. Risk yönetiminin kavramsal hatalar üzerindeki etkisini değerlendiren H2g hipotezi ile iç ve dış denetçiler arası iletişimin kavramsal hata işleme davranışı üzerindeki etkisini inceleyen H2h alt hipotezleri red edilmiştir. Ayrıca denetçilerin tecrübesi ile muhasebecilerin kavramsal hata işleme davranışları arasında anlamlı bir neden sonuç ilişkisi kurulamadığından H2j hipotezi red edildi. Bununla birlikte denetim komitesinin efektif çalışmasının kavramsal hata işleme davranışı üzerinde olumlu etkisi belirlendi ($\beta=0.171^{***}$, $t=5.109$ ve $p=0.050$). Analizlerde açıklanan varyans değerleri açısından Tablo 5'te hata yönetim anlayışının iç denetim sistemine göre daha etken bir kompozit faktör olduğu görülmektedir.

Tablo 6. Kompozit Modelde Varyans Değişmezliğinin Ölçümü

Değişken	Adım 1		Adım 2		Adım 3a			Adım 3b				Eşit	Tam Ölçüm Değişmezliği nin Kurulumu
	Kompozit Değişmezlik	Konfigrasyon Değişmezliği	Orijinal korelasyon	Kısmi Ölçüm Değişmezliği nin Kurulumu	Eşit Varyanslar	2.5%	97.5%	Eşit Ortalama -Orijinal Farkı (YÖY-DÖY)	2.5%	97.5%	Eşit		
İç Denetim Etkinliği	Evet	0.759	0.747	Evet	0.074	-0.334	0.500	Evet	-0.089	-0.192	0.298	Evet	Evet
Hata Yönetim Anlayışı	Evet	0.808	0.750	Evet	0.106	-0.305	0.461	Evet	-0.031	-0.206	0.275	Evet	Evet
Muhasebecilerin Hata İşleme Davranışı	Evet	0.659	0.642	Evet	0.044	-0.291	0.389	Evet	-0.070	-0.222	0.305	Evet	Evet

İş Yüklü Say Evet	0.675	0.62	Evet	0.039	-	0.37	Evet	-0.061	-	0.25	Evet	Evet
(Kontrol Değişkeni)		1			0.20	2	t		0.17	7	t	
					7				7			

YÖY: Yüksek Öz Yetkinlik, DÖY: Düşük Öz Yetkinlik

*p<0.01, ** p<0.05, ***p<0.10

Tablo 7. Muhasecilerin Hata İşleme Davranışı Üzerinde Çoklu Grup Direkt Etki Ölçümü

	Yüksek Öz Yetkinlik			Düşük Öz Yetkinlik			Permutasyon p	Anlamlılık
	R ²	β	p	R ²	β	p		
İç Denetim Etkinliği	23%	0.258	0.042	19%	0.206	0.054	0.119	Hayır
Hata Yönetim Yaklaşımı	28%	0.329	0.034	22%	0.218	0.049	0.037	Evet
İş Yüklü Sayısı (Kontrol Değişkeni)	3%	0.126	0.012	3%	0.081	0.120	0.106	Hayır

*p<0.01, ** p<0.05, ***p<0.10

Hipotez 1 ve Hipotez 2'nin test edilmesinden sonra araştırmanın moderatör değişkeni olan öz yetkinliğin hata işleme davranışı seviyesinde meydana getirdiği etkilerin incelendiği Hipotez 3 ve Hipotez 4'ün test edilmesi için kompozit modellerden yaklaşımı kullanılmıştır. Çalışmada dahil edilen değişkenler kompozit olarak modellendi. Bu değişkenler, boyutlar veya olgular gibi daha temel unsurlardan oluşan tasarım yapıları veya eserler olarak tanımlanabilir. Bu şekilde, kompozitler ilgili göstergelerinin veya boyutlarının doğrusal kombinasyonları olarak oluşturulur. Bir diğer ifade ile ana değişkeni oluşturan alt boyutlar tek bir faktörün aslında alt faktörü olduğu için kompozit halde değerlendirilir. Kompozit modelde öncelikle araştırma değişkenlerinin bu tür bir tasarım için uygunluğu değerlendirilmelidir. Modelin uygunluğunu gösteren üç aşamalı analize dair bulgular Tablo... 'da yer almaktadır. Kompozit modelde varyans değişmezliğine dair yapılan ölçümde değişkenlerin, Hipotez 3 ve Hipotez 4'ün test edilmesi için uygun olduğu anlaşılmaktadır. Varyans değişmezliğinin ölçümünden sonra araştırma örnekleme moderatör etkinin ölçümü için iki alt bölümü ayrılmıştır: yüksek öz yetkinlik düzeyi ve düşük öz yetkinlik düzeyi. Çalışmada yer alan muhasebecilerde yapılan bu çoklu gruplandırma için likert analizde yer alan değerler için 2.5 puanı sınır kabul edilmiştir. Buna göre 2.5 skordan daha fazla bir puana sahip olanlar yüksek öz yetkinliğe sahip olarak kabul edildi. Diğer yandan öz yetkinlik skoru 2.5'in altında olanlar düşük öz yetkinlik grubunda değerlendirildi. Katılımcıların 74'ü yüksek öz yetkinlik grubunda yer alırken geri kalan 45 kişi düşük öz yetkinlik düzeyinde yer aldı. Öz yetkinlik düzeyinin etkisini gösteren bulgular Tablo 7'de bulunmaktadır. Çoklu group direkt etki analizine göre muhasebe çalışanlarının öz yetkinlik seviyesi iç denetim sisteminin etkinliğinin hata işleme davranışı üzerindeki etkisinin deresini veya şiddetini değiştirmemekte ve anlamlı bir etki yapmamaktadır. Bu nedenle Hipotez 4 red edildi. Buna karşın öz yetkinlik seviyesi hata yönetim anlayışının hata işleme davranışı üzerindeki etkinin derecesini olumlu olarak artırmaktadır. Dolayısıyla Hipotez 3 kabul edilmiştir. Araştırmanın kontrol değişkeni olan iş yükü sayısı açısından bakıldığında ise öz yetkinlik seviyesi, iş yükünün hata işleme davranışı üzerindeki etkisini anlamlı olarak değiştirmemektedir.

SONUÇ

Organizasyonların uyguladıkları hata yönetim anlayışı ve sahip oldukları iç denetim etkinliği düzeyinin muhasebecilerin hata işleme davranışına etkisini inceleyen bu çalışmada birçok önemli sonuç ve bulguya ulaşılmıştır.

Öncelikle organizasyonel bir faktör olan hata yönetim anlayışının bireysel bir değişken hata işleme davranışına etkisini analiz etmiştir. Buna göre esnek hata yönetim anlayışının uygulanması muhasebecilerin hata işleme davranışını olumlu etkilemektedir. Bir başka ifade ile esnekliğin tercih edilmesi, muhasebecinin görev ile ilgili hissettiği baskıyı ve stresi daha iyi yönetebilmesine ve hata işleme sıklığını azaltmasına neden olmaktadır. Esneklik tercihi, muhasebecinin kaygı düzeyini azaltarak bireysel rahatlığı ve iyi olma durumunu beraberinde getirmektedir. Bu mekanik veya kavramsal hataların daha az yapılmasına sebep olmakta, beraberinde kurumun genel iş riski düzeyide düşmektedir. Esnek hata yönetim anlayışı hem mekanik türde muhasebe hatalarını hemde kavramsal türde muhasebe hatalarını olumlu etkilemekte ve tekrar etme düzeyini aşağıya çekmektedir. Hata yönetiminin ikinci stili olan önleyici hata yönetim anlayışı ile hata işleme davranışı arasındaki etkiye bakıldığında da olumlu sonuçların olduğu belirlenmiştir. İşletmenin, önleyici politikaları ve uygulamaları benimsenmesi, muhasebeci üzerinde esnek anlayıştan farklı olarak daha çok disiplin ve yaptırıma maruz kalma duygusunu öne çıkarmaktadır. Kişinin disiplin yaptırımına veya mevzuattan kaynaklanan bir sebeple problem yaşama ihtimali de hata işlemekten kaçınmak için bir etken haline gelmektedir. Önleyici hata yönetim anlayışı mekanik hataların giderilmesinde, kavramsal hataların giderilmesine göre daha fazla etki yapmaktadır.

İç denetim etkinliği ile muhasebecilerin hata işleme davranışına bir takım etkiler yapmaktadır. İç denetimin hata işleme davranışı üzerindeki en önemli boyutu organizasyonun sahip olduğu iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışmasıdır. Buna karşın kurumun risk yönetimi uygulamaları ve kurum denetçilerinin sahip olduğu denetim tecrübesi boyutları ile muhasebecilerin hata işleme davranışı arasında anlamlı bir bağlantı yoktur. Denetim komitesinin etkinliği de muhasebecilerin hem mekanik hatalarının hem de kavramsal hatalarının azalmasına yardımcı olmaktadır. Burada iç denetçilerin muhasebeciler ile yaptıkları işbirliği değerli hale gelmektedir. Kurumun iç denetçileri ile dış denetçiler arasındaki iletişim ise muhasebecilerin mekanik türde hatalar daha az yapmasına katkısı vardır. Ancak aynı katkı kavramsal hatalar için anlamlı değildir. Kavramsal türde hatalar muhasebecinin mesleki ve teknik bilgisinin yanı sıra kurumun strateji ve politikalarını da içselleştirmeyi gerektirdiğinden tespiti ve sakınılması daha zor bir hata türüdür. Araştırmanın moderatör değişkeni olan öz yetkinlik seviyesinin etkileri incelendiğinde ise hata yönetim anlayışının, hata işleme davranışına etkisi muhasebecinin öz yetkinlik düzeyine göre anlamlı bir değişim göstermektedir. Yüksek öz yetkinlik düzeyine sahip bireyler ile daha düşük öz yetkinlik düzeyine sahip bireylerin işletmenini hata yönetim anlayışından etkilenme dereceleri farklı olmakta, bu farklılıkta hata işleme davranışına yansımaktadır. Diğer yandan öz yetkinlik seviyesi, iç denetim etkinliğinin hata işleme davranışı üzerindeki etkisinin şiddetini anlamlı olarak değiştirmemektedir. Öz yetkinlik seviyesi hata yönetim anlayışı ile hata işleme arasında güçlü bir moderatör olarak yer alırken, iç denetim etkinliği ile hata işleme davranışı arasında aynı moderatör etkiyi göstermemiştir. Tespitler doğrultusunda, kurum yönetimlerinin bir hata yönetim anlayışının olması ve uygulanmasının gerektiği açıkça görülmektedir. Hata yönetimi, mekanik ve kavramsal hataların daha az yapılmasına sebep olmakta ve muhasebecilerin görev performanslarının iyileşmesine yardım etmektedir.

İşletmeler, kurum hata yönetim ikliminin muhasebecilerce anlaşılabilmesi için doğru politika ve kodları oluşturmalıdır. Denetim komiteleri ve muhasebeciler arasındaki iş birliği ve mesleki paylaşım artırılmalıdır. Hata yönetim ile amaçlanan hem muhasebe alanının ait hem de diğer

operasyonel alanlara ait hataların en aza indirgenmesidir. Bu amaçla her bir alan için özel hata yönetim yaklaşımları geliştirilebilir. İç denetim etkinliği, muhasebeciler ilgili görevlerin denetlenmesinde ve hataların giderilmesinde etkili bir araç haline getirilmeli, şirket stratejileri ve muhasebe politikaları bunu destekleyecek bir formatta tasarlanmalıdır. Öz yetkinlik bireysel bir faktör olmakla beraber hata yönetiminin, hata işleme davranışı üzerindeki etkisinin derecesini artırmaktadır. Muhasebecilerin öz yetkinliği yüksek bireyler arasından seçilmesi veya kurumsal davranışlarda bireylerin öz yetkinlik düzeylerini destekleyici yetkilendirme ve görevlendirme yapılması işletme kaynakları daha verimli kullanmaya katkı sunacaktır. Bu çalışmada bireysel faktör olarak öz yetkinlik değişkeni yer almaktadır. İleride yapılacak çalışmalarda ise diğer bireysel faktörlerde dikkate alınarak daha geniş bilimsel bulgulara ulaşılabilmektedir.

Kaynakça

- Awasthi, Vidya; Pratt, James (1990). "The Effects Of Monetary Incentives On Effort And Decision Performance: The Role Of Cognitive Characteristics". **The Accounting Review**, V:65, I:4, p:797-811.
- Bandura, Albert (2012). "On The Functional Properties Of Perceived Self-Efficacy Revisited", **Journal of Management**, V:38, I:1, p: 9-44.
- Barrett, M., Cooper, D. J., and Jamal, K. (2005). "Globalization And The Coordinating Of Work In Multinational Audits", **Accounting, Organizations and Society**, V:30, I:1, p. 1-24.
- Bowrin, Anthony. R. (1998). "Review And Synthesis Of Audit Structure Literature", **Journal of Accounting Literature**, V:17, p:40-71.
- Cannon, Mark, D.; Edmondson, Amy, C. (2005). "Failing To Learn And Learning To Fail (Intelligently): How Great Organizations Put Failure To Work To Innovate And Improve", **Long Range Planning**, V:38, I:3, p:299-319.
- Chen, G., Gully, S. M. and Eden, D., (2001). "Validation Of A New General Self-Efficacy Scale", **Organizational Research Methods**, V: 4, I:1, p:62-83.
- Corama, P., Fergusona, C, ve Moroney, R. (2006). "The Value Of Internal Audit In Fraud Detection", **Journal of Accounting and Finance**, V:48, I:4, p:543-59.
- Çapa-Aydın, Y., Uzuntiryaki-Kondakçı, E., Temli, Y. ve Tarkın, A. (2013). "Adaptation Of Sources Of Self-Efficacy Inventory Into Turkish", **Elementary Education Online**, V:12, I:3, p:749-758.
- Davies, Marlene (2009). "Effective Working Relationships Between Audit Committees And Internal Audit, The Cornerstone Of Corporate Governance In Local Authorities, A Welsh Perspective", **Journal of Management & Governance**, I:13, p:41-73.
- Dittenhofer, Mort (2001). "Internal Auditing Effectiveness: An Expansion Of Present Methods", **Managerial Auditing Journal**, V:16, I:8, p:443-450.
- Edmondson, Amy (1999). "Psychological Safety And Learning Behavior In Work Teams", **Administrative Science Quarterly**, I:44, p:350-383.
- Frese, Micheal; Keith, Nina. (2015). "Action Errors, Error Management And Learning In Organizations". **Annual Review of Psychology**, I:66, p:661-687.
- Fowzia, Rehana. (2010). "Co-Operation Between Internal And External Auditors: A Comparative Study On Nationalized And Foreign Banks In Bangladesh", **World Journal of Management**, V:2, I:2, p:22-35.

- Gilbert, C., Amalberti, R., Laroche, H., and Paries, J. (2007). "Errors And Failures: Towards A New Safety Paradigm", **Journal of Risk Research**, V:10, I:7, p:959-975.
- Gist, Marilyn, E.; Mitchell, Terence, R. (1992). "Self-Efficacy: A Theoretical Analysis Of Its Determinants And Malleability", **Academy Of Management Review**, V:17, I:2, P:183-211.
- Gold, A., Gronewold, U., and Salterio, S. E. (2014). "Error Management In Audit Firms: Error Climate, Type, And Originator", **The Accounting Review**, V:89, I:1, p:303-330.
- Goodman, P. S., Ramanujam, R., Carroll, J. S., Edmondson, A. C., Hofmann, D. A., and Sutcliffe, K. M. (2011). "Organizational errors: Directions for future research", **Research in Organizational Behavior**, I:31, p:151-176.
- Gronewold, Ulfert; Donle, Micheala. (2011). "Organizational Error Climate And Auditors' Predispositions Toward Handling Errors", **Behavioral Research in Accounting**, V:23, I:2, p:69-92.
- Gronewold, U., Gold, A. and Salterio, S.E. (2013). "Reporting Self-Made Errors: The Impact Of Organizational Error-Management Climate And Error Type", **Journal of Business Ethics**, V:117, I:1, p:189-208 .
- Hofmann, David, A.; Frese, Micheal (2011). "Errors, Error Taxonomies, Error Prevention, And Error Management: Laying The Groundwork For Discussing Errors In Organizations". In Hofmann, D. A., Frese, M. (Eds.), **Errors in Organizations**, New York: Routledge, p:1-44.
- Intakhan, Phaithun; Ussahawanitchakit, Phapruek. (2010). "Roles Of Audit Experience And Ethical Reasoning In Audit Professionalism And Audit Effectiveness Through A Moderator Of Stakeholder Pressure: An Empirical Study Of Tax Auditors In Thailand", **Journal of Academy of Business and Economics**, V:10, I:5, p:1-15.
- Jokipii, Annukka (2010). "Determinants And Consequences Of Internal Control In Firms: A Contingency Theory Based Analysis", **Journal of Management & Governance**, V:14, p:115-144.
- Keith, Nina; Frese, Micheal (2005). "Self-Regulation In Error Management Training: Emotion Control And Metacognition As Mediators Of Performance Effects", **Journal Of Applied Psychology**, I:90, P:677-691.
- Malone, Charles. F.; Roberts, Robin. W. (1996). "Factors Associated With The Incidence Of Reduced Audit Quality Behaviors", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, V:15, I:2, p:49-63.
- Mihret, Dessalegn Getie; Admassu, Mengistu Amare. (2011). "Reliance Of External Auditors On Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective", **International Business Research**, V:4, I:2, p:67-79.
- Munroa, Lois; Stewart, Jenny. (2011). "External Auditors' Reliance On Internal Auditing: Further Evidence", **Managerial Auditing Journal**, V:26, I:6, p:464-481.
- Omar, Normah; Abu Bakar, K. M . (2012). "Fraud Prevention Mechanisms Of Malaysian Government-Linked Companies: An Assessment Of Existence And Effectiveness", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, V:8, I:1, p:15-31.
- Owhoso, V. E., W. F. Messier, Jr. and J. G. Lynch, Jr. (2002). "Error Detection By Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review", **Journal of Accounting Research**, V:40, I:3, p:883-900.
- Owolabi, Sunday, A, & Dada, Samuel. O. (2011). "Audit Committee: An Instrument Of Effective Corporate Governance", **European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences**, I:35, p:173-183.

- Pajares, Frank (1996). "Self-Efficacy Beliefs In Academic Settings", **Review of Educational Research**, V:66, I:4, 543-578.
- Radu, Maria (2012). "Corporate Governance, Internal Audit And Environmental Audit – The Performance Tools In Romanian Companies", **Accounting and Management Information Systems**, V:11, I:1, p:112-130.
- Ramsay, Robert, J. (1994). "Senior/manager Differences In Audit Workpaper Review Performance", **Journal Of Accounting Research**, V:32, I:1, p:127-135.
- Reason, James (1997). "Managing the risks of organizational accidents", Hampshire, England: Ashgate Publishing.
- Shea, Christine. M.; Howell, Jane M. (2000). "Efficacy-Performance Spirals: An Empirical Test", **Journal of Management**, I:26, p:791.-812
- Schulman, P.R., , Roe E, Van Eeten M. and De Bruijne, M. (2004). "High Reliability And The Management Of Critical Infrastructures", **Journal of Crisis and Contingency Management**, I:12, p:14-28.
- Stajkovic, Alexander. D.; Luthans, Fred (1998). "Self-Efficacy And Work-Related Performance: A Meta-Analysis", **Psychological Bulletin**, V:124, I:2, p:240-261.
- Sutcliffe, Kathleen.M.; Vogus, Timothy. (2003). "Organizing For Resilience". In Cameron KS, Dutton JE, & Quinn RE (Eds.), **Positive Organizational Scholarship**, San Francisco: Berrett-Koehler, p:94-110.
- Suyono, Eko; Hariyanto, Eko (2012). "Relationship Between Internal Control, Internal Audit, And Organization Commitment With Good Governance: Indonesian", **China-USA Business Review**, V:11, I:9, p:1237-1245.
- Van Dyck, C., M. Frese, Baer, M. and Sonnentag, S. (2005). "Organizational Error Management Culture And Its Impact On Performance: A Two-Study Replication", **Journal of Applied Psychology**. V:90, I:6, p:1228-1240.
- Weick Karl, E., & Roberts Karlene, H. (1993). "Collective Mind In Organizations: Heedful Interrelating On Flight Decks", **Administrative Science Quarterly**, I:38, p:357-381.
- Weick, Karl, E., & Sutcliffe, Kathleen. M. (2006). "Mindfulness And The Quality Of Organizational Attention", **Organization Science**, I:16, p.409-421.
- Weick K.E., Sutcliffe K.M., and Obstfeld D. (1999). "Organizing For High Reliability: Processes Of Collective Mindfulness". In Staw, B.M., & Cummings, L.L. (Eds.), **Research in Organizational Behavior**, Greenwich, CT: JAI Press, p:81-123.
- Wood, Robert; Bandura, Albert. (1989). "Social Cognitive Theory Of Organizational Management", **Academy of Management Review**, V:14, No:3, p:361-384.