Değişim Mühendisliği Temelinde Muhasebe Bürolarının Reorganizasyonu: İstanbul'daki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirliklerde Bir Araştırma

Reorganization of Reengineering Depending Accounting Firm: A Study in Public Accountancy in Istanbul

Asst. Prof. Dr. Cihat Kartal (Kırıkkale University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Recep Yücel (Kırıkkale University, Turkey)
Prof. Dr. Mustafa Kara (Abant İzzet Baysal University, Turkey)

Abstract

After globalization; living in the most profound effects of the accountancy profession dimensions of internationalization; already in an office, is considered as an occupation area of the execution of local operations. However; ACCA, XBRL, concepts such as IFRS or strategic partnerships, demonstrate the need to be addressed in the international integration process of this profession. Today, local thinking, just considering the fact that reveal the results beyond the local competence; think of the international dimension of such a formation or to be accredited, the reconsideration of the existing accountancy organizational structure and will need to run the restructuring process in this direction.

1 Giriş

Bir işletmenin yönetsel nitelikteki kararlarının önemli bir bölümü, sayısal nitelikli verilerden sağlanmaktadır. Bu anlamda, işletmenin muhasebe işlevi, yönetimin karar almasına esas teşkil edebilecek sayısal verileri sağlayan ve teknik nitelikteki tek bilgi kaynağıdır. Muhasebe örgütlerinin sağladığı bilgiler esasında, planlar ve maliyet standartları oluşturulmaktadır. Bu sayede, bütçeler hazırlanarak hedeflerde neyin yapılması ve nereye erişilmesi gerektiği ortaya konulmaktadır. Böylece, muhasebe organizasyonlarınca düzenlenen denetim ve sorumluluk raporları da, neyin ne oranda gerçekleştirilmekte olduğunu göstererek yürütme çalışmalarını yönlendiren ana unsurlardır (Lebibyalkın; 2015). Bilişim çağında bilginin ne denli önemli olduğundan hareketle, bir üretim faktörü olarak ta algılanmasının gerekliliği yadsınmayacak kadar önem göstermektedir. Aynı zamanda muhasebe meslek mensupları sayısal bilgiyi üretmenin yanı sıra, bunu yönetme becerisi gerekmektedir (Xing;2015). Bu gerekçeler ışığında, işletmelerin amaçları ve hedeflerine yönelik doğru karar vermelerini katkı verdiği düşünölen muhasebe ofislerinin, değişim mühendisliği yaklaşımı ile reorganizasyonu önem kazanmaktadır. Ancak, muhasebe ofislerinde değişimi gerekli kılan sebepleri ortaya konması, bunun ne yönde gerçekleşebileceğinin de ifade edilebilmesi gereklidir. Bu amaçla çalışmada; değişim mühendisliği süreç olarak incelenerek, muhasebe ofislerinin reorganizasyonu kapsamında, İstanbul'daki serbest muhasebeci mali müşavirliklerde yapılan bir uygulama ile bunun sonuçları ortaya konmaya çalışılmıştır.

2 Değişim ve Reorganizasyon Kavramına Genel Bir Bakış

Reorganizasyon kavramı, küreselleşmenin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Zira küreselleşme ile yönetimdeki anlayışlar değişim göstermekte ve bunun sonucunda yeni değerler ortaya çıkmaktadır. Bunlar; ürün kalitesini geliştirmek, hizmet, çevrim zamanı ve maliyetlerin azaltılmasıdır (Johansson vd.,1993, Boone ve diğ.,2011). Diğer yandan İşletmelerin içinde bulunduğu dünyadaki uyumunu sağlayabilmek için, pazarlama stratejilerini, ürün çeşitlerini, üretimini ve hatta kendi örgütsel yapısını dahi değiştirebilmesi gereklidir (Pearce II vd.,2011; DeGeus,1997). Kısaca değişim, genel olarak herhangi bir şeyi bir düzeyden başka bir düzeye getirmeyi ifade etmektedir. Günümüzde, örgütleri değişime iten en önemli faktörler; küreselleşme ve rekabet, uluslararası ve bölgesel entegrasyonların önem kazanması, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, insanın en önemli ve ikame edilemeyecek kaynak olduğunun anlaşılması, insanların bilinçlenmesi ve beklentilerinin değişmesi ve uluslararası ticarete standardizasyona gidilmesi olarak sıralanabilir (Robins vd.,2013; Daft, 2007;Akçakaya, 2004). Nihayetinde dış çevre faktörlerindeki değişme ve gelişmeler stratejik yönetimin karar ve uygulamalarının en belirgin öğelerden bir tanesidir. Çevre, sürekli değişen bir unsurdur. Stratejik yönetimin doğası olarak, bu değişim uzun vadelerde daha belirsiz ve karmaşık bir yapı arz eder (Güçlü,2003).

Bedeian ve Guleck (1983, s.384), değişime yönelten önemli dış değişkenler olarak sosyal değerler, hükümet, müşteriler, kaynak sağlayıcılar, rakipler ve yerel halkı ele almaktadır. Yeni yasal düzenlemelerin yeni üretim yöntemlerini gerektireceği; tüketici istemlerindeki değişimin işletmenin üretim hattında farklı seçeneklerin devreye sokulmasına yol açacağı; yeni bir rekabetin, reklamlarda artışa ve fiyat indirimlerine yol açabileceği ve benzeri gibi dış çevresel unsurlardaki değişimlerin işletmenin ona uygun tepkileri gösterecek şekilde değişimini gerektireceğini belirtmektedirler. Yazarlar, içsel etkenler olarak ise; işletmenin amaçları ve politikalarındaki;

işletmenin çalışanlarının tutum ve davranışlarındaki; işletmenin sunduğu ürünler ve hizmetlerindeki değişimlerin, bölümler arasındaki anlaşmazlıkların örgütsel değişime yol açtığını tartışmaktadırlar (Sucu, 2000).

Günümüz işletmeleri için değişimi yönetebilmek oldukça profesyonel bir bakış açısı gerektirmektedir. Değişim mühendisliği olarak tanımlanan bu profesyonel yaklaşıma göre değişim yönetsel olduğu kadar teknik çabaları da gerektirmektedir. “Değişim mühendisliğinin işletmelere sağladığı birçok avantaj bulunmaktadır. Bunlar (Scott, 1995);

- Daha iyi müşteri hizmeti,
- Yönetim sürecinde iyileşmeler
- Yönetim etkinliği ve verimliliği
- Örgüt yapısında daha az kademe
- Ürün kalitesinin geliştirilmesi

Değişim mühendisliği her şeyden önce yaratıcı uygulamaları geliştirebilmek ile ilgilidir. Zira “Değişim mühendisliğinde başarı, tasarımın radikal olmasına bağlıdır. Başarılı tüm değişim mühendisliği projeleri radikal tasarımlarla başlamaktadır” (Kiely, 1993).

Akademik literatürde reorganizasyon ile ilgili birçok tanım bulunmaktadır. Bu kavramların temelinde, işletmelerin yapısal organizasyonlarının günü koşullarına göre yeniden biçimlendirilmesini içermektedir. Her işletme, içinde yaşadığı farklı koşullara uygun bir örgüt yapısına sahiptir. Hiyerarşik, matris, yatay, sanal ve komite gibi işletme gereklerine göre değişebilen örgüt yapılamaları bulunmaktadır. Çevresel koşulların etkisi altındaki işletmelerin, örgüt yapısı da değişmez değildir. İşletmenin büyümesi, küçülmesi veya sabit kalması, karmaşık çabaların birbirleriyle uyumlaştırılması gereği örgütlenme ihtiyacı daha da artar (Türkhukuksitesi,2015). Yeniden yapılandırmanın; günümüzde, "yönetsel reform", "yönetimin iyileştirilmesi", "yönetimin yeniden düzenlenmesi", "yönetsel reorganizasyon gibi terimlerle de ifade edildiği de görülmektedir. Bu bağlamda reform kavramı, genellikle, aksaklık ve hataları giderme, düzeltme, iyileştirme ve yeni bir biçim verme anlamında kullanılmaktadır. Reorganizasyon kavramı ise, kuruluşlardaki düzensizlik ve yetersizlik nedenlerinin araştırılarak optimum çözüm yollarının bulunması şeklinde tanımlanabilmektedir. Görüleceği üzere yeniden yapılandırma kapsamında ele alınan kavramlar benzer içeriklere sahip bulunmaktadır (Arem;2015).

Kısaca örgütler, onları saran çevrenin değişken koşullarına, yapı ve faaliyetlerini uydurmak zorundadırlar. Faal bir örgütün değişen, genel yakın ve örgütsel çevre koşullarına göre yeniden düzenlenmesi ve değiştirilmesi çabalarının tümü reorganizasyon kavramı ile açıklanabilir (Muhasebetürk;2015). Reorganizasyon kavramı sadece, örgütsel yapının biçimsel olarak yeniden düzenlenmesi değil, aynı zamanda, bir iş ile ilgili olarak işletmenin iç yapısının yeniden revize edilmesidir. İşletmeler, maliyetleri düşürmek, verimliliği arttırmak, bir işi yeniden konumlandırmak, birleşme ya da satın alma gibi kurumsal değişiklikler gibi çeşitli nedenlerle reorganizasyon faaliyetlerine girerler. Kısacası bu kavram; bölümler, iş birimleri ve çalışanların rolleri ve çoğunlukla işten çıkarma gibi konulardaki değişiklikleri de içermektedir. Bu bağlamda, organizasyon yapısındaki değişiklikler, genellikle bir işin ya temel yetkinlikleri üzerinde yoğunlaşılması ya da başka kaynakların kullanımının en aza indirilmesi konusunda yapılmaktadır (WhatisTechtarget;2015).

2.1 İşletmeler Açısından Reorganizasyonun Gerekliliği

Reorganizasyonun en temel amacı; işletmeyi en uygun organizasyon yapısına yeniden kavuşturmaktır (Özalp 1992). Zira işletmeler; maliyetlerini düşürmek, pazar paylarını, karlılıklarını ve performanslarını arttırmak gibi nedenlerden dolayı reorganizasyonu tercih etmektedirler. Organizasyon yapıları önemli bir yönetim aracıdır (Örücü, 2013, Yücel:2010). Mal veya hizmet üreten işletmelerin, varlıklarını sürdürmek için gösterdikleri performanslarının azalmasına, artmasına ve sabit kalmasına sebep olan önemli bir etmen de, şirket organizasyonunun çalışamaz hale gelmiş olmasıdır. Bu yüzden, işletmelerin devamlılıkları için, amaca uygun ve hızlı çalışan dinamik bir düzene ihtiyaçları vardır. Büyüyen bir işletmede, karmaşıklaşan işlerin birbirleriyle uyumlaştırılabilmesi için örgütlenme ihtiyacı daha da artar. Her işletme, içinde yaşadığı farklı koşullara, duruma ve ortama uygun bir örgüt yapısına sahiptir. Ayrıca, işletme çevresi ile arasındaki uzlaşmayı da ifade eden ve organizasyonu değişmeyen bir yapıya sahip değildir. Dolayısı ile organizasyonun tıkanması, işlevsiz hale gelmesi bu uzlaşmanın bozulmasına da yol açacağından, örgütün reorganizasyonu yoluyla, ihtiyaç ve beklentilere cevap verebilecek duruma getirilmesi ve yeniden dinamizm kazandırılması gerekebilir (Türkhukuksitesi;2015). Aynı zamanda; üretimde değişiklik yapılması, dış kaynaklardan yararlanma, bölümlerin birleştirilmesi ya da yeni bölümler kurulması, modern teknolojinin ve yönetim tekniklerinin uygulanması, üst yönetim kararları, eski ve biçimci sıkı kontrollerin yönetimi işlemez hale getirmesi gibi ihtiyaç ve koşullarda oluşan değişiklikler nedeniyle zamanla yetersiz kalan organizasyon yapısının reorganizasyonu nu gerektirir. Böylece, organizasyonun beklentilerini karşılayabilecek duruma getirilmesi, işletmeye yeni bir güç ve dinamizm kazandırılmasına yardım eder. Bu bağlamda yeniden yapılanma çalışmaları, işletmelerde oluşan yetersizleşmeyi gideren etkili bir araçtır ve onun devamında önemli katkısı vardır. Yeniden yapılanma çalışmaları, organizasyonun tümünde veya bir kısmı üzerinde yapılacağı gibi, iş süreçlerindeki değişikliklerle yolu ile de yapılabilir. Bu çalışmalarda hedef, organizasyonun performansını iyileştirmek ve optimize etmektir (Hrweb. Berkeley;2015).

2.2 Reorganizasyonu Yönetmenin Adımları

Bu faaliyetler, sistematik biçimde yürütülmesi gereken bir dizi faaliyetleri içermektedir. Temel olarak bu faaliyetler aşağıdaki adımlardan oluşmaktadır (Umaine;2015);

- Problemi tanımlamak,
- Mevcut yapının, bölüm hedefleri ile uyumlu olup olmadığının kontrolü,
- İş ve yapının etkinliğine katkı sağlayan faktörlerin neler olduğunun tespiti,
- Veri toplama metodlarının tanımlanması,
- Hedefleri destekleyecek yeni yapı ya da modellerin tespit edilmesi,
- Yeniden yapılanma önerisinin geliştirilmesi,
- Her pozisyon için gerekli becerilerin belirlenmesi,
- Gerekli becerilerin karşılaştırılması,
- Eğitim ihtiyaçlarını ve kaynaklarını belirlemek,
- Tasarım ve eğitimi uygulamak,
- İnceleme ve yeniden gözden geçirme,
- Uygulama sırasında geri bildirimler alabilmek için yöntemler geliştirmek,
- Yönetimden düzenli geri bildirimler sağlayacak sistemlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir takımın oluşturulması,
- Başarı için misyon, hedef ve standartların geliştirilmesi,
- Düzenli personel toplantılarının yapılması,
- Önerileri açık kılan iletişimin geliştirilmesi,
- Anlaşmazlıkların çözümü için gerekli sistemlerin geliştirilmesi,
- Bilgi paylaşımı konusunda tüm ekip üyelerinin teşvik edilmesi,
- Beyin fırtınası ve karar vermede fikir birliği için destek vermektir.

3 Değişim Mühendisliği Kavramına Genel Bir Bakış

Değişim mühendisliği ile reorganizasyon kavramları tanımları açısından birbirlerinden farklılık göstermektedirler. Reorganizasyon, dar anlamda yeniden yapılanmayı içerir ve var olan bir yönetsel sistemin üzerinde değişime uyum sağlayıcı çalışmalar bütünüdür. Geniş anlam da ise; organizasyon yapısındaki ve departmanlara ayırmadaki değişikliklerin finansal yapının amaçların ve politikaların gözden geçirilerek yeniden düzenlenmesi, bu amaçlara varmak için otorite, sorumluluk ve haberleşme ilişkilerinin yeniden belirtilmesi olarak tanımlanır. “Değişim mühendisliği ise bir anlamda her şeye yeniden başlamak anlamına gelir (Efil, 2013; Can vd., 2004; Bakan vd., 2004; Ertürk,2012)”. Değişim mühendisliği bir anlamda, iki yüz yıllık endüstriyel yönetim sonucu elde edilen bilgeliğin bir yana atılarak, işin kitle üretim çağında nasıl yapıldığının unutulup, şu anda en iyi şekilde nasıl yapılabileceğini saptamaktadır (Koçel, 2014). Değişim mühendisliğinde eski iş unvanları ve organizasyon düzenlemeleri bir önem taşımaz. Bunlar artık başka bir çağın oluşumlarıdır. Önemli olan, günümüz pazarlarının ve teknolojilerinin taleplerine göre işin günümüzde ne şekilde organize edilmek istendiğidir. İnsanların ve şirketlerin geçmişte işleri nasıl yürüttükleri hiç önemli değildir (Enm;2015). Bir başka ifadeyle, değişim mühendisliği, bir atılım stratejisi ile organizasyonda performans düzeyini yükseltmek ve daha sonra bu performansın sürekliliğini sağlamak için geliştirilmiş bir tekniktir (Biraz;2015).

Kaldı ki, değişim mühendisliği, reorganizasyon kavramını da içeren geniş boyutlu ve iyileştirme kavramlarını da içeren bir reform ya da dönüşüm olarak görmekle beraber; değişimin ya da transformasyonun nasıl gerçekleştirilebileceğini açıklayan bir yönetim tekniğidir. Amacı, organizasyonda performans düzeyini yükseltmek olup, hedefi marjinal veya aşamalı geliştirmeler yapmak değil performansta önemli çarpıcı sıçramalar yapmaktır (Turgutözal;2015).

3.1 Değişim Mühendisliğinin Esasları

Değişim mühendisliği iki temel görüş üzerine kurulmuştur;

- a. İşe beyaz bir sayfa açılarak başlanması, şirketin bütün bölüm ve operasyonlarının yeniden dizayn edilmesi,
- b. Şirket organizasyonunun çok ve çeşitli fonksiyonlar olarak değil, az sayıda başı sonu belli olan ve devamlılık arz eden prosesler olarak görülmesidir. Bu iki kavramda esasında yeni olmayıp, farklılığı yaratmak için bunların detaylı olarak uygulamaya konulmasıdır. Bu görüşlerden hareketle, kavram üzerinde 9 temel ilke geliştirilmiştir (Biraz;2015);
 - Pek çok iş tek bir iş halinde birleştirilir,
 - Kararları elemanlar verir,
 - Sürecin içindeki adımlar doğal bir sıra içinde gerçekleştirilir,
 - Süreçlerin pek çok versiyonu vardır,
 - İş en mantıklı yerde gerçekleştirilir,

- Kontrol ve denetimler azaltılır,
- Mutabakat en aza indirilmiştir,
- Tek temas noktasını vaka yöneticisi oluşturur,
- Merkezîyetçi/Ademi merkezîyetçi işlemler yaygınlaşır.

4 Genel Olarak Muhasebe Sisteminin Tasarımı

Muhasebe sistemlerinin tasarımı ve kapasiteleri büyük farklılıklar gösterir. Bu yüzden, bu sisteminin yapısını etkileyen birçok unsur arasında en önemli ikisi; muhasebe bilgilerine duyulan gereksinim düzeyi ve bunun işletilebilmesi için kullanılabilir kaynaklar şeklinde sıralanabilmektedir. Günümüzde, muhasebe sisteminin tasarımı ve kurulması iş dünyası açısından bir uzmanlık alanı haline gelmiştir. Tasarlanacak bu sistemin kurulabilmesi için her şeyden önce sistem yapısını etkileyen çeşitli unsurlara ve özellikle de yukarıda sıralanan iki unsura yönelik analiz gereklidir. Ancak tüm bu çalışmalar, iyi organize edilmiş bir muhasebe sisteminin kurulup işletilebilmesi için yeterli değildir. Zira, muhasebe uygulamalarını yönlendiren en önemli unsurlar arasında (Nuveforum;2015);

- Ülkenin ticaret ve vergi yasaları,
- Ulusal ve uluslararası kavram, ilke ve standartlar ile
- Muhasebe işlemlerini oluşturan yasal belge düzeni yer almaktadır.

Bu çerçevede muhasebe sisteminin kurulması ve etkin olarak sürdürülmesine yönelik gerekli işlemler (Nuveforum;2015);

- Muhasebe bölümünün personel ve donanım yönünden organize edilmesi,
- Belge düzeninin kurulması,
- Kullanılacak defterler ve kayıt düzeni ile ilgili iş tanımlarının yapılması,
- Hesap Planının hazırlanması ve yönergeye bağlanması,
- Raporlama düzeninin kurulması şeklinde sıralanır.

5 Araştırma

5.1 Araştırmanın Amacı

Konu hakkında yapılan incelemelerde ülkemizde değişim mühendisliği kavramı, muhasebecilik mesleği açısından üzerinde durulan konular arasında değildir. Değişim mühendisliği, mesleki hizmetlerin itibarını arttırmak, kalite, maliyet ve zaman konularında köklü süreçleri ve bunu destekleyen bilgi akış sistemlerinde yeniden yapılanmayı amaçlamaktadır. Başka bir ifade ile değişim mühendisliği; organizasyon yapısından çok, hizmet üretimindeki süreçlerin yeniden tasarlanmasıdır ve iş süreçlerinin yürütülmesinde yeni bir sayfa açılması ile tanımlanabilir. Bu bakış açısı altında çalışma da; değişim mühendisliği kavramının içinde reorganizasyon kavramını da entegre ederek, bu mesleğin örgütsel yapısına ilişkin olarak değiştirilmesi ve geliştirilmesine ilişkin tavsiyelerin tartışılması amaçlanmıştır.

5.2 Araştırmanın Sorunsalı

Muhasebecilerin ofislerinin örgütsel yapısı; her ne kadar klasik yapı temelli olsa da, aslında mali boyuttaki işlemlerin tamamına yakın kısmı, meslekte yeterliliği olmayanlar tarafından yapıldığı ve böylece örgütsel yapının farklılaştığı düşünülmektedir. Bu yüzden; muhasebeciler, asli görevleri olan mali görevlerinin önemli bir bölümünü, yardımcı çalışanlarına devretmek suretiyle, mesleğin örgütsel yapısının sorumluluklarını kurumsallaştırmaktan uzak ve keyfileştirdikleri değerlendirilmektedir. Ayrıca, bu hususu yürütenlerinde denetlenmemesi zafiyeti ile birlikte, bu meslekteki riski arttırdığı düşünülmektedir. Bu anlamda, benzeri akademik çalışmalarda da, mükelleflerin memnuniyetsizliklerine yönelik verilerin bu sıkıntıları desteklediği görülmektedir. Bu nedenlere dayanılarak, muhasebecilik ofislerinde değişim mühendisliği yaklaşımı ile yeniden örgütsel yapılanmanın sorununun gerekliliği ön plana çıkmaktadır.

5.3 Metodoloji

Araştırmanın evrenini, İstanbul'da faaliyet gösteren muhasebe bürolarındaki meslek mensupları ile yardımcı çalışanlar; örneklemini ise, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'nın kayıtlarından, rassal yöntemle seçilen 500 meslek mensubu ve yardımcı çalışanlardan oluşmaktadır. Büroların tespitinde en az iki çalışanın varlığına özen gösterilmiş olup, verilerin elde edilmesinde görüşülen kişilerin sertifikalı meslek mensubu olmasına dikkat edilmiştir. Araştırmaya ilişkin veriler; a) Reorganizasyon ve b) Reorganizasyona etki eden Kurumsal Performans olmak üzere iki ayrı grupta değerlendirilmiştir. Her iki gruba ait güvenilirliğinin sınanmasında Kaiser-Meyer-Okin, geçerliliğin ortaya konmasında ise faktör analizine başvurulmuştur. Kullanılan performans ölçeğinde (Goodman ve Syvante, 1999) aidiyetle ait 4, memnuniyetle ait 6 soru kullanılmıştır. Ölçeklere SPSS'de varimax döndürmesi ile keşifsel faktör ve iç tutarlılık analizleri uygulanmıştır.

Araştırmada, nicel araştırma yöntemi kullanılmış ve veriler anketle elde edilmiştir. Anket ile elde edilen verilerin analizinde ayrıca yüz yüze görüşme yöntemi de kullanılmıştır. Bu araştırmada uygulanan anketlerin

cevaplandırılmasında 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Ölçekteki değerlendirme seçenekleri ise şu şekildedir: 1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4- Katılıyorum ve 5- Kesinlikle Katılıyorum şeklinde düzenlenmiştir. Veriler SPSS programı ile analiz edilmiş olup, geliştirilen bazı hipotezlerin sınanması ve bulguların değerlendirmesi verilere ait değişkenlerin ortalamaları ve standart sapmaları dikkate alınarak yapılmıştır.

5.4 Araştırma Bulguları

a) Mali Müşavirlik Bürolarının Reorganizasyonuna Yönelik Veriler

Mali müşavirlik bürolarının reorganizasyonuna yönelik olarak 35 soru sorulmuş olup Kaiser-Meyer-Okin güvenirlilik oranı %73,4 olarak tespit edilmiştir. Sorulara ilişkin kodların dağılımları aşağıda verilmiştir;

- A1- Büroda mali konulardaki yasal değişimlere kolayca uyum sağlanabilmektedir.
- A2- Hangi işlem olursa olsun çözüm önerilerine birlikte karar verilir.
- A3- Mali müşavirimiz, mükelleflerin ticari hukuksal sorunlarının çözümüne yönlendirici olabilmektedir.
- A4- Personelin iş bırakma sebebi doğrudan mali müşavirin kendi davranışları ile ilgilidir.
- A5- Tüm işlemler mali müşavir tarafından kontrol edilmektedir.
- A6- Bizler mükelleflerimizi iyi tanır ve taleplerini biliriz.
- A7- Büroda genellikle ciddi sorunlar görülmez.
- A8- Mükellefler ile hemen hemen hiç tartışma ortamı olmaz.
- A9- Mali müşavirimiz vergi mevzuatına çok hakimdir.
- A10- Mükelleflerimiz ne yapmak istediğimizi iyi bilirler.
- A11- Büroda mevzuat kitaplığı bulunmaktadır.
- A12- Büroda çalışanların birbirlerinin işlemlerini kontrol ettiği bir çalışma biçimi vardır.
- A13- Mükelleflerin bilgi güvenliğine yönelik her türlü önlem alınmıştır.
- A14- Mali danışmanlık hizmetleri için ayrı ücret talep edilmektedir.
- A15- Büroda personel ile mali müşavir arasında sıkı bir iş birliği vardır.
- A16- Dosyalarımız büroya personel dışında gelen kişişler tarafından görülemeyecek biçimde arşivlenmiştir.
- A17- Çoğu zaman mükelleflerimiz bürodan kaynaklanan vergi cezalarının farkında olmadan ödeme yaparlar.
- A18- Mali müşavirimiz sosyal güvenlik mevzuatına çok hakimdir.
- A19- Büroda, defter ve vergi işlemleri dışında mali danışmanlık hizmeti verilebilmektedir.
- A20- Elemanların hiç biri mükellefler ile iş dışı ilişkilere girmezler.
- A21- Mali müşavirimiz adliyede bilirkişişlik hizmeti vermektedir.
- A22- Hataların önlenmesine yönelik yeterli önlemler alınmıştır.
- A23- Birlikte iş paylaşımını yaptığımız bir avukatımız vardır.
- A24- Bilgisayarlarımızda ayrı bir şifreleme sistemi bulunmaktadır.
- A25- Mükellef dosyalarının sırtında mükellef adını göstermeyen işaretler bulunmaktadır (Numara gibi).
- A26- Mali müşavirimizin başka ticari faaliyetleri de bulunmaktadır.
- A27- Sorunlara çözüm bulabilecek her tür ilişkiyi kurabilmiş durumdayız.
- A28- Hatalarımız mükelleflerimize vergi / işlem cezası olarak yansımaz.
- A29- Vergi dairesi ve defterdarlık personeli ile yakın ilişkilerimiz bulunmaktadır.
- A30- Mükelleflerin bilgi taleplerine aynı gün vakit geçirmeden cevap verilebilmektedir.
- A31- Mükellefin uğradığı zararı mali müşavirimiz mükellefe bilgi vermeden giderir.
- A32- Mükellef işlemlerinin takibinde personel arasında dosya paylaşımı yapılmıştır.
- A33- Büroda mali müşavir ile personel arasında yönetim sorunu bulunmamaktadır.
- A34- Yapılan tüm hatalar personelle yapılan ortak toplantıda açıklanır.
- A35- Yasal mevzuatlar konusunda çalışanlara sürekli bilgi verilmektedir.

Tablo-1'de yer alan veriler incelendiğinde, frekans dağılımlarına dikkat edilecek olursa ankete katılanların önemli bir bölümünün katılıyorum seçimini destekler nitelikte yanıtlar verdiği görülmektedir. Ayrıca sorulara ilişkin olarak, Varimax yöntemi ile faktör analizi aşağıdaki gibi tespit edilmiştir (Faktör yüklerinin 0,50'nin üzerinde olması beklenir ve 0,50'nin altında yer alan değişkenler faktör analizinden çıkarılmış ve analiz yeniden yapılmıştır. İfadelerin faktör yükleri 0,40 eşiş değerinin çok üzerinde çıkmıştır.).

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Cevap Yok		Std. Sapma
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
A1	0	,0	50	10,0	135	27,0	291	58,2	24	4,8	0	,0	0,74
A2 (Fak.-1/0,755)	1	,2	26	5,2	142	28,4	292	58,4	39	7,8	0	,0	0,70
A3 (Fak.-5/0,737)	0	,0	0	,0	8	1,6	439	87,8	53	10,6	0	,0	0,34
A4	6	1,2	9	1,8	47	9,4	312	62,4	126	25,2	0	,0	0,72
A5 (Fak.-5/0,664)	2	,4	19	3,8	86	17,2	316	63,2	77	15,4	0	,0	0,71
A6	0	,0	3	,6	19	3,8	431	86,2	47	9,4	0	,0	0,39
A7 (Fak.-3/0,705)	2	,4	56	11,2	265	53,0	162	32,4	15	3,0	0	,0	0,71
A8 (Fak.-3/0,723)	12	2,4	95	19,0	231	46,2	138	27,6	24	4,8	0	,0	0,86
A9 (Fak.-2/0,718)	0	,0	2	,4	12	2,4	300	60,0	186	37,2	0	,0	0,54
A10 (Fak.-3/0,683)	18	3,6	137	27,4	212	42,4	126	25,2	7	1,4	0	,0	0,85
A11	1	,2	36	7,2	12	2,4	345	69,0	106	21,2	0	,0	0,74
A12 (Fak.-4/0,467)	6	1,2	48	9,6	53	10,6	370	74,0	23	4,6	0	,0	0,75
A13 (Fak.-4/0,773)	0	,0	6	1,2	39	7,8	412	82,4	43	8,6	0	,0	0,46
A14	22	4,4	198	39,6	178	35,6	94	18,8	8	1,6	0	,0	0,87
A15 (Fak.-1/0,799)	7	1,4	19	3,8	35	7,0	416	83,2	23	4,6	0	,0	0,61
A16 (Fak.-4/0,626)	0	,0	48	9,6	27	5,4	359	71,8	66	13,2	0	,0	0,75
A17	0	,0	2	,4	20	4,0	327	65,4	151	30,2	0	,0	0,54
A18 (Fak.-2/0,799)	0	,0	2	,4	8	1,6	290	58,0	200	40,0	0	,0	0,54
A19	5	1,0	37	7,4	146	29,2	293	58,6	19	3,8	0	,0	0,73
A20	14	2,8	44	8,8	74	14,8	316	63,2	52	10,4	0	,0	0,87
A21	54	10,8	325	65,0	2	,4	108	21,6	11	2,2	0	,0	1
A22 (Fak.-4/0,601)	2	,4	0	,0	34	6,8	437	87,4	27	5,4	0	,0	0,40
A23 (Fak.-6/0,845)	16	3,2	218	43,6	32	6,4	218	43,6	15	3,0	1	,2	1
A24 (Fak.-6/0,817)	10	2,0	122	24,4	10	2,0	321	64,2	37	7,4	0	,0	1
A25 (Fak.-6/0,786)	28	5,6	207	41,4	14	2,8	236	47,2	15	3,0	0	,0	1
A26	106	21,2	369	73,8	7	1,4	17	3,4	1	,2	0	,0	0,60
A27 (Fak.-1/0,777)	2	,4	14	2,8	82	16,4	378	75,6	24	4,8	0	,0	0,57
A28	2	,4	6	1,2	153	30,6	302	60,4	36	7,2	1	,2	0,62
A29	9	1,8	194	38,8	186	37,2	96	19,2	15	3,0	0	,0	0,86
A30 (Fak.-2/0,500)	0	,0	17	3,4	214	42,8	238	47,6	31	6,2	0	,0	0,66
A31	75	15,0	217	43,4	125	25,0	83	16,6	0	,0	0	,0	0,94
A32	6	1,2	52	10,4	37	7,4	385	77,0	20	4,0	0	,0	0,75
A33 (Fak.-5/0,438)	0	,0	2	,4	24	4,8	445	89,	29	5,8	0	,0	0,35
A34	3	,6	32	6,4	91	18,2	350	70,0	24	4,8	0	,0	0,68
A35	1	,2	21	4,2	56	11,2	368	73,6	54	10,8	0	,0	0,63

Tablo-1. Mali Müşavirlik Bürolarının Reorganizasyonuna Yönelik Frekans Dağılımları **Kaynak:** Yazarlar Tarafından Geliştirilmiştir.

Yasal mevzuatlara hakimiyet konusundaki A1, A3, A9, A11, A18, A35 numaralı sorulara %58 üstünde katılım gösterilmiştir. Bu duruma özellikle son zamanlardaki Türk Ticaret Kanununa yönelik yeni düzenlemelerin sıkı biçimde takip edilmesinin sebep olduğu düşünülmektedir. Mevzuat takibi mali müşavirlik bürolarında ruhsat sahibi meslek mensubu tarafından yapılırken, diğer personelin bu anlamda uygulayıcı rol oynadığı görülmektedir.

Veri ve işlem güvenliğine yönelik olarak A5, A12, A13, A16, A20, A22, A24, A25 ve A26 numaralı sorulara %63'ün üstünde katılıyorum yanıtı verilmiştir. Konu ile ilgili olarak dosya kodlama konusunda farklı uygulamalara rastlanmıştır. Veri güvenliği konusu mali müşavirler için hayati önem taşımaktadır. Bu nedenle, çoğu mali müşavirin bilgisayar kullanımı konusundaki yetersiz uygulamalarına rağmen önemle dikkat edilen bir

konu olduğu tespit edilmiştir. A26 ya verilen yanıt veri güvenliği açısından oldukça önemli bir sorundur. Mükelleflerin yanı sıra meslek mensuplarının önemli bir bölümü, bir mali müşavirin ticari faaliyetler ile uğraşmasının meslek etiği açısından olumsuz etkiler doğuracağını savunmaktadır.

Mükellefler ile olan ilişkiler açısından A6, A8, A10, A17, A28, A30, A31 ve A32 kodlu sorulara verilen cevaplardaki dağılımlar dikkat çekicidir. Mali müşavirlerin %86'sı mükelleflerini %42'si ise mükelleflerin mali müşavirlerini iyi tanıdıklarını ifade etmişlerdir. Bununla birlikte %46 ya yakın bölümü çeşitli sebeplerle bazı çatışma ortamlarına girebildiklerini ve çoğu zaman bu çatışma ortamlarından uzaklaşabilmek için bazı hatalardan mükelleflerin haberdar edilmeden, olası cezaların %60 oranında mali müşavirlerin bütçelerinden karşılandığı ifade edilirken %43'lük bölümün bu konuda mükelleflere bilgi vermeyi tercih ettiklerini açıklamışlardır. İşlemlerin düzgün ve doğru yapılabilmesi için genellikle (%77 oranında) personel arasında dosya paylaşımı yapılmaktadır. Bu grupta özellikle A17 kodlu soruya verilen yanıtta çelişki tespit edilmiştir. Ancak bu çelişkinin mükelleflerin vergi ödemelerinin içeriğini tam olarak anlamadığı yönünde değerlendirilmiştir.

Yönetmelik açısından değerlendirmeye konu A2, A4, A7, A15, A27, A33 ve A34 kodlu sorulara %58 ile %89 arasında katılıyorum cevabı verilmiştir. Genel olarak mali müşavirlik bürolarında temel iş ve işlemleri yapan personel ile sorunlara olan çözümlerin birlikte geliştirildiği, bu anlamda mali müşavirler ile işbirliği sağlanabildiği ve hataların birlikte değerlendirildiği görülmektedir. Ancak mali iş ve işlemlerin getirmiş olduğu yüksek sorumluluk bu iş birliğine rağmen, personelin ayrılma kararına etki eden en önemli faktörün yine mali müşavirin kendisi olduğu %62 oranında görülmüştür.

Dış ilişkilere yönelik olarak sorulan A14, A19, A21, A23 ve A29 kodlu sorulara verilen yanıtlar dağılım göstermiştir. Mali müşavirlik bürolarında mevcut işlemlerin dışında %60 oranında danışmanlık hizmetleri verilmektedir. Çoğu mali müşavir bu anlamda ticari davalar konusunda uzmanlaşmış bir avukat ile de işbirliği yapmaktadır. Bununla birlikte danışmanlık hizmetlerinin ücretlendirilmesine yönelik farklı uygulamalar bulunmaktadır. Kimi mali müşavirler bu konuda ayrı ücret alırlarken kimileri de bunu bir reklam unsuru olarak görmektedirler. Cevaplayıcıların yaklaşık %65'i adil bir dağılımın yapılmaması düşüncesi ile bilirkişilik hizmeti veremediğini öne sürmüştür. Maliye ve defterdarlıklar ile olan ilişkilerin güçlendirilmesinde kurumsal dış faaliyetlerinde kullanılabildiği tespit edilmiştir. Özellikle bu yöndeki ilişkilerin geliştirilmesinde muhasebe meslek mensupları tarafından hemen her türlü fırsatın değerlendirildiği açıklanmıştır.

b) Mali Müşavirlik Bürolarında Performansa Yönelik Veriler

Performans ya da performansa yönelik sorunlar, reorganizasyona yönelik girişimlerin en önemli sebepleridir. Sadece çalışan personele olmak üzere, araştırmada bu gruba yönelik 10 soru sorulmuş olup Kaiser-Meyer-Okin güvenirlilik oranı %79,5 olarak tespit edilmiştir. Sorulara ilişkin kodların dağılımları aşağıda verilmiştir.

B1- Faaliyetlerimizden dolayı ödüllendirme sistemimiz bulunmaktadır.

B2- Hatalarımızın mali sorumluluğu bize aittir.

B3- Aldığımız ücretten memnunuz.

B4- Ücretlerimiz bölgedeki diğer muhasebe personellerinin ücretleri ile hemen hemen aynıdır.

B5- Hata yapmazsak ücretimin artacağından eminim.

B6- Personele ait değerlendirme sistemi açık biçimde herkes tarafından bilinir.

B7- Maaşlarımız iş başarımıza göre düzenlenmiştir.

B8- Adil bir ücret dağılımının yapıldığını düşünüyorum.

B9- Kişisel gelişmemize sürekli destek olunmaktadır.

B10- Çalışmamıza göre ücret dışında da ayrı bir ödüllendirme sistemimiz bulunmaktadır.

Sorulara verilen cevapların frekans dağılımları ve standart sapmaları aşağıdaki gibidir;

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Cevap Yok		Std. Sapma
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
B1 (Fak.-1/0,873)	31	6,2	248	49,6	132	26,4	85	17,0	3	,6	1	,2	0,87
B2 (Fak.-3/0,590)	20	4,0	270	54,0	93	18,6	96	19,2	21	4,2	0	,0	0,97
B3 (Fak.-2/0,797)	20	4,0	99	19,8	169	33,8	178	35,6	33	6,6	1	,2	0,97
B4 (Fak.-2/0,797)	4	,8	47	9,4	197	39,4	220	44,0	30	6,0	2	,4	,078
B5 (Fak.-1/0,713)	43	8,6	258	51,6	110	22,0	60	12,0	28	5,6	1	,2	1
B6 (Fak.-2/0,570)	15	3,0	155	31,0	163	32,6	151	30,2	15	3,0	1	,2	0,92
B7 (Fak.-1/0,738)	45	9,0	211	42,2	135	27,0	90	18,0	18	3,6	1	,2	0,99
B8 (Fak.-2/0,082)	20	4,0	88	17,6	138	27,6	235	47,0	19	3,8	0	,0	0,94
B9 (Fak.-2/0,522)	1	,2	22	4,4	62	12,4	352	70,4	63	12,6	0	,0	0,66
B10 (Fak.-1/0,812)	39	7,8	304	60,8	78	15,6	66	13,2	13	2,6	0	,0	0,91

Tablo-2. Mali Müşavirlik Bürolarında Performansa Yönelik Frekans Dağılımları *Kaynak: Yazarlar Tarafından Geliştirilmiştir.*

Muhasebe bürolarında rutin faaliyetler bulunmakta ve çoğu zaman çalışan personel için sıkıcı bir durum yaratmaktadır. Buna rağmen bu durumun giderilmesine yönelik parasal bir ödüllendirme ya da teşvik sistemi büyük ölçüde bürolarda bulunmamaktadır. Yapılan hatalardan dolayı kurum içinde bir sorumluluk sistemi geliştiriliyor olsa da yasal anlamda sorumluluk ruhsat sahibi mali müşavire aittir.

Personel ücreti konusunda ilginç bir sonuç elde edilmiştir. İstanbul piyasasında ortalama ücret 900.-TL ile 1.500.-TL arasında değiştiği görülmüştür. Bununla birlikte alınan ücret memnuniyeti konusunda %33 kararsız kalırken yaklaşık %36'sı ücretlerini düşük bulmuşlardır. Cevaplayıcıların %44'ü ücretlerinin bölgedeki diğer çalışanlar ile aynı olduğunu paylaşıırken, %39'u kararsız kalmıştır. Cevaplayıcıların yaklaşık %52'si işlerinde ne kadar düzenli olurlarsa olsun ücretlerinin artmayacağını, %42'si ücretleri ile çalışma performansı arasında ilişki bulunmadığını beyan etmişlerdir. Ancak buna rağmen mevcut sistem içinde cevaplayıcıların %47'si ücretlerinin adil dağıldığını ifade etmişlerdir. Bu konudaki diğer bir tespit ise birçok muhasebe bürosunun teşvik konusunda paranın dışında ki ödüllendirme sistemlerini kullandıkları yönündedir. Personel gelişimi konusunda, meslek mensupları tarafından %70,4 oranında destek sistemi bulunurken, personel değerlendirme sisteminin bilinirliği konusunda muhasebe büroların arasında farklılıklar bulunmaktadır.

6 Sonuç ve Öneriler

Küresel değişimler, işletmelerin birçok faaliyetlerindeki uygulama biçimlerini, hizmetin verilme şeklini, örgütsel yapının temel elemanlarını etkilemektedir. Bu değişimler; rekabetin ciddi etkilerinin ortaya konduğu ticari hayatın kendisinde olduğu kadar, ekonomik, siyasi, hukuksal ve sosyal yaşamın içeriğinde meydana gelmektedir. Değişim; işletmeler açısından olumlu yararlar sağlayabildiği gibi işletmeyi negatif yönde etkileyen sonuçlar da ortaya koyabilmektedir. İş dünyası değişime direnç göstermenin anlamlı bir yaklaşım olmadığını keşfetmiş durumdadır. Bu durumda değişime uyum sağlayabilmek kadar, gelecek değişimleri de öngörebilmek suretiyle gerekli önlemleri alabilmek işletmeler açısından yarar sağlayacaktır. Kısaca değişim işletmelerin varoluşları üzerinde önemli etkilere sahiptir.

Değişim kavramı, reorganizasyon olarak adlandırılan yeniden yapılanma ve reengineering olarak adlandırılan değişim mühendisliği kavramlarını ortaya çıkartmıştır. Reorganizasyon yumuşak geçişleri ifade ederken, reengineering köklü değişimlerden bahsetmektedir. Özellikle finansal dünyadaki değişimler, muhasebe bürolarının yeniden tasarımı gerekliliği kılmaştır. Sadece bir ruhsat sahibi mali müşavirin yönetimindeki büroların, Amerika'daki paydaşlarında olduğu gibi örgütlü bürolar şeklinde tasarlandığı ve yeni modellerin uygulamaya konduğu, ancak ülkemizde pek alışık olunmayan örgütsel modellerin varlığından bahsedilmektedir.

Yukarıda yer alan durumlara dayalı olarak bu araştırmada; İstanbul ilinde faaliyet gösteren muhasebe bürolarında yeniden yapılanmaya gidilip gidilmemesi konusunda bir değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır. İstanbul, finansal anlamda Türkiye'nin en büyük şehridir. İthalat ve ihracat verileri ve maliye bakanlığının vergi gelirleri konusundaki çalışmaları incelendiğinde İstanbul'un mali açıdan önemi görülecektir. Diğer yandan mali müşavirlik bürolarının modernizasyon ve yapılanma modellerinin belirtilerine bu ilde rastlanmıştır. Araştırmada hem anket hem de yüzyüze görüşme modelleri kullanılarak 45 soru sorulmuş, bu sorulara verilen yanıtlar, belirlenen ölçek çerçevesinde hem frekans dağılımları itibarıyla hem de faktör grupları itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilmiş ve cevaplar arasındaki ilişkiler ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede aşağıdaki bulgular elde edilmiştir;

- Mükellefler ile mali müşavirler arasındaki ilişkilerin olumsuz boyutunda kısmen de olsa bir artış gözlemlenmiş olup bu ilişkilerin bir kısmı da değişim göstermiştir.
- Mükellefler ile muhasebe ofisinde çalışanlar arasındaki ilişkilerin de negatif boyutunda artış gözlemlenmiş, bilhassa mali müşavirlik staj müessesesinde bazı sorunlar tespit edilmiştir..
- Muhasebe ofislerinde, mesleğe yönelik olarak teknik anlamda olmasa da önemli ölçüde bir yeniden yapılanma ihtiyacı olduğu gözlemlenmiştir. Bu durum, bilhassa muhasebe bürosunda çalışan elemanlar ile meslek mensubu ile ilişkilerin yeniden biçimlendirilmesi açısından gerekli olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.
- Gerek uluslararasılaşma, gerekse yerelleşme sürecinde meslekte “*stratejik ortaklık*” kavramının gündeme getirilmesi inancının kuvvetle yaygınlaştığı ancak ortaklık kavramına karşı olan negatif düşüncenin bir paradox yarattığı gözlemlenmiştir.
- Mali müşavirlerin meslekte tek adam olma olgusunun, kısa zamanda yeniden değerlendirilerek, sahada örgütsel yapıya ilişkin modellerin geliştirilmesinin gerekli olduğu anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, araştırmamızdan elde edilen bulgulara göre muhasebe bürolarının örgütsel yapısının, uluslararası rekabetin biçimlendirdiği koşullara göre yeniden yapılandırma süreci içinde incelenmeleri, yönetsel sürecin ise değişim mühendisliği ilkelerine göre baştan sona doğru gözden geçirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Kaynakça

- De Geus (1997), “The Living Company”, *Harvard Business Review*, **Marc-April** 1997.USA, p.97
- E.ÖRÜCÜ (2013), **Modern İşletmecilik**, Dora Yayınları, Bursa.
- George SCOTT, “Downsizing, Business Process Reengineering, and Quality Improvement Plans: How Are They Related?”, *Information Strategy:The Executive’s Journal*, **Vol.11**, Issue:3,1995, s.18-34 (<http://core.coll.mpg.de/Record/129201146>)
- H.CAN vd.(2004), **Genel İşletmecilik Bilgileri**, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- H.JOHANSSON vd.(1993), **Business Process Reenigneering: Breakpoint Strategies For Market Dominance**, John Wiley and Sons., Chichester, USA
- İ. ÖZALP (1992), “Reorganizasyonun İşletmenin Devamlılığını Sağlayıcı Bir Süreç Olarak Kullanılması ve Eskişehir’de Faaliyet Gösteren İşletmelerde Reorganizasyon İle İlgili Yapılan Çalışma ve Uygulama Sonuçları”, *Eskişehir Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C: X*, S: 1 – 2.,s.132
- İ.EFİL(2013), **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**, Dora Yayınları, Bursa.
- İ.BAKAN (2004), **Çağdaş yönetim Yaklaşımları**, Beta Basım, İstanbul.
- J.A.PEARCE vd. (2015), **Stratejik Yönetim**, Nobel Yayınları, Ankara.
- L.E. BOONE vd. (2013), **Çağdaş İşletme**, Nobel Yayınevi, Ankara.
- M.AKÇAKAYA (2004), “Değişim Mühendisliği ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği”, *Sayıstay Dergisi*, **Sayı:66-67**,s.3
- M.ERTÜRK (2012), **İşletmelerde yönetim ve Organizasyon**, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- N. GÜÇLÜ (2003), “Stratejik Yönetim”, G.Ü. Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi **Cilt: 23**, Sayı: 2.,s.76
- R. YÜCEL (2010), **Merkez ve Çevre İlişkisine Bağlı Örgütsel Yapı ve Performans**, Nobel Yayınevi, Ankara.
- R.YÜCEL ve C.KARTAL(2014), “Muhasebecilerin Mesleki Uygulamalarındaki Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma”, *Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, **Cilt:4**, Sayı:2, Temmuz 2014, Kırıkkale
- R.L.DAFT (2015), **Örgüt Kuramları ve Tasarımını Anlamak**, Nobel Yayınları, Ankara.
- S.P.ROBBINS vd.(2013), **Yönetimin Esasları**, Nobel Yayınları, Ankara.
- T.KOÇEL (2014), **İşletme Yöneticiliği**, Beta Basım, İstanbul.
- T. KIELY (1993), “The Burdened Boss”, *CIO,March*, s.28-32. (<https://books.google.com.tr/books?....>)
- Y. SUCU (2000), **Örgütsel Değişim**, Güncellenmemiş Kitap, Elit Yayıncılık, Ankara, (www.yasarsucu.net)
- <http://www.nuveforum.net/716-iktisat-bolumu/252864-hizmet-uretimi-bulunan-ticaret-isletmelerinde-muhasebe-organizasyonu-uygulama-onerileri>
- <http://www.biraz.gen.tr/ekonomi/degisim-muhendisligi>
- [http://www.turgutozal.edu.tr/lvurgun/ contents/lvurgun/files/3%20Degsm%20Muhendisligi.pdf](http://www.turgutozal.edu.tr/lvurgun/contents/lvurgun/files/3%20Degsm%20Muhendisligi.pdf)
- <http://enm.blogcu.com/degisim-muhendisliginin-tanimi-nedenleri-kapsami-ve-ogeleri-2/2841533>
- <https://umaine.edu/hr/managers-tools/reorganization-guidelines/>
- <http://hrweb.berkeley.edu/guides/managing-hr/managing-successfully/reorganizations/steps>
- [Http://www.turkhukuksitesi.com/makale1449.htm](http://www.turkhukuksitesi.com/makale1449.htm)
- <http://whatis.techtarget.com/definition/reorganization-reorg>
- <http://muhasebeturk.org/ecopedia/402-r/17513-reorganizasyon-nedir-ne-demek-tanimi-anlami-nedemek.html>
- http://www.arem.gov.tr/ortakicerik/arem/Projeler/Yonetim/Koyhizmetleri/Bl_4.pdf
- <https://www.xing.com/communities/posts/muhasebe-mesleginde-neler-yapilmali-1005423083>
- http://www.lebibyalkin.com.tr/dergiicerikp.asp?dicerik_id=13&dergi_id=22