

Muhasebe Denetimi ve İç Kontrol Sisteminin İşletmelerde İnovasyon Yapma Yeteneğine Etkileri Üzerine Ampirik Bir İnceleme

Metin UYAR*

Öz

Denetim mekanizmaları, işletmelerde beklenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını belirlemede önemli role sahip bir faaliyettir. Kontrol sistemleri, kaynak kullanımında verimlilik sağlanması noktasında yönetim üzerinde birtakım etkiler oluşturmaktadır. Ancak denetimin işletmelerin yenilik yapabilme gücü üzerindeki etkileri noktasında yeterince durulmadığı görülmektedir. Muhasebe denetimi ve iç kontrol sistemleri işletmelerin nicel ve nitel birçok parametresi üzerine orta ve uzun vadeli etkiler ve sonuçlar çıkarmaktadır. Söz konusu etkilerin doğru tespiti ise özellikle nitel performansın devamında ise nicel performansın gelişmesine katkı sağlayacaktır. Denetim aracılığıyla, kaynakların verimli kullanımı bütçe kontrolünü ve araştırma geliştirme faaliyetlerini ayrılan finansmanın artımına yardımcı olmaktadır. Araştırma geliştirme fonlarındaki artış ise firmanın inovasyon yapabilme becerisini etkileyecektir. Bu önemli öngörünün işletmelerde ne kadar rasyonelize edildiğini belirlemek için gerçekleştirilen bu çalışmanın amacı denetim mekanizmalarının işletmelerin inovasyon yapabilme yetenekleri üzerindeki etkilerini ortaya çıkarmaktır. Gerçekleştirilen ampirik analizler sonucunda muhasebe denetiminin ve iç kontrol sisteminin etkin kullanımının işletme kaynakları üzerindeki olumlu etkiler oluşturduğu, bu olumlu değişiminde işletmenin inovatif yeteneklerini geliştirir nitelikte sonuçlar verebileceği belirlenmiş ve buna bağlı olarak da uygulayıcılar ve araştırmacılara yönelik öneriler geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Denetimi, İnovasyon, İç Kontrol, Verimlilik, Araştırma Geliştirme, Kaynak Kullanım

JEL KODLARI: M41-M41

An Empirical Study on the Effects of Accounting Audit and Internal Control System on the Innovation Ability of the Enterprises

Abstract

Audit mechanisms are an activity that has an important role in determining whether the expected targets or in the business are being achieved. Control systems have some impact on management at the point of efficiency in resource utilization. However, it appears that the supervisory authorities are not sufficiently focused on the



Özgün Araştırma Makalesi (Original Research Article)

Geliş/Received: 20.02.2018

Kabul/Accepted: 27.02.2018

DOI: <http://dx.doi.org/10.17336/igusb.396289>

* Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Gelişim Üniversitesi, İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, İstanbul, Türkiye, E-posta: meuyar@gelisim.edu.tr **ORCID ID** <https://orcid.org/0000-0002-9773-9340>

impact on the power to innovate. Accounting audit and internal control systems produce mid-range and long-term effects and results on many quantitative and qualitative parameters of enterprises. Correct detection of these effects will contribute to the development of quantitative performance, especially if the qualitative performance continues. Through the control implementations, efficient use of resources helps increase the financing of budget control and research and development activities. The increase in research and development funds will affect the firm's ability to innovate. The purpose of this work to determine how much this important vision is rationalized in the business is to reveal the effects of the control mechanisms on the ability of enterprises to innovate. As a result of the empirical analyzes, it has been determined that effective use of accounting audit and internal control system has positive effects on business resources and in this positive change, it is determined that the operator can give results that improve innovative abilities and accordingly suggestions for practitioners and researchers have been developed.

Keywords: Accounting Audit, Innovation, Internal Control, Productivity, Research Development, Resource Usage

JEL CODES: M41-M42

1. Giriş

Operasyonel süreçlerin etkinlik, verimlilik, karlılık ve maliyet yönetimi açısından denetlenmesi, kurum hedeflerinin ve stratejilerinin gerçekleştirilebilir hale getirilmesinde temel yönetsel rehberler arasındadır. Muhasebe denetimi ve iç kontrol sisteminin yapısı, kaynak ve varlıkların kullanımının yerindelik ve uygunluğunu belirleyerek işletme amaçlarının realize edilebilme oranını tespit edilmesine yardımcı olmaktadır. Kaynak ve varlıklarını etkin kullanan bir firmada ise üretimin güçlenmesi ve inovasyon yeteneğinin artması yüksek bir ihtimale sahiptir. İnovasyon ve teknolojik beceri, işletmeleri rakiplerinden ayırıştırarak ve farklılaştırarak öncül ve etkin piyasa oyuncularından birisi haline getirmektedir. Dolayısıyla öncül ve belirleyici işletmelerin temel özelliklerinden bir tanesi inovasyon yapabilme yeteneklerinin derecesidir. Muhasebe denetimi işletme karar vericilerine özellikle kaynak ve varlıkların kurallara ve yasalar uygun olarak kullanılmadığı hakkında danışmanlık ve yol gösterme fonksiyonu yerine getirirken, mali raporların gerçeğe uygun hale getirilmesi içinde yönetim ve uygulayıcılar üzerinde doğru ve düzenli yapma baskısı oluşturmaktadır. Yönetim doğru ve düzgün bir muhasebe ve finans mimarisini işletmenin başarısı için oluşturmaları ise kaynak kullanımında verimliliği ve arzulanan performansa erişim gücünü olumlu artırmaktadır.

Diğer yandan iç kontrol sistemi, sadece muhasebe ve finans süreçlerine odaklanmayıp ayrıca faaliyet denetimine de yoğunlaşmaktadır. İnsan kaynağının yeterliliği, yönetim davranışlarının strateji ve amaçlarla uyumu, firma araştırma ve geliştirme potansiyelinin düzeyi, firmanın büyüme hedefleri için gerekli adımların atılıp atılmadığının tespiti de iç kontrol sisteminin başlıca

fonksiyonları arasındadır. Faaliyet ve üretim süreçleri kontrol altındaki bir işletmenin entelektüel sermayesini ve parasal sermayesini daha doğru yönlendirmesi olasıdır. Bir diğer ifade ile sahip olunan işletme değerlerinin efektif ve rasyonel kullanımı işletmenin üretim, araştırma geliştirme ve inovasyon yeteneğini etkileyecektir.

İnovasyon yapabilme yeteneği veya inovasyon performansı örgütsel ve bireysel birçok faktörden etkilenmektedir. Muhasebe denetimi ve iç kontrol sisteminin etkinliği, işletmede inovasyon yapabilmek için gerekli olan araştırma geliştirme bütçesinin gerçekçi ve yapılabilir hazırlanması için kaynak ihtiyacının doğru tespit edilmesine ve işletmenin gereksiz ya da yanlış harcamalardan kaçınarak inovasyon yapabilmek için daha fazla kaynak ayırabilmesine yardım etmektedir. Bu bağlamda inovasyon yeteneği üzerinde muhasebe denetiminin ve iç kontrol sisteminin birtakım etkileri mevcuttur. Dolayısıyla bu çalışmanın amacı işletmelerde denetimin verimliliği ve buna bağlı olarak da inovasyon yeteneğinin nasıl etkilendiğini ampirik olarak ortaya koymaktır. Bu etkilerin incelenmesi ve bilimsel olarak somut bir biçimde ortaya konabilmesi için araştırmada öncelikle kavramsal çerçeve oluşturulmuştur. Teorik ve kavramsal alt yapının hazırlanmasında literatür taramasından yararlanılmıştır. Teorik yapının anlatıldığı bu bölümün ardından araştırma değişkenleri arasındaki bağıntıların ve hipotezlerin oluşturulduğu ve analizlerin yapıldığı üçüncü bölüm yer almaktadır. Son bölümde ise ampirik bir çalışma gerçekleştirilerek elde edilen bulgular doğrultusunda hazırlanan tartışmaların, değerlendirmelerin ve önerilerin bulunduğu sonuç bölümü bulunmaktadır.

2. Muhasebe Denetimi, İç Kontrol ve İnovasyon Yapabilme Yeteneği

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebe denetimi, ekonomik fiil ve olaylar ile alakalı savların tespit edilen kriterlere uygunluk derecesini araştırabilmek ve alınan neticeleri ilgililere bildirmek amacı ile tarafsız olarak veri toplayan ve bu verileri değerleyen sistemli bir süreç şeklinde ifade edilmektedir¹. Muhasebenin temel amacı, bir ekonomik varlık hakkında karar vericilere kararlarında kullanabilecekleri doğru güvenilir bilgileri sağlamaktır. Bir tarafta işletmenin hazırladığı bilgiler, bir tarafta çok farklı bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşlar (işletme ilgilileri) bulunmaktadır. Bu iki grup arasında temel bilgi akışı ise finansal tablolar ile sağlanmaktadır. İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların ise yanlış ve hatalı bilgiler içerebilme olasılığı bulunmaktadır. Hatalı ve yanlış bilgilerin finansal tablolarda yer alması, işletmenin kendi amaçları doğrultusunda kasten (bilerek) yapılabileceği gibi, işlemlerin karmaşık ve çok olması, yöneticilerin ve personelin bilgi düzeyi gibi birçok yapısal özelliklerin sonucu olarak da ortaya çıkabilmektedir. Finansal tabloların güvenilir olmaması finansal piyasaların

¹ Zeynep Hatunoğlu...[ve öte.] "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 9, Sayı 20, 2012, s. 169-189

gelişmesini engelleyen faktörlerden biridir. Finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanamadığı bir piyasada işlem yapmak (borç vermek, borç almak, yatırım yapmak vb.) mümkün değildir². İşte bu iki grup arasında gerçekleşen finansal bilgi paylaşımındaki güvenilirliğinin sağlanabilmesi toplumun tüm kesimini etkileyen ekonomik hayatın en önemli yapı taşıdır. Çünkü güvensizlik ortamından dolayı bu iki grubun bir araya gelememesi ekonomik açıdan birçok sorunu beraberinde getirecektir. Bu durumun önüne geçmenin tek yolu sağlam bir muhasebe yapısından ve denetimden geçmektedir.

Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı; denetleme ise, muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Muhasebe denetimi, muhasebenin eksiklerini ve aksayan yönlerini ortaya çıkaran bir fonksiyon üstlenmektedir. Sonuç olarak, muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe ise sağlamasıdır. Denetimde ulaşılmak istenen amaca göre denetim türü değişmektedir. Yani denetimin amacı, denetlenecek bilgiler ile karşılaştırmada kullanılacak ölçütlerin türüne ve kapsamına etki eder. Muhasebe denetiminde istenen amaca göre iki unsur değişir. Diğer bir deyişle muhasebe denetiminin amacı, karşılaştırma konusu bilgiler ile karşılaştırma kriterlerinin biçim ve kapsamlarına etki eder. Anlamlı bir karşılaştırma yapabilmek için bu iki unsur, denetçinin amacına uygun olarak seçilmelidir³. Muhasebe denetiminin önemli bir bölümünü faaliyetlerin denetimi oluşturur.

Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dâhil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlendirmektir. Faaliyet denetimi, mali kontrolleri ve faaliyet kontrollerini (performans göstergelerini) içerir. Günümüz işletmelerinde yaygın bir yapısının olması dolayısıyla bilgi sistemleri kontrollerini de faaliyet denetiminin bir türü olarak dikkate almak gerekmektedir⁴.

Muhasebe denetimi, yönetim kontrol sistemlerinin sistematik bir uzantısıdır. Organizasyonların büyümesi, holdingleşmenin artması ve merkezileşme eğiliminin kuvvetlenmesi sonucu özellikle son 25 yılda muhasebe denetimi gelişmiş ve yaygınlaşmıştır. Muhasebe denetimi oldukça kapsamlı ve çok boyutlu sonuçları olan bir faaliyettir. Muhasebe denetimi işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir süreçtir. Muhasebe denetimi bir organizasyonun saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşip ulaşmadığını mali açıdan ve yasalarla ölçmeye yarar. Muhasebe denetiminde fiili durumun karşılaştırılacağı, olması gereken durumlarla ilgili ölçütlerin saptanması, büyük

² Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2005, s.5-6.

³ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.11.

⁴ Can Türker, *Maddi Duran Varlıkların Bağımsız Denetimi ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.5.

ölçüde özeldir. Bu açıdan muhasebe denetiminde denetçi mevcut başarının doğrudan doğruya ölçülüp raporlanması eylemini değil, bu başarının iyileştirilmesi ile ilgili öneri ve tavsiyelerini belirtme yolunu seçer ki bu inovasyon yeteneğini olumlu etkiler. Bundan dolayıdır ki muhasebe denetimi, vergi yükünden işletme bütçesi oluşturmaya kadar birçok alanda etkisi olur. Kaynak verimli kullanımı ve tasarrufların yeterince yapılıp yapılmadığı bir başka ifade ile inovasyon yapmak için yeterli kaynağın yönetim tarafından ayrılıp ayrılmadığının belirlenmesi ve yönetim üzerinde bu yönde bir bakışının oluşmasında muhasebe denetimi önemli bir görevdedir.

Denetim, mali beyanların hata veya hile ile hatalı olup olmadığını ayırt edebilmeye yönelik uygun güvenceyi elde edebilmek üzere organize bir şekilde yapılmalıdır⁵. Son dönemlerde bağımsız denetim ayrıntılı bir denetleme programından daha çok bir teste ve inceleme sürecinde değerlendirilmektedir. Muhasebe denetimi bir kurumun mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine ya da kurumların hukuki sistemleri gereği olarak farklı bir muhasebe sistemine uygun düzenlenecekse buna uygun bir şekilde düzenlenerek belirlenmeye ve raporlamaya yönelik denetimdir. Finansal tablolar ve bu verilerin kaynağını meydana sağlayan kayıt, evrak ve diğer emareler üzerinden yürütülmekte olan çalışmalara dayalı olan ve bu verileri denetim raporunda özetleyen sistemli bir inceleme şeklidir. Muhasebe denetimi, kurum yöneticilerine istedikleri verilerin güvenilirliği hakkında bilgi vermektedir⁶. Bir diğer ifade ile muhasebe denetimi, belirli bir iktisadi birim ya da döneme ait rakamlar ile açıklanabilir verilerin önceden belirlenen ölçütlere uygun olup olmadıklarını belirleyebilmek ve bu konu hakkında bir rapor hazırlamak amacı ile bağımsız bir uzmanca yapılan delil toplamak ve değerlendirmek süreçleri şeklinde tanımlanabilmektedir. Muhasebe, verileri kurum menfaatlerini belirleyen alandır. Verilerin doğru olmasına pek çok açıdan ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durumda ancak denetim ile sağlanmaktadır⁷. Her topluluklarda iktisadi kararlar, kararların alındığı andaki var olan verilere dayanmalıdır. Alınan kararın, kararları alanların hedefleriyle uyumlu olması için, karar alırken dayanan veriler doğru ve sağlıklı olmalıdır. Eğer veriler hatalı olursa karar alıcıların kendileri ve topluluk için olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Kurum idaresinde kontrol, idarenin aşağıda belirtilen beş esas görevinden bir tanesi olup, işletmenin tedarik, üretim, personel, muhasebe, pazarlama ve mali, müşteri ilişkileri gibi bütün işlevlerini ve bütün etkinlik alanlarını kapsamaktadır. İdaredeki beş esas görev şirket için ulaşılabilecek hedefleri belirleme, planlamak, teşkilatlandırma, örgütlemek, icra etme, yürütmek, belirlenen amaca ulaşmak için işler arasında bağ oluşturmak, koordinasyonu sağlamak ve denetleme, kontrol yapmak olarak

⁵ Murat Emir, "Hile Denetimi", *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt 18, Sayı 86, 2008, s. 109-121.

⁶ Mikail Erol, "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 13, Sayı 1, 2008, s.229-237.

⁷ Didem Özçelik, *Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s.14.

belirtilmektedir⁸ 9. Goold ve Quinn¹⁰ işletmelerde kontrol yapılarının yönetimlerin yenilikçi davranışlar gösterebilmeleri için pozitif bir öneme sahip olduğu tespit etmişlerdir. İç kontrol, bir şirketin yönetim kurulu, idareci ve diğer çalışanlarınca yönlendirilen ve şirket tarafından belirlenen amaçlara ulaşabilmek adına uygun güvence sağlamak üzere planlanan bir süreçtir. Birbirini destekleyen, birbiriyle uyumlu önlemlerden oluşan iç kontrol sistemi risk odaklı bir bakış açısı gerektirmektedir. Böylece, iç kontrol sistemi, çıkabilecek problemlere engel olmakta veya oluşan problemlere karşı belirlenen çözüm seçeneklerinin uygulanmasını sağlamaktadır. Diğer bir ifade ile iç kontrol sistemi bir süreçtir fakat farklı yönetsel süreçlerde elde edilen verilere ulaşabilmek adına kullanılan bir araç şeklinde tanımlanabilir. İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda bizzat kendisi iç kontrol aracıdır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur. Muhasebeden çok işletmenin yönetsel faaliyetlerinin, iş akışlarının, işletme politikası ve stratejileri ışığında yönetimin başarısının, performansının, etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirildiği faaliyet denetiminde iç denetim ve denetçilerin çok özel bir yeri vardır. İç kontrolün planlanmasının nedeni, işletmenin misyonunu gerçekleştirme için risklerle başa çıkabilmek ve uygun bir güvence sağlamak olarak tarif edilebilir. Bu bakımdan iç kontrol sistemi, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesine yönelik uygun bir güvence sağlamak amacı ile oluşturulan felsefe ve yöntemlerin gerçekleştirdiği bir sistemdir¹¹. Diğer bir ifade ile iç kontrol, yönetimin şirket yapısını, faaliyetlerini, yetki ve sorumluluklarını, görevini, karar verme sürecini kapsayan ve yönetimin personelin tümünün dâhil olduğu etkin bir süreçtir. İşletme amaçlarına ulaşılması ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi, işletmenin varlığını devam ettirebilmesi, geleceğe ait belirsizlikleri ve riskleri yönetmek için işletme tarafından alınan önlemlerin tümü kontrol kapsamına girmektedir¹². Bununla birlikte kontroller, faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır ve işletmenin tüm faaliyetlerine ve yapılarına yayılmışlardır¹³. Bu bağlamda faaliyetlerin iç kontrol sistemi tarafından denetlenmesi özellikle kaynakların

⁸ Cemal İbiş ve Özgür Çatıkkaş "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 85, 2012, s.97.

⁹ Selena Aureli, *The Introduction of Innovative Performance Measurement And Management Control Systems: The Role of Financial Investors And Their Acquired Companies*, Emerald Group Publishing Limited, 2010, p. 81-114.

¹⁰ Micheal Goold and John "The Paradox of Strategic Controls" *Strategic Management Journal*, 1990, Volume. 11, p. 43-57.

¹¹ Mustafa Kemal Topçu, "Kamuda İç Kontrol Sisteminin COSO Modeli Bağlamında Taşrada Uygulanabilirliği: İhalelerde Uygulanmasına Yönelik İki Vaka Analizi", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 91, s. 5-31.

¹² Durmuş Acar ve Özen Akçakanat, "Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulamalarının Karşılaştırılması", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 28, s.1-17.

¹³ Hakan Bakkal ve Alper Kasimoğlu, "İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış: COSO ve COCO Modeli", *Mevzuat Dergisi*, Cilt 15, s.1-14.

verimli ve inovasyona dönük olarak kullanılması için işletmeye fırsat sunmaktadır.

İnovasyon en geniş tanımıyla bilginin ekonomik ve toplumsal faydaya dönüştürülmesiyle, değişime olan istek, yeniliğe olan açıklık ve girişimcilik ruhuyla özdeşleşen bir kültürün ürünü olarak tanımlanır¹⁴. Özetle inovasyon, yaratıcı bir fikri katma değer yaratabilir ve pazarlanabilir bir ürüne dönüştürme sürecidir. Yani inovasyon, buluşun ötesinde yeni bir iş fırsatı yaratmaktır¹⁵. Yeni bir fikrin inovasyon sayılabilmesi için ticarileştirilme özelliği taşıması gerekmektedir. Bu yeni fikir sadece bir buluş olarak algılanmamalıdır. Firma için yeni olan ve uygulanabilir fikirler de inovasyon kapsamına girmektedir. İnovasyon yapabilme yeteneği ise işletmenin kendi bünyesinde herhangi bir ürün, süreç veya yapıyı ortaya koyabilme kapasitesi olarak tanımlanır. İnovasyon yapabilme yeteneği çoğunlukla ar-ge yapabilme ile aynı düşünülür.

Schumpeter üretilen bilginin kendiliğinden pazarlanabilir ya da kullanılabilir süreçlere dönüşmediğini ancak bilginin ya da buluşların yeni kombinasyonlarının katma değer yaratabileceğini ileri sürmüştür¹⁶. Geçmişten günümüze bakıldığında ise inovasyonun işletmeler açısından rekabet üstünlüğü sağlayan bir araç haline geldiği görülmektedir. Bilginin kolay ve hızlı yayılımı düşünüldüğün de inovasyon üretim firmaları için önemli yer tutmaktadır. Yalnızca girdi maliyetlerinin düşük olmasının rekabet üstünlüğü sağlama konusunda belirleyici bir faktör olmadığını görülmektedir. Kurumlar ayakta kalabilmek, devamlılığını sürdürebilmek için pazarın değişen ihtiyaçlarına hızlı yanıt verebilmek zorundadır. Bunun yanında yeni ürün ve hizmetlerin geliştirilmesi, var olan mevcut pazar payını korumaları ve yeni pazarlara giriş için inovasyon gereklidir. Aynı zamanda inovasyon işletmenin müşteri bağımlılığını arttıran ve müşteri memnuniyetini sağlayan bir unsurdur¹⁷. Bir ülkede rekabet artarsa yaşam standardı ve refah seviyesi yükselir. Rekabetin oluşabilmesi için ise üretmek gereklidir. Üretkenliği arttırmanın yolu ise inovasyondan geçer. Bu nedenle inovasyon ülkeler için ekonomik büyümenin, artan istihdamın ve yaşam kalitesinin kilit noktası olarak görülmektedir. İnovasyon işletmelere birçok avantaj kazandırır. Bu avantajları genel olarak şu şekilde sıralamak mümkündür¹⁸:

- Gelişen bilgi ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler yakından takip edilerek iş süreçlerinde inovasyonlara gitmek, maliyetleri azaltıcı yeni uygulamalar geliştirmek işletmelerde verimliliğin artmasını sağlar.

¹⁴ Şirin Elçi, *İnovasyon Kalkınmanın ve Rekabetin Anahtarı*, 7. bs., İstanbul, Acar Matbaacılık, s.23.

¹⁵ Sinem Güravşar Gökçe, *İnovasyon Kavramı ve İnovasyonun Önemi*, Fırat Kalkınma Ajansı, 2010, s. 1-5.

¹⁶ Adem Kalça ve Yeşim Atasoy, "Ekonomik Büyüme Aracı Olarak Bilgi Yayılımları ve İnovasyon". *The Journal of Knowledge Economy & Knowledge Management*, Sayı 3, s.95-110.

¹⁷ Barış Cihan Başer...[ve öte.], *Kümelere İçin İnovasyon ve AR-GE Yönetimi Kılavuzu*, . T.C. Ekonomi Bakanlığı İhracat Müdürlüğü, 2013, s.10.

¹⁸ Sinem Güravşar Gökçe, a.g.r. s.4.

- Küresel rekabet ortamında bilgiyi en verimli şekilde kullanmak kalıcı ve sürdürülebilir rekabeti sağlamak açısından önemli bir unsurdur. Rekabette üstünlük yaratmak için inovasyona önem vermek gerekir.
- Bir ülkenin inovasyon performansı aynı zamanda o ülkenin mevcut ekonomik durumunun da göstergesi niteliğindedir. Bu açıdan işletmelerin talep eden tarafta mı yoksa tedarikçi konumunda mı oldukları önemlidir. Tedarikçi konumundaki işletmeler ödemeler dengesizliğini gidermek açısından artı tarafta yer alır.
- Bir işletmenin faaliyette bulunduğu çevreyi ve tüketici sağlığını korumaya yönelik çalışmalar inovasyonla mümkün olabilmektedir. Bu da sosyal sorumluluk bilincini geliştirilme konusunda katkı sağlar.
- Bir işletmenin müşteri ihtiyaçlarına hızlı cevap verebilmesi, kaliteye ve yeniliğe önem vermesi müşterilerini önemli hissettirir ve böylelikle sadık bir müşteri kitlesi kazanılmış olur.

Kurumların çalışma yöntemleri, üretim faktörlerinin kullanımı ve ticari performansını etkileyen birçok değişken bulunmaktadır. İnovasyon tanımları; ürün inovasyonları, süreç inovasyonları, organizasyonel inovasyonlar ve pazarlama inovasyonları olarak sıralanmaktadır¹⁹. Ürün inovasyonları, mal ve hizmet kapasitelerinde önemli değişiklikleri kapsamaktadır. Hem yeni mal ve hizmetler hem de mevcut ürünlere yapılan önemli değişiklikler ürün inovasyonu kapsamına dâhildir. Yeni organizasyonel yöntemlerin yürütülmesi ise organizasyonel inovasyonları ifade etmektedir. Bunlar, ticari uygulamalardaki değişiklikler, işyeri organizasyonundaki intranet gibi haberleşme sistemlerinin kullanılması veya işletmenin yeni bir maliyetlendirme sistemine geçmesi gibi değişiklikleri ifade etmektedir. Pazarlama inovasyonları ise yeni pazarlama yöntemlerinin gerçekleştirilmesini kapsamaktadır. Bunlar, ürün tasarımı ve ambalajlanmasındaki yöntem değişikliklerini içerebilir²⁰.

İnovasyon sürecini başlatabilmek için en temel girdi fikirdir. Yaratıcı fikirler inovasyon sürecinin olmazsa olmazıdır. Fikirler işletme içindeki gerek yönetici gerekse çalışanlar olmak üzere herkesten gelebilir. Önemli olan ise bunların arasından doğru fikri seçebilmektir. Konsept aşaması sürecin en önemli parçasıdır. Konsept aşamasında yapılacak olan çalışmalar sürecin sonuçlanması için çok büyük önem teşkil eder. Bu aşamada inovasyon fikirleri teknik ve mali fizibilite çalışmaları yapılarak çeşitli süzgeçlerden geçirilir ve bir tane kalana kadar elemeler yapılır. Seçilen fikir firma imkan ve yetenekleri dahilinde projelendirilir. Kâğıt üzerinde projelendirilen fikirler prototip aşamasında fiziksel hale getirilir. Ürünün iyi ve kötü yanları ancak prototip hazırlanırken test edilerek öğrenilebilir. Üretim planları prototip aşamasında detaylandırılır. Prototipi kolay yapılan ürünün üretim aşaması da kolay

¹⁹ Oslo Kılavuzu, 3. Basım, TÜBİTAK 2006, s.20.

²⁰ Üstün Özen ve Murat Bingöl, "İşletmelerde Bilişim Teknolojileri ve Yenilikçilik: Erzurum, Erzincan ve Bayburt'taki Kobi'lerde Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, s. 400-417.

gerçekleşir. Fakat ürünün prototipinin başarılı yapılması o ürünün seri üretime geçeceği anlamına gelmez. Çünkü üretim aşamasında gerek teknik özellikler gerekse maliyet unsurlarından dolayı ürün pazara sunulmadan kaybolabilir. Ürünün pazara sunulması içinse plan yapmak ve strateji geliştirmek gerekir. Sürecin başarılı olup olmadığı ancak bu aşamada tespit edilebilir. Yaratıcı ürünlerde başarıyı yakalayabilmek için müşterinin beğenesine doğru zamanda, doğru şekilde ve doğru fiyat ile sunmak gerekir. Ürünün müşteriye tanıtılması da belli bir bütçe gerektirir. Bu nedenle projeye başlamadan önce maliyet unsurları göz önünde bulundurulmalıdır. Bir diğer ifade ile inovasyon gerçekleştirilmesi maliyet yönetiminin başarısını, maliyet yönetiminin başarısı ise muhasebe denetimi ve iç kontrolün başarısının derecesine bağlıdır.

İnovasyon performansı, geniş anlamda yaratıcı bir fikrin ortaya çıkmasıyla başlayıp, AR-GE'den patentlemeye ve ortaya çıkan yeni bir hizmet veya ürünün tanıtılmasından pazara sunulmasına kadar olan dönemi kapsar. İnovasyon performansının, hem yeniliğin teknik özelliklerine hem de hizmet veya ürünün pazarda tanıtılmasına odaklandığı ileri sürülebilir. İnovasyon performansı, yeniliği geliştirme, sunma ve tutundurma süreçleri gibi gerek üretimsel, gerek yönetimsel ve gerekse pazarlama gibi işlevsel süreçler ile ilişkilidir. Buradan hareketle inovasyon performansının, inovasyon süreçlerini başından sonuna kadar kapsadığı söylenebilir.

3. Değişkenler Arası Bağlılıklar ve Metodoloji

3.1 Hipotezler

Önceki araştırmalar kontrol sistemlerinin inovasyon yapabilme becerilerine olumlu etkiler yaptığını göstermiştir^{21 22}. İşletmelerde muhasebe ve kontrol sistemlerinin geliştirilen yeni ürün performansına pozitif etki ettiği belirlenmiştir²³. Ölçen bir çalışmada pozitif etki belirlenmiştir. Ülkeler arasındaki sınırların kalkması, buna bağlı olarak bilginin, teknolojinin ve insan gücünün serbest dolaşımı, bilgi ve teknolojiye gelişme, tüketicilerin yaşam tarzlarındaki değişimin hızlanması ve beklentilerinin artması işletmeleri kaçınılmaz olarak inovasyon yapmaya itmiştir. İşletmeler değişen ortamda hedeflerine ulaşabilmek ve devamlılıklarını sürdürebilmek için planlı ve sistematik bir şekilde inovasyon faaliyetlerini sürdürmek zorundadır. Bu bağlamda inovasyon, işletmelerin en önemli rekabet araçlarından birisi haline gelmiştir. Dolayısıyla işletmenin yenilik veya inovasyon yapabilmesi için organizasyonel süreçlerinde bunu destekler şekilde faaliyet göstermesi gerekir. Bu yönüyle muhasebe denetimi ve iç kontrol yönetimi uygulamaları, inovatif faaliyetlerin oluşmasına yol açan gerekli şartların oluşturulmasında da belli bir öneme sahiptir. Önceki birçok çalışmada muhasebe denetiminin ve kontrol

²¹ Robert H. Chenhall, "Accounting for the Horizontal Organization: A Review Essay", *Accounting Organizations and Society*, Volume 33, p.517-550.

²² Josep Bisbe and Ricardo Malagueño, "The Choice of Interactive Control Systems Under Different Innovation Management Modes", *European Accounting Review*, Volume 18, 2009, p. 371-405.

²³ Tom Kennedy and John Affleck-Graves, "The impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance", *Journal of Management Accounting Research*; 13: 19-45.

sistemlerinin yeni ürün geliştirme ve inovasyon yapma potansiyeli üzerinde pozitif yansıması olduğunu göstermektedir^{24 25 26}

İşletmeler inovasyon faaliyetleri yapmak için yola çıktıklarında genellikle belirsizlikler ve değişkenliklerle karşı karşıya kalmaktadır. Karşılaşılan belirsizlikler ve değişen koşullarda işletmelerin varlığını sürdürebilmesi, o işletmede bulunan kontrol sistemlerinin yapısına ve kaynaklarını verimli kullanabilme potansiyeline bağlıdır. Li vd.²⁷ kontrol sistemleri ile kurumsal inovasyon arasındaki ilişkinin son derece önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Birçok ampirik araştırma muhasebe denetimi ve iç kontrolün organizasyon performansı üzerindeki etkisini değişik yönleri ile incelemiştir. İç kontrol sistemleri ve muhasebe denetiminin yapısı ve etkinliği organizasyonların nitel ve nicel performanslarını şekillendirmekte ve beklenen performansın sağlanıp sağlanmadığını tespit etme fırsatı vermektedir. İnovasyon üretmek veya inovasyon yapmak, bir üretim işletmesinin orta ve uzun vadeli hedeflerini gerçekleştirmesinde son derece önemlidir. Dolayısıyla kontrol sistemleri ve muhasebe denetimi işletmelerin yeni ürün geliştirme, yeni araştırma geliştirme faaliyetleri ortaya koymalarında önem ifade etmektedir. kontrol sisteminin katı-esnek olması veya muhasebe denetiminde işletmenin mali olarak esnek bütçeye uygun olup olmadığı işletmenin inovasyon projeleri geliştirmek için ihtiyaç duyduğu kaynağın tedarik edilip edilemeyeceğini etkilemekte ve özellikle ar-ge finansmanının süresini ve miktarını detaylandırmaktadır. Araştırma geliştirme faaliyetlerinin yoğunluğu ise firmaların inovasyon geliştirebilme yeteneklerini olumlu geliştirecektir. İç kontrol yapısının başarısı üreticilerin kaynak kullanım etkinliğini dolayısıyla verimlilik ve etkinlik değerlerinin de iyileşmesini yardımcı olacaktır. Verimlilik kurumların girdi-çıktı etkinliğini ve stratejilerinin başarıya ulaşma ihtimallerini yükselten önemli bir parametredir. Kaynak kullanım etkinliği işletmenin sahip olduğu varlık ve değerleri optimizasyon içerisinde değerlendirmesini ve atıl kaynak unsurlarını asgariye düşmesine yol açmaktadır.

Bu bağlamda hipotezler aşağıdaki şekilde belirtilmektedir:

H1: Muhasebe denetiminin etkinliği, üretim işletmelerinde kaynak kullanım verimliliğini pozitif yönde etkilemektedir.

H2: İç kontrol sisteminin etkinliği, üretim firmalarında kaynak kullanım verimliliğini pozitif yönde etkilemektedir.

H3: Kaynak kullanım verimliliği, firmaların inovasyon geliştirebilme yeteneklerini pozitif yönde etkilemektedir.

²⁴ Roger Calantone, Shawnee K. Vickery and Cornelia Droger "Business Performance And Strategic New Product Development Activities: An Empirical Investigation", *Journal of Production Innovation Management*, Issue 12, 1995, p.214-223.

²⁵ Frederic M. Scherer and David Ross. "Industrial Market Structure and Economic Performance"; *Houghton Mifflin*: Boston, 1990, p. 77.

²⁶ Ondrej Zizlavsky "The Balanced Scorecard: Innovative Performance Measurement and Management Control System", *Journal of Technology Management&Innovation*, Volume 9, Issue 3, 2014, p.210-222.

²⁷ Ping Li...[et al.] "Internal Control And Corporate Innovation: Evidence From China", *Asia Pasific Accounting&Economics*, 2017, August (3-4), p.1-21.

H4: Muhasebe denetiminin etkinliği, inovasyon geliştirebilme yeteneğini pozitif etkilemektedir.

H5: İç kontrol sisteminin etkinliği, firmaların inovasyon geliştirebilme yeteneğini pozitif yönde etkilemektedir.

3.2 Ölçüm Aracı ve Uygulama

İncelemenin yapılabilmesi için, İstanbul Anadolu Yakası'nda çalışmalarını sürdüren üretim işletmelerine e-posta ve yüz yüze görüşme yöntemleri kullanılarak ulaşılmıştır. Ana kütlenin büyüklüğü dikkate alınarak yapılan örnekleme sonucunda 500 firmaya hazırlanan soru formlarının iletimi gerçekleştirilmiştir. Anket formlarının 67 tanesinde geri dönüş sağlanmış ve bunların 55 tanesinin veri analizi için uygun değerlere sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda geri dönüş oranının yaklaşık olarak %11 civarı olduğu görülmektedir. Katılımcılara iletilen anket formlarının hazırlanma süreci ise uzun ve titiz bir literatür taramasının sonucunda ortaya konan ve sistematik bilimsel yaklaşıma uygun olan soruların kullanım kolaylığı, okunabilirlik gibi kriterler dikkate alınarak ortaya konmasından oluşmaktadır. Anket yer alan muhasebe denetimi, iç kontrol yapısı ve kaynak kullanım verimliliği değişkenlerine ait sorular bu çalışmaya yönelik olarak tamamen özgün bir biçimde hazırlanmıştır. Sorular beşli Likert tarzında soru formunda yer almıştır. İşletmelerin inovasyon yapabilme yeteneklerine dair sorular ise Yam²⁸ vd. (2004)'te yer alan sorular kullanılarak hazırlanmıştır. Anket formunda temel değişkenlerin yanı sıra araştırmanın bilimsel derinliğini artırmaya dönük kontrol değişkenlerini tespit eden sorulara da yer verilmiştir.

3.3 İstatistiksel Analizler ve Ulaşılan Bulgular

Araştırmada elde edilen veri seti öncelikle tanımlayıcı istatistikler açısından ele alınmıştır. Devam eden süreçte araştırma değişkenlerine ait hipotez testlerinin gerçekleştirilmesi için regresyon analizi yapılmıştır. Ayrıca kontrol değişkenlerinin ortaya çıkardığı kategorik farklılığı belirlemek ve yansıtılabilmek için ANOVA gerçekleştirilmiştir. Tablo 1'de katılımcılara ait bireysel ve kurumsal özellikler yer almaktadır.

²⁸ Richard C.M.Yam...[et al.], "Audit of Technological Innovation Capabilities in Chinese Firms: Some Empirical Findings in Beijing, China", *Research Policy*, Volume 33, Issue 8, 2004, p. 1123-1140

Tablo 1: Bireysel ve Kurumsal Özellikler

		N	%
İşletme Faaliyet Süresi	1-5 Yıl	13	23
	6-10 Yıl	27	49
	11-15 Yıl	12	22
	16 Yıl ve Üzeri	3	6
Katılımcının Görev Ünvanı	Tepe Yönetici	8	15
	Üretim Sorumlusu/Görevlisi	27	49
	Ar-Ge\Teknoloji Görevlisi	15	27
	Denetçi\Muhasebe Çalışanı	5	9
İşletmenin Faaliyet Türü	Metal/Madeni Eşya/Otomotiv	20	36
	Kimya/İlaç	12	22
	Gıda/İçecek	12	22
	Tekstil	6	11
	Elektronik/Elektrik	5	9
İşletmenin Çalışan Sayısı	1-25	11	20
	26-50	24	42
	51-75	6	11
	76-100	9	16
	101 ve Üzeri	6	11
İşletmenin Aktif Büyüklüğü	1-5 Milyon TL Arası	3	5
	6-10 Milyon TL Arası	19	35
	11-15 Milyon TL Arası	17	31
	16-20 Milyon TL Arası	9	16
	21 Milyon TL ve Üzeri	7	13
Ar-Ge Bütçesinin Büyüklüğü	Aktiflerin %5 ve aşağısı	27	49
	Aktiflerin %6'sı ile %10'u arası	19	35
	Aktiflerin %11 ile %15'i arası	7	13
	Aktiflerin %15'inden daha fazlası	2	3

İşletmelerin yarısından fazlası faaliyet süresi olarak 10 yıldan daha kısa bir zaman diliminde operasyonlarını sürdürmektedir. Üretim yapan firmalarda çoğu zaman ayrı veya bağımsız bir ar-ge (inovasyon) birimi olmamakla birlikte ar-ge inovasyon çalışmalarında yer alabilecek nitelikte personel ile faaliyet gösterdikleri bilinmektedir. Katılım gerçekleştiren firmalarında bu yönde oldukları tablodan görülmektedir. 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	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Muhasebe Denetiminin Etkinliği	3.11	0.217
İç Kontrol Sistemi	4.26	0.064
Kaynak Kullanım Verimliliği	3.88	0.191
İnovasyon Yapabilme Yeteneği	4.09	0.102

Değişken değerlerinin daha ileri aşama analizlere uygunluğunun belirlenmesi için ise basıklık (kurtosis) ve çarpıklık (skewness) değerleri

incelenmiştir. 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 0.82 ve basıklık değerinin 2.1 olduğu belirlendiğinden veri setinin normal dağılım gösterdiği anlaşılmaktadır.

Elde edilen verilen güvenilirliği ve geçerliliğinin test edilmesi ve bir bütünlüğü ifade edip etmediğini anlayabilmek için öncelikle doğrulayıcı faktör analiz yapılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizinde amaç değişkenlerin ilgili faktörü betimleyip betimlemediğini belirlemektir. Bu bağlamda, $\chi^2 = 149.42$, $p < 0.01$; RMSEA=0.06; GFI=0.92; NNFI=0.94; CFI=0.91. olduğu belirlenmiştir. Anket soruları doğrulayıcı faktör analizine göre araştırma için uygunluk taşımaktadır. 0.70'den yukarı faktör yüküne sahip olan değişkenler bir tek faktörün altında derlenebilmektedir. Kompozit güvenilirliği ve Cronbach 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. Söz konusu geçerlilik bilgileri Tablo 3'te görülmektedir.

Tablo 3: Güvenirlik ve Geçerlilik Değerleri

Değişkenler	CR	Cronbach Alfa	Rwg	AVE	\sqrt{AVE}
* Muhasebe Denetiminin Etkinliği	0.76	0.82	0.88	0.67	0.81
* İç Kontrol Sistemi	0.77	0.84	0.89	0.68	0.82
* Kaynak Kullanım Verimliliği	0.83	0.75	0.80	0.62	0.79
* İnovasyon Yapabilme Yeteneği	0.79	0.81	0.83	0.61	0.78

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

Tablo 4: Korelasyon Matrisi

Değişken	Muhasebe Denetiminin Etkinliği	İç Kontrol Sistemi	Kaynak Kullanım Verimliliği	İnovasyon Yapabilme Yeteneği	Aktif Büyüklüğü	Ar-Ge Bütçesi /Aktif Büyüklüğü Oranı
Muhasebe Denetiminin Etkinliği	1					
İç Kontrol Sistemi	0.322**	1				
Kaynak Kullanım Verimliliği	0.249***	0.438*	1			
İnovasyon Yapabilme Yeteneği	0.201***	0.253***	0.377**	1		
Aktif Büyüklüğü	0.241***	0.305**	0.270***	0.469*	1	
Ar-Ge Bütçesi /Aktif Büyüklüğü Oranı	0.106	0.192***	0.082	0.518*	0.381**	1

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

Değişkenlere ait doğrusal ilişkinin korelasyon analizi ile belirlenmesinden sonra hipotezlerin test edilmesine geçilmiştir. Bu amaçla regresyon analizi kullanılmıştır. Regresyon analizi bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenler üzerine etkisini incelemekte sıklıkla kullanılan bir istatistiki tekniktir. Tablo 5’de hipotezlere ilişkin regresyon analizi sonuçları görülmektedir. Regresyon analizinde, birbirinden bağımsız farklı modeller varsayılmıştır. Her bir modelde bağımsız değişken ve kontrol değişkenlerinin, bağımlı değişken üzerine etkisi sırasıyla değerlendirilerek hipotezlerin kabulü/reddi tespit edilmiştir.

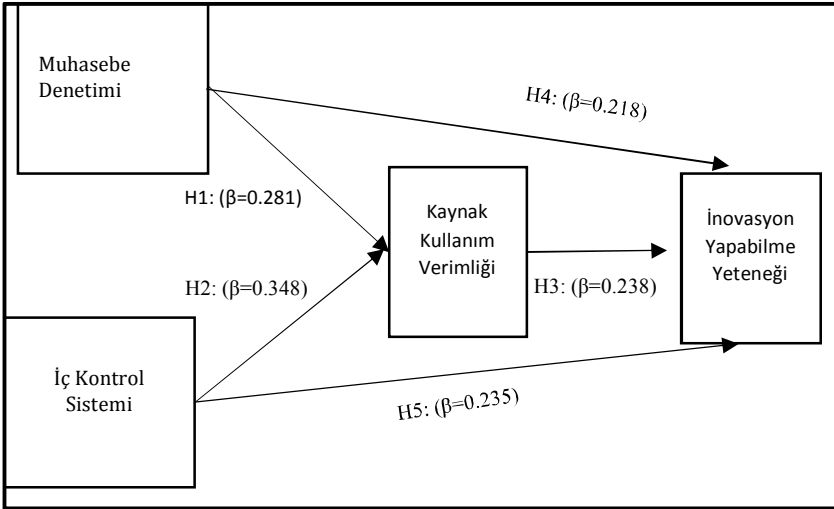
Tablo 5: Regresyon analizleri ve Hipotez Sonuçları

Değişkenler	Model 1: Kaynak Kullanım Verimliliği			
	β	t	R ²	Hipotez Sonucu
* Muhasebe Denetiminin Etkinliği	0.281	13.506**	0.51	H1 Kabul
* İç Kontrol Sistemi	0.348	21.247*		H2 Kabul
Model 2: İnovasyon Yapabilme Yeteneği				
* Kaynak Kullanım Verimliliği	0.238	9.793***	0.44	H3 Kabul
Model 3: İnovasyon Yapabilme Yeteneği				
* Muhasebe Denetiminin Etkinliği	0.218	8.636***	0.62	H4 Kabul
* İç Kontrol Sistemi	0.234	9.218***		H5 Kabul
* Aktif Büyüklüğü	0.255	10.890**		
* Ar-Ge Bütçesi /Aktif Büyüklüğü Oranı	0.279	12.452**		

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

Regresyon testlerinden elde edilen istatistiki bulgulara göre, muhasebe denetimi firma kaynak kullanımını pozitif yönde etki etmektedir ($\beta=0.281$). Bir diğer ifade ile muhasebe denetiminin etkisi kurumsal kaynakların daha etkin ve

verimli kullanılmasını yardımcı olmaktadır. Bu nedenle hipotez 1 kabul edilmiştir. İç kontrol sisteminin kurumsal kaynak verimliği için etkisi ($\beta=0.348$) değerindedir. Bu değer 0.01 anlamlılık seviyesinde kabul edilebilirliği işaret etmektedir. Dolayısıyla hipotez 2 araştırmadan elde edilen bilgiler ışığında kabul edilmektedir. Kaynak kullanımında verimlilik ile inovasyon yeteneğine etkisini ele alan hipotez 3'te için Model 2'de ($\beta=0.238$) değeri görülmektedir. Bu bağlamda verimlilik ile yenilik yapabilme yeteneğini pozitif manada etkilemektedir. Hipotez 3, elde edilen parametreler doğrultusunda kabul edilmiştir. Muhasebe denetiminin inovasyon yapabilme başarısı üzerine olan etkisini ele alan hipotez 4 kontrol edildiğinde ise regresyon analizinde elde edilen değerler ile korelasyon matrisinde yer alan değerlerin bir biri ile tutarlılık gösterdiği görülmektedir. ($\beta=0.218$) değeri anlamlı bir ilişkinin varlığını teyit etmektedir. Bir diğer ifade ile muhasebe denetimi firmaların mali kaynaklarındaki doğruluğu ve gerçeği yansıtabilme gücünü artırmakta ve firmanın daha düzenli bir biçimde inovasyona odaklanmasını sağlamaktadır. Bulgular doğrultusunda hipotez 4 kabul edilmiştir. İç kontrolün inovatif yetenek üzerindeki etkisi incelendiğinde ise ($\beta=0.234$) bulgusu ortaya çıkmaktadır. İç kontrolün etkinliği işletmelerde inovatif yetenekleri artırmakta ve güçlendirmektir. Bu bağlamda hipotez 5 kabuldür. Araştırmanın odak noktası olmamakla beraber aktif büyüklü ile araştırma-geliştirme bütçesi/aktif büyüklüğü oranı kontrol değişkenleri kullanılarak etkileri tespit edilmiştir. Her iki kontrol değişkeninin inovasyon yeteneği üzerinde güçlü etkeleri olduğu toplam varyansı değiştikleri bulgularla belirlenmiştir. Araştırma hipotezlerinin bir bütün olarak daha kolay görülebilmesini sağlayan Şekil 1 aşağıda yer almaktadır.



Şekil 1. Araştırmanın Modeli ve Hipotezlerin Sonucu

İstatiksel analizlerin en sonunda ANOVA'ya yer verilerek faaliyet gösterilen sektöre ve firma yaşına göre inovasyon yeteneğindeki değişim tespit edilmiştir.

Firmaların Faaliyet Gösterdiği Sektöre Göre İnovasyon yeteneğine Ait Varyans Değerleri							
	Metal/Madeni Eşya/Otomotiv	Kimya/İlaç	Gıda/Çeçecek	Tekstil	Elektronik/Elektrik	F Değeri	p Değeri
Ortalamalar							
İnovasyon Yapabilme Yeteneği	4.13	4.06	3.91	3.99	4.18	9.428	0.000
Firmaların Çalışan Sayısına Göre İnovasyon Yapabilme Yeteneğine Ait Varyans Değerleri							
	1-25	26-50	51-75	76-100	101 ve Üzeri	F Değeri	p Değeri
Ortalamalar							
İnovasyon Yapabilme Yeteneği	3.87	4.02	4.19	4.20	4.13	4.739	0.117

ANOVA sonucuna göre faaliyet gösterilen sektör değişkeni anlamlı ortalama farkına sahiptir. Diğer bir ifade ile sektör değişikçe işletmelerin yenilik yapabilme yetenekleri değişebilmektedir. Bununla birlikte araştırma örnekleminde yer alan firmalarda çalışan sayısı açısından inovasyon yetenekleri incelendiğinde anlamlı bir farklılaşma tespit edilmemiştir.

Sonuç

İşletmelerde muhasebe ve iç denetim sistemlerinin inovasyon yeteneği üzerindeki etkilerini inceleyen bu çalışmada gerçekleştirilen ampirik analiz bağlamında ortaya konan sonuçlar şunlardır:

- Firmalarda, muhasebe denetimi yönetim üzerinde mali raporları daha doğru ve gerçekçi hazırlama baskısı oluşturmakta ve paydaşların çıkarını bir bütün olarak düşünme eğilimini güçlendirmektedir. Artan baskı kaynak kullanımında verimliliği yükseltme, verimlilik artışı ise işletmelerin araştırma geliştirme bütçelerinde iyileşmeye yol açarak inovasyon yapabilme yeteneklerini güçlendirmektedir. Dolayısıyla muhasebe denetimi işletmelerin inovasyon yapabilme yeteneklerini olumlu yönde etkilemektedir.
- Muhasebe denetimi, yapılan analizlerde kaynak kullanımı üzerinde olumlu etkiler gerçekleştirmektedir. Öncelikle denetim, mali disiplinin ve kurallara uygunluğun zorunlu olarak yerine getirilmesine katkı yapmaktadır. Yönetimin hesap verme ve sorumluluk nedeniyle mali kontrolü artırmaları ise firmanın bütçe disiplinine ve araştırma geliştirmeye ayırdığı payın artarak inovasyon yapmak için kaynak ayırmasına yardımcı olur. Daha doğru kaynak kullanım politikasını operasyonlarda kullanmak işletmenin yenilikçi ve rekabetçi olmasına destek olur.
- Muhasebe denetiminin yanı sıra süreç ve faaliyet odaklı bir mekanizma olan iç kontrol sistemi, insan kaynaklarının denetiminden üretim ve

proje denetimine kadar bir çok örgütsel unsuru denetleyerek işletmenin sahip olduğu nitel ve nicel değerleri verimli ve aktif kullanılabilir hale getirmesinde yönetsel hedeflere destek olur. Bu sayede ar-ge ve teknoloji yatırımlarında maksimum fayda ve gelir hedeflerine ulaşmak için bir gerekçe bulunur. İç kontrol sistemi faaliyetlerin uygunluk denetimini de yaparak işletmenin yeni teknoloji ve gelişmelere uyum sağlayıp sağlamadığına dair geri dönüş yapar. Dolayısıyla hem kaynak kullanımında verimi artırması hem de inovasyon yapma yeteneği noktasında iç kontrol etkili bir faktör olarak analizler sonucunda belirlenmiştir.

- Kaynak kullanım verimliliği de işletmelerin inovasyon yapabilme yeteneklerini olumlu etkilemektedir. Yönetimlerin işletme içi ve dışı kaynaklarının etkin ve doğru kullanması inovasyon yatırım bütçelerinde aktiflere oranla bir artışa neden olur. Yine analizlerde görüldüğü üzere ar-ge bütçesinin/aktiflere oranının yüksek olması işletmelerde inovasyon yeteneğini olumlu etkilemiştir.

Çalışmanın ortaya çıkardığı bulgu ve sonuçlara bağlı olarak yöneticilere, uygulamacılara ve gelecek araştırmalara aşağıdaki öneriler yapılmıştır:

- Yönetimler, firma hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi için muhasebe denetimini daha fazla dikkate almalı ve mali müşavirlik konusunda daha duyarlı davranmalıdır.
- İnovasyon yapabilme yeteneği, kaynakların etkin ve verimli kullanımından etkilenmektedir. Kaynak kullanımında verimlilik ise etkin bir iç denetim mekanizmasından ve mali denetimin başarısından etkilenmektedir. Yönetimler bu nedenle iç kontrol sistemlerini daha iyi organize etmeli ve işler kılmalıdır.
- İnovasyon yapabilme yeteneği sadece kontrol mekanizmalarının bir fonksiyonu değildir. Bununla birlikte süreç kalitesinin ve uygunluğun sürdürülebilir olmasında denetim mekanizmalarının rolü unutulmamalıdır.
- Bu çalışmada daha çok mali ve faaliyet denetimlerinin inovasyona etkisi ele alınmıştır. Ancak gelecek araştırmalarda inovasyon türüne göre muhasebe denetiminin ve iç kontrolün etkileri bağımsız bir biçimde incelenebilir.

KAYNAKÇA

ACAR, Durmuş, Özen AKÇAKANAT, "Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulamalarının Karşılaştırılması", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 28, s.1-17.

AURELI, Selena, *The Introduction of Innovative Performance Measurement and Management Control Systems: The Role of Financial Investors and Their Acquired Companies*, Emerald Group Publishing Limited, 2010, p. 81-114.

BAKKAL, Hakan, Alper KASIMOĞLU, "İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış: COSO ve COCO Modeli", *Mevzuat Dergisi*, Cilt 15, s.1-14.

BAŞER, Barış Cihan, Arife YILMAZ, Zeynep İYİLER, *Kümelere İçin İnovasyon ve AR-GE Yönetimi Kılavuzu*, T.C. Ekonomi Bakanlığı İhracat Müdürlüğü, 2013.

BISBE, Josep, Ricardo MALAGUEÑO, "The Choice of Interactive Control Systems Under Different Innovation Management Modes", *European Accounting Review*, Issue 18, 2009, p. 371-405.

CALONTONE, Roger, Shawnee K. VICKERY, Cornelia DROGER, "Business Performance And Strategic New Product Development Activities: An Empirical Investigation", *Journal of Production Innovation Management*, Issue 12, 1995, p.214-223.

CHENHALL, Robert H. "Accounting For The Horizontal Organization: A Review Essay", *Accounting Organizations and Society*, Volume 33, p.517-550.

ELÇİ, Şirin, *İnovasyon Kalkınmanın ve Rekabetin Anahtarı*, 7.Baskı. İstanbul, Acar Matbaacılık, 2006.

EMİR, Murat, "Hile Denetimi", *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt 18, Sayı 86, 2008, s. 109-121.

ERDOĞAN, Murat, "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002, sayı 5, s.51-63.

EROL, Mikail, "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 13, Sayı 1, 2008, s.229-237.

GOOLD, Micheal, John J. QUINN "The Paradox of Strategic Controls" *Strategic Management Journal*, 1990, Issue 11, p. 43-57.

GÖKÇE, Sinem Güravşar, "İnovasyon Kavramı ve İnovasyonun Önemi", Fırat Kalkınma Ajansı, 2010.

GÜRBÜZ, Hasan, *Muhasebe Denetimi*, 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, 1995.

HATUNOĞLU, Zeynep, Nurettin KOCA, Mustafa KILLI, "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 9, Sayı 20, 2012, s. 169-189.

İBİŞ, Cemal, Özgür ÇATIKKAŞ, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 85, 2012, s. 95-122.

KALÇA, Adem, Yeşim ATASOY, "Ekonomik Büyüme Aracı Olarak Bilgi Yayılımları ve İnovasyon". *The Journal of Knowledge Economy & Knowledge Management*, Sayı 3, s.95-110.

KAVAL, Hasan, "Muhasebe Denetimi", 2.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2005.

KENNEDY, Tom, John AFFLECK-GREVES, "The impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance", *Journal of Management Accounting Research*; 13: 19-45.

LI, Ping, Wei SHU, Qingquan TANG, Ying ZHENG "Internal Control And Corporate Innovation: Evidence From China", *Asia Pasific Accounting & Economics*, 2017, August (3-4), p.1-21.

OSLO KILAVUZU, 3. Basım, TÜBİTAK 2006, s.20.

ÖZÇELİK, Didem, "Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri", Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

ÖZEN, Üstün, Murat BİNGÖL, "İşletmelerde Bilişim Teknolojileri ve Yenilikçilik: Erzurum, Erzincan ve Bayburt'taki Kobi'lerde Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, s. 400-417.

SCHRERER Frederic M., David ROSS, *Industrial Market Structure and Economic Performance*, Houghton Mifflin: Boston, 1990,

TOPÇU, Mustafa Kemal, "Kamuda İç Kontrol Sisteminin COSO Modeli Bağlamında Taşrada Uygulanabilirliği: İhalelerde Uygulanmasına Yönelik İki Vaka Analizi", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 91, s. 5-31.

TÜRKER, Can, "Maddi Duran Varlıkların Bağımsız Denetimi ve Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

YAM, Richard C.M., Jian CHENG GUAN Kit Fai PUN Esther P.Y. TANG, "Audit of Technological Innovation Capabilities in Chinese Firms: Some Empirical Findings in Beijing, China", *Research Policy*, Volume 33, Issue 8, 2004, p. 1123-1140.

ZIZLAVSKY, Ondrej "The Balanced Scorecard: Innovative Performance Measurement and Management Control System", *Journal of Technology Management & Innovation*, Volume 9, Issue 3, 2014, p.210-222.

Summary

Accounting audit is a comprehensive process to determine the organizational structure of an enterprise, internal control systems, workflows and management's success. Control systems can be used to measure whether an organization has achieved its goals and objectives in financial terms. In this respect, in accounting auditing, the auditor chooses not to directly measure and report on the actual achievement but rather to specify recommendations and recommendations for improvement of this achievement, which positively influences this innovation ability. In other words, efficient use of resources and sufficient savings are made, it is important to determine whether the source of adequate resources for innovation is separated by management and whether accounting supervision is an important task in the formation of a head on the management.

For this aim some hypotheses have been conducted in the study. According to the statistical findings obtained from the regression tests, accounting audit firm resource usage has a positive effect ($\beta = 0.281$). In other words, the effect of accounting audit helps to use institutional resources more effectively and efficiently. For this reason the hypothesis

1 is accepted. The effect of the internal control system on enterprise resource efficiency is ($\beta = 0.348$). This value indicates acceptability at a level of significance of 0.01. Therefore, the hypothesis 2 is accepted in the light of the information obtained from the research. In the hypothesis 3, which deals with the efficiency of resource use and the ability to innovate, it is seen in Model 2 ($\beta = 0.238$). In this context, it positively affects the ability to innovate with efficiency. Hypothesis 3 was accepted in line with the obtained parameters. When hypothesis 4, which addresses the effect of accounting audit on innovation performance, is controlled, it is seen that the values obtained in the regression analysis and the values in the correlation matrix are consistent with each other. ($\beta = 0.218$) confirms the existence of a meaningful relationship. In companies, accounting audit creates a more accurate and realistic preparation of financial reports on management and strengthens the tendency to consider the interests of stakeholders as a whole. Increasing efficiency in the use of increased print resources and increasing productivity increase the ability of enterprises to innovate by improving on research and development budgets. Therefore, accounting auditing affects the ability of enterprises to innovate positively.