

# HANGİ TÜRDE BİR LİDER HİLEYİ ÖNLEYEBİLİR? DEĞER İLGİLİLİĞİ TEORİSİ VE HİLE ELMASI MODELİ ÇERÇEVESİNDE KURAMSAL BİR BAKIŞ AÇISI\*

Dr. Öğr. Üyesi Soner GÖKTEN\*\*

Arş. Gör. Cansu TANYOLAÇ\*\*\*

Arş. Gör. Dr. Buket ATALAY\*\*\*\*

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Özel Sayı 2018; 20, ös939- ös962

ÖS  
939

## ÖZ

Yöneticilerin yaptığı hileli eylemlerin engellenmesi ve tespit edilmesi çalışanların yaptıklarına kıyasla daha güçtür. Ayrıca bu tür eylemlerin neden olduğu zararlar daha fazladır. Ne yazık ki, mevcut kontrol sistemleri bu tür hileli eylemlerin önlenmesinde etkisiz kalmaktadır. Dolayısıyla yönetici düzeyindeki hileli eylemlerin engellenmesi için gerçeğe uygun sunumu tesis edecek davranışlara sahip liderlere ihtiyaç vardır. Hangi lider türü bunu sağlayabilir? Bu çalışma, gerçeğe uygun sunum için otantik liderliğin en iyi seçenek olduğunu önermektedir. Bu bağlamda otantik liderlik ile muhasebe arasındaki ilişki, değer ilgililiği teorisi ve hile elması modeli çerçevesinde kuramsal olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda ilişkilerde şeffaflık, içselleştirilmiş ahlak anlayışı, bilginin dengeli ve tarafsız değerlendirilmesi ve öz farkındalık otantik liderin davranışsal özellikleri olarak gerçeğe uygun sunumun tesisinde düzenleyici rol oynar.

**Anahtar Kelimeler:** Değer İlgililiği Teorisi, Gerçeğe Uygun Sunum, Hile Elması Modeli, Otantik Liderlik.

**JEL Sınıflandırması:** M41, M42, D23, G32.

\* Makale gönderim tarihi: 17.06.2018; Kabul tarihi: 01.08.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

\*\* Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sgokten@baskent.edu.tr, orcid.org/0000-0003-4213-1976

\*\*\* Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ctanyolac@baskent.edu.tr, orcid.org/0000-0002-0016-2304

\*\*\*\* Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, buketatalay@baskent.edu.tr, orcid.org/0000-0002-2455-1398

Atf: Gökten, S., Tanyolaç, C. ve Atalay, B. (2018). Hangi türde bir lider hileyi önleyebilir? Değer ilgililiği teorisi ve hile elması modeli çerçevesinde kuramsal bir bakış açısı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös939-ös962

## WHAT KIND OF A LEADER CAN PREVENT FRAUD? A THEORETICAL VIEW UNDER VALUE RELEVANCE THEORY AND FRAUD DIAMOND MODEL

### ABSTRACT

Preventing and detecting manager-level fraudulent acts is more difficult than what employees do. In addition, the damage caused by such actions is greater. Unfortunately, existing control systems are ineffective in preventing such acts. Therefore, there is a need for leaders who behave to provide a faithful representation in order to prevent fraudulent actions at the executive level. Which leader type can provide this? This study suggests that authentic leadership is the best option for faithful representation. In this sense, the relationship between authentic leadership and accounting is defined theoretically in the frame of value relevance theory and fraud diamond model. In this context, the authentic leader's behavioral characteristics as relational transparency, internalized moral perspective, balanced and unbiased processing of information and self-awareness play a moderator role in creating the faithful representation.

**Keywords:** Value Relevance Theory, Faithful Representation, Fraud Diamond Model, Authentic Leadership.

**JEL Classification:** M41, M42, D23, G32.

### 1. GİRİŞ

Geçmişten günümüze yaşanan skandallar, büyük çaplı hileli eylemlerde yöneticilerin dahil olduğunu göstermektedir. Bir başka ifadeyle 'balık baştan kokar' misali, yöneticilerin içerisinde yer aldığı hileli eylemler büyük, uzun vadeli ve kriminolojik olarak organize şekilde gerçekleşmiştir.

Bu tür yönetici kaynaklı hilelerin önüne geçebilmek için ilkeler ve yasalar yayınlanmış, ağır cezai yaptırımlar uygulanmıştır. Ancak yaşanan skandallar göstermektedir ki, bu tür önlemler halen yetersizdir.

Dahası, tespit edilebilen yönetici hilelerinin uzun vadeli yapısı; finansal bilgi kullanıcılarının geçen süre zarfında ciddi zararlar görmelerine neden olmuştur. Bu nedenle esas olan gerçeğe uygun sunumu tesis eden doğru liderlerin yönetici ehliyetine kavuşturulmasıdır.

Lakin doğru lider kimdir? Bu soruyu cevaplamaya çalışan literatür, etik konusunun muhasebe alanında ön plana çıkmasında itici güç olmuştur.

Hiç şüphesiz ki yapılan çalışmaların gerek pratik gerekse de teorik olarak yadsınamayacak katkıları olmuş ve olmaya devam etmektedir.

Zira hangi yasa veya hangi düzenleme yapılırsa yapılsın, yöneticilerin etik değerlerinde aksaklık varsa, raporlamada gerçeğe uygun sunumunun tesisi güçleşmektedir.

O halde sorunun cevabı, etik değerlere sahip olan lider midir? Bu cevap tabii ki doğrudur. Ancak etik kavramının kapsamına aldığı geniş alan liderin somut olarak tanımlanmasını engellemektedir. Bu açıdan söz konusu cevap doğru ancak yetersizdir. Şöyle ki, çeşitli türde liderler vardır ve tümü için etik değerlendirmesi yapılabilir.

Lakin her birinin davranış şekilleri diğerlerine göre değişmektedir. Bu nedenle, davranış bilimlerinden yola çıkarak, gerçeğe uygun sunumu tesis edecek liderin tanımlanması; hangi türde liderin hileli eylemlerin önlenmesi çerçevesinde etkin yönetim kabiliyeti sergileyeceğini ortaya koymak için daha doğru bir yol olacaktır.

Bir başka deyişle, davranış özelliklerinden yola çıkarak gerçeğe uygun sunumun tesisi için hangi türde lidere ihtiyaç olduğu ortaya konabilir.

Literatürde çok sayıda liderlik türü tanımlanmıştır. Değer yargıları doğrultusunda hareket eden otantik liderlerin takipçiler üzerinde daha fazla etkiye sahip oldukları görülmüştür. Bunun temel nedeni takipçilerin duyduğu güven ve liderin sahip olduğu güvenilir olma özelliğidir. Bu çalışmada, otantik liderlik kuramı olarak isimlendirilen bu olgu çerçevesinde, otantik liderlik türünün hileyi önleyebilen ve gerçeğe uygun sunumu tesis eden yönetici profilini sağladığı görüşü kuramsal bir bakış açısıyla ortaya konulmaktadır.

Otantik liderlik ile muhasebe ilişkisinin tesisi için değer ilgililiği teorisi ve hile elması modelinden faydalanılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde otantik liderlik kavramı irdelenmiş, takip eden bölümde değer ilgililiği teorisi ve hile elması modeli kullanılarak otantik liderlik ve gerçeğe uygun sunum arasındaki ilişki tesis edilmiştir. Çalışma konunun değerlendirilmesi yapılarak tamamlanmıştır.

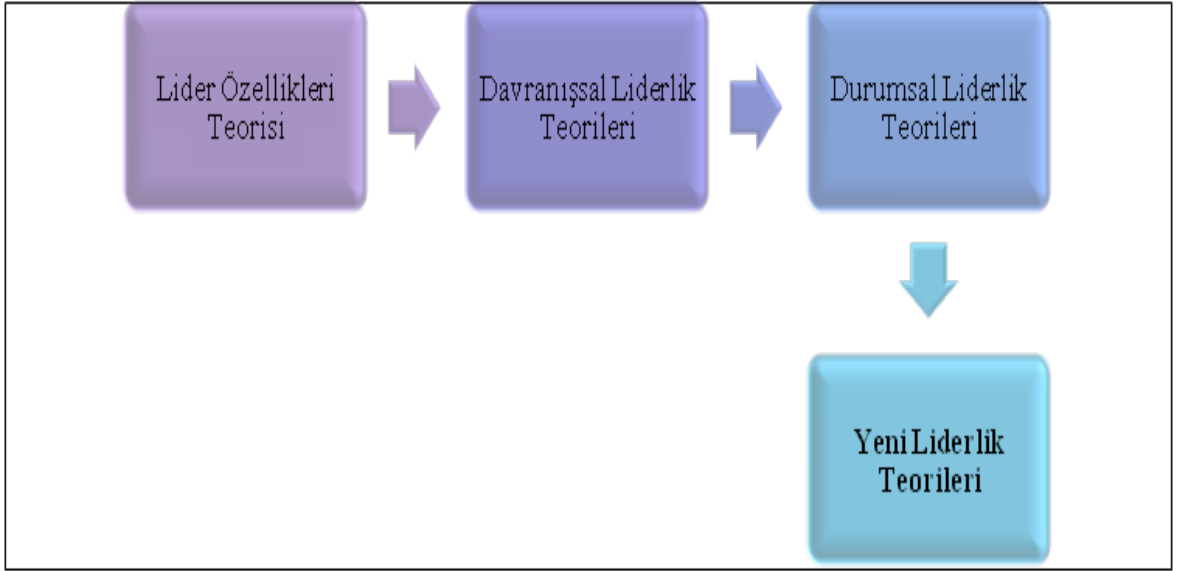
## 2. LİDERLİĞİN GELİŞİMİ VE OTANTİK LİDERLİK KAVRAMI

Tarihleri en eski çağlara kadar uzanan lider ve liderlik kavramları, örgütlerin başarılarında en önemli faktörlerden biri olduğundan son yıllarda bilimsel araştırmalara sıklıkla konu olmaktadır (Tabak ve diğerleri 2012, 92).

Literatürdeki çalışmalara bakıldığında liderlikle ilgili teorilerin, liderlikle ilgili çeşitli özellik ve tanımlamalara yer verdiği görülmektedir. Tarihsel süreç içerisinde liderlik teorileri; ilk olarak liderliğin kişisel özellikleri ile belirlenmesi gerektiğini, daha sonra ise davranışsal ve durumsal faktörlerin de liderliğin gerçekleştirilmesinde oldukça etkili olduğunu ortaya koymuştur (Ekşili ve Alparslan 2016, 275).

En yalın ve genel tanımıyla lideri; belirli bir insan grubu veya topluluğunu, belirlenmiş ortak bir amaç doğrultusunda yönlendirip harekete geçiren kişi olarak tanımlamak mümkündür. Liderlik tarzı ise, liderliğin uygulanmasının açıklayıcı veya kuralcı olan yöntemini ifade etmektedir (Rodriguez 2017, 21).

Zaman içerisinde gelişen liderlik teorileri ana başlıklarıyla Şekil 1’de gösterilmektedir.



ÖS  
942

Şekil 1. Liderlik Teorilerinin Zaman İçerisinde Gelişimi

Kaynak: Güney 2012

Lider Özellikleri Teorisi'ne göre; bireyin lider olabilmesi için belli birtakım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler; cinsiyet, yaş, dış görünüş gibi fiziksel özellikler, zekâ gibi zihinsel özellikler veya sakinlik, dürüstlük gibi kişilikle ilgili özellikler olabilmektedir. Ancak bu teori, liderlik sürecini ele almadan sadece liderin kişisel özelliklerine dayanması nedeniyle yeterli bulunamamıştır (Polat ve Arabacı 2015, 212). Bu noktada Davranışsal Liderlik Teorileri, liderin özelliklerinden ziyade davranışlarının önemli olduğunu ortaya koyarak, liderin ne yaptığını ve nasıl yaptığını izah etmeye çalışmıştır (Güney 2012, 371). Yönetim alanında durumsallık yaklaşımının gündeme gelmesiyle gelişen Durumsal Liderlik Teorileri ise, liderlerin farklı durumlarda farklı özellikler ve davranışlar sergilenmesi gerektiğini, aksi takdirde etkin bir liderlikten söz etmenin mümkün olmayacağını vurgulamıştır (Ekşili ve Alparslan 2016, 275). Bu teoriye göre, her yerde geçerli ve etkin tek bir liderlik tarzından söz etmek mümkün değildir.

20. yüzyılın son çeyreğinde gerçekleşen ABD kaynaklı Enron, Global Crossing, World Com, Martha Stewart, Arthur Andersen ve Kanebo gibi kurumsal ahlak iflasları dikkate alındığında, bu skandalların kaynağında liderlik noksanlığının olduğu görülmektedir (Tabak ve diğerleri 2012, 92-93). Yakın geçmişte dünya genelinde yaşanan bu tarz kurumsal skandallar ile ekonomik, toplumsal ve siyasi sorunlar neticesinde yöneticilere duyulan güven azalmış, bu durum etik davranış sergileyen ve güven duyulabilecek liderliğe olan ihtiyacı arttırarak liderliğe yeni bir bakış açısının getirilmesini gerekli kılmıştır (Kesken ve Ayyıldız 2008, 734; Baykal 2017, 52). Bir başka deyişle, örgüt paydaşları liderlerin benimsedikleri ilkeler, değerler ve davranışlar arasındaki tutarsızlıklara karşı daha az hoşgörülü hale gelmiş ve liderlerin daha

yüksek dürüstlük seviyelerinde çalışmasını bekler olmuşlardır (Walumbwa ve diğerleri 2008, 90). Günümüzde; sadece başkalarına karşı değil, kendilerine karşı da dürüst olan otantik liderlere duyulan ihtiyacın arttığı görülmektedir (Kesken ve Ayyıldız 2008, 735). Her ne kadar Durumsal Liderlik Teorileri'nin ortaya konulmasıyla birlikte Lider Özellikleri ve Davranışsal Liderlik Teorileri'ne yöneltilen eleştirilere cevap getirilmiş olsa da, günümüzde giderek karmaşıklaşan ekonomik, toplumsal ve siyasi yapı Durumsal Liderlik Teorileri'nin lider ve liderlik tanımlarını da yetersiz hale getirmektedir.

Bu ihtiyacı karşılamak üzere, Yeni Liderlik Teorileri ve etik alanlarındaki çalışmalarla ortaya çıkan liderlik türlerinden biri de “otantik liderlik” olmuştur. Kavram olarak otantiklik, köklerini Yunan felsefesinden almakta ve “kendi kendine sadık olma” anlamı taşımaktadır (Avolio ve Gardner 2005, 319). Kernis (2003) otantikliği; bireyin tüm günlük etkileşimlerinde kendi varlığına karşı kesinlikle doğru olması olarak tanımlamaktadır (Stander ve diğerleri 2015, 2). Harter (2002)'a göre otantiklik ise; kişinin değerler, düşünceler, duygular ve inançlar gibi kendi kişisel deneyimlerine sahip olmasını ve kişinin gerçek benliğine göre hareket etmesini içermektedir. Başka bir deyişle otantiklik; bireyin gerçekte ne düşündüğünü, neye inandığını ve inandıkları doğrultusunda davranıp davranmadığını ortaya koyan bir özelliktir (Gardner ve diğerleri 2005, 345). Örneğin; biri davranışları hakkında başkalarına dürüst bir geribildirim sunuyorsa; ancak bu geribildiriminde kendi kişisel zayıflıklarını açıklamaya istekli değilse ya da başkalarına nasihat ettiklerini kendisi yapmıyorsa, bu davranışın otantikliği yansıttığından bahsetmek mümkün değildir (Leroy ve diğerleri 2015, 1679). Buna ilaveten, Erickson (1995) otantikliğin bir koşul olmadığını, bir başka ifadeyle insanların ne tamamen otantik ne de otantik olmayan olarak tanımlanabileceğini; bunun yerine daha çok ya da daha az otantik veya otantik olmayan olarak tanımlanabileceklerini vurgulamıştır (Gardner ve diğerleri 2005, 346).

Liderlik türü olarak ele alındığında otantikliğin, bireyin kendine yönelik tanımlamalarından ziyade, büyük ölçüde diğer bireylerin liderde gördükleri ile tanımlanan bir özellik olduğu görülmektedir (Goffee ve Jones 2005, 87). Bu nedenle otantik liderler, takipçileri tarafından otantik, bir başka ifadeyle güvenilir, gerçek ve dürüst olarak algılanan liderlerdir (Kiersch ve Byrne 2015, 293).

Yeni liderlik yaklaşımları ile ortaya çıkan otantik liderlik, bireylerin gerçek benliklerini bir lider olarak rolleriyle bütünleştirmeleriyle meydana gelmektedir (Leroy ve diğerleri 2015, 1677). Otantik liderlik kavramını ilk defa ele alan yazarlardan Luthans ve Avolio (2003) otantik liderliğin gelişmesinin; günümüz işyerlerinde performans iyileştirmesi için ölçülebilen, geliştirilebilen ve etkin bir şekilde yönetilebilen insan kaynakları güçleri ve psikolojik kapasitelerini yansıtan olumlu örgütsel bağlamdan ve pozitif örgütsel davranıştan kaynaklandığını ifade etmişlerdir (Novicevic ve diğerleri 2005, 1404).

Otantik liderlikle ilgili yapılan çeşitli tanımlamalara Tablo 1’de yer verilmiştir. Tüm bu tanımlamalar ışığında otantik liderliği; örgütteki takipçileri öz farkındalık, içselleştirilmiş ahlak anlayışı, bilginin dengeli ve tarafsız değerlendirilmesi ve de ilişkilerde şeffaflık konusundaki sorumluluk gerektiren örnek davranışlarla etkileyip bilinçlendirerek, örgüt içerisinde daha etik bir iklim ile pozitif davranışların gelişmesini sağlayan bir tür liderlik uygulaması olarak ifade etmek mümkündür.

**Tablo 1. Otantik Liderlikle İlgili Yapılan Çeşitli Tanımlamalar**

<b>Yazar(lar)</b>	<b>Otantik Liderlik Tanımı</b>
Henderson and Hoy (1983)	<i>“Takipçilerin eylemler, sonuçlar ve hatalar bakımından liderlerinin örgütsel ve kişisel sorumluluğu kabul ettiğini algılaması, liderlerin takipçilerini manipüle etmemesi ve lider için rolün gerekliliklerinden önce kendi benliğinin baskın gelmesi”</i>
Begley (2001)	<i>“Profesyonel olarak etkili, etik açıdan sağlam ve bilinçli yansıtıcı uygulamalar için bir metafor”</i>
Luthans ve Avolio (2003)	<i>“Hem pozitif psikolojik kapasiteden hem de oldukça gelişmiş bir örgütsel bağlamdan yola çıkan ve de liderler ile takipçileri tarafından daha fazla öz farkındalık ve pozitif davranışlarla sonuçlanan bir süreç”</i>
Walumbwa ve diğerleri (2008)	<i>“Daha fazla öz farkındalık, içselleştirilmiş ahlaki bakış açısı, bilginin dengeli bir şekilde işlenmesi ve liderlerin takipçileriyle arasındaki ilişkisel şeffaflığı teşvik etmek adına olumlu bir etik iklimini ve kendini geliştirmeyi destekleyen bir lider davranış modeli”</i>

**Kaynak:** Walumbwa ve diğerleri 2008, 92-94; Oh ve diğerleri 2018, 277; Gardner ve diğerleri 2011, 1122.

## 2.1. Otantik Liderlerin Özellikleri

Otantik liderlik tarzını benimseyen liderlerin başlıca özellikleri; etik ve ahlaki değerlere önem vermeleri, kendi değer, amaç ve duygularını etkin bir biçimde astlarına yansıtılabilmeleri, açıklık esasıyla şeffaf ilişkiler kurabilmeleri, kendi değerlerine uygun davranışları ve tarafsız karar verebilmeleridir (Yetgin 2016, 128; Yeşiltaş ve diğerleri 2013, 335).

Bu nedenle otantik liderler ilk olarak, karar vermede ve takipçileriyle olan etkileşimlerinde şeffaf ve tutarlı olmalarıyla göze çarpmaktadırlar (Kiersch ve Byrne 2015, 293).

Ayrıca otantik liderler, takipçilerinin iş süreçlerini iyileştirmek adına bireysel farklılıkların değerinin anlaşılması konusunda da takipçilerine yardımcı olmaktadır (Boekhorst 2015, 242-243).

Otantik liderler, çalışanları açık iletişimi teşvik ederek, takipçilerinin ilgisini çekerek, eleştirel bilgileri paylaşarak ve çalıştıkları kişilerle ilgili duygularını ifade ederek takipçileriyle aralarında dürüstlük temelli ilişki sağlamaktadır (Avolio ve diğerleri 2004, 810).

Bununla birlikte otantik liderler, başkalarının beklentilerini karşılamak için davranmamakta, yalnızca kendi doğru ve gerçekleri doğrultusunda hareket etmektedir (Gül ve Alacalar 2014, 542).

Bu nedenle otantik liderlerin bir diğer önemli özelliği, kendi değerleri ve inançları ile tutarlı ve uygun olmayan rol beklentilerini karşılamaya çalışmamalarıdır (Men ve Stacks 2014, 304).

Öte yandan otantik liderlik tarzına sahip olan yöneticilerin, çalışanlarına iş yaptırırken herhangi bir emredici, üstünlük taslayıcı veya zorlayıcı üslupları da bulunmamaktadır (Işkın ve Kaygın 2016, 621).

Luthans ve Avolio (2003) otantik liderlerin takipçilerini zorlamadıklarını veya mantıklı bir şekilde ikna etmeyi denemediklerini, onun yerine liderin sahip olduğu değer, inanç ve davranışların lideri takip edenlerin gelişimine hizmet ettiğini ifade etmişlerdir (Boekhorst 2015, 246).

Shamir ve Eliam (2005, 398-399)'e göre otantik liderler kendilerini tanımlamak için herhangi bir lider sıfatına ihtiyaç duymaz ve her koşulda liderlik rolünde bulunabilirler.

Buna ilaveten, otantik liderlerin benlik duyguları ve öz bilinçleri yüksek, hedefleri ise kendi içerisinde uyumludur.

Ayrıca, otantik liderlerin liderlik davranışları ile kendi davranışları tutarlıdır.

Otantik liderler ve takipçileri arasındaki ilişkiyi ise; şeffaflık, açıklık ve güven, değerli hedeflere yönelik rehberlik ve takipçilerini geliştirmeye yönelik bir vurgunun karakterize ettiği görülmektedir (Gardner ve diğerleri 2005, 346).

Bunun yanı sıra otantik liderler, sadece takipçilerini değil, kendilerini de buldukları mevcut noktadan daha ileriye taşımak için sürekli bir çaba içerisinde olan liderlerdir (Çiçek 2011, 61).

Yapılan çalışmalar otantik liderlik tarzının liderin takipçilerinin performansları ve davranışları üzerinde önemli etkileri olduğunu ortaya koymaktadır.

Gardner ve diğerleri (2005) otantik liderlerin takipçilerinin öz farkındalık ve öz düzenleme düzeylerini etkileyerek takipçilerinin performanslarını arttırdıklarını ifade etmişlerdir.

Wang ve diğerlerine (2014) göre de, örnek alınan bir liderin çalışmalarına olan bağlılığı, takipçilerine iş performansı sırasında duygusal, fiziksel ve bilişsel olarak da rehberlik etmekte ve performanslarını arttırmaktadır.

Rodriguez ve diğerleri (2017) otantik liderlik tarzının çalışanların iş tatminlerini etkileyen önemli bir değişken olduğunu ifade etmişlerdir.

Kiersh ve Byrne (2015) da benzer biçimde, otantik liderlik tarzının çalışanların örgütsel

adalet, örgütsel bağlılık, stres düzeyi ve işten ayrılma niyeti gibi değişkenler üzerinde etkili olduğuna vurgu yapmışlardır. Bunun yanı sıra, otantik liderlerin takipçilerinin etik ve dürüstlük davranışlarını benimsemesinde de ciddi bir rol üstlendiği görülmektedir.

Cianci ve diğerleri (2014) bu savı destekler biçimde, örgütte doğru yoldan sapılabilecek bir durumun varlığında otantik liderliğin bireylerin etik karar verme süreçlerini etkilediğini ortaya koymuşlardır.

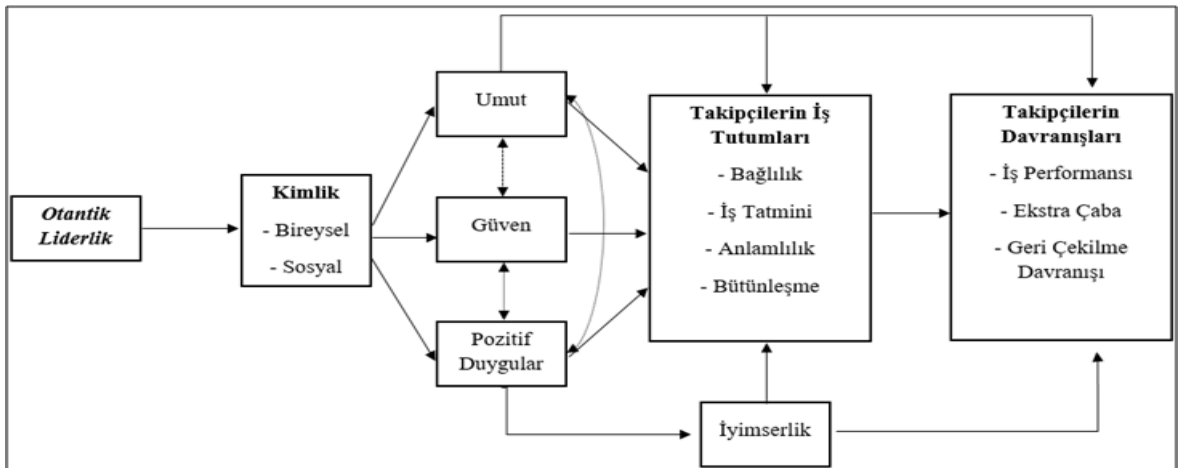
Stander ve diğerleri (2015) ise çalışmalarında, otantik liderliğin aynı zamanda örgütte egemen olan iyimserlik ve güven ortamının da önemli bir yordayıcısı olduğuna vurgu yapmışlardır. Hirst ve diğerleri (2016) de otantik liderliğin örgütteki yardımlaşma davranışı üzerinde etkili olduğuna dikkat çekmişlerdir.

ÖS  
946

Otantik liderlik sürecinde liderin takipçilerinin tutum ve davranışlarını nasıl etkilemekte olduğuna dair örnek bir model Şekil 2’de gösterilmektedir.

Bu noktadan hareketle, otantik liderin sahip olduğu kişilik özellikleri ve rol model davranışları sayesinde takipçilerinin kendilerini daha iyi tanıyarak bireysel farkındalıklarını arttırdıklarını, aynı zamanda işlerine yönelik pozitif tutum ve davranışlar geliştirdiklerini söylemek kesinlikle yanlış olmayacaktır.

Bu da; otantik liderlerin takipçilerinin de otantik liderin örnek özellik ve davranışlarını benimseyerek verecekleri kararlarda etik, tarafsız, şeffaf ve hesap verebilirlik çerçevesinde hareket edeceklerini göstermektedir.



Şekil 2. Otantik Liderlik Süreci



## 2.2. Otantik Liderliğin Boyutları

Otantik liderliği oluşturan özelliklere ait boyutların ilk olarak Bhindi ve Duignan (1997) tarafından özgünlük, niyet, maneviyat ve duyarlılık; sonrasında ise Kernis (2003) tarafından farkındalık, tarafsız işlem, eylem ve ilişkisel yönelim olarak farklı ancak birbiriyle ilişkili biçimde tanımlandığı görülmektedir (Oh ve diğerleri 2018, 278).

Yapılan çalışmalarda genel olarak otantik bir liderin öz farkındalık, kendini kabullenme, özgün eylemler ve ilişkiler aracılığıyla otantikliğini elde ettiği belirtilmektedir (Gardner ve diğerleri 2005, 346).

Otantik liderlik hakkında yapılan çalışmalar bir bütün olarak ele alındığında ise, otantik liderliğin ölçümünde dört boyutun dikkate alınması gerektiği konusunda ortak bir görüşe ulaşıldığı görülmektedir.

Bu dört boyut; öz farkındalık, bilginin dengeli ve tarafsız değerlendirilmesi, ilişkilerde şeffaflık ve içselleştirilmiş ahlak anlayışıdır (Walumbwa ve diğerleri 2008, 95; Avolio ve diğerleri 2009, 423).

Öz farkındalık; kişinin kendi yetenek, zayıflık, karakter özellikleri ve duygularının yanı sıra ihtiyaçları, değer yargıları, hisleri, kişilik yönleri ve bunların tavırlarına etkisine de içeren kapsamlı bir bileşendir (Tabak ve diğerleri 2012, 95).

Bu boyut aynı zamanda, otantik liderlerin liderlik etkinliklerini arttırmak için hem öz bilgilerini hem de yansıttıkları benlik imajlarını kullandıklarını ifade etmektedir (Men ve Stacks 2014, 304).

Bilginin dengeli ve tarafsız değerlendirilmesi; aldıkları kararlara kendi kişilik özelliklerini yansıtarak dürüst ve tarafsız olabilen liderlerin, elde ettikleri veriyi daha doğru yorumlayarak verimli bir biçimde kullandıkları anlamına gelmektedir (Nartgün ve diğerleri 2016, 3).

İlişkilerde şeffaflık; bireyin otantik benliğini, durumlara uygun olarak açık bir şekilde bilgi ve duyguları paylaşarak sunmayı ifade etmektedir (Avolio ve diğerleri 2009, 424).

Başka bir deyişle ilişkisel şeffaflık, liderin olduğu gibi görünmesi ve davranmasına karşılık gelmektedir (Okçu ve Anık 2017, 66).

Bilginin önemi, hesap verebilirlik ve çalışanların katılımı ile karakterize şeffaf iletişim ise; büyük oranda çalışan güvenine, karşılıklı olarak bağlılık ve memnuniyete katkıda bulunmaktadır (Men ve Stacks 2014, 301).

İçselleştirilmiş ahlak anlayışı; öz düzenlemenin, hem toplumsal hem de grupsal baskılara dayanabilecek, içsel olarak sağlam bir ahlaki konuma tutunma kabiliyetini ifade etmektedir (Stander ve diğerleri 2015, 2).

Otantik liderliğin boyutlarından özellikle şeffaflık boyutunun kamuoyu açıklamaları

üzerinde de etkili olduğu düşünülmektedir. Bunun nedeni, şeffaflığın ayrıca hesap verebilirliği de içermesidir. Şeffaf olabilmek için, bir örgütün kamuoyu tarafından kolayca görülebilen ve karar verilen söz, eylem ve kararları için hesap verebilir olması gerekmektedir.

Önemli bilgileri açıklamak, örgütün sorunlarını veya zayıflıklarını açığa çıkarabilmektedir (Men ve Stacks 2014, 305).

Özetle; Yeni Liderlik Teorileri kapsamında yapılan çalışmaların ortaya koyduğu tanımları destekler biçimde otantik liderliğe ait bu dört boyutun, hem liderin sahip olduğu kişilik özelliklerini, hem de belirli durumlar karşısında gösterdiği davranışları yansıttığı görülmektedir.

Bununla birlikte otantik liderlik boyutları liderliğin; kişisel farkındalıkla başlayan, çevresel koşulların dikkatle değerlendirilmesini gerektiren, sürekli iletişimi ve gerek takipçilerinin gerekse liderin kendisinin pozitif gelişimini destekleyen önemli ve de uzun bir süreç olduğuna işaret etmektedir.

ÖS  
948

### 2.3. Otantik Liderliğin Ölçümü

Otantik liderlikle ilgili ilk ölçek, Henderson ve Hoy (1983) tarafından geliştirilen 32 maddelik bir anketten oluşmakta ve lider otantikliğinin üç boyutunu ölçmektedir (Gardner ve diğerleri 2011, 1133).

Daha sonra Luthans ve Avolio (2003) ile Walumbwa ve diğerlerinin (2008) çalışmalarının neticesinde, otantik liderlik 16 maddelik sorudan oluşan bir anketle ölçülmeye başlanmıştır.

Bu ankette otantik liderliğin dört boyutu olan; öz farkındalık ve içselleştirilmiş ahlak anlayışı (4'er maddelik soru), ilişkilerde şeffaflık (5 maddelik soru) ve bilginin dengeli ve tarafsız değerlendirilmesi (3 maddelik soru) 5'li Likert ölçeğiyle (1- Hiçbir zaman, 2- Çok seyrek, 3- Ara Sıra, 4- Sık Sık, 5- Her Zaman) ölçülmektedir.

Tabak ve diğerleri (2012) bu ölçeğin Türkçe'ye uyarlanması konusundaki çalışmalarında, ölçeğin Türkçe tercümesindeki güvenilirlik ve geçerlilik düzeylerinin kabul edilebilir olduğunu ortaya koymuşlardır.

Söz konusu ölçeğin maddeleri ve hangi otantik liderlik boyutlarını ölçtükleri Tablo 2'de yer almaktadır.

Literatürde yapılan çalışmaların oldukça büyük bir bölümünde Walumbwa ve diğerlerinin (2008) geliştirdikleri otantik liderlik ölçeğinin kullanıldığı görülmektedir.

Zaman içerisinde çeşitli yazarlar farklı ölçekler ortaya koyma girişimlerinde bulunsalar da, bu ölçekler sahip oldukları geçerlilik düzeyleri ve diğer birtakım problemler nedeniyle tercih edilmemiştir (Gardner ve diğerleri 2011, 1134). Son olarak, Neider ve Schriesheim (2011) tarafından 8 maddeden oluşan başka bir otantik liderlik ölçeği de geliştirilmiştir.

Tablo 2. Otantik Liderlik Ölçeğinin Türkçe'ye Uyarlanmış Maddeleri

<b><i>Benim liderim(in);</i></b>	<b>Ölçülen Otantik Liderlik Boyutu</b>
Ne demek istiyorsa onu açıkça söyler.	<i>İlişkilerde Şeffaflık</i>
Hata yaptığıında kabul eder.	
Herkesin düşündüklerini söylemesini teşvik eder.	
İnsanlara acı gerçekleri söyler.	
Açığa vurduğu duyguları hissettikleriyle tam olarak ayındır.	
İnanıqlarıyla yaptıkları tutarlıdır.	<i>İçselleştirilmiş Ahlak Anlayışı</i>
Kararlarını değer yargılarına göre verir.	
İnsanların da kendi değer yargılarının arkasında durmasını ister.	
Ahlaki boyutu yüksek standartlara dayalı zor kararlar verir.	
Derinden inandıqlarına ters olan görüşlerin belirtilmesini ısrarla ister.	<i>Bilginin Dengeli ve Tarafsız Değerlendirilmesi</i>
Karar vermeden önce bilgiyi enine boyuna inceler.	
Sonuca varmadan önce değişik görüşleri dikkatle dinler.	
Başkalarıyla etkileşimi/iletişimi geliştirmek için geri besleme arayışı içinde olur.	<i>Öz Farkındalık</i>
Yeteneklerinin başkaları tarafından nasıl değerlendirildiğini bilir.	
Önemli konulardaki tavrını ne zaman yeniden değerlendirmesi gerektiğini bilir.	
Özel/şahsi durumların insanları nasıl etkilediğini anlar ve bunu onlara belli eder.	

**ÖS  
949**

Kaynak: Tabak ve diğerleri 2012, 105.

### 3. OTANTİK LİDERLİK İLE MUHASEBE İLİŞKİSİ

Otantik liderlik kuramının muhasebeyle ilişkisini tesis edebilmek için değer ilgililiği teorisi ve hile elması modelinden faydalanılmıştır. Takip eden alt başlıklarda öncelikle çalışmanın amacı doğrultusunda söz konusu teoriler irdelenmiştir ve sonrasında otantik liderlik ile muhasebe ilişkisinin tesisi amacıyla kuramsal çerçeve ortaya konulmuştur.

#### 3.1. Değer İlgililiği Teorisi

Değer ilgililiği, finansal tablolardaki bilgilerin firmanın piyasa değerini ve/veya piyasa değerindeki değişimlerini yansıtmasını ifade eder.

Diğer bir deyişle muhasebe rakamlarının değer ilgililiği arttıkça, finansal tablolar bilgi kullanıcıları (özellikle yatırımcılar için) açısından karar alma süreçlerinde etkin bir araç olarak kullanılabilir.

Ball ve Brown (1968) ve Beaver (1968) ile başlayan Ohlson (1991), Feltham ve Ohlson (1995), Ohlson (1995), Ramesh ve Thiagarajan (1995) ve Lev (1997)'in çalışmalarıyla popülerlik kazanan değer ilgililiği çalışmaları günümüzde muhasebe literatüründe sıklıkla ele alınan konuların başında gelmektedir.

Bunun en önemli sebeplerinin başında, finansal raporlamanın kısa vadeli kazanç ya da kayıplardan ziyade orta ve uzun vadeli değer oluşumuna etki eden hususlara odaklanmış olmasıdır.

Uluslararası finansal raporlama standartlarının gerçeğe uygun değer muhasebesi üzerine inşa edilme çabası, entegre raporlamanın gün yüzüne çıkması veya kapsamlı gelir ve gider unsurlarının yeni kavramsal çerçeve içerisine dahil edilmesi finansal raporlamanın güncel amacını ortaya koyan temel göstergelerdendir.

Değer ilgililiği çalışmaları, finansal sonucu özetleyen muhasebe rakamları ile piyasa değeri arasındaki ilişkinin analizine odaklanmaktadır.

Bu bağlamda değer ilgililiği teorisinin ortaya çıkmasına katkıda bulunan çalışmalar, kazanç ve öz kaynak defter değerinin piyasa değeri ile olan ilişkisi üzerine kurgulanmıştır. Kazanç açıklamaları kısa vadeli finansal performansı ifade etmektedir.

Öz kaynak defter değeri ise firmanın orta ve uzun vadeli değer oluşumunu ortaya koymaktadır. Yapılan çalışmalarda, öz kaynak defter değerinin zamanla kazanç açıklamalarına kıyasla piyasa değeri oluşumu üzerinde daha fazla etki göstermeye başladığı tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, günümüzde yatırımcılar için esas olan öz kaynak değişimidir .

Dolayısıyla, öz kaynak defter değerinin piyasa değerine yakınsaması ve/veya öz kaynak defter değerindeki değişimlerin piyasa değerindeki değişimleri açıklayabilmesi halihazırda finansal raporlamanın üzerinde uğraştığı önde gelen zorluklardan birini oluşturmaktadır. Kısaca, değer ilgililiği teorisi çerçevesinde, finansal raporların bilgi kullanıcıları tarafından karar alma süreçlerinde etkin olarak kullanılabilmesi için, finansal tabloların piyasa değerini yansıtması ve/veya piyasa değerindeki değişimleri açıklayabilmesi gereklidir.

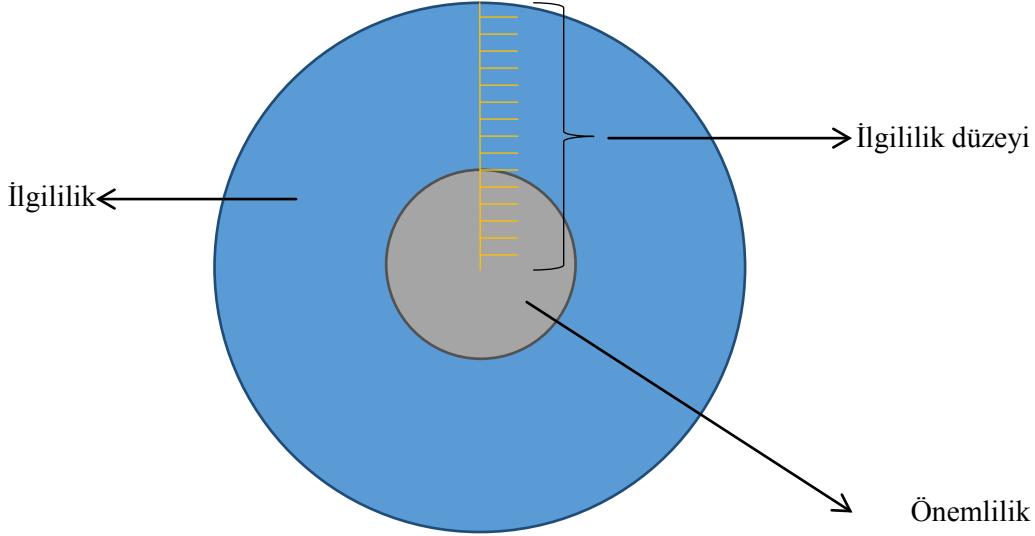
Değer ilgililiği teorisinin muhasebe ve finansal raporlamada paradigma değişimi yarattığını söylemek mümkündür. Bu değişim, uluslararası standartlar kapsamında, yeni kavramsal çerçeveden kolaylıkla anlaşılabilir. Mart 2018'de yayınlanan yeni kavramsal çerçeve, faydalı finansal bilginin iki temel niteliksel özelliğini belirtmek için ilgililik ve gerçeğe uygun sunum kavramlarını kullanmıştır<sup>2</sup> . Bu iki unsurun ön plana çıkarılması, bir bakıma önemlilik kavramını ikinci plana taşımaktadır. Şöyle ki, önemlilik kavramı, firma özelinde bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyacağı bilgilerin sunulması gerekliliğini ifade ederken; ilgililik kavramı, firmanın kazanç ve/veya defter değerindeki değişimin karar alıcılar üzerindeki etkisini ele almaktadır. Bu bağlamda, önemlilik ve ilgililik ilişkisi çerçevesinde, ‘ilgililiği yüksek her bilginin aynı zamanda önemli olduğunu ancak önemli olan her bilginin aynı zamanda yüksek derecede ilgililiğe sahip olmayabileceğini’ ifade etmek yerinde olacaktır. Söz konusu ilişki

---

<sup>2</sup>) 27/01/2011 tarih ve 27828 sayılı resmi Gazetede yayımlanan 209 sıra no’lu Tebliğ ile yenilenen “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”de (bir önceki versiyon) faydalı finansal bilginin iki temel niteliksel özelliğini belirtmek için ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum kavramlarını kullanmıştır. Yeni kavramsal çerçevede ise ‘relevance’ kelimesi için ‘ihtiyaca uygunluk’ ifadesi kullanılmamalıdır. Çünkü bir bilginin ihtiyaca uygun olması, o bilginin illa ki değer ilgililiği içereceği anlamına gelmez.

Şekil 3’de görselleştirilmeye çalışılmıştır. Şekilden görülebileceği gibi, ilgililik aynı zamanda önemliliği kapsamaktadır.

Lakin önemlilik içeren bir bilginin her zaman yüksek derecede ilgililik içermesi beklenmemelidir.



**ÖS**  
**951**

**Şekil 3. İlgililik Önemlilik İlişkisi**

Söz konusu ilişkiyi basitçe örneklendirmek mümkündür. Örneğin, bir firmanın stoklarının detayını, ilk madde malzeme ve ticari mal şeklinde ayrıştırarak dipnotlarda sunmak, özellikle sektörel bazda bilgi kullanıcıları açısından önemlidir.

Piyasadaki tedarikçiler veya müşteriler bu ayrımı görerek karar süreçlerinde kullanabilir. Lakin bu ayrımın değer ilgililiği düzeyi nedir? Bir başka deyişle, bu ayrımın sunulmasının firmanın piyasa değeri üzerindeki etkisi ne olacaktır?

Aynı firmanın ilgili dönem içerisinde sahip olduğu arazinin gerçeğe uygun değerinin, imar değişimi nedeniyle beş katına çıktığını varsayalım. Şayet firma, gerçeğe uygun değer esasına dayalı raporlamayı tercih ederse, arazinin değer artışı gerçekleşmemiş kazanç olarak kapsamlı gelire yansiyacak; bu durum firmanın kazancını (kapsamlı kar) ve öz kaynak defter değerini (firmanın defter değeri) arttıracaktır. Dolayısıyla, raporlama sonucunda ifşa edilen bilgi, firmanın hisse senedi değerlerinde (firmanın piyasa değeri) artışa yol açacaktır. Hatta belki de, firmanın piyasa değerindeki artış, entelektüel sermaye etkisiyle beklenenin üzerinde gerçekleşecektir. Hiç şüphesiz, önemli olan bu bilgi aynı zamanda yüksek seviyede değer ilgilidir.

Kurguladığımız bu basit örnekte, her iki bilginin de önemli olduğu; lakin birinin içerdiği yüksek değer ilgililiği nedeniyle diğerine kıyasla bilgi kullanıcılarının karar

süreçlerinde çok daha etkili olduğu rahatlıkla anlaşılabilir. Yatırımcılar ve kreditorler açısından arazi değerindeki artışın onların karar sürecinde yaratacağı etki son derece güçlü olacaktır.

Değer ilgililiğini öne plana çıkararak yeni kavramsal çerçeve, diğer bir deyişle finansal raporlamadaki bu yeni paradigma, gerçeğe uygun sunum kavramını adeta bir kontrol aracı olarak diğer bir niteliksel özellik olarak tanımlamıştır. Aslında yapılan, ihtiyatlılık kavramı yerine gerçeğe uygun sunum kavramını ilkesel bir kontrol aracı olarak ön plana taşımaktır. Şöyle ki, bir bilgi yüksek düzeyde değer ilgili olabilir ancak gerçeğe uygun değeri objektif olarak belirlenemiyorsa, gerçeğe uygun sunum kavramı gereğince finansal rapora konu edilmemelidir. Zira gerçeğe uygun sunum, gerçekte olanla raporlananın eşleşmesi prensibi üzerine teşkil edilmiştir. Bu nedenle, gerçekliği şüpheli olan bir değer raporlanması gerçeğe uygun sunum prensibiyle bağdaşmaz. Buna karşın, şayet gerçeğe uygun değer objektif olarak tespit edilebiliyorsa, bu sefer gerçeğe uygun değer kavramı bir kontrol aracı olarak tarihi maliyet esasını yerine gerçeğe uygun değer esasına dayalı raporlama yapılmasını teşvik etmektedir.

ÖS  
952

UFRS 13-Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı, gerçeğe uygun değeri ‘piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat’ olarak tanımlamıştır. Bu bağlamda da gerçeğe uygun değer belirlenmesinde üç seviyeden oluşan bir hiyerarşi tanımlamıştır. Seviye 1 işletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarına; Seviye 2 varlığa veya borca ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan girdilere ve Seviye 3 ise varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdilere dayanan gerçeğe uygun değer tespitini içerir. Seviye 1’den Seviye 3’e gidildikçe, gerçeğe uygun değer ölçümü subjektif bir nitelik kazanır. Bir başka deyişle tahmine dayalı hale gelir.

Değerleme çalışmaları finans alanının sanatsal yönüdür. Amaç, olması gereken değer tespittir ve olması gereken değer değerlemeyi yapan finans uzmanının bilgi ve tecrübelerine dayalı olarak tahmin edilir. Diğer bir ifadeyle, değerlendirme çalışmalarında değerlemeyi yapanların subjektif bakış açıları, genel geçer ilkeler ve yöntemler doğrultusunda meşru hale getirilmeye çalışılır. Ortaya çıkan değer genel kabul görmesi, yani mümkün merteye objektif hale getirilmesi hedeflenmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki, hiçbir değerlendirme tam anlamıyla objektif netice vermez. Yani mutlak değildir.

Değerleme metodolojisi kapsamında finans alanında yer bulan piyasa, maliyet ve indirgenmiş nakit akımları yaklaşımları, yöntemler ve varsayımlar tümüyle UFRS 13-Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı kapsamında yer bulmaktadır. Bu bakımdan UFRS 13 esasen değerlendirme işleminin ne şekilde yapılacağını anlatan bir finans kılavuzudur. Buna karşın, finans alanında değerlendirme çalışmalarına esas olan ‘olması gereken değer kavramı’ yerine UFRS 13’de ‘gerçeğe uygun değer kavramı’ kullanılmıştır. Ne var ki, iki kavramın tümüyle birbirine eş olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu iki kavramın niçin aynı anlama gelmediğini, bir başka ifadeyle finans ve muhasebe bakış açıları arasında oluşan farklılığı izah edebilmek için etkin piyasalar hipotezinden faydalanmak gerekir. Finans alanının değerlemede temel aldığı teorilerinin başında gelen etkin piyasalar hipotezi, UFRS 13’de göz ardı edilmiştir.

Etkin piyasalar hipotezi piyasaları zayıf, orta ve güçlü etkin piyasa olarak kategorize etmektedir. Bu bağlamda zayıf etkin piyasalarda geçmiş fiyatlara bakarak (fiyat oluşumlarına) ve orta etkin piyasalarda temel analiz yaparak (göstergeleri kullanarak) piyasa fiyatından farklı bir olması gereken değer belirlenmesi mümkün değildir. Güçlü etkin piyasalarda ise olması gereken değer ile piyasada oluşan fiyat eşittir. Çünkü güçlü etkin piyasalarda herkes her türlü bilgiye vakıf olduğundan, bir başka deyişle içerden öğrenen ticareti olmadığından olması gereken değer piyasa fiyatına eşit olmaktadır. Dolayısıyla etkin piyasalar hipotezi çerçevesinde güçlü etkin piyasalarda piyasa fiyatı ile olması gereken değer eşit iken; piyasa etkinliği azaldıkça artan bilgi asimetrisi neticesinde söz konusu eşitlik bozulur. Eşitlik bozuldukça, olması gereken değeri doğru tahmin edebilenler; piyasanın üzerinde getiri elde etme şansı yakalarlar. Örneğin arazi değeri beş kat artan firma söz konusu değer artışını açıklamamış ve finansal tablolarına yansıtılmamış ise, bu değer artışından haberdar olan içerden öğrenenler, firmanın hisselerini düşükkken alacak ve söz konusu değer artışı açıklandığında veya kazanç gerçekleştiğinde hisse değer artışından ciddi seviyede getiri elde edeceklerdir.

Etkin piyasalar hipotezi çerçevesinde, güçlü etkin piyasa koşullarının geçerli olmadığı bir piyasadaki olağan bir işlemde oluşan fiyatın, olması gereken değer olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Literatürde yer alan çalışmalar, gelişmiş ülkelerde dahi tam anlamıyla güçlü etkin piyasaların varlığını ortaya koyan bulgular elde edememiştir. Diğer bir ifadeyle güçlü etkin piyasalar teoriktir.

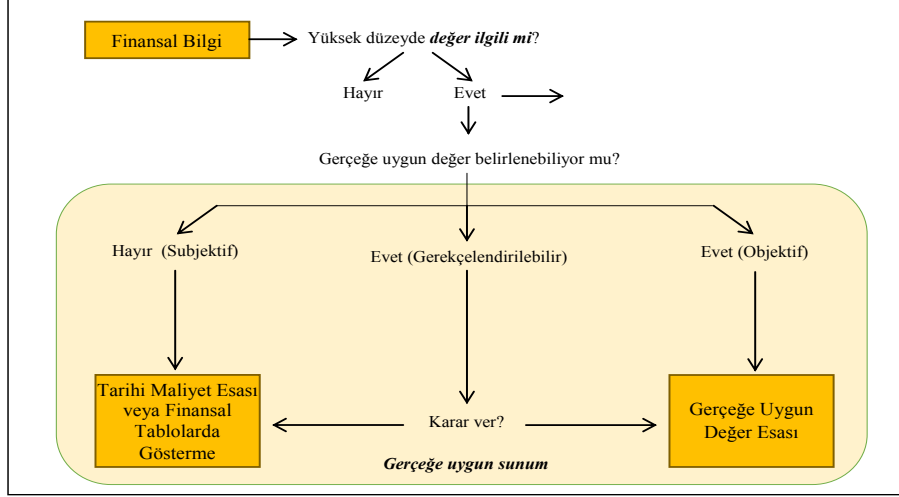
Muhasebe bakış açısı öncelikli ve mecbur olarak değer ölçümüne odaklandığı için olması gereken değer kavramı yerine gerçeğe uygun değer kavramını kullanmaktadır. Bu bağlamda uluslararası muhasebe standartlarının etkin piyasalar hipoteziyle çelişmemek için gerçeğe uygun değer kavramını benimsediği söylenebilir. Bu bahisle, gerçeğe uygun değer Seviye 1 çerçevesinde ölçülse dahi, söz konusu fiyatın mutlak şekilde olması gereken değere eşit olduğunu iddia etmek mümkün değildir. Dolayısıyla Seviye 1 ölçümü için yapılabilecek en doğru tanımlama objektiftir. Diğer bir ifadeyle Seviye 1 çerçevesinde ölçülen gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları tarafından soru işareti bırakmaksızın kabul edilebilir fiyattır. Seviye 3'e doğru gidildikçe objektiflik yani değer piyasa katılımcıları tarafından kabul edilebilirliği azalır. Çünkü tahmin eylemi devreye girer. Seviye 2 ve 3'de objektiflik, kullanılan göstergeler üzerinden temin edilmeye çalışılır. Buna karşın gerçeğe uygun değer objektifliğinden bahsetmek güçleşir. Bu bağlamda Seviye 2 ve 3 çerçevesinde ölçülen gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcılarının genel kabulünü sağlamak üzere gerekçelendirilmeli ve açıklanmalıdır.

İlke bazlı kılavuz<sup>3</sup> olan uluslararası muhasebe standartları, özellikli hususlar göz ardı edilirse ve teorik açıdan değerlendirilirse, uygulayıcılara gereceğe uygun değer esasına dayalı raporlama tercihinde kayda değer bir rol biçmiştir. Diğer bir ifadeyle, gerçeğe uygun değer

---

<sup>3</sup> Uluslararası muhasebe standartları ilke bazlı kılavuzlardır. Uygulayıcıların belirtilen ilkeler çerçevesinde finansal raporlama yapmalarını hedefler. Bu açıdan uluslararası muhasebe standartlarının uygulanışında uygulayıcıların yargı ve kararları büyük önem taşır. Buna karşın GAAP veya tek düzen muhasebe sistemi kural bazlıdır, yani uygulayıcıların yargıları ve kararları etkileri minimize edilmiştir. Unutulmamalıdır ki, son on yılda GAAP ve UFRS'ler yakınlaşmaya başlamıştır ve yayınlanan UFRS 15 Standardı ortaktır. Bu bağlamda, GAAP'in kural bazlılıktan ilke bazlılığa doğru geçiş süreci içerisinde olduğunu ifade etmek mümkündür.

esas çerçevesinde raporlama yapılıp yapılmayacağı hususunda ilkeleri belirterek uygulayıcıdan karar vermesini beklemektedir. Söz konusu karar süreci Şekil 4’de gösterilmeye çalışılmıştır.



Şekil 4. Değer İlgililiği Gerçeğe Uygun Sunum İlişkisi

Uygulayıcı öncelikle bilginin değer ilgililiğini değerlendirmeli ve sorgulamadır. Şayet bilgi düşük seviyede değer ilgililiğine sahipse ve bu bilgi Seviye 2 ya da 3 koşullarında ölçüme konursa gerçeğe uygun değer esasına dayalı raporlamanın konusu içerisine girmeyecektir. Çünkü, finansal bilginin destekleyici özelliklerinden olan maliyet-fayda ilişkisi çerçevesinde, değer ilgililiği yüksek olmayan bir bilginin Seviye 2 veya 3 çerçevesinde değerlemesi için katlanılacak maliyet yaratacağı faydanın üzerinde olacaktır. Bu bahisle, gerçeğe uygun değer esas çerçevesinde raporlamanın temel dayanak konusu değer ilgililiği yüksek bilgilerdir. Şayet bilginin değer ilgililiği yüksekse, uygulayıcı tarafından gerçeğe uygun değer hangi seviye doğrultusunda tespit edilebildiği, bir başka deyişle gerçeğe uygun değer objektif veya objektif değilse gerekçelendirilebilir olup olmadığı değerlendirilmelidir. Eğer değer objektiflik içeriyor ise, bilgi gerçeğe uygun değeriyle raporlanacaktır. Eğer değer gerekçelendirilemiyorsa subjektiftir ve maliyet bedeliyle raporlanmaya devam eder veya finansal tablolarda gösterilmez. Şayet değer gerekçelendirilebiliyor ise bunun meşruiyetinin sorgulanması gerekir ve bu husus uygulayıcılar açısından önemli bir karar sürecidir. Eğer uygulayıcı değer gerekçelendirilebilir özellik içerdiğine kanaat getirirse, bilgiyi gerçeğe uygun değer esas doğrultusunda raporlamalıdır. Aksi durumda maliyet esasına göre raporlama yapar.

Ortaya konulan karar süreci basitçe örneklendirilebilir. Hiç şüphesiz ki organize piyasada işlem gören hisse senetlerinin değeri objektiftir ve gerçeğe uygun değer esasına tabidir. Buna karşın, firmanın marka değeri için objektiflikten bahsedilemez. Nitekim UMS 38 kapsamında, firmanın yarattığı marka değerinin raporlanmasına izin verilmemiştir. Çünkü marka değeri subjektiflik nedeniyle gerekçelendirilememekte, yani piyasa katılımcıları tarafından genel kabul edilebilirliği sağlanamamaktadır. Bu iki uçtaki örnekler yanında, uygulayıcıların karar sürecini yansıtan arazi değer artışı varsayımına tekrar değinelim. Arazi değerinin lehte imar düzenlemesi



neticesinde artacağı kaçınılmaz bir gerçektir. Lakin arazinin değeri ne olacaktır? Uygulayıcı imar düzenlemesi yapılan çevreye yani piyasaya göre bir karar verecektir.

Doğru bir şekilde gerekçelendirilmemiş ve hatalı şekilde olduğundan yüksek raporlanmış bir gerçeğe uygun değer, yatırımcıların zarar görmesine neden olabilir. Tam tersi, şayet gerekçelendirilir nitelikte bir değer oluşumu var ise ve uygulayıcı bu bilgiyi gerçeğe uygun değeriyle raporlamamış ise; bu durumda da bilgi asimetrisi kaynaklı olarak belirli bir grup bundan ciddi seviyede menfaat elde edebilir.

Bu basit örnekten anlaşılacağı gibi, değer ilgililiği yüksek bilginin gerçeğe uygun değer esası kapsamında raporlanıp raporlanmayacağı özellikle gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar açısından son derece önemlidir. Hatalı gerçeğe uygun değer tespitinden daha vahim olanı, uygulayıcıya bırakılan bu kararın finansal manipülasyon veya kazanç yönetimi çerçevesinde kötü amaçlı kullanılma ihtimalidir. Şöyle ki, günümüzde değer ilgililiği teorisi çerçevesinde, kazanç yönetiminin şekli değişime uğramıştır. Geçmiş zamanda kazanç yönetimi, hasılat ve harcamaları hızlandırmak veya ötelemek vasıtasıyla gerçekleştirilirken; günümüzde değer ilgililiği yüksek bilgilere dayalı gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların raporlama zamanlarının tesisi üzerine kurgulanmaktadır. Bu açıdan, imar düzenlemesi neticesinde değeri ciddi seviyede artan arazinin gerekçelendirilebilir bir gerçeğe uygun değeri var ise ve bu değer gerçeğe uygun değer esası çerçevesinde raporlanmamış ise; firmanın öz kaynak değeri ve kapsamlı geliri olduğundan düşük raporlanacak, firmanın hisse senedi değeri artışının önüne geçilecektir. Bu durumda belirli bir grup firmanın hisselerinde, ilgili süre zarfında düşük fiyattan pozisyon alabilir. Takip eden süreçte uygulayıcı gerçekleşmemiş kazancı açıklamak suretiyle hisse fiyatlarına etki edecek ve pozisyon alan gruba menfaat temin edecektir.

**ÖS  
955**

Değer ilgililiği teorisine dayalı olarak ortaya konulan bu yaklaşım, değer ilgililiği yüksek bilgiler nezdinde yadsınamayacak bir finansal manipülasyon imkanına işaret etmektedir. Hiç şüphesiz ki, değer ilgililiği yüksek bilgilerin raporlaması yöneticiler seviyesinde verilecek kararlara tabidir. Bu açıdan yöneticilerin hile eylemine dahil olması yoğun olarak değer ilgililiği yüksek bilgilerin raporlanması sürecinde gerçekleşir.

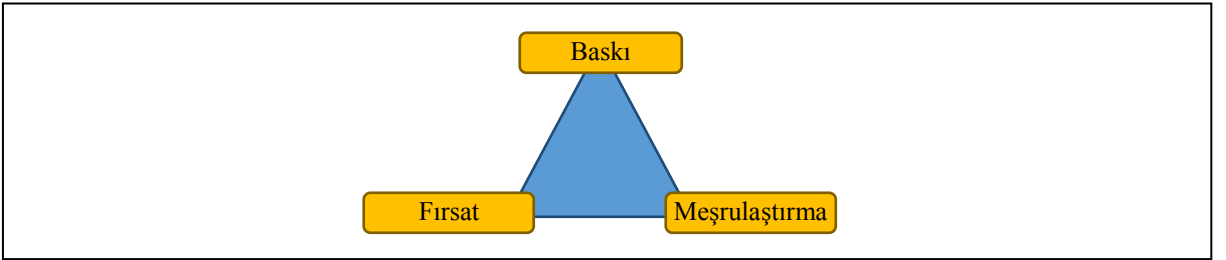
### **3.2. Hile Elması Modeli**

Amerikalı kriminolojist Donald Cressey tarafından geliştirilen hile üçgeni teorisi (Cressey 1953), hile yapılmasına zemin hazırlayan unsurları tanımlamış ve bu model genel kabul görerek denetim standartları içerisine dahil edilmiştir. Şekil 5'ten görülebileceği üzere söz konusu unsurlar baskı, fırsat ve meşrulaştırma'dır.

Baskı, bireyleri hileye yönelten koşul ve durumlardır; örnek olarak finansal zorluklar, kumar, madde bağımlılığı vb. gösterilebilir. Meşrulaştırma, bireylerin yaptıkları hileyi meşru gösterme çabalarıdır. Diğer bir ifadeyle, zenginden alıp fakire vermek gibi hile eylemine yüklenen ve haklılık içermesi beklenen nedenlerdir. Fırsat ise hile eyleminin

yerine getirilebileceği ortamın mevcudiyetidir, örneğin ödeme yetkisine sahip bireyin hile imkanının fazlalığı gibi. Üç unsurun birlikte varoluşu, hile eylemi için mümkün bir ortam teşkil etmektedir. Bu nedenle organizasyonlar, hile üçgeni modeli çerçevesinde, hileli eylemlerin önüne geçebilmek için söz konusu üç unsuru kontrol etme çabasındadırlar. Bu unsurların oluşmasının önüne geçerek hileye zemin hazırlayacak ortamın mevcudiyetini engellemeye çalışırlar. Çalışanların yaşamlarını ön plana alan insan kaynakları yönetimi, etik değerleri ön plana alan örgüt kültürünün tesisi ve etkin iç kontrol sisteminin varlığı en basit şekliyle hile üçgeni modelinin sonuçları olarak karşımıza çıkmaktadır.

ÖS  
956

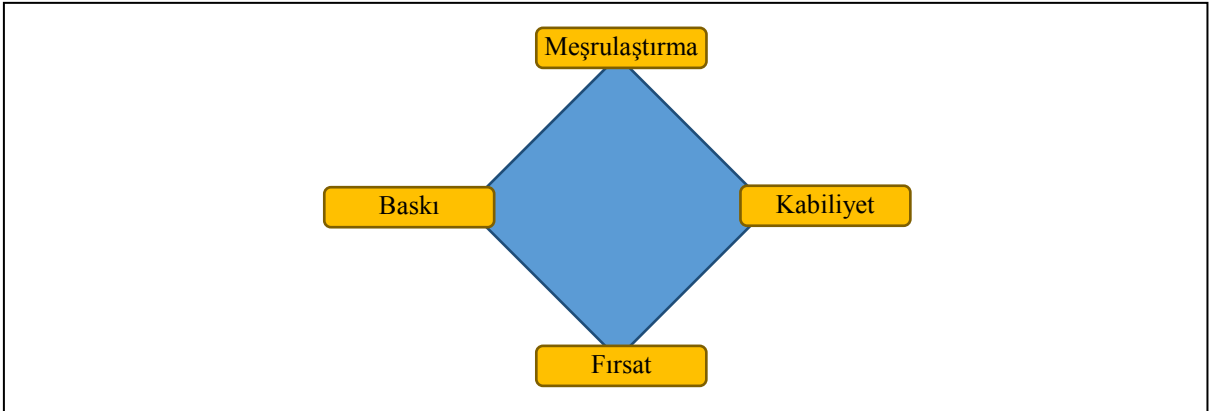


Şekil 5. Hile Üçgeni

Kanak: Clinton 2015, 177.

Buna karşın, hile üçgeni teorisine dayalı olarak yapılan çalışmalar, hilenin yapılışında bireyleri yönetici ve çalışanlar olarak iki grupta incelemeye başlamıştır. Diğer bir ifadeyle, çalışanların hile yapması rijit önlemlerle engellenebilir, ancak hileyi yapan yöneticiler ise bunu saptamak ve önüne geçmek zorlaşmaktadır.

Wolfe ve Hermanson (2004) çalışmalarında hile elması modelini ortaya atmışlardır. Hile elması modeli esasen hile üçgeni teorisinin geliştirilmiş şeklidir. Şekil 6'da görülebileceği üzere, söz konusu modelde, hile yapılmasına zemin yaratan unsurlara kabiliyet eklenmiştir.



Şekil 5. Hile Elması

Kanak: Clinton 2015, 179.

Kabiliyet unsuru hile yapacak olan bireyin özelliklerini ortaya koymaktadır. Organizasyondaki görevi, öz güveni, temsil gücü vb. faktörler kabiliyetin belirleyicisidir. Bu bahisle, kişinin kabiliyeti arttıkça, mevcut fırsatları değerlendirme ve/veya fırsat yaratma imkanı artmaktadır. Hiç şüphesiz ki, yöneticilerin kabiliyeti çalışanlara kıyasla çok daha fazladır.

Hile elması modeli, kabiliyet unsurunu göz önüne alarak, denetim faaliyetlerinde günümüzde belirginleşen sorunların açıklanmasına ışık tutmuştur. Diğer bir ifadeyle, kabiliyet unsuru, iç kontrol sistemlerindeki yetersizliklerin önde gelen açıklayıcılarından biridir. Etkin bir iç kontrol sistemi çalışanlar üzerinde hileyi engelleyici bir rol oynarken, yöneticiler nezdinde gerçekleştirilen hile eylemlerinin önüne geçilmesinde yetersiz hale gelebilmektedir. Çünkü büyük ölçekli ve uzun vadeli hileler kabiliyet derecesi yüksek kişiler tarafından gerçekleştirilebilir.

**ÖS**  
**957**

### **3.3. Kuramsal Çerçeve: Otantik Liderin Düzenleyici Rolü**

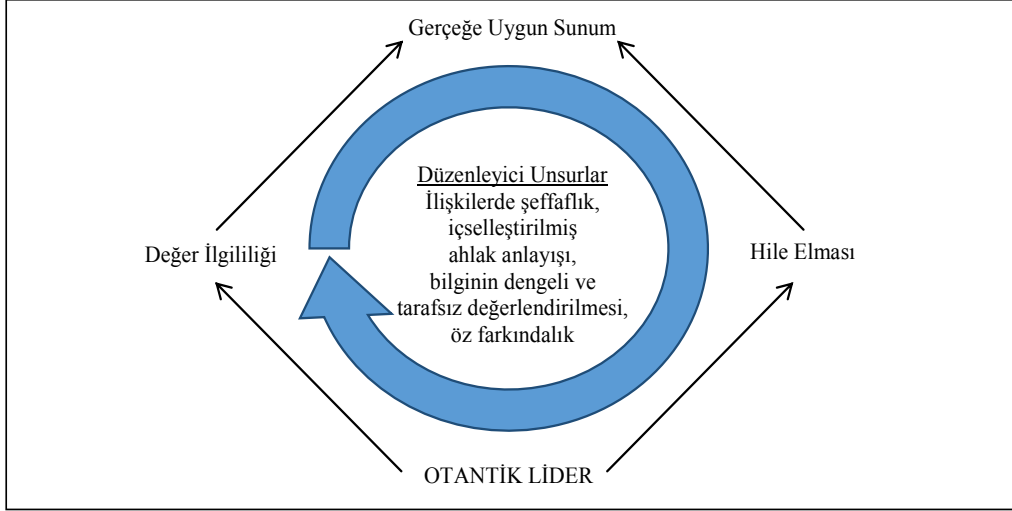
Değer ilgililiği teorisi çerçevesinde bilgilerin raporlanmasında finansal manipülasyonların ve hile elması modeli çerçevesinde yöneticilerin iktidarlarını kullanmalarında sahtekar davranışların önüne geçilebildiği ölçüde gerçeğe uygun sunum, yani hilesiz sunum temin edilebilecektir. Belirtildiği üzere çalışanlar seviyesinde gerek raporlamada, gerekse de fırsatları değerlendirme noktasında hile eylemlerine karşı kontrol ortamı yaratmak, diğer bir deyişle hileli eylemleri önlemek göreceli olarak daha kolaydır. Ancak karar verici ve kabiliyeti yüksek olan yöneticilerin hileli eylemlerinin önüne geçebilmek ve tespit edebilmek çok daha güçtür. Bu bağlamda yöneticilerin bir lider olarak özellikleri hilenin önlenmesinde kritik rol oynayacaktır.

Hile konusu değer ilgililiği teorisi ve hile elması modeli uhdesinde ele alındığında, gerçeğe uygun sunumun sağlanabilmesi için yöneticinin (1) değer ilgililiği yüksek bilgileri uluslararası standartlarda belirtilen ilkeler doğrultusunda doğru yargılarda bulunarak değerlendirmesi ve raporlaması, (2) yüksek kabiliyet düzeyini fırsata dönüştürecek eylemlere tenezzül etmemesi gerekir.

Literatürdeki liderlik türleri değerlendirildiğinde, otantik lider türünün gerçeğe uygun sunumun tesisinde en uygun lider türü olduğu düşünülmektedir. Otantik lider davranışı ilişkilerde şeffaflık, içselleştirilmiş ahlak anlayışı, bilginin dengeli ve tarafsız değerlendirilmesi ve öz farkındalık olmak üzere dört temel özellik içermektedir. Bu özelliklere sahip bir yönetici değer ilgililiği yüksek bilgilerin raporlanmasında ve çalışanlar için hileye elverişli zeminin önlenmesinde düzenleyici rol oynayacaktır. Şekilde 7’de otantik liderin gerçeğe uygun sunumun tesisi çerçevesinde üstlendiği düzenleyicilik rolü sunulmaya çalışılmıştır.

İlişkilerde şeffaflık olanı olduğu gibi söylemeyi, içselleştirilmiş ahlak anlayışı karar süreçlerinde ahlaki değer yargılarının dikkate alındığını, bilginin dengeli ve tarafsız değerlendirilmesi karar verme süreçlerinde tüm olasılıkların ve farklı görüşlerin dikkate alındığını, öz farkındalık ise kişinin güçlü ve zayıf yönlerini değerlendirebilmesini ifade etmektedir. Bu özellikler otantik liderlik davranışının boyutlarıdır ve gerçeğe uygun sunumun tesisinde düzenleyici rol oynamaktadırlar. Dolayısıyla değer ilgililiği teorisi ve hile elması

modeli çerçevesinde bahse konu düzenleyici unsurların gerçeğe uygun sunum üzerinde yaratacağı olumlu etki, otantik liderlik ile muhasebe arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır.



ÖS  
958

Şekil 7. Otantik Liderin Düzenleyici Rolü

#### 4. DEĞERLENDİRME

Yöneticilerin dahil olduğu hile eylemlerin kriminolojik olarak daha büyük, daha organize ve daha uzun vadeli olduğu çıkarımında bulunulabilir.

Bu tür hileli davranışların tespitinde kontrol mekanizmalarının etkinliği azalmaktadır.

Çünkü hile elması modeli çerçevesinde yöneticilerin elinde bulunan yüksek kabiliyet, fırsatların oluşturulması için yeterlidir ve hileye elverişli bir zemin hızlıca tesis edilebilir.

Ayrıca, değer ilgililiği teorisi çerçevesinde değerlendirildiğinde, yöneticilerin finansal manipülasyon eylemlerinin temelini yüksek değer ilgililiğine sahip bilgilere dayalı kazanç ve kayıpların saklanması veya yersiz olarak (daha düşük ya da daha yüksek) raporlanması oluşturmaktadır. Her iki durumda da gerçeğe uygun sunum temin edilemez.

İlişkilerde şeffaf, içselleştirilmiş ahlak anlayışına sahip, bilgiyi dengeli ve tarafsız değerlendiren ve öz farkındalığa sahip yöneticilerin gerek değer ilgililiği yüksek bilgilerin raporlanmasında gerekse de hileye elverişli zemin hazırlayan ortamın engellenmesinde etkin olabileceği değerlendirilmektedir.

Diğer bir ifadeyle söz konusu davranış özellikleri gerçeğe uygun sunumun tesisinde düzenleyici unsurlar olarak ön plana çıkmaktadır.

Bu davranışlara sahip olanlar ise, otantik liderlik türüne yakın yöneticilerdir.

## 5. KAYNAKÇA

- Avolio, B. J. ve W. L. Gardner. 2005. "Authentic Leadership Development: Getting To The Root of Positive Forms of Leadership", *The Leadership Quarterly*, 16(3), 315-338.
- Avolio, B. J., W. L. Gardner, F. O. Walumbwa, F. Luthans ve D. R. May. 2004. "Unlocking The Mask: A Look At The Process By Which Authentic Leaders Impact Follower Attitudes and Behaviors", *The Leadership Quarterly*, 15(6), 801-823.
- Avolio, B. J., F. O. Walumbwa ve T. J. Weber. 2009. "Leadership: Current Theories, Research, and Future Directions", *Annual Review of Psychology*, 60, 421-449.
- Ball, R. ve P. Brown. 1968. "An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers", *Journal of Accounting Research*, 6(2), 159-178.
- Baykal, E. 2017. "Otantik Liderlik ve Pozitif Çıktıları: Pozitif Örgütsel Davranış Bakış Açısı", *Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(3), 42-64.
- Beaver, W. H. 1968. "The Information Content of Annual Earnings Announcements", *Journal of Accounting Research*, 6(3), 67-92.
- Boekhorst, J. A. 2015. "The Role of Authentic Leadership in Fostering Workplace Inclusion: A Social Information Processing Perspective", *Human Resource Management*, 54(2), 241-264.
- Cianci, A. M., S. T. Hannah, R. P. Roberts ve G. T. Tsakumis. 2014. "The Effects of Authentic Leadership on Followers' Ethical Decision-Making in The Face of Temptation: An Experimental Study", *The Leadership Quarterly*, 25(3), 581-594.
- Clinton, F. 2015. "Looking Through The Fraud Triangle: A Review and Call for New Directions", *Meditari Accountancy Research*, 23(2), 175-196.
- Cressey, D. 1953. *Other People's Money*, Wadsworth Publishing Company, Belmont, CA.
- Çiçek, M. 2011. "Liderlikte Farklı Bir Yaklaşım: Otantik Liderlik Tarzı ve Transformasyonel Liderlik Biçimi ile Karşılaştırılması", *Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(3), 59-71.
- Ekşili, N. ve A. M. Alparslan. 2016. "Gündemdeki Liderlik Konuları: Journal of Organizational Behavior Dergisinde Bibliyometrik Bir Analiz (2010-2015)", *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), 274-291.
- Feltham, G. A. ve J. A. Ohlson. 1995. "Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities", *Contemporary Accounting Research*, 11(2), 689-731.
- Gardner, W. L., B. J. Avolio, F. Luthans, D. R. May ve F. Walumbwa. 2005. "Can You See The Real Me? A Self-Based Model of Authentic Leader and Follower Development", *The Leadership Quarterly*, 16(3), 343-372.

- Gardner, W. L., C. C. Cogliser, K. M. Davis ve M. P. Dickens. 2011. "Authentic Leadership: A Review of The Literature and Research Agenda", *The Leadership Quarterly*, 22(6), 1120-1145.
- Goffee, R. ve G. Jones. 2005. "Managing Authenticity: The Paradox of Great Leaders", *Harvard Business Review*, 83(12), 86-94.
- Gül, H. ve A. Alacalar. 2014. "Otantik Liderlik ile İzleyicilerin Duygusal Bağlılıkları ve Performansları Arasındaki İlişkiler Üzerine Bir Araştırma", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(5), 540-550.
- Güney, S. 2012. *Liderlik*. Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Hirst, G., F. Walumbwa, S. Aryee, I. Butarbutar ve C. J. H. Chen. 2016. "A Multi-Level Investigation of Authentic Leadership As an Antecedent of Helping Behavior", *Journal of Business Ethics*, 139(3), 485-499.
- Işkın, Y. ve E. Kaygın. 2016. "Otantik Liderlik Anlayışının Örgütsel Bağlılık ve Örgütsel Yabancılaşmayla İlişkisi: Mobilya Sektöründe Bir Araştırma", *Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(14), 619-647.
- Kesken, J. ve N. A. Ayyıldız. 2008. "Liderlik Yaklaşımlarında Yeni Perspektifler: Pozitif ve Otantik Liderlik", *Ege Academic Review*, 8(2), 729-754.
- Kiersch, C. E. ve Z. S. Byrne. 2015. "Is Being Authentic Being Fair? Multilevel Examination of Authentic Leadership, Justice, and Employee Outcomes", *Journal of Leadership & Organizational Studies*, 22(3), 292-303.
- Leroy, H., F. Anseel, W. L. Gardner ve L. Sels. 2015. "Authentic Leadership, Authentic Followership, Basic Need Satisfaction, and Work Role Performance: A Cross-Level Study", *Journal of Management*, 41(6), 1677-1697.
- Lev, B. 1997. *The Boundaries of Financial Reporting and How To Extend Them*. Working Paper, New York University.
- Men, L. R. ve D. Stacks. 2014. "The Effects of Authentic Leadership on Strategic Internal Communication and Employee-Organization Relationships", *Journal of Public Relations Research*, 26(4), 301-324.
- Nartgün, Ş. S., Z. Nartgün ve U. D. Arıcı. 2016. "Okul Yöneticilerinin Kullandıkları Örgütsel Güç Kaynakları ile Otantik Liderlik Düzeylerine İlişkin Öğretmen Görüşleri", *Çağdaş Yönetim Bilimleri Dergisi*, (2), 1-26.
- Neider, L. L. ve C. A. Schriesheim. 2011. "The Authentic Leadership Inventory (ALI): Development and Empirical Tests", *The Leadership Quarterly*, 22(6), 1146-1164.
- Novicevic, M. M., W. Davis, F. Dorn, M. R. Buckley ve J. A. Brown. 2005. "Barnard on

Conflicts of Responsibility: Implications for Today's Perspectives on Transformational and Authentic Leadership", *Management Decision*, 43(10), 1396-1409.

Oh, J., D. Cho ve D. H. Lim. 2018. "Authentic Leadership and Work Engagement: The Mediating Effect of Practicing Core Values", *Leadership & Organization Development Journal*, 39(2), 276-290.

Ohlson, J. A. 1991. "The Theory of Value and Earnings, and an Introduction to The Ball Brown Analysis", *Contemporary Accounting Research*, 8(1), 1-19.

Ohlson, J. A. 1995. "Earnings, Book Values, and Dividends in Equity Valuation", *Contemporary Accounting Research*, 11(2), 661-687.

Okçu, V. ve A. Sabri. 2017. "Okul Yöneticilerinin Otantik Liderlik Davranışları İle Öğretmenlerin Motivasyon ve Mobbing (Yıldırma) Yaşama Düzeyleri Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi", *Anatolian Journal of Educational Leadership and Instruction*, 5(2), 63-85.

Polat, M. ve İ. B. Arabacı. 2015. "A Brief History of Leadership and Open Leadership", *Route Educational and Social Science Journal*, 2(1), 207-232.

Ramesh, K. ve R. Thiagarajan. 1995. Inter-temporal decline in earnings response coefficients. Working Paper, Northwestern University.

Rodriguez, R. A., M. T. Green, Y. Sun ve B. Baggerly Hinojosa. 2017. "Authentic Leadership and Transformational Leadership: An Incremental Approach", *Journal of Leadership Studies*, 11(1), 20-35.

Shamir, B. ve G. Eilam. 2005. "What's Your Story?" A Life-Stories Approach to Authentic Leadership Development", *The Leadership Quarterly*, 16(3), 395-417.

Stander, F. W., L. T. De Beer ve M. W. Stander. 2015. "Authentic Leadership As a Source of Optimism, Trust in The Organisation and Work Engagement in The Public Health Care Sector", *SA Journal of Human Resource Management*, 13(1), 1-12.

Tabak, A., M. Polat, S. Coşar ve T. Türköz. 2012. "Otantik Liderlik Ölçeği: Güvenirlik ve Geçerlik Çalışması", *İş, Güç: The Journal of Industrial Relations & Human Resources*, 14(4), 89-106.

Walumbwa, F. O., B. J. Avolio, W. L. Gardner, T. S. Wernsing ve S. J. Peterson. 2008. "Authentic Leadership: Development and Validation of a Theory-Based Measure", *Journal of Management*, 34(1), 89-126.

Wang, H., Y. Sui, F. Luthans, D. Wang ve Y. Wu. 2014. "Impact of Authentic Leadership on Performance: Role of Followers' Positive Psychological Capital and Relational Processes", *Journal of Organizational Behavior*, 35(1), 5-21.

Wolfe, D. ve D. Hermanson. 2004. "The Fraud Diamond: Considering The Four Elements of

Fraud”, The CPA Journal, 74(12), 38-42.

Yeşiltaş, M., P. Kanten ve Ü. Sormaz. 2013. “Otantik Liderlik Tarzının Prososyal Hizmet Davranışları Üzerindeki Etkisi: Konaklama İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama”, Istanbul University Journal of the School of Business Administration, 42(2), 333-350.

Yetgin, M. A. 2016. “Örgütsel Psikolojik Sermaye ve Destekleyici Örgüt Kültürünün Otantik Liderlikte Rolü: Görgül Bir Araştırma”, Third Sector Social Economic Review, 51(2), 128.