



# JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

<http://www.jafas.org>

## Muhasebe ve Finans Derslerinin Askeri Yükseköğretim Programındaki Önemi ve Askerlik Niteliğinin Kazandırılmasındaki Rolü (Accounting And Financial Importance In The Military And Military Nature Of Higher Education Course Of Gained The Role)

Murat ATİK<sup>a</sup> Yaşar KÖSE<sup>b</sup> Bülent YILMAZ<sup>c</sup>

<sup>a</sup> Dr., Kara Harp Okulu, matik@kho.edu.tr

<sup>b</sup> Yrd.Doç.Dr., Kara Harp Okulu, ykose@kho.edu.tr

<sup>c</sup> Dr., Kara Harp Okulu, byilmaz@kho.edu.tr

### Anahtar Kelimeler

Muhasebe-Finansın Temel Kavramları, Askerî Yüksek Öğretim Kurumları, Muhasebe-Finans Eğitimi.

### Jel Sınıflandırması

M40, M41, M49.

### Özet

Savaş kavramı sürekli ve gelişim değişim içindedir. Artık askerî savaşlar aysbergin görünen yüzünü oluştururken görünmeyen yüzünü ekonomik savaşlar oluşturmaktadır. Sürekli değişim ve gelişim içinde olan bir yapıda, Türk Silahlı Kuvvetlerinin karar mekanizmalarında görev alacak personelin kararlarında diğer kısıtlarla birlikte finansal kısıtların da olduğunu ve olayları tahlil ederken bu kısıtları da göz önüne alması gerektiğini bilmesi gerekmektedir. TSK'da verilen eğitimin sadece askerî niteliğe sahip olması, olayların tek boyutlu değerlemesine sebep olabilecektir. Bu yüzden Askerî Yüksek Öğretim kurumlarında diğer bilimsel dallarla birlikte Muhasebe ve Finans eğitimi içeren lisans programları ile bir farkındalık yaratılmak amaçlanmaktadır. Bu durumun öğrenciler tarafından algılanması ve analitik düşünce yapısının geliştirilerek savaş veya barış ortamında verilecek kararın rasyonel olması amaçlanmaktadır. Bu çalışmada Muhasebe ve Finans derslerinin askerlikle olan ilişkisi ve gerekliliği anlatılmaya çalışılmıştır.

### Keywords

Management Accounting, Content Analysis, Tourism, Hospitality Business.

### Jel Classification

M40, M41, M49.

### Abstract

The concept of war is in continuous change and development. Nowadays the visible face of iceberg is military battle, however the invisible face is economic competition. In today's rapidly changing circumstances, the managers of Turkish Armed Forces (TAF) should realise the financial constraints and consider them while analyzing and managing cases. Giving only a military education in the schools will cause a one-dimensional evaluation. So, undergraduate programs in the military higher education which include Accounting-Finance aim to raise awareness about financial topics. The main goal is recognizing the importance of financial issues and making rational decision by students and in the war and peace. In this study, the relationship between military service and the requirements of the Accounting and Finance course will be studied.

## Giriş

Muhasebe ve finans öğretiminin Askerî Yüksek Okul programlarında yer almasının gerekliliğini anlamak için muhasebe ve finans biliminin felsefesinin tam ve doğru anlaşılması gerekmektedir. Muhasebeyi sadece toplanan bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve analiz edip üçüncü kişi ve kuruluşlara sunan bir yapı olarak görmek muhasebe biliminin kapsamını daraltıcı, sürekli değişen ve gelişen çevre şartlarına uyumu zorlaştırıcı ve evrensel ölçütlere aykırı bir durum yaratacaktır.

Muhasebe bilimi, bilimsel bir altyapıya dayanmadan öngörü veya sezgilerle oluşturulan kurama dayanmamaktadır. Aksine uygulamanın dayandığı düşünce biçimini araştırarak, uygulamanın neden böyle olduğunu ve başka türlü olmaması gerektiğini açıklamaya çalışan bir bilim dalıdır. Muhasebe; analiz, ilişkilendirme, değerlendirme ve karar alt sistemleri olan bir bütünsel bilim dalıdır. Bu durum muhasebenin anlaşılabilir, uygulanabilir olmasını ve gelişimini açık hale getirmektedir. Muhasebenin açık bir sistem olması, muhasebeyi oluşturan kuramların her zaman uygulama ile etkileşim içinde olmasını sağlamaktadır. Bu yüzden muhasebe kuramı hem tümden gelim ve hem de tümevarım yaklaşımlarını içermekte ve diğer yaklaşımlarla da derinlik kazanmaktadır (Sevilengül, 2011:16).

Tümevarım yaklaşımında finansal bilgiler toplanmakta, kaydedilmekte, sınıflandırılmakta ve analiz edilip ilgili kişi ve gruplara sunulmaktadır. Askerlik mesleği için de tümevarımcı bir yaklaşımdan bahsetmek gerekmektedir. Muharebe sahasında veya barış ortamında her türlü bilginin en alt kademededen başlayarak toplanması, toplanan bu bilgilerin kanun ve yönetmeliklerde belirlenmiş yetki ve sorumluluklar çerçevesince sınıflandırılması ve sınıflandırılan bu bilgilerin değerlendirilerek ve yorumlanarak karar verici konumundaki komutanlık makamına sunulması tümevarımcı bir yaklaşımın sonucudur. Muhasebe aynı zamanda tümden gelim yaklaşımı gereği teknoloji, sosyoloji, ekonomik koşullardaki meydana gelen değişimleri de göz önünde bulundurarak uygulama için ilke, yöntem ve ölçütler oluşturup bunların bireysel olaylara uygulanmasını da sağlamaktadır (Sevilengül, 2011:16-17). Tümdengelim yaklaşımını askerlik mesleği ile ilişkilendirdiğimizde ülkenin değişen koşulları, çevre ülkelerin içinde bulunduğu konum ve sahip oldukları askerî güç, teknolojinin gelişmesi ile harp kavramının yeni bir alana kayması Bıçakçı (2012), Aydın (2014) ve Gürkaynak ve İren (2011)'in çalışmalarında belirtilen siber harp denilen yeni muharebe alanlarının doğması, savunma stratejisi inşa etmeye ve uluslararası sistemdeki güncel tehditleri de kapsayacak

bir strateji oluşturulmasının gerekliliği, değişen sosyo-kültürel yapı ve bütün bunlara uygun amaçların, ilkelerin, doktrinlerin, ölçütlerin ve yöntemlerin oluşturulması ve en üst kademedен en alt kademeye kadar uygulanması tündengelim yaklaşımının askerliğe uyarlanmasının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Muhasebe biliminde olduğu gibi askerlik mesleğinde de tümevarım ve tündengelim yaklaşımları kullanılmaktadır.

Bu çalışmada askeri yükseköğretim programlarında muhasebe ve finans derslerinin yer almasının nedenleri, muhasebe ve finansın temel ilke ve kavramları ile askerlik mesleği arasında bağlantılar kurularak anlatılmaya çalışılmaktadır. Muhasebe ve finansın her türlü sosyoekonomik ortamın vazgeçilmez unsuru olduğu çerçevesinde asker kişilerinde birer kullanıcı olarak söz konusu alanlara hâkim olmaları gerekliliğine vurgu yapılacaktır.

### **1. Literatür Araştırması**

Muhasebe ve finans bilgilerinin son dönemlerde artan çeşitliliği ve yönetsel kararlardaki etkisi bireysel anlamda olduğu kadar kurumsal anlamda da her geçen gün artmaktadır. 2014 yılında 21.8 milyar TL savunma bütçesi 2015 yılında yaklaşık 22.8 milyar TL'lik bir rakamla ([www.bumko.gov.tr\\_17.09.15](http://www.bumko.gov.tr_17.09.15)) milli bütçenin %4.4'lük kısmını oluşturmuştur. Türkiye Stockholm Uluslararası Barış Araştırmaları Enstitüsü (SIPRI)'nün verilerine göre 2014 yılında (SIPRI yearbook, 2014) askerî harcamalarda 15. sırada yer almaktadır. Söz konusu rakamlardan da anlaşılacağı üzere büyük bütçe rakamlarının yer aldığı ancak savunma etkinliği, bölgesel unsurlar ve cereyan eden olaylar incelendiğinde güçlü, kendi üretebilen ve geliştirebilen bir ülke olma zorunda olan bir ülke için bütçe rakamları kısıtlı imkanlara dönüşmektedir. 21.yy.'ın özellikle son dönemlerinde Dünyada barışın değil savaş kültürünün olduğu bir ortamda ülkeler savunma etkinliklerini ve caydırıcılıklarını en üst düzeye çıkarmak zorundadır. Bu durumda yapılması gereken ise eldeki imkanların optimal ölçülerde kullanılması, fayda/maliyet analizlerinin sağlam bir şekilde yapılarak verimliliğin artırılmasıdır. Bu çerçevede finans ve muhasebe bilgilerinin ne kadar değerli olduğu, yönetsel kararlara ne derecede etki edeceği tartışılmaz bir gerçektir.

Bu kapsamda öncelikle bireysel anlamda ve dolaylı olarak kurumsal anlamda muhasebe ve finans bilgilerini kavrama, sentez ve değerlendirme yeteneklerinin geliştirilmesi gerekmektedir. Ancak gerek küresel boyutta, gerekse ülke bazında yapılan araştırmalarda ve ekonomik göstergelerde özellikle bireysel anlamda bilgi yetersizliğinin olduğu görülmektedir. Son yıllarda küçük birikimlerle büyük kazançların kısa sürede kazanılabileceğini düşünen insanların forex (farklı ülkelerin paralarının birbiriyle değiştirildiği döviz piyasası) yönelerek tüm yatırımlarını kaybetmesi bunun en somut

örneğidir. OECD tarafından yetişkin ve yükseköğretim düzeyindeki öğrenciler üzerinde değişik ülkelerde yapılan araştırmalarda insanların en temel düzeyde olduğu kabul edilen enflasyon, faiz oranı gibi kavramları bile anlayamadıkları ortaya çıkmıştır (Altıntaş, 2008:22). Türkiye’de yapılan benzer bir araştırmada ise yükseköğretim öğrencilerinin büyük bir kısmının (%81) kredi kartı temerrüt faizini bilmediği tespit edilmiştir (Temizel ve Bayram, 2011:83).

Sivil ya da askerî tüm yükseköğretim kurumlarının eğitim ve öğretim ile birlikte araştırma ve geliştirme gibi üç temel görevi bulunmaktadır. Bu nedenle; yönetsel anlamdaki gelişmelere paralel olarak bilginin giderek öneminin artması ve bilginin yayılma ve eskime hızlarına kurumların ayak uydurma isteği yeni finansal tekniklerinin ve muhasebe eğitiminin ihtiyaçlara göre geliştirilmesini mecbur kılmaktadır. Burada da en büyük görev yükseköğretim kurumlarına düşmektedir.

Amerikan Muhasebe Derneği tarafından oluşturulan ve 1986 yılında “Geleceğin Muhasebe Eğitimi” başlıklı çalışmayı yapan Bedford Komitesi muhasebe eğitim programlarının öğrencileri kamu ve özel sektör uygulamalarına yeteri kadar hazırlayamadığı görüşü üzerinde durmuştur (Sundem ve diğerleri). Söz konusu raporda, yükseköğretimde ekonomik anlamda yönetsel karar alıcı veya yönlendirici konumuna gelecek öğrencilerin muhasebe eğitimi bilgilerini geliştirmeleri ve bu bilginin kullanılması hususunda yoğunlaşmalarını öngörmüştür. Yine aynı raporda öğrencilerin elde edilen bilgilerin ayrıntıları ile öğrenmek yerine eğitimlerinde öğrenmeyi öğrenmelerinin amaçları olması gerekliliği vurgulanmıştır.

Yükseköğretim kurumlarındaki muhasebe eğitiminin öğrencilerin bağımsız bir birey olarak kendilerini geliştirmelerini sağlayacak ve onları bu konuda teşvik edecek şekilde yürütülmesi gerekir (Bayazıtlı ve Çelik, 2004). Bu eğitim bireyin doğrudan olmasa bile dolaylı olarak kurumsal kalitesini ve farkındalığını da artıracaktır. Askerî yükseköğretim kurumlarında da hedef, öğrencinin muhasebeci veya finans uzmanı olmasını sağlamak değil, sivil yükseköğretim kurumlarında olduğu gibi analitik, kritik düşünme ve mali bilginin analiz edilmesi becerileri kazanılması (Mohammed ve Lashine, 2003) olmalıdır.

## 2. Muhasebe ve Finansın Temel Kavramlarına Genel Bakış ve Askerî Niteliğin Kazanılmasındaki Roller

Nesnelerin ya da olayların ortak özelliklerine göre ortak bir isim altında birleştiren kavramlar<sup>1</sup>, bilgiler arasındaki ilişkinin kurulması ve gözlemlerin belli bir düzen içinde değerlendirilerek olayların anlaşılabilmesini amaçlamaktadır. Bu yaklaşımdan hareketle muhasebe ve finansın temel kavramları askerî örneklerle ilişkilendirilerek incelenmiştir.

### 2.1. Muhasebenin Temel Kavramlarının Askerî Niteliği Kazanmadaki Rolü

Muhasebe sistemini oluşturacak evrensel ve yararlı olma ölçütüne göre 12 temel kavram seçilmiş ve bu kavramlar uygulamaya temel oluşturmuştur. Muhasebe temel kavramları<sup>2</sup>, muhasebe ilkelerinin, dolayısı ile uygulamaların temelini oluşturan hususlardır. Bu çalışmada sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, dönemsellik kavramı, parayla ölçülebilme kavramı, maliyet esası kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama, ihtiyatlılık kavramı, önemlilik ve özün önceliği kavramlarının askerlikle ilişkisi açıklanmaya çalışılmıştır.

*-Sosyal Sorumluluk Kavramı:* Muhasebenin işlevini yerine getirirken hukuki anlamda bir sorumluluktan ziyade daha geniş bir sorumluluğunun olduğunu sadece belli bir grubun değil tüm paydaşların, toplumun çıkarının gözetilmesi gerektiğini ifade eden bir kavramdır (Sevilengül, 2011:18). Muhasebenin kapsamı, amacı ve anlamı sosyal sorumluluk kavramı ile ifade edildiği için bu kavramın göz ardı edilmesi diğer kavramların anlamlılığının yitirilmesine sebep olacaktır.

Askerlik mesleği de, sosyal sorumluluk kavramını yürüttüğü faaliyetleri merkezine almaktadır. Askerlikte alınan tüm kararlar, yapılan her faaliyet sosyal sorumluluk anlayışı ile bağdaşmaktadır. Herhangi bir askerî birlik komutanının (yöneticisinin) aldığı kararlar ve/veya verdiği emirler kendi emrindekileri ve çevresini farklı şekilde ve derecede etkileyeceğinden; komutan karar vermeden önce, çeşitli karar destek sistemlerinden de istifade ederek en uygun (optimal) hareket tarzını seçer.

*-Kişilik Kavramı:* İşletmenin, sahiplerinden, personelinden ayrı bir kişiliğinin olduğu ve muhasebe işlemlerini sadece bu kişilik adına yaptığı ifade edilmektedir. Dolayısıyla

---

<sup>1</sup> Türk Dil Kurumu büyük sözlükte kavram kelimesi “Nesnelerin ya da olayların ortak özelliklerini kaplayan ve bir ortak ad altında toplayan genel tasarım; tek bir nesnenin (bireysel kavram) ya da bir nesnelere sınıfının (genel kavram) özünü belirleyen, birbirleriyle bağlantılı niteliklerin ya da özel belirtilerin (özelliklerin) bir sözcükte düşünülmüş olan birleşimi.” olarak tanımlanmaktadır.(TDK, 2014).

<sup>2</sup> 26 Aralık 1992 tarihinde yayımlanan 1. nolu Muhasebe Uygulama Genel tebliği’nde muhasebenin 12 temel kavramı; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği olarak sıralanmıştır.

muhasebe, işletme kişiliğine ait değerler ve bu değerlerdeki değişimlerle ilgilenmektedir (Sevilengül, 2011:18).

TSK, Kara Kuvvetleri Komutanlığı, Kara Harp Okulu ve diğer komutanlıkların kendi tüzel kişiliklerini kullanarak yapmış oldukları işlemler de kişilik kavramı gereğidir. Silahlı Kuvvetlerin her kademesinde görev yapan personel, bulunduğu görev yada konumu kendi nam ve hesabına kullanamaz. Yapılan her türlü faaliyet ve görev Silahlı Kuvvetler namına yürütülmektedir. Söz konusu durumda muhasebenin kişilik kavramı ile örtüşmektedir.

*-İşletmenin Sürekliliği Kavramı:* İşletmenin sonsuz bir ömre sahip olduğu varsayımına dayanıldığını vurgulayan kavram, işletmenin ömrünün sahibinin ömründen bağımsız olduğunu ve faaliyetlerinin belirli bir süreye bağlı kalınmaksızın devam edeceğini belirtmektedir (Sevilengül, 2011:19).

Bu kavram çerçevesinde; Türkiye Cumhuriyeti Devletinin bir ögesi olarak, TSK'nın varlığının ve işlevlerinin sonsuza kadar devam edeceği varsayılmaktadır.

*-Dönemsellik Kavramı:* Sonsuz kabul edilen işletme ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin gelir ve giderinin diğer dönemlerden bağımsız olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Sevilengül, 2011:19).

Silahlı Kuvvetlerin araç sevkiyatını yönlendiren ulaştırma birimlerinde, yakıt miktarlarının kullanıldıkları dönemler itibari ile takip edilmesi dönemsellik ilkesi gereğidir. Aynı şekilde sosyal hizmetler birimi içinde yer alan kantin hizmetlerini değerlendirirken de içinde bulunulan yılda elde edilen gelirlerin ilgili dönemde yapılan giderler ile mukayese edilmesi de dönemsellik kavramının bir sonucudur.

*-Parayla Ölçülebilme Kavramı:* Bu kavram, işletmedeki olayların ölçülüp, ifade edilmelerinde, ortak ölçünün para (ulusal para) olmasını anlatır (Sevilengül, 2011:20).

Tüm işletmeler gibi kâr amaçlı olmayan bir organizasyon olarak Silahlı Kuvvetlerde her türlü faaliyette maliyet-etkinlik analizi yapılmaktadır. Hertürlü faaliyet için maliyet hesaplanması kolayca yapılırken bazen elde edilen sonuçların (tatbikatlar sonunda elde edilen başarının maddi ölçüsü) parasal olarak ifade edilmesi mümkün olmamaktadır. Bu gibi durumlarda ise elde edilen sonuçların etkinlik derecesi kullanılarak kantitatif bir değerlendirme yapılabilmektedir. Bununla birlikte Silahlı Kuvvetlerde bulunan bazı üretim tesislerinde (fabrika, fırın, tersane, dikimevi vb.) elde edilen çıktılarının (ürünlerin) parasal değerini ölçmek de mümkün olabilmektedir.

*-Maliyet Esası Kavramı:* Bu ilkeye göre işletme tarafından alınan varlıklar elde etme maliyetleri üzerinden kayıt altına alınmaktadır (Sevilengül, 2011:20).

Silahlı Kuvvetlerde yapılan her türlü faaliyette, envantere alınan makine, araç, gereç, teçhizat ve silahta bu kavrama uygun olarak edinme değeri üzerinden kayıt altına alınarak izlenmekte ve maliyet esası kavramına uygun bir şekilde hareket edilmektedir.

*-Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:* Muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtabilmesi için tarafsız ve usulüne göre düzenlenmiş belgelere dayandırılması gerekmektedir (Sevilengül, 2011:21).

Gerek muhasebe kavramı olarak gerekse diğer askerî değerler açısından Silahlı Kuvvetlerde parayla ölçülebilen ya da ölçülemeyen her türlü husus kişinin yorumuna yer vermeyecek şekilde tarafsız bir şekilde belgelendirilir.

*-Tutarlılık Kavramı:* Mali tabloların diğer dönemlerle karşılaştırılabilmesi için seçilen dönemde izlenen muhasebe politikalarının diğer dönemlerde de devam ettirilmesi gerektiği ifade edilmektedir (Sevilengül, 2011:21).

Silahlı Kuvvetlerde görevler kişilere göre değişmemekte önceden belirlenen kurallar çerçevesinde yürütülmektedir. Tüm personelin aynı kanun ve kurallara tabi olması tutarlılık kavramı ile açıklanabilir. Bu kavram gereği birliklerin durumu yıllar itibari ile objektif bir şekilde değerlendirilmektedir.

*-Tam Açıklama:* Bu kavram mali tabloların, kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak kadar anlaşılır, açık ve yeterli olması gerektiğini anlatmaktadır (Sevilengül, 2011:21).

Askerlikte verilen bir emrin açık ve anlaşılır olması önemlidir. Özellikle savaş veya operasyon gibi kritik zamanlarda bu durum kendisini daha çok hissettirmekte ve komutan tarafından verilecek bir kararda kendisine sunulan bilgilerin açık, yeterli ve anlaşılabilir olması önemli olmaktadır.

*-İhtiyatlılık Kavramı:* Muhasebe olaylara temkinli yaklaşılması gerektiğini ve tarafsız bir bakış açısı ile işletmenin karşılaşılabileceği riskleri göz önünde tutması gerektiğini ifade etmektedir (Sevilengül, 2011:22). Bu kavram gereği gelir kesinleşmeden kesinleşmiş gibi yazılamayacağı, gider ve zararın ise kesinleşmemiş olsa dahi ortaya çıktığı anda sonuç hesaplarında gösterilmesi gerektiği anlatılmaktadır.

Askerlikte de icra edilen faaliyetlerde risk yönetimi kapsamında, riskin büyüklüğü ve derecesi göz önüne alınarak, kabul edilebilecek risk seviyesi belirlenmektedir. Komutanlar ve yöneticiler verecekleri kararlarda “hesaplı risk” almak durumundadırlar.

İhtiyatlılık kavramı ve yaklaşımı doğrultusunda Silahlı Kuvvetlerde yapılan faaliyetlerde işlerin planlanandan farklı şekillerde gerçekleşebileceği olasılığı dikkate alınarak sürekli ihtiyat payı ayrılır. Örneğin bir komutan veya yöneticinin muharebede elindeki en önemli güçlerinden birisi de ihtiyat olarak tuttuğu birlikleridir.

*-Önemlilik Kavramı:* Mali tabloları inceleyerek karar verecek paydaşların, bir bilginin verilmemesi durumunda vereceği karar değişiyorsa o bilgi önemli sayılmakta ve mali tablolarda yer alması zorunlu olmaktadır (Sevilengül, 2011:23).

Komuta kademesinin de doğru karar verebilmesi için kendisine sunulan bilgilerden bir tanesinin eksik olması durumunda vereceği karar değişiyor ise o bilgi önemlidir. Bu durum önemlilik kavramı ile açıklanabilir. Örneğin; birliğin bir yere ilerlemesi sırasında yol güzergâhında yer alan su kaynaklarının gösterilmesinin önemli olup olmadığını değerlendirebilmek için söz konusu bilginin verilmemesi durumunda alınacak kararın ne ölçüde farklılaşacağını anlamak ile mümkündür.

*-Özün Önceliği Kavramı:* Bir işlemin muhasebeye yansıtılmasında biçimden önce özün öncelikli olduğu anlatılmaktadır (Sevilengül, 2011:23).

Askerî bir faaliyette esas olarak varılması amaçlanan sonuç başta belirlenerek, yapılan diğer ikincil faaliyetlerin belirlenen bu ana amacı gerçekleştirmeye yardımcı olması beklenmektedir. Bu hususta özün önceliği kavramı içinde değerlendirilmektedir.

## **2.2. Finansın Temel İlkelerinin Askerî Niteliği Kazanmadaki Rolü**

Finansın temel ilkeleri, finansal işlemler ve alınan finansal kararların arkasında yatan temel felsefenin anlaşılmasını sağlamaktır. Finansal yönetimin temel ilkeleri olarak kabul edilen oniki ilke ampirik gözlemler ve mantıksal çıkarsamalar sonucunda evrensel olarak geçerli kabul edilmektedir (Karacan, 1996:10). Buna göre evrensel olarak kabul edilen ve Silahlı Kuvvetler açısından da büyük önem arz eden, kişisel çıkarları düşünme davranışı, riskten kaçınma, çeşitlendirme, iki taraflı muameleler, artan yararlar, işaret verme, risk getiri değiş tokuşu, değerli fikirler, davranış ve paranın zaman değeri olarak isimlendirilen finansın temel ilkeleri ve söz konusu ilkelerin askerlik mesleği ile olan ilişkisi aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

*-Kişisel Çıkarları Düşünme Davranışı İlkesi:* Bir finansal işlemde diğer şeyler sabit kalmak koşuluyla taraflar, kendileri için mali açıdan en uygun davranışı izleyeceklerdir. Tarafların kendileri için en uygun davranışı sergileyebilmeleri, seçeneklerin rasyonel bir



şekilde irdelenerek alternatifler arasından<sup>3</sup> en iyi olanını seçmeleri ile mümkün olacaktır. İnsanların kişisel çıkarlarını düşünerek kendileri için en iyi olanı seçmelerinin bir sonucu değerleri artabilecektir (Ercan ve Ban, 2010:8).

Askerî düşünce yapısı ve kültürüne ilk bakışta ters gibi algılanan bu ilke, aslında, verilen bir kararın rasyonel olmasını ve karar alternatifleri arasından en fazla faydayı sağlayan alternatifin seçilmesini ifade etmektedir. Karar verici konumunda olan komutanın harekâtın icrasında vazife, düşman, arazi, mevcut kuvvetler ve zaman değişkenlerini değerlendirerek vereceği kararda, alternatif hal tarzları arasından kendi birliği için en uygun (optimal) hal tarzını seçmesi, kişisel çıkarları düşünme ilkesi ile açıklanabilir. Askerî anlamda kişisel çıkarlar ile ülke çıkarlarının uyumlu olması gerektiği değerlendirilmektedir. Bu durum daha detaylı incelendiğinde ise, komutan tarafından verilen karar ülke çıkarı gözetilerek verilmiş bir karar olsa da bu kişisel çıkarları düşünme ilkesinin bir sonucudur. Yani olayı birey (herhangi bir seviyede birlik komutanı) bazında incelediğimizde muharebe ortamının temel prensiplerinden bir tanesi hayatta kalmaktır. Dolayısıyla komutanın öncelikle kendisinin hayatta kalması için en doğru kararı vermesi gerektiği kişisel çıkarı düşünme ilkesinin bir sonucudur. Komutan tarafından rasyonel bir davranış izlenmeyerek yanlış bir alternatifin seçilmesinin bir daha geri dönüşü olmayacaktır.

Finanstaki kişisel çıkarları düşünme ilkesi olayı sadece mali açıdan değerlendirdiği için oluşan kayıp da mali nitelikte olacaktır. Hâlbuki askerlikte bu ilkenin göz ardı edilmesi ile oluşan kayıp mali kaybın çok ötesine geçmektedir. Bu yüzden komutanın vereceği kararların rasyonel olması ve doğru alternatifin seçilmesi önem kazanmaktadır.

Askerî Yüksek Öğretim Kurumlarında okuyan öğrencilerin kendi kişisel çıkarlarını gözeterek ders geçmeleri ve bunu mezun olmak için yapmaları bireysel bir başarı gibi gözükse de aynı zamanda nitelikli bir subayın yetişmesi için bütçeden ayrılan payın doğru olarak kullanılmasının sağlanmasıdır. Sonuçta birey, alternatifler arasından kendi kişisel çıkarlarını düşünerek vereceği karar, kaynakların optimal kullanımını sağlayacak ve topluma da dolaylı bir fayda sağlayacaktır.

*-Riskten Kaçınma İlkesi:* Diğer bütün koşullar aynı iken insanlar daha yüksek getiriye ve daha düşük riski tercih etmektedirler. İnsanların rasyonel davrandığı varsayıldığında iki

---

<sup>3</sup> Alternatifler arasından en iyi olanı seçme fırsat maliyetini ortaya çıkarmaktadır. Olası fırsat maliyetleri arasından en iyi kararı seçecek çözümler üretilmesi kişisel çıkarları düşünme ilkesi gereğidir.

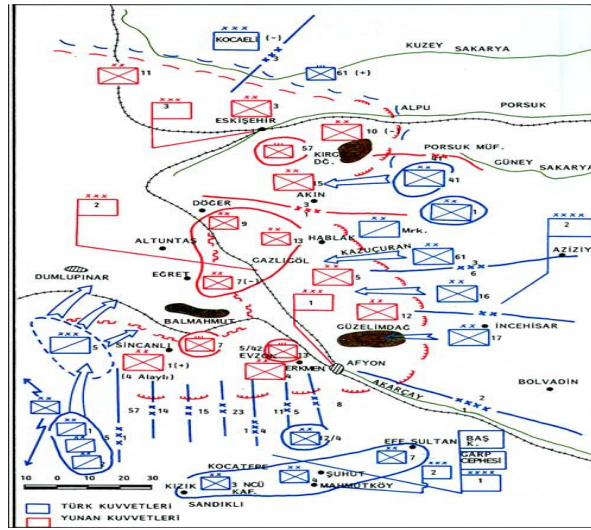
alternatif arasından riskler eşit ise getirisi yüksek olan alternatifi, getiriler eşit ise riski düşük olan alternatifi seçme eğiliminde olacaktırlar (Ercan ve Ban, 2010:9).

Askerlikte de esas olan, komutanların "hesaplı risk" veya kabul edilebilecek seviyede risk almasıdır. Kabul edilemeyecek veya elde edilecek fayda ile orantılı olmayan yüksek risk mevcutsa söz konusu faaliyet ertelenebilir veya iptal edilebilir. Örneğin, bir birliğin bir bölgeden başka bir bölgeye intikali için öncelikle intikal planı yapılarak, olası güzergâhlar belirlenir. Güzergâhlar arasından seçim yapabilmek için, her bir güzergâhın risk (tehlike) durumunun ortaya çıkartılması ve en az riske sahip güzergâhın seçilmesi, riskten kaçınma ilkesi ile açıklanabilir. Sonuçta her bir güzergâhın seçiminden sağlanacak faydalar eşit olsa dahi risklerinin farklı olması durumunda en az riskli intikali gerçekleştirecek güzergâhın seçilmesi riskten kaçınma ilkesinin gereğidir.

*-Çeşitlendirme İlkesi:* Bir yatırımcının bütün mal varlığını neden tek bir yatırım aracına yatırmaması gerektiğini açıklamaktadır. Çünkü söz konusu yatırım aracındaki olası bir düşme durumunda, bütün mal varlığının kaybedilmesi ile karşılaşılacağından çeşitlendirmenin yapılması gerekmektedir. Bu ilke riskten kaçınma ilkesi üzerine kurulmuştur. Bu ilkeye göre yatırımcı getirisini kontrol altında tutarken, riskini azaltmak için aralarında negatif ve kuvvetli ilişki olan yatırım araçlarından bir portföy kurması gerekmektedir (Ercan ve Ban, 2010:9).

Askerlikte ise riski en az düzeye indirgeyip olabilecek en az kayıpla başarıya ulaşmak hedeflenmektedir. Riskin en az düzeye indirgenmesi için mevcut kuvvetlerin çeşitlendirilmesi şarttır. Bu yüzden muharebe sahasında sadece tek bir birlik kullanılarak (piyade birliği veya topçu birliği vb.) muharebe yapılmaz. Komutan elindeki kuvvetlerden oluşturacağı karma bir savaş gücü ile harekât planı hazırlar. Komutan, elindeki kuvvetleri tek bir silah gücüne veya tek bir birliğe değil, farklı özelliklere sahip kuvvetlere paylaştırarak düşman üzerinde sıklet (yoğunlaşma) merkezi yaratmaya çalışır. Bu durumu anlatan en çarpıcı örnek Büyük Taarruzda gerçekleştirilmiştir (Şekil 1). Söz konusu savaşta birlik bazında bir çeşitlendirmeye gidilmiş ve taarruzun tek bir noktadan değil farklı noktalardan (Batı cephesi, Doğu Cephesi, vb.) yapılarak bir cephede olabilecek başarısızlığın başka bir cephedeki başarı ile telafi edilmesi amaçlanmıştır. Açılan cephelerin savaşı kazanmak (yüksek getiri) için en kritik noktalar arasından seçildiği görülmektedir.

Şekil 1: Büyük Taarruz Harekat Planı



Kaynak: <http://www.ttk.gov.tr> Erişim Tarihi: 12.11.2014

*-İki Taraflı Muameleler İlkesi:* Her finansal işlemde en az iki taraf bulunmaktadır. Alıcının ve satıcının farklı bakış açıları, yaptıkları işlemleri de farklılaştırmaktadır. Örneğin hisse senetlerinin değerlendirildiğini düşünen bir yatırımcı elinde bulunan hisse senetlerini satma arzusunda iken, karşı taraftan aynı hisse senedini alan yatırımcı ise halen değerinin düşük olduğunu düşünerek satın alma pozisyonundadır. Çoğunlukla bu durum sıfır toplamlı oyuna benzetilmektedir (Karacan, 1996:13).

Askerlikte de en az iki taraf bulunmaktadır. Örneğin komutan herhangi bir faaliyetin yapılması için bir emir verirken, bu emri alan bir veya birden fazla astları mevcut olacaktır. Bir muharebe ortamında dost kuvvetlerle birlikte yapılan plan karşısında, düşmanın da karşı planının olduğu ve her iki tarafın yaptığı analizlerin olaylara farklı yönlerden bakmalarının bir sonucu olduğunu doğurmaktadır.

*-Artan Yararlar İlkesi:* Bir finansal karar verilirken bunun sağlayacağı fayda ile neden olacağı kayıpların birlikte değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bir alternatifin değerini, gelecekte meydana getirdiği değişimlerin toplamı belirleyecektir. Bir firma, reklam harcaması yapmadığı için hiçbir ürünü satamadığı varsayalım. Firma için reklam harcaması yapıp yapmama kararının değeri, firmanın reklam yaptığı zaman gelecekte yapacağı satışlar ile reklam yapmadığı zaman yapacağı satışlar arasındaki farka eşit olacaktır. Bu durum batık maliyetler ile ilgilidir. Eğer bir proje yapılmış ve başarısız olunmuş ise gelecekte bu projenin devamı için yapılacak ilave harcamalar projenin başarılı olması halinde sağlayacağı yararların üstünde kalıyorsa projeyi durdurmak ancak

yapılacak harcamalar projenin tamamlanması halinde yararların altında kalıyor ise projeyi bitirmek gerekecektir (Karacan, 1996:13).

Askerlikte ise bir hârekat tarzının seçilmesinin sağladığı fayda ve oluşturacağı mahzurlar birlikte incelenerek seçilen hal tarzının değerlendirilmesi yapılır. Bu şekilde her bir hârekat tarzının fayda-mahzur analizi yapılarak en üstün (en uygun) hârekat tarzı belirlenerek ortaya konulmasının artan yararlar ilkesi ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

*-İşaret Verme İlkesi:* Temettü dağıtımının açıklanması, bedelli veya bedelsiz hisse senetlerinin verileceği veya hisse senedinin bölüneceğinin açıklanması, yeni hisse senedi ihraçları vb. kararlar şirket yöneticilerin davranışlarının hissedarlarca anlaşılmasında işaret verici bilgi olarak algılanmaktadır (Ercan ve Ban, 2010:10).

Askerlikte ise komutanın yaptığı eylemlerin astlarınca algılanıp bilgiye dönüştürülerek yapılması, işaret verme ilkesi ile açıklanabilir. Savaş ortamında düşmanın yaptığı bazı faaliyetler gözlemlenerek istihbarat bilgisi elde edilir, değerlendirilir, yorumlanır ve komutanın vereceği karara dayanak teşkil etmek üzere sunulur.

*-Risk Getiri Değiş Tokuşu İlkesi:* Yatırımcı yüksek getiri elde etmek için daha çok risk alıyorsa kötü sonuçlarla karşılaşma olasılığı artmaktadır. Bir komutan savaşı kazanmak için muharebe sahasında yüksek riskler alıyorsa, almış olduğu riskler karşılığında kötü sonuçlarla karşılaşma olasılığının da arttığının bilmesi gerektiğini anlatmaktadır (Ercan ve Ban, 2010:10).

*-Değerli Fikirler İlkesi:* Yüksek getirilerin ancak yeni fikirlerle sağlanabileceği ifade edilmektedir (Ercan ve Ban, 2010:10).

Bir muharebenin kazanılmasının altında komutanın verdiği yaratıcı fikirler yatmaktadır. Bunun en güzel örneği Atatürk'ün Sakarya Meydan Muharebesi sırasında o zamana kadar uygulanmamış bir savaş stratejisini uygulayarak (taktik geri çekilme manevrası yerine, stratejik savunma konsepti- "hattı müdafaa yoktur, sathı müdafaa vardır. O sath tüm vatandır") savaşı kazanması, yaratıcı fikirlerin ne kadar önemli olduğunun bir göstergesi niteliğindedir. Değerli ve yaratıcı fikirler Silahlı Kuvvetlerde teşvik gören bir unsurdur. Her seviyede yönetici veya komutan, kaynakların kıt olduğu bir ortamda yaratıcılığını kullanarak önüne çıkan çeşitli yönetsel ve askerî problemlere çözüm bulmaktadır. Örneğin elinde yetersiz insan kaynağı bulunan bir birlik komutanı, askerlerini eğiterek farklı konularda insan kaynağı ihtiyacını giderebilmektedir.

*-Davranış İlkesi:* İnsanlar ellerinde yeterli veri yoksa çoğunluğun yaptığı davranışı yapma eğilimini göstermektedir. Bu ilke işaret verme ilkesinin uygulanmasıdır (Ercan ve Ban, 2010:10-11).

Askerlikte ise işaret verme ilkesinde verilen örnekteki Alay Komutanının sabah sporlarını tüm Alayla birlikte yapması durumunda, astların çoğunun spor yapmaya başlaması ve durumundan bilgisi sahibi olmayan kişilerinde diğerleri ile birlikte spora başlaması davranış ilkesi ile izah edilebilir.

*-Paranın Zaman Değeri İlkesi:* Bu ilke paranın bir zaman değeri olduğunu belirtmektedir. Bir evi belli bir zaman dilimi için başkasına kiraya verdiğinizde evinizin oturma hakkının başkasına devredilmesiyle aldığınız kira ücreti ile elinizdeki paranızın belli bir süreliğine bir kişi veya kuruma (bankaya) vermeniz durumunda, paranın kullanım hakkının karşı tarafa devredilmesi ile alınan tutar faiz olmaktadır. Faiz paranın zaman değerini oluşturmaktadır (Ercan ve Ban, 2010:11).

Askerlikte belki de en önemli ilkelerden birisi paranın zaman değerinin olduğunu bilinmesidir. Savunma sanayi alanında yürütülen birçok yatırım projesi bulunmakta ve bu projelerin birçoğunda asker kişiler de görev almaktadır. Yapılan projelerin teknik altyapısı önemli olduğu kadar, bunların ödemesinin nasıl olacağı da bir o kadar önemlidir. Örneğin yurtdışından aldığımız Leopard tanklarının maliyetinin nasıl ödeneceği, vade yapısının ve uygulanacak faiz oranı vb. gibi birçok finansal değişkenin doğru analiz edilmesi gerektiği bu ilke gereğidir. Çünkü savunma sanayinde yürütülen projelerin parasal tutarları genellikle büyük tutarlardadır. Finansal değerlemede yapılacak küçük bir hata ya da unutulacak bir değişken, söz konusu projelerin maliyetlerini değiştirebilecektir. Ek'te sunulan Ulusal bütçeden savunmaya aktarılan tutarlar göz önüne alındığında işin ne kadar ciddi olduğu ortaya çıkmaktadır. Sadece büyük projeler için paranın zaman değeri bulunmaz. Askerî bir birliğe alınacak sebze ve meyve için yüklenici firma tarafından verilen peşin ve taksitli fiyatların değerlendirilmesinde yine paranın zaman değerinin olduğunu bilinmesi gerekmektedir.

### **3. Muhasebe Ve Finansın Temel Kavramlarının Askeri Yüksek Öğretim Programlarında Yer Almasının Gerekliliği**

Günümüzde yaşanan hızlı değişim, bilgi ve iletişim teknolojilerinde önemli gelişmeler bilginin yenilenme ve yeni bilginin ortaya çıkış hızını en üst düzeylere çıkarmıştır. Yaşanan bu gelişimler özellikle ekonomik ve teknolojik alandaki gelişimler, hem askerlik hem de muhasebe-finans alanına yeni yönler vermektedir. Bu gelişmelere ayak

uydurabilmenin ve çağın gerisinde kalmamanın tek çaresi ise eğitimidir. Askerlik mesleğinin de muhasebe ve finans alanından kopmaması ve bu alanda maksimum verimi sağlayabilmesi için askeri yükseköğretim kurumlarında söz konusu eğitimler diğer eğitim alanları mutlaka uyumlaştırılmalıdır. Aşağıda yaşanan değişimlerin her iki alana etkileri açıklanmaya çalışılmıştır.

### 3.1. Düşünce ve Karar Yapısındaki Değişim

Analitik düşünme, belirlenen bir hedefe ulaşmak için olayları neden-sonuç ilişkisi içinde sorgulayarak, önyargısızca, çevresel etkileri de dikkate alarak ve kapsamlı bir şekilde düşünme ve karar verme biçimidir. Bu düşünce biçiminde geçmiş, bugün ve gelecek ekseninde bütüncül bir değerlendirme ile muhakemenin yapılması, hata ve saptırmaların olup olmadığının araştırılması ve bu sayede farkındalığın yaratılması amaçlanmaktadır. Analitik düşüncede sübjektifliği ve yanlış genellemeleri ortadan kaldırıp doğru yargılamalarda bulunabilmek için doğru sorgulamalar yapmak önemlidir. Bu yüzden bu sorgulamaların ve analizlerinin tutarlı, mantıklı doğru yapılması önem arz etmektedir.

Analitik düşünce yapısına sahip bir birey problemle karşılaştığı zaman öncelikle meseleyi doğru anlamaya ve konu ile ilgili araştırma yaparak gerekli bilgileri toplamaya çalışır. Toplanan bu bilgilere göre alternatif çözümler ve her bir çözümün sonucunu tahmin etmeye çalışır. Alternatifleri birbirleriyle mukayese ederek en az riski ve en fazla faydayı sağlayan alternatifi seçer (Ağargün, 2011). Analitik düşünce her türlü önyargıdan kurtulup sonuçları değerlendirerek doğru bir senteze ulaşabilmek için önemlidir (Eğilmez, 2013). Askerî Yüksek Öğretim Kurumlarında muhasebe ve finans alanda verilen eğitimler ile öğrencilerin analitik düşünce yeteneklerinin gelişmesi sağlanarak önyargısız bir şekilde olaylara yaklaşmaları ve olayları doğru analiz etmeleri amaçlanmaktadır. Gerek muhasebe gerekse finans derslerinde, tek tek küçük unsurların işleyişi anlatıldıktan sonra bu küçük unsurların bir araya gelerek aralarındaki etkileşimler göz önüne alınarak bir sonuca (çözüme) ulaşılmakta ve ulaşılan sonuçlar değerlendirilmekte ve yorumlanmaktadır. Aslında, izlenen bu yöntem askerî bir problemin çözümünde de kullanılan bir yöntemdir. Dolayısıyla muhasebe ve finans eğitimi ile askerî problem çözme yöntemleri birbirleri ile bu yönden benzemekte ve birbirini desteklemektedir.

Analitik düşünce, olayları değerlendirirken tek bir kısıt veya değişkenle değil, çok fazla kısıt ve değişken altında değerlendirmenin yapılabilmesi için farklı alanları bilmek veya farkında olmayı gerektirecektir. İşte bu yüzden yaşanan her olayın, birden fazla olayın etkisi ve etkileşimi ile meydana gelmiş olabileceği düşünüldüğünde olayları doğru

değerlendirebilmek için finans ve muhasebe kısıtını da göz önüne almak gerekmektedir. Ancak bu şekilde olaylar doğru analiz edilmiş olacaktır.

### 3.2. Savaş Olgusundaki Değişim

Clausewitz (2008) savaşı “Düşmanı irademizi kabule zorlamak için bir kuvvet kullanma eylemi” olarak tanımlamıştır. Kuvvet ise düşmana irademizi zorla kabul ettirme amacının aracıdır. Bu amaca güvenle ulaşabilmek için düşmanı silahtan arındırmak zorunludur ve bu savaş harekâtının asıl hedefini oluşturmaktadır. Kuvvetin kuvvete karşı konulması ise bilim ve sanatın buluşlarıyla donatılarak olmaktadır (Clausewitz, 2008:30). Dolayısıyla savaşları sadece bir ülke askerînin başka bir ülkeye askerî müdahalede bulunması şeklinde tanımlamak yanlış olacaktır. Savaş olgusu teknolojinin ve ekonominin hızla gelişmesi ve değişmesiyle farklılaşmıştır. Bu farklılaşma içinde askerî müdahale belki en son adım olarak düşünülmektedir. Bir ülkeye müdahale etmek sadece askerî birliklerle değil ekonomik bir takım yaptırımlar uygulayarak ta mümkün olmaktadır (Köse vd., 2014a:585-587). 624 yılında Mekke kervanını ele geçirmek için çıkan Bedir Savaşı, 1708 yılında zengin maden ocaklarına sahip olabilmek için yaşanan Emboabas Savaşı, 1839-1842 yılları arasında afyon ticareti nedeniyle çıkan Çin-İngiltere Afyon Savaşı, İtalya'nın pazar ve hammadde ihtiyacını karşılayabilmek çıkardığı 1911-1912 tarihlerindeki Trablusgarp Savaşı, doğunun zenginliklerine sahip olabilmek için yaşanan Haçlı Seferleri ve ismi tam olarak konulmasa da halen günümüzde yaşanan enerji savaşlarının temel nedeni “para-sermaye” olmuştur ve olmaya da devam edecektir. Dolayısıyla sermayenin yönü doğru takip edilirse gelecekte hangi ülkelerin savaşa gireceğini şimdiden tespit etmek ve ona göre kendi konumumuzu doğru belirlemek mümkün olabilecektir. İşte bunun tespiti için geleceğin komutanlarının yeterli ve kaliteli bir ekonomi, finans ve muhasebe eğitimi almaları ile desteklenmesi gerekmektedir. Bu durumu çok önceleri fark ederek, savaşa ticaret gözüyle bakan devletler olmuştur. Funnell (2004), İngiliz hükümetinin 1899-1902 tarihleri arasındaki yüksek maliyetli yönetimin sebebinin savaş da uygulanan etkisiz ve aldatıcı muhasebe sistemlerinin olduğunu anlamış ve bu durum iş etkinliğinin dejerasyonunun bir belirtisi olarak kabul edilmiştir. Bu amaçla ulusal verimlilik hareketi, İngiltere'nin büyüklüğünü almak için İngiliz ulusal yaşamın tüm alanlarında verimlilik düzeyi yükseltilmeye çalışılmıştır. Bunun için yapılacak reformların temelinde etkili bir ordunun olması gerekliliği savunulmuştur. Bunu sağlamak için İngiliz askerî yöneticiler, savaşı iş olarak görmüşler ve ticaret yöntemlerini uygulamak istemişlerdir. Yenilikçi bir strateji ile ordu yönetiminde ticari farkındalığı yaratmak için

1906 ile 1932 yılları arasında Londra Ekonomi ve Siyaset Okulunda (London School of Economics and Political) muhasebe eğitimi uzmanlığı ve 1919 ve 1929 yılları arasında da askerî maliyet muhasebesi sınıfları açılmıştır.

Tarih boyunca yaşananlardan alınacak dersler ile gelecekte yaşanabilecek olası tüm olaylar engellenemese bile alınacak tedbirler ve önlemler ile ortaya çıkacak olumsuzluklar en aza indirgenecektir. Alınacak tedbir ve önlemler kapsamında geleceğin komuta kademesini oluşturacak tüm Silahlı Kuvvetler personelinin askerî anlamda tam donanımlı olarak mesleki faaliyetlerini yürütmesi kadar mesleki faaliyetlerini doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyebilecek tüm şartlara hazırlıklı olmaları durumu ortaya çıkmaktadır. Bu aşamada hayatın tüm alanında vazgeçilmez olduğu kadar Silahlı Kuvvetler açısından da vazgeçilmez bir unsur olan para ve onun etkin kullanımını sağlayan enstrümanlar hayati öneme sahiptir. Söz konusu enstrümanların verimli ve etkili kullanımı ancak Askerî Yüksek Öğretim Kurumlarında iyi bir muhasebe ve finans eğitiminin verilmesinden geçmektedir.

### **3.3. Etkililik, Etkinlik ve Verimlilik**

Etkililik (Effectiveness) kavramı, daha çok örgütün istediği sonuçlara ulaşma düzeyi ve derecesini ifade etmektedir. Sonuç, fiziksel değerlerle ifade edilen çıktıdan daha farklı bir anlam taşımaktadır. Örneğin; bir işletmenin araştırma ve geliştirme bölümünün geliştirdiği yeni ürün sayısı çıktıdır, ancak bu ürünler içinde talebi ya da pazarı hazır olanların sayısı da sonuçtur. Bir başka örnek vermek gerekirse, bir işletmenin bilgi işlem merkezinde hazırlanan programların sayısı çıktıyı belirler, ancak bu programlar içinde uygulanabilir nitelikte olanlar ve gereksinimlere cevap verenler sonuçtur (Yükçü ve Atağan, 2009).

Etkinlik (Efficiency), bir işletmenin üretim faktörleri veya üretimin kendisi için önceden saptadığı programın gerçekleştirilme derecesini gösterir. Fiili (gerçekleşen) performans, önceden saptanan standart (olması gereken) performans ile karşılaştırıldığında gerçekleşen performansın standart performansa ne ölçüde yaklaşıp yaklaşmadığını gösterir. Etkinlik, standart performansın gerçekleşen (fiili) performansa oranıdır. Örneğin; bir işin standart süresi 1 saat ise, fakat uygulamada bu iş 2 saatte gerçekleşiyorsa: Etkinlik=  $1 / 2 = 0,50$ 'dır (Yükçü ve Atağan, 2009).

Verimlilik (Productivity), kullanıcılarının ihtiyaçlarını ve gereklerini karşılayan mal ve hizmetlerin üretiminde kaynakların-işgücü, sermaye, arazi, malzeme, enerji, zaman, bilgi, vb.-etkili ve etkin kullanılmasıdır. Bir etkinlik ölçütü olarak yüksek verimlilik üretim



girdilerinin tamamen kullanıldığını ve israfın asgariye indirildiğini göstermektedir. Diğer taraftan etkililik, elde edilen çıktılar (ve faaliyetlerin ve süreçlerin) kuruluşun özel amaçlarının elde edilmesine katkıda bulunduğu anlamındadır ki, bunlar müşterilerinin ihtiyaçlarının karşılanması ve onların memnun edilmeleri, ticari hedeflerin elde edilmesi veya toplumun sosyal, ekonomik ve ekolojik amaçlarının elde edilmesi ile olabilir. Bu nedenle verimlilik kuruluşun üretim faaliyetlerinde kullanılan süreçlerden ve kaynaklardan tüketicilere, işçilere, işverenlere, işletme sahiplerine ve genel olarak topluma değer yaratılması anlamına gelmektedir (Verimlilik ve Kalite Yönetimi Modüler Programı, 1997). Verimlilik, "üretile mal ve hizmet miktarı ile bu mal ve hizmet miktarının üretilmesinde kullanılan girdiler arasındaki oran" olarak tanımlanır ve genellikle bu ölçü, çıktı/girdi olarak formüle edilir (Prokopenko, 2005:19); (Yükçü ve Atağan, 2009).

Silahlı Kuvvetler, kendisine tahsis edilen kaynakları ülkenin ve ulusun ihtiyaç duyduğu milli güvenlik stratejilerini gerçekleştiren kuvvetlere dönüştürme süreci ile uğraşan büyük bir organizasyondur ve temelde diğer organizasyonlardan farksızdır. Zira Silahlı Kuvvetler de diğer organizasyonlar gibi süreç içerisinde maddi ve beşeri unsurları belli bir uyum içerisinde birleştirerek birtakım ekonomik girdileri tüketmekte ve süreç sonunda çıktıları arz etmektedir.

Bu amaçla sadece Türkiye’de değil bazı istisnalarla dünyanın hemen her ülkesinde kamu fonlarının (kaynaklarının) önemli bir bölümü EK-A’da olduğu gibi savunma hizmetlerine ayrılmaktadır. Ancak Silahlı Kuvvetler, barışta caydırıcı bir rol oynamakta ve savunma hizmetlerine gerçek bir tehdit veya savaş durumunda ihtiyaç ortaya çıkmaktadır ve askerî harekât için önemli bir talep olmaksızın uzun zaman periyotları geçebilmektedir. Bu özellikleriyle Silahlı Kuvvetlere tahsis edilen veya savunmaya ayrılan kaynakların etkili, etkin ve verimli kullanılması ve bunun belirlenmesi bir zorunluluktur.

Savunmaya ayrılan kaynakların etkili, etkin ve verimli kullanılması zorunluluğu, savunma sorunlarının ekonomik sorunlar olarak algılanmasını gündeme getirmektedir. Bu durumda savunma amaçları için ayrılan kısıtlı kaynaklar, savunma dışı amaçlar için ayrılan fonlara uygulanan ekonomik araştırma ve incelemelere tabi tutulmalıdır. Zira savunma harcamaları, toplumun başka ihtiyaçlarını tatmin edecek, başka alanlarda kullanılacak kısıtlı kaynakların tüketilmesine neden olmaktadır. Sonuçta savunma harcamalarının maliyeti, özel veya savunma dışı kalan kamu sektöründe, söz konusu kaynakların

kullanım fırsatlarının azalması biçiminde ortaya çıkmaktadır. Bu fırsat maliyeti, savunmaya ayrılan kaynakların miktarlarının tespitinde dikkate alınmak zorundadır.

Savunmaya ayrılan kıt kaynakların verimli bir biçimde kullanılması sorunu, modern savunma planlaması yaklaşımının özünü oluşturmaktadır. Hiç kuşkusuz, Silahlı Kuvvetler kullandığı kaynaklara karşılık elde ettiği çıktıyı yani verimlik oranını ve çıktıların Silahlı Kuvvetlerin caydırıcılığına olan katkılarını, yani etkinliğini ölçmek zorundadır. Ne var ki, Batı Dünyasında ve hemen hemen her ülkede Silahlı Kuvvetler, kâr amacı gütmeyen organizasyonların en büyük ve en karmaşık olanıdır. Dolayısıyla, Silahlı Kuvvetlerde verimlilik ölçümü kâr amaçlı organizasyonlara nazaran önemli farklılıklar göstermekte ve beraberinde büyük güçlükler getirmektedir.

Kâr amaçlı bir şirketin kârını ölçmek oldukça kolaydır. Zira kâr gelir ile gider arasındaki olumlu farktır ve firmanın tükettiği giderler ile ürettiği çıktıları aynı ölçü birimiyle yani TL, cinsinden ölçebilmek mümkündür ve anlamlıdır. Buna karşılık Silahlı Kuvvetlerde girdi ve çıktıları aynı ölçü birimiyle ölçmek mümkün olmamaktadır. Örneğin bir silah sisteminin kurulması için kullanılan girdilerin maliyetleri parasal olarak saptanabilir. Yine söz konusu silah sisteminin hız, menzil, ateş gücü şeklinde performans özellikleri gruplandırılabilir. Ancak tüm bu performans özellikleri, tek bir etkinlik ölçütü şeklinde ifade edilemez. Belki bir dereceye kadar ifade edilse bile, parasal olarak tanımlanamaz. Başka bir ifade ile bir silah sisteminin savunma gücüne katkısı parasal olarak ölçülemez. Ölçülse bile anlamlı olmaz. Kâr gibi bir somut ölçme aracının yokluğu, sorunu karmaşıklaştıran en önemli faktördür. Başka bir anlatımla Silahlı Kuvvetlerde verimlilik ölçümü son derece zor bir iştir. Bu zorluk kıt kaynakların verimli kullanımı sorununa ilişkin temel ekonomik yaklaşımın özünü değiştirmemektedir. Bu nedenle kâr amaçsız organizasyonlarda kâr amaçlı firmalar için kullanılan maksimum kâr kavramının yerini maksimum etkinlik ve etkililik kriteri almaktadır. Özellikle örgütsel bazda etkililik ve etkinlik ölçütlerinin saptanması, farklı performans ölçüm tekniklerinin bulunmasına ve uygulanmasına ihtiyaç göstermektedir.

Kâr amacı gütmeyen organizasyonların performans ölçümünde finansal performans göstergelerinin yetersiz kalması nedeniyle, bu organizasyonlar için finansal olmayan ölçütlerin belirlenmesi ve bu ölçütlere dayalı bir performans yönetim sisteminin kurulması gereklidir. Bu çalışmada kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda performans ölçümüne ilişkin "Bütünsel Performans Karnesi Modeli" geliştirilmiştir. Önerilen bu modeli farklılaştıran ilk nokta, performans bileşenleri veya boyutları olarak adlandırılan

performans karnesindeki değerlendirme ölçütlerinde iyi yönetim ilkelerinin temel alınmasıdır. Modelde kullanılan iyi yönetişimin temel ilkeleri; hesap verebilirlik, etkinlik ve verimlilik, cevap verebilirlik, katılımcılık, şeffaflık ve stratejik planlama olarak tespit edilmiştir. Önerilen Performans Karnesi Modeli kâr amacı gütmeyen organizasyonların performans ölçümüne yönelik olarak önerilen tüm yaklaşımları tek bir çerçeve altına alma ve bu organizasyonların gereksinimleri doğrultusunda uyarlanabilme esnekliğine sahiptir (Köse vd., 2014b:15).

Kar amaçlı olmayan büyük bir organizasyon olan Silahlı Kuvvetlerin çeşitli kademelerinde yönetici ve lider konumunda olacak subayların, sevk ve idare sorumluluğu ve görevini üstlendiği kendi ünitelerini (birliklerini) etkili, etkin ve verimli yönetmelidirler. Bu sorumluluklarını bilimsel esaslar ve askerî doktrinler çerçevesinde yerine getirmelidirler. Yönetim sürecinde karşılaşılan yatırım, satın alma-üretim, makine ve teçhizat yenileme, modernizasyon, hizmet ve kalite geliştirme, kapasite artırma gibi sorunların çözümünde akademik eğitim kapsamında aldığı muhasebe ve finans derslerinin katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

### **3.4. Askerlik ve Muhasebe Mesleğindeki Disiplin**

Askerliğin temel yapı taşı disiplindir. TSK İç Hizmet Kanununun 13'üncü maddesinde disiplin "*Kanunlara, nizamla ve amirlere mutlak bir itaat ve astının ve üstünün hukukuna riayet demektir. Askerliğin temeli disiplindir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Disiplin muhasebe bilimi için de vazgeçilmez bir husustur. Yapılan her işlemlerin kanun ve nizamla uygun bir şekilde belli bir düzen içinde yapılmasının zorunluluğu bu disiplinin bir sonucudur. Muhasebe artık birçok şirkette bilgisayarlar aracılığıyla tutulmasına rağmen öğretiminde halen klasik yöntemin benimsenmesi bu disiplinin baştan itibaren kazandırılması içindir.

### **Sonuç**

Bugünün askerî öğrencilerinin yarının komutanları ve yöneticileri olacağı varsayımı altında EK-A'da verilen kurumların ülke bütçesindeki aldıkları paylarda göz önünde bulundurulduğunda, kendisi ve ülkesi adına gelecekte birçok hayati kararlar verecek olan yarının komutanlarının her bir kararın rasyonel olması önem arz etmektedir. Kararın rasyonelliği, askerî teorik ve uygulamalı eğitim ile birlikte çok boyutlu akademik eğitim ve öğretimle mümkün olabilecektir. Çünkü geleceğin komutanlarının ve yöneticilerinin verecekleri kararlarda, emir komuta edecekleri birliklerin sevk ve idaresinde askerî yeterliliklerin yanı sıra akademik yeterliliğe de ihtiyaç duyacaklardır.

Akademik yeterlilik kapsamında bir subayın entelektüel bilgi seviyesi ile birlikte kendi uzman olduğu konunun bilimsel altyapısına teknik ve mühendislik derecesinde hâkim olması gerekmektedir. Örneğin, bir topçu subayı emrindeki birliğini sevk ve idare edebilmek için akademik seviyede balistik, meteoroloji, ölçme bilgisi, fizik gibi alanlarda bilgi sahibi olması gerekmektedir.

Bir mühendis esas olarak tasarımlarını fiziksel, teknolojik ve ekonomik bakış açısına (kriterlere) göre tasarlar. Bir bilgisayar mühendisinin fiziksel alarak çok büyük hacimli tasarlayacağı bir bilgisayarın veya bir yazılımın kullanışlı olacağı pek söylenemez. Benzer şekilde ihtiyacı karşılayan, teknolojik ve fiziksel yönden ideal bir bilgisayarın çok yüksek bir maliyetle tasarlanması, ekonomik kriterleri karşılamayacağı için piyasada rağbet görmeyecektir. Önemli olan her üç kriterin kabul edilebilir, tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılayabilen ve pazarlanabilir olarak tasarımların yapılmasıdır.

Bir subaydan, bir mühendis gibi tasarımlar yapması beklenmese de, mühendisin ürettiği tasarımları kullanacak hatta onları geliştirebilecek, zaman içerisinde Silahlı Kuvvetlerde ortaya çıkabilecek teknoloji ihtiyaçları konusunda üretim veya tasarım tarafı ile ara yüz olabilecek mühendislik yeterliliğine sahip olması beklenmektedir. Günümüzde Türk Subayı, Savunma Sanayi Müsteşarlığı şemsiyesindeki firmalar ile bu fonksiyonu başarı ile yürütebilmektedir.

Subayın, aynı zamanda, kendi emrine verilen sınırlı veya kısıtlı kaynaklarla kendisine verilen görevi başarması gerekir. Bu sadece bir gereklilik değil, aynı zamanda bir zorunluluktur. Bir komutan veya liderin görevini yapabilmesi için kendi emrine verilen kaynaklar (beşeri ve beşeri olmayan) her ne kadar kısıtlı olsa bile maliyet veya parasal olarak değeri çok yüksektir. Örneğin bir tabur komutanının emrine verilen silah, araç, gereç, bina, eğitim alanı vb. gibi varlıkların parasal tutarı, belki de ISO-500'de yer alan büyük ölçekli bir şirketin değerinden daha büyüktür. Bu bağlamda, komutanın verilen görevi yürütebilmesi için kendisine tahsis edilen kaynakları en etkin (amaçlara ulaşım derecesi) ve verimli (en az girdi ile en yüksek çıktı elde edebilme) bir şekilde kullanması gerekmektedir. Bu da, komutanın akademik bilgi seviyesine ve çeşitli karar destek sistemlerini kullanabilme yeteneğine bağlıdır. Söz konusu karar destek sistemleri; sayısal analiz, yöneylem araştırması, maliyet-etkinlik analizleri, finansal analiz vb. leridir. Bir mühendis için yaptığı tasarımı ekonomik yönden analizini yapması neyse, bir komutan için verdiği bir emrin veya kararın ekonomik ve finansal açıdan analiz etmesi ve sonuçlarını tahmin etmesi de o olmaktadır. Sonuç olarak, Askerî Yüksek Öğretim

Kurumlarında muhasebe ve finans dersleri ve öğretimi ile verilen akademik lisans veya lisansüstü eğitiminin bir gerekliliğinden öte gelecekte ülke kaynaklarını kullanma yetkisi tanınmış subay ve yöneticilerin verecekleri kararları almasına yardımcı olacak ekonomik ve finansal bir bakış açısı kazandırmak amaçlanmaktadır.

### **Kaynakça**

Ağargün, Yücel M.(2015), <http://www.kritik-analitik.com/ArticlesPopUp.aspx?Id=16>  
(12.11.2014)

Altıntaş, K. M. (2008). Bireysel Yatırımcılar Açısından Finansal Eğitimin Önemi  
“Toplumda Finansal Okuryazarlık Düzeyinin Yükseltilmesi ve Bireylerde Asgari  
Finans Kültürünün Oluşturma Süreci. Türk Sigorta Enstitüsü Vakfı, s.14.

Aydın, Nurullah (2014), Türkiye'nin İç ve Dış Tehditlerine Stratejik Bir Bakış (İstanbul:  
Parola Yayınları).

Bal, Fatih, Yaşar Köse, Şenel Akcan, Cengiz Yılmaz, Bülent Yılmaz (2009), Mühendislik  
Ekonomisi (Ankara: Kara Harp Okulu Basımevi).

Bayazıtlı, E. ve Çelik O. (2004). “Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Arttırılmasında ilk Adım:  
Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi” Antalya:  
XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: 63-97.

Bıçakçı, Salih. (2012), “Yeni Savaş ve Siber Güvenlik Arasında Nato'nun Yeniden Doğuşu”,  
Uluslararası İlişkiler, 9(34), 205-226.

Clausewitz, C.Von. (2008), Savaş Üzerine (İstanbul: Doruk Yayıncılık) (Çev.Selma Koçak).

Eğilmez, M. (2013),”Analitik Düşünme Yeteneği Nasıl Geliştirilir?”, Erişim Tarihi:  
25.11.2014) <http://www.mahfiegilmez.com/2013/05/analitik-dusunme-yetenegi-nasl.html>

Ercan M.K., Ünsal Ban (2010), Finansal Yönetim (Ankara: Gazi Kitabevi).

Funnell, Warwick. (2004), “National Efficiency, Military Accounting And The Business Of  
War”, Critical Perspectives on Accounting, No.17, 719–751.

Gürkaynak, Muharrem., A.Ali İren (2011), “Reel Dünyada Sanal Açmaz: Siber Alanda  
Uluslararası İlişkiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi Dergisi, 16(2), 263-279.

Karacan, A.İ.(1996), Finansal Yönetim (Ankara: SPK Yayınları), (Çev.:Robert W.Kolb,  
Ricardo J.Rodriguez).

Köse, Yaşar., Murat Atik, Bülent Yılmaz (2014a), “Küresel Finansal Yaptırımlar: Oyun  
Teorisi Yaklaşımı İle Ampirik Bir Uygulama”, 18.Finans Sempozyumu.

- Köse, Yaşar., Hakan Karabacak, Murat ATİK (2014b), “Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda Performans Ölçümü ve İyi Yönetişim İlkelerine Dayanan Bir Model Önerisi: Bütünsel Performans Karnesi”, Verimlilik Dergisi, Sayı 3, 7-36.
- Mohammed E., K. A. ve Lashine, S.H. (2003). “Accounting Knowledge and Skills and the Challenges of a Global Business Environment” Managerial Finance; 29,7: 3-16 .
- Prokopenko, J. North. C, (1997), “Verimlilik ve Kalite Yönetimi: Modüler Program”, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Verimlilik Genel Müdürlüğü, Cilt 1, Yayın No: 716.
- Sevilengül, Orhan (2011), Genel Muhasebe, Gazi Kitapevi, 16.Baskı, Ankara, sy.16.
- Sundem L. Gary, Williams, D. ve Chironna J.F., (1990). “Revolution in Accounting Education,” Management Accounting, Vol .72: 49-53.
- Türk Dil Kurumu (2014), <http://www.tdk.gov.tr> (12.11.2014)
- Türk Tarih Kurumu (2014), <http://www.ttk.gov.tr/index.php?Page=Sayfa&No=256> (12.11.2014)
- SIPRI, Yearbook, 2014.
- Yükçü, S., Gülşah Atağan (2009), “Etkinlik, Etkililik, ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 23(4), 1-12.
- Temizel, F. ve Bayram, F. (2011). Finansal Okuryazarlık: Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 12, Sayı 1.
- 211 Sayılı TSK İç Hizmet Kanunu  
[www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr), Erişim Tarihi: 17.09.15.

## 2013 YILI GENEL BÜTÇELİ İDARELERİN ÖDENEK VE HARCAMALARI

	YIL SONU ÖDENEK TOPLAMI	TOPLAM HARCAMA	BÜTÇE İÇİNDEKİ PAYLARI (%)		
			B.Ö.	Y.S.Ö.T	T.H.
TBMM	722.742	651.897	0,2	0,2	0,2
Başbakanlık	1.206.236	1.177.354	0,2	0,3	0,3
Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı	958.729	874.112	0,2	0,2	0,2
Hazine Müsteşarlığı	68.845.414	63.797.023	17,8	16,3	15,6
Diyanet İşleri Başkanlığı	4.960.893	4.971.485	1,1	1,2	1,2
Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı	2.141.218	1.918.788	0,2	0,5	0,5
Adalet Bakanlığı	7.226.394	7.148.263	1,7	1,7	1,8
Milli Savunma Bakanlığı	27.847.363	19.872.501	5,0	6,6	4,9
İçişleri Bakanlığı	4.355.447	4.093.528	0,7	1,0	1,0
Jandarma Genel Komutanlığı	5.956.570	5.447.412	1,4	1,4	1,3
Emniyet Genel Müdürlüğü	15.377.004	14.998.677	3,7	3,6	3,7
Sahil Güvenlik Komutanlığı	453.126	353.525	0,1	0,1	0,1
Dışişleri Bakanlığı	1.561.411	1.485.940	0,4	0,4	0,4
Maliye Bakanlığı	98.036.278	96.916.062	24,6	23,2	23,7
Gelir İdaresi Başkanlığı	2.180.508	2.095.646	0,5	0,5	0,5
Milli Eğitim Bakanlığı	38.794.319	47.748.464	11,8	9,2	11,7
Sağlık Bakanlığı	4.776.570	4.248.541	0,6	1,1	1,0
Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu	8.049.205	8.008.653	2,0	1,9	2,0
Türkiye Halk Sağlığı Kurumu	6.130.883	5.899.428	1,5	1,4	1,4
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	29.740.015	29.686.186	7,9	7,0	7,3
Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	1.096.891	746.428	0,1	0,3	0,2
Kültür ve Turizm Bakanlığı	2.227.876	1.839.273	0,5	0,5	0,5
Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	16.463.847	16.393.383	3,6	3,9	4,0
Avrupa Birliği Bakanlığı	217.974	207.284	0,1	0,1	0,1
Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	2.614.387	2.454.561	0,6	0,6	0,6
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	2.926.035	2.066.881	0,5	0,7	0,5
Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü	757.310	708.426	0,2	0,2	0,2
Ekonomi Bakanlığı	1.472.808	1.262.228	0,3	0,3	0,3
Gençlik ve Spor Bakanlığı	5.596.363	5.590.339	1,3	1,3	1,4
Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı	13.166.342	12.994.501	3,2	3,1	3,2
Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	646.906	599.305	0,1	0,2	0,1
Kalkınma Bakanlığı	862.510	676.513	0,3	0,2	0,2
Orman ve Su İşleri Bakanlığı	10.608.700	9.299.267	2,6	2,5	2,3
Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı	20.297.296	19.854.872	2,6	4,8	4,9
Genel Bütçeli İdareler	409.654.032	397.275.132	98,2	96,7	97,3
Özel Bütçeli İdareler	61.340.051	57.090.735	11,1	14,5	14,0
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	2.739.110	2.430.917	0,6	0,6	0,6