

İŞLETMELER İÇİN YÖNETİM DANIŞMANLIK HİZMETİ

Ümit GÜCENME*

ÖZET

İşletme yönetiminin daha verimli çalışmasını sağlamak üzere yapılan yönetim danışmanlık hizmeti, işletme dışı bağımsız muhasebe uzmanlarınca yapılmalıdır. Yönetim danışma hizmetinin başarılı olabilmesi için, iyi bir muhasebe denetiminden sonra yapılmalı ve finansal veriler esas alınmalıdır. İşletme sürekli bir yönetim danışmanı ile birlikte çalışabilir veya sadece özel bir problem ortaya çıktığında yönetim danışmanına başvurabilir. Fakat her durumda yönetim danışmanının inceleme yapacağı alanın kapsamı belirlenirse ve yönetim tarafından destek sağlanırsa başarılı bir sonuç elde edilebilir.

SUMMARY

The Service of Management Consultant For Business

In management, to be more productive and successful, the service of management consultant should be held by independent accountants. As a matter of fact this sort of service must rely on financial data with auditing practices. The management sometimes prefer a consultant continuously or need him when a special problem occurs. To have successful results, the area and the capacity of the subject should be defined by the management.

GİRİŞ

Yöneticilerin işletme ile ilgili konularda karar vermesi için çok sağlam bilgilere dayanması gerekir. Bu bilgiler geçmiş ve şimdiki durumlarla ilgili verileri kapsayacağı gibi gelecekteki verileri de içine almalıdır. Bu ise, geçmiş ve şimdiki zamanı çok iyi inceleyip işletmeyi değerlendirerek etkin öngörülerde bulunmakla elde edilebilir.

İşletmenin iç kontrol sisteminin varoluş nedeni mevcut ve olası aksaklıkların önlenmesi ve bu sayede yöneticilere eksik, yanlış bilgilerin aktarılmasına engel olmaktır. Üst yönetici işletme içindeki bilgi akışının ayrıntılarıyla zamanını harcamaz.

* Dr.; Uludağ Univ. İktisadi İdari Bilimler Fak. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

Yönetici belli dönemlerde işletme içi ve işletme dışından çeşitli konularda bilgi almaktadır.

İşletmelerin giderek büyümeleri ve işletme sahipleri ile yöneticilerin farklı kişiler olmasının sonucu, profesyonel yöneticiler daha üstün bir başarı gereksinimi duymaktadırlar. Sahipleri tarafından yönetilen küçük ve orta boy işletmelerde tüm kararlar, işletme sahibi ve yöneticisi olan kişi tarafından alınır. Bu tür işletmelerde genellikle mevcut sorunların temeline inilmediği ve hatta sorunlar farkedilmediğinden bir uzmana danışılması fikri de doğmamıştır¹. Profesyonel yöneticiler tarafından yönetilen büyük işletmelerde ise sermaye sahibine karşı kâr elde etmekle sorumlu olan yöneticiler en fazla başarı olanaklarını aramakta, bu sonuca ulaşmayı engelleyen durumları ve çözüm yollarını analiz etme gereğini duymaktadırlar. Artan rekabet ve teknoloji de yöneticileri böylesi bir arayış içine itmekte, çok yönlü faktörlerin etkilemesi sonucu, işletme kararlarının alınması güçleşmektedir. Artık yöneticilerin karşılaştığı problemler, daha karmaşık ve geniş kapsamlıdır. Yöneticilerin pek çok konuda bilgi ve tecrübe sahibi olması gerekmektedir. Bir yöneticinin veya yönetici grubunun her konuda bilgi sahibi olması beklenemez. Bazı büyük kuruluşlarda üst yöneticiye doğrudan bağlı, çeşitli konularda uzman danışmanlar istihdam edilir. Bu kişiler belirli projeleri inceler, fikir verir ya da belirli konularda görüşlerini bildirir.

Ancak işletme içindeki uzmanlar, alışkanlıklarının etkisiyle bazı gerçekleri görmeyebilirler, ya da hatalı teşhislerde bulunabilirler. Oysa işletmede işlerin ne derece iyi gittiğinin belirlenebilmesi için bütün işletme fonksiyonlarının ve organlarının kontrol edilmesi, yönetimin gözden geçirilmesi, aksayan noktaların belirlenmesi, sebeplerinin ve çözüm yollarının bulunması gerekir. Böyle bir çalışma mutlaka işletme dışından getirilecek bir yönetim danışmanı tarafından yürütülmelidir². Yönetim danışmanlarının verdikleri hizmetler sayesinde yöneticiler, işletmenin objektif bir değerlemesini elde etmekte, işletme içinde karşılaştıkları sorunların çözümünü için bu bağımsız danışmanlara başvurumaktadırlar.

Danışmanlık hizmetlerinin çeşitlenmesi ve uzmanlaşması danışmanlık hizmeti verenlerin kurumlaşması eğilimini ortaya çıkarmıştır. Bağımsız muhasebe uzmanının hizmet alanı muhasebe denetimi ve vergi muhasebesi alanlarından, yönetim danışma hizmetleri alanına doğru genişlemiş bulunmaktadır. Bağımsız denetim firmalarının büyük çoğunluğu günümüzde yönetim danışma hizmetleri için ayrı bölümler kurmuşlardır.

1- YÖNETİM DANIŞMANLIĞI HİZMETİ NEDİR?

Amerikan Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Yönetim Hizmetleri Komitesinin 1969'da yayımladığı yönetim hizmetleri tebliği No: 1'de, yönetim danışma hizmetleri için aşağıdaki tanım verilmektedir.

- 1 Bkz. BEŞKÖK, Çetin; "Küçük ve Orta Boy Sanayi Kuruluşlarımıza Götürülecek Danışmanlık Hizmeti", *Verimlilik Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, Ekim-Aralık 1975, s. 20-30.
- 2 TİFTİK, Yalçın; "Yönetim Performansının Geliştirilmesinde Sevki ve İdare Müşavirliği", *Sevki ve İdare Dergisi*, Mayıs 1974, Sayı: 69, s. 13.

"Bağımsız muhasebe firmaları tarafından yapılan yönetim danışma hizmetleri, mesleki danışmanlık (müşavirlik) hizmetleri sağlama işlevi olarak tanımlanabilir. Belli başlı amacı, danışmanlığını yaptığı işletmenin insan potansiyeli ve kaynaklarını, kuruluşun hedeflerini gerçekleştirmek üzere geliştirmesidir."

Bir başka tanıma göre yönetim danışmanlığı, daha ekonomik ve verimli çalışmalarını sağlamak üzere, işletmelerin yönetimine ilişkin problemlerin düzenlenmesi ve uygulanması, ortaya çıkan yeni ve gelişmiş uygulamaların yürütülmesinden sorumlu yöneticiye yardımcı olunması veya kısaca yönetim performansının geliştirilmesi amacıyla yapılan hizmetlerin tümünü kapsar³.

Danışmanlık ilişkisi, gönüllü olarak yapılan bir ilişkidir. Bu ilişki profesyonel yardım edici (danışman) ile yardım isteyen işletme (müşteri) arasındadır. Danışman müşterinin şimdiki ve gelecekteki sorunlarına yardım etmeye çaba göstermektedir⁴. Bu çabalarını gerçekleştirebilmesi için danışmanın finansal ve finansal olmayan verileri toplaması gerekir. İşletme faaliyetlerinin etkili ve yeterli bir biçimde yürütülüp yürütülmediğinin araştırılması amacıyla bilgi toplanır, bütün yönetsel faaliyetler incelenir ve değerlendirilir. Yönetim danışmanı bir işletmenin tüm finansal verilerini mükemmel bir şekilde yorumlayabilmelidir. Aksi takdirde işletme sorunlarının somut bir şekilde tespit edilmesi mümkün olamaz. İşletmenin finansal durumunu göz önüne almayan bir sorun çözme önerisi gerçek olmaktan uzak olacaktır. Bu yüzden yönetim danışmanlığı eksiksiz bir muhasebe denetimi sonrasında gerçekleştirilebilir⁵.

1.1. Danışmanlık Hizmetinin Kapsamı

Yönetim danışma hizmetleri, aşağıdaki alanlarla ilişkili olabilir;

- Yönetimin analiz, planlama, düzenleme ve kontrol işlevleri,
- Yeni fikirlerin, kavramların ve yöntemlerin yönetime sunulması,
- Politikaların, yöntemlerin, sistemlerin, izlenen yolların geliştirilmesi,
- Yönetim muhasebesi, kontrol sistemleri, veri işlem, matematiksel teknikler ve yöntemlerin kullanımı ve uygulaması,
- Özel etüdlerin yürütülmesi, önerilerin hazırlanması ve uygulanmalarında teknik yardım ve öğütlerin sağlanması.

1981-1982 yıllarında İngiltere'de yapılan bir araştırmada yönetim danışmanlığı hizmetlerinin şaşırtıcı bir şekilde yaygın olarak işletmeler tarafından kullanıldığı sonucu elde edilmiştir. Özellikle özel sektör kuruluşları, kâr motivasyonu nedeniyle hayatta kalabilmek için etkin bir şekilde işletilmelidirler. Bu yüzden verimliliğin artırılması amacıyla yönetim danışma hizmetlerine olan ihtiyaç giderek çoğalmaktadır⁶.

3 TİFTİK, a.g.m., s. 12.

4 BUMİN, Birol; *Örgüt Geliştirme*, Kalite Matbaası, Ankara 1979, s. 56.

5 WILLINGHAM, J.-CARMICHAEL, D.R., *Auditing Concepts and Methods*, Mc Graw-Hill Book Company, A.B.D., 1975, s. 13.

6 BOYS, Peter, "Value-For-Money Test Spreading in Private Sektor", *Accountancy*, Jull,-1984, Vol: 95, No: 1091, s. 118.

1.2. Danışmanlık Hizmetlerine Başvurulma Nedenleri

— İşletme içinde beliren problemi çözebilecek teknik yeterliliğe sahip elemanların olmaması durumunda yönetim danışmanına görev verilir. Bütün ihtisas alanlarında yetenekli kişileri istihdam edebilme imkanları sınırlıdır.

— İşletmeler yeni bir programın uygulamaya konulmasında yönetim danışmanlarından ek personel olarak faydalanırlar. Örneğin yeni bir projeyi zamanında bitirebilmek için danışmandan, yeni bir bilgi katkısı için değil, teknik insan gücü açığını kapamada yararlanılabilir.

— İşletmede verilen bir kararın, pratik değerinde bir çözüm olup olmadığı hakkında bağımsız bir görüş alma isteğiyle danışmana başvurulabilir.

— İşletme içi anlaşmazlıklarda ve görüş farklılıklarının olması durumunda, danışmanın objektif görüşlerinden faydalanılabilir.

— İşletme personelinin ve yöneticilerin düşünce yapısını geliştirici ve işletmeye yeni görüş ve teknikleri kazandırıcı kişiler olarak danışmanlardan yararlanılabilir.

— Yönetim danışmanları, işletme yönetimine, başka işletmelerin devralınması, sermaye bütçeleme, yeni ürün ya da personel değişikliği gibi özel konularda yeni fikirler aktarırlar⁷.

1.3. Danışmanlık Hizmetinde Süreç

Bir danışmanlık hizmetinde aşamalar ön araştırma, giriş, teşhis, planlama, eylem, değerlendirme ve sonuçtan oluşur⁸.

Ön araştırma aşamasında ne müşteri, ne de danışman beraber çalışmaya karar vermişlerdir. Her iki taraf da ön verileri toplar, müşteri sorunlarına çözüm arar. Danışman kendi çıkarlarını ve değerlerini gözden geçirir. Çalışmada temel sınırlamalar olup olmadığını, genel sistem ve alt sistemler ile müşteri-çevre ilişkilerini, işletme dışından gelenlere karşı tutumları inceler.

Bu aşamada danışmanlık hizmetine başvurmayı gerektiren konunun tüm ayrıntıları ile açık ve net tarifi yapılmalıdır. Danışmanlık hizmetinden sonra alınacak sonuçların uygulanabilirliğinin ve uygulamada işletme yöneticilerinin "takip ve kontrolü" başarı ile yapabilme olanaklarının saptanması gerekir⁹.

Ön araştırma aşamasında olumlu bir sonuca varılmışsa bir sözleşme yapılır ve bu girişten sonra aşamaların nasıl oluşturulacağı belirlenir. İki taraf da birçok alandaki beklentileri üzerinde bir anlaşmaya varmalıdır. Bu aşamada güvene dayanan bir müşteri danışman işbirliği kurulmalıdır.

Teşhis aşamasında müşteri hissettiği sorunları, amaçlarını ve kaynaklarını belirtmelidir. Danışman da kendi kaynaklarını ve tecrübelerini kullanarak sorunun var olduğu alt sistem-sistem ilişkisini ortaya koyar. Teşhis için gerekli bilgileri elde etmek için işletme yöneticileri ve personeli ile işbirliği bu aşamada çok önemlidir.

7 EGERTON, H.C.-BACON, J.; Consultants: Selection, Use And Appraisal, National, Industrial Conference Board Inc., 1970, s. 1-3.

8 Bkz. BUMİN, a.g.k., s. 46-53.

9 TOKCAN, Çetin; "Sevk ve İdare Müşavirliğinden Nasıl Yararlanılır", *Sevk ve İdare Dergisi*, Mayıs 1974, Sayı: 69. s. 20.

Yeni bilgiler toplandıkça sözleşme yeniden gözden geçirilir. Sorunun niteliği ve çözüm için gerekli kaynaklar değişmiş olabilir. Teşhis aşamasından sonra gerçekleştirilmesi istenen amaçların ve atılması gereken eylem adımlarının planlaması gelir. Eylem aşamasında, geliştirilen en iyi plan uygulamaya konur. Önceki aşamalar başarılı ise, eylem aşamasında bir zorluk çıkmaması gerekir.

Böylesi bir değişim projesinin bilimsel değerlemesi, değerlendirme aşamasını eylem aşamasından ayırır. Değerleme planlama sırasında tanımlanan amaçlara dayalı olarak yapılır.

Danışman-müşteri ilişkileri tanım olarak sürekli değildir, geçicidir. Danışman sorun çözmede müşteriye yardım etmekten çok sorunu kendi başına çözmüşse sonuç aşamasında, müşteri, terkedilmişlik ve çaresizlik hissine kapılır. Danışmana bağımlı bir hale gelir. Bu durumda çok başarılı bir çalışma yapıldığından söz edilemez.

2. YÖNETİM DANIŞMANLIĞI HİZMETİNE BAŞVURMA ZAMANI

Bazı işletmeler yönetim danışmanlarını, muntazam olarak kullanmakta ve onları devamlı olarak işletme ile ilgili tutarak çeşitli durumlar için hazır bulundurmaktadırlar. Diğer bazı işletmeler, yönetim danışmanlarına ara sıra ve sadece özel bir problem ortaya çıktığında başvururlar. Bir kısım işletmeler ise bu hizmetlerden sınırlı ya da nadiren faydalandıkları halde, bazıları da bu hizmete hiç başvurmamaktadırlar.

Aynı yönetim danışmanı ile devamlı ilişki içinde bulunmanın yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁰.

— İşçi-işveren ilişkileri, vergiler, bilgi işlem ve personel eğitimi gibi devamlılık gösteren sorunlar için sürekli bir yardım sağlanır.

— İşletme hakkında devamlı bir bilgiye sahip olmak yönetim danışmanının etkinliğini artırır ve başlangıç maliyetlerinden tasarruf sağlar,

— İşletme yöneticileri devamlı ilişki içindeki yönetim danışmanlarının tavsiyelerini kabul etmeye daha fazla yatkındırlar.

— Yönetim danışmanı ile devamlı ilişkide bulunmak, ihtiyaç olduğunda hemen bulunmasını kolaylaştırır.

— İşletme ile uzun süre çalışan yönetim danışmanları, işletmenin daha etkin faaliyet göstermesi konusuna daha fazla ilgi duyar.

— Yönetim danışmanı işletme ile ilgili devamlı değerlendirmeler yaparak işletme faaliyetleri ile ilgili önceden tahminlerde bulunup işletme içi problemlerin ortaya çıkmasını önleyebilir.

Yönetim danışmanından ihtiyaç ortaya çıkınca faydalanmak yolunu seçen işletmeler, bunun nedeni olarak, işletme içinde faaliyetlerin devamlılığını sağlayacak yeteneğe sahip personelin varlığını göstermektedir. Bu görüşü savunuların, devamlı yönetim danışmanı bulundurmaya yönelttikleri eleştiriler şöylece sıralanabilir:

— Devamlı yönetim danışmanı bulundurmanın maliyeti yüksektir ve mali bir israfa yol açar.

— Devamlı aynı danışmana dayanmak, işletmeyi ona bağımlı hale getirir ve etkin bir örgüt oluşturulmasında sakıncalar yaratabilir.

— Aynı danışman ile devamlı ilişki içinde bulunmak, danışmanın objektifliğini kaybetmesine neden olabilir.

— Bir işletmenin devamlı olarak yönetim danışmanı bulundurması, onun yerine tam zamanlı çalışacak bir uzmanın olması gerektiğini gösteren bir işarettir.

— Yönetim danışmanına başvurulmadan önce işletmedeki kaynakları kullanmak, ancak başka seçenekleri olmadığı zaman yönetim danışmanına başvurmak, işletmenin temel politikası olmalıdır.

Sınırlı ya da nadiren yönetim danışmanı kullanan işletmelerin böyle davranmalarının nedeni, bu tür bir yardıma olan ihtiyacın sık sık ortaya çıkmamasıdır. Bir diğer nedeni ise, yönetim danışmanına görev verildiği zaman, işletmede çalışanların, işletme problemlerini çözerek tecrübe kazanma fırsatından alıkonmalarıdır. Bu bakımdan işletme yöneticileri öncelikle kendi personellerinin sorunu çözmek için eğitilmelerini tercih etmektedirler.

3. YÖNETİM DANIŞMANININ SEÇİMİ

Danışmanlar ve danışma firmaları üç gruba ayrılabilir: kişisel uzmanlar, küçük firmalar ve disipline olmuş büyük danışma şirketleri. Herbiri, işletmenin ihtiyaçlarına ve beklentilerine göre dikkatli bir şekilde düşünülmesini gerektiren bir takım üstünlük ve sakıncalara sahiptir. İşletme kişisel danışmanın tecrübelerini, kişiliğini ve performansını tam olarak anlayabilir. Çünkü danışma hizmetine başvurulacak uzmanla yapılacak ön görüşmede, görüşmeyi yapan uzman ile işi yapacak olan tek bir kişidir. Bu kişi, muhtemelen daha önce çalıştığı bir işletmenin tavsiyesiyle seçilir. Aynı durum küçük danışman firmaları için de sözkonusudur. Büyük ve orta büyüklükteki kişi ve işi yapanlar yani uygulayıcılar farklı kişilerdir. Müşteri ile öngörüşmeyi yapan ve işi satma, yeteneğine sahip olan kişiler, işin başlangıcını ve hacmini, proje üzerinde çalışacak grubu belirler, sık sık çalışmayı denetler. Ancak müşteri işletme grup içinde yer aldığı söylenen kişilerin gerçekten çalışmaya fiilen katılacaklarından emin olamaz. Üstelik grup içinde yer alanların nitelikleri, projenin ihtiyaçlarına en uygun olarak gösterilir. Ancak onların grup içindeki gerçek rolleri ve ilgi alanlarından kesin olarak emin olmak zordur¹¹. İşletmeler hangi büyüklükte olursa olsun, danışma şirketlerini de tek bir birey gibi değerlemeli ve aradığı vasıflara sahip olup olmadığına karar vermelidir.

İşletmelerin en özel sorunlarını açıp, çare bulmasını bekledikleri yönetim danışmanlarının birtakım niteliklere sahip olması gerekir. İşletmelerin çözümü kendilerince olanaklı olmayan bir sorun için davet ettikleri danışman, "çıkılmaz" görünen bir durumu analiz etme yeteneğine sahip olmalıdır. Gerçek nedenleri araştırıp, kilit değişkenleri ayırdedebilmelidir. Ayrıca örgüt atmosferini hissedebilmeli, işletmeye bir doktor hassasiyeti ile yaklaşabilmelidir. Eğer danışmanın ilk amacı yüksek bir danışmanlık ücreti almak, ikinci amacı ise örgüte yardım etmek ise işletme kısa sürede danışmanı sahtekar olarak tanıyacaktır. O halde danışmanın bireysel özelliklerinden en önemlisi "doğruluk" olmalıdır. Bunun yanında danışmanın zaman ayarlamasını

11 FRANKENHUIS, Jean Pierre "How To Get a GOOD CONSULTANT" Harvard Business Review, November-December, 1977, s. 136-137.

çok iyi yapması gerekir. En mükemmel bir şekilde planlanan bir çalışmanın zaman ayarlaması iyi yapılmazsa, başarısız sonuçlar doğabilir¹².

4. YÖNETİM DANIŞMANLIĞI HİZMETİNİN BAŞARISI

Müşteri işletme, danışman ile ilişki kurmadan önce projenin genişliği ve niteliği üzerinde kararını vermelidir. Bazı büyük danışman firmalar, küçük rakiplerinden daha fazla alanda, daha büyük bir inceleme sunacaklarını iddia ederler. Nitekim bir müşteri böyle firmalardan biriyle ve bu beklentiyle bir anlaşma yaptığında genellikle daha fazla konu getirir. Ancak gerçekten başarılı danışman firmalar, araştırma yapacakları ve şöhretlerini tehlikeye atacakları alanın sayısını sınırlar¹³. Başarılı bir sonuç için konunun baştan sınırlanması ve problemin belirlenmesi çok önemlidir.

Danışma hizmetinden başarılı bir sonuç elde edebilmek için üst yönetimin desteği şarttır. İşletme yöneticilerinden bazılarının danışmanlık hizmeti içinde rol alması ve danışman ile birlikte çalışması, tavsiyelerin uygulanabilirliğini artırır. Böylece danışman işletmeden ayrıldıktan sonra, yapılan tavsiyelerin uygulanmasından dolayı oluşan sorumluluğu danışma faaliyeti içinde rol alan personel yüklenecektir.

Danışma hizmetinin başarısını ortaya koymak amacıyla, çalışmanın sonunda bir değerlendirme yapılır. Tavsiyelerin uygulanması sonucunda oluşacak maliyet tasarrufları veya kârdaki artış, danışma hizmetinin maliyeti ile karşılaştırılır. Eğer sorunun çözümü için gerekli maliyetler, gelecekte elde edilecek getirilerden daha az ve sorun istenilen seviyede çözülmüş ise değerlendirme sonucu hizmetin iyi ya da başarılı olduğu söylenir.

SONUÇ

Günümüzde yöneticilerin sürekli değişen ve karmaşık bir yapı içerisinde, farklı pek çok sorun hakkında sağlıklı karar verebilmesi için konunun uzmanı olan kişilere danışması gerekmektedir. Böyle geçici danışma hizmetleri dışında zaman zaman işletme yönetiminin tümden gözden geçirilmesi aksayan yönlerin belirlenmesi de artan rekabet koşulları içerisinde zorunlu bir hale gelmiştir. Bu tür çalışmalar için işletmeye dışardan bir bakış daha objektif olacağından, yönetim danışma hizmetleri genellikle işletme dışı bağımsız uzman kişi ya da kurumlara yaptırılır. Yönetim danışma hizmetinin başarılı olabilmesi için mutlaka işletme yöneticileri ve personeli tarafından desteklenmeli ve işbirliği sağlanmalıdır.

KAYNAKLAR

- Beşkök, Çetin.; "Küçük ve Orta Boy Sanayi Kuruluşlarımıza Götürülecek Danışmanlık Hizmeti", Verimlilik Dergisi, Cilt: 5, Ekim-Aralık, 1975.
Boys, Peter.; "Value-For-Money Test Spreading in Private Sector", Accountancy, July-1984, Vol: 95, No: 1091.

12 Bkz. BUMİN, a.g.k., s. 71-73.

13 FRANKENHUIS, a.g.m., s. 138.

- Bumin, Birol.; Örgüt Geliştirme, Kalite Matbaası, Ankara, 1979.
- Egerton, H.C., Bacon, J.; Consultants: Selection, Use and Appraisal, National, Industrial Conference Board Inc.. 1970.
- Frankenhuis, Jean Pierre; "How To Get a Good Consultant", Harward Business Review, November-December, 1977.
- Tiftik, Yalçın; "Yönetim Performansının Geliştirilmesinde Sevk ve İdare Müşavirliği", Sevk ve İdare Dergisi, Mayıs 1974, Sayı: 69.
- Tokcan, Çetin ; "Sevk ve İdare Müşavirliğinden Nasıl Yararlanılır", Sevk ve İdare Dergisi, Mayıs 1974, Sayı: 69.
- Willingham J. Carmichael, D.R.; Auditing Concepts and Methods Hill Book Company, A.B.D., 1975.