



MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

"İstiklâlden İstikbale"



İKTİSADİ ve İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

JOURNAL OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES

ISSN: 2149 - 1658

Bahar/Spring 2014 - Yıl/Year: 1 - Sayı/Issue: 1

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ
JOURNAL OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES

Yıl: 1 Sayı: 1 Bahar 2014 / Year: 1 Issue: 1 Spring 2014

Sahibi / Owner

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF adına
Prof. Dr. Ömer EROĞLU
Dekan

Editör / Editor

Prof. Dr. Ömer EROĞLU

Editör Yardımcıları / Editorial Assistants

Yrd.Doç.Dr. Yüksel KÖKSAL
ykoksal@mehmetakif.edu.tr

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin ÇİÇEK
hcicek@mehmetakif.edu.tr

Yayın Kurulu / Editorial Board

Doç. Dr. Kadir ŞEKER
Doç. Dr. Murat KAYIKÇI
Doç. Dr. Hüseyin DALGAR
Doç. Dr. Kürşat ÖZDAŞLI

Doç. Dr. Ömer TEKŞEN
Yrd. Doç. Dr. Ali CAN
Yrd. Doç. Dr. İsmail ÇELİK
Yrd. Doç. Dr. Mustafa DEMİREL

Sekreteryaya / Secretariat

Arş. Gör. Uğur KARA
ukara@mehmetakif.edu.tr

Arş. Gör. Barış ERDEM
berdem@mehmetakif.edu.tr

Tashih / Correction

Arş. Gör. Hasan Fatih SEVAL
hfseval@mehmetakif.edu.tr

Yazışma Adresi / Correspondence Address

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İstiklal Yerleşkesi BURDUR
0248 – 213 25 00
iibf@mehmetakif.edu.tr

Copyright © Temmuz 2014

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Haziran ve Aralık aylarında olmak üzere yılda 2 kez yayımlanan hakemli bir dergidir. Türkçe ve İngilizce dillerinde iktisat, işletme, uluslararası ilişkiler, kamu yönetimi, siyaset bilimi ve diğer ilgili alanlarda makaleler yayımlar. Dergide yayımlanan makalelerin dil, bilim, yasal ve etik sorumluluğu yazara aittir. Makaleler kaynak gösterilmeden kullanılamaz. Tüm hakları mahfuzdur.

HAKEM LİSTESİ / REFEREE LIST

- Prof. Dr. Durmuş ACAR, Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Muhammet AKDİŞ, Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Hüseyin AKYILDIZ, Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Coşkun Can AKTAN, Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Serkan BAYRAKTAROĞLU, Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Eyüp BEDİR, Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. İlker Hüseyin ÇARIKÇI, Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Çetin DOĞAN, İnönü Üniversitesi
Prof. Dr. Ekrem ERDEM, Erciyes Üniversitesi
Prof. Dr. İbrahim GÜNGÖR, Akdeniz Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet İNCEKARA, İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet Hamdi İSLAMOĞLU, Kocaeli Üniversitesi
Prof. Dr. Ethem KARAKAYA, Adnan Menderes Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN, Dumlupınar Üniversitesi
Prof. Dr. Murat KARAGÖZ, Akdeniz Üniversitesi
Prof. Dr. Sami KARAHAN, Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Hasan KAVAL, Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Kazım KİRTİŞ, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
Prof. Dr. Recep KÖK, Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Erol KURUBAŞ, Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Mesud KÜÇÜKKALAY, Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Metin ÖZKUL, Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Vedat PAZARLIOĞLU, Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa SAKAL, Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Şaban SİTEMBÖLÜKBAŞI, Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Faruk TURHAN, Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. İbrahim Attila ACAR, Kâtip Çelebi Üniversitesi
Doç. Dr. Veysel AĞCA, Afyon Kocatepe Üniversitesi
Doç. Dr. Mesut ALBENİ, Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. Ramazan ARMAĞAN, Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. Elif ÇOLAKOĞLU, Atatürk Üniversitesi
Doç. Dr. Mehmet GENÇTÜRK, Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. Bekir GÖVDERE, Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. Uysal KERMAN, Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. Nurettin ÖZTÜRK, Karaelmas Üniversitesi
Doç. Dr. Kadir ŞEKER, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Doç. Dr. Ramazan ŞENGÜL, Kocaeli Üniversitesi
Doç. Dr. Ali YAVUZ, Süleyman Demirel Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Ali Murat ALPARSLAN, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Remzi BULUT, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. İsmail ÇELİK, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Mustafa KARA, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Sabrina KAYIKÇI, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Mustafa LAMBA, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Osman Kürşat ONAT, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Esmen ÖZDAŞLI, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Onur SUNGUR, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Osman TUGAY, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Hakan TUNÇ, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Celalettin YANIK, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Kurum Yapısının Cam Tavana Etkisi: Türkiye'nin Ege Bölgesi Kurumları	11-24
---	-------

Merve INEL, Vener GARAYEV, Aziz BAKAY

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Türkiye'ye Sağlayacağı Katkılar ve İşlevselliği Üzerine Tartışmalar	25-36
--	-------

Konur Alp DEMİR

Bireysel Emeklilik Sisteminde Eski ve Yeni Teşvik Düzenlemeleri Üzerine Karşılaştırılmalı Bir Değerlendirme	37-53
--	-------

Göknur BÜYÜKKARA

Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemin Uygulanabilirliğine Yönelik Araştırma	54-69
---	-------

Caner ALTUNTAŞ

YAYIN İLKELERİ / EDITORIAL PRINCIPLES

1. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi'ne gönderilen yazılar daha önce **hiçbir yerde yayımlanmamış ve hâlihazırda yayınlanmak üzere sunulmamış** olmalıdır.

2. Dergide **Türkçe ve İngilizce** dillerinden herhangi biri ile yazılmış yazılar yayınlanır. Dergide yayımlanan çalışmaların **bilim ve dil bakımından sorumluluğu yazar/yazarlarına** aittir.

3. Dergimizde sadece akademisyenlerden gelen çalışmalar değil, araştırmacı ve uygulamacılardan gelecek çalışmalarda değerlendirmeye alınacaktır.

4. Daha önce konferanslarda sunulmuş ve tam metin olarak yayınlanmamış, sadece özeti yayınlanmış çalışmalar, çalışmada belirtilmek üzere yayın değerlendirme sürecine kabul edilebilir.

5. Makaleler,

<http://edergi.mehmetakif.edu.tr/index.php/sobed/ser/register> adresinden kullanıcı kaydı yapıldıktan sonra **Office Word Programında A4 formatında** sisteme yüklenmelidir.

6. Çalışmalar isimsiz dosya halinde dergiye yüklenmelidir. Ayrıca, yazar(lar)ın akademik unvanı, adı, soyadı, bağlı olduğu kurumun adı, e-posta adres(ler)i ve GSM numaraları, yazışmaları yürütecek yazarın adı, verilmek istenen ek bilgiler (teşekkür, açıklama ve makalenin "daha önce hiçbir yerde yayımlanmadığı" ile sunulmuş bir çalışma ise kongre/sempozyum vs.) makale ile birlikte ek bir dosya olarak yüklenmelidir. Başvuru işleminin tamamlanmasından önce "Başvuru Hazırlık Kontrol Listesi"nin dikkatle gözden geçirilmesi gerekmektedir.

7. Dergimize gönderilen makaleler şekil ve içerik yönünden ön incelemesi yapıldıktan sonra **en az iki hakeme** gönderilmektedir. Hakemlerden olumlu görüş alınan yazılar yayım sürecine alınır. Hakemlerden bir olumlu ve bir olumsuz rapor alınması halinde **çalışma Editör tarafından uygun görülmesi halinde üçüncü bir hakeme** gönderilir.

8. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi bir makalenin toplam **hakem sürecini 45 gün içerisinde tamamlamayı hedeflemektedir**. Dergimize makale gönderen yazar(lar), Dergi'nin söz konusu hakem değerlendirme koşullarını ve sürecini kabul etmiş sayılır(lar).

9. Dergi konusuna, yazım veya dil bilgisi kurallarına **uymayan** yazılar ön inceleme sonrasında Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi'nce hakemlere gönderilmeden yazar(lar)'a iade edilir. Ön değerlemeye alınan yazılara ilişkin yazarlarından **her türlü şekil ve içerik değişiklikleri** istenebilir.

10. Mizanpaj çalışması sırasında yazar(lar)a kontrol ve düzeltme amaçlı yapılan gönderilere belirtilen sürelerde cevap vermek durumundadır. Belirtilen sürelerde cevap vermeyen yazar(lar)ın makaleleri bir sonraki sayıda değerlendirilmek üzere ertelenir.

11. Değerlendirme süreci tamamlanan makaleler **gönderiliş tarihi itibarıyla sıralanır** ve derginin ilgili sayısında yayımlanır. Yayına kabul edilen makaleler için yazar(lar)a istemesi halinde yayına kabul yazısı gönderilir. Aynı yazar(lar)ın bir sayıda **iki makalesi birden** yayımlanmaz.

12. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi'nde özgün araştırmaların dışında zaman zaman **çeviriler** de yayımlanmaktadır. Yapılan çevirinin nerede yayınlandığını gösterir kopyası, yazar(lar)'ın ve ilk yayımın yapıldığı derginin onayı ile birlikte yazının eki olarak dergiye gönderilmelidir.

13. Hakemler'den gelen raporlar doğrultusunda, makalenin yayınlanmasına, rapor çerçevesinde yazar(lar)dan düzeltme, ek bilgi ve kısaltma istenmesine veya yayınlanmamasına karar verilmekte ve bu karar yazar(lar)a sistem üzerinden bildirilmektedir. Yazar(lar), hakemler tarafından istenilen bütün değişiklikleri yapmakla yükümlüdür. **İstenilen değişiklikler yapılmadan çalışmalar yayınlanmaz**.

14. Dergide yayımlanan çalışmalar için **yazar(lar)a telif ödemesi yapılmamaktadır**. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi'nde **yayımlanacak makalelerin telif hakkı Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ne devredilmiş sayılır**.

15. **Yayına kabul edilen veya yayımlanan makaleler, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi'nin yazılı izni olmaksızın herhangi bir şekilde çoğaltılamaz ve yayımlanamaz. Ancak, kaynak göstermek şartıyla alıntı yapılabilir. Dergide yazısı çıkan yazarlara çıkan sayıdan 5 dergi verilir.**

16. Dergide yayımlanan yazılardaki **görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına** aittir.

17. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi'ne gönderilen ve hakem süreci başlatılan çalışmaların **yazar(lar) tarafından geri çekilmesi/hakem sürecinin iptal edilmesi mümkün olmadığı gibi bilimsel etik anlayışa da uygun değildir**. Bu hususun yazarlarca dikkate alınarak yayımın dergimize gönderilmesi, tarafların olası emek ve zaman kaybı ile birlikte akademik etik mağduriyetlerini de önleyecektir.

18. Araştırma konusu makale ve yazı herhangi bir kurum tarafından **destek görmüş veya tezden üretilmiş** ise bu durum eser başlığının son kelimesi üzerine **(*)** işareti konularak aynı sayfada dipnot olarak belirtilmelidir.

YAZIM KURALLARI / SUBMISSION GUIDELINES

Yazı Karakteri ve Sayfa Düzeni:

1. Gönderilen makaleler 1,5 satır aralıklı, tablo ve şekillerle birlikte en çok 25 A4 sayfası boyutunda olmalıdır. Yazı 10 punto, Times New Roman yazı karakteri ve Türkçe font kullanılarak hazırlanmalıdır. Her bir paragraf aralığı (sonra 6 nk) boşluk bırakılmalıdır.

2. Sayfa yapısının her bir tarafı (sağ-sol, üst-alt) için kenar boşlukları 2,5 cm olmalıdır. Sayfa numaraları, sayfanın sağ üst köşesinde yer almalıdır.

Makale Metni:

3. Yazar bilgilerinin yer almadığı makale dosyası; Türkçe başlık, Türkçe özet, İngilizce başlık, İngilizce özet, özetlerin altında anahtar kelimeler, JEL kodları ve devamında giriş, ana metin, sonuç, kaynakça ve eklerden oluşmalıdır.

4. Makalelerde Türk Dil Kurumu'nun (TDK) yazım kılavuzu ve yazım kuralları esas alınmalıdır. Yabancı sözcükler yerine olabildiğince Türkçe sözlükler kullanılmalıdır. Türkçe de alışılmamış sözcükler kullanılırken ilk geçtiği yerde yabancı dildeki karşılığı parantez içinde verilebilir.

Başlık:

5. Türkçe ve İngilizce başlıklar, Türkçe ve İngilizce özet bölümlerinin üzerine büyük harfle, ortalanarak, 1,5 satır aralıklı, Times New Roman, 11 punto ve kalın (bold) olarak yazılmalıdır.

Özet, Anahtar Kelimeler ve JEL Kodları:

6. Gönderilen bütün makalelerde Türkçe ve İngilizce özet yer almalıdır. Özet kısımlarının altında Anahtar Kelimeler (Keywords) İngilizce ve Türkçe olarak yazılmalıdır. Makalenin özet kısmında kısaltma kullanılmamalı ve bu kısım 150 kelimeyi aşmamalıdır. Ayrıca özet kısmında çalışma ile ilgili; amaç, yöntem, bulgular ve sonuç bilgilerinin yer almasına özen gösterilmelidir.

7. Gönderilen makalelerde mutlaka, iki rakamlı düzeyde (Örneğin; Q11) en az bir, en fazla üç adet JEL (Journal of Economic Literature) sınıflaması yapılmalıdır. Makalenin konu başlığına göre seçilmesi gereken JEL sınıflamaları için, http://www.aeaweb.org/journal/jel_class_system.php, adresinden yararlanılabilir.

8. Özetler, Anahtar kelimeler ve Jel kodları Times New Roman, 10 punto, 1,5 satır aralıklı, italik olarak yazılmalıdır. Bu bölümlerin yalnızca başlıkları kalın (bold) olmalıdır.

Ana Metin ve Bölüm Başlıkları:

9. Ana metin Times New Roman yazı karakteri kullanılarak 10 punto, 1,5 satır aralıklı ve iki yana yaslı

olarak yazılmalıdır. Paragrafların ilk satırları 1 cm içerden başlamalıdır. Makalenin ana başlık ve alt başlıkları 1., 1.1., 1.1.1 gibi ondalıklı şekilde, Giriş'ten

başlayarak (Kaynakça hariç) numaralandırılmalı ve kalın (bold) yazılmalıdır. Metin içerisinde en fazla üçüncü düzeye (1.2.4. gibi) kadar alt ayırım açılmalı, ihtiyaç duyulması halinde, daha alt düzeydeki başlıklar numara verilmeden italik ve kalın (bold) olarak yazılmalıdır. Makalede yalnızca ana başlıklar büyük harfle yazılmalı alt başlıkların ise yalnızca ilk harfi büyük olmalıdır. Başlıklardan önce 12 nk, sonra 6 nk boşluk bırakılmalıdır. Her bir paragraftan sonra 6 nk boşluk bırakılmalıdır.

Tablo, Şekil ve Grafikler:

10. Tablo, şekil ve grafikler metnin uygun yerlerinde ardışık numaralandırılmış (Tablo 1, Tablo 2, Şekil 1, Şekil 2, Grafik 1, Grafik 2.) bir şekilde sayfaya ortali olarak gösterilmelidir. Her tablo, şekil veya grafik'e bir başlık verilmelidir. Başlık tablo, şekil veya grafiğin üstünde sayfaya ortali Times New Roman, 10 punto, kalın (bold) olarak yer almalıdır. Tablo, şekil veya grafik yazısı no'su ile birlikte verildikten sonra tek nokta konularak tablo, şekil veya grafik ismi yazılmalıdır. Tablo, şekil veya grafik başlığı ile tablo arasındaki paragraf aralığı (sonra 6 nk) olmalıdır. Tablolar ihtiyaç duyulması halinde yatay olarak da kullanılabilir. Tablo, şekil ve grafik içindeki metin 8-10 punto aralığında olmalıdır. Kaynak bildirimleri tablo, şekil veya grafiklerin altında 10 punto olarak verilmelidir.

11. Tablolar yazılım programı çıktısı olarak metne konmamalı, sonuçları yazar/yazarlar kendileri tablo haline getirmelidir. Tablolar mümkün olduğunca A4 kağıt boyutuna uygun düzenlenmiş olmalıdır. Şekillerin bilgisayar yazılım programı çıktısı olmaması, çizim veya çizim resim halinde ve A4 kağıt boyutunu aşmayacak şekilde düzenlenmiş olmaları gerekmektedir. Bu husus çalışmanın baskı kalitesi açısından önemlidir.

Matematiksel Denklemler ve Formüller:

12. Metin içerisinde yer alan matematiksel denklem ve formüller ortalanarak yazılmalıdır. Makalede matematiksel denklem ve formüllere numara verilerek sıralandırılmalıdır. Numaralandırma satırın en sağında parantez içinde yapılmalıdır.

Metin İçi Kaynak Gösterme:

13. Atıflar metin içerisinde bağlaç yöntemi kullanılarak APA (American Psychological Association) kaynak gösterme formatına uygun olarak yapılmalıdır. Açıklama notları ise sayfa altında dipnot şeklinde (8 punto) ifade edilmelidir. Metin içinde kaynaklara atıfta bulunurken yazarların soyadı, yayın tarihi ve birebir alıntı yapıldıysa sayfa numarası belirtilmelidir. Örneğin, (Çetinoğlu, 2002)...; (Çetin, 2002: 182)...; (Eliçin, 2001: 182-186).

Eğer cümle içinde yazar(lar)ın soyadı kullanılıyorsa, isimden sonra sadece parantez içinde yayın tarihinin yazılması yeterlidir. Örneğin, Özer ve Birkan'a (2000) göre...; Birtan'a (2007) göre...; Özer ve Birkan (2004)...; Özkul, Biran ve Akın (2004). İki yazarlı çalışmalara atıfta bulunulduğunda her iki yazarın da soyadı yazılmalıdır. Örneğin, (Yamak ve Maraş, 2009: 47). Yazar sayısı üç ile beş arasında olan çalışmalara ilk kez atıf yapıldığında, bütün yazarların soyadları yazılmalıdır. Örneğin, (Özkul, Uzun, Güzel, Özer ve Soysal, 1992: 154-198). Aynı kaynağa yapılan daha sonraki atıflarda, sadece ilk yazarın soyadı ve "vd." yazılmalıdır. Örneğin, (Özkul vd., 1992: 154-198). Yazar sayısı altı veya daha fazla olan çalışmalara yapılan atıflarda, metin içinde ilk geçtiği yerde ve sonraki atıflarda ilk yazarın soyadı yazılmalı ve "vd." ifadesi kullanılmalıdır. Örneğin, (Özkul vd., 2005: 154-198). Yazar(lar)ın aynı yıl birden fazla eser yayınlanmış çalışmalarına atıf yapılmış ise, yayın yılının sonuna (a,b,c,...) gibi semboller yazılarak kaynakların birbirinden ayrılması sağlanmalıdır. Örneğin, (Toraman, 1997a) veya (Toraman, 1997b: 125). Cümle sonunda birden fazla çalışmaya atıfta bulunuluyorsa, bu kaynaklar parantez içerisinde yayın tarihine göre sıralanmalı ve aralarına noktalı virgül (;) konulmalıdır. Örneğin: ...(Bozok, 2009; Mert, 2008: 25; Özer ve vd., 2005; Vahitoğlu, Gürler ve Özdağ, 2003: 61). Yazar adı yoksa kurum adı yazar yerine kullanılmalıdır. Örneğin; (DPT, 2004: 32). İnternet kaynakları için (TÜBİTAK, Erişim Tarihi) şeklinde gösterilmelidir.

Kaynakça:

14. Kaynakça 10 punto şeklinde yazarların soyadları göz önüne alınarak alfabetik sıraya göre ve asılı biçimde makale sonunda yer almalıdır. Her bir kaynak arasındaki paragraf aralığı (sonra 6 nk) olmalıdır. Eğer yazarın(lar)ın aynı yıl içerisinde birden fazla çalışmasından faydalanılmış ise bu çalışmaların yayın yılı önüne (a,b,c,...) gibi semboller verilerek sıralanmalıdır. Kaynakça aşağıda gösterildiği şekilde düzenlenmelidir.

Dergiler

Arellano, M. ve Bond, S. (1991) "Some Tests of Specification for Panel Data: Monte Carlo Evidence and an Application to Employment Equations", *Review of Economic Studies*, 58: 277-297.

Arellano, M., Bover, O. ve McLaugh, D. (1995) "Another Look at the Instrumental Variable Estimation of Error-Component Models", *Journal of Econometrics*, 68(1): 29-52.

Berndt, T.J. (1981a) "Age Changes and Changes over Time in Prosocial Intentions and Behavior between Friends", *Developmental Psychology*, 17: 408-416.

Berndt, T.J. (1981b) "Effects of Friendship on Prosocial Intentions and Behavior", *Child Development*, 52: 636-643.

Kitaplar

Cooke, P. ve McLaugh, D. (2004) "Regional Innovation Systems An Evolutionary Approach" Cooke et al. (eds.) *Regional Innovation Systems*, 2nd Edition, London, Routledge.

Orhunbilge, N., Albayrak, A.S. ve Bayyurt, N. (2006) "Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri", İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Tebliğ veya Konferans Bildirisi

Abdioğlu, H. (2008) "Bölgesel Kalkınma Ajansları: Muhasebe İşlemleri ve Denetimi", I. Güney Marmara Bölgesel Gelişme Sorunları Sempozyumu, Bandırma-Balıkesir.

Tezler

Seren, Y. (2012) "İşletmelerde Sosyal Sermayenin Ölçülmesi ve Raporlanmasına Yönelik Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

Kurum Yayını

DPT (2003) "Ekonomik Rapor", DPT Yayınları No: 2003-77, Ankara.

İnternet Kaynakları

TÜBİTAK (2006)
http://www.tubitak.gov.tr/hakkimizda/2013/ek7/EK_7.pdf, (05.01.2013)

Rekabet Kurumu (2010) "Rekabet Hukukunun Esasları", <http://www.rekabet.gov.tr/index.php?Sayfa=sayfaicerik&icld=53>, (17.03.2010).

15. Yazım konusunda belirtilmeyen durumlarda bilimsel yazımlarda benimsenen hususlar dikkate alınacaktır.



KURUM YAPISININ CAM TAVANA ETKİSİ: TÜRKİYE’NİN EGE BÖLGESİ KURUMLARI

THE IMPACT OF ORGANIZATIONAL STRUCTURE ON GLASS CEILING: AEGEAN REGION AGENCIES IN TURKEY

Merve İNEL

Öğr. Gör., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Ağlasun Meslek Yüksek Okulu,
Dış Ticaret ve Pazarlama Bölümü

Vener GARAYEV

Yrd. Doç. Dr., Gediz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü

Aziz BAKAY

Yrd. Doç. Dr., Gediz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
İşletme Bölümü

ÖZET

Bu çalışmada kurum yapısı (mekaniklik/organiklik) ile işyerinde kadınlara yönelik negatif ayrımcılık olarak ifade edilen cam tavan sendromu arasında ilişki araştırılmıştır. Türkiye'nin Ege Bölgesinde rassal olarak seçilen 81 kurum üzerinde yapılan anket üzerinden elde edilen veriler aşamalı hiyerarşik çoklu regresyon analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonucunda nihai regresyon modeline göre cam tavan sendromunun kurum yapılanmasına bağlı olmadığı görülmüş, bunun yanında kontrol değişkenlerden cinsiyetin cam tavan üzerinde ters yönde bir etkisi bulunmuştur. Cam tavan olgusu üzerine literatüre katkı sağlayan bu araştırmanın farklı bölgelerde ve daha çok kurum üzerinde tekrarlanması daha kapsamlı sonuçların elde edilmesini sağlayabilir.

Anahtar sözcükler: cam tavan sendromu, kurum yapısı, mekanik kurum, organik kurum.

ABSTRACT

This study examined the relationship between organizational structure (mechanistic/organic) and glass ceiling, the concept known as negative discrimination against women in workplace. The data collected from randomly selected 81 organizations in Aegean Region of Turkey was analyzed through hierarchical stepwise multiple regression. The results of the final regression model suggest that glass ceiling is not dependent on organizational structure, while the control variable gender has a negative relationship with the concept. While contributing to the literature on glass ceiling, replication of this study in different regions and on a larger sample may provide more comprehensive results.

Keywords: glass ceiling syndrome, organizational structure, mechanistic organization, organic organization

1. GİRİŞ

Küreselleşme, toplumun sosyal, kültürel ve ekonomik yapısını değiştirmektedir. Hayatın her alanında etkin olmaktadır. Küreselleşmenin etki ettiği alanlardan birisi de kadının toplum içerisindeki rolü ve davranışlarıdır.

Geleneksel kadın, annelik ve eş olarak algılanırken, küreselleşmenin etkisi ile günümüzde bir eğitmen, bir doktor, bir yönetici olarak ortaya çıkarak ilave görevler üstlenmektedir. Bundan dolayı, toplumun birçok alanda olduğu gibi iş yaşamında da kendisine yer bulması kolay olmamıştır. Kadınlara yönelik negatif ayrımcılık durumu, toplumun eğitim ve bilgi seviyesinin yükselmesi ile giderek azalmaktadır. Bu çalışmaya iten etkenlerin başında kadınlara yönelik negatif ayrımcılığın az da olsa, hala devam etmesidir.

Cam tavan sendromu, ilk olarak 1986 yılında Wall Street Journal dergisinde, Hymovitz ve Schelhardt'ın "İş Yaşamında Kadın Olmak" adlı makalesinde zikredilmiştir. Bu makaleye göre cam tavan, geleneksel yapıdaki şirketlerin kast sistemine dayalı yönetilmesinden, erkek yöneticilerin kadınlar ile aynı kademede çalışmak istememelerinden doğmuştur. İş dünyasındaki örgütlerde var olan cam tavan sendromu, farklı cinsiyet, ırk ve siyasi görüşteki insanların, arka planda ve belirli mevkilerde sınırlı çalışmasına dayanır. Ülkemizde bu durumdan en çok kadınlar etkilenmektedir. Bu bağlamda bu çalışmada öncelikle cam tavan algısında cinsiyet faktörünün etkisi ele alınacaktır.

Cam tavan ile ilişkilendirilen örgüt yapısı, her iş sektörünün rekabet durumuna göre düzenlenir. Bu bağlamda kurumlar, organik ve mekanik olarak tasnif edilmiştir (Burns and Stalker, 1961). Burns ve Stalker, organik örgütleri esnek ve uyum gösterebilen, dikeyden ziyade yatay haberleşmeye önem veren, yetki ve sorumlulukların genel hatlarıyla belirlendiği, bilgi alışverişinin önemli olduğu kurumlar şeklinde tanımlarken, mekanik örgütleri daha çok bürokratik, formal bir yapıya sahip ve merkezîyetçi olarak tanımlamıştır (Tortop, İşbir, ve Aykaç, 1999).

Bu çalışmamızla, Türkiye'nin Ege Bölgesinde mekanik ve organik örgütlerde cam tavan olgusu açısından ilişkinin olup-olmadığı araştırılacaktır. Bu çalışma esas olarak: "Çalışan kadınlar üzerinde bir tehdit olarak değerlendirilen cam tavan sendromunun ortaya çıkmasında kurum yapısının bir etkisi var mıdır?" sorusuna cevap bulmayı amaçlamaktadır. Cam tavan sendromunun örgüt yapısına göre değişkenliğinin anlaşılması ile literatüre olan katkısının yanında, çalışma günümüzdeki örgütlenme aşamalarında yaşanması muhtemel aksaklıkların çözümüne de yardımcı olacaktır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Araştırmanın bu bölümünde cam tavan ile örgüt yapısının literatürdeki tanımı ve etkileşim içerisinde olduğu faktörleri değerlendirilmektedir. Ayrıca, cam tavan ve örgüt yapısının günümüze bakan yanı tartışılmaktadır.

2.1. Cam Tavan

Toplumun yaklaşık yarısını oluşturan kadınlar, eğitim, kültürel ve sosyal hayatta boy göstermektedir. Ancak kadınlar iş dünyasında, hem kalitatif hem kantitatif açıdan geri planda kalmakta, kadının iş hayatında önüne pek çok engeller çıkmaktadır. Bu ise kalkınma ve ekonominin temel kaynağını oluşturan işgücü piyasasında ülke ekonomisinin gelişimini önemli ölçüde engellemektedir.

Kadının iş gücüne katılımı ve çalışma sahasındaki pozisyonu ülkenin gelişmişlik düzeyini belirleyen önemli bir faktördür. Gelişmekte olan ülkelerin kadınları, tarım alanı dışındaki işlere ve gelişmiş ülkelerdeki kadınların da endüstri alanı dışındaki işlere yönelmesi bu ülkelerin kalkınmasını sağlamaktadır (ILO, 2012). Bundan dolayı kadının işgücündeki katılımına, terfisine engel teşkil edecek sebepler önem arz etmektedir.

Kadının İlerlemesi İçin Birleşmiş Milletler Bölümü'nün (UNDAW) 2009 yılında sunmuş oldukları rapora göre, 1990'ların ortalarına kadar cinsiyet ayrımı büyük oranda azaldı ve 1990'ların sonundan itibaren bu azalma durdu.

Cinsiyet ayrımcılığı yatay ve dikey olarak belirgin bir şekilde varlığını günümüze kadar sürdürdü (UNDAW, 2009). Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) (2012) verilerine göre, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin çoğunda terfideki cinsiyet ayrımcılığı benzer bir şekilde gözlemlenmektedir. Cinsiyet eşitsizliği kavramı ülke üzerinde birçok faktörü doğrudan veya dolaylı olarak etkisi altına almaktadır. Bu konu üzerinde uluslararası alanda yapılan çalışmalardan birisi olan Küresel Cinsiyet Farkı Endeksine (The Global Gender Gap Index,2012) göre, Türkiye 124. sırada yer almaktadır.

Yapılan araştırmaya göre, 2011 yılında Türkiye, 129. sırada yer almaktaydı. Az da olsa ilerleme görülen Türkiye’de, cinsiyet eşitsizliğinin ciddi bir sorun olduğu gözlenmektedir.

İşletmelerin başarıyla rekabet etmesi uğruna, kadınlara liderlik görevi vermemeleri, hak ettikleri pozisyonda terfi almamaları kadınlar üzerinde bir kısım sendroma sebebiyet vermektedir. Bununla birlikte kadının eş ve annelik gibi sorumlulukları, toplumda kadına karşı oluşmuş kalıp yargılar, kadınların iş ve özel hayatında çeşitli sendromlara neden olmaktadır. Günümüz kadın çalışanları, önlerindeki bu bariyerleri zorlamakta ve üst yönetime geçmek için olması gerekenin üstünde bir emek sarf etmektedir. Fakat birçokları terfi edememekte ve işini bırakmak zorunda kalmaktadır. Bu durum iş alanında cinsiyet ayrımcılığına ve “cam tavan” olarak bilinen kadınların üst pozisyona doğru yükselmelelerine engel olmaktadır. Görünmez engel olarak nitelendirilen cam tavan, şirketlerdeki kritik pozisyona ulaşan kadınların nasıl bertaraf edilebileceğini gösteren bir olgudur (Carnes and Kelley, 2011).

Cam tavan terimi ilk olarak Hymowitz ile Schelhard’ın Wall Street Journal dergisindeki makalesinde zikredilmiştir. Bu makalede, bir kadının, işletmelerin yönetim kademesinde çalışmasının, ‘işte ciddiyetsizlik oluşturduğu ve o mevkie yakışmadığı’ düşünceleri anlatılmaktadır. Hymowitz ve Schelhard (1986) iş hayatında kadınların karşılaştığı engellere dikkat çekmek için cam tavan kavramını ortaya koymuş, kadınların iş sahasında yaşadığı büyük talihsizlikleri vurgulamıştır. Cam tavanını bir engel olarak nitelendiren Hymowitz ve Schelhard’a göre kıdemli kadın çalışanlar, hem kendilerini bir cam tavana karşı baskı içinde görür hem de kendilerini camın altındaki vitrinde bulurlar. Kadınlar, sadece performansları hakkında değil, giydikleri giysiler, politik görüşler, yaptıkları şakalardan bile endişe duyarlar. Hymowitz ve Schelhard’ın ortaya koyduğu bu cam tavan kavramı hala popülerliğini korumaktadır.

1995 yılı iş yaşamında kadın ile erkek, siyahi ile beyaz insanlar arasındaki ayrımcılığı belgelemek için oluşturulan Federal Cam Tavan Komisyonuna (1996) göre, cam tavan, işletmelerin başarısı için, kadınların ve azınlıkların yükseltilmesindeki yapay engellerdir. Kariyer engeli olarak da nitelendirilen cam tavan, kurumun yönetmeliklerinde bulunmayan bir engeldir. Ücret, işe alınma, iş bölümü, eğitim ve terfi gibi durumlarda insiyetten kaynaklanan eşitsizlik olarak görülmektedir. Cam tavan, işletmenin hiyerarşisindeki her kademedede oluşan kadınlara yönelik bir ayrımcılıktan ziyade, özellikle üst yönetim kademesine terfi durumunda (dikey ayrışma) ortaya çıkmaktadır. Anafarta ve arkadaşlarına (2008) göre, işletmenin her kademesinde oluşan kadına yönelik ayrımcılık “cinsiyete dayalı ayrımcılık” olarak nitelendirilmektedir. Bu bağlamda cinsiyete dayalı ayrımcılık yatay ayrışma, cam tavan ise dikey ayrışma şeklinde düşünülebilir.

Buna göre cam tavan, işletmelerde profesyonelliğe yaklaştıkça önündeki görünmez engellerin artması (Anafarta, Sarvan, ve Yapıcı, 2008) ve bu durumun sonucu olarak kadınların dikey hareketliliği önünde bir tıkanma meydana gelmesi (Yamagata, Yeh, and Stewman, 1997) şeklinde ifade edilmektedir. Sonuç olarak, üst yönetim pozisyonuna gelemeyen, yönetsel ve profesyonel kariyer hedefleyen kadınlar, orta kademedede yığılmakta, üst kademeyi ise sınırlı sayıda temsil etmektedir.

Cam tavanın oluşumunda rol oynayan etkenler farklı şekillerde gruplandırılmaktadır. Örücu ve arkadaşları (2007), cam tavan oluşumunu üç boyut ile değerlendirmiştir: Bunlardan ilki kadınlara yönelik oluşan önyargılar nedeni ile erkek yöneticiler tarafından konulan engellerdir. Burada, erkeklerin üst yönetimi işgal etmesi ile kendini gösterir, “erkekler kulübü” (men club) oluşturarak kendi konuşma (argo) dilleri, şakalaşması ve bu iş yerinin sosyal bir faaliyet halini almış olması çalışan kadınları negatif olarak etkilemektedir (Uzunçarşılı ve Soydaş, 2007). Erkek kulüplerinin oluşmasının sebeplerinden biri de, spor faaliyetlerine kadınların erkeklerden daha az katılması, erkeklerin kadınları bu etkinliklere davet etmede isteksiz davranması, kadınların patronlarıyla erkekler gibi golf vb. etkinliklerde bulunmaması gösterilebilir (Anafarta, Sarvan, ve Yapıcı, 2008).

İkincisi, kadınların birbirini çekememe durumu olarak bilinen “kraliçe arı” sendromu. Kraliçe arı sendromu, patron olma pahasına, gücünü korumak için çalışan kadın, üst kurumsal mevkie yükselmeye çabalayan genç hemcinsinin üzerinde bir tehdittir (Ludwig, 2011). Üst yönetimde tek kadın olma mücadelesi vererek, hemcinsinin terfisine ve kariyerde ilerlemesine engel olmak cam tavan oluşumunun sebeplerinden biri olarak gösterilmektedir.

Son olarak kişinin kendisinin oluşturduğu engellerin bir örgütte cam tavan oluşturan etken olarak tartışılmıştır. Kişinin, özgüven eksikliği, kararsızlık, ne istediğini bilememe gibi nedenlerle kendi durumunu ve konumunu kabullenmesidir. Söz konusu bu durum, “öğrenilmiş çaresizlik” ile ilişki kurulabilir. Sekman’a (2006) göre, öğrenilmiş çaresizlik bir kişinin herhangi bir durum karşısında çok sayıda başarısızlığa uğraması sonucu cesaretini yitirmesi, içinde bulunduğu sistemi hiçbir şekilde değiştiremeyeceği durumudur. Gül ve Oktay’a (2009) göre, cam tavan algısının temelinde öğrenilmiş çaresizlik yatmaktadır. Kadınlar bu konuda erkeklere göre daha duyarlıdır.

Bunların dışında cam tavan uygulamasının başka nedenleri de vardır. Örgüt içerisindeki normların kadınlardan çok erkeklere göre uyarlanması, erkeksi (masculine) yönetim tarzının oluşması cam tavan uygulamasına sebep verebilir. McGregor’a (1967) göre iyi bir yönetim biçimi erkeksi yönetim biçimidir. Yöneticisi erkek olan işletmeler rekabetçi, sağlam ve verimlidir, çünkü zayıflık olarak bilinen kadın duygusallığından etkilenmezler (McGregor, 1967, Uzunçarşılı

ve Soydaş'dan, 2007). Toplumsal olarak, kadınlara yakıştırılan duygusallık, her zaman akılcı olamama, dar kapasiteli olup, çok yönlü düşünememe, insancılık, pasiflik gibi özellikler ile ilişkilendirilmesi sonucu yöneticilikte kadınların yer alması olumsuz sonuçlar doğuracağı yönünde yaygın bir kanı vardır (Bedük, 2005).

Kadınlara yönelik cam tavan oluşumunun bir diğer hareket noktası da, toplumun cinsiyete dayalı yerleşik değerleridir. Bu değerler, cinsiyete dayalı rol ayrıştırmasının yapılması ile, kadın işi ve erkek işi şeklinde algı oluşturmuştur. Erkek işi mühendislik, müfettişlik, yöneticilik, kadın işi ise öğretmenlik, hemşirelik, ebelik, sekreterlik, gişe memurluğu, banka görevlisi gibi yükselmeye kapalı olan ve yaratıcılık yönü bulunmayan mesleklerle ilişkilendirilmektedir (Beşler ve Oruç, 2010). Erkeklerin yöneten, kadınların ise yönetilen görevlerde bulunması görüşü topluma hâkim olmuştur. İş sahalarının cinsiyete göre ayrılması sonucunda kadınların erkek işi diye nitelendirilen yöneticilik alanında deneyim kazanmaları engellenmektedir. Kadın işi, yöneticilik gibi üst kademe pozisyonlardan uzak mevkilerde rol alması, kadının kimliği ile uyumlu olduğu algısı yatmaktadır. İş yaşamında cinsiyete yönelik stereotipleri araştıran Josefowitz (1980), Blau ve Ferber'in "The Economics of Women, Men and Work" isimli kitabında, cinsiyet farklılıklarından doğan algıyı "İşyerinde Cinsiyete Göre Oluşan Algı" tablosu ile şöyle özetlenilmiştir.

Tablo 1: İşyerinde Cinsiyete Göre Oluşan Algı

İşyerinde Erkeklerle Karşı Algı	İşyerinde Kadınlara Karşı Algı
Aile fotoğrafı erkeğin masasında -Ne kadar ciddi sorumluluk sahibi bir erkek!	Aile fotoğrafı kadının masasında -Ailesi mesleğinden önde geliyor!
Erkeğin masası çok dağınık -Çok çalışkan ve işine düşkün bir adam	Kadının masası çok dağınık -Mutlaka düzensiz bir kadın.
Erkek işyerinde arkadaşlarıyla konuşuyor -Mutlaka işteki son değişiklikler ile ilgili konuşuyordur...	Kadın işyerinde arkadaşlarıyla konuşuyor -Mutlaka kaynatıyordu
Erkek yerinde yok -Bir toplantıda olmalı.	Kadın yerinde yok -Mutlaka alışverişe gitmiştir!
Erkek patronu tarafından eleştirildi -Bu onun performansını arttıracak	Kadın patronu tarafından eleştirildi -Bu durumdan o çok üzülecek
Erkek evleniyor -Daha düzenli ve kararlı olacaktır	Kadın evleniyor -Hamile kalıp işi bırakacaktır
Erkek iş seyahatine çıkacak -Kariyeri için iyi bir fırsat	Kadın iş seyahatine çıktı -Acaba kocası ne der?
Erkek daha iyi bir iş bulduğu için ayrılıyor -Fırsatları iyi değerlendiriyor!	Kadın daha iyi bir iş bulduğu için ayrılıyor -Kadınlara güvenilmez!

(Josefowitz, 1980; Blau ve Ferber'den, 1986)

Tablo 1'de anlatılanlar, cinsiyete göre ayrımcılığın oluşumunda önyargının rolünü göstermektedir. Cinsiyete göre değişiklik arz eden bu ve bunun gibi birçok önyargılar cam tavan oluşumuna neden olmaktadır. Kadınların bu önyargılardan dolayı ekonomik, siyasi ve saygınlık hiyerarşi yönünden alt kademe kaldığı görülmektedir.

Son yıllarda çalışan kadınların yönetim kademelerine yükselmelerine rağmen, üzerlerinden cam tavan engeli kalkmış değildir. Kadınlar, yönetim basamaklarını tırmanarak üst pozisyonlara çıktıkları halde, onları sembolik ifade eden mevkilerde tutmuşlardır. Bilgilerinden, iş tecrübelerinden yararlanma yönüne pek gidilmemiştir (Carnes and Kelley, 2011).

Cam tavan oluşumunun altında yatan sebepler, istatistiklerle ve saha araştırmaları ile ortaya çıkmıştır. Yapılan araştırmalar, erkeklerin gelir düzeyinin, kadınların gelir düzeyinden çok fazla olduğunu göstermektedir. Bu durum, kadının çalıştığı sektör ve pozisyonundan önce istihdam açığına bakarak da anlaşılmaktadır.

İstihdam açığı erkeklere oranla kadınlarda daha yüksektir. Erkeklerin %48,1 oranındayken, kadınların %50,4'tür (ILO, 2012). Kamu ve özel kesim üst yönetiminde kadınların istihdam oranını, erkeklere göre çok sınırlı olarak temsil

ettiğini başka veriler de göstermektedir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) (2011) verilerine göre, kamu kesimindeki üst düzey yöneticilerden sadece %18,02'si kadındır. Fortune dergisine göre, ilk 500'e giren şirketlerde kadın yöneticiler %15,7'lik kısmı oluşturmaktadır (Beşler ve Oruç, 2012). Fortune'nın başka bir sayısında ise, ilk 500'e giren şirketler içerisinde kadınlar CEO'larda %1'lik paya sahiptir (Eagly and Carli, 2007).

Ülke ekonomisinin refah düzeyinin artması kadınların istihdamı ile mümkündür. Bu bağlamda, kadınların üst yönetime geçerek cam tavanı kırması gerekmektedir. Cam tavan kavramını silmek için organizasyonların prosedürlerini yeniden belirlemeleri ve işletme içerisindeki çalışanların uygulayabileceği prosedürler oluşturmaları gerekmektedir (Powell and Butterfield, 1994). Bu prosedürler ile kurumların çalışma saatlerinde esneklik sağlanarak kadınların çalışma hayatı kolaylaşmaktadır. Esnek çalışma saatlerine ilave olarak, sıkıştırılmış iş haftaları, yarı zamanlı çalışma ve iş paylaşımı hem bireysel, hem de örgütsel verimlilik oluşturmaktadır (Uzunçarşılı ve Soydaş, 2007). Çalışma saatlerinin yeniden düzenlenmesi ile elde edilen esneklik sayesinde, evli ve çocuklu kadınlar işgücü katılımını arttırmıştır (Çolak, 2003).

Örgüt bünyesinde çalışanların kadın ve erkekten oluşması, hem cam tavanı kırabilmek hem de farklılıkları fırsata dönüştürmek açısından önemlidir. Örgütler farklılıklara ve yeniliklere açık oldukları takdirde farklılıkları birer fırsat olarak algılar. Karşı cinsteki ve farklı görüşteki insanlar, örgüte rekabet avantajını sağlar. Çünkü hedef kitlesi içerisinde farklı kesimden insanların olması sonucu, farklı tüketici beklentilerine cevap vermektedir. Bundan dolayı organizasyonlar, bünyesindeki farklı din, ırk, cinsiyetten olan insan kaynaklarını "Farklılıkların Yönetimi" adı altında ayrı bir hassasiyetle ele almaktadır. (Uzunçarşılı ve Soydaş, 2007).

Ragins ve arkadaşları (1998), cam tavan olgusunu kırma stratejilerine yönelik yapmış oldukları çalışmalarının sonucunda kadın çalışanlara önemli hususta tavsiyede bulunmuşlardır. Kadın çalışanların, diğer adaylardan daha çok performans göstermeleri ve sergiledikleri yüksek performanslarının yanında özel yeteneklerini geliştirmeleridir.

Sonuç olarak, cam tavan, azınlıklar ve kadınlar tarafından yönetimin gerçekleşmesine yönelik bir bariyer ve onları etkisi altına alan bir sendromdur. Cam tavan, kadın çalışanlar üzerinde bir handikaptır. İş hayatında yükselmesi, yetkilerini kullanması ve profesyonel idareci olmasının önünde bir engeldir. Bu engelin oluşmasında toplumsal ve bireysel yargıların rolü büyüktür. Kadınlar yönetim kadrosunda ve toplumun her alanında başarılı olabilmesi için daha fazla fedakârlık göstermek zorundadır. Sosyal sermayesi olan iletişim ağlarını, sosyal faaliyetlerini ve eğitimini iyileştirmesi gerekmektedir.

2.2. Örgüt Yapıları

Bu çalışmada örgüt yapısının, cam tavan etkisi altında olup olmadığı analiz edilmektedir. Örgüt yapısı işbölümü, hiyerarşi, emir-komuta, yetki devri gibi belli başlı ilkelerden oluşan bir araçtır. Örgüt ise bu örgütlenme sonucu oluşan bir yapıdır (Şimşek ve Çelik, 2011). Geleneksel (mekanik, klasik) örgüt yapısının tarihi orijini askeri yapılanma şekline dayanmaktadır. Bu örgüt biçimsel özelliklere önem veren, emir komuta temeline dayalı, hiyerarşik düzenlemelerle yönetilen bir yapıdır (Teker, 1993).

Mekanik yapı, bürokrasi ile eşanlamlı olarak nitelendirilirken (Ghani, Jayabalan and Sugumar, 2002) organik yapı ise, esnek ve işlerin uyum kabiliyetinin öne çıkması sonucu daha az formülleştirilmiş iş gruplarından oluşmaktadır. Ayrıca kurumların organik yapılanması, emir vermekten ziyade, daha çok, danışma niteliğine dayalı bir iletişim sağlanmaktadır (Demir ve Okan, 2009).

1993 yılında Teker, bir organizasyonu planlamak için belirli kriterleri vurgulamıştır. Bu kriterler iş bölümü, amaç birliği, merkezileşme ilkesi ve emir-komuta zinciridir. İşletmeler bu ilkeler ışığında tasarlanmaktadır. İş bölümü ilkesi: İş bölümüne montaj bandı ne kadar ayrıntılı ve basitleştirilmiş bir şekilde uyarlanırsa, örgüt yapısına o kadar mekaniklik kazandırır. İş bölümü, her işçinin becerisini arttırmak ve bir işten başka bir işe geçişteki zaman kaybını ortadan kaldırmak amacı ile işleri kolaylaştırıp bölmektir (Smith, 1999).

Amaç birliği ilkesi: Birbirine bağlı işleri koordine etmek için başa bir yönetici tayin edilmesidir (Teker, 1993). Bu şekilde her iş biriminden sorumlu olan çalışanların birbirlerine uyum göstermesi sağlanır. Böylece hiyerarşik yapıda orta kademe doğmaktadır. Örgütte oluşan hiyerarşik yapı ne kadar sivri olursa, örgüt yapısı o kadar mekaniklik gösterir.

Merkezileşme ilkesi: Askeri yapıda olduğu gibi, otorite ağırlığının üst kademede toplanması durumudur (Teker, 1993). Otoritenin ve karar mekanizması, ağırlığını ne kadar üst yönetime verirse, o kadar mekanik yapı sergilemiş olacaktır.

Emir-komuta zinciri: Emir-komuta ilkesi, bu üç maddenin doğal sonucu olarak ortaya çıkar. En üst kademeden en alt kademeye doğru yetki ve sorumluluk altında emir-komuta zinciri oluşur (Teker, 1993).

Bu ilkeler ışığında mekanik kurumlar, ayrıntılı kurallardan oluşan iş bölümleri, merkezileşme derecesi yüksek ve

ast-üst ilişkisi emir-komuta şeklinde olan sivri hiyerarşik bir yapıdır. Mekanik kurumların emir-komutaya dayalı ayrıntılı kurallardan oluşması sebebi ile esneklikten uzak bir örgütlenmedir.

Bu ilkeler ışığında tasarlanmış olan mekanik örgütün görüşü şöyledir. Yöneticiler, çalışanların yaratıcılıklarına kuşku ile bakmakta, onların aynı zamanda, bencil, kişisel çıkarlar gözetken, tembel bir insan olduğu görüşüne sahiptir (Mc. Gregor, 1960; Teker'den, 1993). Bunun sonucu olarak örgüt yapısında, yüksek kontrol, merkezileşmiş yönetim ve işletme içi ayrıntılı normlar oluşmaktadır. Böyle bir mekanik yapıda fiili güç aranmakta, ilave beceri ve yetenek beklenmemektedir. Bu sebeple, terfi yerine ücret ile işe teşvik sağlanmaktadır. Bundan dolayı, bir çok çalışanın üst yönetim kadrosuna yükselmesi imkânsızlaşmaktadır. Üst yönetim kademesinde yapılan bu ayrımcılıkla oluşan cam tavan, mekanik yapıda daha belirgindir.

Buradaki cam tavan sendromu sadece azınlık ve kadınlar üzerinde değil, tüm çalışanlar üzerinde etkilidir. Mekanik yapıda yöneticinin erkeksi olması tavsiye edilmektedir. Aynı zamanda agresif, rekabetçi ve sağlam olmalıdır. Zayıf karakterli, duygularını dışa vuran kadınsı özelliklere sahip bir yönetici olmaması gerekir (Mc. Gregor, 1960; Uzunçarşılı ve Soydaş'dan, 2007). Bu sebeple üst yönetim kurumunda kadınların çalışmasına engel konularak cam tavan oluşturulmuştur.

Diğer taraftan örgütlerin verimliliği için çevre de önemlidir. Çevre dediğimizde müşteriler, rakipler, tedarikçiler, olası rakipler, ikame ürünler ve teknoloji akla gelmektedir (Ülgen ve Mirze, 2004). Örgütlerin yapılanmalarında etkili olan çevreye karşı duyarlı olma anlayışı, Burns ve Stalker'ın 1961 yılında yapmış oldukları çalışma ile kazanılmıştır. Burns ve Stalker'e (1961) göre mekanik örgüt yapısı, biçimsel ve merkezi bir örgüt yapısı şeklindedir. Organik yapı, esnek ve merkezileşmeden uzak bir örgüt yapısı şeklindedir. Burns ve Stalker, farklı çevrelerdeki örgütler arasında mekaniklik ve organiklik bağlamında bir ilişki kurmuştur. Bu çalışmada örgütler, çevrenin durumsallığına göre değişiklik arz ettiğini göstermektedir.

Burns ve Stalker çevre ile örgüt yapısı arasındaki ilişkiyi göstermek için mühendislik şirketi, elektronik şirketi ve ipek imalathanesi üzerinde çalışmıştır. İpek imalathanesi, kararlı ve öngörülebilir bir çevrede bulunmaktadır. Bunun yanında; çalışanların rolleri açıkça tanımlanmıştır, yukarıdan aşağıya sınırlı bir bilgi akımı gözlemlenmektedir, merkezi bir yapılanma bulunmaktadır, uzmanlaşmış görevler sergilenmektedir. Mühendislik şirketinin bulunduğu çevre, hızla değişen bir çevredir. Bunun yanında; çevreye uyumlu, esnek bir yapılanma oluşmaktadır. Elektronik şirket ise en az kestirilebilir, öngörülemeyen bir çevrede faaliyet

göstermektedir. Bunun yanında; işletme içinde iş tanımlamalarından kaçılmaktadır, görevler etkileşimli dinamik görevler şeklinde tasarlanmaktadır (Burns ve Stalker, 1961; Balcı'dan, 2002).

Günümüzdeki seri üretim yapan mekanik karakterli örgütler, tüketici isteklerini hesaba katarak "kitleseleştirmeye" (mass customization) üretimine geçmiştir. Bardakçı'ya (2004) göre kitleseleştirmeye her bir müşteri için uygun bir ürünü, yeterli sayıda ve tam zamanında üretmektir. Yani her bir müşterinin zevk ve tercihi doğrultusunda montaj bandı oluşturmak ve seri üretim ile kitle üretimini birbirine uyarlamaktır. Bu şekilde hem hızlı, hem de kişiye özel üretim örgütün merkezine oturtulmuştur. Böyle bir örgüt ne kadar esnek ve hızlı bir şekilde karar alabilirse, o kadar müşteri beklentilerini karşılamış olacaktır.

Bir zamanlar, merkezi ve bürokratik hiyerarşi yapı içerisinde, belirli ve net kurullarla iş yaşamı sürerken, bugün "katı olan her şey buharlaşıp havaya karışıyor" (Berman, 1994, s. 127). İşletmeler bugün sıfır

hiyerarşiyle ve kendi kendini yöneten takımlarla küresel sektörde zirve noktaya ulaşma çabasıdadır. Karar alma ve harekete geçmede esnek ve kıvrak yapıya sahip organizasyonlar hızları ve yeniliğe açık olmaları ile rekabet üstünlüğü sağlamaktadır.

Sonuç olarak, klasik anlamda örgüt yapısı, çıkış noktası itibarı ile askeri yapılanmadan esinlenerek doğmuş bir mekanik yapıdır. Örgütlenme şekilleri bulunduğu çevreye göre farklılaşmış ve organik bir yapı olma özelliği de göstermiştir. Örgüt yapısının mekanik ve organik olarak iki farklı özellikte olduğu görülmüştür. Mekaniklik, yöneticilerin otorite figürü olarak işlev görmesi ve yüksek derece işlerin bölümlendirilmesi ile dizayn edilmiş bir yapıdır. Organiklik, otoriter yönetici gücünden uzak ve işlerin birleştirilmesi ile bilgi ve becerinin ön planda tutulduğu esnek bir yapıdır. Mekanik yapının otoriter bir güce ihtiyaç duyması ile yöneticilerin güçlü, erkeksi olması gerektiği görülmektedir. Organik yapılarda otorite gücü yerine bilgi ve beceri önem arz ediyor olması sonucu erkek ve kadın yöneticilere birlikte ihtiyaç duyulmuştur. Örgütlerin mekanik ve organik olmasına göre yöneticilerin yönetim biçimi ve cinsiyeti etkilenmektedir.

Cam tavan ve örgüt yapısına dayalı literatür taramasından sonra çalışmanın hipotezleri aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir:

Hipotez: Kurum yapısının (mekaniklik/organiklik) cam tavan sendromu üzerinde etkisi vardır.

3. METODOLOJİ

Bu çalışma ile Türkiye'nin Ege Bölgesi bağlamında mekanik ve organik örgütlerde cam tavan sendromu açısından bir ilişkinin olup-olmadığı araştırılmaktadır. Bu araştırma doğrultusunda, analiz birimi kurumlardır. Anket yoluyla kurumlar ile irtibata geçilmiştir.

Anket soruları geniş çaplı literatür taraması sonucu hazırlanmıştır. Bu ankette; ikisi açık uçlu, sekizi demografik, diğer otuzu ise, Likert tipi sorulardan oluşmaktadır. Likert tipinde hazırlanmış soruların derecelendirmeleri şu şekildedir: (1) "Kesinlikle Katılıyorum", (2) "Katılıyorum", (3) "Kararsızım", (4) "Katılmıyorum", (5) "Kesinlikle Katılmıyorum".

Sorular hakkında daha ayrıntılı bilgiye ulaşmak için (6) "Bilmiyorum", (7) "Bu soru bizim kurumumuz için geçerli değildir" seçenekleri de eklenmiştir. Literatüre bağlı kalarak, kurum yapılanmasını ve cam tavan etkisini belirlemeye yönelik sorular araştırmacı tarafından hazırlanmıştır. Bu şekilde hazırlanan 30 sorunun 12 tanesi cam tavan olgusu üzerine, 7 tanesi örgütün mekaniklik derecesi üzerine ve 11 tanesi de örgütün organiklik derecesi üzerine hazırlanmıştır. Bu şekilde toplam 18 tane soru kurumların yapısı ile ilgili, yani mekaniklik/organiklik düzeyleri ile ilgili sorulmuştur.

Anket uygulaması, 15 Mayıs – 7 Haziran 2013 tarihleri arasında Afyon, Manisa ve İzmir illerinde 81 işletme yöneticileri ile yüz yüze görüşülerek yapılmıştır. 81 işletme rassal örnekleme tekniğine bağlı olarak seçilmiştir. Rassal örnekleme tekniğinin tercih sebebi, her birini örnekleme girme olasılığını eşit tutmaktır. Kurum yapılanması farkına bakılarak cam tavan etkisinin araştırıldığı çalışmada, örneklem biriminin farklı sektörlerden seçilmesi ve bunun yanında özel, kamu ve sivil toplum örgütü şeklinde çeşitlendirilmeye gidilmiştir. Aynı zamanda işletmelerin kurumsallaşmış olmaları göz önünde tutulmuştur.

Anket yolu ile 81 şirkete ulaşılmış, kurumlarında sadece erkek eleman çalıştırdığı için üç işletme analize tabi tutulmamıştır. 78 kurumun şehir ve sektör açısından dağılımı Tablo 2'de gösterilmektedir.

Tablo 2: Örneklemin Şehirlere ve Sektöre Göre Dağılım Tablosu

	Afyon	Manisa	İzmir	TOPLAM
STK	1	6	6	13
Kamu	4	9	9	22
Özel	15	7	21	43
TOPLAM	20	22	36	78

SPSS üzerinde yapılan çalışmada, girilen verilerde (6) "Bilmiyorum" ve (7) "Bu soru bizim kurumumuz için geçerli değildir" seçenekleri boş bırakılmıştır. Yapılan değerlendirme sonucu, bir kriter olarak 15'den fazla soru, ve anket formunu dolduran tarafından 8'den fazla boş bırakılmış soru olan anketler analiz dışı bırakılmıştır. Bu sebeple S4, S6, S9, S20, S26, S30 soruları araştırılmaya dahil olmamıştır. Analizde değerlendirilmeye alınan anket formları ise sektör ve şehir dağılımları Tablo 3'te gösterilmektedir.

Tablo 3: Anket Cevaplayanların Sektör ve Şehir Dağılım Tablosu

	Afyon	Manisa	İzmir	TOPLAM
STK	1	2	3	6
Kamu	1	8	8	17
Özel	14	4	18	36
TOPLAM	16	14	29	60

Sonuç olarak 24 soru ve 60 anket formu analiz için uygun bulunmuştur. Analize geçilmeden önce boş olan veriler değerlendirilmiştir. Analizin doğru sonuçlanması ve sapma oluşturmaması için her soruda boş bırakılmış olan değerler sorunun mod değeri ile doldurulmuştur. Demografik sorularda boş bırakılan değerler ise ortalama (mean) değeri ile doldurulmuştur.

Anket verileri, cam tavan etkisi yüksek olan sorunun değeri yüksek, mekaniklik etkisi yüksek olan sorunun değeri yüksek tutulmuştur. Bu şekilde soruların verileri, analiz için hazır hale getirilmiştir. Fakat analizin güvenilirliği de bulguların yorumlanması için önemli bir aşamadır. Bu sebeple elde edilen verilerin güvenilirliği test edilmiştir.

Anketin analizine geçilmeden önce soruların güvenilirliği ölçülmüştür. Bunun için öncelikle cam tavan ile kurum yapısı arasındaki ilişkiyi araştırmak amacıyla Faktör Analizinde iki farklı grup oluşturulmuştur. Faktör analizinde temel olarak sadece 0.500 üzerinde yüklenme değerine sahip sorular tespit edilmiştir. Faktör analizi tablosu ile sorular ve karşılık gelen değerler Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4: Faktör Analizi Tablosu

	1	2
S23-İşletmenin her kademesinden seçilerek oluşturulmuş bir takımla fikir alışverişi yapılmaktadır.	0.809	-0.127
S24-Bizim kurumumuz, değişen çevre karşısında mevcut durumunu güncelleyebilme potansiyeline sahiptir.	0.741	0.035
S29-Bizim kurumumuzdaki liderlerde bilgi, beceri ve uzmanlık sonucu elde edilen kazanılmış otorite gücü vardır.	0.734	-0.136
S27-Bizim hedef kitemizdeki müşterilerin memnuniyet düzeyi ve beklentileri yüksektir.	0.684	-0.113
S25-Bizim kurumumuzun personelleri bütün faaliyet sürecine hâkimdir.	0.655	-0.031
S13-Bizim kurumumuzda is tanımlamaları ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş kurallardan oluşmaktadır.	-0.575	-0.303
S28-Bizim kurumumuzda çalışanlara kendi kendilerini yönetebilme eğitimi verilmektedir.	0.539	0.279
S15-Bizim kurumumuzda çalışanlar devamlı kontrol altında tutulmaktadır.	-0.514	-0.096
S8-Bizim kurumumuzda kadınların yönetim kademesine yükselebilmeleri için, kadın çalışanlara yöneticilik deneyimi sağlanmaktadır.	0.489	0.040
S17-Bizim kurumumuzda bir yönetici şirketinin rekabet üstünlüğünü sağlayabilmesi için duygusallıktan kaçınmakta ve rasyonel davranmaktadır.	-0.402	-0.212
S21-Bizim kurumumuzda bilgi hayati bir araçtır.	0.258	-0.231
S22-Bizim kurumumuzda, çalışanlar kendi kurallarını kendileri koyabilecek yetki ve donanıma sahiptir.	0.137	0.077
S2-Bizim kurumumuzda idareciliğin annelik gibi bir sorumluluk ile birlikte yürütülmesi zordur.	-0.114	-0.007
S12-Bizim kurumumuzda kadın çalışanlar profesyonel işlerde yetki kullanırken çok zorlanmaktadır.	0.155	0.786
S7-Bizim kurumumuzda erkek yöneticiler daha rekabetçi, sağlam ve verimli çalışma ortamı sağlamaktadır.	-0.114	0.636
S10-Bizim kurumumuzda, kadın çalışanlar birbirini çekememektedir.	0.136	0.629
S16-Bizim kurumumuzda çalışanların etkin ve verimli çalışması bilgi ve beceriye değil, fiziksel güce bağlıdır.	-0.290	0.530
S5-Bizim kurumumuzdaki yönetim kademesinde çalışan kadınların sosyal ağları, erkek yöneticilerin ağlarından daha zayıftır.	-0.048	0.518
S1-Bizim kurumumuzda stratejik kararlar kadın yöneticilerin katılımı ile daha objektif sonuçlanmaktadır.	0.398	0.511
S14-Bizim kurumumuzda her ilave yönetim kademesi işlem daha sistemli ve verimli yürütülmesini sağlamaktadır.	-0.424	-0.448
S18-Bizim kurumumuzda mevcut durumun korunması için AR-GE çalışmalarına pek ihtiyaç duyulmamaktadır.	0.222	0.358
S11-Bizim kurumumuzda birden çok kadın çalışanlar bir araya gelerek etkin takım çalışması sergilemektedir	0.296	0.331
S19-Bizim kurumumuzda faaliyetlerin daha etkin yürütülmesi için yöneticiler otorite ve mevki gücünü oldukça sık kullanmaktadır.	-0.202	0.279
S3-Bizim kurumumuzda kadın çalışanların performansı değerlendirilirken giyimi, esprileri ve politik görüşleri de gözlemlenmektedir.	-0.149	-0.181

Yapılan araştırmada kurum yapısı (mekaniklik/organiklik) ana değişkendir. Kurum yapılanması özel, kamu kesimi ve sosyal toplum kurumlarında bulunan örgütlere göre değişiklik arz ettiği düşünülerek örnekleme üç farklı sektördeki kurumlara da yer vermeye çalışılmıştır. Fakat kurum yapılanması üzerindeki ilkeler değerlendirilerek oluşturulmuş ankette, sosyal toplum kurumları çok az dâhil olmuş ve ankete dâhil olanların birçoğu elenmiştir. Birçok kamu ve özel kuruluş yapılanmalarındaki kurumsal ilkelere cevap verememiş ve bu sebeple anketlerin yaklaşık %24'ü analiz dışı bırakılmıştır (bkz: Tablo 2 ve Tablo 3).

Araştırmaya konu olan kavramlar çok yönlü olduğu için sorulardan bileşik endeks oluşturulmuştur. Bileşik endeks oluşturmak amacıyla bu soruların güvenilirlik değeri Cronbach alpha değerleri ölçülmüştür. Bu bağlamda cam tavan endeksinin güvenilirliğini gösteren Cronbach alpha değeri 0.70 bulunmuştur. Alpha (α) katsayısına bağlı olarak

ölçeğin güvenilirliği $0.60 < \alpha < 0.80$ ölçek normal derecede bir ölçektir denebilir. Bu durumda ölçeğin kabul edilebilir derecede olduğu görülmektedir. Diğer faktör olan kurum yapısının Cronbach Alpha değeri ise 0.828dir. Alpha (α) katsayısına bağlı olarak ölçeğin güvenilirliği $0.80 < \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir ölçektir denebilir.

Ölçekte Cam Tavan endeksi 1., 5., 7., 10., 12. sorulardan oluşturulmuştur. Kurum yapısı (mekaniklik/organiklik) endeksi ise 23., 24., 25., 27., 28. ve 29. sorulardan oluşmuştur. Güvenilirliği sırasıyla, 0.700 olarak normal derecede güvenilir ve 0.828 yüksek derecede güvenilir olan endeksler ile analiz yapılmıştır (Tablo 5).

Araştırmanın analizi, Cam Tavan Endeksi (S12, S10, S7, S5, S1) ile Kurum Yapısı Endeksi (S23, S24, S25, S27, S28, S29) arasında ilişki analizi şeklinde yapılmıştır. Söz konusu ilişki analizinde bağımlı değişken Cam Tavan, bağımsız değişken ise Kurum Yapısı (mekanik/organik) olarak analiz edilmiştir. Bunun yanında regresyon modeline yukarıda zikredilen kontrol değişkenler de eklenmiştir. Zikredilen değişkenler arasındaki ilişki aşamalı hiyerarşik çoklu regresyon testine tabi tutulmuştur. Testin sonuçları ve bulgular bir sonraki bölümde sunulmuştur.

Tablo 5: Endeks Değişkenlerin Kapsadığı Sorular

	Değişkenler ile ilgili sorular
(2) CAM TAVAN	1. Stratejik kararlar kadın yöneticilerin katılımı ile daha objektif sonuçlanmaktadır
	5. Yönetim kademesinde çalışan kadınların sosyal ağları erkek yöneticilerden daha zayıftır
	7. Erkek yöneticiler daha rekabetçi, sağlam ve verimli bir çalışma ortamı sağlamaktadır
	10. Bizim kurumumuzda kadın çalışanlar birbirini çekememektedir
	12. Kadın çalışanlar profesyonel işlerde yetki kullanırken çok zorlanmaktadır
	Cronbach Alpha (α) = 0.700
(1) KURUM YAPISI	23. Her kademesinden seçilerek oluşturulmuş bir takımla fikir alışverişi yapılmaktadır
	24. Değişen çevre karşısında mevcut durumunu güncelleyebilme potansiyeline sahiptir
	25. Bizim kurumumuzda, personeller bütün faaliyet sürecine hâkimdir
	27. Hedef kitesindeki müşterilerin memnuniyet düzeyi ve beklentileri yüksektir
	28. Bizim kurumumuzda, çalışanlara kendi kendilerini yönetebilme eğitimi verilmektedir
	29. Liderlerde bilgi, beceri ve uzmanlık sonucu elde edilen kazanılmış otorite gücü vardır
	Cronbach Alpha (α) = 0.828

Kurum yapısının (mekaniklik/organiklik) cam tavan olgusu üzerine etkisinin olup olmadığını araştıran bu çalışmada ilişki analizi yapılmıştır. Regresyon analizi, iki ya da daha fazla değişken arasındaki ilişkileri ölçmek için kullanılmaktadır. Araştırmamız kurum yapısının cam tavanı üzerindeki etkisini ölçmektedir. Bunun yanında demografik değişkenler de kontrol değişkeni olarak regresyon analizine dahil edilmesi ile analiz çoklu regresyon testi üzerinden yapılmıştır. Demografik sorular içerisindeki açık uçlu sorular teste eklenmemiştir. Bu değişkenler anketi cevaplayan kişilerin cinsiyeti (bay, bayan), kurumun sahip olduğu personel sayısı (1-10 kişi, 11-25 kişi, 26-50 kişi, 51-100 kişi, 101 ve daha fazla), ve kurumun hangi sektörü temsil ettiği (kamu, özel, STK) şeklinde seçilmiştir. Cinsiyet ve kurum sektörü iki değerli değişken (dummy variable) şeklinde 1 ve 0 değerleriyle kodlanıp analiz edilmiştir.

Bu araştırmada Regresyon ve ANOVA analizleri için sosyal bilimlerde genel olarak kullanılan anlamlılık değeri p için 0.05 önem düzeyi kabul edildiği gibi, bu araştırmada da p değeri 0.05 olarak kabul edilmektedir. Eğer p değeri 0.05'ten küçükse sonuç istatistiksel olarak anlamlı kabul edilmekte, büyükse ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı kabul edilmektedir.

Araştırmada bağımsız değişken kurum yapısı, bağımlı değişken ise cam tavadır. Değişkenler arasındaki Pearson Korelasyonu Tablo 6'de verilmiştir.

Tablo 6: Değişkenler Arasındaki Korelasyon

		CamTavan	KurumYapısı
CamTavan	Pearson Korelasyon	1	0.159
	Sig. (2-uçlu)		0.224
	N	60	60
KurumYapısı	Pearson Korelasyon	0.159	1
	Sig. (2-uçlu)	0.224	
	N	60	60

4. ANALİZ VE BULGULAR

Bu çalışmada kurum yapısının, cam tavan üzerinde etkisinin olup olmadığı irdelenmiştir. Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın bulguları tanımlayıcı ve yorumlayıcı istatistik olarak iki başlık altında sunulmuştur

4.1. Tanımlayıcı İstatistik

Araştırmada ankete dâhil olanlar, buldukları kurumun üst düzeyinden seçilmiş olan kimselerdir. Anketi cevaplayanların yaklaşık %37'si kadın yöneticilerden oluşmaktadır. Ankete katılan yöneticilerin yaş ortalaması ise 37'dir. Bu kurumların 18'i kamu kesimi, 36'sı özel kesim ve 6 tanesi sivil toplum örgütlerinden oluşmaktadır. Örneklemin demografik durumundaki yaş, kurumda ve bulunduğu pozisyonda çalışma süresini (yıl) Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7: Örneklemin Demografik Durumu

	Ortalama	Standart Sapma	En Küçük Değer	En Büyük Değer
Yaş	36.8	7.98	22	56
Kurumda çalışma süresi (yıl)	11.7	8.36	1	41
Bulunduğu pozisyonda çalışma süresi (yıl)	6.4	7.26	1	41

Örnekleme dâhil olan kurumların büyüklüğü, bünyesinde çalışan personel sayısı ile orantılıdır. Kurumların büyüklüğü hakkında bilgi sağlayan “kurumunuzda kaç personel çalışmaktadır” sorusu, Tablo 8'de özetlenmiştir.

Tablo 8: Kurumda çalışan personel sayısı

Kurumda çalışan kişi aralığı	Kurum Sayısı	Yüzdeler değeri
1-10 kişi	18	30,0
11-25 kişi	9	15,0
26-50 kişi	11	18,3
51-100 kişi	7	11,7
100 ve daha fazla	15	25,0
Toplam	60	100,0

4.2. Yorumlayıcı İstatistik

Araştırmada kurum yapısının (mekaniklik/organiklik), cam tavan üzerinde etkisine çoklu regresyon analizi ile bakılmıştır. Bu bağlamda çoklu regresyon analizinin aşamalı (stepwise) metodu kullanılmıştır. Bu metot regresyon modeline girilen kontrol değişkenlerin model için en uygun olanlarını seçip diğerlerini elemesi için kullanılmıştır. Bu bağlamda analizin birinci kümesinde kontrol değişkenler, ikinci kümede ise bağımsız değişken olan kurum yapısı değişkeni dâhil edilerek hiyerarşik regresyon analizi uygulanmıştır.

Yapılan analiz sonucunda regresyon modeli özeti (Tablo 9), ANOVA istatistiği özeti (Tablo 10) ve model katsayılarının dökümü (Tablo 11) aşağıdaki şekilde bulunmuştur:

Tablo 9: Regresyon Modeli Özeti

Model		R	R -kare	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimension0	1	0.273 ^a	0.074	0.058	0.78769
	2	0.337 ^b	0.114	0.083	0.77745

a. Açıklayıcı değişken: Cinsiyet

b. Açıklayıcı değişken: Cinsiyet, Kurum Yapısı

Tablo 10: ANOVA İstatistiği Özeti

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.891	1	2.891	4.659	0.035 ^a
	Residual	35.986	58	0.620		
	Total	38.877	59			
2	Regression	4.425	2	2.212	3.660	0.032 ^b
	Residual	34.453	57	0.604		
	Total	38.877	59			

a. Açıklayıcı Değişken: Cinsiyet

b. Açıklayıcı Değişken: Cinsiyet, Kurum Yapısı

c. Bağımlı Değişken: Cam Tavan

Tablo 11: Regresyon Modelinin Katsayıları Dökümü

Model	B	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize katsayılar	T	Anl.
		St. Saptma	Beta			
1	(Sabit)	2.774	0.128		21.707	0.000
	Cinsiyet	-0.456	0.211	-0.273	-2.159	0.035
2	(Sabit)	2.315	0.314		7.364	0.000
	Cinsiyet	-0.501	0.210	-0.300	-2.384	0.020
	Kurum Yapısı	0.209	0.131	0.200	1.593	0.117

a. Bağımlı Değişken: Cam Tavan

a. Bağımlı Değişken: Cam Tavan

Zikredilen aşamalı hiyerarşik çoklu regresyon analizine göre iki farklı model ortaya çıkmıştır. Sonuç model olan ikinci modele bakıldığında modelin anlamlılığını gösteren ANOVA istatistiğindeki F değerinin anlamlılık değeri 0.05 'in altında 0.032 olarak bulunmuştur (Tablo 10). Bu bağlamda tek kontrol değişkeni olan cinsiyet ve bağımsız değişken olan kurum yapısından oluşan iki değişkenli modelin istatistiksel açıdan anlamlı olduğu görülmüştür. Regresyon modelinin özetine baktığımızda (Tablo 9), model kurumlarda cam tavan olgusunun %11'ni açıklamaktadır ($R^2 = 0.114$). Son olarak modeli oluşturan değişkenlerin katsayılarına ve ilgili t istatistiğinin anlamlılığına bakıldığında (Tablo 11), cinsiyet değişkeninin istatistiksel açıdan anlamlı ($p < 0.05$), kurum yapısı değişkeninin ise istatistiksel açıdan anlamsız ($p > 0.05$) bir katsayısına sahip olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, genel anlamda regresyon modelinin kendisi anlamlı ve cam tavan olgusunun %11'ni açıklarken, kurum yapısı değişkeninin kendisinin cam tavan olgusu üzerinde bir etkisi bulunmamıştır.

5. TARTIŞMA

Bu araştırma, kurum yapısının cam tavan olgusu üzerinde etkisinin olup olmadığını Türkiye'nin Ege Bölgesinden seçilen bir örneklem üzerinde analiz etmiştir. Cam tavan olgusu, iş yaşamında görünmeyen sebeplerden ötürü kadın çalışanların terfi, ücret, karara katılma, yetkilendirilme şeklindeki ayrımcılıkları göstermektedir. Cam tavanın ortaya çıkmasında rol oynayan birçok etmen vardır. Kraliçe arı sendromu, öğrenilmiş çaresizlik, kadına yönelik toplumsal algı. Cam tavan sendromunun kadın çalışanlar üzerindeki etkisini azaltmaya yönelik iş yaşamında ve akademik alanda birçok çalışmalar bulunmaktadır.

Çalışma saatlerindeki esneklikler, iş tanımlamalarının yeniden düzenlenmesi ve kariyer ilerlemesine yönelik pozitif ayrımcılık cam tavan sendromunun etkisini kırmaktadır. Araştırma, cam tavan sendromunun örgüt yapısı arasındaki ilişkiyi değerlendirmiştir. Örgütlenmede iki ana kutupta mekaniklik ve organiklik yer almaktadır. Bu bağlamda mekaniklik, iş tanımlamalarının ayrıntılı olarak yapıldığı, karar mercisinin üst tabakada toplandığı ve oldukça sivri bir hiyerarşik yapılanma şekli gösterirken; organik yapı, yüzeysel iş tanımlamaları yaparak merkezileşmeden uzak bir karar alma yöntemi ile basık bir hiyerarşik yapı sergilemektedir.

Kurum yapısı ile kontrol değişkenler olan demografik değişkenlerin cam tavan üzerinde ilişki analizi yapılmıştır. Yapılan araştırmalara göre, cam tavan olgusunun ortaya çıkmasında kurum yapısının etkili rol oynamadığı görülmüştür. Fakat kontrol değişken olarak cinsiyetin çoklu regresyon analizi sonucu cam tavan üzerinde ilişkisinin olduğu görülmüştür.

Analize dâhil edilen cinsiyet faktörünün, cam tavan etkisi üzerinde ters yönde bir ilişkisi saptanmıştır. Kadın yöneticilere göre cam tavan sendromunun kurumlarında etkisi azdır. Kadınlara yönelik kariyer engeli olarak tanımlanan cam tavan sendromunun kadın yöneticiler açısından engel olmadığı görüşü ilginç bulunmuştur.

Aynı zamanda kadınların, cam tavan etkisini azalttığına yönelik bulgular elde edilmiştir. Bu durumun altında yatan sebepler irdelendiğinde, kadın yöneticilerin ankete katılırken pozisyonlarının riske gireceği veya bulunduğu kuruma yönelik olumsuz algı oluşturacağı düşüncesi sonucu böyle bir ilişki ortaya çıktığı düşünülmektedir. Bunun yanında analizde, kraliçe arı sendromunun var olması sonucu böyle bir durumun ortaya çıkmış olabileceği düşünülmektedir.

Anketin "Sizce cinsiyete dayalı ayrımcılık nasıl engellenir veya ortadan kaldırılabilir?" açık uçlu sorusuna yönelik cevaplar cinsiyet ve yaş değişkenleri üzerinde gruplandırılarak incelendiğinde cam tavanı kırmaya yönelik farklı ilkeler üzerinde vurgu yapılmıştır. 78 kurum üzerinde yapılan anketten 50 kurum temsilcisi açık uçlu soruya cevap vermiştir. Örneklem yaş ortalaması 37 olduğu için ortalamanın altında kalan anketler genç yönetici olarak ele alınmıştır. Buna göre, yöneticiler tarafından, cam tavanı kırmaya yönelik yapılan yorumlardan en sık ifade edileni eğitim olmuştur. Bunun yanında genç kadın yöneticiler, kadın çalışanların özgüveni ve üst yönetimin objektif bakış açısı ile ayrımcılığın ortadan kalkacağını belirtmiştir. Yetişkin kadın yöneticiler ise aileden başlayan eğitimin önemini vurgulamış ve pozitif ayrımcılığın kadın yöneticiler için bir ihtiyaç olduğunu belirtmiştir. Genç erkek yöneticiler ise, performans ölçümündeki kıstasların etkin olarak belirlenmesi ile ayrımcılığın önlenebileceğini söylerken yetişkin erkek yöneticiler ise kadın çalışanları doğru işlerde istihdam edilmesi ve yetki verilmesi ile sağlanacağını ifade etmişlerdir.

Bu araştırmanın bulguları, kadın yöneticilerin cam tavan etkisi üzerinde azaltıcı bir ilişkisi tanımlanmış fakat kurum yapısının cam tavan etkisi üzerinde ilişkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu sebeple bulgular araştırma hipotezi olan "Kurum yapısının cam tavan sendromu üzerinde etkisi vardır" hipotezi desteklenememiştir.

Araştırmanın birkaç kısıtlaması bulunmaktadır. Bu araştırmanın bir kısıtlaması, popülasyonunun büyüklüğü ve anket sayısının düşük kalmasıdır. Kurum yapısı ile cam tavan olgusu arasındaki ilişkiyi analiz eden bu çalışmada,

kurumların yönetici pozisyonunda bulunan kişilere ulaşmada zaman bir engeldir. Ayrıca, yönetim kademesinde, kurumun örgütlenme yapısına vâkıf kişiler ile anket yapıldığı için, kadınların erkek çalışanlar kadar ankete dâhil olmadığı görülmektedir.

Cam tavan olgusu ile kurumların yapısı arasında ilişkinin olup olmadığına yönelik bir araştırmada, örneklem içerisindeki kurumlar ne kadar çok farklı sektörlerden seçilirse o kadar örgütlenme karakterini belirginleştirecek ve cam tavan ile ilişkisini ortaya koyacaktır. Bu nedenle böyle bir çalışma daha geniş bölgeye, uzun araştırma sürecine ve yüksek maliyete ihtiyaç duymaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu araştırmada örgütlerin yapılanmaları, kadın çalışanların yoğun bir şekilde orta kademe de yer alması ve üst kademe yi sınırlı olarak temsil etmesi durumunu gösteren cam tavan olgusu üzerinde etkisinin olup olmadığını araştırmak amacı ile çalışmaya başlanılmıştır. Araştırmada, kavramsal olarak cam tavan olgusu ve örgüt yapısı üzerine geniş literatür çalışması yapılmıştır. Cam tavanın ortaya çıkış nedeni, kadınlar üzerindeki etkileri ve cam tavanı aşmaya yönelik akademik alanda yapılan çalışmalar irdelenmiştir.

Kadınlara yönelik negatif ayrımcılığı ilk olarak Hymowitz ve Schelhardt, 1986 yılında Wall Street Journal dergisinde cam tavan olarak isimlendirmiş ve bu alanda akademik çalışmaların popülerleşmesine sebep olmuştur. Kurumların yapılanması üzerinde etkili olan iletişim, davranış kalıpları ve yönetimin yanında cam tavan olgusu üzerinde de etkisinin olup olmadığı araştırılmıştır.

Etrafıca yapılan literatür taraması sonrası, araştırma analizi için anket soruları hazır hale getirilmiştir. Anket soruları örgütlerin yapılanmalarına göre kadın çalışanlar açısından cam tavan olup olmadığını tespit etmeye yönelik hazırlanmıştır. Farklı sektörlerdeki kurumlar üzerinde anket uygulanmıştır.

Anket yöntemi ile analiz edilen çalışma mekaniklik ve organiklik gösteren kurumlar üzerinde cam tavan etkisini analiz ettiği için farklı sektörlerdeki kurumlar ile anket yapılmıştır. Bu şekilde 81 kurum ile yapılan anketin 60 tanesi analize dâhil edilmiştir. Kurumlarında kadın çalışan olmayan ve anketin cevaplama oranı düşük olan veriler indirgenmiş ve güvenilirliği orta ve yüksek derecedeki veriler ile analiz yapılmıştır. Yapılan analiz sonucu, kurumların yapılanmasının cam tavan olgusu üzerinde bir ilişkisinin olmadığı saptanmıştır. Fakat kadın yöneticilerin değerlendirmeleri cam tavan üzerinde etkindir. Bu bağlamda, kadın yöneticilerin cam tavan olgusunun varlığına yönelik tespitleri olgunun daha az olduğunu göstermektedir. Kadın yöneticilerin cam tavan olgusuna yönelik bakış açıları, araştırılmayı bekleyen önemli bir faktördür.

Sonuç olarak, iş yaşamındaki kadınlar üzerinde birçok görünmez engeller vardır. Görünmez engel olarak nitelenen cam tavan olgusunun nedenleri arasında kurumların örgütlenme faktörünün olup olmadığı araştırılmıştır. Bu araştırmada cam tavan ile kurumların örgütlenmesi arasında bir ilişki bulunamamıştır.

KAYNAKÇA

1. Anafarta, N., Sarvan, F., ve Yapıcı, N. (2008). Konaklama İşletmelerinde Kadın Yöneticilerin Cam Tavan Algısı: Antalya İlinde Bir Araştırma. Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi (15), s. 111-137.
2. Balcı, A. (2002). Örgütsel Gelişme Kuram ve Uygulamaları. Ankara: Pegem Yayıncılık
3. Bardakçı, A. (2004). Kitleleşme Birleştirme Ve Uygulama Yöntemleri. Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (8), s. 1-17.
4. Bedük, A. (2005). Türkiye'de Çalışan Kadın ve Kadın Girişimciliği. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 3 (12), 106-117.
5. Berman, M. (1994). Katı Olan Her Şey buharlaşıyor. (Ü. Altuğ, & B. Peker, Çev.) İstanbul: İletişim Yayınları.
6. Beşler, S., ve Oruç, İ. (2010). Türkiye'de Yazılı ve Basında Kadın Yöneticiler. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 10 (1), s. 17-38.
7. Blau, F. D., and Ferber, M. A. (1986). The Economics of Women, Men and Work. New Jersey: Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
8. Burns, T., and Stalker, G. M. (1961). The Management of Innovation. Chicago: Quadrangle Books.
9. Carnes, W. J., and Kelley, N. R. (2011). The Effects the Glass Ceiling on Women in the Workforce: Where are

They and Where are They Going? Review of Management Innovation & Creativity , 4 (10), s. 70-79.

10. Çolak, Ö. F. (2003). Yeni Sanayileşen Bölgelerde Kadın İşgücü. İstihdam, Kadın İşgücü ve Yeni İş Kanunu Semineri. Muğla: TİSK ve Muğla Üniversitesi İİBF.
11. Demir, H. ve Okan, T. (2009) Teknoloji, Örgüt Yapısı ve Performans Arasındaki İlişkiler Üzerine Bir Araştırma. Doğu Üniversitesi Dergisi, 10 (1), 57-72.
12. Eagly, A. H., and Carli, L. L. (2007). Women and the Labyrinth of Leadership. Harvard Business Review , 63-71.
13. Ghani, K. A., Jayabalan, V. and Sugumar, M. (2002). Impact of Advanced Manufacturing Technology on Organizational Structure. The Journal of Technology Management Research (13), 157-175
14. Gül, H., ve Oktay, E. (2009). Türkiye ve Dünyada kadınların Çalışma Hayatında Yaşadıkları Cam Tavan Algıları Üzerine Kavramsal Bir Çalışma. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 12 (18), s. 421-436.
15. Hausmann, R., Tyson, L. D., Belchouche, Y. and Zahidi, S. (2012). The Global Gender Gap Index. The Global Gender Gap Report.
16. Hymowitz, C., and Schelhardt, T. D. (1986, Mart 24). The Glass Ceiling: Why Women Can't Seem to Break The Invisible Barrier That Blocks Them From The Top Jobs. Wall Street Journal .
17. ILO. (2012). Global Employment Trends for Women. Geneva: International Labour Organization.
18. Ludwig, R. (2011, Aralık 4). Today Relationships. Mart 24, 2013 tarihinde [www.today.com: http://www.today.com/id/42549761/ns/today-relationships/t/bad-female-boss-she-may-have-queen-bee-syndrome/#.UU9hOBwaMvw](http://www.today.com/id/42549761/ns/today-relationships/t/bad-female-boss-she-may-have-queen-bee-syndrome/#.UU9hOBwaMvw) adresinden alındı
19. Örucü, E., Kılıç, T., ve Kılıç, R. (2007). Kadınların Üst Düzey Yönetici Pozisyonlarına Yükselmelerindeki Engel:Balıkesir İli Örneği. Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 14 (2), s. 117-135.
20. Powell, G. N., and Butterfield, D. A. (1994, Şubat). Investing the "Glass Ceiling" Phenomenon: An Empirical Study Actual Promotions to Top Management. The Academy of Management Journal, 37 (1), s. 68-86.
21. Ragins, B. R., Townsend, B., and Mattis, M. (1998). Gender Gap in the Executive Suite: CEOs and Female Executives Report on Breaking the Glass Ceiling. Academy of Management Executive, 12 (1), 28-42.
22. Sekman, M. (2006). Her Şey Seninle Başlar. İstanbul: Alfa Yayınları.
23. Smith, A. (1999). The Wealth of Nations. England.
24. Şimşek, M. Ş., ve Çelik, A. (2011). Yönetim ve Organizasyon. Konya: Eğitim Kitabevi.
25. Teker, E. (1993). İşletme Yönetimi ve Organizasyonu. İzmir: Neşa Yayıncılık Ltd. Şti.
26. The Federal Glass Ceiling Commission. (1996). Good for Business: Making Use of the Nation's Human Capital. Washington.
27. Tortop, N., İşbir, E. G., ve Aykaç, B. (1999). Yönetim Bilimi. Ankara: Yargı Yayınevi.
28. Türkiye İstatistik Enstitüsü. (2011). İstatistiklerle Kadın. Ocak 29, 2013 tarihinde Türkiye İstatistik Enstitüsü Web Sitesi: <http://www.tuik.gov.tr> adresinden alındı.
29. UNDAW. (2009). World Survey on the Role of Women in Development: Women's Control Over Economic Resources and Access to Financial Including Microfinance. New York.
30. Uzunçarşılı, Ü., ve Soydaş, A. U. (2007). Farklılıkların Yönetimi ve Ayrımcılığı: İş Dünyasında Kadın Olmak. B. ed: Dereli içinde, İşgücündeki Farklılıkların Yönetimi (s. 59-106). İstanbul: İstanbul Beta Yayınları.
31. Ülgen, H., ve Mirze, S. K. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim. İstanbul: Literatür yayıncılık
32. Yamagata, H., Yeh, K. S., and Stewman, S. (1997). Sex Segregation and Glass Ceiling: a Comparative Statics Model of Women's Career Opportunities in the Federal Government over a Quarter



KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN TÜRKİYE'YE SAĞLAYACAĞI KATKILAR VE İŞLEVSELLİĞİ ÜZERİNE TARTIŞMALAR

DISCUSSIONS ON THE FUNCTIONALITY OF THE INSTITUTION OF PUBLIC SUPERVISORY AND THE CONTRIBUTIONS TO TURKEY

Konur Alp DEMİR

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

ÖZET

Kamu Denetçiliği Kurumu 2012 yılında 6328 sayılı Kanun ile kurulmuştur. Kurum idare ile vatandaş arasında meydana gelen olumsuzlukları düzeltmek amacıyla denetimlerde bulunmaktadır. Yargı dışı bir denetim organı olan Kamu Denetçiliği Kurumu idare karşısında vatandaşı koruyacak, aynı zamanda kamu yönetimi sistemimizin temel sorunlarının çözülebilmesi konusunda önerilerde bulunarak daha iyi bir yönetim anlayışının getirilmesine katkı sağlayacaktır.

Çalışmanın amacı, Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Türk kamu yönetimi sistemine sağlayacağı katkıların ve Kurumun işlevselliğinin araştırılmasıdır. Bu kapsamda Kurumun tarihsel gelişim süreci, Türkiye'de kurulma çalışmaları, Kurum hakkında yapılan tartışmalar, Türk kamu yönetimi sistemine kazandırabilecekleri ve Kurum'un işlevselliğinin artırılması konusunda yapılabilecekler literatür taraması yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Bu analiz sonucunda Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Türk kamu yönetimi sistemi içerisindeki konumu tespit edilmeye ve geliştirilebilir yönleri vurgulanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Yönetimi, Ombudsman, Kamu Denetçisi, Kamu Denetçiliği Kurumu, 6328 Sayılı Kanun.

ABSTRACT

The Institution of Public Supervisory with 6328 number of law was enacted in 2012. The main aim of The Institution of Public Supervisory is to supervise the government on behalf of the citizens in order to improve the relationships between government and citizens. The Institution of Public Supervisory, as a supervisory institution, is out of the system of the law courts which will protect the citizens towards the maladministration of the government. It is going to, also, contribute to better governance by proposing how will be solved the main problems of the Turkish public administration system.

The aim of this study is to investigate the contributions of The Institution of Public Supervisory to the Turkish public administration system and the functionality of it. In this context, the institution has been analyzed by using literature survey about the historical development process of the institution, exercising to establish in Turkey, debates about the institution, the advantages of the institution, which will be able to save to Turkey about administration, and what will be done about how to increase the successes. As the result of this analyze, it has been emphasized that improvable aspects and to confirm the position of The Institution of Public Supervisory in the Turkish public administration system.

Key Words: Public Administration, Ombudsman, Public Supervisor, The Institution of Public Supervisory, Law Number 6328.

1. GİRİŞ

Demokrasi ile yönetilen ülkelerde idarenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin denetlenmesi bir zorunluluktur. Bu alanda görev yapan birçok kurumun varlığının yanında bu kurumların etkinlikleri sorgulanabilmektedir. İdareyi denetleyecek olan kurumların merkezi yönetimin hiyerarşisi içerisinde yer almaları bu kurumlardan beklenen faydaları azaltmaktadır. Dolayısıyla bir denetim kurumunun en önemli özelliği bağımsız olmasıdır. Ancak bu şekilde etkili ve verimli bir denetim gerçekleştirilebilecektir. Denetim kurumlarının bağımsızlığı sorunu işlevsellik tartışmalarını da beraberinden getirmektedir. Aynı zamanda vatandaşların idarenin gerçekleştirmiş olduğu işlemler sonucunda mağdur olmamaları ve güçlü bir otoritenin karşısında haklarını basit ve masrafsız bir şekilde arayabilmeleri (Köse, 1999: 62-71; Eren, 2000: 83) ihtiyacı denetim kurumlarının yeniden gözden geçirilmesi gerekliliğini doğurmuştur.

Bu ihtiyaçlardan dolayı ülkeler idareyi basit, masrafsız, etkili, verimli ve esnek yöntemlerle denetleyebilecek kurumlara yönelmişlerdir. Böyle bir kurum 18. yüzyıldan itibaren İsveç'te faaliyet gösteren Ombudsmanlık Kurumu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kurum demokratik ülkelerin hukuk sistemlerini güçlendirmesi ve insan hakları alanında etkili sonuçları elde etmesi ile tüm dünyanın dikkatini üzerine çekmiştir (Temizel, 1997: 764).

Ülke uygulamaları incelendiğinde ombudsmanlık genel olarak yasama organı tarafından göreve getirilen, görev süresi boyunca tam bir bağımsızlık içerisinde çalışan, kamu kurumlarının ve personellerinin hukuk kuralları içerisinde hareket etmesini sağlamak amacıyla sürekli denetimlerde bulunan ve vatandaşların idare hakkında yaptıkları şikâyetleri kabul eden bir kurumdur (Sanal, 2002: 38).

Kamu bürokrasinin günden güne büyümesi, vatandaşlara etkili ve verimli bir biçimde hizmet sunulamaması sorununu beraberinde getirmektedir. Kamu yönetiminde yönetilen konumunda bulunan vatandaşların istek ve şikâyetlerini dikkate alan, sorunların üzerini örtmeyen, aksine var olan sorunların ortadan kaldırılması için çaba harcayan kurumların oluşturulması amacıyla geçmişte olduğu gibi günümüzde de uğraş verilmektedir. İdarenin denetlenmesinin zorunlu bir ihtiyaç haline geldiği dönemlerde ortaya çıkan ve "Ombudsman" olarak adlandırılan bu kurum güçlendirilmiş yetkilerle donatılmıştır. Kurumun temel amacı bağımsız, etkili ve verimli bir biçimde çalışarak vatandaşı idare karşısında korumaktır (Gölönü, 1997: 3).

Kamu hizmetlerinin sayısının artması sonucu bu hizmetler üzerinde yapılan yargı denetiminin yanında bağımsız denetim organlarının da incelemelerde bulunması ihtiyacı doğmuştur. Yargı organı dışında bağımsız bir biçimde görev yapabilecek kurumlar arasında tüm dünyada uygulanan ombudsmanlık kurumu gerçekleştirmiş olduğu başarılı çalışmaları ile adını duyurmayı başarmıştır (Kahraman, 2011: 356).

İdare, kamu hizmetlerini yerine getirirken hukuk kuralları içerisinde faaliyet göstermektedir. Ancak, idare tarafından vatandaşa hizmet sunulurken kamu personelinin bilgisizlik, ihmalkârlık veya kasıtlı olarak gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerinden dolayı bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla, idarenin hukuk kuralları içerisinde görev yapmasını sağlamak, güncel durumunu tespit etmek ve kamu yönetiminin sorunlu alanlarını tespit etmek amacıyla hem hukukilik hem de yerindelik denetimleri yapılmaktadır (Eren, 2000: 79).

Hukuk devletinin görevleri arasında yer alan vatandaşların devletin gücü ve uygulamaları karşısında korunması ve kişisel hakların ve özgürlüklerin engellenmesinin önüne geçilmesi amacıyla gerçekleştirilen faaliyetler günümüzde genişleyerek devam etmektedir. Tarihi köken itibarıyla ve genel bir ifadeyle "ombudsman" olarak adlandırılan kurum tüm dünyada vatandaşı kötü yönetime karşı korumak amacıyla kurulmuştur. Uygulandığı her ülkenin siyasi ve sosyal yapısına göre Kamu Denetçisi, Medyatör, Arabulucu, Halk Koruyucusu, Parlamento Savunma Delegatesi, Parlamento Komiseri, Vekil, Delege, Avukat gibi isimler altında görev yapmaktadır. Ülkemizde ombudsman terimi yerine Türkçeye daha uygun ve Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından da kabul edilmiş olan "Kamu Denetçisi" kavramı kullanılmaktadır. Bu sebepten dolayı çalışmamızda "Kamu Denetçisi" ve "Kamu Denetçiliği Kurumu" ifadelerinin kullanılması tercih edilmiştir. Bununla birlikte orijinal adı gerekli yerlerde parantez içerisinde belirtilerek kavram bütünlüğünün sağlanması (Abdioğlu, 2007: 81; Özden, 2010: 25-26) ve kavramlardan kaynaklanan farklılıklardan dolayı dünya uygulamalarında kurumların değişik fonksiyonlarının olduğu inancı oluşturulmamaya çalışılmıştır. Kurumun tarihine değinilirken orijinal adına sadık kalınmaya özen gösterilmiştir.

Bu çalışmanın amacı 2012 yılında 6328 sayılı Kanun ile kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu'nun ülkemize sağlayabileceği katkıları ortaya koymaktır. Kamu Denetçiliği Kurumu hem vatandaşı daha adil bir ortamda yaşatmak hem de kamu yönetiminin olması gereken saygınlığını korumak amacıyla çift yönlü görev yapacaktır. Kurum görevine başlamakla birlikte vatandaşların aklında "acaba?" sorusu dolaşıyorsa ve kuruma kuşkuyla bakılıyorsa kurumdan beklenen fayda sağlanamayacaktır. Vatandaşların akıllarındaki bu soru giderilmediği takdirde Kamu Denetçiliği Kurumu işleme-

yen bir kurum olarak kalacak ve ilerleyen zamanlarda ortadan kaldırılabilme olasılığı ile karşılaşabilecektir. Bununla birlikte bu çalışmada sadece vatandaşların kuşkularının giderilmesi temel amaç olarak benimsenmemiştir. Kurumun kamu personelleri açısından da önemi vurgulanmıştır. Bu sayede kamu personelleri görevlerini yerine getirirken Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kendilerine sağlayabileceği katkıların yanında kurumun caydırıcılık etkisi de vurgulanmış ve cevap bekleyen "acaba?" sorusunun giderilmesi için çalışılmıştır. Bu soru tam olarak zihinlerden silinmeden kurumdan beklenen faydaların sağlanmasını düşünmek yanılgıya sebep olabilecektir.

Bu kapsamda çalışmada ilk olarak Kamu Denetçiliği Kurumu'nun dünyadaki ve Türkiye'deki gelişimi özetlenmiştir. Ardından Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Türk kamu yönetimine sağlayacağı katkılar literatür taraması yönteminde yararlanılarak ortaya konulmuştur.

Son olarak araştırma kapsamında elde edilen bulgular değerlendirilerek Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Türk kamu yönetimine katkıları ve işlevselliğinin artırılması konularında bir kısım önerilerde bulunularak çalışma tamamlanmıştır.

2. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU VE TARİHİ GELİŞİMİ

Ombudsmanlık Kurumu uygulandığı ülkenin yönetim sistemi başta olmak üzere hukuki, sosyal ve kültürel yapısı gibi çok farklı unsurlardan etkilenebilmektedir. Aynı zamanda kurumun yasal veya anayasal güvencelere bağlı olarak uygulamaya başlatılmasından dolayı kesin bir tanımının yapılması oldukça güçtür. Ombudsmanlık Kurumu için yapılan tanımlamaların büyük çoğunluğu ombudsmanın sahip olduğu özelliklerinden yola çıkılarak yapılmıştır (Erhürman, 1998: 88).

Ombudsmanın inceleme alanı idarenin kendisidir. İdare tarafından gerçekleştirilen eylemler ve işlemler ombudsmanın araştırma yapma konuları içerisine girmektedir. Ombudsman gerçek kişiler arasında meydana gelen sorunlarla ilgilenmemekte ve yürütmeden bağımsız bir biçimde faaliyet göstermektedir. Bu sayede mevcut denetim kurumlarından ayrılmakta ve yürütmenin hiyerarşisine dâhil olmadan incelemelerini gerçekleştirmektedir. Ombudsmanın bir diğer ayırt edici özelliği yargı organları gibi kesin hüküm verip bağlayıcı nitelikte kararlar al(ma)mamasıdır. Aksi takdirde ombudsmanın yargı organı niteliğine bürünmesi durumu söz konusu olabilecektir. Böyle bir niteliğe sahip kurumun ombudsmanlık kurumu olarak adlandırılması oldukça güç olacaktır. Ombudsmanlık kurumunun bu temel nitelikleri göz önüne alındığında ortaya çıkan en kısa tanımı şu şekilde yapılabilmektedir: Ombudsmanlık, idareyi tarafsız bir biçimde denetleyen bağımsız bir devlet kurumudur. Dolayısıyla ombudsman da bağımsız bir biçimde görev yapan ve gücünü yasama organından alan bir kamu görevlisidir. Bununla birlikte ombudsmanın daha kapsamlı bir tanımını yapmak gerekirse şu şekilde ifade edilebilir (Erhürman, 1998: 88-89).

Ombudsman, idarenin kamu hizmetlerini yerine getirirken gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler sonucunda mağdur olan vatandaşların şikâyetleri üzerine veya araştırmaları sonucunda kendisinin elde ettiği bilgiler çerçevesinde kendiliğinden harekete geçen, vatandaşların kötü yönetimden kaynaklanan mağduriyetlerinin giderilmesi için incelemelerde bulunan, bağlayıcı ve yaptırım niteliğine sahip olmayan kararlar alan, geniş bir araştırma yetkisine sahip olan, gücünü parlamentodan alan, güvenilir, bağımsız, tarafsız ve yasal bir devlet görevlisidir (Erhürman, 1998: 89; Avşar, 2007: 68). Sonuç itibarıyla ombudsmanın kamu kurumları ile vatandaş arasında arabulucu olarak görev yapmakta (Özden, 2010: 23) olduğu ifade edilebilmektedir.

Ombudsman kelimesi Türkçe bir kelime değildir. Resmi metinlerde, Kamu Denetçiliği Kanunu Tasarısı'nda ve 2010 yılı anayasa paketi değişikliğinde ombudsman kelimesi yerine Kamu Denetçisi terimi kullanılmıştır. Dolayısıyla, Türkiye uygulamasında kişi "Kamu Denetçisi" ve kurum da "Kamu Denetçiliği Kurumu" olarak ifade edilmektedir. Ombudsman İsveç diline ait olup "vekil" ve "temsilci" anlamlarına gelmektedir. Ombudsman tüm dünyada kabul edilmiş bir ifade olmakla birlikte uygulandığı ülkelerin sahip olduğu değişik hukuki ve siyasi yapılanmalarına göre farklı isimler altında faaliyet göstermektedir. Örneğin ombudsman, Fransa'da "Arabulucu", Kanada'da "Vatandaş Koruyucusu", İspanya'da "Halk Savunucusu", Portekiz'de "Adalet Temsilcisi", İngiltere'de "Yönetim İçin Halk Komiseri" ve İtalya'da "Sivil Haklar Savunucusu" olarak anılmaktadır. Türkiye'de ise "Kamu Denetçisi" olarak ifade edilmektedir (Özden, 2010: 24-26; Avşar, 2007: 65). Ombudsmanın dünya uygulamalarında farklı isimler altında faaliyet göstermesinin bir diğer nedeni de kurumun oluşturulmasına neden olan temel unsurlar ve faaliyetlerinin yoğunlaştığı alanın belirleyici rolüdür (Avşar, 2007: 65).

Tarihi boyunca farklı kültürlerde günümüzdeki ombudsmana benzer kurumların var olduğu bilinmektedir. Ancak modern anlamdaki ombudsman kurumunun köklerine 1809 yılında İsveç'te rastlanmaktadır (Reif, 2004: 4-5).

1697 yılında tahta çıkan İsveç Kralı XII. Şarl 1709 yılında Poltava'da Rusya ile yaptığı savaşı kaybetmesi üzerine Osmanlı Devleti'ne sığınmış ve 1709 ile 1714 yılları arasında Osmanlı topraklarında ikamet etmiştir. Ülkesinden uzakta olan Kral bu süre içerisinde ülkesinde karışıklıkların çıktığını ve idarecilerin halka eziyet yaptığı haberlerini alınca 1713 yılında kendisinin uzaktaki gölgesi olacak ve ülkedeki bozulmuş düzeni tekrardan sağlayacak olan bir kişiyi (Hogste Ombudsmannen) ataması ile ombudsmanın temellerini atmıştır. Kral ülkesine döndüğü zaman atamış olduğu görevlinin kendisinin yokluğunda halkın şikâyetlerini kabul edip çözüme kavuşturduğunu belgeleyen ve ülkede düzenin sağlanması adına yapmış olduğu çalışmaları ve çözüm yollarını içeren bir rapor kendisine sunulmuştur. Atamış olduğu kişinin çalışmalarından memnun kalan Kral geçici olarak atadığı görevliyi sürekli olarak görevlendirmiş ve ombudsman 1809 yılında İsveç Anayasası'na da girerek anayasal bir kurum haline gelmiştir. 1919 yılına kadar İsveç toprakları dışına çıkmayan ombudsmanlık kurumu 1919'da Finlandiya'da, 1955'de Danimarka'da, 1962'de Yeni Zelanda'da ve 1966'da da İngiltere'de kurulmuştur (Erhürman, 1998: 90; Altuğ, 2002: 54-55; Demir, 2012: 55-57; Reif, 2004: 5). Ombudsmanlık kurumunu kabul eden üçüncü ülke Norveç'te 1952 yılında ilk önce askeri alanda denetimlerde bulunacak olan bir askeri ombudsman kurulmuş, askeri ombudsmanın çalışmaları beğeni kazandıktan ve sorunları etkili bir biçimde çözüme kavuşturduğu görüldükten sonra 1962 yılında sivil alanda faaliyet gösterecek olan ombudsmanlık kurumu faaliyete başlamıştır (Altuğ, 2002: 55).

3. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN TÜRKİYE'DE KURULMA SÜRECİ

Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık Kurumu) İsveç kökenli olmasına rağmen özellikle 20. yüzyılın ortalarında güncel bir konu haline gelmiştir. Gelişmiş ülkeler bu kurumu vatandaşlarını daha güvenli bir geleceğe taşımak amacıyla kendi kamu yönetimi yapılarına dâhil etmişleridir. Kurum, bütün dünyaya hızla yayılması sürecinde popülerlik kazanmış, insan haklarına verilen önem ve demokraside yaşanan gelişmeler bu sürece önemli katkılarda bulunmuştur. Kurumun gerçekleştirmiş olduğu çalışmalar sonucunda kamu yönetiminin daha etkili ve verimli çalışması dikkatleri bu kurumun üzerine çekmiş ve vatandaşların kamu yönetimine olan güvenlerinde bir artış yaşandığı gözlenmiştir. Gelişmiş ülkelerde insan hakları ve demokrasi alanında yaşanan ilerlemeler diğer ülkelerde dikkatini çekmiştir. Günümüzde, ombudsmanlık kurumuna sahip olmayan Avrupa ülkesi hemen hemen yok gibidir (Özden, 2010: 26-31; Eryılmaz, 2012: 390; Demir, 2012: 165-166).

1982 Anayasası'nın hazırlanması sürecine katkı sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve Siyasal Bilgiler Fakültesi'nde görev yapan öğretim üyeleri "Gereğçeli Anayasa Önerisi" adlı bir çalışma hazırlamışlardır. Bu çalışmada vatandaşların idarenin gerçekleştirmiş olduğu eylemleri karşısında mağdur olmamaları ve haklarını idare karşısında en kolay yoldan arayabilme imkanlarının olması için Türkiye'de anayasal güvenceye kavuşturulmuş bir Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kurulması teklifi yer almıştır. Akademisyenlerin önerdiği bu teklif Millî Güvenlik Kurulu tarafından kabul edilmemiş, farklı bir yapılanma olarak Cumhurbaşkanı'na bağlı olarak Devlet Denetleme Kurulu'nun kurulması tercih edilmiştir (Saygın, 2008: 1049; Özden, 2010: 144-145; Yağmurlu, 2009: 95; Demir, 2012: 166-168).

1991 yılında yayımlanan Kamu Yönetimi Araştırma Projesi'nde (KAYA) Türkiye'de mevcut bulunan denetleme organlarının eksiklikleri gündeme taşınmış ve özellikle Devlet Denetleme Kurulu'nun ombudsman kurumu haline getirilmesi için önerilerde bulunulmuştur (Kılavuz, Yılmaz ve İzci, 2003: 63; Yağmurlu, 2009: 95).

İlerleyen süreç içerisinde Yedinci Kalkınma Planı'nda (1996-2000) öngörüldüğü üzere Türkiye'de bir Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kurulması yönünde fikir birliğine varılmıştır. Ardından 55. Hükümet tarafından Kurum'un kurulması için çalışmalara başlamıştır. 57. Hükümet döneminde 14.09.2000 tarihli bir kanun tasarısı gündeme gelmiş, ancak tasarının kadük olmasından dolayı Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kurulma süreci uzamıştır. 15.07.2004 tarih ve 5227 sayılı "Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri Ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun" ile Türkiye'de yerel yönetimler alanında faaliyet göstermesi öngörülen ve "Halk Denetçisi" adı verilen bir yerel yönetim ombudsmanının kurulması yönünde bir girişim olmuştur. Ancak 5227 sayılı Kanun, Cumhurbaşkanı tarafından yayımlanması uygun bulunmayarak geri gönderilmiştir. Bu girişime ek olarak hükümet Adalet Bakanlığı'nın da desteği ile Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Türkiye'de de kurulması için gerekli olan yasal düzenlemeleri yapmıştır. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kurulması yönünde hazırlanan 15.06.2006 tarih ve 5521 sayılı "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu" mecliste görüşülerek kabul edilmiştir. Ancak bu kanun dönemim Cumhurbaşkanı Ahmet Nejdet Sezer tarafından birkez daha görüşülmesi amacıyla meclise geri gönderilmiştir. Cumhurbaşkanı tarafından meclise iade edilen kanun tekrar görüşülerek aynı şekilde, ancak bu sefer 28.09.2006 tarih ve 5548 sayı numarası ile kabul edilmiştir. Bunun üzerine Kanun Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmış, fakat Kanun'un iptal edilmesi için Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulmuş-

tur. Anayasa Mahkemesi başvuruyu değerlendirdikten sonra Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kuvvetler ayrılığı ilkesine ters düşeceği ve Kurum'un idarenin hiyerarşisi dışında yer alacağından dolayı idarenin bütünlüğü ilkesine zarar vereceği gerekçesi ile kanunu iptal etmiştir (Aydın, 2007: 161-166; Özden, 2010: 163; Saygın, 2008:1047; Şengül, 2007: 136; Yağmurlu, 2009: 99; Demir, 2012: 166-168; Özbudun, Kamu Denetçiliği ve Anayasa Mahkemesi, 22.02.2014). Ancak Kurum'un doğrudan TBMM'ne bağlı olarak kurulduktan sonra idareyi TBMM adına denetleyecek olması Anayasa'nın 123. maddesinde düzenlenen idarenin bütünlüğü ilkesine zarar verebileceği anlamına geldiği ifade edilemez (Özbudun, Kamu Denetçiliği ve Anayasa Mahkemesi, 22.02.2014).

İptal edilen 5548 sayılı Kanun ile günümüzde yürürlükte bulunan 6328 sayılı Kanun temel olarak benzeşmektedir. Diğer bir ifadeyle 6328 sayılı Kanun, 5548 sayılı Kanun'un çoğu hükümlerini taşımaktadır. Bununla birlikte iki Kanun arasında bazı farklılıklar da bulunmaktadır. 5548 sayılı Kanun'da 10 kişi olan denetçi sayısı 6328 sayılı Kanun'da 5 kişi olarak düzenlenmiştir. 5548 sayılı Kanun'da Kuruma yabancı kişilerin başvuru yapabilmesinin karşılıklılık esasına göre kabul edileceği belirtilmişken, mevcut Kanun'da böyle bir düzenleme yer almamakla birlikte yabancılar tarafından yapılacak olan başvurulara pasaport numarasının dilekçede belirtilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla yabancı kişilerin de Kurum'a başvuru yapma haklarının olduğu ifade edilebilmektedir. 5548 sayılı Kanun'da devlet sırrı ve ticari sır niteliği taşıyan bilgi ve belgeler gerekçesinin belirtilmesi şartı ile Kamu Denetçisi'ne verilmeyebileceği hükümü yer almaktadır. Mevcut Kanun'da bu hüküm korunmakla birlikte Kamu Denetçisi'ne ilgili bilgi ve belgeleri yerinde inceleme imkanı tanınmıştır. (Aktel ve diğ., 2013: 28-29; 5548 Sayılı Kanun, 22.02.2014; 6328 Sayılı Kanun, 22.02.2014).

26 maddelik Anayasa değişikliği için 12 Eylül 2010 tarihinde halk oylamasına gidilmesi sonucunda vatandaşların %58'i tarafından kabul edilen Anayasal değişiklikler kapsamında 1982 Anayasası'nın 74. maddesinde de güncellemeler yapılmıştır. İlk önce 74. maddenin "VII. Dilekçe hakkı" olan kenar başlığı "VII. Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı" olarak değiştirilmiştir. Bununla birlikte her vatandaş bilgi edinme ve Kamu Denetçisine başvurma hakkına kavuşmuştur. Aynı maddede yapılan bir diğer düzenleme sonucunda idarenin işleyiş düzeni ile ilgili şikayetlerin yapılabileceği Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kurulması kesinleşmiştir. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun TBMM'ne bağlı olarak çalışacağı, başvuruda bulunan aday adayları arasından Komisyon tarafından üç aday seçilerek TBMM Başkanlığı'na iletileceği ve Kamu Başdenetçisi'nin TBMM tarafından yapılan gizli oylama sonucunda göreve geleceği ifade edilmiştir (Fendoğlu, 2011: 5; 1982 Anayasası, 22.02.2014; Aktel ve diğ., 2013: 27-28; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 22.02.2014).

Kamu Denetçiliği Kurumu, 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6328 sayılı "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu" ile kurulmuştur (6328 Sayılı Kanun Bilgileri, 22.02.2014; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 22.02.2014).

4. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NA YÖNELİK TARTIŞMALAR

Genel anlamda Türkiye'de idarenin işleyiş sürecinde bir takım aksaklıkların olduğu kabul edilmektedir. Bununla birlikte idarenin yapılanması ve işleyiş süreci değiştirilmeli veya olduğundan daha iyi bir konuma getirilmelidir. Bu gereklilik vatandaşların "İdare"den şikâyetçi olmasından kaynaklanmaktadır (Yayla, 2012: 490).

Türkiye'de idareyi denetleyen çok sayıda kurum ve denetim yöntemi bulunmaktadır. Bunlar arasından önceliği idari yargı sistemi almaktadır. İdari yargı organları idarenin her türlü eylem ve işlemlerini denetlemektedir. Ancak idari yargı organları kendisine gelen başvuruları masrafsız, hızlı ve kolay bir biçimde çözüme kavuşturmak konusundaki kabiliyeti sınırlıdır. Bu sınırlılığa rağmen Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu'nun varlığı sorgulanabilmektedir (Akıncı, 1999: 357).

Türkiye'de bir idari yargı denetimi mevcuttur. Ancak Türkiye'de ki yargı sistemi ne kadar gelişmiş olursa olsun vatandaşların başvuru yapma aşamalarında belirli kurallar ve yöntemler vardır. Bu biçim kurallarına bağlı olarak çalışan yargı sistemi zaman almaktadır. Aynı zamanda idarenin haksız ve kanunlara aykırı olan işlemlerini kendiliğinden düzeltmek veya vatandaşların şikâyetlerini dikkate almak gibi alışkanlıklarının olduğunu söylemek oldukça zordur (Uler, 2012: 505).

Sadece yargı denetiminin varlığı yaşanan olumsuzlukları ortadan kaldırmaya yetmemektedir. Yargı denetiminin olduğu gibi diğer mevcut denetim kurumlarının da gerek işleyiş sürecinde gerekse yetkileri çerçevesinde birçok sorunu vardır. Kamu Denetçiliği Kurumu ise diğer denetim unsurlarının bir alternatifi olarak ortaya çıkmamıştır. Aksine onların dolduramadığı boşlukları doldurmak için görev yapmaktadır. Bürokrasinin katı ve zorlu yapısı gereği mevcut denetim kurumlarına başvuruların çok karmaşık olması eğitimli bir kişinin dahi nasıl ve nereye başvuru yapabileceği konusunda sıkıntılar yaşamasına sebep olmaktadır. Kamu Denetçiliği Kurumu

yaşanan olumsuzlukları düzeltmeye çalışacak ve diğer denetim kurumlarının açıklarını kapatacak bir biçimde faaliyet gösterecektir (Özden, 2010: 121).

İdare karşısında mağdur olan vatandaşların mağduriyetlerinin giderilmesi ve yaşanan sorunların bir daha meydana gelmemesi yönündeki alınan önlemler Türkiye’de çok fazla etkili ol(a)mamıştır. Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak idare karşısında vatandaşların mağdur olmaması için idarenin gerçekleştirmiş olduğu bütün işlem ve faaliyetler 1982 Anayasası’nın 125. maddesi ile güvence altına alınmıştır. Dolayısıyla, idare karşısında mağdur olan ve idari organlar tarafından haklarının ihlal edildiğini düşünen vatandaşlar yargı yoluna başvurmakta özgürdürler. Türkiye’de köklü bir idari yargı geçmişi olmasına rağmen vatandaş haklarının yargısal korunması aşamasında çeşitli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Ülkemizde vatandaş ile idare arasında yaşanan sorunların, özellikle insan hakları ihlali, yolsuzluk olayları ve yönetimin vatandaş göz ardı eden tutumu büyük bir sorun olarak durmaktadır. Aynı zamanda idare vatandaşlardan gelen şikâyetleri hızlı ve özenli bir biçimde kabul, değerlendirme ve hukuka uygun bir şekilde hızlıca çözüme kavuşturma aşamasında çoğu zaman yetersiz kalmıştır. İdari yargının kendisine gelen başvuruları yalnızca hukuka uygunluk yönünden değerlendirmesi ve yerinde denetimi yapmaması sonucu vatandaşların mağduriyeti söz konusu olabilmektedir. İdari davalarda iş yükünün fazla olması sebebiyle çoğu zaman sadece kâğıt üzerinden inceleme yapılması yaşanan olumsuzlukların ortaya çıkartılmasına yetmemektedir (Akıncı, 1999: 357-358; Şengül, 2007: 130-135).

Türkiye’de idarenin denetlenmesi konusunda yaşanan asıl sorun denetim kurumlarının yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, denetim kurumlarının ve denetim biçimlerinin fazlalığından dahi söz edilebilmektedir. Yapılan denetimlerin yetersiz ve etkisiz kalmasının temel nedeni kamu kurumlarının denetim sonuçlarının dikkate alınması konusunda hassas davranmamaları ve gerçekleştirilen denetimlerde bir düzen ve disiplin oluşturulamamasıdır (Sezen, 2001: 91).

Türkiye’de idari yargı sisteminin varlığına rağmen, vatandaş ile idare arasında idari işlemlerden kaynaklanan sıkıntıların büyük bir çoğunluğunun çözülmediği ortadadır. Bu sorunların varlığı ülkemizde bir Kamu Denetçiliği Kurumu’nun kurulması yönündeki ihtiyaçları ortaya koymuştur. İdare mahkemeleri ve Danıştay idarenin haksız eylemlerine karşı vatandaş yasal yoldan korumak için faaliyet göstermesine rağmen, bu kurumların sadece “yasallık” denetimi yapması, süreçlerinin çok uzun olması, vatandaşların uğradığı zararların tazmin edilmesi yönündeki uzun aşamalar ve tatminkâr olmayan sonuçlar gerek yargı organlarına gerekse idarenin kendisine duyulan saygıyı zedelemektedir. Bu sorunların aşılması yönünde kamu denetçiliği kurumu bir kurtarıcı gibi ortaya çıkmaktadır. Şunu da belirtmek gerekir ki kamu denetçiliği kurumu hayalî bir kurum değildir. Elinde “sihirli bir değnek” yoktur (Avşar, 2007: 166-167). Dolayısıyla kurumun ülkemizde uzun yıllardır birikmiş ve bir sonuca kavuşturulmayı bekleyen birçok sorunu bir anda çözmesini beklemek yanılığa sebep olabilecektir. Ancak kurumun sahip olduğu güçlü yetenekleri sayesinde (Özden 2010: 183) ülkemizde idari alanda yaşanan sorunların çözülmesi adına belirli bir aşamaya en kısa sürede gelinebilecektir.

Kamu Denetçiliği Kurumu’nu yalnızca bir denetim organı olarak nitelendirmek, gerekli olup olmadığı tartışmalarını bu unsur üzerinden yapmak kurumun önemini arka planda bırakmaktadır. Ülkemizde idareyi denetleyen birçok kurum vardır. Bu kurumlara başvurmanın ve sonuç elde etmenin oldukça fazla zorluğu bulunmaktadır. İdare karşısında mağdur olan bir vatandaş bu kadar farklı kurum ve şikâyet birimleri arasından nasıl tercih yapacaktır? Vatandaşlar bu kurumlara, başvuru aşamasının karmaşık ve masraflı olması gibi gerekçelerin yanında süreç hakkındaki bilgisizliklerinden veya korkularından kaynaklanan endişelerden dolayı başvuru yapamamaktadırlar. Diğer taraftan Kamu Denetçisi’nin varlığı dahi kamu kurumlarını ve bu kurumlarda görev yapan personeli daha dikkatli davranması yönünde teşvik etmektedir. Kurumun varlığı yapılan işlemlerin hukuk kurallarına göre uygun olmasının yanında, “hakkaniyet” ilkesinin de ön planda tutularak gerçekleştirilmesini sağlayacaktır. İdarenin hukuka uygun, hakkaniyet ilkesi çerçevesinde daha dikkatli davranma yönünde bir ihmalkârlık gösterdiği takdirde karşısında “parlamentonun baskısı ve kamu oyununun sonsuz desteğinden” güç almış olan Kamu Denetçisi’ni bulacaktır (Avşar, 2007: 167; Temizel, 1997: 777).

5. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU’NUN TÜRK KAMU YÖNETİMİ’NE SAĞLAYABİLECEĞİ KATKILAR

İdare toplumun üzerinde önemli etkileri olan bir yapılandırma. İdarenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerden toplumun tamamı etkilenmektedir. Bu sebepten dolayı idarenin almış olduğu kararları ve hizmet sunumlarında içinde bulunduğu eylemleri denetlemek büyük bir zorunluluk teşkil etmektedir (Şafaklı, 2009: 162-163). İdareyi denetleyebilecek çok sayıda kurum olmasına rağmen, bu kurumlar kendilerinden kaynaklanan sorunları da beraberlerinde getirmektedirler (Özden, 2010: 121).

Kötü yönetimden kaynaklanan sorunların çözümünde yargısal denetim oldukça etkili olmasına rağmen, ortaya

çıkardığı çeşitli sorunlar, hukuk kurallarının karmaşıklığı ve vatandaşların içinden çıkamadığı uzun yargısal süreçler yargıya yapılan başvurulardan çekinilmesine sebep olabilmektedir. Yargı yoluna bir hukuk danışmanı aracılığı ile başvuru yapmak zorunda kalınması vatandaşı oldukça masraflı bir sürece sokmaktadır. Maddi olarak bu sürece girmeye gücü yetmeyen vatandaşlar yargı yoluna hiç başvuru yapmadan şikâyetlerinden vazgeçebilmektedirler. Yargı sürecinin geç ve zorlu işleyen yapısı haksızlığa uğrayan vatandaşı bir kez daha devlet kapısında yıpratmaktadır. Yargı sürecinde yaşanan sorunların ortadan kaldırılması, yargının yükünün hafifletilmesi, idare ile vatandaş arasında meydana gelen anlaşmazlıkların giderilmesi, kamu yönetimi sisteminin iyileştirilerek olması gereken seviyeye çıkartılması gibi ihtiyaçlardan kaynaklanan sebepler vatandaşın hakkını daha basit ve masrafsız bir biçimde arayabileceği bir kurumun varlığını zorunlu bir hale getirmiştir. Bu amaç çerçevesinde kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu vatandaş idare karşısında koruyan, kötü yönetimden kaynaklanan sorunların çözümünde etkin bir şekilde rol oynayan, hatalı işlemi ve bu işlemi yapan kişiyi ortaya çıkartan bir kurum olarak farklı bir alternatifi olmadığı düşünülmektedir. Kamu Denetçiliği Kurumu vatandaş ile idare arasındaki ilişkileri iyileştirmekte ve yolsuzluk gibi idarenin içine düştüğü olumsuz durumların meydana gelmemesi için incelemelerde bulunmaktadır (Şafaklı, 2009: 162-163; Demir, 2012: 41-151; Özden, 2010: 121-123; Kestane, 2006: 129-135).

İdarenin kötü yönetim ile mücadelesinde Kamu Denetçiliği Kurumu'nun etkin bir biçimde görev yapması temel amaç olarak belirlenmiştir (Demir, 2012: 70; Şengül, 2005: 136-137). Bu durum 6328 sayılı Kanun'un 1. maddesinde, "...kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumunu oluşturmaktır." (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 22.02.2014) şeklinde ifade edilmiştir.

Kurum idare ile vatandaş arasındaki ilişkileri iyileştirmek ve meydana gelen sorunları çözüme kavuşturabilmek amacıyla görev yapmasının yanında uygulandığı ülkede hukuk devleti ilkesinin işlevselliğine de katkı sağlayacağı düşünülmektedir (Şengül, 2013: 83).

Benzer biçimde Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu'nun etkili bir biçimde faaliyet gösterebilmesi için Kurum anayasal bir kurum olma niteliğine kavuşturulmuştur. Bu kapsamda 1982 Anayasası'nın 74. maddesinde kamu denetçiliği konusunda bazı yeni düzenlemeler yapılmıştır. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun doğrudan TBMM Başkanlığı'na bağlı olarak çalışan ve idarenin işleyişi hakkında vatandaşlar tarafından kendisine gelebilecek şikâyetleri değerlendiren bir kurum olduğu ifade edilmiştir (Şengül, 2013: 76; 1982 Anayasası, 22.02.2014).

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun en temel hedefi uygulandığı ülkedeki kamu yönetimi sisteminin performansını arttırmak ve idarenin vatandaşa hesap verebilirliği yönünü geliştirmektir. Bu sayede idarenin şeffaflığının ve hesap verebilirliğinin temin edilmesi amaçlanmaktadır (Reif, 2004: 2).

Benzer şekilde Kamu Denetçiliği Kurumu idare karşısında vatandaşın korunması amacıyla incelemelerde bulunmaktadır. Bu durum kurumun önemini ortaya koyması bakımından oldukça önemlidir. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kamu yönetimini daha işlevsel bir hale getirmek, insan haklarını geliştirmek, idarenin kötü yönetiminden kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmak, idare karşısında haksızlığa uğrayan vatandaşların mağduriyetlerini gidermek gibi önemli işlevleri bulunmaktadır (Kahraman, 2011: 357).

Kamu Denetçisi vatandaşların şikâyeti üzerine veya doğrudan kendisinin tespit ettiği sorunların incelenmesi amacıyla harekete geçmektedir. Kamu Denetçisi kendisine vatandaşlar tarafından ulaştırılan şikâyetleri inceledikten sonra bir sonuca varmakta ve vatandaş bu konu hakkında bilgilendirmektedir. Vatandaş şikâyetinde haklı ise gerekli önerilerini kamu kurumlarına ve çalışanlarına iletmekte, bu sayede kamu yönetiminin daha verimli ve bilinçli bir biçimde çalışmasına yardımcı olmaktadır. Aynı şekilde vatandaş şikâyetinde haksız bulunursa Kamu Denetçisi vatandaşa neden haksız olduğu yönünde açıklamalarda bulunarak vatandaşın bu alanda eğitilmesi görevini de üstlenmektedir. Bu durum sadece vatandaş için değil, aynı zamanda kamu kurumları ve personellerinin de eğitilmesi sağlamaktadır (Süler, 2010: 162; Erhürman, 1998: 100).

13.05.2010 tarih ve 27580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, 5982 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 8. maddesinde yapılan düzenlemeler 12 Eylül 2010 Halk Oylaması'nın sonucunda 1982 Anayasası'nın 74. maddesine eklenmiştir.

Kamu Denetçisi tarafından sürekli olarak denetlenebileceği bilincinde olan kamu çalışanları görevlerini yerine getirirken daha özenli ve dikkatli olacaklardır. Kamu personelleri vatandaşların işlemlerini gerçekleştirirken kasıtlı veya ihmalkârlıktan kaynaklanan hatalarının vatandaş tarafından Kamu Denetçiliği Kurumu'na iletileceği bilinci içerisinde oldukları sürece idari faaliyetler daha verimli ve etkili olacaktır. Kamu Denetçisi çalışmalarının sonucunu, bulgularını ve önerilerini bir rapor halinde hazırlayarak parlamentoya sunmaktadır. Kamu Denetçisi bu şekilde kamu yönetiminin daha işlevsel bir hale getirilmesi yönünde faaliyetlerde bulunmuş olacaktır (Süler, 2010: 162-163).

Günümüzde giderek önem kazanan "şeffaf yönetim" ilkesi Kamu Denetçisi'nin çalışmaları sonucunda daha işlevsel hale gelebilecektir. Kamu Denetçisi, sıradan bir vatandaşın ulaşamayacağı, kamu kurumlarının bütün belge ve bilgilerini araştırma yetkisi ile donatılmıştır. Bu sayede kamu kurumları daha şeffaf bir yapıya bürünecektir. Aynı zamanda kamu kurumlarının gerçekleştirmiş oldukları faaliyetler kapsamında mağdur olan vatandaş(lar)ın gizlilik adı altında hakkını aramasının önü kapatılmamış olacaktır (Süler, 2010: 163). Bununla birlikte Kamu Denetçiliği Kurumu çalışmaları sonucunda kamu yönetiminde hesap verilebilirliği, şeffaflığı ve halkın yönetime katılımını arttırabilecektir (Şahin, 2010: 150).

6328 sayılı Kanun'un 5. maddesinin 2. fıkrasında idarenin şeffaflığını tartışmaya açabilecek bazı istisnalar söz konusudur. Şöyle ki; "Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ile resen imzaladığı kararlar ve emirler, Yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, Yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar, Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askerî nitelikteki faaliyetleri" Kurum'un görev alanı dışında bırakılmıştır (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 22.02.2014; Aydın, Taş ve Ersöz, 2012: 82-83).

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görev alanına getirilen bu sınırlamalar 8. Beş Yıllık Kalkınma Planında öngörülen bütün kamu kurumlarının işlemlerinin kamu denetçisinin sorumluluk alanına dahil olması hedefi ile uyuşmamaktadır. Farklı bir ifade ile öngörülen bu hedef gerçekleştirilememiştir (Şengül, 2013: 83).

İdare hakkında şikâyetleri olan vatandaşların yargı yoluna başvurmaları sonucu yargının iş yükü çoğalmakta ve yargı sürecinin vatandaşların başvurularına hızlı bir şekilde çözüm üretememesi sonucu sorunlar tatminkâr bir ölçüde çözüme kavuşturulamamaktadır. Yargının uzun zaman dilimlerine yayılmış olan süreci sonucunda hukuk devleti ilkesi zarar görebilmektedir. Kamu Denetçiliği Kurumu tarafsız olması ve sunmuş olduğu hızlı çözüm önerileriyle idare karşısında sorun yaşayan her vatandaşın yargıya gitmesinin gerek kalmaması sonucu yargının iş yükünü hafifletecek ve hukuk devleti ilkesinin zarar görmesini engelleyecektir (Şengül, 2007: 135). Çünkü Kamu Denetçiliği Kurumu bünyesinde çalışacak olan Kamu Denetçileri hukuk ve farklı meslek dallarından gelen kişilerden oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle hukuk ve farklı uzmanlık alanlarına sahip kişiler Kurum bünyesinde bir arada görev yapmaktadırlar. Böylece Kurum'un personel yapısı birçok uzmanlık alanlarından gelen kişiler tarafından şekillenmektedir. Kanun'un 10. maddesinde belirttiği üzere Kamu Denetçileri "tercihen" hukuk, siyasal bilgiler, iktisadi ve idarî bilimler, iktisat ve işletme fakültelerinden mezun olmuş adaylar arasından seçilecektir. Böylece vatandaşların başvurularına uzman kişiler tarafından tam donanımlı bir şekilde cevap verilebilmektedir. Kamu Denetçisi tarafından kendisine iletilen sorunların farkına varan idare vatandaşın yargı yoluna başvurusundan önce kendisini bu sorun hakkında iyileştirerek hem vatandaşa daha iyi bir hizmet vermiş olacak hem de kendisinin düzeltebileceği bir sorun hakkında yargının gereksiz yere iş yükünü arttırmamış olacaktır. İdare Kamu Denetçisi'nin önerileri sayesinde vatandaş ile olan ilişkilerini düzelterek ve bu ilişkinin her zaman için en üst seviyede tutulmasını sağlayacak olan bir tür halkla ilişkiler uzmanından destek almış olacaktır (Erhürman, 1998: 99-100; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 22.02.2014).

Kamu Denetçiliği Kurumu kötü yönetim uygulamalarına karşı mücadele ederek idare ile vatandaş arasında meydana gelen sürtüşmeleri en aza indirmektedir. Bu sayede yargıya yapılan başvuruların sayısında önemli oranda azalma söz konusu olmaktadır. Kamu Denetçisi bunu iki şekilde sağlayabilmektedir. Birincisi, hukuka aykırı işlem gerçekleştiren idareyi uyararak işlemi geri alması ve ortaya çıkan hatanın düzeltilerek vatandaşın mağduriyetinin giderilmesi yönünde ikna niteliğine sahip öneri sunmaktır. İkincisi ise vatandaşın kolay yoldan çözülebilecek, gereksiz ve haksız şikâyetlerini yargıya taşımasına engel olmaktır (Erhürman, 1998: 101).

Kötü yönetimden kaynaklanan sorunların çözümü için yargıya başvurulduğu takdirde yargı sadece faaliyetleri hukuka uygunluk yönünden incelemektedir. Ancak idarenin takdir yetkisini kullanarak almış olduğu kararlar üzerinden uygunluk ve yerindelik denetimi yapmamaktadır (Şengül, 2005: 133).

Kamu Denetçiliği Kurumu ise idarenin yargı dışında yer alan bir denetim organıdır. İdarenin hukuksal denetimi yargıyı ilgilendiren bir konudur. Bununla birlikte idarenin yalnızca hukuksal denetiminin yapılması da yeterli değildir. İdarenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerinin verimlilik, etkililik ve hatta yerindelik denetimlerinin de yapılması gerekmektedir. Ancak yargının yerindelik denetimi yapması mümkün değildir. Kamu hizmetlerinin hukuka uygun olması, yerinde olması anlamına da gelmemektedir. Kamu Denetçisi hukuka uygun olan bir kamu hizmetini yerinde bulmayabilir. Bu amaçla Kamu Denetçisi kamu hizmetinin vatandaşın lehine olacak bir şekilde tekrardan değerlendirilmesini

idareden talep edebilmektedir. Dolayısıyla, vatandaş ile idare arasında daha sıcak ilişkiler meydana gelecek ve idarenin sunmuş olduğu hizmetlerin kalitesinde fark edilebilir bir artış sağlanabilecektir. Vatandaş ile idare arasında yaşanan sürtüşmeler azalacağından dolayı idari yargıya başvuru sayısında önemli derecede azalmalar söz konusu olacak ve idari yargı ciddi meseleler üzerine yoğunlaşarak görevini daha verimli ve etkili bir biçimde yerine getirme imkânı bulmuş olacaktır (Küçüközyiğit, 2006:106-107).

İdari yargı ile Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görev alanı, çalışma şekilleri, olaylara yaklaşım ve çözüm yöntemleri birbirinden farklıdır. Her şeyden önce idari yargı idare tarafından gerçekleştirilen eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemektedir. Gerçekleştirilen işlemlerin hukuka uygun bir biçimde yapılması durumunda idari yargı bu konuda çok fazla bir sonuç üretememektedir. Ancak idari eylem ve işlemler neticesinde vatandaşın mağduriyeti söz konusu olmuş ise uğradığı zararın telafi edilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda Kamu Denetçisi idarenin gerçekleştirdiği faaliyetin hukuka uygun olmasına rağmen vatandaşın zarara uğradığı gerekçesi ile bu zararı telafi edebilecek başka bir yöntem önerebilmektedir. Farklı bir ifade tarzı ile Kamu Denetçisi yerindelik denetimi de yapmaya yetkilidir (Avşar, 2007: 164).

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun ilk amacı muhtemel uyuşmazlıkların ortaya çıkmasından önce idareyi denetlemek, sorunlu gördüğü alanları tespit etmek ve idarenin gerçekleştirdiği eylem ve işlemlerin niteliği hakkında bir tespit yapmaktır. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun temel amacı uyuşmazlıkları çözmek olmadığından dolayı yargı organı ile arasında fark oluşmaktadır. Zaten Kamu Denetçisi'nin önerilerini dikkate alan idare kendisinin işleyiş sürecindeki sorunlu alanlarını iyileştirecek ve bu sayede de olası uyuşmazlıklar henüz meydana gelmeden ortadan kalkmış olacaktır. Kamu Denetçisi'nin önerileri kesin hukuki bir nitelik taşımamaktadır. Almış olduğu kararların yaptırım gücüne sahip olmaması, idareye kendi hatalarını göstermesi ve vatandaşın mağduriyetini ortaya çıkarması sayesinde "kamu vicdanı" olma özelliği taşımaktadır (Esgün, 1996: 262).

6. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU'NUN DAHA İŞLEVSEL HALE GETİRİLMESİ İÇİN YAPILMASI GEREKENLER

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun temel amacının "yurttaşların yönetime karşı korunması" olarak ifade edilmesine rağmen gerçekleştirmiş olduğu faaliyetleri sonucunda elde ettiği olumlu sonuçların her ülke uygulamasında aynı ölçüde ortaya çıkmasını beklemek doğru olmayacaktır. Kurumun kurulması zor bir iş olmamakla birlikte asıl önem taşıyan unsur kurumun işlevselliğini teminat altına almaktadır. Bununla birlikte kurumdan beklenen faydaların elde edilebilmesi için gerekli olan şartların sağlanması zorunludur (Sezen, 2001: 81).

Bu şartlar (Sezen, 2001: 81-82):

- Kurumun bağımsızlığı ve tarafsızlığı güvence altına alınmalıdır.
- İnceleme ve araştırma yetkisini kullanırken önünde herhangi bir engel olmamalıdır.
- Kurumun vatandaşlar tarafından kolayca ulaşılabilir olması için gereken tedbirler alınmalıdır.
- Kurum baş denetçisi ve diğer yardımcı denetçiler kamu yönetimi sistemimize yabancı olmamalıdır.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun yargıya alternatif olarak geldiği ve yargının yerine bağımsız bir biçimde faaliyet göstereceği inancı ve endişeleri son derece yersizdir. Kamu Denetçiliği Kurumu yargının karşısında değil, onun yanında yer alacak ve ona destek olarak iş yükünü hafifletecektir (Özden, 2010: 183-184). Kamu Denetçiliği Kurumu'nun işlevselliğinin sağlanmasında ki en önemli nokta kurumun yargı organının alternatifi olmadığı bütün vatandaşlara ve kamu kurumlarına anlatılması olacaktır. Aksi takdirde, bu yanlış inançtan dolayı kurum amaçlandığı gibi faaliyet gösteremeyecek ve sonuçta başarısız olabilecektir. Böyle bir durumun varlığı tüm dünyada başarılı bir biçimde uygulanan kurumun gereksiz veya işlevsiz olduğu inancını doğuracak ve Türkiye'de işlemeyen bir kurum (Avşar 2007: 182) olarak belki de ilerleyen zaman içerisinde kaldırılacaktır. Bu hiç istenmeyecek durum kuruma yapılacak en büyük haksızlık olacaktır.

Parlamentodan güç alan kurumun siyasi bir niteliğe bürünmemesine özen gösterilmelidir. İktidar ve muhalefet partileri kuruma olması gereken seviyede yaklaşmalı, aradaki mesafeyi korumalıdır. Büyük bir hassasiyet içerisinde kurumun partizanca bir faaliyet içerisine girmesine sebep olabilecek eylemlerden kaçınılmalıdır (Küçüközyiğit 2006: 99).

Kamu Denetçisi'nin uzlaştırmacı kimliği uygulamada bazı sıkıntıları da beraberinde getirebilecektir. Kamu kurumları veya personeli hakkında şikâyette bulunan bir vatandaşın şikâyeti Kamu Denetçisi tarafından incelemeye alındıktan sonra hem vatandaşın hem de kamu personelinin razı olacağı bir sonuca varıldığı takdirde ilgili şikâyet dosyasının üzerinde daha fazla durmaya gerek görülmecektir. Ancak bu uzlaştırma süreci sonucunda kamu kurumlarında

var olan sorunun kaynağının gerçek anlamıyla ortadan kaldırıldığı söylenmesi oldukça güçtür. Şikâyet hakkında daha kapsamlı bir araştırmanın yapılması zorunludur. Şikâyetçinin sonuçtan tatmin olması sorunun kaynağının kurtulduğu anlamına gelmemektedir. Böyle bir durumda taraflar tatmin olsa da sorunun kaynağı kapsamlı bir inceleme ile tespit edilmeli ve bu konuda Kamu Denetçisi'nin önü kapatılmamalıdır (Temizel, 1997: 772).

Kamu Denetçisi'nin kamu personeli hakkında idari denetim yapma yetkisi bulunmamaktadır. Bu konuda Kanun'un açık bir hükmü olmamakla birlikte Kanun'un 18. maddesinin 1. fıkrası ile bu kısıtlılık kısmen de olsa aşılmaya çalışılmıştır. Buna göre kendisinden bilgi ve belge istenilen kamu personelinin haklı bir nedene dayanmadan kendisinden istenen bilgi ve belgeleri 30 gün içinde vermemesi durumunda Kamu Başdenetçisi veya Kamu Denetçisi ilgili kamu personelinin bağlı olduğu hiyerarşik makamdan inceleme başlatma talebinde bulunma yetkisinin olduğu ifade edilmiştir (Şengül, 2013: 84; Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 22.02.2014).

Kamu Denetçisi yıl içinde kendisine gelen şikâyetlerin nasıl çözüme kavuşturulduğunu, yapılan incelemelerin bulgularını ve sonuçlarını içeren bir rapor hazırlayarak yılsonunda TBMM'ne sunması kurumun işlevselliği yönünde önemli bir unsurdur. Kamu Denetçisi hazırlamış olduğu raporda kurumunun üretmiş olduğu çözüm önerilerini de ekleyerek kamu yönetiminin daha verimli ve etkili bir biçimde çalışmasına katkı sağlayacaktır. Ancak bu fonksiyonların daha işlevsel ve işe yarar bir duruma getirilmesi için Kamu Denetçisi'nin hazırlamış olduğu raporları vatandaş ile paylaşılmalı, kurumun vatandaşlar tarafından tanınması için görsel, basılı ve işitsel medya yoğun bir biçimde kullanılmalı, kurum halkla ilişkiler yönünden daha aktif bir hale getirilmeli, kuruma yayın çıkarma, konferanslar, toplantılar ve paneller düzenleme imkânları tanınmalıdır. Vatandaşların güvenmediği bir kurum olarak kabul edilmesi kurumun işlevselliğini yok edebilecektir. Bu sebepten dolayı gerek parlamento gerekse görsel, basılı ve işitsel medya aracılığı ile kurumun vatandaşa tanıtılması ve sevdirmesi gerekmektedir (Avşar, 2007: 173-174; Yağmurlu, 2009: 95).

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun kanun ile kurulması ve kanundan güç almasının yanında, kendisinden beklenen faydaları sağlayabilmesi için vatandaşların desteğine de ihtiyacı vardır (Küçüközyiğit 2006: 98). Kamu Denetçiliği Kurumu vatandaşlara tam olarak tanıtılmalı ve görevleri konusunda bilgilendirilmelidir. Böylece kuruma işlevsellik kazandırılmış olacaktır. Bunun en büyük sebebi, vatandaş tarafından amacının ne olduğu bilinmeyen bir kurum olarak algılanması sonucu gereksiz ve ilgisiz başvurular yapılabilecektir. Böyle bir durumda kurum, sorunları çözemeyen, çalışmayan ve göstermelik bir kurum olduğu yönünde bir inanç birliği gelişebilecektir. Bu olumsuz sonucun önüne geçebilmek için kurumun görevleri ve amaçları vatandaşa tam anlamıyla tanıtılması gerekmektedir. Aynı zamanda kurumun amaçları doğrultusunda çalışabilmesi için saydam bir çalışma ortamının yaratılması gerekmektedir (Avşar 2007: 182).

Kamu Başdenetçisi'nin ve Kamu Denetçileri'nin bağımsızlığı ve tarafsızlığı Kanun'un 12. maddesinde hiçbir organ, makam, kurum ve kişi tarafından kendilerine emir veya talimat verilemeyeceği belirtilerek garanti altına alınmıştır. Benzer biçimde aynı maddenin 2. fıkrasında Kamu Başdenetçisi'nin ve Kamu Denetçileri'nin tarafsız bir biçimde görev yapması zorunluluğu hüküm altına alınmıştır (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 22.02.2014).

Kuruma başvuru yapılabilmesi için öncelikle bütün idari yargı yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Kanun'un 17. maddesinin 3. fıkrasının (b) bendinde "Yargı organlarında görülmekte olan veya yargı organlarıncaya karara bağlanmış uyuşmazlıklara ilişkin olan" başvuruların inceleme dışında tutulacağı belirtilmiştir. Ancak (kanımızca) kurumun işlevselliğini arttırmak ve vatandaşların mağduriyetini ortadan kaldırmak amacıyla 17. maddenin 4. fıkrasında bu kural "telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan hâllerde, idari başvuru yolları tüketilmese dahi" hükmü getirilerek esnetilmiştir (Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 22.02.2014).

SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Kamu Denetçiliği Kurumu 2012 yılında 6328 sayılı Kanun ile kurulmuş ve göreve başlamıştır. Geçmişte Kurum hakkında çok sayıda tartışmalar yaşanmış ve 5548 sayılı "Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu" Anayasa Mahkemesi'nden geri dönmüştür. Sorulması gereken soru Kurum hakkında insanların zihinlerinde "acaba?" sorusunun kalıp kalmadığıdır. Dolayısıyla Kurum hakkında yaşanabilecek herhangi bir tereddüt Kurum'dan beklenen faydaların sağlanamamasına yol açabilecektir. Bununla birlikte böyle bir kuşkunun oluşmasını doğal karşılamak gerekmektedir. Çünkü Kurum'un oluşturulması süreci ülkemizde çok uzun yıllar almış ve sonuca bağlanamayan tartışmalar içine girilmiştir. Bu süreç sonucunda da Kurum'un işlevselliği tartışılır hale gelmiştir.

Vatandaşın idare karşısında yaşadığı sorunların küçümsememesi gerekmektedir. Hakkını arıyamayan, bilgisizlikten kaynaklanan korkuları yüzünden şikâyette bulunamayan veya şikâyette bulunduğu takdirde kendisiyle ilgilenilmeyeceği şüphelerini taşıyan bir vatandaşın varlığı hukuk ilkelerine göre yönetilen her ülkede bazı değerlerin sorgulanmasını

zorunlu kılmaktadır. Çünkü demokratik ülkelerde şikâyet etmek bir özgürlüktür.

Tartışılan bu durum bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. İnsanların zihinlerinde dolaşan şüphelerin silinmeden kurumun göreve başlaması da ayrı bir sorun kaynağıdır. Peki bu konuda ne yapmak gerekmektedir?, şeklinde bir soru sorulduğunda verilecek en güzel cevaplardan biri Kurum'un vatandaşa tanıtılması olacaktır. Kurum'un görsel, işitsel ve basılı medya aracılığı ile tanıtımının yapılması ve örnek olaylarla vatandaşların bilgilendirilmesi gerekmektedir. Toplumun her kesimine en kolay yoldan ulaşılabilen bir araç olan televizyon bu konuda etkin bir biçimde kullanılmalı ve kamu spotları ile vatandaşlar bilgilendirilmelidir.

Kurum'a 27.06.2013 tarihi itibarıyla 2964 adet şikâyet başvurusunun yapıldığı görülmektedir (Faaliyet Raporu, 22.02.2014). Bu başvuru sayısı kanımızca oldukça düşük düzeyde kalmıştır. Haber kanallarında, televizyon programlarında, internet sitelerinde, günlük gazetelerin ilgili bölümlerinde idareden ve idarenin işleyiş düzeninden genel olarak şikâyet eden bir toplumda bu sayının neden bu kadar düşük kaldığının tartışılması gerekmektedir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi vatandaşlar Kamu Denetçiliği Kurumu hakkında çok fazla bilgiye sahip değillerdir. Bu sebepten dolayı vatandaşlar, TBMM'den güç alan ve Anayasal bir Kurum olan Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yapmak yerine sorununun çözümünü farklı ortamlarda aramak yolunu tercih etmektedirler.

Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılan başvurular incelendiği takdirde en fazla şikâyet "Kamu Personel Rejimi", "Eğitim-Öğretim Gençlik ve Spor", "Ekonomi, Maliye ve Vergi" ve "Çalışma ve Sosyal Güvenlik" konularında olduğu gözlemlenmektedir. Başvuru sahiplerinin yaşadığı illerin yer aldığı coğrafi bölgelerin başında %34.79 ile Marmara Bölgesi, ikinci olarak %24.97 ile İç Anadolu Bölgesi ve üçüncü olarak ise %10.64 ile Akdeniz Bölgesi gelmektedir (Faaliyet Raporu, 22.02.2014).

Sonuç itibarıyla Kamu Denetçiliği Kurumu mucizevi güçlere sahip olan bir vasıta değildir. Bu sebepten dolayı ülkemizde yeni kurulmuş olan bu Kurum'dan beklentiler kabul edilebilir düzeyde kalmalı ve mucizevi sonuçlar kısa sürede beklenmemelidir. Kurum çalışmaları sonucunda tecrübe kazandıkça Türk kamu yönetimine olan katkıları artacak ve vatandaşların daha demokratik bir ortamda yaşamaları için incelemeleri kapsamında en üst düzeyde sonuçlar elde edebilecektir.

KAYNAKÇA

1. Abdioğlu, Hasan (2007/2), "Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi", İTİCU Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:6, Sayı:11, (Bahar), (79-102).
2. Akıncı, Müslüm (1999), Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman, Beta Yayınları, İstanbul.
3. Aktel, Mehmet; Uysal Kerman; Yakup Altan; Mustafa Lamba; Orhan Burhan (2013), "Türkiye İçin Yeni Bir Denetim Modeli: Kamu Denetçiliği (Ombudsman)", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 9, Güz, (21-37).
4. Altuğ, Yılmaz (2002), Kamu Denetçisi (Ombudsman), Yayın No: 4343, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
5. Avcı, B.Zakir (2007), Ombudsman İyi Yönetilen Türkiye İçin Kamu Hakemi, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
6. Aydın, Ahmet Hamdi; İbrahim Ethem Taş, Murtaza Ersöz (2012), "Önemi ve Uygulanabilirliği Açısından Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu", II. Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi, Küresel Değişim ve Demokratikleşme, İnönü Üniversitesi, Malatya, 19-20 Nisan 2012, (67-89).
7. Demir, Konur Alp (2012), Türk Kamu Yönetimi Denetim Sisteminde Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale.
8. Esgün, İbrahim Uğur (1996), "Ombudsman Kurumunun Türkiye İçin Gerekliliği Üzerine Bir Değerlendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:45, Sayı:1, (251-278).
9. Erhürman, Tufan (1998), "Ombudsman", Amme İdaresi Dergisi, Cilt:31, Sayı: 3, (87-102).
10. Eren, Hayrettin (2000), "Ombudsman Kurumu", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:4, Sayı:1-2, (79-96).
11. Eryılmaz, Bilal (2012), Kamu Yönetimi Düşünceler-Yapılar-Fonksiyonlar-Politikalar, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
12. Fendoğlu, Hasan Tahsin (2011), Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık), Yetkin Yayınları, Ankara.

- Gölönü, Sirel (1999), “Ombudsman ve Yönetimde Halkla İlişkilerin Gelişmesine Etkisi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 27, (3-14).
13. Kahraman, Mehmet (2011), “Hukuk Devletine Katkıları Bakımından Kamu Denetçiliği”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:8, Sayı: 16, (355-373).
14. Kılavuz, Raci; Abdullah Yılmaz; Ferit İzci (2003), “Etkin Bir Denetim Aracı Olarak Ombudsmanlık ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:4, Sayı:1, (49-68).
15. Kestane, Doğan (2006), “Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)”, *Maliye Dergisi*, Sayı:151, (128-142).
16. Küçüközyiğit, H. Galip (2006), “Ombudsmanlık Kurumu-Hukuksal ve Siyasal Bir İnceleme”, *Uluslararası Hukuk ve Politika Dergisi*, Cilt:2, No: 5, (90-111).
17. Köse, Hacı Ömer (1999), “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 33, Nisan-Haziran, (62-85).
18. Reif, Linda C. (2004), *The Ombudsman, Good Governance and The International Human Rights System*, Martinus Nijhoff Publisher, The Netherlands.
19. Sanal, Recep (2002), *Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, TODAİE Yayınları, Ankara.
20. Saygın, Engin (2008), “Ombudsmanı Beklerken: Anayasa Mahkemesi’nin Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu İptaline Dair Gerekçeli Kararı Üzerine Bir İnceleme”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:12, Sayı:1-2, (1045-1072).
21. Sezen, Seriyel (2001), “Ombudsman: Türkiye İçin Nasıl Bir Çözüm? Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Tasarısı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:34, Sayı:4, (71-96).
22. Süler, Gamze Yudum (2010), “Ombudsmanlık Kurumu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt:2, Sayı: 34, (157-167).
23. Şahin, Ramazan (2010), “Ombudsman Kurumu ve Türkiye’de Kurulmasının Türkiye’nin Demokratikleşmesi ve Avrupa Birliği Üyeliği Üzerine Etkileri”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 468, (131-158).
24. Şafaklı, Okan Veli (2009), “Kamu Denetiminde Etkinlik Aracı Olarak “Ombudsman” ve AB Sürecinde KK-TC’deki Uygulamaya Karşılaştırmalı Bir Bakış”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 2, (161-197).
25. Şengül, Ramazan (2013), “Kamu Yönetimi İle Birey İlişkilerinin Dönüşümüne Ombudsman Kurumunun Etkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 3, (71-88).
26. Şengül, Ramazan (2007), “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Etkin Denetlenmesinde Yeni Bir Kurum: Kamu Denetçiliği Kurumu”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:14, (126-145).
27. Şengül, Ramazan (2005), “Ombudsman Kurumu Kötü Yönetime Çare Olabilir mi?”, *II. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu*, 18-19 Kasım 2005, *Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, Sakarya, (127-141).
28. Temizel, Zekeriya (1997), “Yurttaşın Yönetime Karşı Korunmasında Bir Başka Denetim Organı: Ombudsman”, *Yeni Türkiye Dergisi*, Siyasette Yozlaşma Özel Sayısı II, Yıl:3, Sayı: 14, (764-778).
29. Uler, Yıldırım (2012), “Ombudsman (Kamu Denetçisi)”, *Türkiye’de Kamu Yönetimi*, (Editörler: Burhan Aykaç, Şenol Durgun, Hüseyin Yayman), 2. Basım, Nobel Yayınevi, Mayıs, (499-506).
30. Özden, Kemal (2010), *Ombudsman (Kamu Denetçisi) ve Türkiye’deki Tartışmalar*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul.
31. Yayla, Yıldızhan (2012), “Türkiye İdaresinin Yeniden Yapılanması Üzerine Bazı Gözlemler”, *Türkiye’de Kamu Yönetimi*, (Editörler: Burhan Aykaç, Şenol Durgun, Hüseyin Yayman), 2. Basım, Nobel Yayınevi, Mayıs, (489-498).
32. Yağmurlu, Aslı (2009), “Halkla İlişkiler Mekanizması Olarak Kamu Denetçiliği”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 42, Sayı: 1, (Mart), (87-104).
33. Özbudun, Ergun. Kamu Denetçiliği ve Anayasa Mahkemesi (28 Nisan 2009), http://www.zaman.com.tr/yorum_yorum-prof-dr-ergun-ozbudun-kamu-denetciligi-ve-anayasa-mahkemesi_842299.html, (22.02.2014)
34. 5548 Sayılı Kanun, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5548.html>, (22.02.2014).
35. 6328 Sayılı Kanun Bilgileri, http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_sd.durumu?kanun_no=6328, (22.02.2014).
36. Faaliyet Raporu, http://www.ombudsman.gov.tr/content_detail-322-683-faaliyet-raporu.html, (22.02.214).
37. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6328.pdf>, (22.02.2014).
38. 1982 Anayasası, http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf, (22.02.2014).



BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİNDE ESKİ VE YENİ TEŞVİK DÜZENLEMELERİ ÜZERİNE KARŞILAŞTIRMALI BİR DEĞERLENDİRME AN ASSESSMENT ON PRIVATE PENSION SYSTEM'S IN TERMS OF CHANGING IN PPS'S INCENTIVE MECHANISM

Göknur BÜYÜKKARA

Yrd. Doç. Dr., Hacettepe Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

Mehmet BALCI

Hacettepe Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

ÖZET

Bu çalışmanın konusunu, Yeni Bireysel Emeklilik Sisteminin (BES) değerlendirilmesi ve BES teşvik sisteminde yapılan değişikliklerin incelenmesi oluşturmaktadır. Çalışma beş bölümden oluşmaktadır: Birinci bölümde, genel hatları ile Türkiye'de BES'e neden ihtiyaç duyulduğu, BES'ten beklenen faydalar ve sistemin genel işleyişi hakkında bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde, eski BES'teki teşvik sistemine yer verilmiştir. Üçüncü bölümde, teşvik sisteminde getirilen değişiklikler ele alınmıştır. Dördüncü bölümde, vergi tevkifatına esas alternatif durumlar üzerinden eski ve yeni sistem örneklerle hesaplanarak karşılaştırılmıştır. Yine bu bölümde eski ve yeni sistem, katılımcı sayıları ve katkı payı tutarları üzerinden karşılaştırılmıştır. Beşinci ve son bölümde yeni teşvik sisteminin faydalı olup olmayacağı değerlendirilerek öneriler getirilmiştir. Çalışma bulgularına göre, yeni teşvik sistemi tüketim yerine yatırımı teşvik etmektedir. Çalışmada yeni teşvik sistemindeki asıl önemli hususun doğrudan devlet katkısı olmadığı, vergi tevkifat matrahının değiştirilmesi olduğu değerlendirilmektedir. Birikim yerine sadece getirinin vergilendirilmesi eski ve yeni sistem arasında farklılık yaratmaktadır. Katılımcılar yeni teşvik sistemini olumlu karşılamaktadırlar.

Anahtar sözcükler: BES, Devlet Katkısı, Vergi Tevkifatı, Teşvik Sistemi, Katılımcı.

ABSTRACT

This study is based on the new Private Pension System's assessment (PPS) and changing in PPS's incentive mechanism. The study consists of five parts: In the first part, general information is provided about why Turkey needs to employ PPS and what are the expected benefits from PPS. In the second part, old PPS system is mentioned. In the third part, amendment in the incentive system is discussed. In the fourth part, old and new system is compared via some examples on the alternative instances subject to tax cut. Finally, some suggestions are presented by assessing whether new incentive system is beneficial. According to the findings, new incentive mechanism fosters investment rather than consumption. Primary effect in the new incentive mechanism is not the direct state contribution but changing in tax base of the tax cut. Participants respond positively to this new incentive system.

Keywords: Private Pension System (PPS), State Contribution, Tax Cut, Incentive System, Participant.

1. BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİ

1.1. BES Hakkında Genel Bilgi

Bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemi, ikinci emeklilik geliri ile bireylerin emeklilikte refah seviyelerinin artmasına, alt yapı yatırımları ve uzun vadeli yatırımlara kaynak yaratılarak sistemin yeni iş ve istihdam olanakları yaratmasına, sosyal güvenliğin kapsamının artmasına ve kamunun sosyal güvenlik kaynaklanan yükünün azaltılmasına, mali sektörde uzun vadeli fonların artmasına böylece mali sektörün daha sağlıklı işlemesine, enflasyonla mücadele ve istikrarlı büyümeye olumlu katkı sağlamasına, kurumsal yatırım stratejileri ile piyasalardaki dalgalanmaların ve spekülasyonların azalmasına, sermaye piyasasının derinleşmesine olanak sağlayacak bir özel emeklilik sistemidir (Bireysel Emeklilik Sisteminin Tarihçesi, E.T. 18.01.2013).

Verilen tanım sistemi genel hatları ile ortaya koymaktadır. Dünyada bu sistemin çıkış noktası giderek yaşlanan nüfusun refah düzeyini koruma kaygısıdır. Sistem gönüllülük esasına dayanmakta olup, kamu sosyal sigortalar sisteminde bu yönüyle ayrılmaktadır. Bir başka ayırım noktasını ise daha fazla prim ödeme imkânı ile yaşlılıkta daha yüksek bir refah sistemi sağlamasıdır. Bilindiği üzere kamu sosyal sigortalar sisteminde böyle bir imkân yoktur. Öte yandan BES tek başına uygulanabilen bir sistem değildir. Uygulandığı ülkelerde kamu/genel sosyal sigortalar sistemi ile birlikte uygulanmaktadır. Bu yönüyle sosyal sigortalara alternatif değil onu tamamlayıcı bir sistemdir (Uyar, 2012:72).

BES'in ülkeler açısından olumlu ve önemli bir dışsallığı yurt içi tasarruf düzeyi üzerinde katkı sağlamasıdır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından önemli olan bu hususa bir sonraki bölümde daha ayrıntılı yer verilmiştir.

1.2. Türkiye'de BES

1.2.1. Türkiye'de BES'e Niçin İhtiyaç Duyulmuştur?

BES'in kanuni alt yapısı 28.03.2001 tarihli 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile atılmıştır. Bu kanun, yayımından 6 ay sonra 7 Ekim 2001'de yürürlüğe girmiştir. İlk BES poliçelerinin yazılması ise 27 Ekim 2003 tarihinde olmuştur.

Ülkemizde BES'in gündeme gelmesi 2000'li yılların başında yaşanan bir dizi yapısal reformlar ile olmuştur. 90'lı yılların ortasından 2000'li yılların başına kadar ülkemizin ekonomik yapısındaki kötü gidiş ve yaşanan 3 büyük kriz bir dizi yapısal reform ile sonuçlanmıştır. Bu yapısal reformlardan birisi olan sosyal güvenlik reformunun bir parçası olarak da BES gündeme gelmiştir.

BES'in gündeme geldiği ortamı anlamak adına BES-2004 yılı raporundaki şu bölümün önemli olduğu değerlendirilmektedir: "1990'ların başından bu yana tartışılan "Sosyal Güvenlik Reformu", bugüne kadar en köklü değişiklikleri içeren bir taslakla 2004 yılı içinde tekrar gündeme gelmiştir. Geçtiğimiz yıl, her üç sosyal güvenlik kurumunda da yüksek oranlarda kendisini gösteren finansman açığı ve içinde bulunduğumuz yıl bütçeden yapılması düşünülen transferlerin 22 milyar YTL civarında gerçekleşecek olması, kısa sürede bir düzenleme yapılmasının zorunluluğu hakkında fikir vermektedir. Gündemdeki reform taslağı, yapısal değişiklikler yanında çeşitli aktüaryel parametrelerin tekrar gözden geçirilmesini gerekli kılmaktadır. Sosyal güvenlik reformu dört ana bileşenden oluşmaktadır: İlki tüm nüfusu kapsayacak olan genel sağlık sigortası uygulamasıdır. Ülkemizde farklı emeklilik rejimlerinin, aktüaryel olarak hak ve yükümlülüklerin eşit olacağı tek bir emeklilik rejimine dönüştürülmesi reformun ikinci önemli bileşenidir. Nüfusun yaşlanma sürecine karşı önlem alınması ve emeklilik rejiminin mali açıdan sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulması amaçlanmaktadır. Emeklilik yaşı, aylık bağlanma oranı, aylıkların hesaplanması gibi parametrik konularda yeni düzenlemeler getirilmektedir..." (Bireysel Emeklilik Sistemi 2004 Gelişim Raporu) Rapora göre sosyal güvenlik reformunun üçüncü bileşeni primsiz ödemelere, dördüncü bileşeni ise sosyal güvenlik kurumlarının birleştirilerek tek bir çatı altında toplanmasına ilişkindir. BES'in getirilmesinden beklenen faydalar çoğunlukla ikinci bileşende özetlenmiştir. Bu fayda, sosyal güvenlik kurumları üzerinde artan baskının bu sistem sayesinde dağıtılması şeklinde özetlenebilir. Yönetilmesi imkânsız boyutlara varan bir açıkla mücadele etmek için ilk düşünülen önlemler, emeklilik yaşının yükseltilmesi, prim ödeme süresinin artırılması ve bağlanan emekli aylıklarının düşürülmesi olmuştur. Tablo 1, kademeli emeklilik yaşına ilişkin tahmin edilen değerleri vermektedir.

Tablo 1: Kademeli Emeklilik Yaşı Tablosu

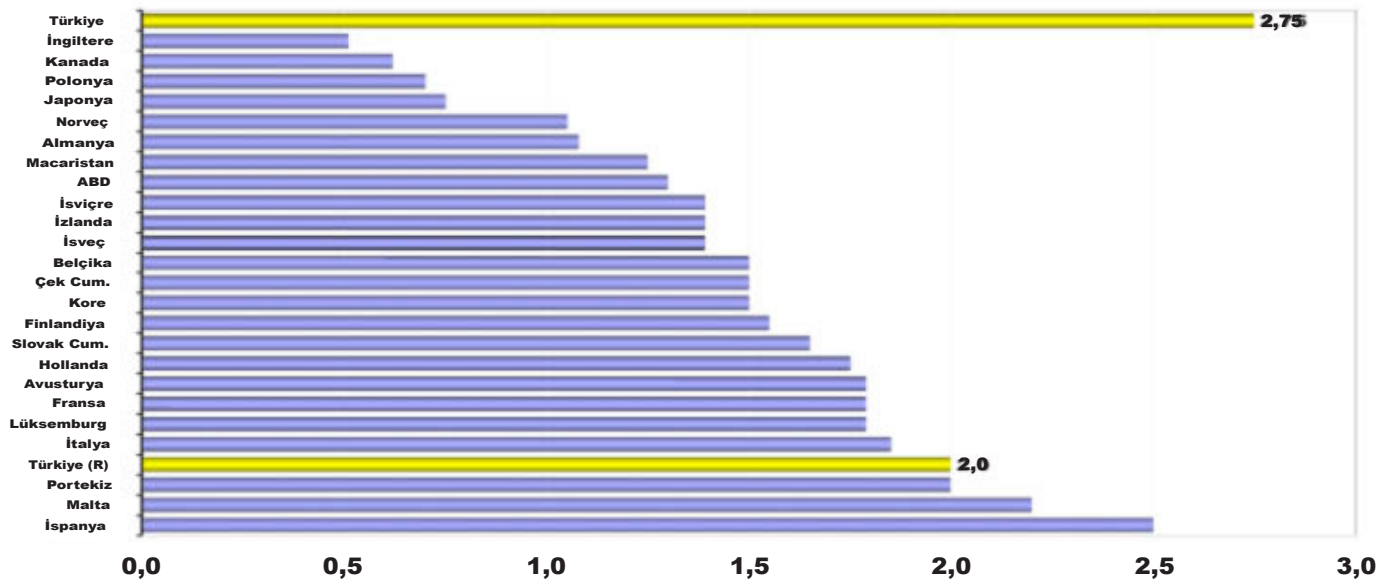
YILLAR	ERKEK	KADIN
2035	60	58
2036	61	59
2037-2039	62	60
2040-2041	63	61
2042-2043	64	62
2044-2045	65	63
2046-2047	65	64
2048	65	65

Kaynak: <http://www.isvesosyalguvenlik.com/pratikbilgiler/pb005.htm>)

Bu tablo, emeklilik yaşının kademeli olarak artırılacağını göstermektedir. Tablodaki verilere göre 2035 yılında emekli olacak bir erkek için 60 yaş aranırken 2045'te emekli olacak bir erkek için 65 yaş aranmaktadır.

Emekli aylıklarının hesaplanmasında iki parametre önem kazanmaktadır: Emeklilik tarihi itibarıyla güncellenmiş ortalama aylık kazanç ve aylık bağlama oranı. Ortalama aylık kazanç, SGK'ya bildirim yapılmış olan sigorta primine esas kazançların (matrah), her yılın enflasyon ve büyüme oranının % 30'undan oluşan güncelleme katsayıları ile emeklilik tarihine kadar güncellenmesinden sonra toplam prim ödeme gün sayısına bölünmesi ve ardından çıkan rakamın 30 ile çarpılması suretiyle bulunmaktadır. Aylık bağlama oranı sosyal güvenlik sistemimizde yaş/çalışma süresine bakılmaksızın maktu bir oran olarak belirlenmiş ya da çalışma süresine bağlı olarak belirlenmiştir. Aylık bağlama oranı, 01/10/2008 tarihinden önce sigortalı olanlar için ilk 3600 günün (10 yılın) her 360 günü (her tam yılı) için % 3, sonraki her 360 gün için ise %2 oranı olmaktadır (Özcan, 2013). Emekli aylığı, genellikle aylık kazanç ve aylık bağlama oranının çarpımı ile bulunmaktadır.

Şekil 1: Aylık Bağlanma Oranı Grafiği



Kaynak: www.hazine.gov.tr

Örneğin yukarıda Şekil 1'den görüleceği üzere mevcut durumda ortalama 30 sene çalışan bir çalışan için aylık bağlanma oranı %2,75'tir. Ancak emeklilik yaşının artması ile birlikte bu oran %2 seviyesine inecektir. Bunun matematiksel anlamı şudur: son alınan aylık en yüksek aylık olacağı için bunu ortalama aylık kazanç olarak alalım. Bu tutar yaklaşık 2.000.-TL olsun. Bugün emekli olan bir kişinin bu durumda alacağı aylık $2.000 \times 30 \times 0,0275 = 1.650$.-TL, aynı kişinin 2045'te emekli olması durumunda alacağı aylık ise $2.000 \times 30 \times 0,02 = 1.200$.-TL olacaktır. Görüldüğü üzere %37,5 oranında daha az aylık bağlanması gündeme gelecektir. Bu anlatılanlar ile BES sistemi arasındaki ilişki ise şu şekildedir: Refah seviyeleri mevcut nesle göre ortalama %37,5 düşecek olan yeni neslin aradaki refah açığını yeni BES ile kapatması önerilmektedir. Sosyal güvenlik sistemindeki reformun yeni yapıldığı ve önümüzdeki yıllarda da uygulamadan dönülmesinin siyasi maliyetine katlanmanın kolay olmadığı varsayımı ile 2045'lerde emekli olacak neslin yaşayacağı refah kaybı ortadadır.

1.2.2. Türkiye'nin BES'ten Beklediği Ekonomik Yararlar

Bireysel emeklilik şirketleri, topladıkları birikimleri, oluşturdukları emeklilik fonları vasıtasıyla ekonominin hizmetine sunmaktadırlar. Bu fonlar, büyüklükleri sebebiyle tüm dünyada önemli kurumsal yatırımcılar olarak kabul edilmektedirler. Finansal piyasalarda değerlendirilen emeklilik fonları ekonomiye uzun vadeli kaynak yaratarak ekonomik kalkınmaya katkı yapabilir, sermaye piyasasına kaynak sağlayarak piyasaların gelişmesi ve derinleşmesine katkıda bulunabilir ve kamu ve özel sektörün borçlanma olanaklarını kolaylaştırabilir. Bu bağlamda BES'in ekonomik sistem ve finansal piyasalar içinde önemli bir işlev üstlendiği söylenebilir (Uyar, 2012:73).

2003 yılının son çeyreğinde fiilen başlayan BES süreci bugün itibariyle yadsınamayacak bir düzeye ulaşmıştır. Aşağıda Tablo 2'de BES'den toplanan fonların yıllar itibariyle değerleri verilmiştir:

Tablo 2: BES Gösterge Verileri

Dönem	Katılımcı Sayısı	Katkı Payı Tutarı (TL)	Yatırıma Yönelen Tutar (TL)	Katılımcıların Fon Tutarı (TL)	Yıllık Değişim
31.12.2003	15.245	5.866.764	5.692.556	-	5.692.556
31.12.2004	314.257	288.325.706	276.287.104	-	270.594.548
31.12.2005	672.696	1.117.233.826	1.078.630.423	-	802.343.319
31.12.2006	1.073.650	2.592.508.977	2.512.373.823	2.814.938.925	1.433.743.400
31.12.2007	1.457.704	3.917.061.211	3.786.517.089	4.566.383.316	1.274.143.266
31.12.2008	1.745.354	5.467.695.761	5.284.206.740	6.372.756.623	1.497.689.651
31.12.2009	1.987.940	7.102.007.561	6.869.992.691	9.097.436.467	1.585.785.951
31.12.2010	2.281.478	9.515.230.234	9.221.131.447	12.011.986.651	2.351.138.756
31.12.2011	2.641.843	12.393.688.644	12.028.485.722	14.329.771.986	2.807.354.275
31.12.2012	3.135.708	16.261.080.733	15.823.514.444	20.463.943.227	3.795.028.722
31.12.2013	4.126.956	21.794.553.471	21.329.316.406	24.845.230.537	4.381.287.310

Kaynak: <http://www.egm.org.tr/weblink/BESgostergeler.htm>

Tablo 2'ye bakıldığında ilk olarak, BES'e katılan katılımcı sayısının yıldan yıla arttığı görülmektedir. 2013 itibariyle sistemde 4.126.956 katılımcı bulunmaktadır. Gösterge verilerden özellikle son yıllarda hem katılan sayısının arttığı hem de katılma hızının arttığı görülmektedir. Katılımcı sayısındaki artışa paralel olarak sistemdeki katkı payı da artmıştır. (Katılımcı sayısı ve katkı payı artış hızına ilişkin değerlendirmelere çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrıca yer verilmiştir.) Ancak sistemdeki rakamların kümülatif olduğuna dikkat etmek gerekir. Yıllar itibariyle BES'in yurt

içi tasarruflar üzerindeki etkisinin ölçülebilmesi için hangi rakamın yatırıma yönlendirildiğine bakmak gerekir. Tablo 2'deki katkı payı tutarları, katılımcılardan sisteme yapılan ödemeleri, yatırıma yönlendirilen tutarlar ise şirketlerin kendi masraflarını kestikten sonra katkı payı tutarlarından yatırıma yönlendirilen tutarları göstermektedir. Katılımcıların fon tutarı ise esas itibariyle yatırıma yönlendirilen fonların ulaştığı değeri göstermektedir. BES'in yurtiçi tasarruflar üzerindeki etkisi her yıl yatırıma ilk defa yönlendirilen tutarların ne kadar olduğu ile değerlendirilebilir. Yıllık değişim sütunundaki hesaplanan tutarlar ise bu durumda, her yıl yeni olarak yatırıma yönlendirilen katkı payı tutarlarını göstermektedir. Tablo 2'den görüleceği üzere, 2007 yılında yaşanan küçük bir düşme dışında yatırıma yönlendirilen tutarlar her yıl artma göstermiştir.

BES'i düzenleyen temel kanun olan 4632 sayılı kanunun isminden hareketle (Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu) sistemin yatırım unsurunun da dikkate alındığını not etmekte fayda vardır. Bu husus, yani, sistemin sadece emeklilik olarak değil, bunun yanı sıra yatırım olarak da değerlendirilmesi özellikle sistemden ayrılışlarda elde edilen gelir üzerinden bir tevkifat yapılması ile sonuçlanmaktadır. Vergilendirme açısından sistemden alınan ödemeler, menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

1.2.3. Sistemin Genel İşleyişi

BES'in işleyişi 4632 sayılı kanun ve bu kanuna bağlı olarak çıkarılan yönetmelikler ile düzenlenmiştir. Teşvik yapısını değiştiren 6327 sayılı yasa da yasal yapı arasında sayılmalıdır. Sistemdeki asıl unsurlar, Katılımcı, Emeklilik Şirketi, Fon, Portföy Yöneticisi, Kurul, Müsteşarlık, Bakanlık, Emeklilik Gözetim Merkezi, Takasbank olarak sayılabilir.

Katılımcı, emeklilik sözleşmesine kendi nam ve hesabına taraf olan gerçek kişiyi; Emeklilik Şirketi, katkı paylarını toplayıp fona aktaran, yönetim ve koordinasyondan sorumlu izin ve ruhsat almış şirketi; Fon, katkı paylarının değerlendirildiği portföyü; Portföy Yöneticisi, fonu yöneten profesyonel yöneticiyi; Kurul, fonun kurallara uygun yönetilmesini denetleyen Sermaye Piyasası Kurulu'nu; Bakanlık, Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanlık (şirket kuruluş izni vermeye yetkili birimdir); Müsteşarlık, Hazine Müsteşarlığı'nı (faaliyet ruhsatı vermeye yetkilidir); Emeklilik Gözetim Merkezi, Müsteşarlık ve emeklilik şirketleri arasındaki ilişkiyi sağlayan ve emeklilik şirketlerinden ve Müsteşarlık'tan gelen temsilciler ile oluşturulan yönetim birimini ifade eder. Takasbank'ın rolü ise fon portföylerinin saklanmasıdır.

Emeklilik şirketleri katkı paylarını toplar, bunu kuracakları fona aktarırlar. Ancak fonun yönetimi ayrı bir yönetici tarafından yapılır. Fonun kurallara uygun olarak yönetilmesinin denetimini SPK yapar. Katılımcıların emeklilik ödemeleri ise emeklilik şirketleri tarafından yapılır. Sisteme giriş, emeklilik şirketi ile katılımcı arasında imzalanan emeklilik sözleşmesi ile olur. BES'in finansmanı temelde katılımcı tarafından yapılan katkı payı ile olur. Katılımcı katkı payı haricinde emeklilik şirketlerine giriş aidatı da öder. Fonun masrafları ise yönetim gideri ve fon işletim giderleri ile temin edilir. Yönetim gideri ve fon işletim giderleri, katkı payından, fon varlıklarından ve fon gelirleri üzerinden yapılır.

Katılımcılar, fon yönetimine portföy katılım tercihinde bulunarak katılabilme imkanına sahiptir. Bu tercihini kullanmayan katılımcıların katkı payları tanımlanan standart fonlarda değerlendirilir. Fonların malvarlıkları, emeklilik şirketlerinden ayrıdır ve haczedilemez, iflas masasına tabi tutulamazlar.

2. ESKİ BES TEŞVİK SİSTEMİ

2.1. Genel Olarak BES'te Devlet Teşviki

BES, genel sosyal sigorta sisteminin tamamlayıcısı olarak kurulmuş bir sistemdir. Böyle bir sistemin olmasından devletlerin hem ekonomik hem de sosyal güvenlik anlamında faydası vardır. Bu nedenle devletler BES'i teşvik etmektedir. Devlet teşviki olmadan temeli uzun vadeli fon yönetimine dayanan bir sistemin ayakta kalması düşünülemez. Bu bağlamda aslında ilk teşvik BES'in yasal bir alt yapıya kavuşturulmasıdır. Ancak, devletlerin teşvik araçları içinde en önemlisi ve etkiliği vergi uygulamalarıdır. BES'te vergi uygulamaları ile sağlanan teşvikler üç gruba ayrılır:

- Katılımcılardan katkı payı tahsil döneminde,
- Şirketlerin katkı paylarını yatırıma yönlendirmesi ve sonrasında gelir elde etme döneminde,
- Katılımcıların sistemden herhangi bir nedenle ayrılımları döneminde uygulanan teşvikler.

Şirketlerin katkı paylarını yatırıma yönlendirmesi ve sonrasında gelir elde etme dönemindeki devlet teşviki, fon

getirilerinin kurumlar vergisi kazancından istisna edilmesidir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/5 maddesi uyarınca emeklilik yatırım fonlarının kazançları istisna kapsamına alınmıştır. Yine, emeklilik şirketlerinin ve bünyelerinde oluşturdukları fonların kuruluşundaki işlemler damga vergisinden istisna edilmiştir. Aynı şekilde, prim tahsilâtları Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)'den istisna edilmiştir. Fonların kazançlarında da BSMV istisnası vardır (Işık, vd., 2011:28, 29).

Katkı payı tahsil ve ayrılma dönemindeki teşvikler 6327 sayılı Kanun sonrasında önemli değişikliğe uğramıştır. Çalışma kapsamında eski teşvik sistemi olarak adlandırılan dönem 6327 sayılı Kanun öncesindeki dönemdir.

2.2. Eski Teşvik Sisteminin Esasları

Bu bölümde tahsilât ve geri ödeme dönemleri olmak üzere iki dönemdeki teşvikler üzerinde durulacaktır.

2.2.1. Katkı Payı Tahsil Dönemindeki Teşvikler

Tahsilât dönemindeki teşviklerin özünü ödenen katkı paylarının gelir vergisinin tespitinde indirim unsuru sayılması oluşturmaktaydı. Ödenen katkı paylarının indirim olarak dikkate alınmasında üçlü bir ayırım yapılmıştı:

- a) Memurlar ve diğer ücretle çalışanlar ödemiş oldukları katkı paylarını gelir vergisi matrahlarından indirim konusu yapmakta idiler. Burada iki tane sınırlama vardı: Katkı payının, ilgili aydaki brüt ücretinin %10'unu aşmaması ve yıllık katkı payı tutarının da asgari ücretin yıllık brüt tutarının aşmaması.
- b) Gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden mükellefler ise yıllık gelirlerinin %10'unu ve yıllık brüt asgari ücret tutarını aşmamak kaydıyla ödemiş oldukları katkı paylarını indirim konusu yapabiliyorlardı.
- c) İşverenler ise bu sayılan limitler dâhilinde (hangi çalışan için katkı payı ödeniyorsa o çalışanın brüt ücretinin %10'ununa kadar olan tutarı yıllık brüt asgari ücret tutarını aşmayacak şekilde) çalışanları için ödemiş oldukları katkı paylarını ticari kazancın tespitinde doğrudan gider yazabiliyor idi.

Eski sistem açısından genel kurallar şöyle özetlenebilir: Öncelikle katkı payı hangi ay için ödendi ise o ay ile ilgili gelir vergisi matrahında indirim konusu yapılabilirdi. Katkı payı ödemesinin belgelendirilmesi gerekirdi. Eş ve çocuklar için yapılacak katkı payı ödemeleri de olması durumunda bu katkı payları da çalışanın ücreti üzerinden hesaplanan %10'luk limitten kullanılmaktaydı, bunlar için ayrı bir %10 hesaplanmıyordu.

2.2.2. Sistemden Herhangi Bir Nedenle Ayrılma Döneminde Uygulanan Teşvikler

Sistemden ayrılma temel olarak ikiye ayrılır.

- 1) Emekli hakkı kazanarak ayrılma
- 2) Bu hakkı kazanmadan ayrılma.

BES'te emeklilik hakkı kazanma iki kritere bağlanmıştır: Sisteme 10 yıl prim ödeme ve 56 yaşını doldurmuş olma. Bunların birlikte sağlanması gerekir ve bu kriterlerden birinin sağlanmaması durumunda emeklilik hakkı kazanamadan ayrılma durumu ortaya çıkar. BES'in temel amacı uzun süreli olarak sistemde kalınmasını sağlamaktır. Bu nedenle sistemde ne kadar kalınırsa o kadar teşvik sağlanmaktadır. Eski teşvik sisteminde sistemden ayrılma durumu 5 farklı şekilde ele alınmıştır:

- 1) 10 yıldan daha az katkı payı ödeyerek sistemden ayrılma
- 2) 10 yıldan daha fazla katkı payı ödemesine rağmen 56 yaşını doldurmadan sistemden ayrılma
- 3) Emeklilik hakkını kazanarak sistemden ayrılma/birikimin tek seferde çekilmesi
- 4) Emeklilik hakkını kazanma/ömür boyu aylık sözleşme bağlanması
- 5) Vefat, maluliyet gibi zorunlu nedenlerden dolayı ayrılma

Bu dört durum vergileme açısından dört farklı sonuç doğurmaktaydı. 10 yıldan daha az katkı payı ödeyerek sistemden ayrılma durumunda katılımcının birikimi üzerinden %15 oranında tevkifat uygulanmakta idi. 10 yıldan daha fazla katkı payı ödemesine rağmen 56 yaşını doldurmadan sistemden ayrılma durumunda %10 tevkifat yapılmıyordu. Emeklilik hakkını kazanarak sistemden ayrılma/birikimin tek seferde çekilmesi durumunda birikimin %25'ine muafiyet uygulanıyor, kalan %75 üzerinden %5 tevkifat yapılmıyordu; başka bir ifadeyle tüm birikim üzerinden %3,75 vergi alınıyordu. Aynı uygulama zorunlu nedenlerle ayrılma durumu için de geçerli idi. Sistemden ayrılma şekille-

rinden en avantajlısı emeklilik hakkı kazananlara ömür boyu aylık bağlanması durumu idi. Bu durumda herhangi bir vergi alınmamaktaydı.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus vergileme/tevkifatın tüm birikim üzerinden yapılması idi. Bu durum eski sistem döneminde çok tartışmalara neden olmuştur. Özellikle fon getirilerinin düşük olduğu dönemlerde katılımcıların toplamda negatif kazançla sistemden ayrılması söz konusu olmuştur. Böyle olaylar münferit bile olsalar tüm sistem hakkında tereddütlerin doğmasına yol açma potansiyellerinden dolayı geniş çaplı olumsuz sonuçlar doğurmuştur. Kesintilerin birikim üzerinden yapılması çeşitli davalara konu olmuştur.

3. YENİ BES TEŞVİK SİSTEMİ: DEVLET KATKISI

Yeni teşvik sistemi ile BES çok köklü değişikliklere uğramıştır. Aslında başka yenilikler de getirmiş olmasına rağmen yeni teşvik sistemi daha ziyade devlet katkısı ayağı ile gündeme gelmiştir. Devlet katkısı katılımcının ödemiş olduğu katkı payına ilave olarak %25'lik bir tutarın da devlet tarafından sisteme yatırılması olarak özetlenebilir.

3.1. Kanuni Altyapısı

Yeni teşvik sisteminin kanuni alt yapısı 13.06.2012 tarih, 6327 sayılı Kanun ile getirilmiştir. Bu kanun ile 4632 sayılı Kanunda ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Bu kanun yanında sistemin uygulanmasına ilişkin detaylı kurallar 29.12.2012 tarih 28512 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bireysel Emeklilik Sisteminde Devlet Katkısı Hakkında Yönetmelik ile düzenlenmiştir.

3.2. Teşvik Sistemindeki Değişikliğin Gerekçesi

Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde de vurgulandığı üzere BES sadece bir emeklilik sistemi değil aynı zamanda bir yatırım havuzunun kurulmasına yönelik bir sistemdir. Bireysel yatırımlar ile ulaşılmak istenen ise yurt içi tasarrufların artmasıdır. Eski sistem, bazı yönleriyle bu amaca ulaşmada eksik kalmaktaydı. Eski sistemde katılımcılara prim tahsilât döneminde sağlanan teşvik, gelir vergisinden indirim yapılmasıydı. Bu indirimler doğrudan kişilerin eline geçmekte idi. Ancak kişinin zaten geleceği adına bir tasarrufta bulunuyor olmasından dolayı eline nakit olarak geçen bu paralar tasarruf yerine tüketime gitmekte idi. Yani devlet aslında vermiş olduğu teşvikler ile tasarrufu tam olarak teşvik edememiş oluyordu. Tasarrufu teşvik için ayrılan kaynakların önemli bir kısmı tüketime gitmekteydi.

Eski teşvik sisteminde prim tahsilât dönemindeki teşviklerden yararlanmak için bazı prosedürlerin yerine getirilmesi gerekiyordu. Bunlar karmaşık işlemler olmasa bile eldeki istatistikler sadece %35'lik kesimin bu prosedürleri yerine getirdiğini gösteriyor. Prosedürlerin başında prim ödemesi yapıldığına dair dekontların ilgili ay içinde katılımcının maaş/ücret işlemlerini yapan muhasebecilere/saymanlara teslimi gelmektedir.

Sistemin bir başka eksisi teşviklerin sadece vergi mükellefleri için bir anlam ifade etmesi idi. Eğer katılımcı ev hanımı ya da öğrenci ise gelir vergisi mükellefiyeti olmadığı için teşviklerden yararlanması mümkün olmuyordu. Vergi mükellefi çalışanlar açısından da önemli bir kısıtlama vardı, eşi ve çocukları için ödemiş olduğu primler de maksimum teşvik limiti olan yıllık asgari brüt ücret kotasını kullanmakta idi. Çalışanın brüt ücretinin %10'u limiti koşulu için de yine aynı şey söylenebilir.

Eski sisteme getirilen en önemli eleştirilerden birisi, sistemden ayrılma durumunda yapılan kesintilerin tüm birikim üzerinden yapılıyor olmasıdır. Özellikle 10 yıldan önce sistemden ayrılma durumunda, yapılan vergi kesinti tutarı %15 seviyesindeydi. Bu oranın üzerine emeklilik şirketleri tarafından tahsil edilen giriş aidatı, yönetim gideri ve fon işletim gideri olmak üzere 3 ayrı masraf kalemi de eklendiğinde katılımcıların toplamda negatif bir sonuçla sistemden ayrılmaları söz konusu idi. Bu sonuç, özendirildiği söylenen bir sistem için olumsuz bir imaj bırakıyordu. Katılımcının BES yerine parasını normal bir mevduatta tutması daha fazla kazandıran ve daha az formalitesi olan bir alternatif olarak ortaya çıkıyordu.

3.3.Yeni Teşvik Sisteminin Getirdikleri

3.3.1. Genel Olarak Devlet Katkısı

Öncelikle belirtmek gerekir ki yeni teşvik sisteminde de emeklilik hakkı kazanma kriterleri aynı şekilde devam etmektedir. En az 10 yıl prim ödeme ve 56 yaşını doldurmuş olma koşulları yine aranmaktadır. Kısıtlamaları ve limitleri göz ardı edildiğinde devlet katkısı, katılımcı bazında hesaplanan ve katılımcı adına ödenen katkı payının %25'i tutarında bir katkının devlet tarafından, katılımcının hesaplarına ödenmesidir. Devlet katkısı sisteminde vergi tevkifatlarının yapıldığı matrah birikim yerine getiri olarak değiştirilmiştir. Devlet katkısı, 1 Ocak 2013 tarihinden sonra yapılacak olan katkı payları için ödenmeye başlanmıştır.

3.3.2. Katkı Payı Tahsil Dönemindeki Teşvikler

Yeni teşvik sistemi, çalışmamızın 2.2.1 bölümünde sayılan 3 sınıf için (aylık ücret alan çalışan, gelirlerini yıllık beyanname ile veren mükellef, çalışanları adına katkı payı ödeyen işveren) de değişiklik getirmiştir. Bu sınıflardan çalışanları adına BES'e katkı payı ödeyen işveren için getirilen değişiklik sadece oran yükseltilmesi olmuştur. Eski dönemde bir çalışan adına ödenen katkı payı tutarının limiti, çalışanın almış olduğu brüt ücretinin %10'u ve yıllık asgari brüt ücret tutarı ile belirlenmiş idi. Bu limitlerden yıllık asgari brüt ücret tutarının aşılması kuralı değişmemiştir. Ancak %10 limiti %15 olarak değiştirilmiştir. Diğer iki sınıfı ilgilendiren değişiklik ise şu şekildedir: ödenen katkı paylarının beyanname üzerinde belli limitler altında indirim konusu edilmesi uygulaması tamamen sonlandırılmış, bunun yerine katılımcı adına ödenen her katkı payı ödemesinin %25'i oranında da devlet tarafından bir ödeme yapılması kuralı getirilmiştir. Bu %25'lik ödemeler katılımcının hesabının alt hesaplarında izlenmektedir.

Teşvik unsuru olarak vergi indiriminden kaynaklı nakit geri ödeme yerine doğrudan katkı payı ödenmesi uygulamasının BES'in temel mantığıyla uyumlu olduğu görülmektedir. BES'in temel mantığı yurt içi tasarrufların artırılması idi. Bu sayede kişilerin eline nakit bir ödeme geçmemekte, teşvik doğrudan kendi BES katılım hesaplarına gelmektedir.

%25 devlet katkısı ödenmesi pek çok yönden eski sistemden daha kolay bir uygulamadır. Öncelikle bu sistemden yararlanmak için kişinin vergi mükellefi olması gerekmemektedir. Dolayısıyla eski sistemde avantajı olmayan katılımcılar için de avantaj getirilmiştir. Eski sistemde teşvik almak için vergi mükellefi olmak hukuki olmasa bile fiili bir zorunluluktur. Çalışanın eşi, çocuğu için ödemiş olduğu katkı payları da kendi limitinden düşülmekte idi. Ancak yeni sistemde her katılımcı için ayrı ayrı %25 devlet katkısı ödenmektedir.

Katkı payı ödemesinin katılımcı tarafından belgelendirilmesi gibi bir zorunluluk yoktur. Bu işlemlerin takibi emeklilik şirketlerine verilmiş, şirketlerin ihmalinden kaynaklanan bir hak kaybı durumunda yükümlülük yine şirketlere yüklenmiştir. Bu sayede katkı payı makbuzlarının geç tesliminden kaynaklı hak kayıplarının önlenmesi amaçlanmıştır.

3.3.3. Sistemden Herhangi Bir Nedenle Ayrılma Döneminde Uygulanan Teşvikler

Teşvik sisteminde getirilen köklü değişikliklerden birisi de sistemden çıkışta vergiye tabi tutarın, tüm birikim yerine getiri olarak alınmasıdır. Sistemin medyaya yansıyan tarafı hep %25'lik devlet katkısı olsa da daha önemlisi vergileme matrahının değişmesidir. Bu sayede kişiler açısından BES'in negatif getiriyle sonuçlanan bir yatırım olma durumu son bulmuştur. Bu değişiklik BES açısından olumsuz imajın kırılmasında önemli bir faktördür.

Çalışmanın, 2.2.2 bölümünde sistemden ayrılma durumu 5 farklı şekilde ele alınmış idi. Yeni sistemde bu sınıflar 4'e indirilmiştir. Eski sistemde mevcut olan, emeklilik hakkı kazananlardan birikimini toplu olarak çekenler ile ömür boyu aylık bağlanma sözleşmesi imzalanma durumları birleştirilmiştir. Yeni sistemde farklı durumlara göre sistemden ayrılma halinde getiri üzerinden yapılacak tevkifat tutarları şu şekildedir:

- 1) 10 yıldan daha az katkı payı ödeyerek sistemden ayrılma halinde, %15
- 2) 10 yıldan daha fazla katkı payı ödemesine rağmen 56 yaşını doldurmadan sistemden ayrılma halinde, %10
- 3) Emeklilik hakkını kazanarak sistemden ayrılma halinde, %5
- 4) Vefat, maluliyet gibi zorunlu nedenlerden dolayı ayrılma halinde, %5

6237 sayılı Kanun (madde 6) hükümleri uyarınca ve söz konusu bu vergi tevkifatı hem katkı payının getirileri üzerinden hem de devlet katkısının getirileri üzerinden alınmaktadır.

3.3.4. Devlet Katkısının Kontrol Noktaları

Hiçbir teşvik sisteminin başıboş bırakılması düşünülemeyeceği gibi devlet katkısı sistemi açısından bazı kontrol noktaları da oluşturulmuştur:

İlk kontrol noktası, devlet katkısının yıllık toplam limitinin yıllık brüt asgari ücret olmasıdır. Bu limit eski sistemde de vardır.

İkinci kontrol noktası, devlet katkısına hemen hak kazanılamamasıdır. Devlet katkısına hak kazanma açısından 5'li bir sınıflandırmaya gidilmiştir. Öncelikle katılımcı;

- Üç yıl içinde sistemden çıkarsa devlet katkısına hiç hak kazanmamaktadır (0-3 yıl arasında %0).
- Üç yılın sonunda %15'ine (3-6 yıl arasında %15),
- Altıncı yılın sonunda %35'ine (6-10 yıl arasında %35'ine),
- Onuncu yılın sonunda ise %60'ına hak kazanmaktadır (10 yıl/ emeklilik hakkı yok, %60).
- Emeklilik hakkı kazanması durumunda ise tamamına hak kazanmaktadır (10+ yıl emeklilik hakkı var).

Ayrıca 2016 yılından önce hiçbir şekilde, devlet katkısına hak kazanılmayacağı kuralı getirilmiştir. Hak kazanmadan önce katılımcının sistemden ayrılması durumunda ise, devlet katkıları ilgili yıl bütçesine gelir olarak yazılacaktır. Emeklilik hakkı kazanmamış olsa da vefat, maluliyet gibi zorunlu nedenlerden dolayı sistemden ayrılanlar da devlet katkısının tamamına hak kazanmaktadır.

Üçüncü kontrol noktası, devlet katkısının sözleşme bazında değil katılımcı bazında verilmesidir. Yani, birden fazla sözleşmesi olan katılımcılar için devlet katkısı ayrı ayrı değil bir bütün olarak hesaplanmaktadır. Sözleşmelere ödenen katkı payı oranında bir katkı hesaplanmaktadır.

Dördüncü kontrol noktası, devlet katkısı doğrudan katılımcının katılım hesaplarına yatırılrsa da bu hesabın bir alt hesabına yatırılmaktadır. Bu hesabın adı devlet katkısı hesabı olup hangi yatırım ortamlarında değerlendirileceğinin kontrolü Hazine Müsteşarlığı'na verilmiştir. Yani paranın hukuki sahibi katılımcı olsa bile fiilen Müsteşarlık tarafından kontrol edilmektedir. Hangi yatırım ortamlarında değerlendirileceği devlet katkısı yönetmeliği ile ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Beşinci kontrol noktası, sadece bireysel katılımcılar tarafından yatırılan katkı payları için destek ödemesi yapılmasıdır. Buradaki iki husustan birincisi, ödemelerin bireysel katılımcı tarafından yapılmasıdır. Yani, işveren tarafından ödenen katkı payları için bir devlet katkısı yapılmamaktadır. İkinci husus ise, bireysel katılımcı adına yatırılan katkı payları için destek ödemesi yapılmamasıdır. Yani, emeklilik şirketi tarafından katkı payı ödemesinden bağımsız yapılan ilave yararlar için katkı payı ödenmemektedir. Yine, başka şirketten gelen sözleşmeler için yeniden katkı payı ödenmemektedir. Öte yandan, bireysel katılımcı adına eşi vs. tarafından yapılan ödemeler için destek ödemesi yapılacaktır. Yine bireysel katılımcı tarafından yapılan toplu ödemeler için de destek ödemesi yapılmaktadır. Yani, katılımcının düzenli ödediği katkı paylarının yanında toplu olarak hesabına yatırdığı paralar için de destek ödemesi yapılacaktır.

4. ESKİ VE YENİ SİSTEMİN ÖRNEKLER ÜZERİNDEN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde öncelikle, eski ve yeni sistem katılımcı sayıları ve katkı payları üzerinden karşılaştırılmıştır. Karşılaştırmalar Emeklilik Gözetim Merkezi tarafından tutulan kayıtlar dikkate alınarak yapılmıştır. Daha sonra eski ve yeni sistem, katkı payı ödeme ve sistemden ayrılma dönemlerine göre hesaplamalarla karşılaştırılmıştır. Hesaplamalar yapılırken fon getirisinin sabit olduğu, fon ödemelerinin dönem başında yapıldığı, hesaplama dönemi boyunca katkı payının sabit olduğu, aylık 100 TL, varsayılmıştır.

4.1. Sisteme Katılan Kişilerdeki ve Yatırılan Katkı Payındaki Artış Üzerinden Karşılaştırma

Bireysel emeklilik sistemi ile ilgili tüm veriler Emeklilik Gözetim Merkezi tarafından tutulmaktadır. Verilerin kamuya açık hali haftalık periyodlar halindedir. Yine ay sonlarına gelen günler de dikkate alınmaktadır. Bu çalışmada aylık veriler kullanılmış olup, aşağıdaki şekiller ise yılsonlarını gösterecek şekilde oluşturulmuştur.

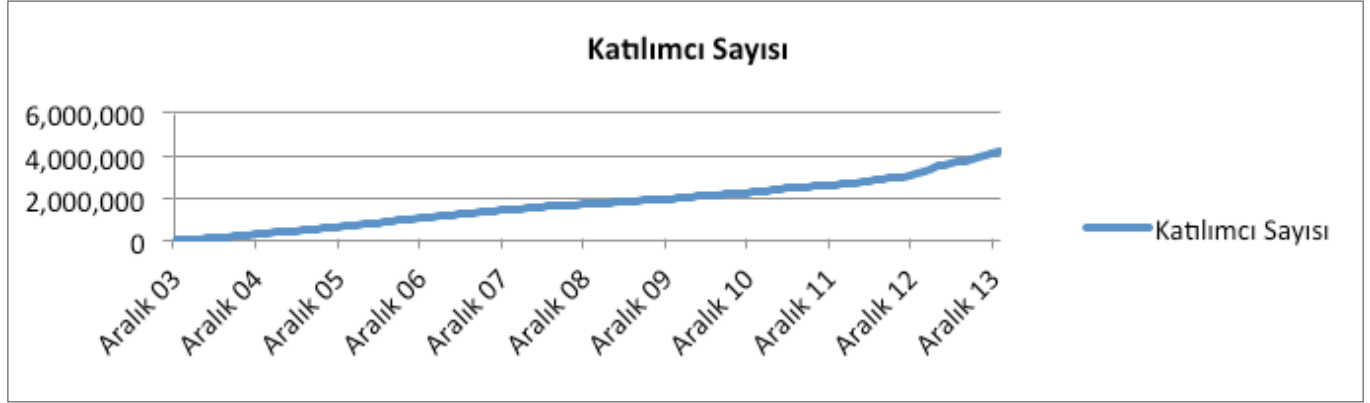
**İlave yararlar örnek olarak; kanunen şirketçe katılımcı hesabına yapılan ceza ödemeleri, ek faydalar, işveren grup emeklilik sözleşmesinden hak kazanılarak transfer yoluyla aktarılan tutarlar, işveren grup emeklilik sözleşmelerine yapılan katkı payı ödemeleri sayılabilir.

4.1.1. Sisteme Katılan Kişilerdeki Artış Üzerinden Karşılaştırma

Emeklilik Gözetim Merkezi tarafından açıklanan veriler 31.12.2003 tarihinden itibaren başlamaktadır. Bu tarihten başlayarak 31.12.2013 tarihine kadar olan veriler dikkate alınmıştır. Öncelikle kümülatif rakamlar dikkate alınmıştır.

31.12.2003 tarihindeki katılımcı sayısı 15.245 kişi iken 31.12.2013 tarihinde katılımcı sayısı 4.126.956 kişi olmuştur. Aşağıdaki şekil 2'de katılımcı sayılarının dönemlere göre artışına yer verilmiştir:

Şekil 2: Katılımcı Sayısı

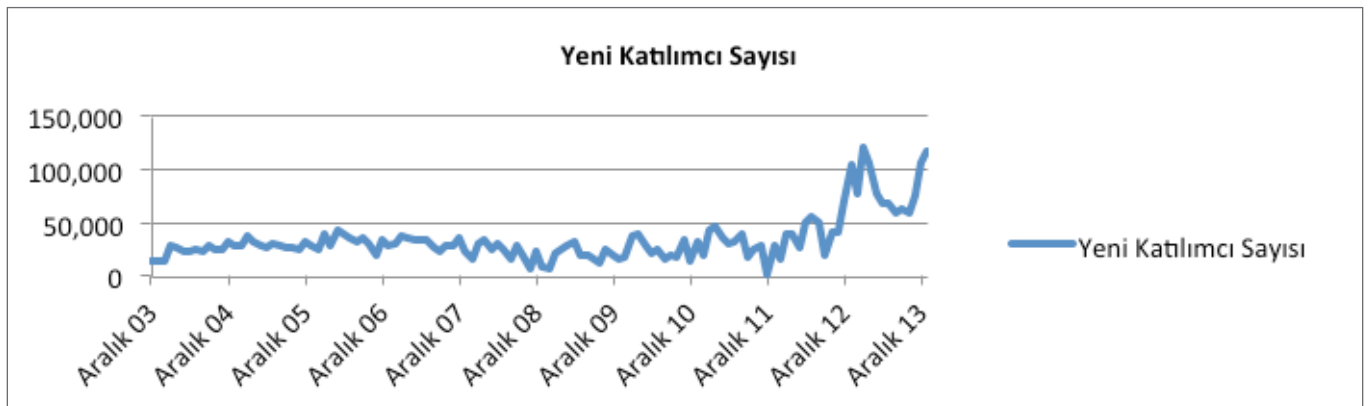


Kaynak: <http://www.egm.org.tr/weblink/BESgostergeler.htm>

Devlet katkısı, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır. Şekil 2'ye bakıldığında Aralık 2003-Aralık 2012 tarihleri arasındaki parça ile Aralık 2012-Aralık 2013 tarihleri arasındaki parçanın eğiminde açık bir farklılık olduğu görülmektedir. Bu farklılığın yeni teşvik sisteminin katılımcılar tarafından olumlu karşılanmasından kaynaklandığı değerlendirilmiştir.

Şekil 3'te ise her dönemde (dönem periyodu ay olarak alınmış, grafik görsellik açısından yıl olarak gösterilmiştir) yeni gelen katılımcı sayısı ayrı bir grafik olarak gösterilmiştir.

Şekil 3: Yeni Katılımcı Sayısı



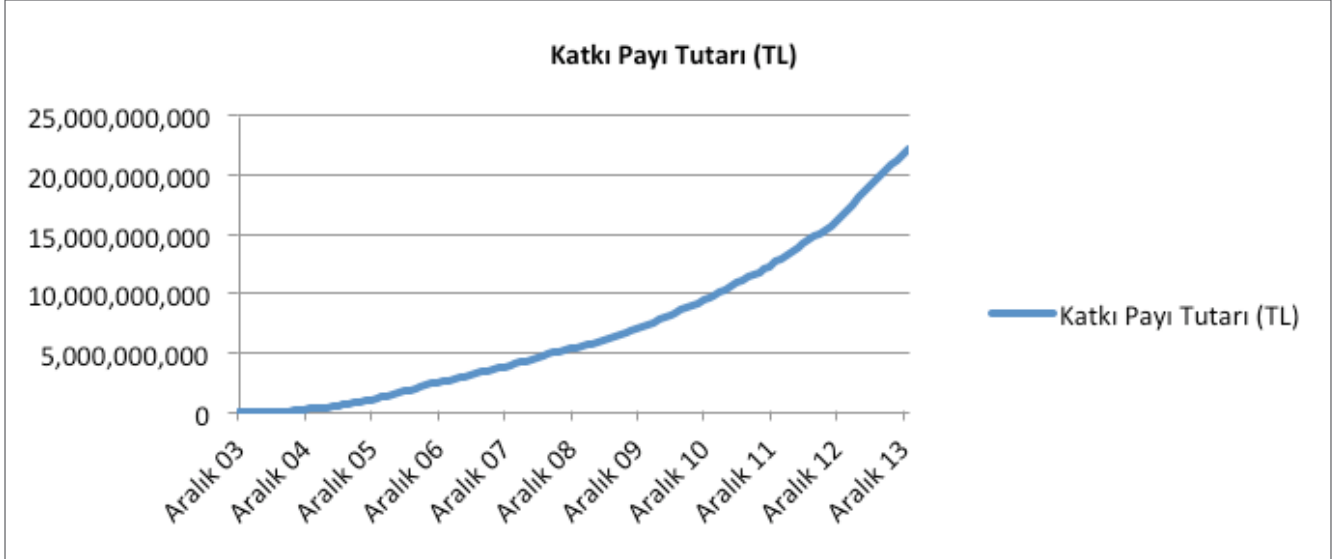
Kaynak: <http://www.egm.org.tr/weblink/BESgostergeler.htm>

Yukarıdaki grafiğin Aralık 2003-Aralık 2012 tarihleri arasındaki parçası ile Aralık 2012-Aralık 2013 tarihleri arasındaki parçasına bakıldığında yeni katılımcı sayısında gözle görülebilir bir artış olduğu görülmektedir. Bu farklılık yeni teşvik sisteminin katılımcılar tarafından olumlu karşılandığını göstermektedir.

4.1.2. Sisteme Yatırılan Katkı Payındaki Artış Üzerinden Karşılaştırma

31.12.2003 tarihindeki katkı payı tutarı 5.866.764.-TL iken 31.12.2013 tarihindeki katkı payı tutarı 21.794.553.471.-TL olmuştur. Şekil 4'te katkı payı tutarlarının dönemlere göre kümülatif artışına yer verilmiştir.

Şekil 4: Katkı Payı Tutarı

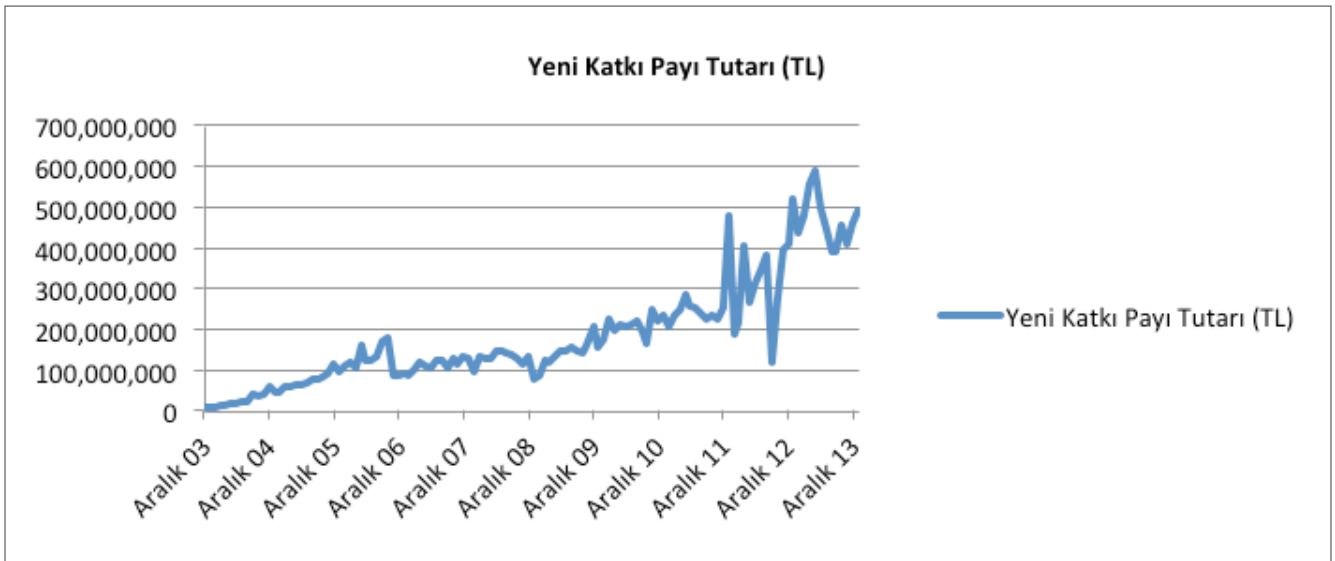


Kaynak: <http://www.egm.org.tr/weblink/BESgostergeler.htm>

Yukarıdaki şekle bakıldığında Aralık 2012-Aralık 2013 tarihleri arasındaki parçanın eğiminde açık bir farklılık olduğu görülmektedir. Bu farklılığın yeni teşvik sisteminin katılımcılar tarafından olumlu karşılanmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Yine bu farklılık bir önceki bölümde yer verilen katılımcı sayısı hareketi ile paralel bir seyir izlemektedir.

Aşağıda şekil 5'te ise her dönemde yeni yatırılan katkı payı tutarı ayrı bir grafik olarak gösterilmiştir:

Şekil 5: Yeni Katkı Payı Tutarı



Kaynak: <http://www.egm.org.tr/weblink/BESgostergeler.htm>

Şekil 5'ten Aralık 2012 sonrasında yeni yatırılan katkı payı tutarında gözle görülebilir bir artış olduğu gözlemlenmektedir. Bu farklılığın yeni teşvik sisteminin katılımcılar tarafından olumlu karşılanmasından kaynaklandığı değerlendirilmiştir. Yine bu farklılığın bir önceki bölümde yer verilen yeni katılımcı sayısı hareketi ile paralel bir hareket oluşturduğu izlenmektedir. Öte yandan, Aralık 2011-Aralık 2012 tarihleri arasındaki dalgalanmanın yeni teşvik sisteme ilişkin katılımcılarda değişken bir beklenti oluşturmasından kaynaklandığı söylenebilir.

4.2. Katkı Payı Tahsil Dönemindeki Karşılaştırma

Yeni sistemde devlet katkısına hak kazanma açısından 0-3 yıl, 3-6 yıl, 6-10 yıl, 10+ yıl (emeklilik hakkı yok) ve 10+ yıl (emeklilik hakkı var) olmak üzere beş dönem olmasından dolayı eski sistemde de bu dönemler için hesaplama yapılmasına dikkat edilmiştir. Bu dönemleri temsilen 24 ay, 48 ay, 84 ay, 144 ay dikkate alınmıştır. 144 ay yani 10 yıl üzeri prim ödeme döneminde kişinin 56 yaşından büyük ve küçük olması durumu ayrı ayrı ele alınmıştır.

Katkı payı döneminde eski ve yeni BES sistemi arasında temel bir ayrışma olduğundan karşılaştırmanın yapılabilmesi için eski sistemde sağlanan gelir vergisi avantajlarının bir sonraki dönemde tekrar katkı payı olarak sisteme yatırıldığı varsayılmıştır. Başka bir ifade ile katkı payı için esas alınan dönem 36 ay ise gelir vergisi avantajı açısından alınan dönem 35 ay olarak dikkate alınmıştır.

Yeni sistemde katkı payı ve getirisi ile devlet katkısı ve getirisi ayrı ayrı olarak gösterilmiştir. Fon getirisi aylık %1 olarak varsayılmıştır. Kişinin yıllık ücret gelirleri toplamı 18.000.-TL olup bu tutarın 2012 yılı açısından gelir vergisi tutarı 3.100.-TL'dir. (2012 yılında ilk 10.000.-TL için %15, sonraki 8.000 TL için %20 oranı uygulanmıştır.) 3.100.-TL üzerinden ortalama gelir vergisi oranı %17.20 olarak uygulanmıştır. Ödenen 100.-TL katkı payının tamamı eski sistem açısından gelir vergisinden indirilebilecektir.

Tablo 3 eski ve yeni sistemde yatırılan 100.-TL'lerin yeni sistemdeki 5 farklı duruma göre gelecek değer hesabını göstermektedir:

Tablo 3: Eski ve Yeni BES'te Toplam Portföyün Karşılaştırılması*

Karşılaştırma Dönemi	Aylar	Eski Sistemde Toplam Portföy	Yeni Sistemde Toplam Portföy
0-3 yıl	24	3.171,06 TL	2.724,32 TL
3-6 yıl	48	7.219,31 TL	6.415,36 TL
6-10 yıl	84	15.428,26 TL	14.352,72 TL
10+ yıl, emeklilik hakkı yok.	144	37.695,88 TL	37.059,00 TL
10+ yıl, emeklilik hakkı var.	144	37.695,88 TL	40.281,52 TL

* Tablodaki hesaplamalar MS Office Excel 2010/Tr programındaki "GD İşlevi" kullanılarak yapılmıştır. GD İşlevi, dönemsel sabit ödemeler ve sabit bir faiz oranı temelinde bir yatırımın gelecekteki değerini hesaplamak için kullanılmaktadır. Bu işlevin formül çubuğu şu şekildedir: $GD(\text{oran}, \text{dönem_sayısı}, \text{devresel_ödeme}, [\text{bd}], [\text{tür}])$.

Formül çubuğunda yer alan değişkenlerden;

- "oran" sabit getiri oranını ifade etmektedir. Çalışmamızda bu oran %1 olarak dikkate alınmıştır.
- "dönem_sayısı" yatırımın süresini ifade etmektedir. Çalışmamızda sırasıyla, 24,48, 84 ve 144 olarak dikkate alınmıştır.
- "devresel_ödeme" dönemsel sabit ödeme tutarını ifade etmektedir. Çalışmamızda bu tutar 100.-TL olarak dikkate alınmıştır.
- "[bd]" gelecekteki bir dizi ödemenin şu andaki değeri olan bugünkü değer veya toplam tutarı olup alınması isteğe bağlıdır. Bu çalışma açısından dikkate alınmamıştır.
- "[tür]" ödemelerin ne zaman yapılacağına bağlı olarak 0 ya da 1 sayısı ile gösterilmektedir. Çalışmamızda ödemelerin dönem başında yapıldığı kabul edildiği için 1 olarak dikkate alınmıştır.

** Bu bilgiler doğrultusunda tablodaki rakamlardan örneğin eski sisteme göre 3-6 yıl için 7.219,31.-TL'nin elde edilişi detaylı olarak aşağıda gösterilmiştir:

Kaynak	(oran)	(dönem_sayısı)	(devresel_ödeme)	GD
Prim	%1	48	100	6.183,48
GV Avantajı	%1	47	17,20	1.035,83
Toplam Portföy				138.218

*** Yine yukarıdaki bilgiler doğrultusunda tablodaki rakamlardan örneğin yeni sisteme göre 3-6 yıl 6.415,36.-TL'nin elde edilişi detaylı olarak aşağıda gösterilmiştir:

Kaynak	(oran)	(dönem_sayısı)	(devresel_ödeme)	GD
Prim	%1	48	100	6.183,48
Hak edilen Devlet Katkısı	%1	48	3,75	231,88
Toplam Portföy				373.183

Her bir döneme ilişkin ayrıntılı hesaplamalar EK1'de sunulmuştur.

Tablo 3'e göre yapmış olduğumuz hesaplamalar eski sistemdeki devlet teşviklerinin ilk 4 dönem için daha fazla portföy büyüklüğü sonucu verdiği işaret etmektedir. Bulunan sonuçlara göre yeni sistemin tek avantajlı olduğu durumun sistemden emeklilik hakkı kazanarak ayrılma durumu olduğu söylenebilir. Bu farklılığın en büyük sebebi devlet katkısına hak kazanma süresidir. Örneğin, yukarıda verilen 6.415,36.-TL'lik rakamın hesaplanmasında prim ödeme süresi 48 ay olduğu için hak edilen devlet katkısı tutarı sadece %15 seviyesindedir. Devlet katkısının %100'üne hak kazanmak için sistemden emeklilik hakkı kazanarak ayrılmak gereklidir. Devlet katkısının tamamına hak kazanılması durumunda yeni sistemdeki portföy büyüklüğü açık bir şekilde eski sistemdeki portföy büyüklüğünü aşmaktadır.

4.3. Sistemden Ayrılma Dönemindeki Karşılaştırma

Sistemden ayrılma durumları ve vergi tevkifatı 5 şekilde hesaplanarak karşılaştırılmıştır:

- 1) 10 yıldan daha az katkı payı ödeyerek sistemden ayrılma
- 2) 10 yıldan daha fazla katkı payı ödemesine rağmen 56 yaşını doldurmadan sistemden ayrılma
- 3) Emeklilik hakkını kazanarak sistemden ayrılma/birikimin tek seferde çekilmesi
- 4) Emeklilik hakkını kazanma/ömür boyu aylık sözleşme bağlanması
- 5) Vefat, maluliyet gibi zorunlu nedenlerden dolayı ayrılma

Aşağıda Tablo 4'te eski ve yeni sistemden ayrılma durumunda elde edilebilecek net tutarlar sunulmaktadır:

Tablo 4: Sistemden Ayrılma Durumunda Eski ve Yeni BES'in Karşılaştırılması

Karşılaştırma Dönemi	Aylar	Eski Sistemde Ele Geçen Net Tutar	Yeni Sistemde Ele Geçen Net Tutar
Zorunlu Nedenle Ayrılma	48	6.948,59 TL	7.604,60 TL
10 yıldan az	84	13.114,02 TL	13.441,58 TL
10+ yıl, emeklilik hakkı yok.	144	33.926,29 TL	34.778,47 TL
10+ yıl, emeklilik hakkı var. Toplu çekim	144	36.282,28 TL	39.067,92 TL
10+ yıl, emeklilik hakkı var. Ömür boyu aylık	144	37.695,88 TL	39.067,92 TL

Not: Yeni sistemde, ömür boyu aylık seçeneği ile toplu çekim seçenekleri arasında bir farklılık yoktur, ancak eski sistemle karşılaştırma yapabilmek için konulmuştur.

EK 2'de, yukarıdaki tabloda eski ve yeni sistemde ele geçen net tutar rakamlarının elde edilmesi ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Zorunlu nedenle ayrılma dönemine örnek olarak 4. yılsonunda ayrılma durumu alınmıştır. Zorunlu durumda ayrılma ile sistemden emeklilik hakkı kazanıp birikimin tek seferde çekilmesi durumunda eski sistemde toplam birikim üzerinden %25 istisna edilip kalan %75 üzerinden %5 vergi alınmaktadır. Kümülatifte vergi oranı bu nedenle %3,75 alınmıştır.

Tablo 4 kişilerin sistemden ayrılırken elde edecekleri net tutar açısından yeni sistemin her karşılaştırma aşamasında daha avantajlı olduğu görülmektedir. Ancak avantajın aslında ne kadar bir farklılığa karşılık geldiği araştırıldığından aşağıda Tablo 5'teki sonuçlar ile karşılaşılmaktadır.

Tablo 5: Oransal Fark

Karşılaştırma Dönemi	Aylar	Oransal Fark
Zorunlu Nedenle Ayrılma	48	0,10
10 yıldan az	84	0,03
10+ yıl, emeklilik hakkı yok.	144	0,03
10+ yıl, emeklilik hakkı var. Toplu çekim	144	0,08
10+ yıl, emeklilik hakkı var. Ömür boyu aylık	144	0,04

Tablo 5'teki oranlara bakıldığında yeni sistemin eski sisteme göre sağlayacağı avantajın en fazla %10 oranında olduğu görülmektedir. Bu durum ise vefat, maluliyet gibi zorunlu nedenlerden dolayı sistemden ayrılmayı kapsamaktadır ve bu nedenle değerlendirme dışında bırakılmıştır. Yeni sistemin kısa vadede ayrılma durumunda çok fazla bir avantaj getirmediği görülmektedir. Öte yandan, asıl ilgi çekici durum sistemden emeklilik hakkı kazanan kişilerin tüm birikimlerini toplu çekmeleri ile ömür boyu aylık şeklinde almaları arasındadır. İki durum arasında, %4'lük bir fark (yeni ve eski teşvik sistemleri karşılaştırıldığında, yeni teşvik sisteminin, tüm birikimlerin toplu çekilmesi durumunu %8, ömür boyu aylık sözleşmesi olarak sistemde kalma durumunu ise sadece %4 daha fazla teşvik ettiği tespit edilmiştir.) olduğu Tablo 5'ten görülmektedir. Bu durumda, kişilerin yeni sisteme göre paralarını sistemden tek seferde çekmek yerine ömür boyu aylık sözleşmesi imzalayarak sistemde kalmaya devam etmeleri daha az teşvik edilmiş olmaktadır. Özellikle ekonominin uzun dönemli fon ihtiyacının karşılanmasında önemli bir kaynak olacağı beklentisi olan BES açısından bu sonucun dikkatle ele alınması gerektiği düşünülmektedir. Katılımcıların sistemden paralarını tek seferde çekmeleri yerine ömür boyu aylık sözleşmeleri imzalamaları yönünde teşviklerin artırılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

Yeni sistem kendi içinde kıyaslandığında da, katılımcının sistemden parasını toplu olarak çekmesi ile ömür boyu aylık sözleşmesi imzalaması arasında büyük bir fark olmadığı Tablo 4'ten görülmektedir. Bu nedenle, yeni sistemin katılımcıları, ömür boyu aylık sözleşmesi imzalaması yönünde daha fazla teşvik etmesinin faydalı olacağı kesindir.

SONUÇ

Türkiye'de BES, 2000'li yılların başında ortaya konan bir dizi yapısal reform içinde yer alan sosyal güvenlik reformu kapsamında gündeme gelmiştir. Yeni sosyal güvenlik sistemi ile emeklilik yaşının yükseldiği, prim ödeme süresinin artırıldığı ve bağlanan emekli aylıklarının ortalama %37,5 (2045li yıllar için) düşürüldüğü gözlemlenmiştir. Yeni BES ile emekli aylıklarının düşürülmesi nedeniyle ortaya çıkacak olan refah kaybının telafi edilmesi düşünülmektedir.

BES, genel sosyal sigorta sisteminin tamamlayıcısı olarak kurulmuş bir sistemdir. Devletlere hem ekonomik hem de sosyal güvenlik anlamında faydası vardır. Bu nedenle devletler BES'i teşvik etmektedir. Devlet teşvikleri ise genel olarak vergi uygulamaları ile kendisini göstermektedir. Vergi uygulamaları ile sağlanan teşvikler; katkı payı tahsil döneminde, katkı paylarının yatırıma yönlendirilmesi döneminde ve katılımcıların sistemden ayrılmaları döneminde olmak üzere üçe ayrılır. 6327 sayılı Kanun ile teşvik sisteminde köklü bir değişiklik yapılmıştır. Eski teşvik sisteminin esasını her üç dönemde de vergi teşvikleri sağlanması oluşturmakta iken, 6327 sayılı Kanun sonrasında katkı payı tahsil dönemindeki vergi teşviklerinin yerini doğrudan devlet katkısı ödemesi almıştır. Yeni teşvik sisteminde katılımcıların

sistemden ayrılmaları dönemindeki vergi uygulamalarında da değişiklik yapılmış olup, vergi tevkifatına tabi matrah, tüm birikim yerine katkı payından ve devlet katkısından elde edilen getiri olarak değiştirilmiştir. Yeni teşvik sisteminde, katkı paylarının yatırıma yönlendirilmesi dönemindeki teşviklerde ise bir değişiklik yapılmamıştır.

BES'e katılan katılımcı sayısı yıldan yıla artmaktadır. Katılımcı sayısındaki artışa paralel olarak katkı payı tutarı da artmaktadır. Her yıl yatırıma ilk defa olarak yönlendirilen fonların tutarı da artmakta olup, bu artış 2007 yılındaki istisna dışında süreklilik göstermektedir. Yeni teşvik sisteminin uygulanmaya başlandığı 1 Ocak 2013 tarihi öncesindeki ve sonrasındaki katılımcı sayısı ve katkı payı tutarları üzerinden yapılan çalışmalar sonucunda, katılımcıların yeni teşvik sistemini olumlu karşıladığı değerlendirilmiştir. Eski ve yeni teşvik sisteminde BES'ten emeklilik hakkı kazanma kriterleri aynı olup en az 10 yıl prim ödeme ve 56 yaşın doldurulması koşulu aranmaktadır. Yeni teşvik sistemi kişilerin BES'te daha uzun süre kalmasını öngörmektedir. Yeni sistemde devlet teşviklerinin tüketim yerine yatırımı ön plana çıkardığı görülmektedir.

Bu çalışmada, eski ve yeni sistemin temsili katılımcılar üzerinden hesaplanan portföy büyüklüklerini karşılaştırmamız sonucunda, yeni sistemin ancak emeklilik hakkı kazanılması durumunda daha büyük bir portföy büyüklüğü oluşturduğu görülmüştür. Geri kalan seçeneklerde eski sistemde prim ödeyen bir katılımcı daha büyük portföy büyüklüğüne ulaşmaktadır. Bu ise sistemin uzun vadede kazançlı olduğunu göstermektedir.

Katılımcıların sistemden ayrılma dönemine ait yapmış olduğumuz hesaplamalar ise yeni sistemin tüm seçeneklerde daha avantajlı olduğu göstermektedir. Bunun temel nedeni ise birikim yerine sadece getirinin vergi tevkifat matrahına tabi olmasıdır. Bu yönüyle yeni teşvik sistemindeki asıl önemli hususun doğrudan devlet katkısı olmadığı, vergi tevkifat matrahının değiştirilmesi olduğu değerlendirilmektedir.

Eski sistem, katılımcının emeklilik hakkı kazandıktan sonra parasını sistemden toplu olarak çekmesi ile sistemde kalıp ömür boyu aylık sözleşmesi imzalaması seçeneklerinden ikinci seçeneği daha fazla teşvik etmektedir. Yeni sistemde ise bu iki seçenek arasında bir fark bulunmamaktadır. Devlet açısından istikrarlı bir fon kaynağı olan BES'in, katılımcıları, ömür boyu aylık sözleşmesi imzalaması konusunda daha fazla teşvik etmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Ancak bu değerlendirme çalışmasında kullanılan örnek, 100.-TL yatıran temsili bir BES yatırımcısının 25.-TL katkı alması durumunu ele aldığı için ilerleyen çalışmalarda güncel örneklerle geliştirilmesi daha faydalı olabilecektir.

KAYNAKÇA

1. Emeklilik Gözetim Merkezi, Bireysel Emeklilik Sistemi Gelişim Raporu 2004, <http://www.egm.org.tr/bes2004gr1.asp>, Erişim Tarihi: 18/01/2013.
2. Emeklilik Gözetim Merkezi, Bireysel Emeklilik Sistemi Gelişim Raporu 2004, <http://www.egm.org.tr/bes2011gr.asp>, Erişim Tarihi: 18/01/2013.
- Emeklilik Gözetim Merkezi, Bireysel Emeklilik Sisteminin Tarihçesi, <http://www.egm.org.tr/?sid=70>, Erişim Tarihi:18/01/2013.
3. Emeklilik Gözetim Merkezi, Haftalık BES Göstergeleri, <http://www.egm.org.tr/weblink/BESgostergeler.htm>, Erişim Tarihi:20/01/2013
4. Ekonomi Bakanlığı, Uluslararası Doğrudan Yatırımlar 2011 Yılı Raporu, www.ekonomi.gov.tr/upload/ED-2B2E29-9A73.../UDY_2011_tr.pdf, Erişim Tarihi:20/01/2013.
5. Hürriyet Ekonomi, Bireysel Emeklilik Değişiyor, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/20361791.asp>, Erişim Tarihi: 20/01/2013.
6. Işık, A., Ay, H., Meriç, M. ve Baran, T., Türkiye'de Bireysel Emeklilik Sisteminde Vergisel Avantajlar ve Uygulamaları, SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2011, C16, s.25-45.
7. İş ve Sosyal Güvenlik, Emeklilik Kademeli Geçiş Süreleri, <http://www.isvesosyalguvenlik.com/pratikbilgiler/pb005.htm>, Erişim Tarihi:19/01/2013.
8. Özcan, C., Emekli maaşı nasıl yüksek olur?, <http://t24.com.tr/yazi/emekli-maasi-nasil-yukse-olur/5478>, Erişim Tarihi: 19/01/2013
9. Uyar, H.İ., (2012)., Bireysel Emeklilik Sistemi ile Ekonomik Göstergeler Arasındaki İlişkinin İncelenmesi, İSM-MO Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2012, s.71-93.

EK1:

Eski BES Sistemine Göre Toplam Portföyler:

Aylar	Aylık Prim	Yatırılan Prim Toplamı	Fon Getirisi	GV Avantajı	GV'den Kaynaklı Prim Toplamı	GV'nin Fon Getirisi	Toplam Portföy	Karşılaştırma Dönemi
24	100	2.400,00	2.724,32 TL	17,20	412,80	446,74 TL	3.171,06 TL	0-3 yıl
48	100	4.800,00	6.183,48 TL	17,20	825,60	1.035,83 TL	7.219,31 TL	3-6 yıl
84	100	8.400,00	13.197,90 TL	17,20	1.444,80	2.230,36 TL	15.428,26 TL	6-10 yıl
144	100	14.400,00	32.225,22 TL	17,20	2.476,80	5.470,66 TL	37.695,88 TL	10+ yıl, emeklilik hakkı yok.
144	100	14.400,00	32.225,22 TL	17,20	2.476,80	5.470,66 TL	37.695,88 TL	10+ yıl, emeklilik hakkı var.

Yeni BES Sistemine Göre Toplam Portföyler

Aylar	Aylık Prim	Yatırılan Prim Toplamı	Fon Getirisi	Devlet Katkı Payı	Devlet Katkı Payı Toplamı	Devlet Katkı Payının Getirisi	Hak edilen Devlet Katkısı Toplamı	Hak edilen Devlet Katkısı Getiri Toplamı	Toplam Portföy	Karşılaştırma Dönemi
24	100	2.400,00	2.724,32 TL	25,00	600,00	681,08 TL	-	-	2.724,32 TL	0-3 yıl
48	100	4.800,00	6.183,48 TL	25,00	1.200,00	1.545,87 TL	180,00 TL	231,88 TL	6.415,36 TL	3-6 yıl
84	100	8.400,00	13.197,90 TL	25,00	2.100,00	3.299,47 TL	735,00 TL	1.154,82 TL	14.352,72 TL	6-10 yıl
144	100	14.400,00	32.225,22 TL	25,00	3.600,00	8.056,30 TL	2.160,00 TL	4.833,73 TL	37.059,00 TL	10+ yıl, emeklilik hakkı yok.
144	100	14.400,00	32.225,22 TL	25,00	3.600,00	8.056,30 TL	3.600,00 TL	8.056,30 TL	40.281,52 TL	10+ yıl, emeklilik hakkı var.

EK2:

Eski BES Sistemine Göre Vergi Tevkifatı:

Toplam Portföy	Karşılaştırma Dönemi	Uygulanacak Vergi Tevkifat Oranı	Vergi Tevkifat Matrahı	Vergi Tevkifat Tutarı	Ele Geçen Net Tutar
7.219,31 TL	Zorunlu Nedenle Ayrılma	3,75%	7.219,31 TL	270,72 TL	6.948,59 TL
15.428,26 TL	10 yıldan az	15%	15.428,26 TL	2.314,24 TL	13.114,02 TL
37.695,88 TL	10+ yıl, emeklilik hakkı yok.	10%	37.695,88 TL	3.769,59 TL	33.926,29 TL
37.695,88 TL	10+ yıl, emeklilik hakkı var. Toplu çekim	3,75%	37.695,88 TL	1.413,60 TL	36.282,28 TL
37.695,88 TL	10+ yıl, emeklilik hakkı var. Ömür boyu aylık	0%	37.695,88 TL	0,00 TL	37.695,88 TL

Yeni BES Sistemine Göre Vergi Tevkifatı:

Toplam Portföy	Karşılaştırma Dönemi	Uygulanacak Vergi Tevkifat Oranı	Vergi Tevkifat Matrahı	Vergi Tevkifat Tutarı	Ele Geçen Net Tutar
7.729,35 TL	Zorunlu Nedenle Ayrılma	5%	1.729,35 TL	86,47 TL	7.642,89 TL
14.352,72 TL	10 yıldan az	15%	5.997,37 TL	899,61 TL	13.453,11 TL
37.059,00 TL	10+ yıl, emeklilik hakkı yok.	10%	22.281,52 TL	2.228,15 TL	34.830,85 TL
40.281,52 TL	10+ yıl, emeklilik hakkı var. Toplu çekim	5%	22.281,52 TL	1.114,08 TL	39.167,45 TL
40.281,52 TL	10+ yıl, emeklilik hakkı var. Ömür boyu aylık	5%	22.281,52 TL	1.114,08 TL	39.167,45 TL



KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA A RESEARCH OF THE APPLICABILITY OF ACTIVITY BASED COST SYSTEM OF ACCOMMODATION SECTOR

Caner ALTUNTAŞ
SMMM

ÖZET

Önceleri basit bir organizasyona sahip olan konaklama sektörü, günümüzde aynı çatı altında pek çok hizmeti barındıran bir işletme haline gelmiştir. Hizmet çeşitliğinin artmasıyla maliyet hesaplamalarında da çeşitli zorluklar ve karmaşıklıklar ortaya çıkmıştır. Günümüz rekabet koşullarında işletmeler, piyasada belirlenen fiyatlara etki edememektedir. İşletmeler de maliyetler üstünde yoğunlaşarak, kar oranlarını belirlemeye çalışmaktadır. Bu yüzden, maliyetlerin doğru şekilde tanımlanması ve hesaplanması gerekir. Konaklama işletmelerinde daha doğru maliyet bilgilerine ulaşmak için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi en uygun tercihlerden biri gibi gözükmektedir.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Konaklama İşletmeleri

ABSTRACT

Formerly, accommodation sector had a simple organization. Nowadays, accommodation sector has become many service. Increase of the variety of service causes some complexities of the service cost calculations. Hotels can't influence market-determined prices on today's competitive environment. Businesses concentrating on costs when they try to determine profit rates. Therefore, the costs have to calculate and define correctly. Probably, Activity Based Costing is the best choice for calculate the actual costs on the accommodation sector.

Key Words: Activity Based Costing, Accommodation Sector

GİRİŞ

Son yıllarda ülkemizde turizmin daha da gelişmesiyle konaklama işletmelerinin sayısı da buna paralel olarak artmaktadır. Bu durum işletmeler için ulusal boyutta bir rekabet ortamı oluşturmaktadır. Fakat küreselleşen dünyada, rekabet sadece ulusal boyutta kalmamakta aynı zamanda uluslararası boyutta yaşanmaktadır. Rekabetin yoğun olduğu konaklama işletmelerinde de faaliyetlerin doğru ve uygun olarak belirlenmesi hayati önem taşımaktadır. Özellikle günümüz işletmelerinin bünyelerine teknolojik kullanımların girmeye başlaması ile konaklama işletmelerinde de maliyet unsurları değişmiştir. Değişen maliyet unsurlarına hâkim olmak ve bunları yönetmek çok önemli bir hale gelmiştir. Konaklama sektöründeki işletmelerde uygulanan mevcut yöntemler artık yetersiz kalmaktadır. Ortaya çıkan yetersizliğin önüne faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini uygulayarak geçmek mümkündür. Çünkü faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, işletmelerin daha doğru ve ayrıntılı maliyet bilgilerine ulaşmasını sağlamaktadır.

Rekabet ortamında karlılığı etkileyen önemli etkenlerden biri olan satışlar için, satış gelirlerinin temel belirleyicilerinden biri olan satış fiyatına pek müdahale imkânı bulunmamaktadır. Diğer yandan karlılığı arttıracak bir başka önemli unsur olan maliyetlerin doğru ve hassas bir şekilde belirlenip iyi yönetilmeleri önem kazanmıştır. (Unutkan, 2010:92) Direkt ilkmadde ve direkt işçilik mamullere doğrudan kolaylıkla yüklenebilmektedir. Ancak üçüncü unsur olan genel üretim giderleri ile mamuller arasında doğrudan bir ilişki olmadığından birbirinden farklı birçok gider aynı kolaylıkla yüklenememektedir. Son yıllarda yapılan araştırmalarda genel üretim giderlerinin toplam maliyetler içindeki oranının oransal olarak arttığı görülmüştür. Buna karşılık direkt işçilik maliyetleri ise yine oransal anlamda azalma trendi içine girmiştir. Dolayısıyla yapılması gereken tasarrufların genel üretim giderleri üzerinde yoğunlaşması öncelikli konu haline gelmiştir. (Arzova, 2002:22)

Konaklama işletmeleri açısından da bu gelişim sürecini inceleyecek olursak, önceleri sadece gecelik konaklama amacı güden konaklamacılık sektörünün zamanla yeme-içme, eğlenme, toplantı yapma ve benzeri şekilde birçok faaliyete ev sahipliği yaptığını söyleyebiliriz. Bu durumda konaklama işletmelerinin hem maliyetlerini kontrol etmek için hem de karlılık ve verimliliklerini arttırabilmeleri için bu faaliyetler üzerindeki bilgilerini arttırmalarını gerektiğini söylemek mümkündür. Çünkü sayısallaştırılamayan ya da tespit edilemeyen faaliyetlerin kontrol edilmesi zordur. Bu durum yanlış kararlar alınmasına sebep olabilmektedir. Bu yüzden konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) sistemi uygulanmaya oldukça müsaittir. FTM'nin uygulanmasıyla konaklama işletmeleri, hangi faaliyetlerinin karlı ve verimli olduğuna karar verebilirken daha doğru kararlar alabilme imkânına da kavuşmuş olur.

Bu çalışmanın amacı, konaklama işletmelerinde maliyetlerin daha iyi yönetilebilmesi için uygulanabilecek yöntemlerden, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin uygulanabilirliğini ortaya koymak ve yapılacak olan araştırmayla da bu sistemin konaklama işletmelerinde uygulanma etkinliğini test etmektir.

1. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ

Son yıllarda yaşanan hızlı teknolojik değişim, etkisini sadece üretim sistemleri üzerinde göstermemiş, aynı zamanda işletmelerin muhasebe yapılarının da değişmesini zorunlu kılmıştır. Bu etkileşim sayesinde işletmeler, maliyet yapılarının değişen teknolojiye uygunluğunu sağlayabilmek amacıyla yeni maliyetleme sistemlerine ihtiyaç duymuşlardır.

Gerçekten de, yeni üretim ortamlarında kullanılan emeğin azalmasıyla birlikte geleneksel olarak en önemli maliyet unsuru olarak bilinen ve maliyetleme sürecinin önemli bir dayanağını teşkil eden direkt işçilik maliyetleri oran olarak azalmıştır. Genel üretim maliyetlerinin ise önemi ve tutarı artmıştır. Bunun anlamı, üretim maliyetleri içerisindeki direkt maliyet unsurlarının azalması, endirekt unsurların artmasıdır. Günümüzde bir işletmede maliyetlerin; %10'unu direkt işçilik, %55'ini malzemeler, %35'ini ise genel üretim giderleri oluşturmaktadır (Ülkü, 2002:97). Bu yüzden maliyet dağıtımının tek bir dağıtım ölçütüne özellikle de direkt işçilik saatine göre yapılmasının ne kadar yanlış olduğu bu oranlardan da görülebilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin en büyük yararı da bu noktada ortaya çıkmaktadır (Alkan, 2005:40).

1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Tanımı

FTM sistemi, maliyet unsurlarından genel üretim giderlerinin, üretim ve işletme süreçlerinin yerine getirilmesi için yapılması zorunlu faaliyetlerden kaynaklanan giderler olduğu fikrine dayanır (Unutkan, 2010:89).

FTM sistemi işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet unsurları ve sonuçları ile ilgili verileri yönetimin kullanılabileceği bilgiler haline getiren muhasebe bilgi sistemi olduğu da söylenebilir. Daha geniş anlamda şöyle tanımlanabilir “Faaliyet tabanlı maliyet sistemi gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyeti izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamüllere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım anahtarları, mamüllerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır.” (Unutkan, 2010:90).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımında kaynakları faaliyetler tüketir. Bu nedenle maliyetlerin mamüllere gerçekleşen faaliyetlerden hareketle dağıtılmasının daha doğru olduğu savunulur. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı maliyet sisteminde, faaliyetlerin tükettiği kaynakların bileşimiyle oluşan mamüllere ilişkin faaliyetlerin maliyetlerini izlemek için daha fazla maliyet dağıtım anahtarı kullanmak gerekir. Bu suretle daha doğru ve gerçekçi maliyet hesaplaması yapılabilir (Soyaltın, 2007:54).

1.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Amaçları

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, üretilen mamullerle ilgili doğru ve ayrıntılı maliyet bilgisi sağlayarak maliyet düşürme, performans değerlendirme, değer yaratmayan faaliyetleri elimine etme, sürekli iyileştirme stratejilerine hizmet ederken, işletme yönetiminin alacağı diğer stratejik kararlara, planlama ve kontrol faaliyetlerine de yardımcı olmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin başlıca amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:31);

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek
- Karlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak
- Zayıf varsayımları (kabullenmeler) ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak
- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek

2. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ İLE GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİNİN FARKLILIKLARI

Klasik muhasebe sistemlerinin amacı, verimli ve etkili bir şekilde mamulleri maliyetlendirmek, yani finansal raporlama amacıyla stokları değerlemektir. Oysa son yıllarda, bazı işletmeler genelde sabit olarak nitelendirilen maliyetlerin değişken olduğunu tespit etmiş, bunun yanında klasik mamul maliyetlerinin o mamul için yapılan faaliyetlerin tükettiği kaynakların gerçek durumu yansıtmadığını görmüştür (Karacan, 2003:30).

Bunun yanında, mamullerin maliyetlerini tespit etmek için klasik maliyet muhasebesi bilgisini kullanan yöneticiler, ciddi pazarlama hataları yapabilmektedirler. Bu hatalar, klasik maliyet muhasebesi sistemlerinin GÜĞ'ni mamüllere yüklemek için kullanıldığı yükleme oranlarının mamul maliyetlerini çarpıtmasından kaynaklanmakta ve bu duruma direkt işçilik saati, makine saati veya malzeme giderleri gibi “çıktı hacmi” ile doğrudan değişiklik gösteren miktarlara göre GÜĞ'nin mamüllere yüklenmesi neden olmaktadır.

Ayrıca bu sistemde, diğer bir mamule oranla daha fazla direkt işçilik veya makine saati gerektiren bir mamulün, nispeten daha fazla direkt işçilik veya makine saati tüketeceği kabul edilmektedir. Fakat gerçekte maliyetler, GÜĞ'nin sadece çıktı hacimleri ile değişiklik göstermesi durumunda mamüllere doğru olarak yüklenebilmektedir (Karacan, 2003:37).

Bu çarpıklığı fark eden yönetim muhasebecileri üretim hacminin, maliyetlerin değişmesine ve oluşmasına neden olan tek faktör olmadığını anlamışlardır. Bir işletmede harekete geçirme sayısı, kalite kontrol sayısı, üretim siparişi

sayısı gibi diğer faktörler de katlanılan maliyetlerin düzeyini etkileyebilmektedir. Bu faktörlerin artış göstermesinden dolayı, klasik mamul maliyeti hesaplama sisteminin yetersiz olduğu anlaşılmaya başlanmıştır(Karcıoğlu, 2002:154).

Hacme dayalı klasik maliyet muhasebesi sistemleri, GÜG'nin dağıtımında sadece tek dağıtım anahtarı kullanarak yüksek hacimli mamullerin aşırı maliyetlendirilmesine, düşük hacimli mamullerin ise düşük maliyetlendirilmesine yol açmıştır. Bu çarpıklaşmış maliyet bilgisinin pazarlama stratejilerine yol göstermek için kullanılması durumunda, yöneticilerin düşük hacimli mamul hatlarını çoğaltması teşvik edilmiş olacak ve gerçekte işletmenin kâr payları önemli ölçüde azalış gösterecektir. Bunun sonucunda, işletmenin piyasadaki rekabet gücü değişerek "Ölüm spirali (death spiral)" denen bir döngüye girme tehlikesi ortaya çıkabilecek ve böylece işletmeler iflasın eşiğine gelebilecektir. Bunun tek çözümü ise, faaliyet esasına dayalı muhasebe sistemleri olarak bilinen mamul maliyetleme sistemidir. Bu sistem GÜG'ni "hacim" esasına göre değil, "faaliyet" esasına göre dağıttığından daha doğru mamul maliyetlerini sağlamaktadır(Karacan, 2003:37).

Geleneksel maliyetleme sistemi, kullanılan kaynakları etkileyen tek faktörün üretim hacmi olduğunu (yani ne kadar birim üretilirse o kadar fazla üretim maliyetine katlanılacağını) kabul eder. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, kaynak kullanımının çok sayıda nedenlerinin bulunduğunu ve bunlardan birisinin üretim hacmi olduğunu ifade etmektedir. Nitekim geleneksel maliyetlemede genel üretim giderleri için yalnızca tek bir maliyet havuzu bulunurken, faaliyete dayalı maliyetlemede çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır.

Geleneksel maliyetleme sadece bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanmakta ve o da üretim hacmine bağlı olmaktadır. Geleneksel maliyetlemeye göre ortak maliyet dağıtım anahtarı üretilen birim sayıları, direkt işçilik saatleri ve makine saatleridir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ise her bir maliyet havuzu için bir tane olmak üzere birkaç maliyet dağıtım anahtarı kullanılır.

Sonuç olarak, geleneksel maliyetleme yalnızca bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini hesaplar, faaliyet tabanlı maliyet sistemi ise çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini tespit eder(Karcıoğlu, 2002:156).

3. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN YAPISI VE KURULMASI

3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yapısı

Faaliyete dayalı maliyet sistemi, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamullere yükleyen bir sistemdir. Bu nedenle sistemin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşur.

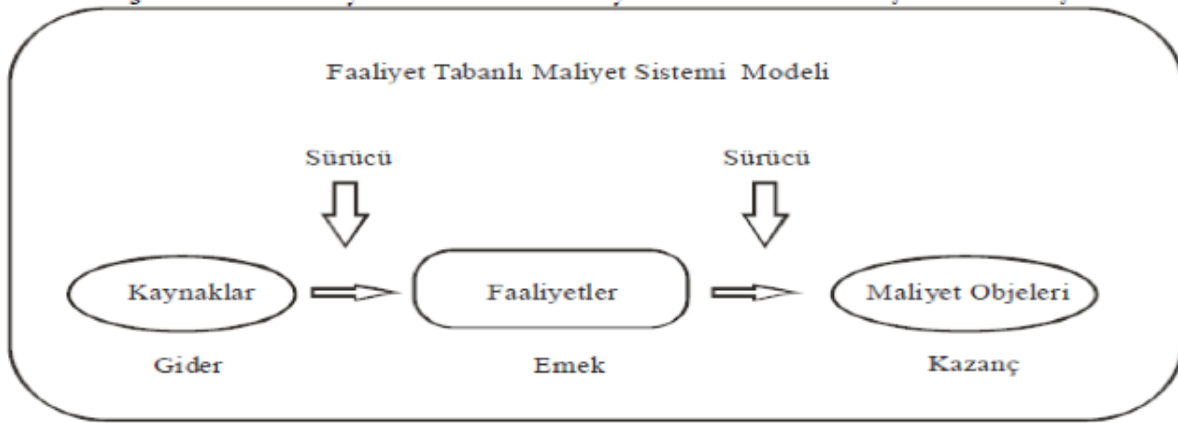
Birinci aşamada faaliyetler tanımlanır ve endirekt faaliyetlerin maliyetlerin maliyet havuzlarına paylaştırılır. Bu amaçla önce faaliyetler kategorilere ayrılır. Maliyetler bu bölümlerle ilgili maliyetlerdir. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır. Dolayısıyla endirekt faaliyetlerin bir maliyet havuzunda yer alabilmesi için bu faaliyetlerin mantıksal olarak birbirleriyle ilişkisi olması ve bu faaliyetlerin tüm mamuller için aynı tüketim oranına sahip olması gerekmektedir.

İkinci aşamada, her bir maliyet havuzunda toplam maliyetler mamullere paylaştırılır. Bu paylaşımın yapılması için öncelikle yapılması gereken, her mamulün tükettiği kaynak miktarının ölçülmesidir. Daha sonra birinci aşamada hesaplanan yükleme oranı ve bu ölçüler kullanılarak maliyetler mamullere yüklenmiş olur(Unutkan, 2010:95).

3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Kurulması

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi 4 aşamada kurulur. Öncelikle kaynaklar (giderler) belirlenir. Ardından faaliyetler belirlenir ve giderler faaliyetlere paylaştırılır. Üçüncü aşamada faaliyetler faaliyet merkezlerine göre ayrılır ve böylece maliyet havuzları oluşturulur. Son olarak maliyet sürücüleri belirlenir ve buna göre ürüne ya da hizmete dağıtım yapılır. Bu süreç Şekil 1'de gösterilmiştir.

Şekil 1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Bileşenleri



Kaynak: Linda J.Taylor, "Activitt Based Costing", Financial Accounting & Reporting, May / June 2002, s.51

3.2.1. Kaynaklar

Kaynaklar, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin ilk finansal girdilerini sağlayan unsurlardır. İşletme kaynaklarının hangi kategorilerde toplanacağı önemli bir adımdır. Bu açıdan sistemin kaynaklarının neler olduğuna karar verirken ve bunların maliyetlerini tespit ederken başvurulacak ilk yer, işletmenin büyük defter kayıtlarıdır.

3.2.2. Faaliyet

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin bir işletme uygulanabilmesi için yapılması gereken ilk iş, bütün işletme faaliyetlerinin faaliyet gruplarına ayrılmasıdır(Arzova, 2008:18). Faaliyetler ve oluşturduğu gruplar işletmelerin ne yaptığını açıklar. Bir faaliyetin temel işlevi, girdileri (kaynaklar), çıktıya dönüştürmektir. Faaliyetler belirli bir çıktıyı üretmek için kaynakları tüketen süreçtir. Bir faaliyetin amacına ulaşabilmesi için kaynaklara gereksinimi vardır.

Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu): Faaliyet merkezi genel olarak "bir işletme için önem taşıyan faaliyetlerin bir arada toplandığı yerler" olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle "faaliyet merkezleri, homojen faaliyetlerin fonksiyonel veya ekonomik olarak gruplanmasıdır". Bu durumda işletmedeki faaliyetler çok sayıda olacağından ve hepsinin ayrı olarak izlenmesi ekonomik olarak yapılabilir olamayacağından, bu faaliyetlerin birkaç tanesinin birer faaliyet merkezi olarak ele alınacağı konusunda bir karar verilebilir(Doğan, 1997).

3.2.3. Maliyet Havuzu

Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemine "maliyet havuzu" oluşturma adı verilir. Faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra sıra bu faaliyetlerin maliyetlendirmesine gelir. Maliyet havuzunun sağlıklı oluşturulabilmesi için temel şart işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesidir(Arzova, 2002:25).

3.2.4. Maliyet Sürücüsü

Bu kavram faaliyet maliyetlerini maliyet objelerine yani mamullere aktarmak için kullanılır. Yani maliyet sürücüleri, bir faaliyet icra etmek için ihtiyaç duyulan çaba ya da iş yükünü belirleyen faktörlere verilen isimdir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde, maliyet sürücüsü, geleneksel sistemdeki dağıtım anahtarları yerine kullanılmaktadır. Maliyet sürücüleri, maliyetlerle mamuller arasında sebep-sonuç ilişkisine dayanan gerçek bir ilişki kurmaktadır. Dağıtım anahtarları ise, genellikle subjektif bir maliyet dağıtımı için kullanılırlar. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, böyle bir subjektif dağıtım yerine "sebep olan faktöre göre" maliyet yüklemeyi getirmektedir (Alkan, 2005:45).

4. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ

Klasik sistemlerde mamuller kaynakları tüketirken faaliyet esasına göre maliyetleme yapılan sistemlerde faaliyetler kaynaklarını, mamuller de faaliyetleri tüketir. Konaklama işletmelerinin burada ki diğer sektörlerden ayrılan yanı, ayrılamayan ve bölünemeyen hizmetleri üretmesi ve beraber pazarlamak zorunda olmasıdır. Bu durum belli zorluklar doğurmakta kimi zaman detaylandırılmadan maliyetleme yapılmasına sebep olmaktadır. Önceleri basit bir organizasyona sahip olan konaklamacılık günümüzde aynı çatı altında pek çok hizmeti barındıran bir işletme haline gelmiştir. Örneğin ilk zamanlar sadece yatak hizmeti sunan oteller, zamanla gerek müşterilerin isteklerini karşılamak gerekse rekabet amacıyla faaliyetlerini çeşitlendirmiştir. Artık sadece yatak hizmeti değil restoran, bar, havuz, sauna gibi müşteriye her şekilde memnun etmeye çalışan bir hizmet yelpazesi sunmaktadır.

Bu tür hizmet üreten işletmelerde de faaliyetler detaylandırılabilir ve faaliyet anahtarına göre maliyet dağıtımları yapılabilir. Böylece hizmet sunan işletme olan oteller faaliyetlerin getirilerini de hesaplayabileceklerdir. Hatta bazı faaliyetleri gereksiz bulup vazgeçme kararı bile alabileceklerdir ki FTM uygulaması bu yönde de yönetim kararlarına dolaylı veya dolaysız etki edecek sonuçlar verebilecektir.

Konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kurulmasını 4 aşamada şu şekilde inceleyebiliriz;

4.1. Konaklama İşletmelerinde Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin kilit noktası olan faaliyetler, şu şekilde belirlenebilir(Sucu, 2011);

Şekil 2: Konaklama işletmelerindeki faaliyetler

Rezervasyon işlemlerinin yapılması	Plajın hazırlanması	Menü ve reçetelerin hazırlanması
Müşterilerin karşılanması	Havuzun hazırlanması	Masaların hazırlanması
Müşterilerinin kayıtlarının yapılması	Barın hazırlanması	Masalara servisin açılması
Müşterilerin hesaplarının tutulması	Müşterilere plaj malzemelerinin sağlanması	Masalardan servisin kaldırılması
Otel çıkış işlemlerinin yapılması	Müşterilerden siparişlerin alınması	Siparişin alınması ve bildirimi
Telefon hizmeti verilmesi	Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması	Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması
Müşterilerden geri bildirimleri toplanması ve yardımcı olunması	Müşterilere servis yapılması	Müşteriden tahsilatın yapılması
Odaların temizlenmesi	Odaların kontrol edilmesi ve raporlanması	Genel temizliğin yapılması

Konaklama işletmelerinin yapıları gereği, müşterilerin talepleri üzerine bu faaliyetler dışındaki faaliyetler de istisnai olarak yapılabilmektedir.

4.2. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Konaklama işletmelerinde hizmet bir süreci ifade etmektedir ve bu süreç otel içerisinde belli bir alanda gerçekleşmektedir. Otel sınırları içerisinde farklı hizmetler söz konusudur. Müşterinin seçtiği hizmet paketi göz önüne alınarak otelde yararlanabileceği hizmetler belirlenmiştir. Müşterinin seçtiği hizmet paketinin içerisinde olmayan hizmetler, müşteri tarafından başka bir hizmet olarak satın alınmayı gerektirmektedir. Konaklama işletmelerinde faaliyet merkezleri belirlenirken, otelin sunduğu hizmetler ve otelin maliyet kalemleri göz önünde alınarak faaliyet merkezleri oluşturulmalıdır. Buna göre yukarıda belirttiğimiz faaliyetlere göre faaliyet merkezlerini şu şekilde sıralayabiliriz(Sucu, 2011);

Ön büro: Konaklama hizmetinden yararlanmak isteyen müşterilerle ilgili faaliyetlerin gerçekleştirildiği faaliyet merkezi olarak belirlenmiştir. Ön büro faaliyet merkezi şu faaliyetlerden oluşmaktadır;

- * Rezervasyon işlemlerinin yapılması
- * Müşterilerinin kayıtlarının yapılması
- * Otel çıkış işlemlerinin yapılması
- * Müşterilerden geri bildirimleri toplanması ve yardımcı olunması
- * Müşterilerin karşılanması
- * Müşterilerin hesaplarının tutulması
- * Telefon hizmeti verilmesi

Kat Hizmetleri: Konaklama hizmetine konu olan odalar ve otelin genel düzeni ve temizliği ile ilgili faaliyetleri kapsamaktadır. Kat hizmetleri faaliyet merkezi şu faaliyetlerden oluşmaktadır;

- * Odaların temizlenmesi
- * Odaların kontrol edilmesi ve raporlanması
- * Genel temizliğin yapılması

Restoran: Otele, sunulan belirli bir hizmet paketini seçerek gelen müşterilerin yeme içme ihtiyaçlarını karşılamak yanı sıra otele sadece yeme içme ihtiyaçlarını karşılamak üzere gelen müşterilerin bu taleplerini karşılamak için yapılan faaliyetleri de kapsamaktadır. Restoran faaliyet merkezi şu faaliyetlerden oluşmaktadır;

- * Menü ve reçetelerin hazırlanması
- * Masaların hazırlanması
- * Masalara servisin açılması
- * Masalardan servisin kaldırılması
- * Siparişin alınması ve bildirimi
- * Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması
- * Müşteriden tahsilatın yapılması

Diğer: Otelde konaklayan müşteriler ile birlikte otelin diğer hizmetleri olan plaj, havuz ve barından yararlanmak isteyen müşterilerle ilgili faaliyetleri kapsamaktadır. Diğer olarak adlandırılan faaliyet merkezi şu faaliyetlerden oluşmaktadır;

- * Plajın hazırlanması
- * Havuzun hazırlanması
- * Barın hazırlanması
- * Müşterilere plaj malzemelerinin sağlanması
- * Müşterilerden siparişlerin alınması
- * Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması
- * Müşterilere servis yapılması

Ortak Faaliyetler: Otelin tüm diğer faaliyet merkezleri ile doğrudan ilişki kurulamayan yönetim faaliyetleri gibi faaliyetleri kapsamaktadır.

4.3. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Merkezlerinin Maliyetlerinin Bulunması

Faaliyetler ve faaliyetlerin ilişkilendirileceği faaliyet merkezlerinin belirlenmesinden sonra, maliyetlerin bu faaliyet merkezlerine nasıl dağıtılacağı belirlenmesi gerekmektedir. Eğer işletmede faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılmıyorsa, maliyetlerin faaliyet merkezlerine toplanması aşamasında çeşitli dağıtım anahtarları ile faaliyet merkezlerine dağıtılabilir. Bu amaçla aşağıda çeşitli maliyet çeşitleri ve maliyetlerle ilgili veriler açıklanmıştır. Fakat şunu da belirtmekte fayda vardır ki, bu giderlerin daha önce belirtilen faaliyet merkezlerine dağıtımında işletmeden işletmeye farklılıklar olabilir.

* **Yiyecek maliyeti;** Yiyecek giderlerinin restoran faaliyet merkezine ve diğer faaliyet merkezine ait olduğu söylenebilir. Malzeme istek fişleri, fişler ve adisyonlar göz önüne alınarak otelin yiyecek giderleri restoran faaliyet merkezine ve diğer faaliyet merkezine dağıtılır.

* **İçecek maliyeti;** İçecek giderlerinin restoran faaliyet merkezine ve diğer faaliyet merkezine ait olduğu söylenebilir. Malzeme istek fişleri ve adisyonlar göz önüne alınarak, içecek maliyetleri faaliyet merkezlerine dağıtılır.

* **Temizlik giderleri:** Temizliğin yapıldığı alanlar, kullanılan malzemelerin nitelikleri ve çalışma saatleri göz önüne alınarak, otelin temizlik giderlerinin kat hizmetleri faaliyet merkezi ve restoran faaliyet merkezine dağıtımı gerçekleştirilir.

* **Personel gideri:** Personel giderleri, faaliyet merkezlerine dağıtılırken, personel sayısı dikkate alınmıştır, bazı çalışanların birden çok faaliyette çalışma ihtimali olması sebebiyle, bu çalışanlar ilgili faaliyet merkezlerine paylaştırılır.

* **Mobilya ve mefruşat giderleri:** Bu giderin hepsinin kat hizmetleri faaliyet merkezine ait olduğu söylenebilir.

* **Yakıt ve yakacak gideri:** Yakıt ve yakacak giderleri mekanların ısıtılması ile birlikte restoranda yemeklerin hazırlanması için katlanılan yakıt ve yakacak giderlerini de içermektedir. Sadece m2 baz alınarak dağıtım gerçekleştirilirse, yemeklerin pişirilmesi için kullanılan yakacak giderleri hesaba alınmamış olur. Bu sebeple restoran faaliyet merkezine yakacakla ilgili makinelerin kullanımı sebebiyle m2sine ekleme yapılmalı ve giderler m2 ye göre dağıtılmalıdır.

* **Sigorta gideri:** Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

* **Kirtasiye ve matbu evrak giderleri:** Bu gider kaleminin büyük bir kısmı idari bölüm tarafından kullanılır. Mal-

zeme istek fişleri göz önüne alınarak, otelin kırtasiye ve matbu evrak giderleri faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

* **Elektrik ve su gideri:** Elektrik giderleri faaliyet merkezlerinin alanlarının m²'lerine göre dağıtılmalıdır. Su giderleri ise musluk sayıları ve tahmini musluk kullanım sürelerine göre dağıtılmalıdır.

* **İletişim ve haberleşme giderleri:** Telefon kullanım sayıları ve görüşme süreleri göz önüne alınarak faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

* **Vergi resim harç ve noter giderleri:** Bu gider kalemleri ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

* **Havuz giderleri:** Bu gider kalemi, havuz faaliyetlerinin yer aldığı diğer faaliyet merkezi ile ilgilidir.

* **Elektrik ve elektronik malzeme giderleri:** Bu gider kalemi kat hizmetleri, önbüro, restoran ve diğer faaliyet merkezleri ile ilgili olabilmektedir. Bu yüzden faaliyet merkezlerine eşit olarak dağıtılmalıdır.

* **Taşıt giderleri:** Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

* **Oda, dernek ve bağış giderleri:** Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

* **Banka işlemleri giderleri:** Bu gider kaleminin, müşteri işlemleri ile ilgili olduğundan ön büro faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır.

* **Amortisman giderleri:** Faaliyet merkezlerinde amortisman tabi olan varlıklar muhasebe kayıtları incelenerek faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

* **Tamir, bakım ve onarım giderleri:** Bu gider kalemi kat hizmetleri, önbüro, restoran ve diğer faaliyet merkezleri ile ilgilidir. Bu yüzden bu faaliyetlere eşit olarak dağıtılmalıdır.

* **Eğlence, ilan reklam giderleri:** Bu gider kalemi ortak faaliyet merkezi ile ilgilidir.

* **Züccaciye gideri:** Bu gider kalemi restoranda kullanılacak eşyalarla ilgili olduğundan, restoran faaliyet merkezine ait olmalıdır.

* **Dondurma gideri:** Dondurma gideri, dondurma satışlarının yapıldığı yer dikkate alınarak faaliyet merkezlerine yüklenmelidir. Dondurma satışları genelde havuz ve plajda yapıldığından, dondurma giderleri diğer faaliyet merkezini ilgilendirmektedir.

* **Kira gideri:** Bu gider kalemi faaliyet merkezlerinin m²'lerine göre, faaliyet merkezlerine dağıtılmalıdır.

4.4. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Maliyetlerinin Hizmetlere Yüklenmesi

Faaliyetler belirlenip, faaliyet merkezleri ile ilişkilendirildikten sonra bu merkezlerin maliyetleri belirlenmiştir. Son olarak da bulunan maliyetlerin hizmetlere yüklenmesi gerekmektedir. Fakat bu işlem otelin verdiği hizmet şekline göre (yarım pansiyon, tam pansiyon, her şey dahil vb..) ve verilecek içerik hizmetlerine göre değişebilmektedir.

Bu aşama da konaklama işletmelerinin maliyet sürücülerinin belirlenmesi gerekir. Bu da faaliyet merkezlerine göre ayrıştırılabilir. Örneğin ön büro faaliyet merkezi maliyetlerinin, kahvaltı ve akşam yemeği maliyetlerinden oluşan restoran faaliyet merkezi maliyetlerinin, ortak faaliyet merkezi maliyetlerinin ve plaj, bar ve havuz hazırlama faaliyetleri ile plaj malzeme faaliyetleri maliyetlerinden oluşan diğer faaliyet merkezi maliyetlerinin dağıtımında maliyet sürücü olarak geceleme sayısı kullanılabilir. Kat hizmetleri faaliyet merkezi maliyetlerinin dağıtımında ise oda sayısı maliyet sürücü olarak kullanılabilir(Sucu, 2011).

5.KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE FAALİYET TABANLI MALİYE SİSTEMİNİN UYGULAMA ETKİNLİĞİNİN TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin uygulama etkinliğinin tespit edilmesine yönelik değerlendirmeler yer almaktadır. Bu doğrultuda İstanbul ili Avrupa yakasında faaliyet gösteren 5 yıldızlı otellerin FTM sistemini uygulama etkinliğini ölçülmüştür.

5.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmada, İstanbul ili Avrupa yakasında faaliyet gösteren 5 yıldızlı otellerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ni uygulama etkinliğinin ölçülmesi amaçlanmaktadır.

5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından açıklanan, İstanbul ili Avrupa yakasında faaliyet gösteren, Turizm İşletme Belgeli ve beş yıldızlı sahip 37 otel (www.kultur.gov.tr) araştırma kapsamına alınmıştır.

5.3. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, saha araştırmasında veri toplama yöntemlerinden birisi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket, birincil kaynaklardan bilgi toplamak üzere hazırlanan sistematik bir soru formu olup, araştırmanın problemini çözecek ve ele alınan hipotezleri test edecek bilgileri sistematik biçimde toplamak ve saklamak mümkündür (İslamoğlu, 2009:113).

Araştırmada kullanılan soru formu 3 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde işletmeyle alakalı genel bilgiler elde edilerek maliyet sistemleri hakkında bilgi alınmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde Faaliyet tabanlı Maliyetleme sistemini kullanıp kullanmadıklarına yönelik bilgi elde edilmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümde ise işletmelerin FTM'yi kullanıp kullanmama durumlarına göre 5'li likert ölçeğinde sorular ile görüşleri ölçülmeye çalışılmıştır.

5.4. Verilerin Toplanması

Araştırma kapsamında ana kütlenin tamamına ulaşmak amacıyla tüm kuruluşlardan elektronik posta ve telefon yoluyla randevu alınmaya çalışılmıştır. Bu aşamadan sonra 7 adet firmanın üst düzey yöneticileri ile yüz yüze görüşülerek anket uygulanırken 9 firma da e-mail yoluyla anketlere cevap vermiştir. Böylece toplamda 16 adet anket ile veriler toplanmıştır. Toplamda 37 adet olan firmadan 16 tanesine ulaşılarak %43 oranında geri dönüş olmuştur. Anket, araştırma kapsamında yer alan işletmelerin muhasebe-finance bölümleri yöneticilerine uygulanmıştır.

5.5. Araştırmanın Güvenilirliği

Araştırmada, güvenilirlik analizi yapılırken Cronbach's Alpha değeri kullanılmıştır. Cronbach's Alfa, sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Cronbach's Alfa değeri faktör altındaki soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Cronbach's Alfa değerinin 0.70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin oldukça güvenilir olduğu kabul edilir. (Kayış 2008, s.405) Ancak, soru sayısı az olduğunda bu sınır 0.60 değeri ve üstü olarak kabul edilebilir (Dinç 2008, s.78).

Tablo 1. Cronbach's Alfa Değeri

Cronbach's Alpha	Yorumu
0.80-1.00	Arası Yüksek
0.60-0.80	Arası Oldukça güvenilir
0.40-0.60	Arası Güvenilirlik düşük
0.40'dan aşağısı	Güvenilir değil

Çalışmada 5'li likert ölçekle sorulan soru grubuna güvenilirlik testi yapıldığında Cronbach's Alfa değeri 0.72 olarak bulunmuştur. Bu değer oldukça güvenilir bir seviye olarak kabul edilmektedir. Ancak sosyal bilimlerde %50 değeri de makul görülebilmektedir (Nunnally, 1978; Altunışık ve diğerleri, 2004:115; Saruhan ve Özdemirci, 2005:118).

5.6. Verilerin Analizi ve Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Araştırmada anket soruları SPSS 13.0 sürümü kullanılarak analiz edilmiştir. Bu doğrultuda İstanbul ili Avrupa yakasında faaliyet gösteren 5 yıldızlı otellerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini uygulama etkinliğinin ölçülmesi için ise tek yönlü ANOVA analizi ve T-testi kullanılmıştır. Çalışma 0.05 anlamlılık seviyesinde değerlendirilmiştir.

Araştırmada işletmeler ve işletmelerin maliyet sistemleri ile ilgili sorulara ait frekanslar Tablo 2'de özet olarak verilmiştir.

Tablo 2. İşletmeler ve maliyet sistemleri ile ilgili frekanslar

	Frekans	Yüzde
İşletmenin Faaliyet Yılı		
11-15 yıl	4	25
15 yıl ve üzeri	12	75
İşletmede Çalışan Sayısı		
50-99	12	75
100-149	4	25
İşletme bünyesinde maliyet muhasebesi konusunda uzmanlaşmış, konuya özel bir çalışan vardır.		
Evet	8	50
Hayır	8	50
Ürettiğiniz hizmetlerin maliyetini doğru olarak hesapladığınıza inanıyor musunuz?		
Evet	10	62,5
Hayır	6	37,5
Maliyet muhasebesi konusunda yeni bir sistemin geliştirilmesine ihtiyacınız olduğunu düşünüyor musunuz?		
Evet	6	37,5
Hayır	10	62,5
İşletmenizde bölüm düzeyinde maliyet raporlaması yapılmakta mıdır?		
Evet	8	50
Hayır	8	50
İşletmenizde bölüm düzeyinde karlılık raporlaması yapılmakta mıdır?		
Evet	8	50
Hayır	8	50
Faaliyet dönemi başlarında, dönemle ilgili maliyet tahmin çalışması yapılmakta mıdır?		
Evet	16	100
Faaliyet dönemi sonunda, tahmini maliyetler ile gerçekleşen maliyetlerin karşılaştırılması yapılıyor mu?		
Evet	16	100

Çalışmaya katılan 16 işletmeden %75'i 15 yıldan fazla süredir faaliyet göstermektedir ve yine %75'inin çalışan sayısı 50 ile 99 arasındadır. İşletmelerin maliyet sistemlerine baktığımızda ise %50'si ayrı bir maliyet muhasebecisine sahipken kalan %50'lik kısmın ayrı bir muhasebecisi yoktur. Araştırmaya katılan işletmelerin %62,5'i maliyetlerini doğru hesapladıklarını düşündüklerini belirtmelerine rağmen yine %62,5'i yeni bir maliyet muhasebesi sistemine ihtiyaç duyduklarını belirtmiştir. İşletmelerin %50'si bölüm düzeyinde maliyet ve karlılık raporlaması yaparken, geri kalan %50'lik kısım bu raporlamayı yapmamaktadır. Araştırmaya katılan tüm işletmeler dönem başlarında maliyet tahmin çalışması yaptığını belirtip, dönem sonunda da tahmini maliyetler ile gerçekleşen maliyetleri karşılaştırdıklarını belirtmişlerdir.

Araştırmaya katılan işletmelerin FTM'yi uygulayıp uygulamama durumları ile ilgili frekanslar Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3. İşletmelerin FTM Uygulama Frekansları

	Frekans	Yüzde
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini Uygulama Durumunuz Nedir?		
Hiç duymadım	4	25
Bilgim var; fakat uygulamıyoruz	6	37,5
Uyguluyoruz	6	37,5
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminden kaç yıldır yararlanıyorsunuz?		
2-3 yıl	2	12,5
4-5 yıl	4	25
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme için belirlediğiniz faaliyet sayısı kaçtır?		
10'dan az	4	25
11 - 25 arası	2	12,5

Araştırmaya katılan işletmelerin %37,5'i FTM'yi uyguladıklarını belirtmişlerdir. Ankete cevap veren katılımcıların %25 FTM'yi hiç duymadıklarını belirtirken, %37,5'i ise bu yöntemi bildikleri halde uygulamadıklarını söylemişlerdir. FTM'yi uygulayan işletmelerin %25'i 4-5 yıldır bu sistemi uyguladıklarını belirtmişlerdir. Yine FTM'yi uygulayan işletmelerin %25'inin FTM için belirlediği faaliyet sayısı 10'dan azdır.

Araştırmaya katılan işletmelerin FTM ile ilgili genel yargıları Tablo 4'te belirtilmiştir

Tablo 4. İşletmelerin FTM ile ilgili genel yargıları

	N	Ortalama	Standart Sapma
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması kolaydır.	16	2,88	0,8062
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir.	16	3,25	1,0000
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliği artırır.	16	4,00	0,5164
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile daha doğru işletme için daha doğru maliyet verilerine ulaşılır.	16	4,25	0,4472
Konaklama işletmelerinde faaliyetlerin ayrı ayrı maliyet analizlerini yapmak faydalıdır.	16	4,75	0,4472
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması ile hizmetler için daha doğru bir fiyat belirlenebilir.	16	4,63	0,5000
Bütçeleme yaparken Faaliyet Tabanlı Maliyetleme daha doğru bilgi verir.	16	4,50	0,5164
Mevcut maliyetleme sistemi yeterlidir.	16	2,63	0,8851
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlidir.	16	3,38	0,5000
Konaklama işletmelerinde faaliyetlerin birbirinden ayrılması zordur.	16	3,63	0,5000
Yeterli personele sahip olmadığımız için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yapamıyoruz.	16	2,50	1,1547
Üst yönetim yeni bir maliyetleme sistemine karşıdır.	16	3,50	0,7303

Tablo 4'e göre ankete katılan işletmeler verdiği cevaplar doğrultusunda, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin konaklama sektöründe uygulanmasının çok kolay olmadığını (2,88) sonucu çıkmaktadır. Buna karşın FTM'nin uygulanması ile konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliğin artırılabilmesi (4,00), maliyetleri düşürmede etkili olacağı (3,25), daha doğru maliyet verilerine ulaşılabilmesi (4,25) sonucu çıkmıştır. Aynı şekilde konaklama işletmelerinde FTM'nin uygulanması ile faaliyetlerin ayrı ayrı analizinin yapılmasının faydalı olacağı (4,75), böylece hizmetler için daha doğru fiyat belirlenebileceği (4,63) ve bütçeleme yaparken FTM sayesinde daha doğru verilere ulaşılabilmesi (4,50) sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmaya katılan işletmeler maliyet sistemlerini yeterli bulmazken (2,63), konaklama işletmelerinde FTM'nin uygulanmasının maliyetli (3,38) ve faaliyetlerin birbirinden ayrılmasının zor olduğunu belirtmişlerdir (3,63).

İşletmelerin maliyet bilgisine neden ihtiyaç duydukları hususunda sorulan soruda, katılımcılardan en önemsizen en önemli olmak üzere bunların önem derecesini sıralamaları istenmiştir. Bunun sonucunda belirtilen soruya T-testi uygulandığında Tablo 5'teki sonuçlara ulaşılmıştır. (1 en önemli – 5 en önemsiz)

Tablo 5. İşletmelerin maliyet bilgisine ihtiyaç duyma sebepleri

	N	Ort.	Std. Sapma	Test Value = 0 t	Sig. (2-tailed)
Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	16	1,625	0,719	9,043	0,000
Maliyet (azaltımı) yönetimi	16	4,000	0,894	17,889	0,000
Bütçeleme	6	3,125	1,088	11,491	0,000
Fiyatlama Kararları	16	2,375	1,628	5,836	0,000
Hangi hizmetlerin karlı olduğunun belirlenmesi	16	3,875	1,088	14,249	0,000

T-testi sonucuna göre işletmelerin maliyet bilgisine daha çok genel üretim giderlerini dağıtma konusunda ihtiyaç duydukları(1,625), ardından da fiyatlama kararlarında bu bilgilere ihtiyaç duydukları (2,375) sonucuna ulaşılmıştır. Hangi hizmetlerin karlı olduğunu bulma konusundaki ihtiyacın dördüncü sırada yer alması aslında faaliyetleri bölümlemeye verdikleri önemin düşük olduğunun bir diğer göstergesi olmuştur.

Yapılan ANOVA analizleri sonucu 15 adet anlamlı sonuç bulunmuştur. Bu sonuçlar şu şekilde özetlenebilir. İşletmelerin ürettikleri hizmetlerin maliyetlerini doğru hesaplayıp hesaplamadığı algısı ile anlamlı çıkan 4 adet yargı bulunmaktadır. Yargılar şu şekildedir;

Tablo 6. Üretilen hizmetlerin maliyetinin doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığı algısı ile ilgili olarak anlamlı çıkan yargılar

	Ortalama	F	Sig.
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir.	5,400	7,875	0,014
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliği artırır.	1,066	5,090	0,040
Mevcut maliyetleme sistemi yeterlidir.	8,816	42,079	0,000
Üst yönetim yeni bir maliyetleme sistemine karşıdır.	6,666	70,000	0,000

Tablo 6'ya göre araştırmaya katılan işletmelerin kendi hesapladıkları maliyetlerin doğruluğu ile FTM'ye karşı olan algılarında anlamlı sonuçlar ortaya çıkmıştır. Buna göre bu işletmeler kendi maliyet sistemlerini yeterli görürken, FTM'nin maliyetlerin düşürülmesinde etkili olduğunu ve verimliliği arttırdığını belirtmişlerdir

Tablo 7. ANOVA analizi sonucu çıkan sonuçlar

Maliyet muhasebesi konusunda yeni bir sistemin geliştirilmesine ihtiyaç olup olmadığı hususu ile ilgili olarak anlamlı çıkan yargılar			
	Ortalama	F	Sig.
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir.	5,400	7,875	0,014
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliği artırır.	1,067	5,091	0,041
Mevcut maliyetleme sistemi yeterlidir.	8,817	42,080	0,000
Üst yönetim yeni bir maliyetleme sistemine karşıdır.	6,667	70,000	0,000
İşletmenin fiyatlama kararları ile ilgili anlamlı çıkan yargılar			
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliği artırır.	1,000	4,667	0,049
Konaklama işletmelerinde faaliyetlerin ayrı ayrı maliyet analizlerini yapmak faydalıdır.	1,000	7,000	0,019
Bütçeleme yaparken Faaliyet Tabanlı Maliyetleme daha doğru bilgi verir.	1,000	4,667	0,049
İşletmenin FTM sistemini kullanıp kullanmamasıyla ilgili olarak anlamlı çıkan yargılar			
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması kolaydır.	3,708	20,661	0,000
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir.	4,333	8,895	0,004
Konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulanması, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliği artırır.	0,833	4,643	0,030
İşletme bünyesinde maliyet muhasebesi konusunda uzmanlaşmış, konuya özel bir çalışan olması ile ilgili anlamlı çıkan yargı			
Yeterli personele sahip olmadığımız için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yapamıyoruz.	9,000	11,455	0,004

FTM'yi uygulayan firmalar, FTM sistemini kolay bulurken, FTM'nin maliyetlerin düşürülmesinde ve kapasite kullanımında verimliliği artırıcı etkisi olduğunu düşünmektedirler. İşletmelerin fiyatlama kararlarında FTM'nin etkili olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü çalışma sonucunda çıkan sonuçlara göre araştırmaya katılan işletmeler faaliyetlerin ayrı ayrı maliyet analizlerinin yapılmasının faydalı olduğunu düşünmektedirler. Böylece her bir faaliyet için maliyet takibi yapılabilmesinin ve buna göre önlem alınabilme imkânının ortaya çıkmasının işletmeler açısından istenen bir durum olduğunu söyleyebiliriz.

Ayrıca işletmeler dönemsel bütçelerini yaparken FTM'nin daha doğru sonuçlar vereceğini belirtmişlerdir. Bu durum da işletmelerin bütçeleme dönemlerinde, faaliyet bazında oluşturulmuş maliyet verilerini kullanmanın, gelecek planlarını önemli derecede etkileyeceğini düşündükleri sonucunu bizlere vermektedir.

İşletmeler yeterli personele sahip olunmamasını, FTM sisteminin uygulanması konusunda bir engel oluşturmadığını düşünmektedir. Fakat FTM sisteminin uygulanabilmesinin maliyet muhasebesi konusunda uzman birisinin

olması ile ilişkili olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Böylece çalışmaya katılan işletmeler açısından, FTM'nin uygulanmasında, personel sayısının değil personel yetkinliğinin daha etkin olduğu sonucuna varmak mümkündür.

SONUÇ

Önceleri sadece gecelik konaklama amacı güden konaklamacılık sektörünün, zamanla yeme-içme, eğlenme, toplantı yapma ve benzeri şekilde birçok faaliyete ev sahipliği yaptığını söyleyebiliriz. Bu durumda konaklama işletmelerinin hem maliyetlerini kontrol etmek için hem de karlılık ve verimliliklerini arttırabilmeleri için bu faaliyetler üzerindeki bilgilerini arttırmalarını gerektiğini söylemek mümkündür. Çünkü sayısallaştırılmayan ya da tespit edilemeyen faaliyetlerin kontrol edilmesi zordur. Bu durum da yanlış kararlar alınmasına sebep olabilmektedir. Bu yüzden konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) sistemi uygulanmaya oldukça müsaittir. FTM'nin uygulanmasıyla konaklama işletmeleri, hangi faaliyetlerinin karlı ve verimli olduğuna karar verebilirken daha doğru kararlar alabilme imkânına da kavuşmuş olur.

Yapılan araştırma sonucunda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin konaklama sektöründe uygulanmasının çok kolay olmadığını sonucu çıkmaktadır. Buna karşın FTM'nin uygulanması ile, konaklama işletmelerinin kapasite kullanımında verimliliğin arttırılabileceği, maliyetleri düşürmede etkili olacağı ve daha doğru maliyet verilerine ulaşılabileceği sonucu çıkmıştır. Ayrıca konaklama işletmelerinde FTM'nin uygulanması ile faaliyetlerin ayrı ayrı analizinin yapılmasının faydalı olacağı böylece hizmetler için daha doğru fiyat belirlenebileceği ve bütçeleme yaparken FTM sayesinde daha doğru verilere ulaşılabileceği düşünülmektedir. Araştırmaya katılan işletmeler maliyet sistemlerini yeterli bulmazken, konaklama işletmelerinde FTM'nin uygulanmasının maliyetli ve faaliyetlerin birbirinden ayrılmasının zor olduğunu belirtmişlerdir. .

İşletmelerin fiyatlama kararlarında da FTM'nin etkili olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü çıkan sonuçlara göre araştırmaya katılan işletmeler faaliyetlerin ayrı ayrı maliyet analizlerinin yapılmasının faydalı olduğunu düşünürken, bütçeleme yaparken FTM'nin daha doğru sonuçlar vereceğini belirtmişlerdir.

Yapılan T-testi sonucu da göstermiştir ki işletmeler maliyet bilgisine ulaşmada daha çok genel üretim giderlerinin dağıtımında ihtiyaç duymaktadır. Bu da bize çalışmanın en başında söylediğimiz FTM'nin genel üretim giderlerini başarılı bir şekilde dağıtmasının neden önemli olduğunu göstermektedir. Çünkü işletmelerin genel üretim giderlerini dağıtmadaki maliyet bilgisine olan ihtiyacın FTM sistemi ile giderilmesi mümkündür.

Sonuç olarak FTM'yi uygulayan ya da uygulamayan işletmeler FTM'nin firma için faydalı olacağını düşünmektedir. Bu doğrultuda FTM'yi uygulamayan işletmelerde bu sisteme geçebileceklerini belirtmişlerdir.

KAYNAKÇA

1. Alkan, A. Tunga, (2005) “Faaliyet tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:13
2. Altunışık, R.,Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E., (2004). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, SPSS Uygulamalı, Sakarya: Sakarya Kitabevi,
3. Arzova, S. Burak, (2002). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi,İstanbul.
4. Büyükşalvarcı, Ahmet, (2006), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:10
5. Dinç Engin, Gerekan Bilal, (2008), “İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:13, Sayı:3
6. Doğan, Ahmet, (1997), “Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir arşılaştırma”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 12
7. Dumanoğlu, Sezai (2005) “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama” Muhasebe Finansman Dergisi, Temmuz.
8. Erden, Selman Aziz, (2004), “Stratejik Maliyet Yönetimi”, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
9. Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Şakrak Münir, (2002), Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
10. İslamoğlu, A. Hamdi (2009), “Sosyal Bilimlerde Araştırma Yötemleri - SPSS Uygulamalı”, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İzmit.
11. Karacan, Sami, (2003), Otel İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Derya Kitabevi Trabzon.
12. Kayış, Aliye, (2008) SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Editör: Kalaycı Şeref, 3. Baskı, Ankara.
13. Necmettin Erdoğan ve Metin Saban, (2006), “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, Barış Yayınları, İzmir.
14. Nunnally, J.C.,(1978). Psychometric Theory, Second Edition, McGraw-Hill, New York.
15. Özkan, Azzem, Semra Aksoylu, (2002) “Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 3, Eylül.
16. Özgür Ekin Sucu, (2011), “Konaklama İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetiminin Önemi Ve Bir Uygulama”, İstanbul Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi.
17. Resat Karcioğlu, (2000), Stratejik Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum.
18. Saruhan, Ş. ve Özdemirci, A.,(2005). Bilim, Felsefe ve Metodoloji, Alkım Yayınları, İstanbul.
19. Soyaltın, Tuncay, (2007), “Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama”, İstanbul Üniversitesi SBE, Doktora Tezi
20. Unutkan, Özcan, (2010), ‘Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama’, Mali Çözüm, Sayı: 97.
21. Ülkü, Ergun, , Karamaraş, B. Esra, (2002), “İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esesanı Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 1, Mart.